

MRSJS 24 – PREZENTACIJA BUDŽETSKIH INFORMACIJA FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

U

Historijat MRSJS

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS izdanih do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 24 *Prezentacija budžetskih informacija u financijskim izvještajima* je izdan u decembru/prosincu 2006. godine.

Od tada, MRSJS 24 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

MRSJS 42 *Socijalna davanja* (izdan u januaru/siječnju 2019. godine);

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

Primjenjivost MRSJS-ova (izdan u aprilu/travnju 2016. godine);

Unapređenja MRSJS iz 2015. godine (izdana u aprilu/travnju 2016. 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 MRSJS 24

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
Uvod	Izrisano	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2011. godine
3.	Izmijenjeno	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
4.	Izrisano	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
21.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine
22.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine
24.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine
26.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
46.	Izmijenjeno	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
48.	Izmijenjeno	MRSJS 42 iz januara/siječnja 2019. godine
54A.	Novi tekst	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
54B.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
54C.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
54D.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine
54E.	Novi tekst	MRSJS 42 iz januara/siječnja 2019. godine
55.	Izmijenjeno	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
PP.	Izmijenjeno	MRSJS 42 iz januara/siječnja 2019. godine

MRSJS 24 – PREZENTACIJA BUDŽETSKIH INFORMACIJA FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

U

SADRŽAJ

	Tačka
Cilj	1.
Djelokrug	2-6.
Definicije	7-13.
Usvojeni budžeti	8-10.
Prvobitni i konačni budžet	11-12.
Stvarni iznosi	13.
Prezentacija poređenja između budžetiranih i stvarnih iznosa	14-38.
Prezentacija i objavljivanje	21-24.
Nivo objedinjavanja	25-28.
Promjene od prvobitnog do konačnog budžeta	29-30.
Uporediva osnova	31-36.
Višegodišnji budžeti	37-38.
Objavljivanje budžetske osnove, perioda i djelokruga u bilješkama	39-46.
Usklađivanje stvarnih iznosa na uporedivoj osnovi i stvarnih iznosa iz financijskih izvještaja	47-53.
Datum stupanja na snagu	54-55.
Osnove za donošenje zaključaka	
Pokazni primjeri	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 24 *Prezentacija budžetskih informacija u financijskim izvještajima* je izveden kroz tačke od 1. do 55. Sve tačke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 24 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. Ovaj standard zahtijeva da se poređenje između budžetiranih i stvarnih iznosa proisteklih iz izvršenja budžeta uvrsti u financijske izvještaje subjekata koji su dužni ili su odabrali da svoj usvojeni budžet ili budžete učine javno dostupnim i za koje, u skladu s tim, javno odgovaraju. Ovaj standard također nalaže objavljivanje obrazloženja značajnih razlika između budžetiranih i stvarnih iznosa. Usklađenost sa zahtjevima ovog standarda osigurava da subjekti javnog sektora ispunjavaju svoje dužnosti u pogledu pokazivanja odgovornosti za obaveze i unapređuje transparentnost njihovih financijskih izvještaja kroz pokazivanje (a) poštivanja odobrenog budžeta ili odobrenih budžeta za koje javno odgovaraju i (b) tamo gdje se budžet(i) i financijski izvještaji izrađuju na istoj osnovi, njihovih učinaka u ostvarivanju budžetiranih rezultata.

Djelokrug

2. **Subjekti koji izrađuju i prezentiraju financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužni su primjenjivati ovaj standard.**
3. **Ovaj standard se odnosi na subjekte javnog sektora koji su dužni ili su odabrali da svoj usvojeni budžet ili budžete učine javno dostupnim.**
4. [Izbrisano.]
5. Ovaj standard ne zahtijeva da se usvojeni budžeti učine javno dostupnim niti zahtijeva da se u sklopu financijskih izvještaja objavljuju informacije o usvojenim budžetima koji nisu javno dostupni ni vrše poređenja s njima.
6. U određenim slučajevima, usvojeni budžeti će se sastavljati tako da obuhvate sve aktivnosti nad kojima subjekat javnog sektora ima kontrolu. U drugi slučajevima se može zahtijevati objavljivanje zasebno usvojenih budžeta za određene aktivnosti, grupe aktivnosti ili subjekata uvrštenih u financijske izvještaje organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora. To se može desiti (a) tamo gdje, primjera radi, financijski izvještaji vlade obuhvataju državne agencije ili programe koji uživaju nezavisnost u radu i izrađuju vlastite budžete ili (b) tamo gdje se budžet izrađuje samo za sektor opće države cijele vlade. Ovaj standard se primjenjuje na sve subjekte koji financijske izvještaje prezentiraju kada se usvojeni budžeti za subjekat ili za komponentu subjekta učine javno dostupnim.

Definicije

7. **Sljedeći pojmovi se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima:**

Računovodstvena osnova je obračunska ili gotovinska računovodstvena osnova onako kako su definirane u MRSJS na obračunskoj osnovi i MRSJS na gotovinskoj osnovi.

Godišnji budžet je usvojeni budžet za jednu godinu. On ne uključuje objavljene buduće procjene niti projekcije za periode nakon budžetskog perioda.

Aproprijacija je ovlaštenje zakonodavnog tijela da se financijska sredstva doznače za namjene određene zakonskim ili drugim obavezujućim propisima.

Usvojeni budžet znači ovlaštenje za izdatke izvedeno iz zakona, prijedloga zakona o raspoređivanju sredstava, ukaza vlade i drugih odluka koje su u vezi s predviđenim prihodima ili prilivima za budžetski period.

Budžetska osnova je obračunska, gotovinska ili druga računovodstvena osnova usvojena u okviru budžeta koji je odobrilo zakonodavno tijelo.

Uporediva osnova podrazumijeva stvarne iznose prezentirane na istoj računovodstvenoj osnovi, istoj klasifikacijskoj osnovi, za iste subjekte i za isti period kao i usvojeni budžet.

Konačni budžet je prvobitni budžet usklađen za sve rezerve, prenesene iznose, transfere, raspodjele, dodatne aproprijacije i druge zakonski ili na sličan način ovlaštene promjene primjenjive na budžetski period.

Višegodišnji budžet je usvojeni budžet za duže od jedne godine. On ne uključuje objavljene buduće procjene niti projekcije za periode nakon budžetskog perioda.

Prvobitni budžet je početni usvojeni budžet za budžetski period.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS se u ovom standardu koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljenom *Pojmovniku*.

Usvojeni budžeti

8. Usvojeni budžet, kako je definiran u ovom standardu, odražava predviđene prihode ili primanja za koja se očekuje da nastanu u godišnjem ili višegodišnjem budžetskom periodu na osnovu tekućih planova i predviđenih ekonomskih uslova tokom tog budžetskog perioda, kao i troškove ili rashode koje je odobrilo neko zakonodavno tijelo, bilo da se radi o skupštini ili drugom nadležnom tijelu. Usvojeni budžet nije buduća procjena niti projekcija zasnovana na pretpostavkama o budućim događajima i mogućem postupanju uprave za koje se ne očekuje da se obavezno dese. Slično tome, usvojeni budžet se razlikuje od prospektivnih financijskih informacija koje mogu biti u vidu predviđanja, projekcije ili kombinacije to dvoje, kao na primjer jednogodišnje predviđanje plus petogodišnja projekcija.
9. U nekim jurisdikcijama, budžeti se mogu ugraditi u zakon kao dio postupka usvajanja dok se u drugim usvajanje može osigurati i bez toga da budžet postane zakon. Bez obzira na to kakav je postupak usvajanja, ključna odlika usvojenih budžeta je to da više zakonodavno ili drugo odgovarajuće nadležno tijelo ovlaštava povlačenje financijskih sredstava iz trezora vlade ili sličnog tijela za dogovorene i određene svrhe. Usvojenim budžetom se ustanovljava ovlaštenje za izdatke za naznačene stavke. Ovlaštenje za izdatke se generalno smatra zakonskim ograničenjem u okviru kojeg subjekat mora funkcionirati. U nekim jurisdikcijama, usvojeni budžet za koji subjekat odgovara može biti prvobitni, a u drugim može biti konačni budžet.
10. Ako se budžet ne usvoji prije početka budžetskog perioda, prvobitni budžet se smatra budžetom koji je prvi usvojen za primjenu u predmetnoj budžetskoj godini.

Prvobitni i konačni budžet

11. Prvobitni budžet može uključivati rezidualne doznačene iznose koji su po slovu zakona automatski preneseni iz prethodnih godina. Primjera radi, budžetski postupci u nekim jurisdikcijama podrazumijevaju zakonsku odredbu koja nalaže automatsko preraspoređivanje aproprijacija radi izmirenje obaveza iz prethodne godine. Prihvaćene obaveze obuhvataju potencijalne buduće obaveze zasnovane na nekom sadašnjem ugovornom sporazumu. U nekim jurisdikcijama, one se mogu nazivati i dužnostima ili teretima, a uključuju neizmirene narudžbe i ugovore za robe ili usluge koje još nisu primljene.
12. Dodatne aproprijacije mogu biti neophodne tamo gdje prvobitnim budžetom nisu adekvatno predviđena potrebna izdvajanja za slučajeve, primjera radi, rata ili elementarne nepogode. Pored toga, moguće je i da se u periodu u budžet ne prikupi dovoljno prihoda pa će biti neophodni interni transferi između budžetskih konta ili linijskih stavki kako bi se uklopile promjene prioriteta financiranja tokom tog fiskalnog perioda. U skladu s tim, može biti potrebno smanjiti izvorne doznake za određeni subjekat ili aktivnost za posmatrani period da bi se očuvala fiskalna disciplina. Konačni budžet uključuje sve takve odobrene izmjene i dopune.

Stvarni iznosi

13. Pojmovi „stvarni“ i „stvarni iznos“ se u ovom standardu koriste za opisivanje iznosa koji su proistekli iz izvršenja budžeta. U nekim jurisdikcijama, „ostvareni rezultati budžeta“, „izvršenje budžeta“ i slični pojmovi se mogu koristiti u istom značenju kao i pojmovi „stvarni“ ili „stvarni iznos“.

Prezentacija poređenja između budžetiranih i stvarnih iznosa

14. Uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 21., subjekat je dužan prezentirati poređenje budžetiranih iznosa za koje javno odgovara i stvarnih iznosa, bilo kao zaseban dodatni financijski izvještaj, bilo kao dodatnu budžetsku kolonu u financijskim izvještajima koje trenutno prezentira u skladu sa MRSJS. Poređenjem budžetiranih i stvarnih iznosa se, zasebno za svaki nivo zakonodavnog nadzora, prezentiraju:

- (a) iznosi iz prvobitnog i iz konačnog budžeta;
- (b) stvarni iznosi na uporedivoj osnovi; i

(c) kroz objavljivanje u sklopu bilješki, obrazloženje značajnih razlika između budžeta za koji subjekat javno odgovora i stvarnih iznosa, osim ako je to obrazloženje uvršteno u druge javne dokumente izdane u vezi s financijskim izvještajima i ako se u bilješke unese unakrsno upućivanje na te dokumente.

15. Prezentiranjem u financijskim izvještajima iznosa iz prvobitnog i konačnog budžeta i stvarnih iznosa na uporedivoj osnovi sa budžetom koji je učinjen javnom dostupnim će se zatvoriti krug odgovornosti tako što će se korisnicima financijskih izvještaja omogućiti da utvrde jesu li resursi stečeni i iskorišteni u skladu s usvojenim budžetom. Razlike između stvarnih i budžetiranih iznosa, bez obzira na to da li se radi o prvobitnom ili o konačnom budžetu (koje se u računovodstvu često nazivaju i odstupanjima), mogu biti prezentirane u financijskim izvještajima i u funkciji ostvarivanja potpunosti.
16. Obrazloženje značajnih razlika između stvarnih i budžetiranih iznosa pomaže korisnicima da razumiju razloge za značajna odstupanja od usvojenog budžeta za koji subjekat javno odgovara.
17. Subjekt može biti dužan ili može odabrati da javno dostupnim učini svoj prvobitni budžet, svoj konačni budžet ili oba. U slučajevima kada je neophodno objaviti i prvobitni i konačni budžet, zakonodavno, regulatorno ili drugo nadležno tijelo često daje uputstva o tome da li je neophodno obrazložiti značajne razlike između stvarnih i iznosa iz prvobitnog, odnosno stvarnih i iznosa iz konačnog budžeta u skladu s tačkom 14. (c). U odsustvu takvih uputstava, značajne razlike se mogu utvrditi na osnovu, primjera radi, (a) razlika između stvarnog i prvobitnog budžeta kod kojih je težište na učinku u odnosu na prvobitni budžet ili (b) razlika između stvarnog i konačnog budžeta kod kojih je težište na usklađenosti s konačnim budžetom.
18. U mnogim slučajevima, konačni budžet i stvarni iznos će biti isti jer se tokom izvještajnog perioda prati izvršenje budžeta, a prvobitni budžet se postupno revidira da bi se odrazilo promjene uslova i okolnosti te iskustva tokom tog perioda. Tačka 29. ovog standarda zahtijeva da se objavljuju obrazloženja promjena između prvobitnog i konačnog budžeta. Ta objavljivanja će, zajedno s objavljivanjima koja zahtijeva tačka 14., osigurati da subjekti koji svoj usvojeni budžet, odnosno budžete učine javno dostupnima javno odgovaraju za svoj učinak u odnosu na relevantni usvojeni budžet i poštivanje istog.
19. Razmatranja i analize uprave, pregled poslovanja, kao i drugi javni izvještaji u kojima se osvrće na učinak i rezultate subjekta tokom izvještajnog perioda, uključujući obrazloženja svih značajnih razlika u odnosu na budžetirane iznose, često se objavljuju zajedno s financijskim izvještajima. U skladu sa tačkom 14. (c) ovog standarda, obrazloženja značajnih razlika između stvarnih i budžetiranih iznosa treba uvrstiti u bilješke uz financijske izvještaje osim (a) kada su uvrštena u druge javne izvještaje ili dokumentaciju objavljenu u vezi s financijskim izvještajima i (b) kada se u bilješkama uz financijske izvještaje navedu izvještaji ili dokumentacija u kojima se nalaze obrazloženja.
20. Tamo gdje su usvojeni budžeti učinjeni javno dostupnima samo za neke subjekte ili aktivnosti iz financijskih izvještaja, zahtjevi iz tačke 14. se primjenjuju samo na subjekte ili aktivnosti odražene u usvojenom budžetu. To znači da će se, kada se, na primer, budžet izrađuje samo za sektor opće države za cijelu vladu kao jedinstven izvještajni subjekat, objavljivanja koja nalaže tačka 14. vršiti samo za sektor opće države te vlade.

Prezentacija i objavljivanje

21. **Subjekt je dužan prezentirati poređenje između budžetiranih i stvarnih iznosa kao dodatne kolone budžeta u financijskim izvještajima samo onda kada se financijski izvještaji i budžet izrađuju na uporedivoj osnovi.**
22. Poređenja između budžetiranih i stvarnih iznosa se mogu prezentirati u zasebnom financijskom izvještaju (Izvještaju o poređenju između budžetiranih i stvarnih iznosa ili izvještaju sličnog naziva) koji se uvrštava u puni set osnovnih financijskih izvještaja kako je uređeno po MRSJS 1. Kao alternativno rješenje, u slučajevima kada se financijski izvještaji i budžet izrađuju na uporedivoj osnovi, to jeste na istoj računovodstvenoj osnovi za isti subjekat i isti izvještajni period, a usvoji se ista struktura klasifikacije, mogu se dodati kolone u postojeće financijske izvještaje koji se prezentiraju u skladu sa MRSJS. Te dodatne kolone će odražavati iznose iz prvobitnog i konačnog budžeta te, ako subjekat tako odluči, razlike između budžetiranih i stvarnih iznosa.
23. Kada se budžet i financijski izvještaji ne izrađuju na uporedivoj osnovi, treba prezentirati zaseban Izvještaj o poređenju između budžetiranih i stvarnih iznosa. U tim slučajevima, da bi se osiguralo da financijske informacije izrađene na različitim

osnovama korisnici ne protumače pogrešno, u financijskim izvještajima treba navesti korisno pojašnjenje da budžetska i računovodstvena osnova nisu iste te da je Izvještaj o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa izrađen na budžetskoj osnovi.

24. U jurisdikcijama u kojima se budžeti izrađuju na obračunskoj osnovi i obuhvataju puni set osnovnih financijskih izvještaja, dodaju se dodatne budžetske kolone u sve financijske izvještaje koje zahtijevaju MRSJS. U nekim jurisdikcijama, budžeti izrađeni na obračunskoj osnovi se mogu prezentirati u vidu samo određenih financijskih izvještaja koji čine puni set osnovnih financijskih izvještaja kako je uređeno po MRSJS pa se tako, na primjer, budžet može prezentirati kao izvještaj o financijskim rezultatima ili kao izvještaj o novčanim tokovima, a dodatne informacije pružiti u priloženim tabelama. U tim slučajevima, dodatne budžetske kolone se mogu uvrstiti u financijske izvještaje koji su također prihvaćeni za potrebe prezentacije budžeta.

Nivo objedinjavanja

25. Budžetski dokumenti mogu pružiti izuzetno detaljne informacije o pojedinim aktivnostima, programima ili subjektima. Te informacije se često objedinjuju u šire klase pod zajedničkim budžetskim kontima, budžetskim klasifikacijama ili budžetskim poglavljima za potrebe prezentiranja zakonodavnom ili drugom nadležnom tijelu i radi njihovog usvajanja. Objavljivanjem budžetiranih i stvarnih informacija u skladu s tim širim klasama i budžetskim kontima, odnosno poglavljima se osigurava da se poređenja vrše na nivou nadzora zakonodavnog ili drugog nadležnog tijela naznačenog u budžetskim dokumentima.
26. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* zahtijeva da se u financijskim izvještajima pruže informacije koje zadovoljavaju naznačene kvalitativne karakteristike, uključujući i to da su relevantne za potrebe korisnika u pogledu utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka, da vjerno prikazuju financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove subjekta, kao i da zadovoljavaju druge kvalitativne karakteristike i uvažavaju ograničenja u odnosu na informacije koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene.
27. U nekim slučajevima, može se pokazati neophodnim da se detaljne financijske informacije uvrštene u usvojene budžete objedine za potrebe prezentacije u financijskim izvještajima u skladu sa zahtjevima ovog standarda. Takvo objedinjavanje bi moglo biti neophodno da bi se izbjeglo davanje preobimnih informacija i da bi se odrazili različiti nivoi nadzora zakonodavnog ili drugog nadležnog tijela. Utvrđivanje stepena objedinjavanja iziskuje korištenje profesionalnog rasuđivanja. To rasuđivanje će se primjenjivati u kontekstu cilja ovog standarda i kvalitativnih karakteristika financijskog izvještavanja kako je navedeno u tački 26. iznad u tekstu i u *Konceptualnom okviru za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*.
28. Dodatne budžetske informacije, uključujući informacije o rezultatima pružanja usluga, mogu se prezentirati u drugim dokumentima mimo financijskih izvještaja. Potiče se unakrsno upućivanje na takve dokumente u financijskim izvještajima, pogotovo da bi se budžetski i stvarni podaci povezali sa nefinancijskim budžetskim podacima i rezultatima pružanja usluga.

Promjene od prvobitnog do konačnog budžeta

29. **Subjekt je dužan prezentirati pojašnjenje da li su promjene od prvobitnog do konačnog budžeta posljedica preraspodjela u sklopu budžeta ili drugih faktora:**
- (a) kao objavljivanje u bilješkama uz financijske izvještaje; ili**
 - (b) u izvještaju objavljenom prije ili u isto vrijeme kad i financijski izvještaji, odnosno u vezi sa tim izvještajima, uz unakrsno upućivanje u bilješkama uz financijske izvještaje na taj izvještaj.**
30. Konačni budžet uključuje sve promjene koje zakonodavno ili drugo nadležno tijelo odobri da bi se izmijenio prvobitni budžet. U skladu sa zahtjevima ovog standarda, subjekt javnog sektora je dužan uvrstiti pojašnjenje promjena od prvobitnog do konačnog budžeta u bilješkama uz financijske izvještaje ili u zasebnom izvještaju koji se izdaje prije, u vezi sa, ili u isto vrijeme kad i financijski izvještaji. U tom pojašnjenju se, primjera radi, navodi da li promjene proističu iz preraspodjele u okvirima prvobitnih budžetskih parametara ili iz drugih faktora, kao što su promjene općih budžetskih parametara, uključujući i promjene politika vlasti. Takva objavljivanja se obično vrše u sklopu napomena i analiza uprave ili u sličnom izvještaju o radu koji se izdaje u vezi s financijskim izvještajima, ali ne čini dio istih. Ona se također mogu vršiti i u izvještajima vlasti o budžetskim rezultatima da bi se izvjestilo o izvršenju budžeta. Kada se objavljivanja vrše u zasebnim izvještajima umjesto u financijskim izvještajima, u bilješke uz financijske izvještaje se mora uvrstiti unakrsno upućivanje na

odgovarajući izvještaj.

Uporediva osnova

31. Sva poređenja između budžetiranih i stvarnih iznosa se prezentiraju na osnovi uporedivoj sa budžetom.

32. Poređenja između budžetiranih i stvarnih iznosa se moraju prezentirati na istoj računovodstvenoj osnovi (obračunskoj, gotovinskoj ili nekoj trećoj osnovi), istoj klasifikacijskoj osnovi, kao i za iste subjekte i isti period kao i usvojeni budžet. Na taj način se osigurava da se objavljivanje informacija o poštivanju budžeta u financijskim izvještajima vrši na istoj osnovi kao i sam budžet. U nekim slučajevima, to može značiti prezentiranje poređenja budžeta sa stvarnim stanjem na različitim računovodstvenim osnovama, za različite grupe aktivnosti, kao i u različitom formatu prezentacije ili klasifikacije od onih koje su usvojene za financijske izvještaje.
33. Financijskim izvještajima se vrši konsolidacija subjekata i aktivnosti koji su pod kontrolom predmetnog subjekta. Kako je navedeno u tački 6., moguće je usvojiti i učiniti javno dostupnima zasebne budžete za pojedine subjekte ili određene aktivnosti koji čine konsolidirane financijske izvještaje. Kada se to uradi, te zasebne budžete je moguće ponovo sastaviti za potrebe prezentacije u financijskim izvještajima u skladu sa zahtjevima ovog standarda. Kada se vrši takvo ponovno sastavljanje, ono ne podrazumijeva izmjene niti revidiranje usvojenih budžeta jer ovaj standard nalaže poređenje stvarnih iznosa sa iznosima iz odobrenih budžeta.
34. Subjekti mogu prihvatiti različite računovodstvene osnove za izradu svojih financijskih izvještaja i za svoje usvojene budžete. Na primjer, vlada može za svoje financijske izvještaje prihvatiti obračunsku osnovu, a gotovinsku osnovu za svoj budžet. Pored toga, budžeti težište mogu stavljati na preuzete obaveze budućeg trošenja financijskih sredstava i na promjene tih obaveza, ili uključivati informacije o njima, dok se u financijskim izvještajima izvještava o imovini, obavezama, neto imovini/kapitalu, prihodima, rashodima, drugim promjenama u neto imovini/kapitalu i novčanim tokovima. Ipak, budžetski subjekat i subjekat koji vrši financijsko izvještavanje će često biti isti. Slično tome, period za koji se izrađuje budžet i klasifikacijska osnova usvojena za potrebe budžeta će često biti odraženi u financijskim izvještajima. Na taj način se osigurava da se financijske informacije knjiže kroz računovodstveni sistem i da se o njima izvještava na način koji omogućava poređenje budžetiranih i stvarnih podataka za potrebe upravljanja i pokazivanja odgovornosti, kao što su praćenje napretka izvršenja budžeta u budžetskom periodu i podnošenje izvještaja vladi, građanima i drugim korisnicima na relevantnim i pravovremenim osnovama.
35. U nekim jurisdikcijama, budžeti se mogu izrađivati na gotovinskoj ili na obračunskoj osnovi, u skladu sa sistemom statističkog izvještavanja koji obuhvata drugačije subjekte i aktivnosti od onih koji su obuhvaćeni financijskim izvještajima. Na primjer, budžeti koji se izrađuju u skladu sa sistemom statističkog izvještavanja bi težište mogli stavljati na sektor opće države i mogli bi obuhvatati samo subjekte koji kao primarnu djelatnost izvršavaju osnovne ili netržišne funkcije vlasti, dok se financijskim izvještajima obuhvataju svi poslovi pod kontrolom vlade, uključujući i njene poslovne aktivnosti. MRSJS 22 *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države* propisuje zahtjeve za objavljivanje u bilješkama financijskih informacija o sektoru opće države cijele vlade kao jedinstvenog subjekta koji usvaja obračunsku osnovu računovodstva i odluči se vršiti takva objavljivanja. U mnogim slučajevima, objavljivanja izvršena u skladu sa MRSJS 22 obuhvataju iste subjekte, aktivnosti i klasifikacijske osnove kakve su usvojene za budžete izrađene u skladu sa sektorom opće države onako kako je definirano modelima statističkog izvještavanja. U tim slučajevima, objavljivanja izvršena u skladu sa MRSJS 22 će ujedno olakšati i objavljivanja koja zahtijeva ovaj standard.
36. Kod modela statističkog izvještavanja, sektor opće države mogu činiti vlasti državnog, regionalnog/pokrajinskog i lokalnog nivoa. U nekim jurisdikcijama, državne vlasti (a) mogu imati kontrolu nad regionalnim/pokrajinskim i lokalnim vlastima, (b) konsolidirati te vlasti u svojim financijskim izvještajima i (c) izrađivati usvojeni budžet koji obuhvata sva tri nivoa vlasti i zahtijevati da se on učini javno dostupnim. U tim slučajevima, na financijske izvještaje tih subjekata državnih vlasti se primjenjuju zahtjevi ovog standarda. Međutim, tamo gdje državne vlasti nemaju kontrolu nad regionalnim/pokrajinskim ili lokalnim vlastima, njihovim financijskim izvještajima se neće konsolidirati ti novi vlasti nego će se izraditi zasebni financijski izvještaji za svaki nivo vlasti. Zahtjevi ovog standarda se primjenjuju isključivo na financijske izvještaje subjekata vlasti kada se usvojeni budžeti za subjekte i aktivnosti koje kontroliraju ili dijelovi tih budžeta čine dostupnima javnosti.

Višegodišnji budžeti

37. Određeni organi vlasti i drugi subjekti usvajaju i čine javno dostupnim višegodišnje umjesto zasebnih godišnjih budžeta. Višegodišnji budžeti se, u pravilu, sastoje iz niza godišnjih budžeta ili godišnjih budžetskih ciljeva. Usvojeni budžet za svaku komponentu godišnjeg perioda odražava primjenu budžetskih politika koje se povezuju s višegodišnjim budžetom za period te komponente. U nekim slučajevima, višegodišnji budžet omogućava prenošenje neiskorištenih aproprijacija u bilo kojem jednogodišnjem periodu.
38. Organi vlasti i drugi subjekti koji izrađuju višegodišnje budžete mogu koristiti različite pristupe za utvrđivanje svojih prvobitnih i konačnih budžeta, u zavisnosti od toga na koji način se taj budžet usvaja. Na primjer, vlada može usvajati dvogodišnji budžet koji čine dva (2) usvojena godišnja budžeta i u tom slučaju će biti moguće odrediti prvobitne i konačne usvojene budžete za svaki obuhvaćeni godišnji period. Ako se pravno odobri da se neiskorištene aproprijacije iz prve godine dvogodišnjeg budžeta utroše u drugoj godini, prvobitni budžet za drugu godinu se povećava za te prenesene iznose. U rijetkim slučajevima kada vlada usvoji dvogodišnji ili višegodišnji budžet u kojima nisu izričito razdvojeni iznosi budžeta za svaki obuhvaćeni godišnji period, može se pokazati neophodnim da se koristi rasuđivanje radi određivanja koji iznosi se mogu pripisati svakom od godišnjih perioda kod utvrđivanja godišnjih budžeta za potrebe ovog standarda. Primjera radi, prvobitni i konačni usvojeni budžet za prvu godinu u okviru dvogodišnjeg perioda će obuhvatati sva odobrene kapitalne nabavke za cijeli dvogodišnji period koje su izvršene tokom prve godine, kao i iznos stalnih stavki prihoda i rashoda koje je moguće pripisati toj godini. Neočekivani iznosi iz prvog godišnjeg perioda bi se potom uvrstili u prvobitni budžet za drugu godinu i taj budžet bi, zajedno s izvršenim izmjenama i dopunama, od tog trenutka predstavljao konačni budžet druge godine. Tamo gdje se usvajaju višegodišnji budžeti, subjekti se potiču da kroz dodatnu bilješku objave odnos između budžetiranih i stvarnih iznosa tokom predmetnog budžetskog perioda.

Objavljivanje budžetske osnove, perioda i djelokruga u bilješkama

39. **Subjekt je dužan da u bilješkama uz financijske izvještaje objasni budžetsku i klasifikacijsku osnovu koje su usvojene u usvojenom budžetu.**
40. Moguće su razlike između računovodstvene osnove (gotovinske, obračunske ili neke preinake istih) koja je korištena pri izradi i prezentaciji budžeta i računovodstvene osnove koja je korištena u financijskim izvještajima. Takve razlike se mogu javiti kada se informacije kroz računovodstveni i budžetski sistem prikupljaju sa različitih stanovišta, što znači da bi budžet mogao biti usmjeren na novčane tokove ili novčane tokove plus određene preuzete obaveze, dok se u financijskim izvještajima izvještava o novčanim tokovima i ukupnim iznosima.
41. Format i struktura klasifikacija usvojeni za potrebe prezentiranja usvojenih budžeta također se mogu razlikovati od formata usvojenih za financijske izvještaje. Stavke u usvojenom budžetu se mogu klasificirati na istoj osnovi kakva je usvojena i u financijskim izvještajima, na primjer, po svojoj ekonomskoj prirodi (naknade zaposlenih, korištenje roba ili usluga i sl.) ili funkciji (zdravstvo, obrazovanje, itd.). Kao alternativno rješenje, stavke u budžetu se mogu klasificirati po konkretnim programima (na primjer, smanjenje siromaštva ili sprječavanje širenja zaraznih bolesti), odnosno po komponentama programa povezanim sa ciljanim učincima (kao što su broj studenata koji uspješno završavaju programe tercijarnog obrazovanja ili broj operacija koje izvrše centri urgentne medicine), što se razlikuje od klasifikacije usvojene u financijskim izvještajima. Pored toga, stalni budžeti za kontinuirane poslove (poput obrazovanja ili zdravstva) se mogu usvojiti odvojeno od budžeta za kapitalne izdatke (primjera radi, za infrastrukturu ili objekte).
42. MRSJS 1 zahtijeva od subjekata da u bilješkama uz financijske izvještaje prezentiraju informacije o osnovi za izradu tih financijskih izvještaja i sve značajne usvojene računovodstvene politike. Objavljivanjem budžetske i klasifikacijske osnove koje su usvojene za potrebe izrade i prezentiranja usvojenih budžeta pomaže korisnicima da bolje razumiju odnos između budžetskih i računovodstvenih informacija objavljenih u financijskim izvještajima.
43. **Subjekt je dužan da u bilješkama uz financijske izvještaje objavi period na koji se odnosi usvojeni budžet.**
44. Financijski izvještaji se prezentiraju najmanje jednom godišnje. Subjekti mogu usvajati budžete za godišnji ili za višegodišnje periode. Objavljivanje perioda koji je obuhvaćen usvojenim budžetom onda kada se isti razlikuje od izvještajnog perioda usvojenog za potrebe financijskih izvještaja pomaže korisnicima tih izvještaja da bolje razumiju odnos između budžetskih

podataka i poređenja budžeta s finansijskim izvještajima. Objavljivanje perioda koji je obuhvaćen usvojenim budžetom tamo gdje je on jednak periodu obuhvaćenom finansijskim izvještajima također može imati i korisnu ulogu potvrđivanja, naročito u jurisdikcijama gdje se i budžeti i osnovni i drugi finansijski izvještaji izrađuju i za periode unutar godine.

45. **Subjekat je dužan da u bilješkama uz finansijske izvještaje navede subjekte koji su obuhvaćeni usvojenim budžetom.**
46. MRSJS zahtijevaju od subjekata da izrade i prezentiraju finansijske izvještaje kojima se konsolidiraju svi resursi nad kojima subjekat ima kontrolu. Na nivou čitave vlade, finansijski izvještaji izrađeni u skladu sa MRSJS obuhvataju subjekte koji zavise od budžeta i komercijalne subjekte javnog sektora koje kontrolira posmatrana vlada. Međutim, kao što je navedeno u tački 35., usvojeni budžeti izrađeni u skladu s modelima statističkog izvještavanja neće obavezno obuhvatati poslove vlasti koji se vrše na komercijalnim ili tržišnim osnovama. S obzirom na zahtjeve iz tačke 31., budžetirane i stvarne iznose treba prezentirati na uporedivoj osnovi. Objavljivanje subjekata koji su obuhvaćeni budžetom omogućava korisnicima da odrede u kojoj mjeri aktivnosti subjekta podliježu usvojenom budžetu i kako se budžetski subjekat razlikuje od subjekta koji je odražen u finansijskim izvještajima.

Usklađivanje stvarnih iznosa na uporedivoj osnovi i stvarnih iznosa iz finansijskih izvještaja

47. **Stvarni iznosi prezentirani na osnovi koja je uporediva s budžetom u skladu sa tačkom 31. se, tamo gdje se finansijski izvještaji i budžet ne izrađuju na uporedivoj osnovi, usklađuju prema sljedećim stvarnim iznosima prezentiranim u finansijskim izvještajima, uz zasebno naznačavanje svih razlika između osnova, rokova i subjekata:**
- (a) ako je za budžet usvojena obračunska osnova, ukupni iznos prihoda, ukupni iznos rashoda i neto novčani tokovi od poslovnih, ulagačkih i finansijskih aktivnosti; ili
 - (b) ako je za budžet usvojena bilo koja druga osnova osim obračunske, neto novčani tokovi od poslovnih, ulagačkih i finansijskih aktivnosti.
- Ta usklađivanja se moraju objaviti na licu izvještaja o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa ili u bilješkama uz finansijske izvještaje.**
48. Moguće je izvršiti korisno razvrstavanje sljedećih razlika između stvarnih iznosa određenih u skladu s uporedivom osnovom i stvarnih iznosa priznatih u finansijskim izvještajima:
- (a) razlika među osnovama, koje se javljaju kada je usvojeni budžet izrađen na osnovi koja nije ista kao računovodstvena osnova. Primjera radi, onda kada je budžet izrađen na gotovinskoj ili preinačenoj gotovinskoj osnovi, a finansijski izvještaji na obračunskoj osnovi;
 - (b) razlika u vremenu, koje se javljaju kada se budžetski period razlikuje od izvještajnog perioda odraženog u finansijskim izvještajima; i
 - (c) razlika u subjektima, koje se javljaju kada se u budžet ne uvrste neki od programa ili subjekata koji su sastavni dio subjekta za koji se izrađuju finansijski izvještaji.

Pored toga, moguće su i razlike u formatima i vrsti klasifikacije koji su usvojeni za potrebe prezentacije finansijskih izvještaja i onih koji su usvojeni za budžet. Na primjer, socijalna davanja u skladu sa njihovom definicijom iz MRSJS 42 *Socijalna davanja* su ograničena na prijenose gotovine. Klasifikacija socijalnih davanja prema statistici državnih financija /engl. *Government Finance Statistics – GFS*/ je šira i uključuje određene zasebne usluge koje pružaju organi vlasti.

49. Usklađivanje koje se zahtijeva u tački 47. ovog standarda omogućava subjektu da kvalitetnije ispuni svoju obavezu pokazivanja odgovornosti tako što će odrediti glavne izvore razlika između stvarnih iznosa na budžetskoj osnovi i iznosa priznatih u finansijskim izvještajima. Ovaj standard ne sprječava usklađivanje svakog značajnijeg ukupnog iznosa i podzbra, odnosno svake klase stavki, prezentiranih u poređenju između budžetiranih i stvarnih iznosa sa njihovim ekvivalentima u finansijskim izvještajima.
50. Za neke subjekte koji usvoje istu računovodstvenu osnovu za izradu budžetske dokumentacije i finansijskih izvještaja potrebno je samo odrediti razlike između stvarnih iznosa u budžetu i njihovih ekvivalenata u finansijskim izvještajima. To se dešava kada se budžet (a) izrađuje za isti period, (b) obuhvata iste subjekte i (c) usvaja isti format prezentacije kao finansijski izvještaji. U tim slučajevima nije potrebno vršiti usklađivanje. Kod drugih subjekata koji usvajaju istu računovodstvenu

osnovu za budžet i za financijske izvještaje može se javiti razlika u formatu prezentacije, izvještajnom subjektu ili izvještajnom periodu, kao kada je u usvojenom budžetu usvojen drugačiji format klasifikacije ili prezentacije nego u financijskim izvještajima, kada obuhvata samo nekomercijalne djelatnosti subjekta ili kada se radi o višegodišnjem budžetu. Tamo gdje postoje razlike u prezentaciji, terminima ili subjektima između budžeta i financijskih izvještaja izrađenih na istoj računovodstvenoj osnovi potrebno je izvršiti usklađivanje.

51. Za subjekte koji koriste gotovinsku (ili preinačenu gotovinsku, odnosno preinačenu obračunsku) računovodstvenu osnovu za prezentaciju usvojenog budžeta, a obračunsku osnovu za svoje financijske izvještaje, značajniji ukupni iznosi prezentirani u izvještaju o budžetu i poređenje sa stvarnim stanjem se moraju uskladiti prema neto novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti, neto novčanim tokovima iz ulagačkih aktivnosti i neto novčanim tokovima iz financijskih aktivnosti onako kako su prezentirani u izvještaju o novčanim tokovima izrađenom u skladu sa MRSJS 2 *Izvještaji o novčanim tokovima*.
52. **Objavljivanje uporedivih informacija u odnosu na prethodni period u skladu sa zahtjevima ovog standarda nije obavezno.**
53. Ovaj standard zahtijeva da se poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa uvrsti u financijske izvještaje subjekata koji svoj budžet ili budžete čine javno dostupnima. On ne zahtijeva objavljivanje poređenja između stvarnih podataka za prethodni period sa budžetom za taj period niti obrazloženja razlika između stvarnih podataka i budžeta za prethodni period u financijskim izvještajima za tekući period.

Datum stupanja na snagu

54. Subjekat je dužan primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja. 2009. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Subjekat koji standard primijeni na periode koji počinju prije 1. januara/siječnja 2009. godine mora objaviti tu činjenicu.
- 54A. Kroz MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)*, izdanim u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene tačke 55. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju 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 raniji period mora primijeniti i navedene izmjene.
- 54B. Dokumentom „Unapređenja MRSJS iz 2015. godine“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, izvršene su izmjene tačke 26. 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 ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 54C. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, izbrisana je tačka 4. i izvršene su izmjene tačaka 3. i 46. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018., subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 54D. Dokumentom „Unapređenja MRSJS iz 2018. godine“, izdanim u oktobru/listopadu 2018. godine, izvršene su izmjene tačaka 21, 22. i 24. 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.
- 54E. Kroz MRSJS 42., izdanim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene tačke 48. Subjekat je dužan primjenjivati te izmjene kad god primjenjuje MRSJS 42.
55. Kada subjekat 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)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon navedenog datuma stupanja na snagu, 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 24.

Djelokrug standarda

- BC1. Program Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*/ za usklađivanje s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (skr. MSFI) predstavlja značajan element programa rada *IPSASB*. Službena politika *IPSASB* je da se izvrši usklađivanje MRSJS na obračunskoj osnovi sa MSFI koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/ kad god je to primjereno za subjekte javnog sektora.
- BC2. U velikom broju jurisdikcija, zakonodavna ili druga nadležna tijela nalažu subjektima javnog sektora, bez obzira na to da li se radi o cijeloj vladi ili određenom subjektu vlasti, da usvojeni budžet ili budžete za koje se smatraju odgovornima učine javno dostupnim. To objavljivanje se traži u interesu transparentnosti vlasti. U nekim slučajevima, vlada ili subjekat vlasti koji ne podliježu takvim odlukama zakonodavnih ili drugih nadležnih tijela mogu se dobrovoljno odlučiti da svoj usvojeni budžet učine javno dostupnim. Ovaj standard se primjenjuje na vlade i subjekte vlasti koji učine javno dostupnim svoj odobreni budžet ili budžete za koje odgovaraju.
- BC3. Odobreni budžet odražava financijske karakteristike planova organa vlasti ili drugog subjekta za predstojeći period i, u odnosu na aktivnosti koje se financiraju iz javnog budžeta, predstavlja ovlaštenje za trošenje financijskih sredstava. Izvještavanjem o rezultatima izvršenja budžeta u odnosu na te financijske planove se povećava transparentnog financijskih izvještaja i to predstavlja bitan element pokazivanja odgovornosti subjekata koji su dužni ili su odlučili da svoj budžet ili budžete učine javno dostupnim. Uvrštavanjem poređenja budžetiranih i stvarnih iznosa u financijske izvještaje pružaju se financijske informacije koje korisnicima pomažu procijeniti jesu li resursi prikupljeni na očekivani način i utrošeni u skladu sa budžetom ili budžetima koje je usvojilo zakonodavno ili drugo nadležno tijelo. U ovom standardu pojmovi „stvarni“ i „stvarni iznos“ se koriste za opis iznosa koji su proistekli iz izvršenja budžeta. U nekim jurisdikcijama, „ostvareni rezultati budžeta“, „izvršenje budžeta“ i slični pojmovi se mogu koristiti u istom značenju kao i pojmovi „stvarni“ i „stvarni iznos“.
- BC4. Veliki broj vlada i subjekata vlasti koji svoj usvojeni budžet ili budžete čine javno dostupnim već u svojim financijskim izvještajima daju stvarne u odnosu na budžetirane iznose. Pored toga, oni i objašnjenja značajnih razlika između stvarnih i budžetiranih iznosa uvrstavaju (a) u bilješke uz financijske izvještaje, ili (b) u napomene i analize uprave ili slične izvještaje, ili (c) u izvještaje o ostvarenju rezultata budžeta ili slične izvještaje koji se izdaju u vezi sa financijskim izvještajima. Poređenja budžetiranih i stvarnih iznosa za te vlade i subjekte vlasti se u pravilu izrađuju na nivoima nadzora koji odobrava zakonodavno ili slično nadležno tijelo, a tamo gdje se premaši odobreni budžet se daje obrazloženje značajnih razlika. *IPSASB* je stava da je takva praksa primjerena i izdao je ovaj standard da istu ojača i da svim subjektima koji svoje usvojene budžete učine javno dostupnim naloži da usvoje tu praksu.
- BC5. Ovaj standard ne zahtijeva od subjekata da svoje usvojene budžete čine javno dostupnim niti uređuje zahtjeve u pogledu prezentacije usvojenih budžeta koji se čine javno dostupnim jer to ne spada u djelokrug standarda. Međutim, *IPSASB* je dao naznake da će u budućnosti razmotriti da li bi trebalo izraditi poseban MRSJS za uređivanje tih pitanja.

Potreba za međunarodnim računovodstvenim standardom za javni sektor

- BC6. U MRSJS 1 se pojašnjava da u svrhu financijskih izvještaja spada i objavljivanje informacija koje su potrebne da bi subjekat izvršio svoju dužnost (a) da odgovara za pitanja kao što su njegovi financijski položaj, rezultati i novčani tokovi i (b) da pruži informacije koje su korisne za ocjenjivanje njegove uspješnosti u pogledu troškova usluga, efikasnosti i dostignuća. Standard napominje i to da se kroz financijsko izvještavanje korisnicima mogu pružiti informacije o pridržavanju, na primjer, zakonski usvojenog budžeta subjekta.
- BC7. Prije izdavanja ovog standarda, MRSJS 1 je podsticao, ali nije nalagao da financijski izvještaji uključuju poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa kada se financijski izvještaji i budžet izrađuju na istoj osnovi. Međutim, u nekim slučajevima subjekat može učiniti javno dostupnim budžet koji je izrađen i prezentiran na osnovi koja se razlikuje od osnove financijskih izvještaja i ipak se odlučiti da uvrsti poređenje stvarnih i budžetiranih iznosa u te izvještaje. MRSJS 1 ne uređuje precizno koje podatke treba objaviti niti način prezentacije u takvim okolnostima. *IPSASB* je stava da takve okolnosti treba urediti kroz

MRSJS.

- BC8. Ovaj standard se primjenjuje tamo gdje je subjekat dužan ili je odabrao da svoj odobreni budžet ili budžete učini javno dostupnima. *IPSASB* smatra da su, u takvim slučajevima, jasni namjera i efekat zakonodavnog ili drugog nadležnog tijela, ili dobrovoljnog postupanja samog subjekta, a to je da subjekat javno odgovara za poštivanje budžeta i postupanje u skladu s istim. *IPSASB* smatra i to da je objavljivanje informacija o budžetiranim i stvarnim iznosima neophodan element ispunjavanja obaveza takvih subjekata u pogledu preuzimanja odgovornosti, kao i da zahtjeve kojima će se osigurati odgovarajuća objavljivanja u financijskim izvještajima treba uvrstiti u MRSJS.
- BC9. Primjenom zahtjeva ovog standarda za objavljivanjem poređenja između stvarnih i budžetiranih iznosa, u uslovima kada su i financijski izvještaji i budžet izrađeni na istoj osnovi, dodatno se unaprjeđuje ispunjavanje dužnosti subjekta da odgovora za svoje rezultate. Primjenom zahtjeva ovog standarda u uslovima kada se budžet i financijski izvještaji izrađuju na različitim osnovama se jača uloga financijskih izvještaja u izvršavanju dužnosti subjekta da odgovara za poštivanje usvojenih budžeta.
- BC10. Kada je ovaj standard usvojen, *IPSASB* je razmatrao da li bi trebalo naložiti ili samo poticati sve subjekte javnog sektora osim [javnih preduzeća] (pojam u vitičastoj zagradi se prestao koristiti nakon izdavanja dokumenta „Primjenjivost MRSJS-ova“ u aprilu/travnju 2016. godine) da svoje usvojene budžete učine javno dostupnim i da postupaju u skladu sa zahtjevima ovog standarda. *IPSASB* je konstatovao da svrha ovog standarda nije bila da se propiše da li je usvojene budžete potrebno učiniti javno dostupnima i usaglasio se da ne treba nametati takve zahtjeve subjektima niti ih poticati na to više nego što već čini sve dok dodatno ne razmotre svoju ulogu u odnosu na utvrđivanje zahtjeva u pogledu izvještavanja o budžetu. *IPSASB* je konstatirao i to da subjektima javnog sektora koji svoje usvojene budžete ne učine javno dostupnima nije zabranjeno da primjene zahtjeve ovog standarda ako se na to odluče.

Poređenja s usvojenim budžetom

- BC11. Ovaj standard zahtijeva objavljivanje iznosa prvobitnog i konačnog budžeta, kao i stvarnih iznosa na osnovi koja je uporediva sa budžetiranim iznosima. To jača komponentu preuzimanja odgovornosti koja se tiče poštivanja budžeta kako je uređena u MRSJS 1. Korisnici financijskih izvještaja će moći prepoznati i utvrditi razlike između iznosa iz prvobitnog i/ili konačnog usvojenog budžeta i njihovih stvarnih ekvivalenata (koji se u računovodstvu često nazivaju i „odstupanja“) za svaki nivo nadzora zakonodavnih tijela koji se objavljuje.
- BC12. Ovaj standard zahtijeva da se obrazloženja značajnih razlika (bez obzira na to da li se radi o pozitivnim ili o negativnim vrijednostima) između stvarnih i budžetiranih iznosa objave u bilješkama uz financijske izvještaje, osim ako je takvo obrazloženje uključeno u druge dokumente koji se objavljuju u vezi sa financijskim izvještajima i dostupni su javnosti. *IPSASB* smatra da se objavljivanjem tih informacija unaprjeđuje transparentnost financijskih izvještaja i jača odgovornost subjekta da svoje budžete učine javno dostupnim. Obrazloženje takvih razlika se može uvrstiti u napomene i analize uprave, pregled poslovanja, presjek budžeta ili drugi sličan izvještaj koji se izdaje u vezi sa financijskim izvještajima. Oni su stava da, tamo gdje je takvo obrazloženje uvršteno u navedene izvještaje i gdje bilješke uz financijske izvještaje upućuju korisnike na njih, obrazloženje nije potrebno ponavljati u financijskim izvještajima.

Objavljivanje prvobitnog i konačnog budžeta

- BC13. Budžeti se izrađuju prije izvještajnog perioda, a pojava elementarne nepogode i promjene političkih ili ekonomskih uslova mogu nalogati izmjene prvobitno usvojenog budžeta u budžetskom periodu. U nekim jurisdikcijama, nadležnost za takve izmjene (uz određena ograničenja) se prenosi na ministra financija ili na nosioca slične funkcije. U drugim jurisdikcijama, izmjene mora odobriti zakonodavno tijelo. Tamo gdje ove izmjene odobrava odgovarajući organ vlasti, one predstavljaju konačni budžet za posmatrani izvještajni period. *IPSASB* smatra da je objavljivanje prvobitnog i konačnog budžeta neophodno da bi se osiguralo da su korisnici financijskih izvještaja upoznati s vrstom i obimom izmjena prvobitnog budžeta koje se usvoje u toku izvještajnog perioda.
- BC14. Izmjene prvobitnog budžeta se mogu izvršiti zbog promjene politike, uključujući promjene prioriteta vlasti tokom izvještajnog perioda, ili zbog nepredviđenih ekonomskih uslova. *IPSASB* je stava da je objavljivanje obrazloženja izmjena konačnog u odnosu na prvobitni budžet u izvještajnom periodu, uključujući i to da li su izmjene konačnog u odnosu na prvobitni budžet proistekle iz preraspodjela u okviru budžeta ili iz drugih faktora, neophodno za izvršavanje dužnosti

preuzimanja odgovornosti i da će se time dati dodatne ulazne informacije za analiziranje financijskih učinaka promjena ekonomskih uslova i politika. Obrazloženje se može uvrstiti u bilješke uz financijske izvještaje ili u izvještaj izdan ili prije, ili u isto vrijeme ili u vezi sa financijskim izvještajima. Kao što je ranije napomenuto u odnosu na obrazloženja odstupanja od budžeta, *IPSASB* smatra da, tamo gdje je obrazloženje uvršteno u takve izvještaje a bilješke uz financijske izvještaje upućuju korisnike na njih, obrazloženje nije potrebno ponavljati u samim financijskim izvještajima.

Usvajanje budžetske osnove i njeno usklađivanje sa računovodstvenom osnovom

- BC15. Subjekti mogu usvojiti različite računovodstvene osnove za izradu svojih financijskih izvještaja i svojih usvojenih budžeta. Naročito se može desiti da određeni subjekti koji usvoje obračunsku računovodstvenu osnovu za izradu financijskih izvještaja svoje budžete izrađuju na gotovinskoj osnovi. Razlike između budžetske osnove i financijskih izvještaja mogu proisteći i iz razlika u terminima, subjektima ili klasifikaciji.
- BC16. Ovaj standard zahtijeva da se poređenja između budžetiranih i stvarnih iznosa prezentiraju na istoj osnovi (služeći se istim formatom, terminologijom, budžetskom osnovom i klasifikacijom) i za iste subjekte i period kao i usvojeni budžet. To je neophodno da bi se omogućilo da financijski izvještaji pokažu u kojoj mjeri su stvarni iznosi korišteni u skladu sa zakonski odobrenim budžetima. Time će se osigurati da se objavljivanja vrše na uporedivoj osnovi i da financijski izvještaji pokazuju da se poštuje usvojeni budžet. U skladu s tim, iznosi odraženi u financijskim izvještajima se moraju preinačiti kako bi bili uporedivi s usvojenim budžetom tamo gdje postoje razlike u osnovama, terminima ili subjektima.
- BC17. Da bi se korisnicima omogućilo da bolje odrede odnos između budžeta i financijskih izvještaja, ovaj standard zahtijeva da se, kada financijski izvještaji i budžet nisu izrađeni na uporedivoj osnovi, stvarni iznosi na budžetskoj osnovi moraju uskladiti sa naznačenim ekvivalentnim iznosima prezentiranim u financijskim izvještajima, uz zasebno određivanje svih razlika u osnovi, terminima i subjektima. Kada se budžet i financijski izvještaji izrađuju na istoj osnovi, usklađivanje razlika nije potrebno.

Prezentacija budžetskih i stvarnih informacija

- BC18. Ovaj standard dopušta da se budžetski i stvarni podaci prezentiraju u zasebnom izvještaju ili, samo onda kada se budžet i financijski izvještaji izrađuju na uporedivoj osnovi, u dodatnoj budžetskoj koloni u postojećim financijskim izvještajima. Fleksibilnost u pogledu metode prezentacije omogućava subjektima da to poređenje prezentiraju na način koji najviše odgovara potrebama korisnika, a da se istovremeno istakne na način kakav za sobom nosi uvrštavanje u financijskim izvještajima. Zabrana primjene pristupa prezentaciji koji podrazumijeva uvođenje dodatne kolone u uslovima kada se financijski izvještaji i budžeti izrađuju na različitim računovodstvenim osnovama je neophodna da bi se osiguralo da se poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa prezentira na uporedivoj osnovi.

Prva primjena

- BC19. Ovaj standard je izdao *IPSASB* u decembru/prosincu 2006. godine i nije obavezno primjenjivati ga prije perioda koji počinju sa ili nakon 1. januara/siječnja 2009. godine. Cilj odgođene primjene je da se subjektima pruži dovoljno vremena da uspostave i, kada je primjereno, usklade svoje budžetske i postupke financijskog izvještavanja, opseg i zahvaćene periode. Potiče se i ranija primjena standarda.
- BC20. *IPSASB* je razmatrao hoće li uvesti i oslobađanje od primjene ovog standarda na period od dvije godine od prvog usvajanja MRSJS, ali su procijenili da to nije neophodno jer će subjekti procijeniti zahtjeve ovog standarda i termin svoje prve primjene svih MRSJS će ravnati prema njima.

Oslobađanje od zahtjeva za objavljivanjem uporedivih iznosa

- BC21. Ovaj standard ne zahtijeva da financijski izvještaji za tekući period moraju sadržati poređenje stvarnih iznosa iz prethodnog perioda sa budžetom za taj period niti da pripadajuća obrazloženja razlika između stvarnih i budžetiranih iznosa za dani raniji period moraju biti objavljena u financijskim izvještajima za tekući period.
- BC22. Ovaj standard stavlja težište na pomaganje subjektima da izvrše svoju dužnost preuzimanja odgovornosti za poštivanje usvojenog budžeta za tekući izvještajni period. Mnoga od obrazloženja čije objavljivanje zahtijeva ovaj standard se mogu smjestiti i u drugim dokumentima koji se izdaju u vezi sa financijskim izvještajima, ali ne čine dio istih. *IPSASB* brine to što bi zahtjev za objavljivanjem uporedivih informacija mogao voditi objavljivanju previše informacija i nastanku presložene

mreže zahtjeva u pogledu izvještavanja, što ne bi bilo u interesu korisnika financijskih izvještaja.

Izmjene MRSJS 24 proistekle iz dokumenta *IPSASB* „Primjenjivost MRSJS“ izdanog u aprilu/travnju 2016. godine

BC23. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. godine 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 koje 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 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 MRSJS namijenjeni.

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

Izmjene MRSJS 24 proistekle iz „Unapređenja MRSJS iz 2018. godine“

BC24. Tačke 21, 22. i 24. sadrže upućivanja na „primarne financijske izvještaje“. Interesne grupe su izrazile zabrinutost da taj pojam nije definiran u MRSJS pa bi zbog toga mogao izazvati zabunu. *IPSASB* je konstatirao da se pojam „financijski izvještaji“ u drugim MRSJS koristi u istom značenju. Stoga su odlučili standardizirati terminologiju i zamijeniti pojam „primarni financijski izvještaji“ pojmom „financijski izvještaji“ na svim mjestima gdje se isti javlja.

Izmjene MRSJS 24 proistekle iz MRSJS 42 *Socijalna davanja*

BC25. Prilikom izrade MRSJS 42 *Socijalna davanja*, *IPSASB* je uočio da definicija socijalnih davanja ne obuhvata sve transakcije koje su klasificirane kao socijalna davanja prema statistici državnih financija. S obzirom na to da određeni subjekti javnog sektora mogu odlučiti da svoje budžete izrađuju na osnovu te statistike, *IPSASB* je smatrao da bi tim autorima budžeta koristilo da se socijalna davanja uvrste kao primjer toga gdje bi se mogle javiti razlike u sistemima klasifikacije koji se koriste kod prezentacije financijskih izvještaja i budžeta.

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 24.

Izvještaj o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa

za Vladu XX za godinu završno sa 31. decembra/prosinca 20XX.

Budžet na gotovinskoj osnovi

(Klasifikacija plaćanja po funkcijama)

Napomena: Budžetska i računovodstvena osnova nisu iste. Ovaj izvještaj o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa je izrađen na budžetskoj osnovi.

(u novčanim jedinicama)	Budžetirani iznosi		Stvarni iznosi na uporedivoj osnovi	*Razlika između konačnog budžeta i stvarnog stanja
	Prvobitni	Konačni		
PRIMICI				
Porezi	X	X	X	X
Sporazumi o dodjeli pomoći				
Sredstva međunarodnih organizacija	X	X	X	X
Druga bespovratna sredstva i pomoć	X	X	X	X
Prihodi od pozajmljivanja	X	X	X	X
Prihodi od otuđenja postrojenja i opreme	X	X	X	X

(u novčanim jedinicama)	Budžetirani iznosi		Stvarni iznosi na uporedivoj osnovi	*Razlika između konačnog budžeta i stvarnog stanja
	Prvobitni	Konačni		
Trgovačke aktivnosti	X	X	X	X
Drugi primici	X	X	X	X
Ukupno primici	X	X	X	X
IZDACI				
Zdravstvo	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrazovanje	(X)	(X)	(X)	(X)
Javni red i sigurnost	(X)	(X)	(X)	(X)
Socijalna davanja	(X)	(X)	(X)	(X)
Drugi vidovi socijalne zaštite	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Smještajne i pogodnosti za zajednice	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreacija, kultura i religija	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomska pitanja	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostalo	(X)	(X)	(X)	(X)
Ukupno izdaci	(X)	(X)	(X)	(X)
NETO PRIMICI/(IZDACI)	X	X	X	X

Pristup zasnovan na uvođenju dodatne kolone
za Vladu YY za godinu završno sa 31. decembrom/prosincem 20XX.
I kod godišnjeg budžeta i kod financijskih izvještaja se koristi obračunska osnova
(Primjer je naveden samo za izvještaj o financijskim rezultatima, a slična prezentacija bi se usvojila i za druge financijske izvještaje.)

Stvarno stanje 20XX-1	(u novčanim jedinicama)	Stvarno stanje 20XX.	Konačni budžet za 20XX.	Prvobitni budžet za 20XX.	*Razlika između prvobitnog budžeta i stvarnog stanja
	Prihodi				
X	Porezi	X	X	X	X
X	Provizije, takse, novčane kazne i dozvole	X	X	X	X

Stvarno stanje 20XX-1	(u novčanim jedinicama)	Stvarno stanje 20XX.	Konačni budžet za 20XX.	Prvobitni budžet za 20XX.	*Razlika između prvobitnog budžeta i stvarnog stanja
X	Prihodi iz transakcija razmjene	X	X	X	X
X	Transferi drugih vlada	X	X	X	X
X	Ostali prihodi	X	X	X	X
X	Ukupno prihodi	X	X	X	X
	Rashodi				
(X)	Naknade, plate, primanja zaposlenih	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Bespovratna sredstva i drugi transferi	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Iskorištene potrepštine i potrošna roba	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Trošak amortizacije/deprecijacije	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Ostali rashodi	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Financijski troškovi	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Ukupno rashodi	(X)	(X)	(X)	(X)
X	Učešće u suficitu pridruženih subjekata	X	X	X	X
X	Suficit/(deficit) perioda	X	X	X	X
	koji se može pripisati				
X	vlasnicima subjekta koji ima kontrolu	X	X	X	X
X	manjinskim udjelima	X	X	X	X
X		X	X	X	X

Izvod iz objavljivanja u bilješkama za Vladu X

(Vlada X prezentira svoj usvojeni budžet na gotovinskoj osnovi, a financijske izvještaje na obračunskoj osnovi.)

- Budžet je odobren na gotovinskoj osnovi uz klasifikaciju po funkcijama. Usvojeni budžet obuhvata fiskalni period od 1. januara/siječnja 20XX. do 31. decembra/prosinca 20XX. godine i uključuje sve subjekte sektora opće države. U sektor opće

države spadaju svi subjekti koji su određeni kao odjeli vlade u bilješki xx (izrađenoj u skladu sa MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*).

2. Prvobitni budžet je usvojen u zakonodavnoj proceduri na (datum), kroz koju je (datum) odobrena i naknadna aproprijacija u iznosu XXX za pomoć sjevernim područjima pogođenim zemljotresom koji se desio (datum). Više podataka o ciljevima i politikama prvobitnog budžeta i njegovim kasnijim izmjenama je navedeno u izvještajima o pregledu poslovanja i o budžetskim rezultatima izdanim u vezi sa financijskim izvještajima.
3. Stvarni troškovi prelaze konačni budžet za 15% (a prvobitni za 25%) kod funkcije zdravstva zbog rashoda preko nivoa koji su odobreni kroz zakonodavnu proceduru u odgovoru na zemljotres. Nije bilo drugih značajnih razlika između konačnog usvojenog budžeta i stvarnih iznosa.
4. Budžetska i računovodstvena osnova nisu iste. Financijski izvještaji za cijelu vladu se izrađuju na obračunskoj osnovi, uz korištenje klasifikacije prema vrsti rashoda iz izvještaja o financijskim rezultatima. Financijski izvještaji su konsolidirani izvještaji koji obuhvataju sve kontrolirane subjekte, uključujući i komercijalne subjekte javnog sektora, za fiskalni period od 1. januara/siječnja 20XX. do 31. decembra/prosinca 20XX. godine. Financijski izvještaji se razlikuju od budžeta koji je usvojen na gotovinskoj osnovi i koji se odnosi samo na sektor opće države, što isključuje komercijalne subjekte javnog sektora i određene netržišne subjekte i aktivnosti vlade.
5. Iznosi u financijskim izvještajima su prepravljani s obračunske na gotovinsku osnovu i reklasificirani po funkcijama da bi se koristila ista osnova kao i kod konačnog usvojenog budžeta. Pored toga, izvršena su usklađivanja iznosa iz financijskih izvještaja za razlike u vremenu povezane sa stalnim raspodjelama i za razlike u obuhvaćenim subjektima (komercijalnim subjektima javnog sektora) da bi se stvarni iznosi izrazili na osnovi koja je uporediva s konačnim odobrenim budžetom. Tabela u nastavku teksta daje pregled tih usklađivanja.
6. U nastavku teksta je prikazano usklađivanje između stvarnih iznosa na uporedivoj osnovi, kako su prezentirani u izvještaju o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa, i stvarnih iznosa iz izvještaja o novčanim tokovima za godinu završno sa 31. decembrom/prosincom 20XX. godine. Financijski izvještaji i budžetski dokumenti su izrađeni za isti period. Dokumenti se razlikuju po subjektima koje obuhvataju, jer budžet je izrađen samo za sektor opće države, a financijskim izvještajima se vrši konsolidacija svih subjekata koje kontrolira vlada. Postoji i razlika u osnovi, jer je budžet izrađen na gotovinskoj, a financijski izvještaji su pripremljeni na obračunskoj osnovi.

	Poslovne aktivnosti	Financijske aktivnosti	Ulagačke aktivnosti	Ukupno
Stvarni iznos na uporedivoj osnovi kako je prezentiran u budžetu i izvještaju o poređenju budžeta sa stvarnim stanjem	X	X	X	X
Razlike u osnovi	X	X	X	X
Razlike u vremenu	-	-	-	-
Razlike u subjektima	X	X	X	X
Stvarni iznos u izvještaju o novčanim tokovima	X	X	X	X

(Ovo usklađivanje bi se moglo dati na prvoj stranici izvještaja o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa ili objaviti kao bilješka.)

-
- * Kolona „Razlika...” nije obavezna, ali se može uvrstiti poređenje između stvarnog stanja i prvobitnog ili konačnog budžeta, uz njihovo jasno označavanje.
 - * Kolona „Razlika...” nije obavezna, ali se može uvrstiti poređenje između stvarnog stanja i prvobitnog ili konačnog budžeta, uz njihovo jasno označavanje.
 - * Ova kolona nije obavezna, ali se može uvrstiti poređenje između stvarnog stanja i prvobitnog ili konačnog budžeta, uz njihovo jasno označavanje.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 24 Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izvještajima, 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 finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 24 Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izvještajima, 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 24 Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izvještajima, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 24 Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izvještajima, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 24 Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izvještajima, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 24, Presentation of Budget Information in Financial Statements, 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.

ISBN: 978-1-60815-576-7