

## MRSJS 22 – OBJAVLJIVANJE FINANCIJSKIH INFORMACIJA O SEKTORU OPĆE DRŽAVE

### Historijat MRSJS

*Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS koji su izdani do 31. januara/siječnja 2022. godine.*

MRSJS 22 *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države* je izdan u decembru/prosinu 2006. godine.

Od tada, MRSJS 22 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS:

*Unapređenja MRSJS iz 2021. godine* (izdana u januaru/siječnju 2022. godine);

*Unapređenja MRSJS iz 2018. godine* (izdana u oktobru/listopadu 2018. godine);

*Primjenjivost MRSJS* (izdana u aprilu/travnju 2016. godine);

*Unapređenja MRSJS iz 2015. godine* (izdana u aprilu/travnju 2016. godine);

MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine);

MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine); i

*Unapređenja MRSJS iz 2011. godine* (izdana u oktobru/listopadu 2011. godine);

### Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka u MRSJS 22

| Zahvaćena tačka | Vrsta izmjene | Dokument iz kojeg je proistekla izmjena             |
|-----------------|---------------|-----------------------------------------------------|
| Uvod            | Izbrisana     | Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2011. godine |
| 3.              | Izmijenjena   | Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine  |
| 5.              | Izmijenjena   | Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2022. god.    |
| 13.             | Izmijenjena   | Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. god.      |
| 16.             | Izbrisana     | Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine  |
| 18.             | Izmijenjena   | Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2022. godine  |
| 22.             | Izmijenjena   | Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine  |
| 24.             | Izmijenjena   | MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine           |
| 26.             | Izmijenjena   | MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine           |
| 27.             | Izmijenjena   | MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine           |
| 28.             | Izmijenjena   | Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2022. godine  |
| 29.             | Izmijenjena   | MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine           |

| <b>Zahvaćena tačka</b> | <b>Vrsta izmjene</b> | <b>Dokument iz kojeg je proistekla izmjena</b>      |
|------------------------|----------------------|-----------------------------------------------------|
| 30.                    | Izmijenjena          | MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine           |
| 37.                    | Izmijenjena          | Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine |
| 41.                    | Izmijenjena          | MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine           |
| 47A.                   | Novi tekst           | MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine           |
| 47B.                   | Novi tekst           | MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine           |
| 47C.                   | Novi tekst           | Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine    |
| 47D.                   | Novi tekst           | Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine  |
| 47E.                   | Novi tekst           | Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine |
| 47F.                   | Novi tekst           | Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2022. godine  |
| 48.                    | Izmijenjena          | MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine           |
| BC1.                   | Izmijenjena          | Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2022. godine  |
| BC17.                  | Novi tekst           | Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2022. godine  |

**MRSJS 22 – OBJAVLJIVANJE FINANCIJSKIH INFORMACIJA  
SEKTORU OPĆE DRŽAVE**

**O**

**SADRŽAJ**

|                                                                  | Tačka  |
|------------------------------------------------------------------|--------|
| Cilj .....                                                       | 1.     |
| Djelokrug                                                        | 2-14.  |
| Izveštavanje o segmentima                                        | 7-8.   |
| Statističke osnove financijskog izvještavanja                    | 9-11.  |
| Računovodstvene politike                                         | 12-14. |
| Definicije pojmova                                               | 15-22. |
| Javna preduzeća                                                  | 16.    |
| Sektor opće države                                               | 17-22. |
| Sektor javnih financijskih korporacija                           | 19.    |
| Sektor javnih nefinancijskih korporacija                         | 20-22. |
| Računovodstvene politike                                         | 23-34. |
| Daljnje raščlanjivanje                                           | 33-34. |
| Objavljivanja                                                    | 35-46. |
| Usklađivanje sa konsolidiranim financijskim izvještajima         | 43-44. |
| Usklađivanje sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja | 45-46. |
| Datum stupanja na snagu                                          | 47-48. |
| Osnove za donošenje zaključaka                                   |        |
| Smjernice za provođenje                                          |        |

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 22 *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države* dan je kroz tačke od 1. do 48. Sve tačke imaju jednaku snagu. MRSJS 22 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

## Cilj

1. Cilj ovog standarda je da propiše zahtjeve u pogledu objavljivanja za vlade koje odaberu da informacije o sektoru opće države (skr. SOD) prezentiraju u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima. Objavljivanje odgovarajućih informacija o SOD može unaprijediti transparentnost financijskih izvještaja i osigurati bolje razumijevanje odnosa između tržišnih i netržišnih djelatnosti konkretne vlade, kao i između financijskih izvještaja i statističkih osnova financijskog izvještavanja.

## Djelokrug

2. **Vlada koja izrađuje i prezentira konsolidirane financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi i odluči se da objavi financijske informacije o sektoru opće države dužna je to napraviti u skladu sa zahtjevima ovog standarda.**
3. Vlade prikupljaju financijska sredstva od poreza, transfera i širokog spektra tržišnih i netržišnih djelatnosti radi financiranja svojih poslova pružanja usluga. One djeluju posredstvom različitih subjekata da bi svojim korisnicima pružile dobra i usluge. Neki subjekti se prvenstveno oslanjaju na aproprijacije ili raspodjele prihoda od poreza ili drugih javnih prihoda da bi financirali svoje poslove pružanju usluga, ali također mogu obavljati i dodatne djelatnosti za ostvarivanje prihoda, uključujući, u određenim slučajevima, i komercijalne djelatnosti. Drugi subjekti se financiraju primarno ili većim dijelom od komercijalnih djelatnosti.
4. Osnovni financijski izvještaji za vladu izrađeni u skladu s MRSJS daju pregled (a) imovine koju ta vlada kontrolira i obaveza koje joj nastaju, (b) troška usluga koje vlada pruža i (c) prihoda od oporezivanja i drugih prihoda stvorenih za potrebe financiranja pružanja tih usluga. Kada vlada usluge pruža posredstvom kontroliranih subjekata, bez obzira da li se njihovi poslovi primarno financiraju iz državnog budžeta ili ne, njeni osnovni financijski izvještaji su konsolidirani financijski izvještaji.
5. U nekim jurisdikcijama, financijski izvještaji i budžeti vlade, odnosno njenih sektora se mogu objavljivati i u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. Te osnove odražavaju zahtjeve koji su u skladu sa i izvedeni iz *Sistema nacionalnih računa* iz 2008. godine (skr. SNR 2008), kojeg su ustanovile Ujedinjene nacije i druge međunarodne organizacije. Težište kod statističkih osnova financijskog izvještavanja je na pružanju financijskih informacija o SOD. SOD čine oni neprofitni subjekti koji se bave netržišnim djelatnostima i prvenstveno zavise od aproprijacija ili raspodjela iz državnog budžeta za financiranje svojih poslova pružanja usluga (u daljnjem tekstu: netržišni subjekti ili djelatnosti). Statističke osnove financijskog izvještavanja mogu pružati i informacije o (a) korporativnom sektoru vlade koji pretežno obavlja tržišne djelatnosti (i najčešće se naziva sektor javnih financijskih korporacija, skr. JFK, i sektor javnih nefinancijskih korporacija, skr. JNFK), i o (b) javnom sektoru u cjelini. Glavne odlike JFK i JNFK su navedene u tačkama 19. i 20. ovog standarda.
6. Financijskim izvještajima se konsolidiraju samo kontrolirani subjekti. Kod statističkih osnova financijskog izvještavanja nema takvog ograničenja. U nekim jurisdikcijama, državna vlada kontrolira subjekte lokalnih i regionalnih vlada, pa tako njeni financijski izvještaji konsolidiraju te nivoe vlasti, dok u drugim jurisdikcijama to nije slučaj. U svim jurisdikcijama, prema statističkim osnovama financijskog izvještavanja, objedinjuje se SOD svih nivoa vlasti, pa će u nekim jurisdikcijama obuhvatati jedinice koje ne konsolidira u svojim financijskim izvještajima. Ovim standardom se vrši razdvajanje konsolidiranih financijskih izvještaja vlade. Prema tome, on zabranjuje da se kao dio SOD prezentira bilo koji subjekat koji nije konsolidiran u financijskim izvještajima vlade.

## Izvještavanje o segmentima

7. MRSJS 18 *Izvještavanje o segmentima* zahtijeva objavljivanje određenih informacija o poslovima pružanja usluga subjekta i resursima dodijeljenim za podršku obavljanju tih poslova u svrhu utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Za razliku od sektora o kojima se izvještava prema statističkim osnovama financijskog izvještavanja, segmenti o kojima se izvještava u skladu s MRSJS 18 se ne zasnivaju na razlikovanju tržišnih i netržišnih djelatnosti.
8. Objavljivanje informacija o SOD ne može zamijeniti potrebu za objavljivanjem o segmentima u skladu s MRSJS 18. Razlog je to što informacije koje su ograničene samo na SOD neće pružiti dovoljno pojedinosti koje bi korisnicima omogućile da

procijene ranije učinke subjekta u ostvarivanju ciljeva pružanja usluga u uslovima kada se ti ciljevi ostvaruju posredstvom subjekata koji nisu dio SOD. Na primjer, isticanje SOD kao segmenta neće pružiti informacije o učincima vlade u ostvarivanju njenih ciljeva u oblasti telekomunikacija, zdravstvene zaštite ili obrazovanja tamo gdje usluge u vezi s tim ciljevima pružaju javne korporacije, odnosno kvazi korporacije. S obzirom na to da je SOD samo dio državnog sektora kao cjeline, izostavile bi se bitne informacije ako vlada ne bi prezentirala informacije o segmentima u odnosu na svoje konsolidirane financijske izvještaje.

### Statističke osnove financijskog izvještavanja

9. Ciljevi financijskih izvještaja izrađenih u skladu sa MRSJS i financijskih izvještaja izrađenih u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja se razlikuju u određenim aspektima. Ciljevi financijskih izvještaja izrađenih u skladu sa MRSJS su da se pruže informacije koje su korisne za odlučivanje, kao i za pokazivanje odgovornosti subjekta za resurse koji su mu povjereni i koje kontrolira. Svrha financijskih izvještaja pripremljenih u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja je da se daju informacije koje su prikladne za analiziranje i ocjenjivanje fiskalne politike, a naročito učinka SOD i šireg javnog sektora neke zemlje. Pored toga, iako se statističke osnove financijskog izvještavanja mogu opisati računovodstvenim izrazima, iste se mogu značajno razlikovati od sistema financijskog računovodstva koji se nalazi u njihovoj osnovi i iz kojeg će se izvesti većina statističkih podataka o javnim financijama. Ipak, MRSJS i statističke osnove financijskog izvještavanja imaju i mnogo sličnosti u smislu tretiranja transakcija i događaja. Primjera radi, u njima se usvaja obračunska osnova računovodstva, bave se sličnim transakcijama i događajima, a u nekim pogledima zahtijevaju sličnu vrstu strukture izvještaja.
10. U nekim jurisdikcijama, objavljivanje odgovarajućih informacija o SOD u financijskim izvještajima može pomoći i unaprijediti donošenje odluka korisnika tih financijskih izvještaja i odgovornost u vezi s njima. Na primjer, objavljivanje informacija o SOD je u skladu s povećanom transparentnošću financijskog izvještavanja i pomoći će korisnicima financijskih izvještaja da bolje razumiju:
  - (a) resurse dodijeljene za podršku SOD u izvršavanju poslova pružanja usluga, kao i financijsku učinkovitost vlade u pružanju tih usluga; i
  - (b) odnos između SOD i korporativnih sektora, kao i utjecaj koji svaki od njih ima na sveukupni financijski učinak.
11. U onim jurisdikcijama u kojima se financijski izvještaji za vladu izrađuju u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja i javno objavljuju, objavljivanje informacija o SOD u tim izvještajima predstavlja korisnu sponu između financijskih izvještaja pripremljenih u skladu sa MRSJS i financijskih izvještaja koji se izrađuju u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. To će pomoći korisnicima prilikom usklađivanja informacija prezentiranih u financijskim izvještajima s informacijama koje su prezentirane u statističkim izvještajima. MRSJS 24 *Prezentacija budžetskih informacija u financijskim izvještajima* zahtijeva da se u financijske izvještaje uvrsti poređenje između budžetiranih i stvarnih iznosa na osnovi koja je u skladu sa osnovom usvojenom za budžet. Tamo gdje se javni budžeti izrađuju samo za SOD a ne za cijelu vladu, financijske informacije o SOD objavljenje u skladu s ovim standardom će biti značajne za poređenja koja zahtijeva taj MRSJS.

### Računovodstvene politike

12. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* nalaže izradu računovodstvenih politika da bi se osiguralo da financijski izvještaji daju informacije koje zadovoljavaju više kvalitativnih karakteristika. Sastavljanje i prezentiranje podataka o SOD koji zadovoljavaju kvalitativne karakteristike informacija koje se pružaju u financijskim izvještajima i s njima povezani revizijski zahtjevi mogu značajno povećati obim posla autora izvještaja i revizora u velikom broju jurisdikcija, a financijske izvještaje učiniti složenijima. To će naročito biti slučaj u jurisdikcijama u kojima se trenutno ne izrađuju financijski izvještaji koji se zasnivaju ili uključuju objavljivanja o SOD u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. Pored toga, u određenim jurisdikcijama, korisnici ne zavise obavezno od financijskih izvještaja da bi imali informacije o SOD. U tim jurisdikcijama, troškovi izrade i prezentiranja objavljivanja o SOD u sklopu financijskih izvještaja bi mogli premašivati koristi od istih. S obzirom na to, ovaj standard dopušta, ali ne nalaže objavljivanje informacija o SOD. To da li će se informacije o SOD objavljivati u sklopu financijskih izvještaja ili neće će utvrditi vlada ili drugi odgovarajući nadležni organ za svaku jurisdikciju zasebno.

13. Ovaj standard zahtijeva da se, tamo gdje se informacije o SOD objavljuju u sklopu financijskih izvještaja, ta objavljivanja moraju izvršiti u skladu sa zahtjevima ovog standarda. To će osigurati da se SOD primjereno iskazuje u financijskim izvještajima, kao i da ta objavljivanja o SOD zadovoljavaju kvalitativne karakteristike financijskih informacija, kao što su relevantnost, vjerno prikazivanje, razumljivost, pravovremenost, uporedivost i potvrdivost.
14. MRSJS se u pravilu primjenjuje na sve subjekte javnog sektora. Ipak, informacije koje će dati smislen prikaz SOD može dati samo vlada, ne i zasebni subjekti koje ona kontrolira. U skladu s tim, ovaj standard propisuje zahtjeve koje će primjenjivati samo vlade koje izrađuju konsolidirane financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi onako kako je propisano u MRSJS. To može uključivati vlade na državnom, lokalnom i regionalnom, odnosno nivou saveznih država.

## Definicije pojmova

15. **Pojmovi navedeni u nastavku teksta se u ovom standardu koriste sa sljedećim značenjima:**

**Sektor opće države** čine svi organizacioni subjekti opće države kako je definirano u statističkim osnovama financijskog izvještavanja.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS i u ovom standardu se koriste s istim značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*.

### Javna preduzeća (skr. JP)

16. [Izrisano.]

### Sektor opće države

17. Prema statističkim osnovama financijskog izvještavanja, javni sektor čine SOD, kao i sektori JFK i JNFK. Za statističke i analitičke potrebe se u tim sektorima mogu odrediti i dodatne podgrupe.
18. U SNR iz 2008. godine, SOD je definiran kao sektor kojeg čine (a) sve rezidentne jedinice državnih, lokalnih i vlasti federalnih jedinica, (b) fondovi socijalnog osiguranja svih nivoa vlasti, kao i (c) netržišne neprofitne institucije pod kontrolom jedinica vlasti. Shodno statističkim osnovama financijskog izvještavanja, SOD obuhvata centralne poslove vlade i obično uključuje sve rezidentne netržišne neprofitne subjekte čije poslovanje prvenstveno financiraju vlada i subjekti vlasti. Kao takvi, ti subjekti se prvenstveno financiraju iz aproprijacija ili raspodjela prihoda od poreza, dividendi od državnih korporacija, drugih prihoda i pozajmica. SOD obično obuhvata subjekte poput ministarstva, sudova, javnih obrazovnih ustanova, javnih zdravstvenih ustanova i drugih državnih agencija. SOD ne uključuje JFK niti JNFK. Informacije o SOD će se objavljivati u onim jurisdikcijama gdje se jačanje spone između MRSJS i statističkih osnova financijskog izvještavanja smatra korisnim i relevantnim za korisnike financijskih izvještaja. Prema tome, vlade koje se odluče na objavljivanja o SOD moraju osigurati da informacije o tom sektoru, koje su uvrštene u financijske izvještaje, budu u skladu sa definicijom SOD, kao i svim njenim tumačenjima usvojenim za potrebe statističkih osnova financijskog izvještavanja u posmatranoj jurisdikciji.

### *Sektor javnih financijskih korporacija*

19. Sektor JFK čine rezidentne financijske korporacije, kvazi korporacije i neprofitne ustanove koje kontrolira vlada i koje se prvenstveno bave financijskim posredovanjem i pružanjem financijskih usluga za posmatrano tržište. Ovaj sektor obuhvata banke koje kontrolira država, uključujući centralne banke, kao i druge državne financijske institucije koje posluju na tržišnoj osnovi.

### *Sektor javnih nefinancijskih korporacija*

20. Sektor JNFK čine rezidentne nefinancijske korporacije, kvazi korporacije i neprofitne ustanove koje kontrolira vlada i koje se bave proizvodnjom roba, odnosno pružanjem nefinancijskih usluga na tržištu. Ovaj sektor obuhvata subjekte poput javnih komunalnih preduzeća i druge subjekte koji se bave trgovinom robama ili pružanjem usluga.
21. Statističke osnove financijskog izvještavanja definiraju:

- (a) korporacije kao pravna lica ustanovljena u svrhe proizvodnje dobara i usluga za tržište;
  - (b) kvazi korporacije kao preduzeća koja nisu uspostavljena kao korporacije niti na drugi način zakonski ustanovljena, ali funkcioniraju kao da su korporacije; i
  - (c) neprofitne ustanove kao pravna ili druga lica koja proizvode ili distribuiraju dobra i usluge, ali koja ne donose finansijski dobitak subjektu koji ih kontrolira.
22. Komercijalni subjekti javnog sektora imaju karakteristike koje su slične javnim korporacijama, odnosno javnim kvazi korporacijama, onako kako su definirane statističkim osnovama finansijskog izvještavanja. Međutim, moguće je da se njihova unutrašnja struktura razlikuje od unutrašnje strukture JFK i JNFK. Na primjer, nerezidentni komercijalni subjekat javnog sektora se ne bi klasificirao kao JFK, odnosno JNFK.

## **Računovodstvene politike**

23. **Financijske informacije o SOD moraju biti objavljene u skladu sa računovodstvenim politikama usvojenim za izradu i prezentiranje konsolidiranih finansijskih izvještaja vlade, osim kada se po tačkama 24. i 25. zahtijeva drugačije.**
24. **Prilikom prezentiranja finansijskih informacija o SOD, subjekti ne trebaju primjenjivati zahtjeve MRSJS 35 *Konsolidirani finansijski izvještaji* u odnosu na subjekte iz sektora JFK i JNFK.**
25. **SOD svoje ulaganje u sektor JFK i JNFK priznaje kao imovinu i obračunava je po knjigovodstvenoj vrijednosti neto imovine subjekata u koje ulaže.**
26. Ovaj standard odražava stav da konsolidirane finansijske izvještaje vlada koje odluče objavljivati informacije o SOD treba raščlaniti da bi se SOD prikazao kao jedan sektor državnog izvještajnog subjekta. U skladu s tim stavom, ovaj standard zahtijeva da se definicije i zahtjevi u pogledu priznavanja, mjerenja i prezentacije koji se primjenjuju pri izradi konsolidiranih finansijskih izvještaja primjenjuju i prilikom objavljivanja o SOD, uz jedan izuzetak a to je da se zahtjevi MRSJS 35 ne primjenjuju na odnos SOD sa subjektima iz sektora JFK i JNFK.
27. MRSJS 35 od subjekata koji imaju kontrolu zahtijeva da izrađuju finansijske izvještaje kojima se konsolidiraju kontrolirani subjekti stavku po stavku. Pored toga, u MRSJS 35 sadrži (a) detaljno razmatranje koncepta kontrole kako se posmatra u javnom sektoru i (b) uputstvo za utvrđivanje da li postoji kontrola za potrebe finansijskog izvještavanja. U skladu sa zahtjevima MRSJS 35, subjekti iz sektora JFK i JNFK, kako su definirani u statističkim osnovama finansijskog izvještavanja i koje kontrolira vlada, trebaju biti konsolidirani u finansijskim izvještajima te vlade.
28. Finansijski izvještaji izrađeni u skladu sa statističkim osnovama finansijskog izvještavanja prikazuju utjecaj SOD na javni sektor kao cjelinu i, u kontekstu SNR-a iz 2008. godine, na ekonomiju zemlje. U skladu s tom namjerom, statističke osnove finansijskog izvještavanja zahtijevaju da se subjekti javnog sektora koji nisu dio SOD u finansijskim izvještajima SOD prikazuju kao ulaganja u druge sektore. Pored toga, shodno statističkim osnovama finansijskog izvještavanja, transakcije SOD sa subjektima iz drugih sektora se ne isključuju iz izvještaja o poslovanju vlade ili sličnih izvještaja.
29. Primjena zahtjeva MRSJS 35 o konsolidaciji na SOD bi dovela do ponovnog prezentiranja konsolidiranih finansijskih izvještaja vlade, a ne finansijskih izvještaja SOD.
30. Prema tome, prilikom objavljivanja finansijskih informacija o SOD, salda i transakcije između subjekata unutar SOD se isključuju u skladu sa MRSJS 35. Međutim, salda i transakcije između subjekata iz SOD i subjekata iz drugih sektora se ne isključuju.
31. Ovaj standard zahtijeva da SOD svoja ulaganja u subjekte iz sektora JFK i JNFK priznaje po knjigovodstvenoj vrijednosti neto imovine tih subjekata. Na taj način se osigurava da objavljivanja o SOD odražavaju raščlanjivanje finansijskih informacija prezentiranih u konsolidiranim finansijskim izvještajima vlade čiji je on dio. U skladu sa činjenicom da je SOD raščlanjeni dio konsolidiranih finansijskih izvještaja vlade, promjene knjigovodstvene vrijednosti neto imovine tih subjekata treba priznati na isti način kako se priznaju u konsolidiranim finansijskim izvještajima vlade.
32. Statističke osnove izvještavanja zahtijevaju da se sva imovina i obaveze (izuzev zajmova) revaloriziraju na tržišnu vrijednost

na svaki datum izvještavanja. MRSJS sadrže različite zahtjeve u pogledu mjerenja i za određene klase imovine i obaveza nalažu ili dopuštaju nabavne i sadašnje vrijednosti. Oni ne zahtijevaju da se sva imovina i obaveze revaloriziraju na tržišnu vrijednost. Prema tome, mjerenje imovine i obaveza u objavljivanjima o SOD u financijskim izvještajima, uključujući ulaganja u sektore JFK i JNFK, može biti različito od mjerne osnove usvojene u statističkim osnovama izvještavanja.

### **Daljnje raščlanjivanje**

33. U nekim jurisdikcijama, državna vlada može imati kontrolu nad regionalnim i/ili lokalnim vlastima te, u skladu s tim, financijskim izvještajima dotične vlade će biti konsolidirani različiti nivoi vlasti. Ako se u financijskim izvještajima konsolidiraju različiti nivoi vlasti, prema zahtjevima ovog standarda može doći do daljnjeg raščlanjivanja konsolidiranih financijskih izvještaja da bi se zasebno objavile informacije o SOD na svakom nivou vlasti.
34. Ovaj standard ne zahtijeva daljnje raščlanjivanje. Ipak, ono se može prezentirati da bi se korisnicima izvještaja pomoglo u boljem razumijevanju odnosa između poslova SOD svakog nivoa vlasti konsolidiranog u financijskim izvještajima, kao i odnosa između financijskih izvještaja i statističkih osnova financijskog izvještavanja u posmatranim jurisdikcijama.

### **Objavljivanja**

**35. Objavljivanja o SOD trebaju uključivati najmanje sljedeće:**

- (a) imovinu razvrstanu po glavnim klasama, zasebno prikazujući ulaganje u druge sektore;**
- (b) obaveze razvrstane po glavnim klasama;**
- (c) neto imovinu/kapital;**
- (d) ukupna revalorizacijska povećanja i smanjenja, kao i druge stavke prihoda i rashoda koje su priznate direktno u neto imovini/kapitalu;**
- (e) prihode razvrstane po glavnim klasama;**
- (f) rashode razvrstane po glavnim klasama;**
- (g) suficit ili deficit;**
- (h) novčane tokove od poslovnih aktivnosti razvrstane po glavnim klasama;**
- (i) novčane tokove od ulagačkih aktivnosti razvrstane po glavnim klasama; i**
- (j) novčane tokove od financijskih aktivnosti razvrstane po glavnim klasama.**

**Način prezentiranja objavljivanja o SOD ne smije isticati više od financijskih izvještaja vlade izrađenih u skladu sa MRSJS.**

36. MRSJS 1 određuje potpuni set financijskih izvještaja (prema obračunskoj osnovi) kao izvještaj o financijskom položaju, izvještaj o financijskoj uspješnosti, izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu, izvještaj o novčanim tokovima, kao i računovodstvene politike i bilješke uz financijske izvještaje.
37. Ovaj standard zahtijeva objavljivanje glavnih klasa imovine, obaveza, prihoda, rashoda i novčanih tokova odraženih u financijskim izvještajima. Ovaj standard ne propisuje način na koji treba vršiti objavljivanja o SOD. Vlade koje se odluče da objavljivanja o SOD vrše u skladu s ovim standardom mogu ta objavljivanja napraviti (a) u bilješkama, (b) u zasebnim kolonama financijskih izvještaja ili (c) na drugi način koji se smatra primjerenim u njihovoj jurisdikciji. Međutim, način prezentiranja objavljivanja o SOD ne smije isticati više od konsolidiranih financijskih izvještaja izrađenih u skladu sa MRSJS.
38. Da bi se korisnicima pomoglo da razumiju odnos između financijskih informacija koje se prezentiraju za SOD i poslova



vlade, statističke osnove financijskog izvještavanja zahtijevaju da se ukupni rashodi vlade raščlane i objave po klasama, zasnovano ili na ekonomskoj prirodi rashoda ili na međunarodnoj klasifikaciji funkcija države (engl. *Classification of Functions of Government – COFOG*). Ovaj standard ne zahtijeva niti zabranjuje subjektima koji objavljuju informacije o SOD da prezentiraju raščlanjene informacije o SOD klasificirane prema ekonomskoj prirodi ili u skladu sa *COFOG* klasifikacijom. U nekim jurisdikcijama, klasifikacije prema *COFOG*-u usvojene za potrebe objavljivanja o SOD mogu biti slične klasifikacijama koje su usvojene u skladu sa MRSJS 18.

39. Subjekti su dužni vršiti i dodatna objavljivanja koja su korisnicima potrebna da bi razumjeli prirodu prezentiranih informacija.
40. **Subjekti koji pripremaju objavljivanja o SOD su dužni objaviti informacije o značajnim kontroliranim subjektima koji čine dio SOD, kao i sve promjene kod tih subjekata u odnosu na prethodni period, zajedno s objašnjenjem razloga zbog kojih je svaki takav subjekat koji je ranije bio, sada nije uključen kao dio SOD.**
41. Ovaj standard zahtijeva od subjekata koji se odluče objavljivati informacije o SOD da objave popis značajnih kontroliranih subjekata koji su dio SOD. MRSJS 35 od subjekata koji izrađuju konsolidirane financijske izvještaje zahtijeva da objave popis značajnih kontroliranih subjekata koji su uvršteni u konsolidirane financijske izvještaje. Objavljivanje toga koji subjekti konsolidirani u financijske izvještaje u skladu sa MRSJS 35 su dio SOD će pomoći korisnicima da steknu razumijevanje odnosa između informacija o vladi i njenom SOD te unaprijede razumijevanje informacije o samom SOD.
42. Slično tome, objavljivanje promjena kod kontroliranih subjekata koji čine dio SOD će pomoći korisnicima da kroz vrijeme prate odnos između konsolidiranih financijskih izvještaja i informacija o SOD.

#### **Usklađivanje sa konsolidiranim financijskim izvještajima**

43. **Objavljivanja o SOD se usklađuju sa konsolidiranim financijskim izvještajima vlade, pri čemu se zasebno iskazuje iznos usklađivanja prema svakoj ekvivalentnoj stavki u tim financijskim izvještajima.**
44. Ovaj standard zahtijeva da se iznosi objavljeni za SOD usklade s iznosima svojih ekvivalenata u konsolidiranim financijskim izvještajima vlade. Subjekti su dužni zasebno prezentirati usklađivanje iznosa ulaganja u imovinu u sektorima JFK i JNFK utvrđenih u skladu sa tačkom 23., kao i usklađivanja svake zasebno objavljene stavke u skladu sa tačkom 35. Pored toga, subjekti mogu, ali nisu dužni, zasebno objaviti iznos usklađivanja svake stavke koja se može pripisati sektorima JFK i JNFK. To usklađivanje će omogućiti vladi da bolje izvršava svoje obaveze u vezi s prikazivanjem odgovornosti tako što će pokazati odnos između iznosa svake stavke za SOD s ukupnim iznosom te stavke za vladu.

#### **Usklađivanje sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja**

45. Statističke osnove financijskog izvještavanja i MRSJS imaju mnogo sličnosti u načinu tretiranja određenih transakcija i događaja. Međutim, postoje i razlike. Na primjer, pored različitih osnova za mjerenje imovine i obaveza iz tačke 32., statističke osnove financijskog izvještavanja tretiraju dividende kao rashode dok ih MRSJS tretiraju kao raspodjele. Statističke osnove financijskog izvještavanja također prave razliku između transakcija i drugih ekonomskih tokova za potrebe prezentiranja financijskih informacija koje trenutno nisu odražene u konsolidiranim financijskim izvještajima, a težište stavljaju na određena mjerenja koja su značajna za analizu fiskalne politike, poput davanja/uzimanja zajmova i viška/manjka novca.
46. Ovaj standard ne zahtijeva usklađivanje objavljivanja o SOD u konsolidiranim financijskim izvještajima s objavljivanjima o SOD u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. To je tako zbog pitanja izvodivosti, kao i troškova i koristi postupanja po takvom zahtjevu u svim jurisdikcijama. Ipak, on ne sprječava objavljivanje takvog usklađivanja u bilješkama.

#### **Datum stupanja na snagu**

47. **Subjekat je dužan primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2008. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Subjekt koji standard primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2008. godine dužan je objaviti tu činjenicu.**

- 47A. Kroz MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)*, izdan u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene tačke 48. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje za periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako MRSJS 33 primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat na taj period mora primijeniti i navedene izmjene.
- 47B. Kroz MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*, izdan u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene tačaka 24, 26, 27, 29, 30. i 41. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene kada primjenjuje MRSJS 35.
- 47C. „Unapređenjima MRSJS iz 2015. godine“, izdanim u aprilu/travnju 2016., izvršene su izmjene tačke 13. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 47D. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, brisana je tačka 16. i izvršene su izmjene tačaka 3. i 22. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018, subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 47E. „Unapređenjima MRSJS iz 2018. godine“, izdanim u oktobru/listopadu 2018, izvršene su izmjene tačke 37. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Dopusštena je i ranija primjena.
- 47F. „Unapređenjima MRSJS iz 2021. godine“, izdanim u januaru/siječnju 2022, izvršene su izmjene tačaka 5, 18. i 28. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Dopusštena je i ranija primjena.
48. Kada subjekat za potrebe financijskog izvještavanja nakon ovog datuma stupanja na snagu usvoji MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi onako kako je definirano u MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)*, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS.

## Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 22.

### Uvod

- BC1. Kada je izdan, ovaj standard se pozivao na *Sistem nacionalnih računa iz 1993.* (skr. SNR 1993.) (i njegova kasnija izdanja), *Priručnik o statistici državnih financija iz 2001.* (skr. Priručnik iz 2001.) i *Evropski sistem računa iz 1995.* (skr. ESR 1995.), koji su od vlada zahtijevali da objavljuju financijske informacije o SOD. Za statističke potrebe, SOD čine subjekti koje kontrolira vlada i koji se prvenstveno bave netržišnim djelatnostima. SOD se ponekad opisuje i kao da je sastavljen iz subjekata koji vrše osnovne funkcije vlade kao svoju primarnu djelatnost. U SOD ne spadaju javne korporacije, čak ni kada je ukupan kapital takvih korporacija u vlasništvu vlade ili subjekata državnog sektora. Pri izradi *Unapređenja MRSJS iz 2021. godine*, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*) je zapazio da se MRSJS 22 poziva na stara izdanja SNR. Shodno tome, IPSASB je izvršio izmjene ovog standarda da bi se pozivao na najnovije izdanje SNR. U tački BC17. su navedena pojašnjenja razloga za uvrštavanje tih izmjena u MRSJS 22 kroz *Unapređenja MRSJS iz 2021. godine*.
- BC2. Važeći MRSJS ne zahtijevaju od subjekta da objavljuju informacije o SOD u svojim financijskim izvještajima. MRSJS od subjekata zahtijevaju da izrađuju financijske izvještaje koji sadrže informacije o svim resursima koje izvještajni subjekat kontrolira, a propisuju i pravila za konsolidaciju svih kontroliranih subjekata. MRSJS 18 *Izvjestavanje o segmentima* također zahtijeva od subjekata da identificiraju segmente i prezentiraju informacije o njima.
- BC3. Neke vlade izrađuju, prezentiraju i objavljuju i financijske izvještaje i informacije o financijskim karakteristikama i učincima

javnog sektora izrađene u skladu sa statističkim osnovama izvještavanja.

- BC4. *IPSASB* podržava usklađivanje MRSJS sa statističkim osnovama izvještavanja kada je to primjereno. Statistička zajednica je poticala *IPSASB* da izradi MRSJS kojim bi se uredila prezentacija informacija o SOD u sklopu konsolidiranih financijskih izvještaja vlada s ciljem da se postigne usklađivanje jednih sa drugim standardima.
- BC5. Objavljivanja o SOD mogu pružiti korisne informacije korisnicima financijskih izvještaja, naročito u onim jurisdikcijama u kojima vlade na državnom ili drugim nivoima objavljuju i (a) financijske izvještaje u skladu sa MRSJS i (b) financijske informacije u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. *IPSASB* također smatra da objavljivanje takvih informacija može pomoći korisnicima da bolje razumiju odnos između tržišnih i netržišnih djelatnosti vlasti. Ipak, Odbor nije uvjeren da bi koristi od takvih objavljivanja mogle biti značajno veće od njihovih troškova u onim jurisdikcijama u kojima se financijski izvještaji u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja ne izrađuju rutinski i ne objavljuju široj javnosti. S obzirom na to, ta objavljivanja nisu obavezna.
- BC6. Ovaj standard ističe zahtjeve za primjenu samo za vlade. To je tako jer se smislen prikaz SOD može objaviti samo za vladu kao cjelinu. U nekim jurisdikcijama se može desiti da državne vlade imaju kontrolu nad regionalnim i/ili lokalnim vlastima. Kada je to slučaj, financijski izvještaji se mogu dalje raščlaniti da bi se zasebno objavile informacije o SOD za svaki nivo vlasti. Takva objavljivanja će vjerovatno pomoći korisnicima da bolje razumiju odnos između poslova SOD na različitim nivoima. U drugim jurisdikcijama, međutim, takva objavljivanja mogu dodatno opteretiti računovodstveni sistem i osobe nadležne za prikupljanje i objedinjavanje podataka te nije očito da li bi koristi koje takva objavljivanja donose korisnicima financijskih izvještaja bile veće od njihovih troškova. S obzirom na to, ovaj standard ne zahtijeva od subjekata koji su odabrali da objavljuju informacije o SOD da zasebno objavljuju te informacije za svaki nivo vlasti konsolidiran u financijske izvještaje. Ipak, takvo objavljivanje je dopušteno.

#### **Konsolidacija i raščlanjivanje**

- BC7. Statističke osnove financijskog izvještavanja i MRSJS dijele mnoge sličnosti u načinu tretiranja određenih transakcija i događaja, ali među njima ima i razlika. Na primjer, statističke osnove financijskog izvještavanja:
- (a) zahtijevaju da se sva imovine i obaveze (izuzev zajmova) revaloriziraju na tržišnu vrijednost na svaki datum izvještavanja. MRSJS sadrže drugačije zahtjeve u pogledu mjerenja i zahtijevaju ili dopuštaju nabavne i sadašnje vrijednosti za određene klase imovine i obaveza;
  - (b) tretiraju dividende kao rashode, dok se u MRSJS tretiraju kao raspodjele;
  - (c) prave razliku između transakcija i drugih ekonomskih tokova za potrebe prezentacije financijskih informacija. MRSJS trenutno ne prave tu razliku; i
  - (d) usmjereni su na prezentaciju financijskih informacija o SOD i drugim sektorima javnog sektora kao zasebnim komponentama te, u tom kontekstu, usvajaju ista pravila za priznavanje i mjerenje kakva su usvojena za prezentaciju ostatka ekonomije, da bi osigurali usklađenost makroekonomskih totala. Prema statističkim osnovama financijskog izvještavanja, financijski izvještaji koji se izrađuju za SOD ne podrazumijevaju konsolidaciju JNFK, kao subjekata koje kontrolira vlada i koji trguju dobrima i uslugama, niti JFK poput banaka. MRSJS su usmjereni na konsolidirane financijske izvještaje kojima se prezentiraju financijske informacije o svojoj imovini, obavezama, prihodima, rashodima i novčanim tokovima nad kojima izvještajni subjekat ima kontrolu.
- BC8. Ovaj standard zahtijeva da objavljivanje informacija o SOD-u podrazumijeva raščlanjivanje konsolidiranih financijskih izvještaja vlade. To je slično stanovištu prihvaćenom u odnosu na objavljivanje informacija o segmentima po MRSJS 18. U skladu s tim, iste računovodstvene politike kakve su usvojene za konsolidirane financijske izvještaje treba usvojiti i pri izradi objavljivanja o SOD, s jednim izuzetkom koji je opisan u nastavku teksta.
- BC9. Kada se objavljivanje o SOD vrši u sklopu financijskih izvještaja, zahtjeve MRSJS 35 ne bi trebalo primjenjivati u odnosu na JFK i JNFK jer bi primjena MRSJS 35 na sektore JFK i JNFK rezultirala ponovnim prezentiranjem konsolidiranih financijskih izvještaja, a ne financijskih izvještaja za SOD. Time bi se poništila svrha objavljivanja informacija o SOD kao poveznice između financijskih izvještaja koji se izrađuju u skladu sa MRSJS i financijskih izvještaja koji se izrađuju u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja.

## Izvjestavanje o segmentima

- BC10. MRSJS 18 zahtijeva da se određene informacije o značajnim poslovima ili grupama poslova objave zasebno za potrebe ocjene učinka posmatranog subjekta u ostvarivanju njegovih ciljeva i za potrebe donošenja odluka. MRSJS 18 ne pravi razliku između transakcija i događaja razmjene i transakcija i događaja koji to nisu, kao ni između tržišnih i netržišnih djelatnosti vlade. Umjesto toga, on težište stavlja na objavljivanje prihoda, rashoda, imovine i obaveza povezanih s pružanjem glavnih usluga ili grupa usluga, bez obzira na to da li ih pruža SOD vlade ili JFK i JNFK. Cilj izvještavanja o segmentima se ne ispunjava kroz objavljivanje informacija o SOD. U skladu s tim, vlade koje se odluče objavljivati informacija o SOD moraju objaviti i informacije o segmentima.
- BC11. Statističke osnove financijskog izvještavanja prezentiraju informacije o troškovima, odnosno rashodima vlade, klasificirane prema njihovoj ekonomskoj prirodi ili prema *COFOG* klasifikaciji. Bilo koja od tih klasifikacijskih osnova se može koristiti da bi se objavile dodatne informacije o SOD. U nekim slučajevima, *COFOG* klasifikacija se može usvojiti za objavljivanje informacija o segmentima u sklopu konsolidiranih financijskih izvještaja vlade.

## Usklađivanje

- BC12. Informacije o SOD koje se objavljuju shodno zahtjevima ovog standarda bi se po sadržaju i formi mogle razlikovati od onih koje se prezentiraju prema statističkim osnovama financijskog izvještavanja.
- BC13. *IPSASB* je razmatrao da li od vlada koje odluče informacije o SOD objavljivati u skladu s ovim standardom treba zahtijevati da objave usklađivanja (a) informacija o SOD objavljenih u sklopu financijskih izvještaja i (b) informacija o SOD objavljenih u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. Zabrinjavala ih je mogućnost da bi se takvim zahtjevom autorima nametnuli značajni troškovi i da bi ti troškovi u određenim jurisdikcijama premašivali koristi od objavljivanja. To bi vlade odvratilo od odluke da vrše takva objavljivanja. *IPSASB* je u tom smislu, između ostalog, naročito brinulo da li:
- (a) je vremenski okvir za sastavljanje financijskih izvještaja i statističkih informacija takav da bi bilo moguće izvršiti predmetna usklađivanja u rokovima koji se moraju ispoštovati da bi financijski izvještaji prošli reviziju i da bi se odobrilo ili ovlastilo njihovo izdavanje u skladu sa zahtjevima pravnih propisa i/ili MRSJS;
  - (b) bi uvrštavanje takvog zahtjeva dalo povod za reviziju tih usklađivanja te, eventualno, reviziju samih statističkih izvještaja; i
  - (c) bi subjekti morali izvršiti ponovna mjerenja i reklasifikaciju imovine, obaveza, prihoda i rashoda prema zahtjevima statističkih osnova financijskog izvještavanja i da li bi ih se, zbog toga, odvrćalo od objavljivanja informacija o SOD.
- BC14. Kao kompromisno rješenje, *IPSASB* je zaključio da u ovom stadiju ne treba zahtijevati takva usklađivanja. S druge strane, usklađivanja objavljivanja o SOD prezentiranih prema zahtjevima ovog standarda s jednakim stavkama financijskih izvještaja vlade izrađenih prema zahtjevima MRSJS su (a) u skladu s povećanjem transparentnosti, (b) nisu štetna i (c) bila bi od koristi korisnicima. Objavljivanje usklađivanja informacija o SOD prezentiranih u skladu sa zahtjevima ovog standarda i informacija o SOD prezentiranih u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja nije zabranjeno.

## Izmjene MRSJS 22 proistekle iz dokumenta *IPSASB* „Primjenjivost MRSJS“ izdanog u aprilu/travnju 2016. godine

- BC15. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. izdao dokument pod naslovom „Primjenjivost MRSJS“, kojim se u svim MRSJS mijenjaju sljedeća upućivanja:
- (a) brišu se uobičajene tačke iz dijela o djelokrugu svakog standarda koji propisuju primjenjivost MRSJS u odnosu na „subjekte javnog sektora koji nisu javna preduzeća“;
  - (b) pojam „javna preduzeća“ se zamjenjuje pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje god je to primjereno; i
  - (c) vrše se izmjene i dopune tačke 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS.

Razlozi za te izmjene su objašnjeni u Osnovama za donošenje zaključaka iz MRSJS 1.

**Izmjene MRSJS 22 proistekle iz „Unapređenja MRSJS iz 2018. godine“**

BC16I. Tačka 37. se poziva na „primarne financijske izvještaje“. Interesne grupe su izrazile zabrinutost da taj pojam nije definiran u MRSJS pa bi, prema tome, mogao izazvati zabunu. *IPSASB* je konstatirao da se pojam „financijski izvještaji“ u drugim MRSJS koristi u istom značenju pa su, stoga, odlučili standardizirati terminologiju i zamijeniti pojam „primarni financijski izvještaji“ pojmom „financijski izvještaji“ na svim mjestima gdje se isti javlja.

**Izmjene MRSJS 22 proistekle iz „Unapređenja MRSJS iz 2021. godine“**

BC17. Interesne grupe su zapazile da se MRSJS 22 i dalje poziva na izdanje SNR iz 1993., umjesto na najnovije izdanje iz 2008. godine. U skladu s tim, *IPSASB* se usaglasio da izvrši izmjene tačaka 5, 18, 28. i BC1. da bi se pozivali na najnovije izdanje SNR, tačnije, izdanje iz 2008. godine.

## Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 22.

### Pokazna struktura financijskog izvještaja

#### Izvod iz financijskih izvještaja Vlade A

##### Izvod iz bilješki uz financijske izvještaje

Bilješka: Objavljivanja o sektoru opće države (skr. SOD)

Sljedeća objavljivanja se odnose na sektor opće države (skr. SOD). Ona odražavaju računovodstvene politike usvojene u konsolidiranim financijskim izvještajima, osim što su korišteni drugačiji zahtjevi za konsolidiranje sektora javnih financijskih korporacija (skr. JFK) i sektora javnih nefinancijskih korporacija (skr. JNFK). U skladu sa zahtjevima MRSJS 22 *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države*, JFK i JNFK nisu konsolidirani u objavljivanja o SOD, nego su priznati kao ulaganja SOD. Ulaganja u JFK i JNFK su prezentirana kao jedinstvena linijska stavka, mjerena po knjigovodstvenoj vrijednosti neto imovine subjekata u koje je izvršeno ulaganje.

SOD čine sva ministarstava i drugi subjekti koje kontrolira Vlada i koji prvenstveno obavljaju netržišne djelatnosti. U te subjekte spadaju:

Ministarstvo x

y

z.

Tokom izvještajnog perioda, poslovi u vezi s poštanskim uslugama koje je ranije obavljalo Ministarstvo komunikacija su ponovo uspostavljeni na komercijalnoj osnovi i više se ne uvrštavaju u financijske informacije koje se prezentiraju za SOD.

#### Izvještaj o financijskom položaju SOD sa 31. decembrom/prosincem 20X2. godine

(u hiljadama novčanih jedinica)

|                             | SOD   |       | JFK i JNFK |       | Uklanjanja |       | Ukupno cijela vlada |       |
|-----------------------------|-------|-------|------------|-------|------------|-------|---------------------|-------|
|                             | 20X2. | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.               | 20X1. |
| <b>IMOVINA</b>              |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| <b>Kratkotrajna imovina</b> |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Novac i ekvivalenti novca   | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Potraživanja                | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Zalihe                      | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Avansi                      | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Ulaganja                    | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Ostala kratkotrajna imovina | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
|                             | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>Dugotrajna imovina</b>   |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Potraživanja                | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Ulaganja                    | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |

|                                      | SOD   |       | JFK i JNFK |       | Uklanjanja |       | Ukupno cijela vlada |       |
|--------------------------------------|-------|-------|------------|-------|------------|-------|---------------------|-------|
|                                      | 20X2. | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.               | 20X1. |
| Ulaganja u druge sektore             | X     | X     |            |       | (X)        | (X)   |                     |       |
| Druga financijska imovina            | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Infrastruktura, postrojenja i oprema | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Zemljište i objekti                  | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Nematerijalna imovina                | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Ostala nefinancijska imovina         | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
|                                      | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>UKUPNO IMOVINA</b>                | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                      |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| <b>OBAVEZE</b>                       |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| <b>Tekuće obaveze</b>                |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Dugovanja                            | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Kratkoročne pozajmice                | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Tekući dio pozajmica                 | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Rezerviranja                         | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Primanja zaposlenih                  | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Ostale tekuće obaveze                | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                      | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>Dugoročne obaveze</b>             |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Dugovanja                            | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Pozajmice                            | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Rezerviranja                         | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Primanja zaposlenih                  | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Ostale obaveze                       | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                      | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>UKUPNO OBAVEZE</b>                | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                      |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| <b>NETO IMOVINA</b>                  | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |

|                                    | SOD   |       | JFK i JNFK |       | Uklanjanja |       | Ukupno cijela vlada |       |
|------------------------------------|-------|-------|------------|-------|------------|-------|---------------------|-------|
|                                    | 20X2. | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.               | 20X1. |
|                                    |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| <b>NETO IMOVINA/KAPITAL</b>        |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Rezerve                            | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Akumulirani suficit/(deficit)      | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                    | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>UKUPNO NETO IMOVINA/KAPITAL</b> | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |

**Izveštaj o financijskim rezultatima za SOD za godinu završno sa 31. decembra/prosinca 20X2., klasifikacija po funkcijama vlade**

(u hiljadama novčanih jedinica)

|                                        | SOD   |       | JFK i JNFK |       | Uklanjanja |       | Ukupno cijela vlada |       |
|----------------------------------------|-------|-------|------------|-------|------------|-------|---------------------|-------|
|                                        | 20X2. | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.               | 20X1. |
| <b>Prihodi</b>                         |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Porezi                                 | X     | X     |            |       | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Provizije, naknade i novčane kazne     | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Prihodi od drugih sektora              | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   |                     |       |
| Prijenosi od drugih vlada              | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Ostali prihodi iz poslovnih aktivnosti | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>Ukupno prihodi</b>                  | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                        |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| <b>Rashodi</b>                         |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Opće javne usluge                      | X     | X     |            |       |            |       | X                   | X     |
| Odbrana                                | X     | X     |            |       |            |       | X                   | X     |
| Javni red i sigurnost                  | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Ekonomski poslovi                      | X     | X     |            |       |            |       | X                   | X     |
| Zaštita životne sredine                | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Stambene pogodnosti                    | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Zdravstvo                              | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Rekreacija, kultura i religija         | X     | X     |            |       |            |       | X                   | X     |



|                                  |   |   |   |   |     |     |   |   |
|----------------------------------|---|---|---|---|-----|-----|---|---|
| Obrazovanje                      | X | X | X | X | (X) | (X) | X | X |
| Socijalna zaštita                | X | X | X | X | (X) | (X) | X | X |
| <b>Ukupno rashodi</b>            | X | X | X | X | (X) | (X) | X | X |
|                                  |   |   |   |   |     |     |   |   |
|                                  |   |   |   |   |     |     |   |   |
| <b>Suficit/(deficit) perioda</b> | X | X | X | X | (X) | (X) | X | X |

**Izveštaj o finansijskim rezultatima za SOD za godinu završno sa 31. decembra/prosinca 20X2., ekonomska klasifikacija rashoda (alternativna metoda prezentacije)**

(u hiljadama novčanih jedinica)

|                                        | SOD   |       | JFK i JNFK |       | Uklanjanja |       | Ukupno cijela vlada |       |
|----------------------------------------|-------|-------|------------|-------|------------|-------|---------------------|-------|
|                                        | 20X2. | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.               | 20X1. |
| <b>Prihodi</b>                         |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Porezi                                 | X     | X     |            |       | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Provizije, naknade i novčane kazne     | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Prihodi od drugih sektora              | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   |                     |       |
| Prijenosi od drugih vlada              | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Ostali prihodi iz poslovnih aktivnosti | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>Ukupno prihodi</b>                  | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                        |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| <b>Rashodi</b>                         |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Primanja zaposlenih                    | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Korištenje dobara i usluga             | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Korištenje trajnog kapitala            | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Kamate                                 | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Subvencije                             | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Socijalna davanja                      | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Ostali rashodi                         | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| <b>Ukupno rashodi</b>                  | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                        |       |       |            |       |            |       |                     |       |

|                   |   |   |   |   |     |     |   |   |
|-------------------|---|---|---|---|-----|-----|---|---|
| Suficit/(deficit) | X | X | X | X | (X) | (X) | X | X |
|-------------------|---|---|---|---|-----|-----|---|---|

**Izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu za SOD za godinu završno sa 31. decembra/prosinca 20X2.**

(u hiljadama novčanih jedinica)

|                                                                                 | SOD                      |                           |                                 |            |            |                     |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------|---------------------------------|------------|------------|---------------------|
|                                                                                 | Revalorizacijska rezerva | Rezerva za preračunavanje | Akumulirani suficiti/(deficiti) | JFK i JNFK | Uklanjanja | Ukupno cijela vlada |
| Stanje na 31. decembar/prosinac 20X0.                                           | X                        | (X)                       | X                               | X          | X          | X                   |
|                                                                                 |                          |                           |                                 |            |            |                     |
| Suficit od revalorizacije nekretnina                                            | X                        |                           |                                 | X          |            | X                   |
| Deficit od revalorizacije ulaganja                                              | (X)                      |                           |                                 | (X)        | X          | (X)                 |
| Razlike od preračunavanja valuta                                                |                          | (X)                       |                                 | (X)        |            | (X)                 |
| Neto dobiti i gubici koji nisu priznati u izvještaju o finansijskim rezultatima | X                        | (X)                       |                                 | X          | (X)        | X                   |
|                                                                                 |                          |                           |                                 |            |            |                     |
| Neto suficit perioda                                                            |                          |                           | X                               | X          | (X)        | X                   |
|                                                                                 |                          |                           |                                 |            |            |                     |
| Stanje na 31. decembar/prosinac 20X1.                                           | X                        | (X)                       | X                               | X          | (X)        | X                   |
|                                                                                 |                          |                           |                                 |            |            |                     |
| Deficit od revalorizacije nekretnina                                            | (X)                      |                           |                                 | (X)        | X          | (X)                 |
| Suficit od revalorizacije ulaganja                                              | X                        |                           |                                 | X          | (X)        | X                   |
| Razlike iz preračunavanja valuta                                                |                          | (X)                       |                                 | X          |            | X                   |
| Neto dobiti i gubici koji nisu priznati u izvještaju o finansijskim rezultatima | (X)                      | (X)                       |                                 | (X)        | (X)        | (X)                 |
|                                                                                 |                          |                           |                                 |            |            |                     |
| Neto deficit perioda                                                            |                          |                           | (X)                             | (X)        | (X)        | (X)                 |
|                                                                                 |                          |                           |                                 |            |            |                     |
| Stanje na 31. decembar/prosinac 20X2.                                           | X                        | (X)                       | X                               | X          | (X)        | X                   |

## SMJERNICE ZA PROVOĐENJE MRSJS 22

### Izveštaj o novčanim tokovima za SOD za godinu završno sa 31. decembra/prosinca 20X2. godine

(u hiljadama novčanih jedinica)

|                                                   | SOD   |       | JFK i JNFK |       | Uklanjanja |       | Ukupno cijela vlada |       |
|---------------------------------------------------|-------|-------|------------|-------|------------|-------|---------------------|-------|
|                                                   | 20X2. | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.               | 20X1. |
| <b>NOVČANI TOKOVI IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI</b>     |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Potraživanja                                      |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Porezi                                            | X     | X     |            |       | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Prodaja dobara i usluga                           |       |       | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Bespovratna sredstva (grantovi)                   |       |       | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Primljena kamata                                  |       |       | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Dividende od drugih sektora vlade                 | X     | X     |            |       | (X)        | (X)   |                     |       |
| Ostala potraživanja                               | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| Plaćanja                                          |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Troškovi zaposlenih                               | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   |            |       | (X)                 | (X)   |
| Penzije                                           | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   |            |       | (X)                 | (X)   |
| Dobavljači                                        | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   |            |       | (X)                 | (X)   |
| Plaćena kamata                                    | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   |            |       | (X)                 | (X)   |
| Dividende u korist drugih sektora                 |       |       | (X)        | (X)   | X          | X     |                     |       |
| Ostala plaćanja                                   | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   | X          | X     | (X)                 | (X)   |
| <b>Net novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti</b> | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>NOVČANI TOKOVI IZ AKTIVNOSTI ULAGANJA</b>      |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| Nabavka postrojenja i opreme                      | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   |            |       | (X)                 | (X)   |
| Prihodi od prodaje postrojenja i opreme           | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Prihodi od prodaje ulaganja                       | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Nabavka vrijednosnih papira u stranim valutama    | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   |            |       | (X)                 | (X)   |
| <b>Neto novčani tokovi iz aktivnosti ulaganja</b> | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   | (X)        | (X)   | (X)                 | (X)   |
| <b>NOVČANI TOKOVI IZ AKTIVNOSTI FINANCIRANJA</b>  |       |       |            |       |            |       |                     |       |

|                                                              | SOD   |       | JFK i JNFK |       | Uklanjanja |       | Ukupno cijela vlada |       |
|--------------------------------------------------------------|-------|-------|------------|-------|------------|-------|---------------------|-------|
|                                                              | 20X2. | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.      | 20X1. | 20X2.               | 20X1. |
| Prihodi od pozajmljivanja                                    | X     | X     | X          | X     |            |       | X                   | X     |
| Otplata pozajmica                                            | (X)   | (X)   | (X)        | (X)   |            |       | (X)                 | (X)   |
| <b>Neto novčani tokovi iz aktivnosti financiranja</b>        | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
|                                                              |       |       |            |       |            |       |                     |       |
| <i>Neto povećanje/(smanjenje) novca i ekvivalenata novca</i> | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <i>Novac i ekvivalenti novca na početku perioda</i>          | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |
| <b>Novac i ekvivalenti novca na kraju perioda</b>            | X     | X     | X          | X     | (X)        | (X)   | X                   | X     |

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 22 Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i financijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 22 Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 22 Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 22 Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 22 Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 22, Disclosure of Financial Information about the General Government Sector, 2022. Edition*, ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-576-7