

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD ZA JAVNI SEKTOR: FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE NA GOTOVINSKOJ RAČUNOVODSTVENOJ OSNOVI – IZDANJE IZ 2017. GODINE

Struktura standarda

Ovaj standard je sačinjen iz dva dijela, pri čemu je:

- ⌚ prvi dio obavezujući. Njime se uređuju zahtjevi koji se odnose na sve subjekte javnog sektora koji financijske izvještaje opće namjene izrađuju na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi. Njime se definira gotovinska računovodstvena osnova, utvrđuju zahtjevi u pogledu objavljivanja informacija u financijskim izvještajima i pratećim bilješkama i obrađuje niz konkretnih pitanja u vezi sa izvještavanjem. Prema zahtjevima iz ovog dijela standarda moraju postupati svi subjekti javnog sektora koji navode da izvještavanje vrše u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardom za javni sektor naslovljenim *Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi*; a
- ⌚ drugi dio nije obavezujući. Njime se ukazuje na dodatne računovodstvene politike i objavljivanja koja se subjekti iz javnog sektora potiču da usvoje kako bi svoje financijske izvještaje učinili korisnijima za potrebe pokazivanja i utvrđivanja odgovornosti te donošenja odluka i kako bi pomogli svoj prelazak na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.
- ⌚ MRSJS na gotovinskoj osnovi je izdan u januaru/siječnju 2003. godine. Kroz njegove naknadne izmjene iz 2006. i 2007. godine uvedeni su dodatni zahtjevi i preporuke za prezentiranje budžetskih informacija, odnosno vanjske pomoći.
- ⌚ Godine 2017., objavljeno je izmijenjeno izdanje MRSJS-a na gotovinskoj osnovi. Cilj tih izmjena je bio da se:
 - (a) otklone prepreke usvajanju MRSJS-a na gotovinskoj osnovi u vidu postojećih zahtjeva u pogledu konsolidiranja, vanjske pomoći i plaćanja trećih strana, to jeste, konkretno, da se zahtjevi iz prvog dijela MRSJS-a koji su se odnosili na izradu konsolidiranih financijskih izvještaja i objavljivanje informacija o vanjskoj pomoći i plaćanjima trećih strana pretvore u nešto što se tek potiče u drugom dijelu MRSJS-a;
 - (b) osigura da zahtjevi i preporuke iz standarda nisu u koliziji sa svojim ekvivalentima iz MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, osim tamo gdje su razlike između njih primjerene kako bi se odrazilo usvajanje gotovinske osnove; i
 - (c) pojasnilo da je općom strategijom Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*/ za određivanje standarda predviđeno da MRSJS na gotovinskoj osnovi primarno predstavlja tek jedan od koraka prema usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi a ne cilj sam po sebi.

FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE NA GOTOVINSKOJ RAČUNOVODSTVENOJ OSNOVI

SADRŽAJ

Uvod	
Struktura standarda	
Prvi dio: Zahtjevi	
Cilj	
	tačke
1.1. Djelokrug zahtjeva	1.1.1-1.1.6.
1.2. Gotovinska osnova	1.2.1-1.2.10.
Definicije pojmova	1.2.1-1.2.10.
Gotovinska računovodstvena osnova.....	1.2.2.
Ekvivalenti novca	1.2.3-1.2.5.
Novac pod kontrolom izvještajnog subjekta	1.2.6-1.2.9.
Kontrola nad subjektom.....	1.2.10.
1.3. Zahtjevi u pogledu prezentiranja i objavljivanja	1.3.1-1.3.33.
Definicije pojmova	1.3.1-1.3.3.
Financijski izvještaji.....	1.3.4-1.3.11.
Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o novčanim primicima i isplatama	1.3.12-1.3.24.
Klasifikacija.....	1.3.17-1.3.18.
Linijske stavke, zaglavlja i međuzbirovi.....	1.3.19.
Izvještavanje na neto osnovi	1.3.20-1.3.24.
Računovodstvene politike i bilješke s obrazloženjima	1.3.25-1.3.33.
Struktura bilješki	1.3.25-1.3.26.
Odabir i objavljivanje računovodstvenih politika.....	1.3.27-1.3.33.
1.4. Opća pitanja	1.4.1-1.4.25.
Izvještajni period.....	1.4.1-1.4.3.
Pravovremenost	1.4.4.
Datum odobravanja	1.4.5-1.4.6.
Informacije o subjektu.....	1.4.7-1.4.8.
Ograničenja gotovinskih salda i pristupa pozajmicama.....	1.4.9-1.4.12.
Dosljednost prezentiranja	1.4.13-1.4.15.
Uporedive informacije.....	1.4.16-1.4.20.
Označavanje financijskih izvještaja	1.4.21-1.4.25.
1.5. Ispravljanje grešaka.....	1.5.1-1.5.5.
1.6. Strane valute	1.6.1-1.6.8.
Definicije pojmova	1.6.1.
Postupanje s novčanim primicima, isplatama i saldima u stranim valutama.....	1.6.2-1.6.8.

1.7. Prezentiranje budžetskih informacija u financijskim izvještajima.....	1.7.1-1.7.46.
Definicije pojmova.....	1.7.1-1.7.7.
Usvojeni budžeti.....	1.7.2-1.7.4.
Prvobitni i konačni budžet	1.7.5-1.7.6.
Stvarni iznosi	1.7.7.
Prezentiranje poređenja budžetiranih i stvarnih iznosa.....	1.7.8-1.7.32.
Djelokrug.....	1.7.9-1.7.10.
Poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa	1.7.11-1.7.16.
Prezentiranje	1.7.17-1.7.19.
Nivo objedinjavanja	1.7.20-1.7.22.
Promjene od prvobitnog do konačnog budžeta	1.7.23-1.7.24.
Uporediva osnova.....	1.7.25-1.7.30.
Višegodišnji budžeti	1.7.31-1.7.32.
Objavljivanje budžetske osnove, perioda i djelokruga u bilješkama	1.7.33-1.7.40.
Usklađivanje stvarnih iznosa na uporedivoj osnovi sa stvarnim iznosima iz financijskih izvještaja.....	1.7.41-1.7.46.
1.8. Datum stupanja na snagu prvog dijela standarda i prijelazne odredbe.....	1.8.1-1.8.13.
Prijelazne odredbe.....	1.8.1-1.8.4.
Datum stupanja na snagu.....	1.8.5-1.8.6.
Povlačenje MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (izdanja iz 2007. godine) iz upotrebe	1.8.7-1.8.10.
Promjene računovodstvenih politika subjekata koji koriste zamijenjeni MRSJS na gotovinskoj osnovi	1.8.11-1.8.13.
Osnove za donošenje zaključaka	
Dodatak 1. Ilustracija zahtjeva iz prvog dijela standarda	
Drugi dio: Preporučena dodatna objavljivanja	
2.1. Preporučena dodatna objavljivanja.....	2.1.1-2.1.103.
Definicije pojmova.....	2.1.1-2.1.2.
Buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal	2.1.2.
Pretpostavka trajnosti poslovanja.....	2.1.3-2.1.5.
Transakcije koje se vrše u ime drugih strana	2.1.6-2.1.13.
Prikupljanje prihoda	2.1.9-2.1.11.
„Prolazni“ novčani tokovi.....	2.1.12.
Prijenosi.....	2.1.13.
Objavljivanja o najznačajnijim klasama novčanih tokova	2.1.14-2.1.21.
Objavljivanja povezanih strana	2.1.22-2.1.23.
Objavljivanja imovine, obaveza, prihoda, rashoda i poređenja s budžetom	2.1.24-2.1.32.
Poređenje s budžetom.....	2.1.28-2.1.32.
Konsolidirani financijski izvještaji.....	2.1.33-2.1.61.
Definicije pojmova.....	2.1.33.
Ekonomski subjekat	2.1.34-2.1.36.

Djelokrug konsolidiranih financijskih izvještaja	2.1.37-2.1.46.
Prelazak na konsolidirane financijske izvještaje	2.1.47-2.1.49.
Postupci konsolidacije	2.1.50-2.1.52.
Konsolidirana objavljivanja	2.1.53-2.1.56.
Sticanje i otuđivanje kontroliranih subjekata i drugih poslovnih jedinica	2.1.57-2.1.61.
Zajednički aranžmani	2.1.62-2.1.63.
Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama	2.1.64-2.1.76.
Prepravljanje financijskih izvještaja	2.1.66-2.1.71.
Uporedive informacije	2.1.72.
Konsolidirani financijski izvještaji	2.1.73-2.1.74.
Odabir i korištenje općeg indeksa cijena	2.1.75-2.1.76.
Plaćanja koja treće strane vrše u ime subjekta	2.1.77-2.1.81.
Primatelji vanjske i drugih vrsta pomoći	2.1.82-2.1.103.
Definicije pojmova	2.1.82.
Pomoć	2.1.83-2.1.89.
Primljena vanjska pomoć	2.1.90.
Drugi vrste primljene pomoći	2.1.91.
Primljena vanjska i druge vrste pomoći	2.1.92-2.1.99.
Primljena dobra i usluge	2.1.100-2.1.103.
2.2. Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora koji su u postupku prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi	2.2.1-2.2.9.
Prezentiranje izvještaja o novčanim primicima i isplatama	2.2.1-2.2.3.
Konsolidirani financijski izvještaji: Ekonomski subjekat	2.2.4-2.2.6.
Obavezna i preporučena objavljivanja prema MRSJS-u na gotovinskoj osnovi	2.2.7.
MRSJS 33 <i>Prva primjena MRSJS-ova na obračunskoj osnovi</i>	2.2.8-2.2.9.
Osnove za donošenje zaključaka	
Dodatak 2. Ilustracija određenih objavljivanja koja se preporučuju u drugom dijelu standarda	
Dodatak 3. Prezentiranje izvještaja o novčanim primicima i isplatama u formatu koji nalaže MRSJS 2 <i>Izvještaji o novčanim tokovima</i>	
Dodatak 4. Kvalitativne karakteristike informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene	

PRVI DIO: ZAHTJEVI

U prvom dijelu ovog standarda se daju zahtjevi za izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi.

Obavezujući zahtjevi su označeni podebljanim kurzivom. U njima se koriste pojmovi „mora“, „dužan je“ kako bi se ukazalo da se radi o obavezujućim zahtjevima. Treba ih tumačiti u kontekstu tačaka standarda s komentarima koje su date standardnim slovima i u kontekstu „Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor“. Nije predviđeno da se međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor primjenjuju na stavke koje nisu značajne.

Cilj

Ovaj standard ima za cilj da propiše način na koji se moraju prezentirati financijski izvještaji opće namjene na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi.

Cilj financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora je da se pruže informacije o subjektima koje korisnicima osnovnih financijskih izvještaja opće namjene i ostalih financijskih izvještaja opće namjene (skr. FION-i) mogu služiti za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Informacije o novčanim primicima, novčanim isplatama i novčanim saldima subjekta su neophodne za utvrđivanje odgovornosti i predstavljaju korisne ulazne vrijednosti za procjenu sposobnosti subjekta da u budućnosti stvori dovoljno novca te toga iz kojih izvora će taj novac najvjerojatnije dolaziti i kako će se trošiti. Pri donošenju i ocjenjivanju odluka o raspodjeli novčanih sredstava i održivosti poslovanja subjekta, korisnici moraju biti upoznati s terminima i neizvjesnošću novčanih primitaka i isplata.

Postupanjem prema zahtjevima i preporukama ovog standarda financijsko izvještavanje o novčanim primicima, novčanim isplatama i novčanim saldima subjekta će se učiniti sveobuhvatnijim i transparentnijim. Kroz njega će se ujedno unaprijediti i uporedivost između financijskih izvještaja opće namjene samog subjekta za prethodne periode i sa financijskim izvještajima drugih subjekata koji koriste gotovinsku računovodstvenu osnovu.

Funkcija MRSJS-a na gotovinskoj osnovi

IPSASB smatra da se ciljevi financijskog izvještavanja mogu najbolje ostvariti kroz usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. U skladu s tim, oni potiču organe vlasti i druge subjekte javnog sektora da prezentiraju financijske izvještaje koji su u skladu sa zahtjevima MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. IPSASB, međutim, uvažava činjenicu da je u pojedinim jurisdikcijama neophodno proći prijelazni period da bi se ostvario taj cilj. MRSJS na gotovinskoj osnovi je izrađen kao prijazan korak koji će pomoći prelazak na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi a ne kao krajnji cilj. Funkcija objavljivanja na koja se potiče u drugom dijelu standarda je da pomogne prelazak subjekata na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

Način na koji će se izvršiti prelazak na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi će održavati okolnosti svake jurisdikcije i, prema tome, mogao bi se razlikovati od jedne do druge jurisdikcije. *IPSASB* ne navodi neki konkretan način na koji treba izvršiti taj prelazak a subjekti ne moraju obavezno usvojiti ni MRSJS na gotovinskoj osnovi kao prvi korak u tom postupku prelaska.

1.1. Djelokrug zahtjeva

1.1.1. Predviđeno je da se MRSJS-ovi odnose na subjekte javnog sektora¹ koji zadovoljavaju sljedeće kriterije:

- (a) nadležni su za pružanje usluga² u korist građana i/ili preraspodjelu prihoda i bogatstva;
- (b) svoje aktivnosti najvećim dijelom financiraju, bilo direktno ili indirektno, kroz oporezivanje i/ili prijenose drugih nivoa vlasti, doprinose socijalnog osiguranja, zaduživanje ili naplatu naknada; i
- (c) njihov primarni cilj nije sticanje dobiti.

1.1.2. ***Subjekt javnog sektora koji financijske izvještaje opće namjene (u daljem tekstu: financijski izvještaji) izrađuju na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi, kako je definirana u ovom standardu, dužan je primjenjivati zahtjeve iz prvog dijela ovog standarda na prezentaciju svojih godišnjih financijskih izvještaja.***

1.1.3. Financijski izvještaji opće namjene se izrađuju, prije svega, u svrhu zadovoljenja potreba u pogledu informacija primatelja usluga i davatelja resursa koji nisu u poziciji da zatraže izvještaje prilagođene njihovim konkretnim potrebama za

¹ U tački 1.8. *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* se navode mnogobrojni subjekti javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS-ovi.

² Pod uslugama se podrazumijevaju dobra, usluge i savjeti u pogledu politika, uključujući one koji se daju drugim subjektima javnog sektora.

informacijama, te zastupnika tih korisnika. U primatelje usluga i njihove zastupnike te davatelje resursa i njihove zastupnike spadaju građani, rezidenti, porezni obveznici, platiše komunalnih usluga i članovi zakonodavnih (ili sličnih) tijela i članovi parlamenta (ili sličnih zastupničkih tijela), donatorske agencije, davatelji kredita i drugi koji osiguravaju resurse ili koriste usluge vlada. Financijski izvještaji opće namjene izrađeni da odgovore na potrebe primatelja usluga i davatelja resursa u pogledu informacija za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka mogu osiguravati informacije koje će biti korisne i drugim stranama. U financijske izvještaje opće namjene spadaju financijski izvještaji koji se prezentiraju odvojeno ili u sklopu drugog javnog akta poput godišnjeg izvještaja o radu. U ovom standardu, pojmovi „financijski izvještaji opće namjene“ i „financijski izvještaji“ se koriste u istom značenju, osim kada je naznačeno drugačije.

- 1.1.4. Izvještajni subjekat je zasebni subjekat koji prezentira financijske izvještaje a, tamo gdje subjekat koji ima kontrolu odluči prezentirati grupne financijske izvještaje, izvještajni subjekat mogu činiti i subjekat koji ima kontrolu i jedan ili više subjekata koje kontrolira koji prezentiraju financijske izvještaje kao da su jedinstven subjekat. Izvještajni subjekat javnog sektora (u daljem tekstu: izvještajni subjekat ili subjekat, osim kada je naznačeno drugačije) je organ vlasti ili druga organizacija, program ili određiva poslovna djelatnost javnog sektora za koju se izrađuju financijski izvještaji. Tačka 1.4.7. ovog standarda nalaže objavljivanje određenih informacija o subjektima i aktivnostima u odnosu na koje su izrađeni financijski izvještaji.
- 1.1.5. Ovaj standard se jednako odnosi i na financijske izvještaje zasebnih subjekata i na financijske izvještaje izvještajnih subjekata koje čine subjekat koji ima kontrolu i jedan ili više kontroliranih subjekata. On nalaže izradu izvještaja o novčanim primicima i isplatama u kojem se priznaje novac pod kontrolom izvještajnog subjekta, te objavljivanje računovodstvenih politika i bilješki s obrazloženjima.
- 1.1.6. *Subjekt čiji financijski izvještaji su izrađeni u skladu sa zahtjevima prvog dijela ovog standarda dužan je objaviti tu činjenicu. Za financijske izvještaje se ne smije tvrditi da su u skladu s ovim standardom ako ne ispunjavaju sve zahtjeve iz prvog dijela standarda.*

1.2. Gotovinska osnova

Definicije pojmova

- 1.2.1. *Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.*

Gotovinu/novac čine novac u blagajni, depoziti po viđenju i ekvivalenti novca.

Gotovinska osnova je računovodstvena osnova prema kojoj se transakcije i drugi događaji priznaju samo onda kada se primi ili isplati gotovina.

Ekvivalenti novca su kratkoročna, izuzetno likvidna ulaganja koja se svakog trenutka mogu pretvoriti u poznate iznose novca i izložena su beznačajnom riziku promjene vrijednosti.

Novčani tokovi su prilivi i odlivi novca.

Novčane isplate su odlivi novca.

Novčani primici su prilivi novca.

Kontrola nad novcem nastaje kada subjekat može iskoristiti ili na drugi način steći koristi od novca pri ispunjavanju svojih ciljeva i kada može onemogućiti ili ograničiti pristup drugih strana tim koristima.

Kontrola nad subjektom: Subjekt ima kontrolu nad drugim subjektom kada je izložen ili ima prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti s tim drugim subjektom i sposobnost da utiče na vrstu ili iznos tih koristi služeći se svojim ovlastima nad tim drugim subjektom.

Kontrolirani subjekat je subjekat koji je pod kontrolom drugog subjekta (poznatog kao subjekat koji ima kontrolu).

Gotovinska računovodstvena osnova

- 1.2.2. Prema gotovinskoj računovodstvenoj osnovi, transakcije i događaji se priznaju samo kada subjekat primi ili isplati novac (uključujući ekvivalente novca). Financijski izvještaji izrađeni na gotovinskoj osnovi korisnicima pružaju informacije o izvorima novca prikupljenog u datom periodu, u koje svrhe je utrošen i o novčanim saldima na datum izvještavanja. Mjerenja u financijskim izvještajima su usmjerena primarno na salda novca i sve promjene u istima. U bilješkama uz financijske izvještaje se mogu dati dodatne informacije o obavezama, poput dugovanja i pozajmica, te o nekim vrstama nenovčane imovine, kao što su potraživanja, ulaganja i nekretnine, postrojenja i oprema.

Ekvivalenti novca

- 1.2.3. Ekvivalenti novca se drže za potrebe izmirenja kratkoročnih preuzetih obaveza a ne za ulaganja ili u druge svrhe. Da bi ulaganje

zadovoljavalo uslove da se smatra ekvivalentom novca mora ga biti moguće u svakom trenutku pretvoriti u poznati iznos novca i mora biti izloženo beznačajnom riziku promjene vrijednosti. Prema tome, ulaganje u pravilu zadovoljava uslove da se smatra ekvivalentom novca kada ima kratak rok dospeljeća od, primjera radi, tri mjeseca ili manje, od datuma sticanja. Kapitalna ulaganja ne spadaju u ekvivalente novca osim kada su, prema svojoj suštini, ekvivalenti novca.

- 1.2.4. U pravilu se podrazumijeva da krediti od banaka vode novčanim prilivima. U nekim jurisdikcijama, međutim, prekoračenja po računu koja se mogu otplatiti na poziv predstavljaju element upravljanja subjekta novcem. U takvim okolnostima, prekoračenja po računu se uvrštavaju kao komponenta novca. Takvim aranžmanima s bankama je svojstveno da stanje računa često prelazi iz pozitivnog salda u prekoračenje.
- 1.2.5. U novčane tokove ne spadaju kretanja između stavki koje čine novac jer su te komponente element upravljanja subjekta novcem a ne povećanja, odnosno smanjenja količina novca koju kontrolira. Upravljanje novcem podrazumijeva ulaganje viška novca u blagajni u ekvivalente novca.

Novac pod kontrolom izvještajnog subjekta

- 1.2.6. Novac je pod kontrolom nekog subjekta kada ga može koristiti za ostvarenje vlastitih ciljeva ili na drugi način sticati koristi od tog novca i onemogućiti ili ograničiti pristup drugih strana tim koristima. Novac koji naplati, odnosno koji se rasporedi na subjekat ili mu se da bespovratno, i koji subjekat može koristiti da financira ostvarenje svojih poslovnih ciljeva, stekne kapitalnu imovinu ili otplati svoja dugovanja je novac pod kontrolom tog subjekta.
- 1.2.7. Iznose uplaćene na bankovne račune subjekta kontrolira taj subjekat. U određenim slučajevima, novac koji subjekat vlasti:
 - (a) naplati u ime vlade (ili drugog subjekta) se deponira na njegov bankovni račun prije nego se prenese u konsolidirane prihode ili na neki drugi zajednički račun vlade; i
 - (b) treba prenijeti trećim stranama u ime vlade se prvo deponira na bankovni račun subjekta vlasti prije nego se prenese ovlaštenom primatelju.

U takvim slučajevima, subjekat kontrolu nad novcem ima samo u onom periodu kada se taj novac nalazi na njegovom bankovnom računu prije nego se prenese u konsolidirane prihode ili na neki drugi bankovni račun pod kontrolom vlade, odnosno trećoj strani. Tačka 1.4.9. nalaže objavljivanje novčanih salda koje subjekat drži na datum izvještavanja a koja mu nisu dostupna za korištenje ili podliježu vanjskim ograničenjima. Više uputstava o postupanju s novčanim tokovima kojima subjekat upravlja u ime drugih subjekata su data u tačkama od 2.1.6. do 2.1.13. drugog dijela ovog standarda.

- 1.2.8. U pojedinim jurisdikcijama, vlada upravlja rashodima svojih zasebnih odjela i drugih subjekata kroz centraliziranu funkciju trezora, koja se često naziva i „jedinstveni trezorski račun“. Kod takvih aranžmana, zasebni odjeli i subjekti ne otvaraju vlastite odvojene račune kod banaka već centralizirana funkcija trezora nastupa kao banka u ime tih zasebnih odjela i drugih subjekata. Novčani prilivi, novčani odlivi i novčana salda subjekta koji se prelivaju preko jedinstvenog trezorskog računa ili drže na njemu se iskazuju u izvještaju o novčanim primicima i isplatama u skladu sa zahtjevima iz tačke 1.3.4. Sa stanovišta centralizirane funkcije trezora, sa plaćanjima u ime zasebnih odjela i drugih subjekata se postupa kao s promjenama u sklopu njihovih računa, što odražava pristup kakav primjenjuju i banke kod obračunavanja plaćanja koja vrše u ime svojih klijenata.
- 1.2.9. U određenim slučajevima, centraliziranu funkciju trezora će obnašati neki subjekat koji kontrolira bankovni račun, odnosno račune s kojih se vrše isplate u ime zasebnih radnih odjela i drugih subjekata. U takvim slučajevima, prijenosi na te bankovne račune i plaćanja sa njih odražavaju novčane primitke i isplate kojima taj centralni subjekat upravlja u ime zasebnih radnih odjela i drugih subjekata. Tačka 1.3.13. uređuje da se novčani primici i isplate proistekli iz transakcija kojima subjekat upravlja u ime drugih subjekata i koji se priznaju u primarnim financijskim izvještajima mogu iskazivati na neto osnovi. Tačka 1.4.9. nalaže objavljivanje novčanih salda koja subjekat drži na datum izvještavanja, ali koja mu nisu dostupna za korištenje ili podliježu vanjskim ograničenjima.

Kontrola nad subjektom

- 1.2.10. Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora mogu kontrolirati značajan broj subjekata, uključujući odjele vlada, državne agencije i komercijalne subjekte javnog sektora. Financijski izvještaji se mogu izraditi za izvještajni subjekat kojeg čini samo jedan subjekat ili za subjekat koji ima kontrolu i sve ili neke od subjekata koje kontrolira zajedno. Ovaj standard potiče (u tački 2.1.37.), ali ne nalaže subjektima koji imaju kontrolu da izrađuju i prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje koji obuhvataju sam subjekat koji ima kontrolu i sve subjekte koje kontrolira, osim u određenim situacijama. Faktori koje treba uzeti u obzir pri procjenjivanju da li jedan subjekat kontrolira drugi za potrebe financijskog izvještavanja su dati u MRSJS-u 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*.

1.3. Zahtjevi u pogledu prezentiranja i objavljivanja

Definicije pojmova

- 1.3.1. *Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.*

Računovodstvene politike se odnose na konkretne principe, osnove, konvencije, pravila i prakse koje subjekat usvoji pri izradi i prezentiranju financijskih izvještaja.

Značajnost – informacije su značajne ako bi njihovo izostavljanje ili lažno prikazivanje moglo uticati na pokazivanje odgovornosti subjekta, odnosno na odluke koje korisnici donesu na osnovu financijskih izvještaja za taj izvještajni period. Značajnost zavisi i od prirode i od iznosa stavke koja se prosuđuje u konkretnim okolnostima svakog subjekta.

Datum izvještavanja je datum posljednjeg dana izvještajnog perioda na koji se odnose financijski izvještaji.

- 1.3.2. Financijski izvještaji nastaju kao rezultat obrade velikog broja transakcija koje se strukturiraju tako što se objedinjuju u grupe prema njihovoj vrsti ili funkciji. Završna faza postupka objedinjavanja i razvrstavanja je prezentiranje sažetih i razvrstanih podataka koji čine linijske stavke bilo na licu financijskih izvještaja ili u bilješkama. Ako pojedinačna stavka nije materijalno značajna, ona se agregira s drugim stavkama, bilo u samim financijskim izvještajima ili u napomenama uz finansijske izvještaje. Stavka koja nije dovoljno značajna da bi se zasebno prezentirala na financijskim izvještajima ipak može biti dovoljno značajna da je treba prezentirati zasebno u bilješkama.
- 1.3.3. Iz principa značajnosti proističe da određene zahtjeve međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u pogledu objavljivanja nije potrebno ispunjavati ako će to dati informacije koje nisu značajne.

Financijski izvještaji

- 1.3.4. *Subjekt je dužan izraditi i prezentirati financijske izvještaje koje čine sljedeće komponente:*

- (a) *izvještaj o novčanim primicima i isplatama u kojem se priznaju svi novčani primici, novčane isplate i novčana salda pod kontrolom subjekta;*
- (b) *računovodstvene politike i bilješke s obrazloženjima; i*
- (c) *onda kada subjekat stavlja usvojeni budžet na raspolaganje široj javnosti, poređenja između budžetiranih i stvarnih iznosa bilo kao zaseban dodatni financijski izvještaj ili kao budžetsku kolonu u izvještaju o novčanim primicima i isplatama u skladu s tačkom 1.7.8. ovog standarda.*

- 1.3.5. *Kada se subjekat odluči objaviti informacije izrađene na računovodstvenoj osnovi koja nije gotovinska osnova kako je definirana u ovom standardu, odnosno koje se na drugi način zahtijevaju stavkom (c) tačke 1.3.4, takve informacije se moraju objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.*
- 1.3.6. Financijske izvještaje čine izvještaj o novčanim primicima i isplatama te drugi izvještaji u kojima se objavljuju dodatne informacije o novčanim primicima, isplatama i saldima koje kontrolira subjekat, kao i računovodstvene politike i bilješke. U skladu sa zahtjevima iz ranije navedene stavke (a) tačke 1.3.4, samo novčani primici, novčane isplate i novčana salda pod kontrolom izvještajnog subjekta se priznaju kao takvi u izvještaju o novčanim primicima i isplatama ili u drugom izvještaju koji bi mogao biti izrađen. Prema zahtjevima iz stavke (c) tačke 1.3.4. date ranije u tekstu, u financijske izvještaje se može uključiti i poređenje između budžetiranih i stvarnih iznosa kao dodatni financijski izvještaj.
- 1.3.7. Tačka 1.7.17 ovog standarda propisuje da subjekat poređenje između budžetiranih i stvarnih iznosa može prezentirati i kao dodatnu budžetsku kolonu u izvještaju o novčanim primicima i isplatama, ali samo onda kada su financijski izvještaji i budžet izrađeni na uporedivoj osnovi. Kada budžet i financijski izvještaji nisu izrađeni na uporedivoj osnovi, prezentira se zasebni izvještaj o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa.
- 1.3.8. U bilješke uz financijske izvještaje se uvrstavaju narativni opisi ili detaljnije tabele, odnosno raščlambe iznosa datih u samim financijskim izvještajima, te sve dodatne informacije. To uključuje i informacije čije objavljivanje ovaj standard nalaže i informacije na čije objavljivanje on samo potiče a može uključivati i druga objavljivanja koja se smatraju neophodnim za ostvarivanje fer prezentacije i pokazivanje veće odgovornosti.
- 1.3.9. Ovaj standard ne sprječava subjekat da u svoje financijske izvještaje opće namjene uvrsti i druge izvještaje pored izvještaja o novčanim primicima i isplatama kako je navedeno u tački 1.3.4. ranije u tekstu. U skladu s tim, financijski izvještaji opće namjene mogu uključivati i dodatne izvještaje u kojima se, primjera radi:
- (a) iskazuju novčani primici, novčane isplate i novčana salda za značajnije kategorije financijskih sredstava poput fonda konsolidiranih prihoda;

- (b) daju dodatne informacije o izvorima i načinu korištenja pozajmica te o prirodi i vrsti gotovinskih plaćanja; ili
- (c) daje poređenje između stvarnih i budžetiranih iznosa.

U skladu sa zahtjevima iz tačke 1.3.5. ranije u tekstu, u svim dodatnim izvještajima se iskazuju samo novčani primici, isplate i salda koji su pod kontrolom datog subjekta.

- 1.3.10. Subjekti koji izvještavanje vrše na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi često prikupljaju informacije o stavkama koje se ne priznaju prema gotovinskom računovodstvu. U primjere vrsta informacija koje se mogu prikupljati spadaju pojedinosti o:
- (a) potraživanjima, dugovanjima, pozajmicama i drugim obavezama, nenovčanoj imovini i ukupnim prihodima i rashodima;
 - (b) preuzetim obavezama i potencijalnim obavezama; i
 - (c) pokazateljima učinka i uspješnosti u ispunjavanju ciljeva pružanja usluga.
- 1.3.11. Subjekti koji financijske izvještaje opće namjene izrađuju u skladu s ovim standardom mogu objaviti takve informacije u bilješkama uz financijske izvještaje kada je vjerovatno da će one biti od koristi korisnicima. Kada se vrše takva objavljivanja, obuhvaćene informacije treba jasno opisati i dati na način da su lako razumljive. Ako se ne objave u samim financijskim izvještajima, poređenja sa budžetom se također mogu uvrstiti u bilješke. Drugim dijelom ovog standarda se potiče uvrštavanje informacija o nenovčanoj imovini i obavezama te poređenja sa budžetom u financijske izvještaje opće namjene.

Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o novčanim primicima i isplatama

- 1.3.12. *Izvještaj o novčanim primicima i isplatama mora prikazivati sljedeće iznose za izvještajni period:*
- (a) *ukupne novčane primitke subjekta, uz zasebno prikazivanje potkategorija ukupnog primljenog iznosa služeći se klasifikacijskom osnovom koja odgovara poslovanju subjekta;*
 - (b) *ukupne novčane isplate koje je subjekat izvršio, uz zasebno prikazivanje potkategorija ukupnog isplaćenog iznosa služeći se klasifikacijskom osnovom koja odgovara poslovanju subjekta; i*
 - (c) *početna i zaključna novčana salda subjekta.*
- 1.3.13. *Ukupni novčani primici i ukupne novčane isplate, te novčani primici i novčane isplate za svaku potkategoriju novčanih primitaka i isplata moraju se iskazati na bruto osnovi, osim novčanih primitaka i isplata koje se smiju iskazati na neto osnovi kada:*
- (a) *proističu iz transakcija kojima subjekat upravlja u ime druge strane i koje se priznaju u izvještaju o novčanim primicima i isplatama; ili*
 - (b) *se odnose na stavke koje se brzo obrću, radi se o velikim iznosima i kratkom roku dospijevanja.*
- 1.3.14. *Linijске stavke, zaglavlja i međuzbirovi se moraju prezentirati u izvještaju o novčanim primicima i isplatama kada je takvo prezentiranje neophodno da se pruži vjeran prikaz novčanih primitaka, novčanih isplata i novčanih salda subjekta.*
- 1.3.15. Ovaj standard nalaže svim subjektima da prezentiraju izvještaj o novčanim primicima i isplatama u sklopu kojeg se objavljuju početna i zaključna novčana salda subjekta, ukupni novčani primici i ukupne novčane isplate tokom izvještajnog perioda, te sve značajnije potkategorije istih. Na taj način se osigurava da financijski izvještaji pružaju sveobuhvatne informacije o novčanim saldima subjekta i svim njihovim promjenama u datom periodu u formatu koji je pristupačan i razumljiv korisnicima.
- 1.3.16. Objavljivanjem informacija o pitanjima poput novčanih salda subjekta, bez obzira na to da li se novac prikuplja od poreza, naplate novčanih kazni, naplate naknada i/ili od pozajmica i da li se troši za izmirenje operativnih troškova, sticanje kapitalne imovine ili za izmirenje dugovanja, povećaće se transparentnost financijskog izvještavanja i pokazati veća odgovornost za njega. Takvo objavljivanje će ujedno pomoći da se analize i procjene trenutnih izvora novca subjekta i vjerovatnih izvora i održivosti budućih novčanih priliva zasnivaju na činjenicama.

Klasifikacija

- 1.3.17. Koje potkategorije (ili klase) ukupnih novčanih primitaka i isplata će biti objavljene prema tačkama 1.3.12. i 1.3.14. je stvar profesionalnog prosuđivanja. Prosuđivanje će se vršiti u kontekstu ciljeva i kvalitativnih karakteristika financijskog izvještavanja na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi. U Dodatku 4. ovog standarda je dat rezime kvalitativnih karakteristika koje trebaju zadovoljiti informacije koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene. Ukupni novčani primici se mogu razvrstati na, primjera radi, zasebno odredive novčane primitke od poreza ili doznaka, bespovratnih sredstava i donacija, pozajmica, prihoda od otuđenja nekretnina, postrojenja i opreme i od drugih tekućih aktivnosti pružanja usluga i trgovanja. Ukupne novčane isplate bi se mogle razvrstati na, primjera radi, zasebno odredive novčane isplate za tekuće poslove pružanja usluga, uključujući prijenose

korisnicima ili drugim vladama, odnosno subjektima, programe smanjenja duga, sticanje nekretnina, postrojenja i opreme, te za sve aktivnosti trgovanja. Moguće su i drugačije vrste prezentacije, poput razvrstavanja ukupnih novčanih primitaka prema izvoru a novčanih isplata prema njihovoj prirodi ili funkciji, odnosno programu u sklopu subjekta, kako je primjereno.

- 1.3.18. U drugom dijelu ovog standarda se potiče na objavljivanje određenih informacija o vanjskoj i drugim vrstama pomoći koji se prime u izvještajnom periodu te o saldima nepovučene vanjske i drugih vrsta pomoći koja je raspoloživa subjektu na datum izvještavanja. Za mnoge izvještajne subjekte javnog sektora u privredama u razvoju, klasificiranje novčanih primitaka i isplata da bi se odredio iznos vanjske i drugih vrsta pomoći primljenih u vidu novca, kao i utrošak te pomoći, će vjerovatno biti relevantni za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.

Linijske stavke, zaglavlja i međuzbirovi

- 1.3.19 U faktore koje treba uzeti u obzir pri određivanju koje linijske stavke, zaglavlja i međuzbirove prezentirati u sklopu svake potkategorije u skladu sa zahtjevima iz tačke 1.3.14. ranije u tekstu spadaju zahtjevi iz drugih pododjeljaka ovog standarda, procjena koliko vjerovatno je da će neko objavljivanje biti značajno za korisnike i to u kojoj mjeri se neophodna pojašnjenja i objavljivanja daju u bilješkama uz financijske izvještaje. Drugi dio ovog standarda uređuje objavljivanja dodatnih značajnih klasa novčanih tokova koja se subjekti potiču da izvrše u bilješkama uz financijske izvještaje ili u samim financijskim izvještajima. Ta objavljivanja će u većini, ali ne obavezno i u svim slučajevima vjerovatno biti dovoljna da se ispune zahtjevi iz tačke 1.3.12.

Izveštavanje na neto osnovi

- 1.3.20. Ovaj standard nalaže da se novčani primici, isplate i salda iskažu na bruto osnovi, osim u okolnostima uređenim tačkom 1.3.13. ranije u tekstu. U tačkama 1.3.21. i 1.3.24. u nastavku teksta detaljnije se opisuju te okolnosti pod kojima se može pokazati opravdanim iskazati neto iznose.
- 1.3.21. Vlade i odjeli vlada, odnosno drugi subjekti vlasti mogu upravljati transakcijama i na druge načine postupati kao zastupnici drugih strana. U te transakcije kojima se upravlja, odnosno koje se izvršavaju u svojstvu zastupnika mogu spadati naplata prihoda za drugi subjekat, prijenos sredstava korisnicima koji zadovoljavaju uslove za to ili čuvanje sredstava u ime građana. Primjeri takvih poslova uključuju:
- (a) naplata poreza od strane jednog nivoa vlasti za drugi nivo vlasti, ne uključujući poreze koje vlada prikuplja za vlastite potrebe u sklopu sporazuma o raspodjeli poreza;
 - (b) prihvatanje i otplata depozita po viđenju neke financijske institucije;
 - (c) držanje sredstava za klijente u sklopu ulagačkog subjekta ili zadužbine;
 - (d) naplata najamnina u ime vlasnika nekretnina, odnosno njihov prijenos tim vlasnicima;
 - (e) prijenosi koje odjel vlade izvrši prema trećim stranama po slovu zakona ili na osnovu drugih službenih ovlaštenja; ili
 - (f) upravljanje sredstvima od strane centralnog subjekta prema principu „jedinstvenog računa“ za upravljanje izdacima vlade (kao što je opisano u tački 1.2.8).
- 1.3.22. U mnogim slučajevima, novac koji subjekt primi po osnovu transakcija kojima upravlja kao agent za druge bit će položen na povjereničke račune u korist krajnjih primalaca novca ili direktno na njihove bankovne račune. U takvim slučajevima, subjekat neće kontrolirati novac koji primi u vezi sa transakcijama kojima upravlja i ti novčani tokovi neće činiti dio novčanih primitaka, novčanih isplata niti novčanih salda subjekta. U drugim slučajevima, opet, primljeni novac će biti deponiran na bankovne račune koje kontrolira subjekat koji postupa u svojstvu zastupnika i prijem i prijenos tog novca će biti iskazan u izvještaju o novčanim primicima i isplatama subjekta.
- 1.3.23. U nekim slučajevima, iznosi novčanih tokova nastalih od transakcija kojima se upravlja i koje samo „prelaze preko“ bankovnog računa izvještajnog subjekta mogu biti dosta veliki u odnosu na transakcije samog subjekta i kontrola može postojati samo na kratko vrijeme prije nego se ti iznosi prenesu krajnjim primateljima. To može važiti i za druge novčane tokove, uključujući, na primjer, predumove date za sljedeće transakcije i njihovu otplatu::
- (a) kupovinu i prodaju ulaganja; i
 - (b) ostala kratkoročna zaduživanja, na primjer, ona s rokom dospeljeća od tri mjeseca ili kraćim.
- 1.3.24. Priznavanje tih transakcija na bruto osnovi bi moglo dovesti u pitanje sposobnost financijskih izvještaja pojedinih vlada i subjekata vlasti da prenesu informacije o novčanim primicima i isplatama proisteklim iz aktivnosti samog subjekta. U skladu s tim, ovaj standard dopušta da se novčani prilivi i isplate prebiju, poravnaju i iskažu na neto osnovi u izvještaju o novčanim primicima i isplatama u okolnostima određenim u tački 1.3.13. ranije u tekstu.

Računovodstvene politike i bilješke s obrazloženjima

Struktura bilješki

1.3.25. *U bilješkama uz financijske izvještaje subjekta se:*

- (a) *prezentiraju informacije o osnovi koja je korištena za izradu financijskih izvještaja i konkretnim računovodstvenim politikama koje su odabrane i primijenjene na značajne transakcije i druge događaje; i*
- (b) *pružaju dodatne informacije koje nisu prezentirane u samim financijskim izvještajima, ali su neophodne da se vjerno prikažu novčani primici, novčane isplate i novčana salda subjekta.*

1.3.26. *Bilješke uz financijske izvještaje moraju se prezentirati na sistematičan način. Svaka stavka u samom izvještaju o novčanim primicima i isplatama i drugih financijskih izvještaja mora sadržati unakrsno upućivanje na sve pripadajuće informacije u bilješkama.*

Odabir i objavljivanje računovodstvenih politika

1.3.27. *U financijskim izvještajima se moraju prezentirati informacije koje:*

- (a) *su razumljive;*
- (b) *su relevantne za zadovoljenje potreba korisnika u pogledu donošenja odluka i utvrđivanja odgovornosti;*
- (c) *daju vjeran prikaz novčanih primitaka, novčanih isplata i novčanih salda subjekta i drugih informacija objavljenih u financijskim izvještajima u smislu da su*
 - (i) *potpune;*
 - (ii) *neutralne; i*
 - (iii) *bez značajnih grešaka;*
- (d) *su uporedive;*
- (e) *su pravovremene; i*
- (f) *su provjerljive.*

U ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje spada to da moraju biti značajne, zadovoljavati procjenu omjera troška i koristi i postizati odgovarajuću ravnotežu između kvalitativnih karakteristika pobrojanih u stavkama od (a) do (f) ove tačke.

1.3.28. Kvaliteta informacija koje se pruže u financijskim izvještajima određuje korisnost tih izvještaja za korisnike. U tački 1.3.27. su navedene kvalitativne karakteristike i općeprisutna ograničenja informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje. Njome se nalaže izrada računovodstvenih politika kojima će se osigurati da financijski izvještaji daju informacije koje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike iz stavki od (a) do (f) te tačke i poštuju ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje. Dodatak 4. ovog standarda nudi rezime kvalitativnih karakteristika i ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene. Vođenje potpunih i tačnih računovodstvenih evidencija tokom izvještajnog perioda je od ključnog značaja za pravovremenu izradu financijskih izvještaja.

1.3.29. *U dijelu bilješki uz financijske izvještaje koji se tiče računovodstvenih politika mora se opisati svaka konkretna računovodstvena politika koja je neophodna za ispravno razumijevanje tih izvještaja, uključujući i to u kojoj mjeri je subjekat primijenio prijelazne odredbe ovog standarda.*

1.3.30. *Neodgovarajuće računovodstveno postupanje se ne ispravlja ni objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika ni bilješkama, odnosno pojašnjenjima.*

1.3.31. Pri odlučivanju da li objaviti neku računovodstvenu politiku, uprava razmatra da li bi to objavljivanje pomoglo korisnicima da razumiju način na koji su transakcije i događaji odraženi kroz iskazivanje novčanih primitaka, isplata i salda. Računovodstvena politika može biti značajna čak i kada iznosi iskazani za tekući i ranije periode nisu značajni. U tački 1.3.4. ovog standarda se propisuje da financijski izvještaji opće namjene uključuju računovodstvene politike i bilješke s obrazloženjima. U skladu s tim, zahtjevi iz tačke 1.3.29. ranije u tekstu također se odnose i na bilješke uz financijske izvještaje.

1.3.32. *Kada subjekat odluči da u svoje financijske izvještaje uvrsti bilo koje od objavljivanja koja se preporučuju u drugom dijelu ovog standarda, ta objavljivanja moraju biti u skladu sa zahtjevima tačke 1.3.27. navedene ranije u tekstu.*

1.3.33. U drugom dijelu ovog standarda se potiče na objavljivanje dodatnih informacija u bilješkama uz financijske izvještaje. Kada se

izvrše takva objavljivanja, ona moraju biti razumljiva i zadovoljavati ostale kvalitativne karakteristike financijskih informacija.

1.4. Opća pitanja

Izveštajni period

- 1.4.1. *Financijski izvještaji opće namjene moraju se prezentirati najmanje jednom godišnje. Kada se, u iznimnim okolnostima, datum izvještavanja subjekta promijeni i godišnji financijski izvještaji se prezentiraju za period duži ili kraći od godine dana, subjekat je dužan, pored informacija za period obuhvaćen financijskim izvještajima, objaviti i:*
- (a) razlog, odnosno razloge zašto je koristio period koji nije tačno godina dana; i*
 - (b) činjenicu da inače uporedivi iznosi tu možda nisu uporedivi.*
- 1.4.2. Datum izvještavanja je posljednji dan izvještajnog perioda na koji se odnose financijski izvještaji. U iznimnim okolnostima, subjekat može biti dužan ili odlučiti da promijeni svoj datum izvještavanja kako bi, primjera radi, približio svoj izvještajni ciklus budžetskom ciklusu. Kada se to dogodi, bitno je da se objavi razlog za promjenu datuma izvještavanja i da korisnici budu svjesni da iznosi prikazani za tekući period i inače uporedivi iznosi tu nisu uporedivi.
- 1.4.3. U pravilu, financijski izvještaji se uvijek izrađuju da obuhvate period od godine dana. Neki subjekti, međutim, preferiraju da prikažu period od 52 sedmice iz praktičnih razloga. Ovaj standard ne zabranjuje takvu praksu jer se nastali financijski izvještaji vjerovatno neće značajno razlikovati od onih koji bi se prezentirali za godinu dana.

Pravovremenost

- 1.4.4. Korisnost financijskih izvještaja se umanjuje ako se ne stave na raspolaganje korisnicima u razumnom roku nakon datuma izvještavanja. Subjektat bi trebao biti u poziciji da izda svoje financijske izvještaje u roku šest mjeseci od datuma izvještavanja, s tim što se snažno preporučuje da taj rok bude najviše tri mjeseca. Tekući faktori poput složenosti poslova subjekta nisu dovoljan razlog da se izvještavanje ne vrši pravovremeno. Konkretniji rokovi se u mnogim jurisdikcijama propisuju zakonima i drugim propisima.

Datum odobravanja

- 1.4.5. *Subjektat je dužan objaviti datum na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja i ime osobe ili tijela koje ga je odobrilo. U slučaju da drugo tijelo ima ovlasti promijeniti financijske izvještaje nakon njihovog izdavanja, subjekat mora objaviti i tu činjenicu.*
- 1.4.6. Datum odobravanja je datum na koji ovlaštena osoba ili tijelo odobre završne financijske izvještaje za izdavanje. Bitno je da korisnici znaju kada je odobreno izdavanje financijskih izvještaja jer izvještaji ne odražavaju događaje nakon tog datuma. Također je bitno i to da se korisnici upoznaju sa svim rijetkim okolnostima pod kojima neka osoba ili tijelo imaju ovlasti da izmijene financijske izvještaje nakon njihovog objavljivanja. U primjere osoba ili tijela koje mogu imati ovlasti da izmijene financijske izvještaje nakon njihovog objavljivanja spadaju ministri, vlada čiji je dio dati subjekat, parlament ili tijelo izabranih zastupnika. Kada se izvrše takve izmjene, izmijenjeni financijski izvještaji postaju novi set važećih financijskih izvještaja.

Informacije o subjektu

- 1.4.7. *Ako nisu objavljene u sklopu informacija datih u drugim dijelovima financijskih izvještaja, subjekat je dužan, u bilješkama uz financijske izvještaje, objaviti sljedeće:*
- (a) adresu sjedišta i pravnu formu subjekta, te jurisdikciju ili jurisdikcije u kojima subjekat posluje;*
 - (b) opis vrste poslova i osnovnu djelatnost subjekta;*
 - (c) upućivanje na relevantne pravne propise kojima se vodi poslovanje subjekta, ako postoje; i*
 - (d) sve značajne subjekte ili sektore vlasti koji su prezentirani u financijskim izvještajima i sve promjene značajnih subjekata ili sektora koji čine izvještajni subjekata i bili su prezentirani u financijskim izvještajima za ranije periode.*
- 1.4.8. Financijski izvještaji se mogu izraditi za pojedinačnu organizaciju ili neku administrativnu jedinicu poput odjela vlade, državne agencije ili programa, za cijelu vladu skupno ili za grupu subjekata, odnosno odredivih aktivnosti poput onih koje odražavaju budžetski sektor, sektor opće države ili drugi sektor vlade. Objavljivanjem informacija koje se zahtijevaju tačkom 1.4.7. se osigurava da korisnici mogu prepoznati prirodu poslova subjekta i steći razumijevanje zakonskog i institucionalnog okruženja

u kojem on posluje. Njime će se ujedno korisnicima omogućiti da odrede značajne subjekte ili sektore koji čine izvještajni subjekat i sve promjene istih u poređenju s posljednjim datumom izvještavanja. To je neophodno za potrebe utvrđivanja odgovornosti i da bi se korisnicima pomoglo da razumiju i ocjene financijske izvještaje datog subjekta.

Ograničenja novčanih salda i pristupa pozajmicama

- 1.4.9. *U bilješkama uz financijske izvještaje, zajedno s komentarima, subjekat je dužan objaviti i prirodu i iznose:*
- (a) značajnih novčanih salda koja nisu dostupna subjektu za korištenje;*
 - (b) značajnih novčanih salda koja podliježu vanjskim ograničenjima; i*
 - (c) nepovučениh pozajmica koje bi mogle biti dostupne za buduće poslovne aktivnosti i izmirenje preuzetih kapitalnih obaveza, uključujući sva ograničenja u pogledu korištenja takvih pozajmica.*
- 1.4.10. Novčana salda koja subjekat drži ne bi mu bila dostupna na korištenje kada, primjera radi, kontrolirani subjekat posluje u zemlji gdje postoje kontrole razmjene ili druga zakonska ograničenja zbog kojih salda nisu dostupna za opću upotrebu subjektu koji ima kontrolu ili drugim kontroliranim subjektima.
- 1.4.11. Novčana salda pod kontrolom subjekta mogu podlijezati ograničenjima u pogledu namjene ili rokova u kojima se mogu koristiti. To je često slučaj sa bespovratnim sredstvima ili donacijama koje subjekat primatelj smije upotrijebiti samo u naznačene svrhe. Isto se može desiti i kada, na datum izvještavanja, subjekat na svojim bankovnim računima drži novac koji je prikupio za druge strane u svojstvu zastupnika, ali ga još nije prenio tim stranama. Iako su predmetna salda pod kontrolom subjekata i iskazuju se kao novčana salda subjekta, korisnici izvještaja bi mogli imati koristi od zasebnog objavljivanja iznosa takvih stavki.
- 1.4.12. Nepovučene pozajmice predstavljaju mogući izvor novca za subjekat. Objavljivanjem iznosa takvih pozajmica po značajnim kategorijama korisnicima se omogućava da procijene dostupnost takvog novca i to u kojoj mjeri ga je subjekat koristio u izvještajnom periodu.

Dosljednost prezentiranja

- 1.4.13. *Prezentiranje i klasificiranje stavki u financijskim izvještajima mora biti isto od jednog do drugog perioda osim kada:*
- (a) je očito, nakon značajne promjene vrste poslovanja subjekta ili provjere njegovih financijskih izvještaja, da bi drugačija prezentacija ili klasifikacija bile primjerenije u odnosu na kriterije za odabir i primjenu računovodstvenih politika iz tačke 1.3.27; ili kada*
 - (b) neka buduća izmjena i dopuna ovog standarda naloži drugačiju prezentaciju.*
- 1.4.14. Svako značajno restrukturiranje aranžmana pružanja usluga, uspostava novog ili zatvaranje značajnog postojećeg subjekta vlasti, značajno sticanje ili otuđenje, te preispitivanje ukupne prezentacije financijskih izvještaja subjekta bi mogli sugerirati da izvještaj o novčanim primicima i isplatama, odnosno druge pojedinačne financijske izvještaje treba prezentirati na drugačiji način. Na primjer, vlada bi mogla otuđiti svoju štednu banku koja predstavlja jedan od njenih najznačajnijih subjekata, dok ostali subjekti obavljaju primarno administrativne i poslove savjetovanja o službenim politikama. U tom slučaju, prezentiranje financijskih izvještaja u kojima je financijska institucija navedena kao osnovna djelatnosti vlade vjerovatno ne bi bilo relevantno.
- 1.4.15. Subjekat način prezentiranja svojih financijskih izvještaja treba promijeniti samo kada je vjerovatno da će zadržati izmijenjenu strukturu i kasnije ili kada bi se drugačijom prezentacijom pružile informacije koje daju vjeran prikaz stanja i relevantnije su za korisnike financijskih izvještaja. Nakon promjene načina prezentacije, subjekat vrši reklasificiranje svojih uporedivih informacija u skladu s tačkom 1.4.19. Kada primjenjuje ovaj međunarodni računovodstveni standard za javni sektor, subjekat smije promijeniti način prezentacije kako bi ispoštovao zahtjeve koji važe u njegovoj zemlji sve dok je izmijenjena prezentacija u skladu sa zahtjevima ovog standarda.

Uporedive informacije

- 1.4.16. *Osim kada neka odredba ovog standarda dopušta ili nalaže drugačije postupanje, moraju se objaviti uporedive informacije iz prethodnog perioda za sve iznose koje ovaj standard zahtijeva da se objave u financijskim izvještajima, osim kod financijskih izvještaja za izvještajni period u kojem se ovaj standard prvi put primijeni. Uporedive informacije se moraju uvrstiti u narativne i opisne informacije kada su relevantne za razumijevanje financijskih izvještaja za tekući period.*
- 1.4.17. Ovaj standard nalaže prezentiranje izvještaja o novčanim primicima i isplatama i propisuje određena objavljivanja koja se moraju izvršiti u tom izvještaju i u bilješkama uz taj izvještaj. On ne zabranjuje izradu dodatnih financijskih izvještaja. U

drugom dijelu standarda se potiče na određena dodatna objavljivanja. Kada se izrađuju neki financijski izvještaji pored izvještaja o novčanim primicima i isplatama, odnosno vrše objavljivanja preporučena u drugom dijelu ovog standarda, preporučuje se i objavljivanje uporedivih informacija.

- 1.4.18. U određenim slučajevima, narativne informacije date u financijskim izvještajima za raniji period ili periode su relevantne i u tekućem periodu. Primjera radi, pojedinosti o pravnom sporu, čiji je ishod bio neizvjestan na prethodni datum izvještavanja i koji još nije razriješen, mogu se objaviti u tekućem periodu. Korisnicima je korisno da znaju da je postojala neizvjesnost na prethodni datum izvještavanja i koji koraci su poduzeti u periodu da se ta neizvjesnost otkloni.
- 1.4.19. ***Kada se izmijene prezentacija ili klasificiranje stavki koje se moraju objaviti u financijskim izvještajima, osim kada to nije izvodivo, obavezno je izvršiti reklasificiranje uporedivih iznosa kako bi se osigurala uporedivost s tekućim periodom, te objaviti prirodu, iznose i razloge za svaku reklasifikaciju. Kada nije izvodivo reklasificirati uporedive iznose, subjekat je dužan objaviti razloge zašto nije izvršena reklasifikacija i vrstu izmjena koje bi se izvršile da su iznosi reklasificirani.***
- 1.4.20. Moguće su situacije kada reklasificiranje uporedivih informacija kako bi se ostvarila uporedivost s tekućim periodom nije izvodivo. Na primjer, podaci u ranijem periodu ili periodima nisu prikupljeni na način koji omogućava reklasificiranje a nije obavezno izvodivo ponovo izraditi predmetne informacije. U takvim situacijama, objavljuje se vrsta usklađivanja uporedivih iznosa koja bi bila izvršena.

Označavanje financijskih izvještaja

- 1.4.21. ***Financijski izvještaji se moraju jasno označiti i napraviti razlika između njih i drugih informacija u istom objavljenom dokumentu.***
- 1.4.22. Ovaj standard se odnosi isključivo na financijske izvještaje, ne i na druge informacije koje se prezentiraju u godišnjem izvještaju ili drugom dokumentu. Prema tome, bitno je da korisnici mogu razlikovati informacije koje su sastavljene prema ovom standardu od informacija koje im mogu biti od koristi, ali nisu predmet ovog standarda.
- 1.4.23. ***Svaka komponente financijskih izvještaja mora biti jasno označena. Pored toga, sljedeće informacije moraju biti vidno istaknute i ponovljene više puta kada je to neophodno za ispravno razumijevanje prezentiranih informacija:***
- (a) naziv ili drugi vid identifikacije izvještajnog subjekta;***
 - (b) da li se radi o financijskim izvještajima jednog ili grupe subjekata;***
 - (c) datum izvještavanja ili period koji je obuhvaćen financijskim izvještajima, koje god od toga je primjerenije za datu komponentu financijskih izvještaja;***
 - (d) valuta prezentacije; i***
 - (e) nivo zaokruživanja kod prezentacije iznosa u financijskim izvještajima.***
- 1.4.24. Zahtjevi iz tačke 1.4.23. obično se ispunjavaju kroz prezentiranje odgovarajućih zaglavlja za označavanje stranica i skraćenih naslova za označavanje kolona na svakoj stranici financijskih izvještaja. Određivanje najboljeg načina prezentiranja takvih informacija zahtijeva prosuđivanje. Na primjer, kada se financijski izvještaji čitaju u elektronskoj formi, možda se neće vršiti odvajanje stranica. U tom slučaju, stavke iz tačke 1.4.23. se prezentiraju dovoljno često da se osigura ispravno razumijevanje datih informacija.
- 1.4.25. Financijski izvještaji se čisto čine razumljivijima kroz izražavanje informacija u hiljadama ili milionima jedinica valute prezentacije. Takva praksa je prihvatljiva sve dok se objavi nivo zaokruživanja prezentiranih iznosa i dok ne dođe do gubljenja relevantnih informacija.

1.5. Ispravljanje grešaka

- 1.5.1. ***Kada se javi greška u odnosu na neki novčani saldo iskazan u financijskim izvještajima, iznos greške koja se odnosi na ranije periode mora se iskazati kroz usklađivanje vrijednosti novca na početku perioda. Uporedive informacije se moraju prepraviti, osim kada je to neizvodivo.***
- 1.5.2. ***Subjekt je u bilješkama uz financijske izvještaje dužan objaviti sljedeće:***
- (a) vrstu greške koja se odnosi na raniji period;***
 - (b) iznos ispravke; i***
 - (c) činjenicu da su uporedive informacije prepravljene, odnosno da je to neizvodivo.***

- 1.5.3. Eventualne greške za tekući period koje se otkriju u tom periodu se ispravljaju prije nego se odobri objavljivanje financijskih izvještaja. Greške napravljene prilikom izrade financijskih izvještaja za jedan ili više ranijih perioda se mogu otkriti tek u tekućem periodu. Greške mogu biti posljedica matematičkih pogrešaka, pogrešne primjene računovodstvenih politika, pogrešnog tumačenja činjenica, činjenja prijevare ili previda. Kada se otkrije greška u vezi s ranijim periodom, početni novčani saldo se usklađuje kako bi se ispravila ta greška iz ranijeg perioda a financijski izvještaji, uključujući uporedive informacije za ranije periode, prezentiraju kao da je greška ispravljena u periodu u kojem je napravljena. U bilješkama se objašnjavaju greška i njeno usklađivanje.
- 1.5.4. Prepravljanje uporedivih informacija ne dovodi obavezno do izmjena financijskih izvještaja koje je upravljačko tijelo već odobrilo, odnosno koji su već registrirani ili podneseni relevantnim organima vlasti. Zakoni pojedinačnih zemalja, međutim, mogu nalagati da se takvi financijski izvještaji izmjene.
- 1.5.5. Ovaj standard zahtijeva da se prezentira izvještaj o novčanim primicima i isplatama, ali on ne zabranjuje prezentiranje i drugih financijskih izvještaja. Kada se prezentiraju drugi financijski izvještaji pored izvještaja o novčanim primicima i isplatama, zahtjevi iz tačaka 1.5.1. i 1.5.2. u pogledu ispravljanja grešaka važe i za te dodatne izvještaje.

1.6. Strane valute

Definicije pojmova

- 1.6.1. *Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.*

Zaključni kurs je promptni kurs na datum izvještavanja.

Kursne razlike su razlike proistekle iz preračunavanja određenog broja jedinica jedne u određeni broj jedinica druge valute po različitim kursovima.

Devizni kurs je omjer razmjene jedne za drugu valutu.

Strana valuta je svaka valuta koja nije valuta prezentacije subjekta.

Valuta prezentacije je valuta u kojoj se prezentiraju financijski izvještaji.

Promptni kurs je devizni kurs za trenutnu razmjenu.

Postupanje s novčanim primicima, isplatama i saldima u stranim valutama

- 1.6.2. *Novčani primici i isplate koje nastanu iz transakcija u stranim valutama se u izvještaju o novčanim primicima i isplatama moraju izraziti u valuti prezentacije subjekta tako što se na iznos u stranoj valuti primjeni promptni kurs između izvještajne i strane valute koji je važio na datum primitka, odnosno isplate.*
- 1.6.3. *Novčana salda koja se drže u stranoj valuti moraju se preračunati po zaključnom kursu.*
- 1.6.4. *Novčani primici i novčane isplate inostranog kontroliranog subjekta moraju se preračunati po deviznom kursu između valute prezentacije i strane valute koji je važio na datume primitka, odnosno isplate.*
- 1.6.5. *Subjekt je dužan objaviti iznos svih kursnih razlika koje se uvrštavaju kao usklađivanja između početnog i zaključnog novčanog salda za dati period.*
- 1.6.6. *Kada se valuta prezentacije razlikuje od valute zemlje sjedišta subjekta, moraju se objaviti razlozi za korištenje drugačije valute. Pored toga, moraju se objaviti i razlozi za svaku promjenu valute prezentacije.*
- 1.6.7. Organi i subjekti vlasti mogu imati transakcije u stranim valutama kao što je slučaj sa pozajmljivanjem iznosa strane valute, primanjem vanjske ili druge pomoći u vidu iznosa strane valute ili nabavkama dobara i usluga u uslovima kada je kupovna cijena izražena u stranoj valuti. Pored toga, oni mogu imati i inostrana poslovanja i prenositi novac tim poslovanjima, odnosno primiti novac od njih. Da bi transakcije u stranim valutama i inostrana poslovanja uvrstio u financijske izvještaje, subjekat te novčane primitke, isplate i salda mora izraziti u valuti u kojoj izvještajni subjekat prezentira svoje financijske izvještaje.
- 1.6.8. Neiskorišteni dobiti i gubici proistekli iz promjena kursa stranih valuta ne predstavljaju novčane primitke i isplate. Ipak, u izvještaju o novčanim primicima i isplatama se iskazuje efekat promjene kursa stranih valuta na novac koji se drži u stranoj valuti kako bi se uskladila novčana salda na početku i na kraju perioda. Taj iznos se prezentira odvojeno od novčanih primitaka i isplata i uključuje sve razlike, ako ih ima, u odnosu na to da su dati novčani primici, isplate i salda bili iskazani po kursovima koji su važili na kraju perioda.

1.7. Prezentiranje budžetskih informacija u financijskim izvještajima

Definicije pojmova

1.7.1. *Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.*

Računovodstvena osnova je obračunska ili gotovinska računovodstvena osnova kako su definirane u međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor na obračunskoj osnovi i međunarodnom računovodstvenom standardu za javni sektor na gotovinskoj osnovi.

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

Aproprijacija/doznaka je ovlaštenje zakonodavnog tijela da se doznače financijska sredstva 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 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 se odnosi na 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, prijenose, raspodjele, dodatne aproprijacije i druge zakonski ili na sličan način ovlaštene promjene primjenjive na budžetski period.

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

Prvobitni budžet je početni usvojeni budžet za budžetski period.

Usvojeni budžeti

- 1.7.2. Usvojeni budžet, kako je definiran u ovom standardu, odražava predviđene prihode ili primanja koja se očekuje da nastanu u godišnjem ili višegodišnjem budžetskom periodu na osnovu tekućih planova i predviđenih ekonomskih uslova tokom tog budžetskog perioda, te 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 obavezno da se dese. Slično tome, usvojeni budžet se razlikuje i od prospektivnih financijskih informacija koje mogu biti u vidu predviđanja, projekcije ili kombinacije to dvoje, kao što je jednogodišnje predviđanje plus petogodišnja projekcija.
- 1.7.3. U pojedinim jurisdikcijama, budžeti se mogu ugraditi u zakon kao dio postupka usvajanja dok se u drugim usvajanje može osigurati i bez pretvaranja budžeta u zakon. Bez obzira o kakvom postupku usvajanja je riječ, ključno obilježje usvojenih budžeta je to što više zakonodavno ili drugo odgovarajuće nadležno tijelo daje ovlaštenje za povlačenje financijskih sredstava iz trezora vlade ili sličnog tijela za dogovorene i određene svrhe. Usvojenim budžetom se ustanovljava ovlaštenje za izdatke na naznačene stavke. Ovlaštenje za izdatke se, u pravilu, smatra zakonskim pragom u okviru kojeg subjekat mora funkcionirati. U nekim jurisdikcijama, usvojeni budžet za koji subjekat odgovara može biti prvobitni a u nekim konačni budžet.
- 1.7.4. 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

- 1.7.5. Prvobitni budžet može uključivati preostale doznačene iznose automatski prenesene iz prethodnih godina po slovu zakona. Na primjer, postupci izrade i donošenja budžeta države u nekim jurisdikcijama uključuju zakonsku odredbu kojom se zahtijeva automatski prijenos budžetskih odobrenja radi pokrića obaveza preuzetih u prethodnoj godini. Preuzete obaveze obuhvataju potencijalne buduće obaveze zasnovano na nekom sadašnjem ugovornom sporazumu. U nekim jurisdikcijama, one se mogu nazivati i dužnosti ili tereti i uključuju neizmirene narudžbenice i ugovore robe ili usluge po osnovu kojih još nisu primljene.
- 1.7.6. Dodatna budžetska odobrenja mogu biti potrebna kada izvornim budžetom nisu na odgovarajući način predviđene potrebe za rashodima koje proizlaze, na primjer, iz rata ili prirodnih katastrofa. Pored toga, moguće je i da se u periodu ne prikupi dovoljno prihoda u budžet pa će biti neophodni interni prijenosi između budžetskih konta ili linijskih stavki kako bi se uklopile promjene prioriteta financiranja u datom fiskalnom periodu. U skladu s tim, može biti potrebno smanjiti izvorne doznake za određeni subjekat ili aktivnost za dati period kako bi se očuvala fiskalna disciplina. Konačni budžet uključuje sve takve odobrene izmjene i dopune.

Stvarni iznosi

- 1.7.7. U ovom standardu koristi se izraz „ostvarenje“ ili „ostvoreni iznosi“ za označavanje iznosa koji proizlaze iz izvršenja budžeta. U određenim jurisdikcijama, „ostvoreni budžetski rezultati“, „izvršenje budžeta“ i slični pojmovi se mogu koristiti u istom značenju kao i pojmovi „ostvarenje“ ili „ostvoreni iznosi“.

Prezentiranje poređenja budžetiranih i ostvarenih iznosa

1.7.8. *Uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 1.7.17, subjekat koji usvojeni budžet, odnosno budžete učini javno dostupnima je dužan prezentirati poređenje budžetiranih iznosa za koje javno odgovara i ostvarenih iznosa, bilo kao zaseban dodatni finansijski izvještaj ili kao dodatnu budžetsku kolonu u izvještaju o novčanim primicima i isplatama koje trenutno prezentira u skladu s ovim standardom. Poređenjem budžetiranih i ostvarenih iznosa se, zasebno za svaki nivo zakonodavnog nadzora, prezentiraju:*

- (a) iznosi iz prvobitnog i iz konačnog budžeta;*
- (b) ostvareni iznosi na uporedivoj osnovi; i*
- (c) kroz objavljivanje u sklopu bilješki, obrazloženje značajnih razlika između budžeta za koji subjekat javno odgovara i ostvarenih iznosa, osim ako je to obrazloženje uvršteno u druge javne dokumente izdane u vezi sa finansijskim izvještajima i ako se u bilješke unese unakrsno upućivanje na te dokumente.*

Djelokrug

1.7.9. Ovaj standard se odnosi na sve subjekte koji su dužni ili odaberu svoj usvojeni budžet, odnosno budžete učiniti javno dostupnima. On ne zahtijeva da se usvojeni budžeti učine javno dostupnima niti da se u sklopu finansijskih izvještaja objavljuju informacije o usvojenim budžetima koji nisu javno dostupni niti vrše poređenja s njima.

1.7.10 U određenim slučajevima, usvojeni budžeti će se sastavljati tako da obuhvate sve aktivnosti nad kojima subjekat javnog sektora ima kontrolu. U drugi slučajevima, opet, može biti neophodno objaviti zasebne usvojene budžete za određene aktivnosti, grupe aktivnosti ili subjekata uvrštenih u finansijske izvještaje organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora. To se može desiti tamo gdje, primjera radi, finansijski izvještaji vlade obuhvataju državne agencije ili programe koji uživaju nezavisnost u radu i izrađuju vlastite budžete ili tamo gdje se budžet izrađuje samo za sektor opće države cijele vlade. Ovaj standard se odnosi na sve subjekte koji prezentiraju finansijske izvještaje kada se usvojeni budžeti za subjekat ili za komponentu subjekta učine javno dostupnima.

Poređenje budžetiranih i ostvarenih iznosa

1.7.11. Prezentiranjem u finansijskim izvještajima iznosa iz prvobitnog i konačnog budžeta i ostvarenih iznosa na uporedivoj osnovi sa budžetom koji je učinjen javnom dostupnim zatvoriće se krug odgovornosti tako što će se korisnicima finansijskih izvještaja omogućiti da utvrde da li su resursi stečeni i iskorišteni u skladu s usvojenim budžetom. Razlike između ostvarenih i budžetiranih iznosa, bez obzira da li se radi o prvobitnom ili o konačnom budžetu (koje se u računovodstvu često nazivaju i „odstupanja“), mogu se prezentirati u finansijskim izvještajima i u funkciji ostvarivanja potpunosti.

1.7.12. Obrazloženje značajnih razlika između ostvarenih i budžetiranih iznosa pomaže korisnicima da razumiju razloge za značajna odstupanja od usvojenog budžeta za koji subjekat javno odgovara.

1.7.13. Subjekt može biti dužan, odnosno može odabrati da javno dostupnim učini svoj prvobitni ili 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 treba obrazložiti značajne razlike između ostvarenih i iznosa iz prvobitnog, odnosno ostvarenih i iznosa iz konačnog budžeta u skladu sa stavkom (c) tačke 1.7.8. U odsustvu takvih uputstava, značajne razlike se mogu utvrditi na osnovu, primjera radi, (a) razlika između ostvarenog i prvobitnog budžeta kada se težište stavlja na učinak u odnosu na prvobitni budžet ili (b) razlika između ostvarenog i konačnog budžeta kada je težište na usklađenosti sa konačnim budžetom.

1.7.14. U velikom broju slučajeva, iznos konačnog budžeta i ostvareni iznos će biti isti jer se izvršenje budžeta prati tokom izvještajnog perioda i vrši postupni rebalans prvobitnog budžeta kako bi se odrazilo promjene uslova i okolnosti te iskustva tokom tog perioda. Tačka 1.7.23. ovog standarda nalaže da se objave obrazloženja promjena od prvobitnog do konačnog budžeta. Ta objavljivanja, zajedno s objavljivanjima koja nalaže tačka 1.7.8, će 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.

1.7.15. Promišljanja i analiza uprave, pregled poslovanja ili 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 sa finansijskim izvještajima. U skladu sa stavkom (c) tačke 1.7.8. ovog standarda, obrazloženja značajnih razlika između stvarnih i budžetiranih iznosa treba uvrstiti u bilješke uz finansijske izvještaje osim kada su uvrštena u druge javne izvještaje ili dokumentaciju objavljene u vezi sa finansijskim izvještajima a u bilješkama uz finansijske izvještaje se navedu ti izvještaji ili dokumentacija u kojima se nalaze obrazloženja.

- 1.7.16. Tamo gdje se usvojeni budžeti učine javno dostupnima samo za neke subjekte ili aktivnosti iz financijskih izvještaja, zahtjevi iz tačke 1.7.8. se primjenjuju samo na subjekte ili aktivnosti odražene u usvojenom budžetu. To znači da će se, kada se, na primjer, budžet izrađuje samo za sektor opće države za cijelu vladu kao jedinstven izvještajni subjekt, objavljivanja koja nalaže tačka 1.7.8. vršiti samo za sektor opće države te vlade.

Prezentiranje

- 1.7.17. ***Subjekt je dužan prezentirati poređenje između budžetiranih i ostvarenih iznosa kao dodatne budžetske kolone u izvještaju o novčanim primicima i isplatama samo onda kada se financijski izvještaji i budžet izrađuju na uporedivoj osnovi.***
- 1.7.18. Poređenja između budžetiranih i ostvarenih iznosa se mogu prezentirati u zasebnom financijskom izvještaju (Izvještaju o poređenju između budžetiranih i ostvarenih iznosa ili izvještaju sličnog naziva). Kao alternativno rješenje, u slučajevima kada se financijski izvještaji i budžet izrađuju na uporedivoj osnovi, to jeste, na istoj računovodstvenoj osnovi za isti subjekt i isti izvještajni period, i usvoji ista struktura klasifikacije, mogu se uvesti dodatne kolone u izvještaj o novčanim primicima i isplatama koji se prezentira u skladu s ovim standardom. U tim dodatnim kolonama će se odrediti iznosi iz prvobitnog i konačnog budžeta te, ako subjekt tako odluči, razlike između budžetiranih i ostvarenih iznosa.
- 1.7.19. Kada se budžet i financijski izvještaji ne izrađuju na uporedivoj osnovi, treba prezentirati zaseban izvještaj o poređenju između budžetiranih i ostvarenih iznosa. U tim slučajevima, da bi se osiguralo da korisnici financijske informacije izrađene na različitim osnovama 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 ostvarenih iznosa izrađen na budžetskoj osnovi.

Nivo objedinjavanja

- 1.7.20. Budžetskim dokumentima se mogu pružiti izuzetno detaljne informacije o određenim aktivnostima, programima ili subjektima. Te informacije se često objedinjuju u šire klase u sklopu zajedničkih budžetskih konta, budžetskih kategorija ili budžetskih poglavlja za potrebe prezentiranja zakonodavnom ili drugom nadležnom tijelu na usvajanje. Objavljivanjem budžetiranih i ostvarenih iznosa prema tim širim kategorijama i budžetskim kontima, odnosno poglavljima se osigurava da se poređenja vrše na nivou nadzora zakonodavnog ili drugog nadležnog tijela naznačenog u budžetskom dokumentu ili dokumentima.
- 1.7.21. U određenim 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 kako bi se izbjeglo davanje previše informacija i odrazili različiti nivoi nadzora zakonodavnog ili drugog nadležnog tijela. Utvrđivanje nivoa objedinjavanja iziskuje korištenje profesionalnog rasuđivanja. To rasuđivanje će se primjenjivati u kontekstu cilja ovog standarda i kvalitativnih karakteristika financijskog izvještavanja kako su navedene u tački 1.3.27. ovog standarda.
- 1.7.22. Dodatne budžetske informacije, uključujući informacije o rezultatima pružanja usluga, mogu se prezentirati u drugim dokumentima osim financijskih izvještaja. U drugom dijelu ovog standarda potiče se unakrsno upućivanje na takve dokumente u financijskim izvještajima.

Promjene od prvobitnog do konačnog budžeta

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

Uporediva osnova

- 1.7.25. *Sva poređenja između budžetiranih i ostvarenih iznosa se prezentiraju na osnovi uporedivoj sa budžetskom.*
- 1.7.26. Poređenje budžetskih i ostvarenih iznosa prezentirat će se prema istoj računovodstvenoj osnovi (obračunskoj, gotovinskoj ili drugoj osnovi), istoj osnovi klasifikacije te za iste subjekte i isti period kao i odobreni budžet. Time će se osigurati da se informacije o usklađenosti s budžetom u finansijskim izvještajima objavljuju na istoj osnovi kao i sam budžet. U nekim slučajevima to može podrazumijevati prezentiranje poređenja budžetskih i ostvarenih iznosa prema računovodstvenoj osnovi koja se razlikuje od one primijenjene za finansijske izvještaje, za različitu grupu aktivnosti te uz format prezentacije ili klasifikacije koji se razlikuje od formata usvojenog za finansijske izvještaje.
- 1.7.27. Kako je navedeno u tački 1.7.10, moguće je usvojiti i učiniti javno dostupnima zasebne budžete za pojedine subjekte ili određene aktivnosti koji čine izvještajni subjekat. Kada se to napravi, te zasebne budžete je moguće ponovo objediniti za potrebe prezentacije u finansijskim izvještajima u skladu sa zahtjevima i preporukama ovog standarda. Kada se vrši takvo ponovno objedinjavanje, ono ne podrazumijeva izmjene niti revidiranje usvojenih budžeta jer ovaj standard nalaže poređenje ostvarenih iznosa sa iznosima iz usvojenih budžeta.
- 1.7.28. Subjekti mogu primijeniti različite računovodstvene osnove za izradu svojih finansijskih izvještaja i za svoje usvojene budžete. Na primjer, u nekim, mada rijetkim, slučajevima, organ vlasti ili državna agencija mogu primijeniti gotovinsku osnovu za svoje finansijske izvještaje a obračunsku osnovu za svoj budžet. Pored toga, u budžetima se težište može stavljati na informacije o preuzetim obavezama budućeg trošenja finansijskih sredstava i na promjene tih obaveza, odnosno mogu uključivati informacije o njima, dok se u finansijskim izvještajima iskazuju novčani primici i isplate i njihova salda. Ipak, budžetski subjekat i subjekat koji vrši finansijsko 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 finansijskim izvještajima. Na taj način se osigurava da se kroz računovodstveni sistem finansijske informacije evidentiraju i o njima izvještava na način koji omogućava poređenje budžetiranih i ostvarenih podataka za potrebe upravljanja i pokazivanja odgovornosti, poput praćenja napretka izvršenja budžeta u budžetskom periodu i podnošenja izvještaja vladi, građanima i drugim korisnicima na relevantnoj i pravovremenoj osnovi.
- 1.7.29. 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 finansijskim izvještajima. Na primjer, u budžetima koji se izrađuju u skladu sa sistemom statističkog izvještavanja težište bi se moglo stavljati na sektor opće države i mogli bi obuhvatati samo subjekte koji kao primarnu djelatnost izvršavaju „osnovne“, odnosno „netržišne“ funkcije vlasti, dok se finansijskim izvještajima obuhvataju svi poslovi pod kontrolom vlade, uključujući i njene poslovne aktivnosti.
- 1.7.30. U modelima statističkog izvještavanja sektor opće države može obuhvatati nivo centralne države, nivo savezne države/pokrajine i nivo lokalne vlasti. U nekim jurisdikcijama, centralne vlasti mogu imati kontrolu nad lokalnim i pokrajinskim/vlastima saveznih država, konsolidirati te vlasti u svojim finansijskim izvještajima i izrađivati usvojeni budžet koji obuhvata sva tri nivoa vlasti te zahtijevati da se on učini javno dostupnim. U takvim slučajevima, zahtjevi ovog standarda se primjenjuju na finansijske izvještaje tih subjekata centralnih vlasti. Međutim, tamo gdje centralne vlasti nemaju kontrolu nad lokalnim ili pokrajinskim/vlastima federalnih država, njihovim konsolidiranim finansijskim izvještajima se neće konsolidirati vlasti koje ne kontroliraju već se mogu izraditi zasebni finansijski izvještaji za svaki nivo vlasti. Zahtjevi ovog standarda se primjenjuju isključivo na finansijske izvještaje subjekata vlasti kada se usvojeni budžeti za subjekte i aktivnosti koje kontroliraju ili dijelovi tih budžeta čine javno dostupnima.

Višegodišnji budžeti

- 1.7.31. Određeni organi vlasti i drugi subjekti usvajaju i čine javno dostupnima 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 sa višegodišnjim budžetom za period te komponente. U nekim slučajevima, višegodišnji budžet omogućava prenošenje neiskorištenih doznaka u bilo koji jednogodišnji period.
- 1.7.32. Organi vlasti i drugi subjekti koji izrađuju višegodišnje budžete mogu koristiti različite pristupe za utvrđivanje svojih prvobitnih i konačnih budžeta, zavisno od toga na koji način se taj budžet usvaja. Na primjer, vlada može usvajati dvogodišnji budžet koji čine dva usvojena godišnja budžeta, u kom slučaju će biti moguće odrediti prvobitne i konačne usvojene budžete za svaki obuhvaćeni godišnji period. Ako se pravno odobri da se neiskorištene doznake 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 koristiti rasuđivanje da bi se odredilo 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 sve 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. Neutrošeni iznosi iz

prvog godišnjeg perioda bi se onda uvrstili u „prvobitni“ budžet za drugu godinu i taj budžet, zajedno s izvršenim izmjenama i dopunama, bi od tog trenutka predstavljao konačni budžet druge godine. Drugim dijelom ovog standarda subjekti se potiču da u dodatnoj bilješki objave odnos između budžetiranih i ostvarenih iznosa tokom predmetnog budžetskog perioda.

Objavljivanje budžetske osnove, perioda i djelokruga u bilješkama

- 1.7.33. ***Subjekt je dužan u bilješkama uz financijske izvještaje pojasniti budžetsku i klasifikacijsku osnovu korištene u usvojenom budžetu.***
- 1.7.34. 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 kroz računovodstveni i budžetski sistem informacije prikupljaju sa različitih stanovišta, tačnije, budžet bi mogao biti usmjeren na novčane tokove ili novčane tokove plus određene preuzete obaveze, dok se u financijskim izvještajima iskazuju novčani primici i novčane isplate.
- 1.7.35. Format i struktura klasifikacije usvojeni za potrebe prezentiranja usvojenih budžeta također se mogu razlikovati od formata usvojenih za financijske izvještaje. U usvojenom budžetu, stavke se mogu klasificirati na istoj osnovi kakva je usvojena i u financijskim izvještajima, na primjer, prema njihovoj ekonomskoj prirodi (naknade zaposlenih, zalihe i potrošna roba, bespovratna sredstva i prijenosi, i sl.) ili funkciji (zdravstvo, obrazovanje, itd.). Kao alternativno rješenje, stavke u budžetu se mogu klasificirati prema konkretnim programima (na primjer, smanjenje siromaštva ili sprječavanje širenja zaraznih bolesti), odnosno prema komponentama programa povezanim sa ciljnim 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, infrastrukturu ili objekte).
- 1.7.36. Objavljivanjem budžetske i klasifikacijske osnove koje su usvojene za potrebe izrade i prezentiranja usvojenih budžeta korisnicima se pomaže da steknu bolje razumijevanje odnosa između budžetskih i računovodstvenih informacija objavljenih u financijskim izvještajima.
- 1.7.37. ***Subjekt je dužan u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti period na koji se odnosi usvojeni budžet.***
- 1.7.38. Financijski izvještaji se prezentiraju najmanje jednom godišnje. Subjekti mogu usvajati budžete za godišnje ili za višegodišnje periode. Objavljivanje perioda koji je obuhvaćen usvojenim budžetom kada se on razlikuje od izvještajnog perioda usvojenog za potrebe financijskih izvještaja korisnicima tih izvještaja pomaže da steknu bolje razumijevanje odnosa između budžetskih podataka i poređenja budžeta sa financijskim izvještajima. Objavljivanje perioda koji je obuhvaćen usvojenim budžetom tamo gdje je on jednak periodu obuhvaćenom financijskim izvještajima također može imati korisnu funkciju potvrđivanja, naročito u jurisdikcijama gdje se i budžeti i osnovni i drugi financijski izvještaji izrađuju i za periode tokom godine.

- 1.7.39 **Subjekat je dužan u bilješkama uz financijske izvještaje navesti subjekte koji su obuhvaćeni usvojenim budžetom.**
- 1.7.40. Tačka 2.1.37. drugog dijela ovog standarda potiče subjekte koji imaju kontrolu da izrade i prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje kojima se obuhvataju svi budžetski korisnici i komercijalni subjekti javnog sektora pod kontrolom vlade. Kao što je navedeno u tački 1.7.29, međutim, usvojeni budžeti izrađeni prema modelima statističkog izvještavanja neće obavezno obuhvatati poslove vlasti koji se vrše na komercijalnim ili tržišnim osnovama. U skladu sa zahtjevima tačke 1.7.25, budžetirane i stvarne iznose treba prezentirati na uporedivoj osnovi. Objavljivanjem subjekata koji su obuhvaćeni budžetom korisnicima se omogućava da odrede u kojoj mjeri aktivnosti subjekta podliježu usvojenom budžetu i kako se budžetski subjekat razlikuje od subjekta koji je odražen u financijskim izvještajima.

Usklađivanje ostvarenih iznosa na uporedivoj osnovi sa ostvarenim iznosima iz financijskih izvještaja

- 1.7.41. **Ostvareni iznosi prezentirani na osnovi koja je uporediva sa budžetskom u skladu sa tačkom 1.7.25. se, tamo gdje se financijski izvještaji i budžet ne izrađuju na uporedivoj osnovi, usklađuju prema ukupnom iznosu novčanih primitaka i ukupnom iznosu novčanih isplata, uz zasebno naznačavanje svih razlika između osnova, termina i subjekata. Ta usklađivanja se moraju objaviti u samom izvještaju o poređenju budžetiranih i ostvarenih iznosa ili u bilješkama uz financijske izvještaje.**
- 1.7.42. Moguće je izvršiti korisno razvrstavanje razlika između ostvarenih iznosa određenih u skladu s uporedivom osnovom i ostvarenih iznosa priznatih u financijskim izvještajima na sljedeće:
- (a) razlike između osnova, koje se javljaju kada je usvojeni budžet izrađen na osnovi koja nije ista kao računovodstvena osnova, kao, primjera radi, kada je budžet izrađen na obračunskoj ili preinačenoj obračunskoj osnovi a financijski izvještaji na gotovinskoj osnovi;
 - (b) razlike u terminima, koje se javljaju kada se budžetski period razlikuje od izvještajnog perioda obuhvaćenog financijskim izvještajima; i
 - (c) razlike u subjektima, koje se javljaju kada se u budžet ne uvrste neki od programa ili subjekata koji su sastavni dio subjekta za koji su izrađeni financijski izvještaji.
- Pored toga, moguće su i razlike u formatima i vrsti klasifikacije koji su usvojeni za potrebe prezentacije financijskih izvještaja i onih koji su usvojeni za budžet.
- 1.7.43. Usklađivanje koje nalaže tačka 1.7.41. ovog standarda omogućava subjektu da kvalitetnije ispuni svoju obavezu pokazivanja odgovornosti tako što će odrediti glavne izvore razlika između ostvarenih iznosa na budžetskoj osnovi i ukupnih iznosa novčanih primitaka te ukupnih iznosa novčanih isplata priznatih u izvještaju o novčanim primicima i isplatama. Ovaj standard ne sprječava usklađivanje svakog značajnijeg ukupnog iznosa i podzbira, odnosno svake klase stavki, prezentiranih u poređenju između budžetiranih i ostvarenih iznosa sa njihovim ekvivalentima u financijskim izvještajima.
- 1.7.44. Za subjekte koji usvoje gotovinsku računovodstvenu osnovu za izradu i budžetske dokumentacije i financijskih izvještaja neće trebati izvršavati usklađivanja tamo gdje je budžet izrađen za isti period, obuhvata iste subjekte i koristi isti format prezentacije kao i financijski izvještaji. Kod drugih subjekata koji usvoje istu računovodstvenu osnovu za budžet i za financijske izvještaje se može javiti razlika u formatu prezentacije, izvještajnom subjektu ili izvještajnom periodu, poput toga da je u usvojenom budžetu usvojen drugačiji format klasifikacije ili prezentacije nego u financijskim izvještajima, da obuhvata samo nekomercijalne djelatnosti subjekta ili da 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.
- 1.7.45. **Objavljivanje uporedivih informacija u odnosu na prethodni period u skladu sa zahtjevima ovog standarda nije obavezno.**
- 1.7.46. Ovaj standard nalaže da se poređenje budžetiranih i ostvarenih iznosa uvrsti u financijske izvještaje subjekata koji svoj usvojeni budžet, odnosno budžete čine javno dostupnima. On ne nalaže objavljivanje poređenja između ostvarenih iznosa za prethodni period sa budžetom za taj period niti obrazloženja razlika između ostvarenih podataka i budžeta za prethodni period u financijskim izvještajima za tekući period.

1.8. Datum stupanja prvog dijela na snagu i prijelazne odredbe

Prijelazne odredbe

- 1.8.1. **Subjekti koji prvi put usvoje MRSJS na gotovinskoj osnovi Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi dužni su primijeniti sve odredbe tog standarda od datuma njegove prve primjene.**

- 1.8.2. **Subjekti koji trenutno prezentiraju financijske izvještaje u skladu sa zamijenjenim MRSJS-om na gotovinskoj osnovi** Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi nisu dužni postupati prema zahtjevima ovog standarda prije 1. januara/siječnja, 2019. godine.
- 1.8.3. **Subjekti koji primjenjuju prijelazne odredbe iz tačke 1.8.2. moraju objaviti računovodstvene politike koje prije nisu bile usvojene.**
- 1.8.4. Kada subjekt prvi put usvoji MRSJS na gotovinskoj osnovi, ovaj standard primjenjuje se na njegove godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode koji počinju na datum usvajanja ili nakon tog datuma. Prijelaznim odredbama subjektima koji trenutno primjenjuju MRSJS na gotovinskoj osnovi omogućava se period do dvije godine od datuma stupanja na snagu ovog standarda da usvoje sve računovodstvene politike utvrđene ovim standardom. Subjekti koji koriste prijelazne odredbe trebaju utvrditi politike s kojima još nisu u potpunosti usklađeni. Sve promjene računovodstvenih politika koje proizlaze iz primjene ovog standarda trebaju se računovodstveno evidentirati u skladu sa zahtjevima iz tačaka od 1.8.11. do 1.8.13. u nastavku.

Datum stupanja na snagu

- 1.8.5. **Subjekt je dužan primjenjivati ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode koji počinju na dan 1. januara/siječnja, 2019. godine ili kasnije. Potiče se i njegova ranija primjena. Subjekt koji ovaj standard primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja, 2019. godine mora objaviti tu činjenicu.**
- 1.8.6. Ovaj standard se odnosi na subjekte koji MRSJS na gotovinskoj osnovi usvajaju po prvi put i na subjekte koji su već usvojili MRSJS na gotovinskoj osnovi.

Povlačenje MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (izdanja iz 2007. godine) iz upotrebe

- 1.8.7. **Ovaj standard zamjenjuje MRSJS na gotovinskoj osnovi** Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi izdat 2007. godine.
- 1.8.8. MRSJS na gotovinskoj osnovi je izvorno izdat u januaru/siječnju 2003. godine. Primjenjivao se na godišnje financijske izvještaje koji su obuhvatali periode početno sa 1. januarom/siječnjem 2004. godine ili kasnije. Kasnije je ažuriran kroz dodatne zahtjeve i preporuke u pogledu izvještavanja o budžetu iz 2006. i u vezi sa vanjskom pomoći iz 2007. godine. Datum stupanja na snagu dodatnih zahtjeva iz Pododjeljka 9. *Prezentiranje budžetskih informacija u financijskim izvještajima* i Pododjeljka 10. *Korisnici vanjske pomoći* prvog dijela tog standarda je važio za godišnje financijske izvještaje koji su obuhvatali periode početno sa 1. januarom/siječnjem 2009. godine ili kasnije.
- 1.8.9. Ovaj standard je objavljen 2017. godine. Njime se zamjenjuje prethodno objavljeno izdanje standarda iz 2007. godine. Standard je izmijenjen kako bi se uredili oslobađanje od obaveze izrade konsolidiranih financijskih izvještaja i objavljivanje informacija o plaćanjima trećih strana i vanjskoj pomoći dati u prvom dijelu standarda iz 2007. godine. Neki od obuhvaćenih zahtjeva su sada dati kao preporuke u drugom dijelu ovog standarda. Ovaj standard je izmijenjen i kako bi bio usklađeniji sa *Konceptualnim okvirom za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (u daljem tekstu: Konceptualni okvir) i izdatim MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tamo gdje je to primjereno.
- 1.8.10. Kombiniranje zahtjeva i preporuka iz prvog i drugog dijela ovog standarda će značiti da će u gotovo, ali ne obavezno svakom smislu informacije koje su se prezentirale u financijskim izvještajima u skladu sa zamijenjenim standardom biti prezentirane i u financijskim izvještajima koji se izrade prema ovom standardu. Ipak, subjekti koji su prezentirali financijske izvještaje sastavljene u skladu sa zamijenjenim standardom moraju pregledati zahtjeve i preporuke iz ovog standarda kako bi bili sigurni da i dalje poštuju standard.

Promjene računovodstvenih politika subjekata koji koriste zamijenjeni MRSJS na gotovinskoj osnovi

- 1.8.11. **Kada usvajanje ovog standarda iziskuje da subjekt koji trenutno primjenjuje zamijenjeni MRSJS na gotovinskoj osnovi promijeni neku od svojih računovodstvenih politika, taj subjekt je dužan retroaktivno primijeniti tu promjenu tako što će izvršiti usklađivanje početnog novčanog salda za tekući period koji je prezentiran i drugih uporedivih iznosa koji su objavljeni za posljednji prethodni prezentirani period kao da je nova računovodstvena politika oduvijek važila.**
- 1.8.12. **Kada za subjekt koji trenutno primjenjuje zamijenjeni MRSJS na gotovinskoj osnovi nije izvodivo da utvrdi kumulativni učinak, na početku tekućeg perioda, primjene neke nove računovodstvene politike na posljednji prethodni prezentirani period, dužan je:**
- (a) **primijeniti novu računovodstvenu politiku na transakcije, druge događaje i uslove nastale prije datuma izmjene politike; i**

(b) priznati učinke nove politike na novčane primitke, isplate i salda za tekući i buduće periode obuhvaćene tom promjenom.

1.8.13. Kada prva primjena ovog standarda na subjekat koji trenutno koristi MRSJS na gotovinskoj osnovi (a) utiče na tekući, odnosno posljednji prethodni period ili (b) bi imala takav učinak, ali nije izvodivo utvrditi iznos usklađivanja, subjekat mora objaviti:

(a) vrstu promjene računovodstvene politike;

(b) za tekući i posljednji prethodni prezentirani period, u mjeri u kojoj je to izvodivo, iznos usklađivanja za svaku zahvaćenu linijsku stavku financijskog izvještaja; i

(c) kada retroaktivna primjena koju nalaže tačka 1.8.11. nije izvodiva, okolnosti koje su vodile nastanku takvih uslova i opis toga kako se i od kada počela primjenjivati data promjena računovodstvene politike.

Osnove za donošenje zaključaka iz prvog dijela MRSJS-a na gotovinskoj osnovi

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali nisu dio MRSJS-a Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi.

Osnove za donošenje zaključaka koje prate drugi dio ovog standarda se bave izmjenama preporuka iz tog dijela standarda.

Uvod

OZ1. MRSJS *Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi* (u daljem tekstu: MRSJS na gotovinskoj osnovi) je izdat u januaru/siječnju 2003. godine i ažuriran kroz dodatne zahtjeve i preporuke u pogledu prezentiranja budžetskih informacija 2006. godine, te u pogledu vanjske pomoći 2007. godine. Sastavljen je iz dva dijela. U prvom dijelu su dati zahtjevi koje moraju primijeniti izvještajni subjekti čiji financijski izvještaji opće namjene su u skladu s ovim standardom. U drugom dijelu se potiče na dodatna objavljivanja kroz koja bi se pružile dodatne informacije od značaja za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka i tim subjektima pomoglo u prelasku na obračunsku osnovu financijskog izvještavanja i usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

Razlozi za izmjene i njihov djelokrug

OZ2. Uprkos različitim mišljenjima o tome koliko tačno organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora su usvojili MRSJS na gotovinskoj osnovi, postoji opća saglasnost da on nije široko zastupljen. Radna grupa IPSASB-a uspostavljena da izvrši provjeru korištenja MRSJS-a (Izveštaj radne grupe iz 2010. godine) i mnogi od članova, uključujući one koji primjenjuju MRSJS na gotovinskoj osnovi, su prepoznali zahtjeve u vezi sa konsolidacijom, vanjskom pomoći i plaćanjima trećih strana kao najveće prepreke usvajanju tog standarda.

OZ3. Bez obzira što se MRSJS na gotovinskoj osnovi ograničeno koristi, tokom strateških konsultacija koje je IPSASB proveo 2014. godine, izražena je snažna podrška da se on zadrži, bilo kao samostalan standard ili kao prvi korak u prelasku na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi a, u nekim slučajevima, da se izvrše izmjene njegovih zahtjeva kako bi se uklonile prepreke za njegovo usvajanje. Subjekti koji prelaze na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi također se potiču da konsultiraju IPSASB-ovu Studiju br. 14. *Prelazak na obračunsku računovodstvenu osnovu: Smjernice za subjekte javnog sektora* (Treće izdanje iz januara/siječnja 2011. godine), u kojoj se daju uputstva o različitim načinima na koje se može pristupiti prelasku na obračunsku osnovu.

OZ4. Izmjene i dopune izvršene kroz novo izdanje MRSJS-a na gotovinskoj osnovi iz 2017. godine odražavaju ograničenu provjeru MRSJS-a na gotovinskoj osnovi zasnovanu na komentarima o primjeni tog standarda koje su članovi dostavili IPSASB-u. Tim izmjenama i dopunama se nastojalo:

(a) otkloniti prepreke usvajanju standarda u vidu zahtjeva u vezi konsolidacije, vanjske pomoći i plaćanja trećih strana; i

(b) pojasniti da je, prema strategiji IPSASB-a za određivanje standarda, MRSJS na gotovinskoj osnovi primarno zamišljen kao prvi korak u pravcu usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi a ne kao krajnji cilj sam po sebi.

OZ5. Izmijenjeni MRSJS na gotovinskoj osnovi (izdanje iz 2017.) uključuje i amandmane u funkciji „prečišćavanja“ kojima se nastojalo osigurati da zahtjevi i preporuke iz ovog standarda, koji se mogu razlikovati od zahtjeva iz ekvivalentnih MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, ne budu u koliziji s tim zahtjevima osim kada je to namjerno napravljeno da bi se odrazilo da ovaj standard težište stavlja na gotovinsku osnovu. Od objavljivanja MRSJS-a na gotovinskoj osnovi 2003. godine, MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi su ažurirani a neki od njih i povučeni iz upotrebe i/ili zamijenjeni. Amandmani u funkciji „prečišćavanja“ odražavaju, u mjeri u kojoj je to primjereno, progresiju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

Konsolidacija

- OZ6. Mnogi od subjekata javnog sektora koji su htjeli da izrađuju financijske izvještaje prema zahtjevima ovog standarda i odraze najbolje prakse financijskog izvještavanja na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi su se suočili sa značajnim preprekama kod izrade i prezentiranja potpuno konsolidiranih financijskih izvještaja. Razlozi za to su različiti, uključujući: (a) uporedivost s važećim zakonima ili drugim propisima koji nalažu izradu financijskih izvještaja za budžetski sektor, sektor opće države ili neku drugu grupu poslova; (b) poteškoće s određivanjem svih kontroliranih subjekata na datum izvještavanja; (c) razlike u izvještajnim osnovama koje su usvojili komercijalni subjekti javnog sektora; i (d) kapacitete (uključujući pristup neophodnoj stručnosti) za pravovremeno prikupljanje i obrađivanje potrebnih podataka i poštivanje rokova za izvještavanje.
- OZ7. Mnogi članovi su izrazili zabrinutost da se ranijim zahtjevima u pogledu konsolidacije umanjivala sposobnost MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (izdanja iz 2007. godine) da ispuní svoju funkciju poboljšanja kvalitete financijskih izvještaja koji se izrađuju na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi i pomaganja prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi jer organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora nisu mogli ispoštovati taj standard. U izdanju MRSJS-a na gotovinskoj osnovi iz 2017. izvršene su izmjene i dopune MRSJS-a na gotovinskoj osnovi iz 2007. godine kako bi se odgovorilo na pitanja koja su izazivala zabrinutost, kako je opisano u nastavku teksta.
- OZ8. U ovom izdanju se zahtjev iz prvog dijela standarda da subjekti koji imaju kontrolu izrađuju konsolidirane financijske izvještaje kojima se konsolidiraju svi subjekti koje kontroliraju prenosi kao preporuka u drugi dio standarda. Na ovaj način se nastojala prevazići jedna od većih prepreka usvajanju predmetnog MRSJS-a.
- OZ9. Pored navedenog, drugim dijelom standarda se subjekti koji imaju kontrolu koji ne konsolidiraju sve subjekte koje kontroliraju potiču da izrade financijske izvještaje koji će odražavati budžetski sektor, sektor opće države ili drugu grupu osnovnih poslova države dok prelaze na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajaju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi. Na taj način se pomaže uređen i ostvariv prelazak na punu konsolidaciju kakvu zahtijevaju MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi i odgovara na zabrinutost nekih članova da bi puna konsolidacija dovela do gubitka informacija o osnovnim poslovima vlasti i, u nekim slučajevima, bila suprotna zahtjevima zakonskih propisa.
- OZ10. Da bi se pomoglo subjektima koji prelaze na obračunsku osnovu, definicije ključnih pojmova, uključujući kontrolu, su izmijenjene tamo gdje je to bilo potrebno kako ne bi bile u koliziji s MRSJS-om 34 *Odvojeni financijski izvještaji* i MRSJS-om 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*.
- OZ11. *IPSASB* je razmatrao više različitih pristupa uklanjanju prepreka za usvajanje standarda u vidu važećih zahtjeva za konsolidacijom. Iako su mnogi od tih pristupa imali određenu vrijednost, *IPSASB* je ipak presudio da je, kad se sve uzme u obzir, pristup usvojen u ovom izmijenjenom MRSJS-u na gotovinskoj osnovi (iz 2017. godine) najbolje odgovarao na probleme s kojima su se suočili subjekti koji su počeli primjenjivati MRSJS na gotovinskoj osnovi i strane koje se oslanjaju na financijske izvještaje izrađene u skladu s tim MRSJS-om da im pruže informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. U druge razmatrane pristupe i razloge zbog kojih *IPSASB* nije predložio njihovo usvajanje spadaju sljedeći:
- (a) uvrštavanje prijelaznog perioda između tri i pet godina ili duže od datuma prve primjene kako bi se subjektima dalo vremena da postupaju prema zahtjevu da subjekat koji ima kontrolu mora konsolidirati sve subjekte koje kontrolira. I nekih 12 godina nakon izdavanja MRSJS-a na gotovinskoj osnovi, međutim, konsolidacija i dalje predstavlja veliku prepreku za usvajanje tog standarda pa *IPSASB* nije bio uvjeren da bi prijelazni period od tri do pet godina bio dovoljan da se prevaziđe širok spektar različitih prepreka koje su prepoznate u mnogim jurisdikcijama;
 - (b) pretvaranje svih zahtjeva u pogledu konsolidacije u preporuke, osim onih koji se odnose na računovodstvene postupke koje je potrebno primijeniti pri izradi konsolidiranih financijskih izvještaja i na objavljivanje strukture ekonomskog subjekta. Ovaj pristup se činio zanimljivim. On bi podrazumijevao da se postupci usvojeni za potrebe izrade svih konsolidiranih financijskih izvještaja odrede kao zahtjevi koji se moraju primjenjivati dosljedno od jednog do drugog perioda za isti ekonomski subjekat i kod svih subjekata koji postupaju prema MRSJS-u. Ipak, ako bi se ta pitanja i dalje rješavala kroz zahtjeve, to bi moglo nastaviti predstavljati prepreku usvajanju MRSJS-a. Pored toga, *IPSASB* je bio mišljenja da bi bilo teško opravdati određivanje nekih od postupaka i objavljivanja od ključnog značaja za izradu i prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja kao zahtjeva a drugih od tih postupaka i objavljivanja samo kao preporuka i da bi to standard učinilo nepotrebno složenim;
 - (c) zadržavanje postojećih zahtjeva za konsolidacijom, ali davanje izuzeća za konkretne praktične prepreke poput potrebe da se konsolidiraju komercijalni ili druge problematične kategorije subjekata javnog sektora. Ovakvim pristupom bi se otklonile neke od prepreka koje su članovi prepoznali i zbog toga se činio zanimljivim, ali se njime ipak ne bi otklonile sve prepoznate prepreke. Osim toga, da bi se osigurala dosljedna primjena, pristup bi zahtijevao postizanje dogovora oko definicije pojma „komercijalni subjekat javnog sektora“, odnosno drugih kategorija subjekata javnog sektora a nije bilo jasno ni da li bi takvu definiciju bilo lako primijeniti u svim jurisdikcijama;
 - (d) nalaganje da se financijski izvještaji prezentiraju za ekonomski subjekat koji odražava budžetski sektor, odnosno sektor opće države ili slično privremeno grupiranje kontroliranih subjekata umjesto za sve kontrolirane subjekte. Takvim

pristupom bi se otklonile prepreke koje su prepoznali članovi iz značajnog broja jurisdikcija i zbog toga se činio zanimljivim. Svaki pokušaj da se definira ili odredi takvo privremeno grupiranje bi, međutim, mogao uzrokovati nastanak jurisdikcijskih prepreka, naročito tamo gdje se zahtjevi zakonskih propisa ne bi u potpunosti podudarali s nekim privremenim grupiranjem. Pored toga, on bi mogao dovesti i do nastanka prepreka u jurisdikcijama koje prelaze na obračunsku osnovu i prošle su fazu korištenja privremenih grupa kakve bi mogle biti određene kao izvještajni subjekat. Ovaj izmijenjeni MRSJS na gotovinskoj osnovi (iz 2017. godine) dozvoljava i uvažava mogućnost da se, na putu ka punoj primjeni obračunske osnove, izrađuju i prezentiraju financijski izvještaji grupe koja odražava budžetski sektor ili sektor opće države.

Vanjska pomoć

- OZ12. Zahtjevi i preporuke za objavljivanje informacija o vanjskoj pomoći su u MRSJS na gotovinskoj osnovi dodati 2007. godine u odgovoru na zahtjeve i podršku velikog broja korisnika pomoći, donatora i drugih strana iz zajednice financijskog izvještavanja koji su prepoznali potrebu za međunarodno usaglašenim obavezujućim zahtjevima u pogledu financijskog izvještavanja o vanjskoj pomoći na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi.
- OZ13. *IPSASB* je, međutim, bio svjestan da informacije koje korisnici vanjske pomoći trebaju da bi zadovoljili zahtjeve tadašnjeg standarda nisu toliko lako dostupne, odnosno pristupačne koliko su *IPSASB* i njegovi članovi pretpostavljali kada su zahtjevi izrađivani i, nakon njihovog razmatranja u sklopu uobičajenog postupka *IPSASB*-a, uvršteni u MRSJS na gotovinskoj osnovi iz 2007. godine. Taj standard je nudio određena izuzeća od primjene zahtjeva u pogledu objavljivanja onda kada informacije nisu lako dostupne ili provjerljive, ali *IPSASB* je ipak brinuo da bi mjera u kojoj su ta izuzeća bila neophodna i iz toga proistekla nemogućnost da se potvrdi potpunost i tačnost objavljenih informacija svakako podrivali korisnost svih nastalih informacija koje se objave za potrebe utvrđivanja odgovornosti, odnosno donošenja odluka. Ovaj izmijenjeni MRSJS na gotovinskoj osnovi (u izdanju iz 2017.) je na te razloge za zabrinutost odgovorio kako je navedeno u nastavku teksta.
- OZ14. Svi zahtjevi u pogledu objavljivanja informacija o vanjskoj pomoći koja je primljena u izvještajnom periodu i na raspolaganju subjektu na datum izvještavanja su premješteni iz prvog dijela i uvršteni kao preporuke u drugi dio MRSJS-a, te izmijenjeni tako da naglasak bude na objavljivanju informacija o vanjskoj pomoći koja je primljena u novcu ili kao plaćanja trećih strana. MRSJS na gotovinskoj osnovi (iz 2017.) potiče i objavljivanje sličnih informacija o *drugim vrstama pomoći* (pomoći od nevladinih organizacija i iz drugih izvora) koje je subjekat primio u datom periodu.
- OZ15. Pretvaranjem zahtjeva u preporuke će se otkloniti jedna od najvećih prepreka usvajanju ovog MRSJS-a. Njime se ujedno odgovara na zabrinutost članova da su zahtjevi u pogledu objavljivanja informacija o vanjskoj pomoći iz MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (iz 2007.) godine:
- (a) detaljniji i stroži od onih iz MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, što nije u skladu s funkcijom pomaganja prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi; i
 - (b) tiču se informacija koje po svojoj prirodi više spadaju u financijske izvještaje posebne nego u financijske izvještaje opće namjene.
- OZ16. Vanjska pomoć primljena u novcu i dalje će se priznavati u izvještaju o novčanim primicima i isplatama. U prvi dio MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (iz 2017. godine) je dodata tačka 1.3.18. kako bi se pojasnilo da će, kod mnogih izvještajnih subjekata javnog sektora u ekonomijama u razvoju, same količine novca koje se prime na ime vanjske pomoći opravdati zasebno objavljivanje u izvještaju o novčanim primicima i isplatama.

Plaćanja trećih strana

- OZ17. U principu, obrazloženje za objavljivanje plaćanja trećih strana kao zasebne kolone izvještaja o novčanim primicima i isplatama se čini razumnim, a to je da se osigura da forma aranžmana za davanje novčanih sredstava kako bi se pomoglo poslovanje subjekta u nekom periodu, bez obzira da li se ona daju tom subjektu za sticanje dobara, odnosno usluga ili direktno dobavljaču dobara ili pružatelju usluga kojeg odredi subjekat primatelj, ne određuje da li će se iskazati u izvještaju o novčanim primicima i isplatama. Ipak, plaćanja koja izvrše treće strane će vjerovatno najvećim dijelom predstavljati plaćanja za dobra i usluge koja zadovoljavaju definiciju vanjske i drugih vrsta pomoći.
- OZ18. Ranije opisana zabrinutost oko ograničenog pristupa informacijama koje su potrebne da se ispune zahtjevi u pogledu objavljivanja o vanjskoj pomoći u vidu plaćanja trećih strana i oko mogućih pogrešnih tumačenja neizbježno nepotpunih informacija koje će biti izrađene postoji i u odnosu na druge kategorije plaćanja trećih strana.
- OZ19. MRSJS-om na gotovinskoj osnovi (izdanje iz 2017.), zahtjevi u pogledu objavljivanja informacija o plaćanjima koja izvrše treće strane su uklonjeni iz prvog dijela i uvršteni kao preporuke u drugi dio. Time se odgovara na pitanja oko kojih su brinuli mnogi od članova i otklanja jedna od najvećih prepreka usvajanju MRSJS-a.
- OZ20. U pojedinim jurisdikcijama, vlada će upravljati izdacima svojih zasebnih odjela i drugih subjekata putem centralizirane funkcije trezora, koja se često naziva i „jedinstveni trezorski račun“. MRSJS na gotovinskoj osnovi (iz 2017.) odražava to da, u

slučaju postojanja aranžmana zasnovanih na „jedinstvenom trezorskom računu“, i iznose koje neka centralna agencija plati u ime odjela vlade ili drugog subjekta vlasti koji je izvještajni subjekat također treba klasificirati kao plaćanja trećih strana. *IPSASB* je smatrao da, iako ne otvaraju zasebne bankovne račune na koje bi se deponirali iznosi odobreni na ime njihovih izdataka, pojedinačni odjeli i subjekti i dalje mogu koristiti i sticati koristi od tih iznosa. Prema tome, oni kontroliraju takve novčane prilive, odlive i raspoloživa salda. U MRSJS na gotovinskoj osnovi (iz 2017.) je uvršteno i dodatno pojašnjenje aranžmana zasnovanih na jedinstvenom trezorskom računu kako bi se odrazio stav *IPSASB*-a da iz takvih aranžmana ne nastaju plaćanja trećih s strana.

„Prečišćavanje“ – ispravke grešaka, strane valute, javna preduzeća i kvalitativne karakteristike

- OZ21. Izvršene su manje izmjene i dopune terminologije i objašnjenja definiranih pojmova u pododjeljcima koji uređuju *Ispravke grešaka* i *Strane valute* kako bi se osiguralo da zahtjevi ovog standarda nisu direktno u koliziji sa zahtjevima ekvivalentnih MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, tačnije MRSJS-a 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* (izdatog u decembru/prosincu 2006. i zadnji put ažuriranog u oktobru/listopadu 2011. godine) i MRSJS-a 4 *Efekti promjena kursa stranih valuta* (izdatog u aprilu/travnju 2008. i zadnji put ažuriranog u oktobru/listopadu 2011. godine).
- OZ22. Razlike između MRSJS-a 3 i MRSJS-a 4 i ekvivalentnih MRSJS-ova koji su bili na snazi u trenutku kada je odobreno izdavanje MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (2007. godine) su bile značajne. U nekim slučajevima, one su podrazumijevale različite metode obračunavanja a u drugim, opet, dodatna objavljivanja. Korisnici moraju imati u vidu da izmjene tih dijelova MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (u izdanju iz 2017. godine) ne odražavaju u potpunosti sve zahtjeve ažuriranog MRSJS-a 3 i MRSJS-a 4 jer *IPSASB* u tom trenutku još nije bio primio komentare koji su ukazivali da zahtjevi iz MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (izdanja iz 2007. godine) predstavljaju prepreku njegovom usvajanju. *IPSASB* se pribojavao da bi mijenjanje MRSJS-a na gotovinskoj osnovi da bi se uvrstile sve izmjene MRSJS-a 3 i MRSJS-a 4 moglo imati neke neželjene posljedice koje bi mogle stvoriti dodatne prepreke usvajanju standarda. Dok značajnije izmjene i dopune tih dijelova nisu bile obuhvaćene djelokrugom ovog ograničenog revidiranja, one bi mogle biti razmatrane pri nekom budućem revidiranju standarda.
- OZ23. U sklopu postupka prečišćavanja, u ovom izmijenjenom MRSJS-u na gotovinskoj osnovi (iz 2017. godine) se:
- (a) briše definicija i objašnjenje pojma „javna preduzeća“, te određuju karakteristike subjekata javnog sektora kojima je standard namijenjen. To je u skladu sa izmjenama i dopunama MRSJS-a *Primjenjivost MRSJS-ova* (izdatog u aprilu/travnju 2016. godine);
 - (b) ažuriraju ciljevi finansijskog izvještavanja i određivanje i pojašnjavanje kvalitativnih karakteristika informacija koje se uvrštavaju u finansijske izvještaje opće namjene i općeprisutnih ograničenja u pogledu tih informacija, kao i korisnika finansijskih izvještaja opće namjene, kako bi se bolje odrazilo njihovo pojašnjenje iz Konceptualnog okvira. Radi se na izradi sličnih izmjena i dopuna koje će biti uvrštene u MRSJS-ove na obračunskoj osnovi; i

- (c) objedinjuju i mijenjaju zahtjevi u vezi s datumom početka primjene standarda i prijelaznim odredbama kako bi se bolje odrazili jednaki zahtjevi iz važećeg MRSJS-a 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

Ilustracija zahtjeva iz prvog dijela standarda

Ovaj dodatak služi isključivo u pokazne svrhe i ne čini sastavni dio standarda. Namijenjen je da pomogne pojasniti značenja zahtjeva iz prvog dijela standarda kroz ilustriranje njihove primjene pri izradi i prezentiranju financijskih izvještaja opće namjene na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi, tačnije:

A. Financijskih izvještaja Državne vlade A;

B. Financijskih izvještaja Subjekta vlasti B, koji kontrolira svoje bankovne račune; i

C. Financijskih izvještaja Odjela vlade C, čijim novčanim primicima i isplatama se upravlja posredstvom centralizirane funkcije trezora koja se često naziva i „jedinstveni trezorski račun“.

DODATAK 1A. VLADA A

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI ZA DRŽAVNU VLADU A

IZVJEŠTAJ O NOVČANIM PRIMICIMA I ISPLATAMA ZA GODINU ZAVRŠNO SA 31.12.200X.

(SAMO PRIMICI)

	Bilješka	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)		Primici/(Isplate)
PRIMICI				
<i>Porezi</i>				
Porez na dobit		X		X
Porez na dodanu vrijednost		X		X
Porez na imovinu		X		X
Ostali porezi		<u>X</u>		<u>X</u>
		X		X
<i>Donacije, bespovratna sredstva i druga pomoć</i>	10	X		X
<i>Pozajmice</i>	3			
Primici od komercijalnih ustanova		X		
razvojnih banaka i sličnih organizacija		X		
<i>Kapitalni primici</i>				
Primici od otuđenja postrojenja i opreme		X		X
Primici od otuđenja finansijskih instrumenata		<u>X</u>		<u>X</u>
		<u>X</u>		<u>X</u>
<i>Aktivnosti trgovanja</i>				
Primici od aktivnosti trgovanja		X		X
<i>Ostali primici</i>	4	X		X
Ukupno primici		X		X

	Bilješka	200X.	200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)	Primici/(Isplate)
ISPLATE			
<i>Poslovanje</i>			
Plate, naknade i druga primanja zaposlenih		(X)	(X)
Zalihe i druga potrošna roba		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Prijenosi</i>			
Bespovratna sredstva		(X)	(X)
Drugi prijenosi		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Kapitalna izdvajanja</i>			
Kupovina/izgradnja nekretnina i postrojenja		(X)	(X)
Kupovina finansijskih instrumenata		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Otplate zajmova i kamata na zajmove</i>			
Otplate pozajmica		(X)	(X)
Plaćanje kamate		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Ostale isplate</i>	5	(X)	(X)
Ukupno isplate		(X)	(X)
Povećanje/(Smanjenje) gotovine		X	X
Stanje gotovine na početku godine	2	X	X
Povećanje/(Smanjenje) gotovine		X	X
Stanje gotovine na kraju godine	2	X	X

IZVJEŠTAJ O POREĐENJU BUDŽETIRANIH I STVARNIH IZNOSA

za Vladu A za godinu završno sa 31.12.200X.

Budžet usvojen na gotovinskoj osnovi

(Razvrstavanje isplata prema funkciji)

			Prvobitni budžet	* Razlika između prvobitnog i konačnog budžeta
(u hiljadama novčanih jedinica)	Ostvareni iznosi	Konačni budžet		
NOVČANI PRILIVI				
Porezi	X	X	X	X
Bespovratna sredstva i sporazumi o pružanju pomoći	X	X	X	X
Primici od pozajmica	X	X	X	X
Primici od otuđenja postrojenja i opreme	X	X	X	X
Primici od otuđenja finansijskih instrumenata	X	X	X	X
Aktivnosti trgovanja	X	X	X	X
Ostali primici	X	X	X	X
Ukupno primici	X	X	X	X
NOVČANI ODLIVI				
Zdravstvo	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrazovanje	(X)	(X)	(X)	(X)
Javni red i sigurnost	(X)	(X)	(X)	(X)
Socijalna zaštita	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Socijalni smještaj i druge pogodnosti za građane	(X)	(X)	(X)	(X)
Sport, kultura i religija	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomski poslovi	(X)	(X)	(X)	(X)
Zaštita životne sredine	(X)	(X)	(X)	(X)
Opće javne usluge	(X)	(X)	(X)	(X)
Ukupno isplate	(X)	(X)	(X)	(X)

NETO NOVČANI TOKOVI	X	X	X	X

DODATNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (DOBROVOLJNI)

Mogu se izraditi i dodatni financijski izvještaji kroz koje će pružiti više pojedinosti o iznosima uvrštenim u izvještaj o novčanim primicima i isplatama kao što je, primjera radi, objavljivanje informacija o značajnijim grupama sredstava ili objavljivanje izdataka prema značajnijim funkcijama ili programima, odnosno davanje pojedinosti o izvorima pozajmica. Mogu se uključiti i kolone sa budžetiranim iznosima.

IZVJEŠTAJ O NOVČANIM PRIMICIMA PREMA VRSTI SREDSTAVA

	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)	Primici		Primici
PRIMICI			
Konsolidirana sredstva	X		X
Posebna sredstva	X		X
Sredstva od trgovanja	X		X
Zajmovi	X		X
Ukupno primici	X		X

PRIMICI OD POZAJMICA

	Bilješka	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Novčani primici		Novčani primici
POZAJMICE OD				
domaćih komercijalnih institucija		X		X
stranih komercijalnih institucija		X		X
razvojnih banaka i sličnih kreditnih agencija		X		X
Ukupno pozajmice	3	X		X

IZVJEŠTAJ O ISPLATAMA PREMA PROGRAMIMA/AKTIVNOSTIMA/FUNKCIJAMA VLADE

	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)	Isplate		Isplate
ISPLATE – konto poslovnih aktivnosti			
Obrazovanje	X		X
Zdravstvo	X		X
Socijalna zaštita	X		X
Odbrana	X		X
Javni red i sigurnost	X		X
Sport, kultura i religija	X		X
Ekonomski poslovi	X		X
Zaštita životne sredine	X		X
Opće javne usluge	X		X
Ukupno isplate	X		X
ISPLATE – konto kapitalnih izdvajanja			
Obrazovanje	X		X
Zdravstvo	X		X
Socijalna zaštita i skrb	X		X
Odbrana	X		X
Javni red i sigurnost	X		X
Sport, kultura i religija	X		X
Zaštita životne sredine	X		X
Opće javne usluge	X		X

Ukupno isplate	X		X
Ukupno konta poslovnih aktivnosti i kapitalnih izdvajanja	X		X

SUBJEKAT JAVNOG SEKTORA – SVI NIVOI VLASTI VLADE A

Bilješke uz financijske izvještaje

1. Računovodstvene politike

Osnova za izradu

Financijski izvještaji su izrađeni u skladu s MRSJS-om na gotovinskoj osnovi *Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi*.

Usvojene računovodstvene politike su dosljedno primjenjivanje tokom cijelog obuhvaćenog perioda.

Izvještajni subjekat

Financijski izvještaji su izrađeni za državnu vladu Zemlje A. Oni obuhvataju izvještajni subjekat kako je naveden u relevantnim zakonima (Zakonu o javnim financijama iz 20XX. godine).

Aktivnosti vlade uključuju pružanje usluga zdravstvene zaštite, obrazovanja, odbrane, socijalne zaštite, socijalnog smještaja, sportskih i rekreativnih, usluga povezanih s kulturom i općih javnih i usluga ekonomskog upravljanja građanima i u ime građana. [Navedi nivo vlasti, jurisdikciju i vrstu usluga koje se pružaju.]

Popis značajnih subjekata koji su obuhvaćeni financijskim izvještajima i sektora u kojima posluju je dat u Bilješki br. 7. uz financijske izvještaje.

Valuta prezentacije

Valuta prezentacije je (valuta Zemlje A).

2. Novac

U novac spadaju novac u blagajni, depoziti po viđenju i ekvivalenti novca. Depozite po viđenju i ekvivalente novca čine stanja bankovnih računa i ulaganja u kratkoročne instrumente tržišta novcem.

Novac uvršten u izvještaj o novčanim primicima i isplatama se sastoji od sljedećih iznosa:

(u hiljadama novčanih jedinica)	200X.		200X-1
Novac u blagajni i stanja bankovnih računa	X		X
Kratkoročna ulaganja	X		X
	X		X

U prethodno navedeni iznos je uvršteno i X novčanih jedinica koje je uplatila Međunarodna agencija XX i koji se smiju utrošiti

isključivo na izgradnju putne infrastrukture.

3. **Pozajmice**

Pozajmice se sastoje od novčanih priliva od komercijalnih banaka i sličnih komercijalnih institucija, te od razvojnih banaka i sličnih agencija za pružanje pomoći.

4. **Ostali primici**

U ostale primitke spadaju naplaćene naknade, novčane kazne, penali i druge vrste primitaka.

5. **Ostale isplate**

U ostale isplate spadaju dividende, raspodjele, troškovi rješavanja pravnih sporova i druge vrste isplata.

6. **Nepovučene pozajmice**

(u hiljadama novčanih jedinica)	200X.		200X-1
Promjene u nepovučenim pozajmicama			
Nepovučene pozajmice na dan 01.01.200X. godine	X		X
Dodatne pozajmice	X		X
Ukupno raspoloživo	X		X
Povučeni iznos	(X)		(X)
Završetak/prekid pozajmice	(X)		(X)
Nepovučene pozajmice na dan 31.12.200X. godine	X		X

(u hiljadama novčanih jedinica)	200X.		200X-1
Nepovučene pozajmice			
Komercijalne finansijske institucije	X		X
Razvojne banke i slične organizacije	X		X
Ukupno nepovučene pozajmice	X		X

7. **Značajni subjekti**

<u>Subjekti u 200X.</u>	<u>Subjekti u 200X-1</u>
Subjekat A	Subjekat A
Subjekat B	Subjekat B
Subjekat C	Subjekat C

Subjekat D	Subjekat D
------------	------------

8. Datum odobravanja

Izdavanje ovih financijskih izvještaja je odobrio g-din. YY, ministar trezora Zemlje A, na dan XX. mjeseca 200X. godine+1.

9. Prvobitni i usvojeni konačni budžet i poređenje ostvarenih i budžetiranih iznosa

Usvojeni budžet je izrađen na istoj računovodstvenoj osnovi (gotovinskoj osnovi), istoj klasifikacijskoj osnovi i za isti period (od 1. januara/siječnja 200X. do 31. decembra/prosinca 200X. godine) kao i financijski izvještaji. On obuhvata iste subjekte kao i konsolidirani financijski izvještaji, koji su navedeni u Bilješki br. 7. ranije u tekstu.

Prvobitni budžet je usvojen odlukom zakonodavnog tijela na (unijeti datum) i kasnije izmijenjen odlukom zakonodavnog tijela (unijeti datum) o doznačavanju dodatnih XXX za pomoć žrtvama zemljotresa koji je pogodio sjeverne krajeve zemlje (unijeti datum). Ciljevi i politike prvobitnog budžeta i njegove kasnije izmjene su detaljnije objašnjeni u Izvještaju o provjeri aktivnosti i izvršenju budžeta izdatom zajedno sa financijskim izvještajima.

Stvarni izdaci za izvršenje funkcije zdravstvene zaštite prelaze konačni budžet za 15% (a prvobitni budžet za 25%). Ta razlika se odnosi na troškove iznad nivoa odobrenog odlukom zakonodavnog tijela u odgovoru na navedeni zemljotres. Nema drugih značajnih odstupanja.

Zamijenska Bilješka br. 9 za slučajeve kada su budžet i financijski izvještaji izrađeni na različitim osnovama

9. Prvobitni i usvojeni konačni budžet i poređenje ostvarenih i budžetiranih iznosa

Usvojeni budžet je izrađen na preinačenoj gotovinskoj osnovi, uz razvrstavanje prema funkciji. On obuhvata fiskalni period od 1. januara/siječnja 200X. do 31. decembra/prosinca 200X. godine i obuhvata sve subjekte sektora opće države. U sektor opće države spadaju svi odjeli vlade. Značajni odjeli su uvršteni u popis subjekata iz Bilješke br. 7. dat ranije u tekstu.

Prvobitni budžet je usvojen odlukom zakonodavnog tijela na (unijeti datum) i kasnije izmijenjen odlukom zakonodavnog tijela (unijeti datum) o doznačavanju dodatnih XXX za pomoć žrtvama zemljotresa koji je pogodio sjeverne krajeve zemlje (unijeti datum). Ciljevi i politike prvobitnog budžeta i njegove kasnije izmjene su detaljnije objašnjeni u Izvještaju o provjeri aktivnosti i izvršenju budžeta izdatom zajedno sa financijskim izvještajima.

Stvarni izdaci za izvršenje funkcije zdravstvene zaštite prelaze konačni budžet za 15% (a prvobitni budžet za 25%). Ta razlika se odnosi na troškove iznad nivoa odobrenog odlukom zakonodavnog tijela u odgovoru na navedeni zemljotres. Nema drugih značajnih odstupanja između usvojenog konačnog budžeta i stvarnih iznosa.

Budžetska i računovodstvena osnova nisu iste. Financijski izvještaji za vladu su izrađeni na gotovinskoj osnovi, uz korištenje razvrstavanja prema vrsti troškova. Ti izvještaji obuhvataju sve kontrolirane subjekte, uključujući komercijalne subjekte javnog sektora, i pokrivaju fiskalni period od 1. januara/siječnja 20XX. do 31. decembra/prosinca 20XX. godine. Budžet je usvojen na preinačenoj gotovinskoj osnovi, uz razvrstavanje prema funkciji, i obrađuje samo sektor opće države, bez komercijalnih subjekata javnog sektora i pojedinih drugih netržišnih subjekata i poslova vlade.

Iznosi iz izvještaja o novčanim primicima i isplatama su usklađeni da bi bili u skladu s preinačenom gotovinskom osnovom i reklasificirani prema funkcijama kako bi se koristila ista klasifikacijska osnova kao i u usvojenom konačnom budžetu. Pored toga, izvršena su i usklađivanja iznosa iz izvještaja o novčanim primicima i isplatama prema razlikama u terminima povezanim sa stalnim doznakama i razlikama u obuhvaćenim subjektima (komercijalni subjekti javnog sektora i drugi subjekti) kako bi se ostvareni iznosi izrazili na osnovi uporedivoj sa osnovom za usvojeni konačni budžet.

U nastavku teksta je dato usklađivanje između ostvarenih priliva i odliva kako su prezentirani u izvještaju o poređenju budžetiranih i ostvarenih iznosa i iznosa ukupnih novčanih primitaka i ukupnih novčanih isplata iskazanim u izvještaju o novčanim primicima i isplatama za godinu završno sa 31.12.20XX. godine.

	Ukupno prilivi	Ukupno odlivi
Ostvarni iznos na uporedivoj osnovi kako je prezentiran u Izvještaju o poređenju budžetiranih i ostvarenih iznosa		

	X	X
Razlike u osnovama	X	X
Razlike u terminima	-	-
Razlike u obuhvaćenim subjektima	X	X
Ukupno novčani primici	X	
Ukupno novčane isplate		X

Financijski izvještaji i dokumenti budžeta su izrađeni za isti period. Ne obuhvataju iste subjekte, tačnije, budžet je izrađen za sektor opće države a financijski izvještaji uključuju sve subjekte koje kontrolira vlada. Postoji i razlika između korištenih osnova. Dok je budžet izrađen na preinačenoj gotovinskoj osnovi, kod financijskih izvještaja je korištena gotovinska osnova.

Usklađivanja bi se mogla dati na licu izvještaja o poređenju budžetiranih i ostvarenih iznosa ili objaviti u bilješki.

10. Donacije, bespovratna sredstva i druge vrste pomoći

U novčane primitke u periodu su spadale donacije, bespovratna sredstva i drugi vidovi pomoći koje su pružile multilateralne i bilateralne donatorske agencije i nevladine organizacije, zadružno financiranje koje su uspostavile takve organizacije i donacije od dobrotvornih društava, korporacija i privatnih lica.

Ukupni iznos donacija, bespovratnih sredstava i drugih vidova pomoći (XXX) ne uključuje pomoć koja je u izvještajnom periodu primljena u vidu prinosa od zajmova. Svi prinosi od pomoći koja je tokom perioda primljena u vidu zajmova su uvršteni u iznos pozajmica prezentiran kao odvojena linijska stavka u izvještaju o primicima i isplatama.

DODATAK 1B. SUBJEKAT VLASTI B

(OVAJ SUBJEKAT KONTROLIRA VLASTITI BANKOVNI RAČUN.)

IZVJEŠTAJ O NOVČANIM PRIMICIMA I ISPLATAMA ZA SUBJEKAT B

ZA GODINU ZAVRŠNO SA 31.12.200X.

	Bilješka	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)		Primici/(Isplate)
PRIMICI				
Odobrene raspodjele		X		X
Ostali primici		X		X
Ukupno primici		X		X
ISPLATE				
Plate, naknade i druga primanja zaposlenih		(X)		(X)
Najamnine		(X)		(X)

	Bilješka	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)		Primici/(Isplate)
Kapitalna izdvajanja		(X)		(X)
Prijenosi	3	(X)		(X)
Ukupno isplate		(X)		(X)
Povećanje/(Smanjenje) gotovine		X		X
Stanje gotovine na početku godine	2	X		X
Povećanje/(Smanjenje) gotovine		X		X
Stanje gotovine na kraju godine	2	X		X

DODATNI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI (DOBROVOLJNI)

Mogu se izraditi i dodatni finacijski izvještaji kojima će se, primjera radi, objaviti budžetske informacije prema najznačajnijim grupama sredstava, ako je primjenjivo, ili rashodi prikazati prema najznačajnijim funkcijama. U nastavku teksta je dat primjer izvještaja s razvrstavanjem prema funkcijama.

IZVJEŠTAJ O ISPLATAMA PREMA FUNKCIJAMA				
	Bilješka	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Isplate		Isplate
ISPLATE				
Program I		(X)		(X)
Program II		(X)		(X)
Program III		(X)		(X)
Program IV		(X)		(X)
Druge isplate		(X)		(X)
Ukupno isplate		(X)		(X)

BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE

1. Računovodstvene politike

Osnova za izradu

Financijski izvještaji su izrađeni u skladu s MRSJS-om na gotovinskoj osnovi *Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi*.

Usvojene *računovodstvene* politike primjenjivane su dosljedno tokom cijelog obuhvaćenog perioda.

Izvještajni subjekat

Financijski izvještaji su izrađeni za subjekat javnog sektora (Subjekt vlasti B). Oni obuhvataju izvještajni subjekat kako je naveden u relevantnim zakonima (Zakonu o javnim financijama iz 20XX. godine)

Osnovna djelatnost Subjekta vlasti B je pružanje [navesti vrstu] usluga građanima. Subjekt kontrolira vlastiti bankovni račun.

Valuta prezentacije

Valuta prezentacije je (valuta Zemlje A).

2. Novac

U novac spadaju novac u blagajni, depoziti po viđenju i ekvivalenti novca. Depozite po viđenju i ekvivalente novca *čine* stanja bankovnih računa i ulaganja u kratkoročne instrumente tržišta novcem.

Doznake i drugi novčani primici se deponiraju na bankovni račun subjekta. Sve pozajmice uzima centralni financijski subjekat.

Primici od transakcija razmjene se deponiraju na račune za trgovanje koji su pod kontrolom subjekta. Oni se *prenose* u konsolidirani prihod na kraju godine.

Gotovina uvrštena u *izvještaj* o novčanim primicima i isplatama se sastoji iz sljedećih iznosa:

(u hiljadama novčanih jedinica)	200X.		200X-1
Novac u blagajni i stanja bankovnih računa	X		X
Kratkoročna ulaganja	X		X
	X		X

3. Prijenosi

Iznosi se primateljima koji zadovoljavaju kriterije za to prenose u skladu sa opisom poslova i ovlaštenjima subjekta.

4. Značajni subjekti

Subjekti u 200X.	Subjekti u 200X-1
Subjekt X	X
Subjekt Y	X

5. Datum odobravanja

Izdavanje ovih financijskih izvještaja je odobrio g-din. YY, ministar XXXXX u ime Subjekta AB, na dan XX. *mjeseca* 200X. godine+1.

DODATAK 1C. ODJEL VLADE C**(VLADA KORISTI SISTEM CENTRALIZIRANOG JEDINSTVENOG RAČUNA)****IZVJEŠTAJ O NOVČANIM PRIMICIMA I ISPLATAMA ZA ODJEL C ZA GODINU ZAVRŠNO SA 31.12.200X.**

	Bilješka	200X.	200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)	Primici/(Isplate)
PRIMICI			
Raspodjele/	2	X	X
Doznake			
Ostali primici		X	X
Ukupno primici		X	X
ISPLATE			
Plate, naknade i druga primanja zaposlenih		(X)	(X)
Najamnine		(X)	(X)
Kapitalna izdvajanja		(X)	(X)
Prijenosi	3	(X)	(X)
Ukupno isplate		(X)	(X)

DODATNI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI (DOBROVOLJNI)

Mogu se izraditi i dodatni finacijski izvještaji kako bi se, primjera radi, budžetske informacije objavile prema najznačajnijim grupama sredstava, ako je primjenjivo, ili rashodi prikazali prema osnovnim funkcijama, odnosno vrstama isplata. U nastavku teksta je dat primjer takvog izvještaja.

IZVJEŠTAJ O ISPLATAMA RAZVRSTANIM PREMA FUNKCIJI

	Bilješka	200X.	200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)	Primici/(Isplate)
ISPLATE			
Program I		X	X
Program II		X	X
Program III		X	X

	Bilješka	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)		Primici/(Isplate)
Program IV		X		X
Ostale isplate		X		X
Ukupno isplate		X		X

BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE

1. Računovodstvene politike

Osnova za izradu

Financijski izvještaji su izrađeni u skladu s MRSJS-om na gotovinskoj osnovi *Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi*.

Usvojene računovodstvene politike su primjenjivanje dosljedno tokom cijelog obuhvaćenog perioda.

Izvještajni subjekat

Financijski izvještaji su izrađeni za subjekat javnog sektora Odjel vlade C. Oni obuhvataju izvještajni subjekat kako je naveden u relevantnim zakonima (Zakonu o javnim financijama iz 20XX. godine).

Osnovna djelatnost Odjela vlade C. je pružanje (navesti vrstu usluga) usluga građanima.

Odjel vlade C. nema vlastiti bankovni račun već koristi centraliziranu funkciju trezora Vlade koja upravlja njegovim novčanim primicima i isplatama (rashodima) tokom financijske godine.

Valuta prezentacije

Valuta prezentacije je (valuta Zemlje A).

2. Iznosi odobreni Odjelu C na korištenje

Iznosima odobrenim Odjelu vlade C na korištenje se upravlja kroz centralni račun koji vodi Ured trezora u ime Odjela. Iznosi se u ime Odjela C. isplaćuju na zahtjev koji mora biti potkrijepljen odgovarajućom dokumentacijom i odobrenjima. Sve pozajmice uzima centralni financijski subjekat.

Iznosi odobreni Odjelu na korištenje koji se ne utroše do kraja godine se prenose u konsolidirani prihod.

3. Prijenosi

Iznosi se prenose primateljima koji ispunjavaju uslove za to u skladu sa opisom poslova i ovlaštenjima Odjela C.

4. Datum odobravanja

Izdavanje ovih financijskih izvještaja je odobrio g-din. YY, ministar XXXXX u ime Odjela vlade C, na dan XX. mjeseca 200X. godine+1.

DRUGI DIO: FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE NA GOTOVINSKOJ RAČUNOVODSTVENOJ OSNOVI – PREPORUČENA DODATNA OBJAVLJIVANJA

Ovaj dio standarda nije obavezujući. Namijenjen je da pomogne subjektima koji prelaze s financijskog izvještavanja na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi na financijsko izvještavanje na obračunskoj računovodstvenoj osnovi i usvajaju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi. U njemu se daju preporuke u pogledu dodatnih objavljivanja koja bi se mogla izvršiti kod izvještavanja na gotovinskoj

računovodstvenoj osnovi. Treba ga razmatrati zajedno sa prvim dijelom ovog standarda u kojem se propisuju zahtjevi za izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi. Preporučena objavljivanja, koja su dana u kurzivu, treba tumačiti u kontekstu tačaka sa komentarima iz ovog dijela standarda, koje su date običnim slovima.

Izveštajni subjekti bi trebali ustanoviti putanju svog kretanja u pravcu usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i otpočeti postupak prikupljanja i izrade informacija koje su neophodne da bi se prema tim MRSJS-ovima moglo postupati na način koji je u skladu s usvojenom putanjom prelaska na te standarde.

FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE NA GOTOVINSKOJ RAČUNOVODSTVENOJ OSNOVI DRUGI DIO: PREPORUČENA DODATNA OBJAVLJIVANJA

Preporučena objavljivanja su data u kurzivu. Treba ih tumačiti u kontekstu tačaka drugog dijela ovog standarda koje sadrže komentare i date su običnim slovima.

2.1. Preporučena dodatna objavljivanja

Definicije pojmova

2.1.1. *Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.*

Obračunska osnova je računovodstvena osnova prema kojoj se transakcije i drugi događaji priznaju kada nastanu (a ne isključivo kada se primi, odnosno isplati novac ili ekvivalenti novca). Prema tome, transakcije i događaji se unose u računovodstvenu evidenciju i priznaju u financijskim izvještajima za periode na koje se odnose. Elementi koji se priznaju prema računovodstvu na obračunskoj osnovi su imovina, obaveze, neto imovina/kapital, prihodi i rashodi.

Imovina su resursi koje subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju budući prilivi ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala u subjekt.

Troškovi pozajmljivanja su kamate i drugi troškovi koji nastaju po subjektu u vezi sa pozajmljivanjem financijskih sredstava.

Zaključni kurs je promptni devizni kurs na datum izvještavanja.

Raspodjele vlasnicima se odnose na buduće ekonomske koristi, odnosno uslužni potencijal koje subjekt raspodjeljuje svim ili nekim od svojih vlasnika kao ostvareni prinos od ulaganja ili kao povrat ulaganja.

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tokom izvještajnog perioda u vidu odliva ili trošenja sredstava, odnosno nastanka obaveza koje dovode do smanjenja neto imovine/kapitala, osim onih koje se odnose na raspodjele vlasnicima.

Obaveze su sadašnje dužnosti subjekta koje proističu iz prošlih događaja i čije ispunjenje se očekuje da dovede do odliva resursa u kojima su sadržane ekonomske koristi ili uslužni potencijal iz subjekta.

Prihod je bruto priliv ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tokom izvještajnog perioda kada ti prilivi dovode do povećanja neto imovine/kapitala, osim povećanja usljed uplata vlasnika.

Pojmovi definirani u prvom dijelu ovog standarda se u tamo datim značenjima koriste i u ovom dijelu standarda.

Buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal

2.1.2. Imovina, uključujući novac i druge resurse, osigurava subjektima sredstva za ostvarenje njihovih ciljeva. Imovina koja se koristi za isporuku dobara i usluga u skladu s ciljevima subjekta, ali koja direktno ne stvara neto novčane prilive često se opisuje kao utjelovljenje „uslužnog potencijala“, dok se imovina koja se koristi za stvaranje neto novčanog priliva često opisuje kao utjelovljenje budućih ekonomskih koristi. Kako bi se obuhvatile sve moguće namjene imovine, u ovom standardu se koristi pojam „buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal“ da se opišu osnovne karakteristike imovine.

Pretpostavka trajnosti poslovanja

2.1.3. *Pri izradi financijskih izvještaja subjekta, osobe nadležne za njihovu izradu se potiču da procijene sposobnost subjekta da nastavi trajno poslovati. Kada su osobe nadležne za izradu financijskih izvještaja, tokom vršenja te procjene, svjesne postojanja značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili uslovima koja može ozbiljno dovesti u sumnju sposobnost subjekta da nastavi trajno poslovati, potiče se objavljivanje te neizvjesnosti.*

- 2.1.4. Utvrđivanje da li je pretpostavka trajnosti poslovanja primjerena je relevantno prije svega za pojedinačne subjekte a manje za vladu kao cjelinu. Kod pojedinačnih subjekata, pri procjenjivanju da li je validno pretpostaviti da će subjekat nastaviti trajno poslovati, osobe nadležne za izradu financijskih izvještaja:
- (a) moraju razmotriti sve dostupne informacije o doglednoj budućnosti, što se odnosi na najmanje, ali nije ograničeno na dvanaest mjeseci od odobravanja financijskih izvještaja; a
 - (b) može se pokazati neophodnim da razmotre i širok spektar faktora koji se tiču tekućih i očekivanih rezultata, mogućih i najavljenih restrukturiranja organizacijskih jedinica, procjena primitaka, odnosno vjerovatnoće da će se nastaviti primati sredstva od države i mogućih zamjenskih izvora sredstava prije nego donesu zaključak o trajnosti poslovanja subjekta.
- 2.1.5. Moguće su situacije kada se rezultati uobičajenog testiranja trajnosti poslovanja privrednog društva zasnovanog na likvidnosti i solventnosti čine nepovoljnima, ali drugi faktori sugeriraju da taj subjekat ipak posluje pod pretpostavkom trajnosti poslovanja. Primjera radi,
- (a) pri procjeni da li vlada posluje pod pretpostavkom trajnosti poslovanja, ovlasti za nametanje stopa ili poreza mogu omogućiti nekim subjektima da se smatraju subjektima koji posluju pod pretpostavkom trajnosti poslovanja, bez obzira što njihove novčane isplate već duže vrijeme premašuju njihove novčane primitke; i
 - (b) kod pojedinačnih subjekata, procjene njihovih novčanih tokova u izvještajnom periodu mogu sugerirati da pretpostavka trajnosti poslovanja nije primjerena, a da, međutim, postoje višegodišnji ugovori o financiranju s vladom koji će osigurati trajno poslovanje subjekta.

Transakcije koje se vrše u ime drugih strana

- 2.1.6. *Subjekt se potiče da u bilješkama uz financijske izvještaje objavi iznos i vrstu novčanih tokova i novčanih salda proisteklih iz transakcija koje je izvršio u svojstvu zastupnika drugih strana kada ti iznosi nisu pod njegovom kontrolom.*
- 2.1.7. Novčani tokovi povezani s transakcijama koje subjekat izvršava u svojstvu zastupnika u ime drugih strana neće obavezno preći preko bankovnog računa koji kontrolira izvještajni subjekat. U takvim slučajevima, subjekat ne može koristiti niti na drugi način sticati koristi od novca kojim upravlja za ispunjavanje vlastiti ciljeva. Ti novčani tokovi nisu pod kontrolom subjekta pa se, prema tome, ne uvrštavaju u ukupne iznose koji se prikazuju na licu izvještaja o novčanim primicima i isplatama, odnosno drugih financijskih izvještaja koji bi se mogli izraditi. Bez obzira na to, potiče se objavljivanje iznosa i prirode takvih transakcija prema najzastupljenijim vrstama jer se na taj način osiguravaju korisne informacije o djelokrugu poslova subjekta i to je relevantno za procjenu rezultata subjekta.
- 2.1.8. Tamo gdje takvi primici i isplate prelaze preko bankovnog računa koji kontrolira subjekat, s njima se postupa kao sa novčanim tokovima i saldima samog subjekta i uvrštavaju se u ukupne iznose koji se prikazuju na samom izvještaju o novčanim primicima i isplatama. Stavka (a) tačke 1.3.13. prvog dijela ovog standarda dopušta da se takvi novčani primici i isplate iskazuju na neto osnovi. U tačkama od 2.1.9. do 2.1.13. u nastavku teksta se daju uputstva u vezi s novčanim primicima, isplatama i saldima koji:
- (a) mogu biti pod kontrolom vlade ili subjekta vlasti i trebaju se iskazati u izvještaju o novčanim primicima i isplatama u skladu s prvim dijelom ovog standarda; i
 - (b) predstavljaju transakcije koje subjekat vrši u ime drugih strana i koje se ne uvrštavaju u sami izvještaj o novčanim primicima i isplatama, odnosno drugih financijskih izvještaja koji bi se mogli izraditi, ali se ipak preporučuje njihovo objavljivanje.

Prikupljanje prihoda

- 2.1.9. Subjekti javnog sektora mogu kontrolirati novac ili upravljati novčanim primicima ili isplatama u ime date vlade, drugih vlada ili drugih subjekata vlasti. Tako se, na primjer, može uspostaviti Porezni odjel (ili agencija za naplatu prihoda) s vlastitim bankovnim računom i doznačiti mu se sredstva za rad. Poslovi takvog odjela bi podrazumijevali izvršenje određenih aspekata Zakona o porezima a mogu uključivati i naplatu poreza u ime vlade.
- 2.1.10. Porezni odjel može koristiti sredstva koja su mu doznačena i deponirana na bankovni račun koji kontrolira da ostvari svoje poslovne ciljeve na za to propisani način te drugim stranama onemogućiti da koriste taj novac ili na drugi način stiču koristi od njega. U takvim slučajevima, Odjel bi imao kontrolu nad novcem koji mu je dat na korištenje. S druge strane, novac koji Odjel prikupi u ime vlade kroz poslove naplate poreza se obično deponira u određeni fond vlade ili prenosi na bankovni račun vlade kojim upravlja Trezor ili sličan odjel. U takvim slučajevima, prikupljeni novac se ne može koristiti za ostvarenje ciljeva Poreznog odjela niti rukovodstvo tog odjela uživa diskreciju da ga raspoređuje za namjene za koje nije konkretno doznačen, odnosno koje vlada ili drugo relevantno tijelo nisu izričito odobrili. Prema tome, prikupljeni novac nije pod kontrolom Poreznog odjela i ne bi činio dio novčanih primitaka, odnosno novčanih salda tog Odjela. Vlada može odlučiti da dio iznosa koji Odjel prikupi rasporedi ili na drugi način doznači Odjelu za korištenje, ali, u tom slučaju, kontrola nastaje po osnovu

odluke vlade da ovlasti Porezni odjel da utroši sredstva a ne iz samog prikupljanja novca.

- 2.1.11. Slične okolnosti se mogu javiti i kada vlada jednog nivoa vlasti, poput lokalnog ili nivoa savezne države, prikuplja novac u ime vlade drugog nivoa vlasti (kao što je državna vlada). U takvim slučajevima, prva vlada novac prikuplja u svojstvu zastupnika druge vlade. Novac proistekao iz izvršavanja transakcija u svojstvu zastupnika drugih strana obično se ne deponira na bankovni račun naplatne agencije i, prema tome, ne bi činio dio novčanih primitaka, novčanih isplata niti novčanih salda izvještajnog subjekta.

„Prolazni“ novčani tokovi

- 2.1.12. U određenim slučajevima, važeći upravni aranžmani prema kojima neka vlada ili subjekat vlasti vrši poslove prikupljanja prihoda kao zastupnik druge strane mogu uređivati da se prikupljeni novac prvo deponira na bankovni račun samog subjekta prije nego se prenese krajnjem primatelju. Novčani tokovi koji nastanu iz takvih transakcija se ponekad nazivaju i „prolazni“ novčani tokovi. U takvim slučajevima, subjekat:

- (a) kontrolira novac koji prikupi u svojstvu zastupnika jer se u određenom, obično kratkom, periodu taj novac deponira na bankovni račun tog subjekta prije nego se prenese trećim stranama;
- (b) obično stiče koristi od svake kamate od iznosa koji se deponiraju na račune za koje se obračunava kamata prije nego se prenesu drugom subjektu; i
- (c) ima dužnost prenijeti prikupljeni novac trećim stranama u skladu sa zahtjevima pravnih propisa ili drugih upravnih aranžmana.

Kada novčani prilivi od transakcija koje subjekat vrši u ime drugih strana pređu preko bankovnog računa pod kontrolom izvještajnog subjekta, novčani primici, prijenosi novca i novčana salda proistekli iz poslova naplate se uvrštavaju u izvještaj o novčanim primicima i isplatama subjekta u skladu sa stavkom (a) tačke 1.3.4. prvog dijela ovog standarda. Stavka (a) tačke 1.3.13. prvog dijela ovog standarda navodi da se novčani primici i isplate proistekli iz transakcija kojima subjekat upravlja u ime drugih strana i koje se priznaju u financijskim izvještajima mogu iskazivati na neto osnovi.

Prijenosi

- 2.1.13. U skladu s ciljevima vlade, pravnim propisima ili drugim izvorom ovlaštenja, iznosi doznačeni nekom subjektu vlasti (odjelu, agenciji ili slično) mogu uključivati iznose koje treba prenijeti trećim stranama na ime, primjera radi, naknada za vrijeme nezaposlenosti, starosnih ili invalidskih penzija, porodičnih dodataka i drugih vidova socijalnog osiguranja i beneficija za građane. U nekim slučajevima, ti iznosi će preći preko bankovnog računa pod kontrolom subjekta. Kada se to desi, subjekat novac doznačen da bi se prenio dalje u izvještajnom periodu priznaje kao novčani primitak, iznose koje prenese u tom periodu kao novčanu isplatu a sve iznose koje drži na kraju izvještajnog perioda da bi ih kasnije prenio dalje u okviru zaključnog salda novca.

Objavljivanja o najznačajnijim klasama novčanih tokova

- 2.1.14. *Subjekt se potiče da objavi, bilo na licu izvještaja o novčanim primicima i isplatama, odnosno drugog financijskog izvještaja ili u bilješkama uz te izvještaje:*

- (a) *raščlambu ukupnih novčanih isplata, služeći se klasifikacijom zasnovanom bilo na vrsti isplate ili na njenoj funkciji u sklopu subjekta, kako je primjereno; i*
- (b) *primitke od pozajmica. Pored toga, i sam iznos pozajmica se može dalje razvrstati po vrsti i izvoru pozajmice.*

- 2.1.15. Potkategorije koje se preporučuju u stavki (a) tačke 2.1.14. se može prezentirati na licu izvještaja o novčanim primicima i isplatama u skladu sa zahtjevima tačke 1.3.12. prvog dijela ovog standarda. Kada je u izvještajima o novčanim primicima i isplatama odabrana drugačija osnova za klasifikaciju, preporučljivo je izvršiti dodatna raščlanjena objavljivanja koja odražavaju preporuku iz stavke (a) tačke 2.1.14. bilo u odvojenom izvještaju ili u sklopu bilješke.

- 2.1.16. Stavke novčanih isplata se mogu dalje klasificirati za bolje pokazivanje odgovornosti kroz navođenje primarnih namjena za koje se vrše isplate. One se mogu dalje podijeliti i kako bi se istakli troškovi i povrat troškova za određene programe, aktivnosti ili druge relevantne segmente izvještajnog subjekta. Subjekt se potiče da te informacije prezentira na bar jedan od dva načina opisana u nastavku teksta.

- 2.1.17. Prva metoda se naziva metoda zasnovana na vrsti isplata. Konkretno, isplate se u izvještaju o novčanim primicima i isplatama objedinjuju prema njihovoj vrsti (na primjer, nabavke materijala, putni troškovi, plate i druge naknade zaposlenih) i ne raspoređuju se ponovo na različite funkcije subjekta. Primjer klasifikacije primjenom metode zasnovane na vrsti isplata bi izgledao kako slijedi:

	Novčane isplate
Plate i druge naknade zaposlenih	(X)
Putni troškovi	(X)
Kapitalna izdvajanja	(X)
Troškovi pozajmljivanja	(X)
Ostalo	(X)
Ukupno isplate	(X)

2.1.18. Prema drugoj metodi, koja se naziva metoda klasifikacije prema funkciji, isplate se razvrstavaju prema programu ili svrsi u koju su izvršene. Ovim vidom prezentacije korisnicima se obično pružaju relevantnije informacije, iako raspoređivanje isplata na različite funkcije može biti proizvoljno i iziskivati značajne prosudbe. Primjer klasificiranja novčanih isplata prema funkciji bi izgledao kako slijedi:

	Novčane isplate
Usluge zdravstvene zaštite	(X)
Usluge obrazovanja	(X)
Ostalo	(X)
Ukupno isplate	(X)

2.1.19. Prema ovoj metodi, novčane isplate povezane s glavnim funkcijama subjekta se prikazuju zasebno. U navedenom primjeru, funkcije subjekta se odnose na pružanje usluga zdravstvene zaštite i usluga obrazovanja. Subjekt bi prezentirao linijske stavke novčanih isplata za svaku od tih funkcija.

2.1.20. Subjekti koji novčane isplate klasificiraju prema funkciji se potiču da objave i dodatne informacije o vrsti isplata, uključujući isplate na ime plata i drugih primanja zaposlenih.

2.1.21. Tačka 1.3.12. prvog dijela ovog standarda nalaže da subjekat objavi ukupne novčane primitke, zasebno prikazujući potkategorije tih primitaka primjenom klasifikacijske osnove koja odgovara njegovim poslovima. Ta daljnja klasifikacija ukupnih novčanih primitaka na odgovarajuće kategorije će zavisiti od visine, prirode i funkcije obuhvaćenih iznosa. Pored objavljivanja iznosa primitaka od pozajmica, moglo bi se pokazati primjerenim koristiti i sljedeće potkategorije:

- (a) primitci od poreza (koje se mogu dalje klasificirati prema vrstama poreza);
- (b) primitci od naknada, novčanih kazni, penala i licenci;
- (c) primitci od transakcija razmjene, uključujući primitke od prodaje dobara i pružanja usluga te naplate naknada od korisnika (kada su one klasificirane kao transakcije razmjene);
- (d) ukupni iznos primitaka na ime vanjske i drugih vrsta pomoći (koji bi se eventualno mogao klasificirati prema iznosu primljenih bespovratnih sredstava, kredita i druge pomoći, te prema značajnijim kategorijama davatelja pomoći i datim iznosima);
- (e) primitci po osnovu drugih vrsta bespovratnih sredstava, prijenosa ili budžetskih doznaka (koji bi se eventualno mogli klasificirati prema izvoru i namjeni);
- (f) primitci od kamata i dividendi; i

- (g) primici po osnovu poklona, donacija i drugih vidova pomoći.

Objavljivanja povezanih strana

- 2.1.22. *Subjekt se potiče da u bilješkama uz financijske izvještaje objavi informacije koje zahtijeva međunarodni računovodstveni standard za javni sektor MRSJS 20* Objavljivanja povezanih strana.
- 2.1.23. MRSJS 20, jedan od MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, daje definicije povezanih strana i druge relevantne uslove, nalaže objavljivanje odnosa s povezanim stranama u uslovima postojanja kontrole te objavljivanje određenih informacija o transakcijama s povezanim stranama, uključujući informacije o ukupnim naknadama ključnog upravljačkog osoblja.

Objavljivanja imovine, obaveza, prihoda, rashoda i poređenja s budžetom

- 2.1.24. *Subjekt se potiče da u bilješkama uz financijske izvještaje objavi:*
- (a) *informacije o svojoj imovini, obavezama, prihodima i rashodima; a*
 - (b) *ako svoj usvojeni budžet ne čini javno dostupnim, i poređenje s budžetom.*
- 2.1.25. Vlade i subjekti vlasti kontroliraju značajne druge resurse pored novca i raspoređuju te resurse za ostvarenje svojih ciljeva u pogledu pružanja usluga. Oni uzimaju pozajmice kako bi financirali svoje aktivnosti, stiču druga dugovanja i obaveze u sklopu poslovanja i preuzimaju obaveze da u budućnosti svoj novac utroše na sticanje kapitalne imovine. Pored toga, oni stvaraju troškove i prihode u izvještajnom periodu iz kojih će nastati novčani tokovi u nekom budućem izvještajnom periodu. Nenovčana imovina, obaveze, prihodi i rashodi se ne iskazuju na samom izvještaju o novčanim primicima i isplatama, odnosno nekom drugom financijskom izvještaju koji bi se mogao izraditi na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi. Vlade, međutim, vode evidencije, prate i upravljaju svojim dugovanjima i drugim obavezama, svojom nenovčanom imovinom i troškovima svojih aktivnosti tokom izvještajnog perioda, kao i o izvorima i iznosima svih pripadajućih prihoda. Objavljivanjem informacija o imovini, obavezama i troškovima te prihodima od konkretnih programa i aktivnosti pokazuje se veća odgovornost i pružaju informacije od koristi za donošenje odluka pa se ono, stoga, preporučuje ovim standardom.
- 2.1.26. Subjekti koji vrše opisana objavljivanja se potiču da odrede prihode i rashode prema njihovoj prirodi ili funkciji, kako je primjereno u odnosu na poslove subjekta, a imovinu i obaveze po vrsti, razvrstavajući, primjera radi:
- (a) imovinu kao potraživanja, ulaganja ili nekretnine, postrojenja i opremu; a
 - (b) obaveze kao dugovanja, pozajmice razvrstane prema vrstama ili izvoru i druge obaveze;
- Takva objavljivanja u početku možda neće biti sveobuhvatna, ali subjekti se potiču da ih vremenom razvijaju i nadograđuju kako prelaze na puno usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Da bi se ispunili zahtjevi iz tačaka 1.3.5. i 1.3.32. prvog dijela ovog standarda, ta objavljivanja moraju zadovoljavati kvalitativne karakteristike financijskih informacija i trebalo bi ih jasno opisati i učiniti lako razumljivima.
- 2.1.27. MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi mogu davati korisna uputstva subjektima koji objavljuju dodatne informacije o imovini, obavezama, prihodima i rashodima. Smjernice za preporučenu praksu također će davati uputstva za objavljivanja koja će korisnicima pomoći da bolje razumiju pitanja kao što su financijski položaj, financijski rezultati i novčani tokovi subjekta, njegove ciljeve u pogledu pružanja usluga i ostvarenje tih ciljeva, te njegovu financijsku održivost.

Poređenje s budžetom

- 2.1.28. Subjekti javnog sektora obično podliježu budžetskim ograničenjima u obliku budžetskih odobrenja ili drugih budžetskih ovlaštenja, koja mogu dobiti pravnu snagu donošenjem odgovarajućih propisa. Jedan od ciljeva financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora je da iskažu da li je novac pribavljen i utrošen u skladu sa zakonski usvojenim budžetom. U nekim jurisdikcijama ovaj zahtjev utvrđen je zakonodavstvom. Subjekti koji svoje usvojene budžete čine javno dostupnima su dužni postupiti prema zahtjevima iz tačaka od 1.7.1. do 1.7.46. prvog dijela ovog standarda. Ovaj standard potiče i druge subjekte (to jeste, subjekte koji svoje usvojene budžete ne čine javno dostupnima) da u sklopu svojih financijskih izvještaja objave poređenje stvarnih sa budžetiranim iznosima za izvještajni period onda kada su ti financijski izvještaji i budžet izrađeni na istoj računovodstvenoj osnovi. Ti drugi subjekti poređenja s budžetom mogu prezentirati na različite načine, uključujući kroz:
- (a) izradu bilješke sa zasebnim kolonama za budžetirane i stvarne iznose. Da bi objavljivanje bilo potpuno, može se prezentirati i kolona koja pokazuje sva odstupanja od budžeta, odnosno od doznaka; ili kroz
 - (b) objavljivanje informacije da budžetirani iznosi nisu prekoračeni. Ako su bilo koji budžetirani iznosi ili budžetska odobrenja prekoračeni, ili su plaćanja izvršena bez budžetskog odobrenja ili drugog oblika ovlaštenja, pojedinosti se mogu objaviti u bilješci uz odgovarajuću stavku financijskih izvještaja.

- 2.1.29. *Subjekti koji u svojim financijskim izvještajima objavljuju poređenje stvarnih sa budžetiranim iznosima se potiču da u te financijske izvještaje uvrste i unakrsno upućivanje na izvještaje u kojima su date informacije o rezultatima pružanja usluga.*
- 2.1.30. *Subjekti koji usvajaju budžete za više perioda se potiču da izvrše dodatna objavljivanja u bilješkama o odnosu između budžetiranih i stvarnih iznosa tokom budžetskog perioda.*
- 2.1.31. Dodatne budžetske informacije, uključujući informacije o rezultatima pružanja usluga, se mogu prezentirati i u drugim dokumentima osim financijskih izvještaja. Subjekti koji u svojim financijskim izvještajima objavljuju poređenje stvarnih i budžetiranih iznosa se potiču da u te izvještaje uvrste i unakrsno upućivanje na svaki takav dokument, naročito kako bi uspostavili poveznicu između budžetskih i stvarnih podataka, s jedne, i nefinancijskih budžetskih podataka i rezultata pružanja usluga, s druge strane.
- 2.1.32. Kao što se navodi u tački 1.7.32. ovog standarda, subjekti mogu koristiti različite pristupe za utvrđivanje godišnjeg budžeta u sklopu budžeta za više perioda. Kada se usvajaju budžeti za više perioda, subjekti se potiču da objave i dodatne informacije o pitanjima kao što je odnos između budžeta za više perioda i u njemu sadržanih godišnjih budžeta, s jedne, i stvarnih iznosa tokom budžetskog perioda, s druge strane.

Konsolidirani financijski izvještaji

Definicije pojmova

- 2.1.33. *Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom dijelu standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.*

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji ekonomskog subjekta u kojima se novčani primici, novčane isplate i novčana salda subjekta koji ima kontrolu i njegovih kontroliranih subjekata prezentiraju kao primici, isplate i salda jedinstvenog ekonomskog subjekta.

Kontrola nad subjektom – subjekat ima kontrolu nad drugim subjektom kada je izložen promjenjivim koristima od svoje povezanosti s tim drugim subjektom, odnosno ima pravo na njih, i kada ima sposobnost da utiče na vrstu ili na iznos tih koristi putem svojih ovlaštenja u odnosu na taj subjekat.

Kontrolirani subjekat je subjekat koji je pod kontrolom drugog subjekta (poznatog kao subjekat koji ima kontrolu).

Subjekt koji ima kontrolu je subjekat koji kontrolira jedan ili više drugih subjekata.

Ekonomski subjekat su subjekat koji ima kontrolu i subjekti koje kontrolira zajedno.

Ekonomski subjekat

- 2.1.34. Pojam „ekonomski subjekat“ se u ovom standardu koristi za definiranje, za potrebe financijskog izvještavanja, grupe subjekata koju čine subjekat koji ima kontrolu i svi subjekti koje kontrolira. Umjesto pojma ekonomski subjekat ponekad se koriste pojmovi upravni subjekat, financijski subjekat, konsolidirani subjekat i grupa. Faktori koje treba uzeti u razmatranje kod procjenjivanja da li jedan subjekat kontrolira drugi za potrebe financijskog izvještavanja su dati u MRSJS-u 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*.
- 2.1.35. Ekonomski subjekat može uključivati subjekte koji imaju i socijalnu politiku i komercijalne ciljeve. Na primjer, odjel vlade za socijalni smještaj može biti ekonomski subjekat sastavljen iz subjekata koji osiguravaju socijalni smještaj za nominalnu naknadu, kao i iz subjekata koji smještaj izdaju na komercijalnoj osnovi.
- 2.1.36. Pri određivanju ekonomskog subjekta obavezno je uzeti u obzir ustavno uređenje u datoj jurisdikciji a naročito način na koji se daju i ograničavaju ovlaštenja vlasti i kako se uspostavlja i funkcionira sistem vlasti. Primjera radi, u jurisdikcijama u kojima postoje izvršne, zakonodavne i pravosudne vlasti, one zajedno mogu činiti ekonomski subjekat čiji konsolidirani financijski izvještaji su potrebni određenim korisnicima. Takvi konsolidirani financijski izvještaji najčešće se skupno nazivaju financijski izvještaji za sve nivoe vlasti.

Djelokrug konsolidiranih financijskih izvještaja

- 2.1.37. *Subjekt koji ima kontrolu, osim subjekata koji imaju kontrolu navedenih u tački 2.1.40, se potiču da prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje kojima konsolidiraju sve subjekte koje kontroliraju, kako domaće tako i inostrane, provodeći sljedeće postupke konsolidacije:*
- (a) *u potpunosti se eliminiraju novčana salda i novčane transakcije unutar ekonomskog subjekta;*
 - (b) *kada su financijski izvještaji koji se koriste kod konsolidacije izrađeni do različitih datuma izvještavanja, vrše se usklađivanja za učinke značajnih novčanih transakcija koje su izvršene između tih datuma i datuma financijskih izvještaja subjekta koji ima kontrolu; i*

- (c) *konsolidirani financijski izvještaji se izrađuju primjenom jednoobraznih računovodstvenih politika za slične novčane transakcije. Kada nije izvodivo koristiti jednoobrazne računovodstvene politike pri izradi konsolidiranih financijskih izvještaja, trebalo bi objaviti tu činjenicu, kao i dimenzije stavki iz konsolidiranih financijskih izvještaja na koje su primijenjene različite računovodstvene politike.*

- 2.1.38. *Kada subjekat koji ima kontrolu, a koji nije subjekat iz tačke 2.1.40, ne prezentira finansijske izvještaje kojim bi se konsolidirali svi subjekti koje kontrolira, on se potiče da prezentira finansijske izvještaje kojim se konsolidiraju oni njegovi kontrolirani subjekti koji predstavljaju budžetski sektor, sektor opće države ili drugi ekonomski subjekat koji odražava ključne poslove vlade i odgovara potrebama korisnika za informacijama.*
- 2.1.39. *Ekonomski subjekat pojam „konsolidirani finansijski izvještaji“ koristi da opiše finansijske izvještaje koji obuhvataju subjekat koji ima kontrolu i subjekte koje kontrolira kako su određeni u tački 2.1.37. Finansijski izvještaji ekonomskog subjekta koji ne obuhvataju subjekat koji ima kontrolu i njegove kontrolirane subjekte kako su određeni u tački 2.1.37. se označavaju nazivom koji je lako razumjeti i koji jasno opisuje kategorije (ili karakteristike) subjekata koji čine ekonomski subjekat.*
- 2.1.40. *Izrada konsolidiranih finansijskih izvještaja nije neophodna za subjekte koji imaju kontrolu koji zadovoljavaju sljedeće uslove:*
- (a) subjekat je i sam kontrolirani subjekat i potrebe korisnika za informacijama se zadovoljavaju kroz konsolidirane finansijske izvještaje subjekta koji ga kontrolira i, kod kontroliranog subjekta koji je u djelomičnom vlasništvu drugog subjekta, svi njegovi drugi vlasnici, uključujući one koji inače nemaju pravo glasa, su obaviješteni o tome da subjekat neće prezentirati konsolidirane finansijske izvještaje i saglasni su s tim;*
 - (b) ni dužničkim ni vlasničkim instrumentima subjekta se ne trguje na javnom tržištu (domaćoj ili stranoj berzi ili neformalnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta);*
 - (c) subjekat nije podnio niti je u postupku podnošenja svojih finansijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji u svrhu emitiranja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu; i*
 - (d) krajnji ili neki posredni subjekat koji ima kontrolu nad subjektom izrađuje konsolidirane finansijske izvještaje dostupne za javnu upotrebu koji su u skladu s MRSJS-om na gotovinskoj osnovi ili sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.*
- 2.1.41. *Kada je riječ o utvrđivanju odgovornosti i donošenju odluka, korisnike finansijskih izvještaja organa vlasti ili drugih subjekata javnog sektora se obično tiče i treba ih informirati o izvorima novca koji kontrolira ekonomski subjekat kao cjelina. Ta potreba se zadovoljava kroz konsolidirane finansijske izvještaje u kojima se finansijske informacije o ekonomskom subjektu prezentiraju kao za jedinstven subjekat bez obzira na zakonske granice između zasebnih pravnih lica.*
- 2.1.42. *Ovaj standard potiče organe vlasti i druge subjekte javnog sektora koji imaju kontrolu da prezentiraju finansijske izvještaje kojima će konsolidirati sve subjekte koje kontroliraju kad god je vjerovatno da postoje korisnici takvih finansijskih izvještaja.*
- 2.1.43. *Konsolidirani finansijski izvještaji ekonomskog subjekta koji čine vlada i svi subjekti koje ona kontrolira će davati informacije o novčanim sredstvima koja vlada kontrolira direktno i kroz svoje kontrolirane subjekte na datum izvještavanja, te o promjenama u tim sredstvima tokom izvještajnog perioda. Konsolidirani finansijski izvještaji drugih ekonomskih subjekata javnog sektora poput, primjera radi, ministarstva zdravstva ili odjela za obrazovanje, će pružati informacije o novčanim sredstvima koja kontrolira ministarstvo, odnosno odjel i promjenama u tim sredstvima tokom izvještajnog perioda.*
- 2.1.44. *Izrada konsolidiranih finansijskih izvještaja nije besplatna pa je bitno da koristi od izrade takvih izvještaja opravdavaju njene troškove. Obično neće biti neophodno da subjekti koji imaju kontrolu a koji su i sami kontrolirani subjekti izrađuju konsolidirane finansijske izvještaje u uslovima iz tačke 2.1.40. Razlog za to je što se potrebe korisnika za informacijama kakve se prezentiraju u finansijskim izvještajima izrađenim na gotovinskoj osnovi često ispunjavaju kroz konsolidirane finansijske izvještaje subjekata koji ih kontroliraju kada se takvi izvještaji izrađuju u skladu sa zahtjevima MRSJS-a na gotovinskoj osnovi ili MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i što važe druge okolnosti iz tačke 2.1.40. U drugim situacijama, opet, konsolidirani finansijski izvještaji za sve nivoe vlasti neće zadovoljiti potrebe korisnika u pogledu informacija o ključnim sektorima ili aktivnostima vlade. U značajnom broju jurisdikcija, zakonima su propisani posebni zahtjevi za finansijsko izvještavanje kojima se nastoji odgovoriti na potrebe takvih korisnika za informacijama.*
- 2.1.45. *U određenim slučajevima, subjekat koji ima ovlasti da usmjerava relevantne aktivnosti drugog subjekta neće moći sticati koristi od tih aktivnosti drugog subjekta, kao, na primjer, kada drugi subjekat podliježe strogim dugoročnim vanjskim ograničenjima koja sprječavaju subjekat s ovlastima da usmjerava njegove aktivnosti kako bi sticao koristi od njih. Novčani tokovi i salda takvih subjekata se ne uvrštavaju u konsolidirane finansijske izvještaje. Razlog za to je što konsolidirani finansijski izvještaji prezentiraju informacije o novčanim sredstvima organa vlasti ili drugog izvještajnog subjekta javnog sektora koja se mogu koristiti da pomognu pružanje dobara i usluga, odnosno na drugi način donositi koristi izvještajnom subjektu.*
- 2.1.46. *U stavki (d) tačke 2.1.40. se prepoznaje mogućnost da krajnji ili posredni subjekat koji ima kontrolu nad subjektom koji usvoji MRSJS na gotovinskoj osnovi izrađuje i prezentira konsolidirane finansijske izvještaje na obračunskoj osnovi. Dok se to zaista može desiti u pojedinim jurisdikcijama, krajnji ili posredni subjekat koji ima kontrolu će se vjerovatno suočiti sa značajnim praktičnim problemima pri prikupljanju informacija o kontroliranim subjektima koji usvoje gotovinsku osnovu koje su potrebne da se ispoštuju MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi.*

Prelazak na konsolidirane financijske izvještaje

- 2.1.47. Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora mogu kontrolirati veći broj subjekata, uključujući odjele vlade, državne agencije i komercijalne subjekte javnog sektora. Izrada konsolidiranih financijskih izvještaja kojima se konsolidiraju subjekat koji ma kontrolu i svi subjekti koje kontrolira može biti složen proces koji iziskuje mnogo resursa. Pojedini organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora se suočavaju sa značajnim preprekama pri izradi i prezentiranju konsolidiranih financijskih izvještaja i neće uvijek moći izraditi potpuno konsolidirane financijske izvještaje u kratkom ili srednjem roku kako počinju svoj prelazak na punu primjenu obračunske osnove. Razlozi za to mogu biti ograničenost kapaciteta koja organu vlasti ili drugom subjektu onemogućava da pravovremeno prikupi i obradi podatke od svih kontroliranih subjekata, pravni ili drugi zahtjevi koji nalažu da se financijski izvještaji prezentiraju za neku podgrupu a ne za sve kontrolirane subjekte ili drugih razlozi.
- 2.1.48. Kako organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora koji izvještavanje vrše na gotovinskoj osnovi prelaze na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i uspostavljaju kapacitete, sisteme i zakonske okvire kojima se otklanjaju prepreke za konsolidaciju, tako će se povećavati mogućnost da se u financijske izvještaje na gotovinskoj osnovi uvrste informacije o dodatnim kontroliranim subjektima. Za vlade, kroz izradu financijskih izvještaja u kojima se iskazuju informacije o novčanim primicima, novčanim isplatama i novčanim saldima ekonomskog subjekta koji uključuje kontrolirane subjekte koji predstavljaju, primjera radi, budžetski sektor, sektor opće države ili na drugi način predstavljaju osnovne poslove vlade, osiguraće se informacije o ključnim sektorima vlade koje su korisnicima korisne za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka. Ovaj standard potiče subjekte koji imaju kontrolu koji ne prezentiraju potpuno konsolidirane financijske izvještaje da prezentiraju financijske izvještaje za takve ekonomske subjekte kao jedan od koraka u pravcu prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i prezentiranja potpuno konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. I državne agencije koje ne konsolidiraju sve subjekte koje kontroliraju se potiču da prezentiraju financijske izvještaje kojima će se konsolidirati oni kontrolirani subjekti koji predstavljaju podgrupu njihovih aktivnosti koja će korisnicima biti korisna za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.
- 2.1.49. Pojam „konsolidirani financijski izvještaji“ se koristi za opisivanje financijskih izvještaja koji predstavljaju „punu konsolidaciju“ svih kontroliranih subjekata kako je određena u tački 2.1.37. ovog standarda. Za opisivanje financijskih izvještaja u kojima se prezentiraju informacije o ekonomskim subjektima koji ne uključuju subjekat koji ima kontrolu i sve subjekte koje on kontrolira treba koristiti neki drugi izraz a ne „konsolidirani financijski izvještaji“. Taj izraz mora biti lako protumačiti i mora jasno opisivati klase (ili karakteristike) subjekata koji čine ekonomski subjekat. Odabir odgovarajućeg izraza je stvar profesionalnog rasuđivanja. To rasuđivanje treba koristiti u kontekstu kvalitativnih karakteristika financijskog izvještavanja, uključujući da to izvještavanje mora biti razumljivo i davati vjeran prikaz ekonomskog subjekta koji se prezentira. Za državne, pokrajinske, odnosno vlade saveznih država te lokalne vlasti koje izrađuju takve financijske izvještaje, može se pokazati primjerenijim da koriste izraze poput „financijski izvještaji budžetskog sektora“ ili „financijski izvještaji sektora opće države“.

Postupci konsolidacije

- 2.1.50. Postupci konsolidacije iz tačke 2.1.37. pružaju osnovu za izradu konsolidiranih financijskih izvještaja za sve subjekte u okviru ekonomskog subjekta kao jedinstven ekonomski subjekat, kao što se preporučuje ovim standardom.
- 2.1.51. Konsolidirani financijski izvještaji čija izrada se preporučuje ovim standardom odražavaju transakcije između ekonomskog subjekta i drugih subjekata izvan njega. U skladu s tim, transakcije između subjekata koji čine ekonomski subjekat se eliminiraju da bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje. Primjera radi, jedan odjel vlade bi mogao prodati fizičku imovinu drugom odjelu vlade. S obzirom da je neto novčani učinak po sve nivoe vlasti kao jedinstven subjekat nula, ta transakcija se mora eliminirati da bi se izbjeglo iskazivanje većih novčanih primitaka i novčanih isplata za sve nivoe vlasti kao jedinstven izvještajni subjekat od stvarnih. Subjektat vlasti može držati sredstva u financijskoj instituciji javnog sektora. Ta salda bi se eliminirala za sve nivoe vlasti jer predstavljaju salda unutar ekonomskog subjekta. Slično tome, komercijalni subjekat javnog sektora koji posluje u inostranstvu može izvršiti plaćanje u korist odjela vlade koje je još uvijek u tranzitu na datum izvještavanja. U takvom slučaju, ako se pri izradi konsolidiranih financijskih izvještaja za sve nivoe vlasti ne eliminiraju date transakcije, to će dovesti do iskazivanja manjeg novčanog salda i većih novčanih isplata svih nivoa vlasti kao jedinstvenog ekonomskog subjekta od stvarnih. Ta transakcija, međutim, ne bi se eliminirala i iz financijskih izvještaja koji se izrađuju za grupni subjekat koji, primjera radi, predstavlja sektor opće države koji ne obuhvata komercijalne subjekte javnog sektora.
- 2.1.52. Pojedinačni subjekti iz ekonomskog subjekta mogu usvojiti različite politike za razvrstavanje novčanih primitaka i novčanih isplata i za prezentaciju svojih financijskih izvještaja. Novčane primitke ili isplate koji nastaju iz sličnih transakcija u konsolidiranim financijskim izvještajima treba klasificirati i prezentirati na jednoobrazan način kad god je to izvodivo.

Konsolidirana objavljivanje

- 2.1.53. *Subjektat se potiče da u bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje ekonomskog subjekta izrađenim u skladu sa preporukama iz tačke 2.1.37. objavi:*

- (a) popis značajnih kontroliranih subjekta, uključujući njihov naziv i jurisdikciju u kojima svaki od njih posluje (kada se razlikuje od jurisdikcije u kojoj posluje subjekat koji ima kontrolu);
- (b) razloge zašto nije konsolidirao neki kontrolirani subjekat;
- (c) udio vlasničkih učešća u kontroliranim subjektima i opis načina na koji su utvrđena ta vlasnička učešća; i
- (d) kada je primjenjivo, faktore koje je uzео u obzir pri utvrđivanju da subjekat koji ima kontrolu
 - (i) kontrolira drugi subjekat (ili kategoriju subjekata) iako ima manje od polovine prava glasa u tom drugom subjektu (ili subjektima), zajedno sa objašnjenjem po kojoj osnovi postoji kontrola; ili
 - (ii) ne kontrolira drugi subjekat (ili kategoriju subjekata) iako ima više od polovine prava glasa u tom drugom subjektu (ili subjektima).

2.1.54. Subjekt koji prezentira financijske izvještaje ekonomskog subjekta kojima se konsolidiraju neki, ali ne svi kontrolirani subjekti kao što se preporučuje u tački 2.1.37. se potiče da u bilješkama uz te financijske izvještaje objavi informacije čije objavljivanje se preporučuje u tački 2.1.35, zajedno sa:

- (a) opisom klasa (ili karakteristika) kontroliranih subjekata koji su uključeni, odnosno nisu uključeni u financijske izvještaje grupe, te obrazloženje zašto bilo koja klasa subjekata nije uključena u konta grupe; i
- (b) popisom značajnih subjekata koji su dodati u financijske izvještaje grupe ili isključeni iz njih od prezentiranja financijskih izvještaja za prethodni period.

2.1.55. Subjekt koji ima kontrolu koji ne prezentira konsolidirane financijske izvještaje kako se preporučuje u tački 2.1.37. se potiče da objavi razloge zašto nisu prezentirani konsolidirani financijski izvještaji, kao i metodu koju je koristio da obračuna kontrolirane subjekte u svojim odvojenim financijskim izvještajima. On se potiče da objavi i naziv i adresu sjedišta subjekta koji ga kontrolira i koji objavljuje konsolidirane financijske izvještaje.

2.1.56. Objavljivanja koja se preporučuju u tačkama 2.1.53. i 2.1.54. će korisnicima pružiti informacije o sastavu i ključnim obilježjima potpuno konsolidiranih financijskih izvještaja izrađenih u skladu s preporukama iz tačke 2.1.37. i financijskih izvještaja kojima se konsolidira podskup kontroliranih subjekata u skladu sa preporukama iz tačke 2.1.38. Objavljivanja koja se preporučuju u tački 2.1.55. će korisnicima omogućiti da utvrde da li subjekat koji ima kontrolu izrađuje konsolidirane financijske izvještaje i, ako ih ne izrađuje, metodu koju je koristio za obračunavanje subjekata koje kontrolira.

Sticanje i otuđivanje kontroliranih subjekata i drugih poslovnih jedinica

2.1.57. Subjekt se potiče da objavi i odvojeno prezentira ukupne novčane tokove proistekle iz sticanja i otuđenja kontroliranih subjekata ili drugih poslovnih jedinica.

2.1.58. Subjekt se potiče da u bilješkama uz financijske izvještaje, u zbirnom iznosu za sticanja i otuđenja kontrolisanih subjekata ili drugih poslovnih jedinica tokom perioda, objavi svaku od sljedećih informacija:

- (a) ukupnu naknadu za kupovinu ili za otuđenje (uključujući novac ili drugu imovinu);
- (b) dio naknade za kupovinu ili za otuđenje izmiren u novcu; i
- (c) iznos novca u stečenom ili otuđenom kontroliranom subjektu, odnosno poslovnoj jedinici.

2.1.59. Odvojena prezentacija učinaka sticanja i otuđenja kontroliranih subjekata i drugih poslova na novčane tokove, zajedno sa odvojenim objavljivanjem iznosa stečenih ili otuđenih imovine i obaveza pomaže da se ti novčani tokovi razlikuju od novčanih primitaka i isplata proisteklih iz drugih aktivnosti subjekta. Kako bi se korisnicima omogućilo da prepoznaju učinke i sticanja i otuđenja, učinci otuđenja na novčane tokovi se neće odbijati od učinaka sticanja.

2.1.60. Ukupni iznos novca isplaćen ili primljen na ime kupoprodajne naknade se u izvještaju o novčanim primicima i isplatama iskazuje u neto vrijednosti, bez stečenog ili otuđenog novca.

2.1.61. Tačka 2.1.24. potiče objavljivanja o imovini, obavezama, prihodima i rashodima subjekta. Imovina, obaveze, prihodi i rashodi koji nisu novac, odnosno novčani tokovi stečenog ili otuđenog kontroliranog subjekta, odnosno poslovne jedinice također se mogu zasebno objaviti, sažeti u najznačajnije kategorije. U skladu sa zahtjevima tačke 1.3.32. prvog dijela ovog standarda, kada se vrše takva objavljivanja, imovinu, obaveze, prihode i rashode treba jasno odrediti i pojasniti osnovu koja je korištena za njihovo mjerenje i priznavanje.

Zajednički aranžmani

- 2.1.62. *Subjekt se potiče da izvrši objavljivanja o zajedničkim aranžmanima potrebna da se vjerno prikažu novčani primici i isplate subjekta u datom periodu i novčana salda s datumom izvještavanja.*
- 2.1.63. Zajednički aranžman je aranžman nad kojim dvije ili više strana imaju zajedničku kontrolu. Mnogi subjekti javnog sektora uspostavljaju zajedničke aranžmane za provođenje različitih aktivnosti. Te aktivnosti mogu biti sve od komercijalnih poslova do pružanja besplatnih usluga građanima. Uslovi zajedničkog aranžmana se propisuju ugovorom ili drugim obavezujućim sporazumom i obično se navode početni doprinosi svakog od učesnika u zajedničkom poduhvatu te udio svakog učesnika u zajedničkom poduhvatu u prihodima ili drugim koristima (ako ih ima) i rashodima. Subjekti koji izvještavanje vrše na gotovinskoj osnovi u pravilu će iskazati:
- (a) kao novčane isplate, novac utrošen na sticanje udjela u zajedničkom aranžmanu i na nastavak poslovanja tog zajedničkog aranžmana; a
 - (b) kao novčane primitke, novac primljen od zajedničkog aranžmana.

U objavljivanja o zajedničkim aranžmanima mogu spadati i popisi i opis udjela u značajnim zajedničkim aranžmanima. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor MRSJS 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate* i MRSJS 37 *Zajednički aranžmani* iz seta MRSJS-ova na obračunskoj osnovi daju uputstva u pogledu različitih vrsta i struktura zajedničkih aranžmana i eventualnih dodatnih objavljivanja koja se mogu izvršiti. Pri utvrđivanju da li je subjekat „pridruženi subjekat“ i da li je aranžman „zajednički aranžman“ kako su definirani u MRSJS-u 36 i MRSJS-u 37 moraće se koristiti definicija i objašnjenje „kontrole“ iz MRSJS-a 35.

Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama

- 2.1.64. U hiperinflacijskim privredama, prezentiranje financijskih izvještaja u domaćoj valuti bez prepravljanja nije korisno. Novac kupovnu moć gubi takvom brzinom da poređenja iznosa od transakcija i drugih događaja koji su nastali u drugim terminima, čak i u istom računovodstvenom periodu, obavezno navode na pogrešne zaključke.
- 2.1.65. Ovaj standard ne određuje apsolutnu stopu koja bi ukazivala da je došlo do hiperinflacije. To kada će prepravljanje financijskih izvještaja prema preporukama iz ovog standarda postati neophodno je stvar rasuđivanja. Na postojanje hiperinflacije ukazuju karakteristike ekonomskog okruženja date zemlje u koje spada, između ostalog, to da:
- (a) većina stanovništva bira da svoje bogatstvo drže u vidu nenovčane imovine ili u relativno stabilnoj stranoj valuti. Sve iznose domaće valute kojima raspolažu smjesta ulažu radi održavanja kupovne moći;
 - (b) većina stanovništva za izražavanje novčanih iznosa ne koriste domaću već relativno stabilnu stranu valutu. I cijene bi mogle biti navedene u toj stranoj valuti;
 - (c) prodaja i kupovina na kredit se vrše po cijenama kojima se nadoknađuje očekivani gubitak kupovne moći tokom perioda trajanja kredita, čak i kada je taj period kratak;
 - (d) kamatne stope, plate i cijene se ravnaju prema nekom indeksu cijena; i
 - (e) kumulativna stopa inflacije u roku tri godine doseže ili prelazi 100 posto.

Prepravljanje financijskih izvještaja

- 2.1.66. *Subjekt koji izvještavanje vrši u valuti hiperinflacijske privrede se potiče da:*
- (a) *prepravi svoj izvještaj o novčanim primicima i isplatama i druge financijske izvještaje prema mjernoj jedinici koja važi na datum izvještavanja;*
 - (b) *prepravi uporedive informacije za prethodni period i sve informacije u odnosu na ranije periode prema mjernoj jedinici koja važi na datum izvještavanja; i*
 - (c) *koristi neki opći indeks cijena da odrazi promjene ukupne kupovne moći. Bilo bi poželjno da svi subjekti koji izvještaje iskazuju u valuti date ekonomije koriste isti indeks.*
- 2.1.67. *Subjekt se potiče da objavi sljedeće:*
- (a) *činjenicu da su izvještaj o novčanim primicima i isplatama te drugi financijski izvještaji, kao i pripadajuće vrijednosti za ranije periode, prepravljeni prema promjenama opće kupovne moći valute izvještavanja i, kao rezultat toga, su iskazani u mjernoj jedinici koja važi na datum izvještavanja; i*

(b) *naziv i nivo cjenovnog indeksa na datum izvještavanja i kretanja tog indeksa tokom tekućeg i u prethodnom izvještajnom periodu.*

- 2.1.68. Cijene se vremenom mijenjaju kao rezultat različitih političkih, ekonomskih i društvenih uticaja. Pojedini uticaji, poput promjena u ponudi i potražnji, te tehnoloških promjena mogu dovesti do toga da se pojedinačne cijene povećaju, odnosno smanje značajno i nezavisno jedna od druge. Pored toga, opći ekonomski uticaji mogu uzrokovati promjene općeg nivoa cijena i, prema tome, opće kupovne moći novca.
- 2.1.69. U hiperinflacijskoj privredi, korisnost finansijskih izvještaja se značajno povećava ako se izraze u mjernoj jedinici koja važi na datum izvještavanja. Iz tog razloga se preporučuju načini obračunavanja i objavljivanja iz tačaka 2.1.66. i 2.1.67. Preporučuje se da se te informacije prezentiraju kao primarne informacije a ne kao dopuna finansijskim izvještajima koji nisu prepravljani. Ne preporučuje se odvojena prezentacija izvještaja o novčanim primicima i isplatama i drugih finansijskih izvještaja prije prepravljanja.
- 2.1.70. Sve stavke izvještaja o novčanim primicima i isplatama treba izraziti u mjernoj jedinici koja važi na datum izvještavanja. Prema tome, svi iznosi, uključujući sva plaćanja trećih strana objavljena na samom izvještaju o novčanim primicima i isplatama ili drugom finansijskom izvještaju, će biti prepravljani primjenom promjena općeg indeksa cijena od datuma kada su te isplate i primici izvorno evidentirani.
- 2.1.71. Mnogi subjekti javnog sektora u svoje finansijske izvještaje uvrštavaju i pripadajuće budžetske informacije kako bi omogućili poređenje s budžetom. Kada je to slučaj, ovaj standard preporučuje prepravljanje budžetskih informacija u skladu s njegovim odredbama.

Uporedive informacije

- 2.1.72. Da bi poređenja s ranijim periodima imala smisla, uporedive informacije za prethodni izvještajni period se moraju prepraviti korištenjem općeg indeksa cijena kako bi uporedivi finansijski izvještaji bili prezentirani u mjernoj jedinici koja važi na kraju izvještajnog perioda. I informacije o ranijim periodima koje se objavljuju također treba izraziti u mjernoj jedinici koja važi na kraju izvještajnog perioda.

Konsolidirani finansijski izvještaji

- 2.1.73. Subjekat koji ima kontrolu koji izvještava u valuti hiperinflacijske privrede može imati kontrolirane subjekte koji također izvještavaju u valutama hiperinflacijskih privreda. Da bi izvještaj o novčanim primicima i isplatama i drugi finansijski izvještaji bili izrađeni na dosljednoj osnovi, finansijski izvještaji svakog takvog kontroliranog subjekta se trebaju prepraviti primjenom općeg indeksa cijena zemlje u čijoj valuti su iskazivani prije uvrštavanja u konsolidirane finansijske izvještaje koje izdaje subjekat koji ih kontrolira. Kada je neki od takvih kontroliranih subjekata strani kontrolirani subjekat, njegovi prepravljani finansijski izvještaji se preračunavaju po zaključnim kursovima.
- 2.1.74. Kada se konsolidiraju finansijski izvještaji različitih datuma izvještavanja, sve stavke, bez obzira da li se radi o nemonetarnim ili monetarnim stavkama, moraju se prepraviti u mjernoj jedinici koja važi na datum konsolidiranih finansijskih izvještaja.

Odabir i korištenje općeg indeksa cijena

- 2.1.75. Prepravljanje finansijskih izvještaja po pristupu koji se preporučuje ovim standardom iziskuje korištenje nekog općeg indeksa cijena koji odražava promjene opće kupovne moći. Poželjno je da svi subjekti koji izvještavaju u valuti iste privrede koriste i isti indeks.
- 2.1.76. Cilj objavljivanja koja preporučuje ovaj standard je da jasno pokažu osnovu za obrađivanje učinaka hiperinflacije u finansijskim izvještajima. Pored toga, predviđeno je da se kroz ta objavljivanja osiguraju i druge informacije potrebne za razumijevanje te osnove i iznosa do kojih se došlo njenim korištenjem.

Plaćanja koja treće strane vrše u ime subjekta

- 2.1.77. *Kada se u izvještajnom periodu izvještajni subjekat službeno obavijesti ili na drugi način sazna da su treće strane izvršile plaćanja kojima se direktno izmiruju njegove obaveze, odnosno nabavljaju dobra i usluge za njegovu korist, taj subjekat se potiče da u bilješkama uz finansijske izvještaje objavi:*

(a) *ukupan iznos plaćanja takvih trećih strana; i*

(b) *potkategorije ukupnog iznosa takvih plaćanja na klasifikacijskoj osnovi koja odgovara njegovim poslovima.*

- 2.1.78. U određenim slučajevima, treće strane nabavljaju dobra ili usluge u ime subjekta, odnosno izmiruju njegove obaveze. Na primjer, državna vlada bi mogla financirati provođenje obrazovnog ili programa zdravstvene zaštite nezavisnih pokrajinskih ili

općinskih vlasti tako što u datom periodu direktno plaća pružatelje usluga i nabavlja i na druge vlasti prenosi neophodne potrepštine. Slično tome, državna vlada ili nezavisna humanitarna agencija bi mogle direktno platiti građevinsku firmu da izgradi cestu za drugu vladu umjesto da ta sredstva doznače samoj vladi. Takva plaćanja se mogu izvršiti u vidu bespovratnih sredstava, donacije ili drugog vida pomoći ili dati kao zajam koji se mora otplatiti. U opisanim slučajevima, pokrajinske i općinske vlasti ne dobivaju novac (uključujući ekvivalente novca) direktno od drugog subjekta niti stiču kontrolu nad bankovnim računom ili sličnim instrumentom koji za njih uspostavi drugi subjekat. Prema tome, iznos izmiren ili plaćen u njihovo ime ne predstavlja „novac“ kako je definiran ovim standardom, ali vlasti primatelje ipak imaju koristi od novčanih isplata koje su izvršene u njihovo ime.

- 2.1.79. Objavljivanjem informacija o iznosu i kategorijama plaćanja koja su izvršile treće strane (bilo po vrsti, funkciji ili po obome) će se pružiti dodatne informacije od koristi za utvrđivanje odgovornosti i donošenja odluka. U određenim slučajevima, subjekat neće biti ni službeno obaviješten ni na drugi način saznati da je treća strana izvršila plaćanja u njegovo ime u izvještajnom periodu, odnosno neće obavezno imati načina da potvrdi da je očekivano plaćanje izvršeno. Kada nije siguran da objavljeni iznos plaćanja trećih strana vjerno prikazuje sva takva plaćanja izvršena u ime subjekta u datom periodu, u bilješkama treba informirati korisnike da je moguće da takva objavljivanja ne obuhvataju sva plaćanja trećih strana.
- 2.1.80. Tačka 2.1.77. potiče na objavljivanje ukupnog iznosa plaćanja trećih strana izvršenih u izvještajnom periodu i najznačajnijih kategorija takvih plaćanja. U plaćanja trećih strana će spadati i iznosi definirani kao vanjska i druge vrste pomoći u tačkama 2.1.82. ovog standarda. Stavka (b) tačke 2.1.90. potiče na objavljivanje iznosa vanjske pomoći koja je subjektu osigurana u vidu plaćanja trećih strana. Tačka 2.1.91. potiče da se takva objavljivanja izvrše i za druge vrste pomoći kada je to izvodivo.
- 2.1.81. Određivanje potkategorija (ili klasa) plaćanja trećih strana koje bi se mogle objaviti u skladu sa stavkom (b) tačke 2.1.77. je stvar profesionalnog rasuđivanja. Faktori koje treba uzeti u obzir pri korištenju tog rasuđivanja su dati u tački 1.3.17. prvog dijela ovog standarda.

Primatelji vanjske i drugih vrsta pomoći

Definicije pojmova

2.1.82. *Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.*

Pomoć se odnosi na vanjsku i druge vrste pomoći.

Bilateralne agencije za vanjsku pomoć su agencije uspostavljene zakonima, drugim pravnim propisima ili po osnovu drugih ovlaštenja određene zemlje isključivo u svrhu ili obuhvatajući pružanje sve ili dijela vanjske pomoći te zemlje.

Transakcije razmjene su transakcije u okviru kojih jedan subjekat prima imovinu, odnosno usluge ili mu se izmiruju obaveze i u zamjenu daje približno jednaku vrijednost (prvenstveno u vidu novca, roba, usluga ili prava korištenja imovine) direktno drugom subjektu.

Vanjska pomoć se odnosi na sva službena sredstva koja primatelj može koristiti ili na drugi način sticati koristi od njih u ostvarivanju svojih ciljeva.

Multilateralne agencije za vanjsku pomoć su agencije ustanovljene međunarodnim sporazumom ili ugovorom u svrhu ili obuhvatajući pružanje vanjske pomoći.

Nevladine organizacije (skr. NVO-ovi) su strane ili domaće agencije ustanovljene da samostalno bez kontrole bilo kakve vlade pružaju pomoć vladi, odnosno vladama, državnim agencijama, drugim organizacijama ili pojedincima.

Službena sredstva se odnose na sve zajmove, bespovratna sredstva, tehničku pomoć, garancije i druge vidove pomoći koju multilateralne ili bilateralne agencije za vanjsku pomoć, vlade ili državne agencije pružaju ili se prema obavezujućem sporazumu obavezuju da će pružiti primatelju koji nije iz iste zemlje kao vlada ili državna agencija koja pruža ili se obavezala da će pružiti pomoć.

Druge vrste pomoći se odnose na sredstva koja pružaju NVO-ovi i na poklone i donacije, te druge vidove pomoći koju pojedinci i organizacije privatnog sektora dobrovoljno daju a koju primatelj može koristiti ili na drugi način sticati koristi od nje pri ostvarivanju svojih ciljeva. U druge vrste pomoći na spadaju službeni resursi, porezi, novčane kazne i naknade, sredstva osigurana kroz transakcije razmjene niti sredstva koja daju vlada ili državne agencije iz iste zemlje kao i primatelj pomoći.

Pomoć

2.1.83. „Pomoć“ je u ovom standardu široko definirana kako bi uključivala „vanjsku pomoć“ i „druge vrste pomoći“. U nastavku teksta su data glavna obilježja vanjske i drugih vrsta pomoći.

Vanjska pomoć

2.1.84. Vanjska pomoć je definirana kao sva službena sredstva koja primatelj može koristiti ili na drugi način sticati koristi od njih pri ostvarivanju svojih ciljeva. Različite organizacije mogu koristiti različitu terminologiju za opisivanje vanjske pomoći ili pojedinih kategorija vanjske pomoći. Tako bi, primjera radi, neke organizacije mogle koristiti pojam „vanjska humanitarna pomoć“ ili samo „humanitarna pomoć“ umjesto vanjske pomoći. U tim slučajevima, drugačija terminologija vjerovatno neće uzrokovati zabunu, ali mogući su i primjeri korištenja značajno drugačije terminologije. U tim slučajevima će se biti neophodno služiti profesionalnim prosuđivanjem kako bi se utvrdilo da li se data sredstva mogu klasificirati kao vanjska pomoć.

2.1.85. Službena sredstva su sredstva koja multilateralne ili bilateralne agencije za vanjsku pomoć, vlade ili državne agencije pružaju ili se prema obavezujućem sporazumu obavezuju da će pružiti primatelju koji nije iz iste zemlje kao pružatelj pomoći. Pod vladama iz definicije službenih resursa se mogu podrazumijevati centralne, pokrajinske, lokalne ili vlasti saveznih država bilo koje zemlje. Prema tome, pomoć koju, primjera radi, državna vlada ili agencija savezne države iz bilo koje zemlje pruži lokalnim ili vlastima savezne države u drugoj zemlji predstavlja vanjsku pomoć u skladu s definicijom iz ovog standarda. S druge strane, pomoć koju centralne ili vlasti savezne države pruže drugom nivou vlasti u istoj zemlji i pomoć koju pruže NVO-ovi, čak ni kada se ona pruža prema obavezujućem sporazumu, ne zadovoljava definiciju službenih sredstava i, prema tome, nije vanjska pomoć.

2.1.86. Sporazumima o pružanju vanjske pomoći može se propisivati da subjekat:

- (a) povuče u gotovini cijeli iznos kredita ili bespovratnih sredstava, odnosno tranšu kredita ili bespovratnih sredstava;
- (b) traži povrat sredstava koja je isplatio trećim stranama tako u gotovini izmirujući svoju obavezu ili obaveze i koja zadovoljavaju određene uslove, kako je uređeno sporazumom o dodjeli kredita ili bespovratnih sredstava; ili

- (c) podnese molbu agenciji za vanjsku pomoć da direktno izvrši plaćanja trećoj strani time u gotovini izmirujući obavezu ili obaveze subjekta primatelja pomoći kako je određeno sporazumom o dodjeli kredita ili bespovratnih sredstava, uključujući obavezu subjekta primatelja za dobra ili usluge koje daje ili će dati neka NVO.

Sporazumima o pružanju vanjskoj pomoći se može urediti i davanje dobara, odnosno pružanje usluga primatelju.

Druge vrste pomoći

- 2.1.87. Pod drugim vrstama pomoći se podrazumijevaju sredstva koja osiguraju NVO-ovi i pomoć koju na dobrovoljnoj osnovi daju, na primjer, pojedinci, dobrotvorna društva i druge organizacije. Porezi i druga sredstva koja je bilo, odnosno biće obavezno platiti subjektima javnog sektora prema zakonima ili drugim propisima, novčane kazne i drugi penali za povrede zakona ili drugih propisa, te naknade za usluge koje su pružili subjekti javnog sektora ili su pružene u njihovo ime ne predstavljaju druge vrste pomoći kako je definirana u tački 2.1.82. Slično tome, sredstva data u sklopu transakcija razmjene i prijenosi sredstava između različitih nivoa vlasti iste zemlje ne klasificiraju se kao druge vrste pomoći.
- 2.1.88. U većini slučajeva će biti jasno da li su sredstva data dobrovoljno i da li su namijenjena kao pomoć, primjera radi, u vanrednim situacijama, za ekonomski razvoj, ostvarenje socijalnih ciljeva ili za druge svrhe. U nekim slučajevima, međutim, biće potrebno koristiti profesionalno rasuđivanje kako bi se utvrdilo da li osigurana sredstva klasificirati kao druge vrste pomoći.
- 2.1.89. NVO-ovi su strane ili domaće agencije ustanovljene samostalno bez kontrole bilo koje vlade. U rijetkim slučajevima neće biti očito da li je neka donatorska organizacija bilateralna, odnosno multilateralna agencija za vanjsku pomoć ili NVO i, dakle, nezavisna od kontrole bilo koje vlade. Kada takva donatorska organizacija pruža ili se obavezala da će pružiti pomoć prema odredbama obavezujućeg sporazuma, razlika između službenih sredstava kako su definirana u ovom standardu i sredstava koja daje NVO neće biti najjasnija. U takvim slučajevima, mora se koristiti profesionalno rasuđivanje kako bi se utvrdilo da li primljena pomoć zadovoljava definiciju vanjske ili druge vrste pomoći.

Primljena vanjska pomoć

2.1.90. *Subjekt se potiče da u bilješkama uz financijske izvještaje zasebno objavi:*

- (a) *ukupni iznos vanjske pomoći primljene u novcu tokom perioda, osim kada je ona objavljena kao zasebna klasa novčanih primitaka na samom izvještaju o novčanim primicima i isplatama;*
- (b) *ukupni iznos vanjske pomoći koju su treće strane platile tokom perioda direktno izmirujući obaveze subjekta ili dobara i usluga koje su nabavile u ime subjekta, onda kada su te treće strane obavijestile primatelja ili je primatelj na drugi način potvrdio da se radi o pomoći;*
- (c) *ukupni iznos vanjske pomoći primljene u periodu u vidu kredita i ukupni iznos primljen u vidu bespovratnih sredstava;*
- (d) *značajnije kategorije pružatelja vanjske pomoći i iznose koje su osigurali;*
- (e) *svrhe za koje je namijenjena i u koje je iskorištena vanjska pomoć primljena u izvještajnom periodu u vidu kredita i bespovratnih sredstava, razvrstano prema značajnijim kategorijama i iznosima; i*
- (f) *saldo nepovučene vanjske pomoći u vidu kredita i bespovratnih sredstava koja je dostupna na datum izvještavanja za financiranje budućih poslova u uslovima kada je iznos kredita ili bespovratnih sredstava koja su raspoloživa primatelju naznačen u obavezujućem sporazumu i kada je veoma izgledno da će svi značajni uslovi i odredbe koje određuju taj iznos ili utiču na pristup istom biti ispunjeni, zasebno prikazujući*
 - (i) *ukupnu vanjsku pomoć u vidu kredita;*
 - (ii) *ukupnu vanjsku pomoć u vidu bespovratnih sredstava; i*
 - (iii) *u koje svrhe se smiju utrošiti nepovučeni kredit ili bespovratna sredstva.*

Druge vrste primljene pomoći

2.1.91. *Kada je izvodivo, subjekt se potiče da za druge vrste primljene pomoći izvrši objavljivanja iz tačke 2.1.90.*

Primljena vanjska i druge vrste pomoći

- 2.1.92. Objavljivanjem ukupnog iznosa primljene vanjske pomoći i, zasebno, iznosa drugih vrsta pomoći primljene u novcu i u vidu plaćanja koja su treće strane izvršile u ime subjekta mogu se pružiti korisne informacije o tome u kojoj mjeri se poslovi izvještajnog subjekta financiraju od poreza i/ili iz internih izvora a u kojoj zavise od vanjske i drugih vidova pomoći, te o vidovima te pomoći, to jeste, da li se radi o novcu ili o drugoj vrsti koristi. Objavljivanja o vanjskoj i drugim vrstama pomoći

primljene u vidu plaćanja trećih strana se potiču kad god subjekat bude službeno obaviješten ili na drugi način potvrdi da su takva plaćanja izvršena tokom izvještajnog perioda.

- 2.1.93. Objavljivanje iznosa vanjske i drugih vrsta pomoći primljene u vidu kredita ili bespovratnih sredstava omogućuje korisnicima da odrede da li subjekat ima obavezu otplatiti pruženu pomoć u nekom budućem roku.
- 2.1.94. Objavljivanjem značajnih kategorija pružatelja pomoći, kao što su multilateralni donatori, bilateralni donatori, međunarodne organizacije za pomoć, NVO-ovi, domaće organizacije za pomoć i druge veće kategorije kako je primjereno u odnosu na izvještajni subjekat pokazaće se u kojoj mjeri subjekat zavisi od konkretnih kategorija pružatelja pomoći a biće relevantno i za procjenu održivosti pomoći.
- 2.1.95. Subjekt vanjsku pomoć može primiti za razne svrhe, uključujući pomoć za:
- (a) ekonomski razvoj ili ostvarenje socijalnih ciljeva, poznatu i pod nazivom „razvojna pomoć“;
 - (b) ostvarenje humanitarnih ciljeva u vanrednim situacijama, koja se često naziva i „pomoć u vanrednim situacijama“;
 - (c) održavanje stanja platnog bilansa ili trenutnog deviznog kursa, koja se često naziva i „pomoć za održavanje platnog bilansa“;
 - (d) ostvarenje vojnih i/ili ciljeva u vezi s odbranom, poznatu i kao „vojna pomoć“; i za
 - (e) aktivnosti trgovanja, uključujući izvozne kredite ili zajmove koje nude izvozne/uvozne banke i druge državne agencije, koja se često naziva „financiranje trgovine“.
- 2.1.96. I druge vrste pomoći se mogu pružiti za svrhe poput pomaganja u vanrednim situacijama i pomaganja ostvarenja socijalnih ciljeva subjekta.
- 2.1.97. Objavljivanje informacija o svrhama za koje su pružene i u koje su iskorištene vanjska i druge vrste pomoći u izvještajnom periodu, razvrstanih prema značajnim kategorijama namjena, dodatno će pokazati da subjekat preuzima odgovornost za korištenje primljene pomoći.
- 2.1.98. Iznos vanjske pomoći i pomoći od NVO-ova i iz drugih izvora koja je predviđena prema obavezujućem sporazumu, ali u datom trenutku još nije povučena može biti značajan. U nekim slučajevima, iznos kredita ili bespovratnih sredstava koji se daju kao pomoć je uređen pripadajućim obavezujućim sporazumom i veoma je izgledno da će biti zadovoljeni svi značajni uslovi da bi se moglo pristupiti tom iznosu. To se može desiti kod nepovučениh tranši sredstava za financiranje nekog tekućeg projekta kada su svi uslovi ispoštovani i nastavljaju se ispunjavati i očekuje se da se realizacija projekta nastavi prema odredbama sporazuma. Objavljivanjem nepovučениh salda vanjske i drugih vrsta pomoći u takvim situacijama će se pružiti informacije o tome u kojoj mjeri je pomoć koja je stavljena na raspolaganje subjektu povučena u izvještajnom periodu i o iznosu vanjske i drugih vidova pomoći koji je dostupan za dalju realizaciju konkretnih započetih projekata.
- 2.1.99. U određenim slučajevima, donator može izraziti namjeru da trajno pruža pomoć izvještajnom subjektu a da pri tome u obavezujućem sporazumu ne navede tačan iznos kredita ili bespovratnih sredstava koje po tom osnovu namjerava osigurati u budućim periodima. U drugim slučajevima, opet, iznos pomoći može biti naznačen, ali zavisiti od ispunjenja određenih uslova za koje se na datum izvještavanja ne može procijeniti da je veoma izgledno. U takvim slučajevima, objavljivanje nepovučениh iznosa se ne potiče stavkom (f) tačke 2.1.90. U određenim situacijama, može se pokazati neophodnim koristiti profesionalno prosuđivanje kako bi se procijenilo da li je veoma izgledno da će se ispuniti značajni uslovi od kojih zavisi, odnosno koji utiču na pristup vanjskoj ili drugim vrstama pomoći.

Primljena dobra i usluge

- 2.1.100. *Subjektat se potiče da u bilješkama uz financijske izvještaje zasebno objavi vrijednost pomoći koju je u periodu primio u vidu dobara ili usluga, te osnovu na kojoj je utvrđena ta vrijednost.*
- 2.1.101. Značajna vrijednost pomoći može biti primljena u vidu dobara, odnosno usluga. To će biti slučaj kada se nova ili korištena dobra, poput vozila, računara ili druge opreme, prenesu na subjekat po osnovu sporazuma o vanjskoj pomoći ili ih osiguraju, primjera radi, NVO ili dobročinitelji iz privatnog sektora. To će biti slučaj i kada se, prema sporazumu o vanjskoj pomoći, odnosno kada NVO ili drugi donatori vladi dostave hranu koju treba raspodijeliti svojim građanima kao pomoć u vanrednim situacijama. Za neke primatelje, dobra ili usluge mogu predstavljati jedan od najznačajnijih vidova pomoći koju primaju.
- 2.1.102. Objavljivanje vrijednosti pomoći koja je u izvještajnom periodu primljena u vidu dobara ili usluga korisnicima financijskih izvještaja će pomoći da bolje razumiju puni opseg pomoći koja je primljena u tom periodu. U nekim slučajevima i za neke primatelje, međutim, utvrđivanje vrijednosti takvih dobara i usluga neće biti jednostavno i moglo bi iziskivati dosta vremena i novca. To će naročito biti slučaj kada nije lako utvrditi tržišnu cijenu za primljena dobra i usluge na domaćem tržištu, kada se radi o dobrima i uslugama kojima se obično ne trguje na međunarodnim tržištima ili o dobrima i uslugama jedinstvene prirode, što se često dešava kod pomoći u vanrednim situacijama.
- 2.1.103. Ovaj standard ne propisuje obaveznu osnovu za utvrđivanje vrijednosti predmetnih dobara ili usluga. Prema tome, njihova vrijednost se može odrediti kao amortizirani historijski trošak fizičke imovine u trenutku kada je imovina prenesena na primatelja ili kao cijena koju su agencija za vanjsku pomoć ili drugi donator platili za isporučenu hranu. Ona se može odrediti i na osnovu procjene vrijednosti koju izvrši uprava prenositelja, uprava primatelja ili treća strana. Kada se objavljuje vrijednost pomoći date u vidu dobara ili usluga, tačka 2.1.100. potiče i na objavljivanje osnove korištene za utvrđivanje te vrijednosti. Kada se ona opiše kao fer vrijednost, mora zadovoljavati definiciju fer vrijednosti, to jeste, predstavljati iznos za koji se imovina može razmijeniti ili obaveza izmiriti između informiranih voljnih strana u transakciji po tržišnim uslovima.

2.2. Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora koji su u postupku prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

Prezentiranje izvještaja o novčanim primicima i isplatama

- 2.2.1. *Subjektat koji je u postupku prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi se potiče da prezentira izvještaj o novčanim primicima i isplatama u formatu koji nalaže i međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 2 Izvještaji o novčanim tokovima.*
- 2.2.2. Kako prelaze na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi, subjekti će morati postepeno prikupljati i izrađivati više informacija i uspostavljati sisteme koji su neophodni da bi mogli ispoštovati sve važeće MRSJS-ove na obračunskoj osnovi prije nego službeno usvoje te standarde. Prezentiranje informacija u formatu koji u najvećoj mogućoj mjeri oponaša format usvojen u MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi će pomoći postupak tranzicije.
- 2.2.3. MRSJS 2 daje uputstva za razvrstavanje novčanih tokova na novčane tokove koji se tiču poslovnih, aktivnosti financiranja ili aktivnosti ulaganja, te zahtjeve u pogledu izrade izvještaja o novčanim tokovima na čijem licu se sve te kategorije iskazuju zasebno. Rezime ključnih aspekata MRSJS-a 2 i uputstava za njihovu primjenu kod financijskog izvještavanja prema ovom standardu je dat u Dodatku 3. Drugim dijelom ovog standarda se potiče na objavljivanje dodatnih informacija pored onih koje nalaže MRSJS 2. Subjekti koji usvoje format iz MRSJS-a 2 za prezentiranje izvještaja o novčanim primicima i isplatama se potiču da izvrše i dodatna objavljivanja iz drugog dijela ovog standarda.

Konsolidirani financijski izvještaji: Ekonomski subjekat

- 2.2.4. Ovaj standard potiče subjekte koji imaju kontrolu da prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje kojima konsolidiraju sve subjekte koje kontroliraju kroz općeprihvaćene postupke konsolidacije i navodi neke od situacija u kojima to nije neophodno napraviti. Te situacije odražavaju situacije prepoznate u MRSJS-u 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*, s tim što MRSJS 35 nudi i dodatno izuzeće od obaveze izrade konsolidiranih financijskih izvještaja za subjekte koji imaju kontrolu koji su investicijski subjekti i subjekte koje kontroliraju mjere po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit. To izuzeće nije dostupno subjektima koji imaju kontrolu koji su investicijski subjekti ako primjenjuju MRSJS na gotovinskoj osnovi.
- 2.2.5. Kada se ne prezentiraju financijski izvještaji kojima se konsolidiraju svi kontrolirani subjekti, ovaj standard preporučuje da se prezentiraju financijski izvještaji kojima će se iskazati informacije o ekonomskom subjektu sastavljenom od podgrupa kontroliranih subjekata poput onih koje predstavljaju budžetski sektor ili sektor opće države, odnosno drugi vid grupiranja

osnovnih aktivnosti vlade. MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi ne zabranjuju prezentaciju informacija o takvim ekonomskim subjektima, ali one ne mogu biti zamjena za punu konsolidaciju svih kontroliranih subjekata kako je propisana MRSJS-om 35.

- 2.2.6 Subjekti koji su u postupku prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi moraju se upoznati sa razlikama između zahtjeva u pogledu konsolidacije iz MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i ekvivalentnih zahtjeva iz MRSJS-a na gotovinskoj osnovi.

Obavezna i preporučena objavljivanja prema MRSJS-u na gotovinskoj osnovi

- 2.2.7. Zahtjevi i preporuke ovog standarda su u skladu sa zahtjevima i preporukama ekvivalentnih MRSJS-ova na obračunskoj osnovi u mjeri u kojoj se odnose na financijsko izvještavanje na gotovinskoj osnovi. U nekim slučajevima, međutim, ovaj standard potiče na objavljivanja koja se ne zahtijevaju MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. To je slučaj, primjera radi, sa preporučivanjem objavljivanja o pitanjima poput plaćanja trećih strana i vanjske i drugih vrsta pomoći. Ta objavljivanja se preporučuju ovim standardom da bi se osigurala dodatne informacije od koristi za procjenjivanje načina i nivoa financiranja subjekta. Takve informacije mogu koristiti svim korisnicima financijskih izvještaja opće namjene za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. One mogu biti relevantne i u odnosu na „posebne potrebe“, primjera radi, pružatelja vanjske i drugih vrsta pomoći, koji će ih koristiti da prate isporučivanje i korištenje pomoći namijenjene datom subjektu.

MRSJS 33 Prva primjena MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

- 2.2.8. MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi* (skr. MRSJS-ova) sadrži prijelazne odredbe prema kojima se subjekti oslobađaju od obaveze primjenjivanja određenih zahtjeva MRSJS-ova na obračunskoj osnovi na period od tri (3) godine od datuma prve primjene tih standarda. MRSJS 33 propisuje da, na datum prve primjene MRSJS-ova, subjekat koji prvi put primjenjuje te standarde može odlučiti da iskoristi jedno od više izuzeća iz MRSJS-a 33 i, zavisno od vrste izuzeća koje je iskoristio, označi svoje financijske izvještaje kao:
- (a) *Prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima*, kada iskoristi izuzeća propisana dijelom MRSJS-a 33 naslovljenim „Izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi“; ili kao
 - (b) *Financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi*, kada iskoristi druga izuzeća iz MRSJS-a 33, tačnije izuzeća data u dijelu naslovljenom „Izuzeća koja ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi“.³
- 2.2.9. U Dodatku A. MRSJS-a 33 se pobrojavaju prijelazna izuzeća i odredbe koja su subjekti koji prvi put primjenjuju standarde dužni i/ili mogu odabrati da koriste po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i ilustrira da li će to uticati na fer prezentaciju i sposobnost subjekta koji prvi put primjenjuje MRSJS-ove na obračunskoj osnovi da ustvrdi da je ostvario usaglašenost sa tim standardima.

Osnove za donošenje zaključaka iz drugog dijela MRSJS-a na gotovinskoj osnovi

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi.

Uvod – otklanjanje prepreka usvajanju ovog MRSJS-a

- OZ1. Zahtjevi u pogledu izrade konsolidiranih financijskih izvještaja i objavljivanja informacija o vanjskoj pomoći i plaćanjima trećih strana koji su ranije bili uvršteni u prvi dio MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (izdanja iz 2017. godine) su se pokazali kao jedna od najvećih prepreka usvajanju ovog standarda. Da bi se otklonila ta prepreka, ti zahtjevi su ponovo razmotreni i pretvoreni u preporuke date u drugom dijelu standarda.
- OZ2. U postupku pretvaranja zahtjeva u preporuke, izvršene su i dodatne izmjene i dopune istih kako bi se ojačala funkcija drugog dijela standarda u pomaganju prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

Konsolidacija

- OZ3. Drugim dijelom ovog standarda subjekti koji imaju kontrolu se potiču da prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje kojima će konsolidirati sve subjekte koje kontroliraju. Pored toga, on subjekte koji imaju kontrolu koji ne konsolidiraju sve svoje kontrolirane subjekte potiče da izrade financijske izvještaje za ekonomski subjekat koji predstavlja budžetski sektor,

³ U Dodatku A. MRSJS-a 33 se pobrojavaju prijelazna izuzeća i odredbe koje su subjekti koji prvi put primjenjuju standarde dužni i/ili mogu odabrati da koriste po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i ilustrira da li to uticati na fer prezentaciju i sposobnost subjekta koji prvi put primjenjuje MRSJS-ove na obračunskoj osnovi da ustvrdi da je ostvario usaglašenost sa tim standardima.

sektor opće države ili drugu grupu osnovnih aktivnosti vlade kao jedan od koraka u pravcu prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Takvim financijskim izvještajima će se pružiti informacije koje korisnicima mogu koristiti kod utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka i koje će pomoći uređen i koristan prelazak na punu konsolidaciju kakvu nalažu MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi. Preporuka da se prezentiraju financijski izvještaji za ekonomski subjekat koji uključuje kontrolirane subjekte koji predstavljaju sektor opće države je ujedno u skladu sa strateškim ciljem *IPSASB*-a da pomogne usklađivanje računovodstvenih standarda za javni sektor i statističkih osnova za financijsko izvještavanje gdje je to primjereno.

- OZ4. Kao dodatna pomoć subjektima koji prelaze na obračunsku osnovu, ključne definicije i preporučena objavljivanja su izmijenjena tamo gdje je to bilo potrebno kako bi se osiguralo da nisu u koliziji sa MRSJS-om 34 *Odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS-om 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*, MRSJS-om 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*, MRSJS-om 37 *Zajednički aranžmani* niti sa MRSJS-om 38 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*.

Vanjska pomoć

- OZ5. Zahtjevi u pogledu objavljivanja informacija o vanjskoj pomoći koji su bili uvršteni u prvi dio MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (izdanja iz 2007. godine) su izmijenjeni i pretvoreni u preporuke u drugom dijelu standarda. Pored toga, objavljivanja koja su ranije zahtijevana ili preporučivana su smanjena kako bi naglasak primarno bio na poticanju objavljivanja informacija o vanjskoj pomoći u vidu novca i plaćanja trećih strana primljenoj i iskorištenoj u izvještajnom periodu, te iznosa nepovučene pomoći koja je dostupna izvještajnom subjektu na datum izvještavanja. Ovim izmijenjenim MRSJS-om na gotovinskoj osnovi (iz 2017.) preporučuje se i to da se objavljivanje informacija o pitanjima kao što su značajne odredbe i uslovi sporazuma o vanjskoj pomoći, odredbe i uslovi koji nisu ispoštovani i odredbe i uslovi otplate neizmirenih dugovanja po osnovu vanjske pomoći otklone iz standarda. Tamo gdje je to izvodivo, drugi dio standarda potiče izvještajne subjekte da izvrše objavljivanja o pomoći koju su primili u vidu novca i plaćanja trećih strana od, primjera radi, NVO-ova i donatora iz javnog i privatnog sektora.
- OZ6. *IPSASB* smatra da se preporučenim objavljivanjima pružaju informacije od koristi za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka, da će vjerovatno biti ostvariva i da bolje odražavaju opću namjenu za kakvu su predviđeni financijski izvještaji na gotovinskoj osnovi.
- OZ7. Drugim dijelom MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (iz 2007.) poticalo se objavljivanje vrijednosti dobara i usluga koji su primljeni u periodu kao vanjska pomoć. Prvi dio tog standarda je nalogao da subjekti koji odluče objaviti vrijednost vanjske pomoći koja je u periodu primljena u vidu dobara i usluga objave i osnovu za utvrđivanje te vrijednosti. Takva objavljivanja su bila preporučena, ali ne i obavezna, i u odnosu na pomoć dobivenu od NVO-ova. Neki od članova su tražili pojašnjenje odnosa između tih zahtjeva i preporuka i zahtjeva i preporuka koje se tiču plaćanja trećih strana. Neki od njih su izrazili i zabrinutost oko toga da se objavljivanje osnove za utvrđivanje vrijednosti dobara i usluga primljenih kao službena sredstva prema sporazumima o vanjskoj pomoći zahtijeva dok se za druge okolnosti samo preporučuje. *IPSASB* je oslovio te razloge za brigu. Konkretno, u izmijenjenom MRSJS-u na gotovinskoj osnovi (iz 2017.), pojašnjen je odnos između vanjske pomoći i plaćanja trećih strana i zahtjev za objavljivanje osnove za određivanje vrijednosti primljenih dobara i usluga pretvoren u preporuku u drugom dijelu standarda i proširen da se odnosi i na vanjsku i na druge vrste pomoći primljene u vidu dobara i usluga.

Plaćanja trećih strana

- OZ8. Prvi dio MRSJS-a na gotovinskoj osnovi (iz 2007.) je nalogao objavljivanje određenih informacija o plaćanjima koja su izvršile treće strane u zasebnoj koloni na licu izvještaja o novčanim primicima i isplatama. U ovom izmijenjenom MRSJS-u na gotovinskoj osnovi (iz 2017. godine), taj zahtjev je pretvoren u preporuku da se takva objavljivanja izvrše u sklopu bilješki uz financijske izvještaje a ne na samim izvještajima. Pretvaranje zahtjeva za objavljivanje informacija o plaćanjima trećih strana u preporuku je izvršeno u odgovoru na zabrinutost da primatelji pomoći ne bi na vrijeme dobili informacije potrebne da se ti zahtjevi ili preporuka u potpunosti zadovolje. U takvim slučajevima, informacije koje se uvrste u financijske izvještaje bi vjerovatno bile nepotpune i ne bi ih bilo opravdano objaviti u zasebnoj koloni na licu financijskih izvještaja zbog mogućnosti da će se pogrešno protumačiti njihova korisnost za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka.
- OZ9. U ovom izmijenjenom MRSJS-u na gotovinskoj osnovi iz 2017. godine izvršene su i izmjene prvog dijela da bi se uvrstilo dodatno pojašnjenje aranžmana po principu jedinstvenog računa kako bi se odrazio stav *IPSASB*-a da iz takvih aranžmana ne nastaju plaćanja trećih strana. Tim pojašnjenjem je smanjen broj situacija u kojima može doći do plaćanja trećih strana.

Izmjene i dopune koje imaju za cilj pomoći subjektima koji prelaze na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajaju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi

- OZ10. U ovom izmijenjenom MRSJS-u na gotovinskoj osnovi (iz 2017.) su unaprijeđene preporuke iz drugog dijela kako bi se ojačala funkcija standarda u pomaganju vladama i drugim subjektima javnog sektora u prelasku na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Ta unapređenja uključuju:

- (a) ažurirane definicije i preporuke u pogledu objavljivanja kako bi se osiguralo da nisu u koliziji sa ekvivalentnim MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi osim kada je to namjerno napravljeno da bi podcrtalo da je težište ovog standarda na gotovinskoj osnovi; i
- (b) isticanje značaja MRSJS-a 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)* u davanju izuzeća od postupanje prema određenim zahtjevima MRSJS-ova na obračunskoj osnovi na period od tri (3) godine od datuma prve primjene tih standarda.

OZ11. U skladu s funkcijom drugog dijela standarda u pomaganju subjektima u prelasku na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, definicije imovine, obaveza, prihoda i rashoda uvrštene u ovaj standard su iste kao i definicije tih stavki iz MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Iako imaju, u suštini, jednake karakteristike, definicije imovine, obaveza, prihoda i rashoda iz „Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora“ (u daljem tekstu: Konceptualni okvir) su dodatno razrađene kako bi se pojasnile ključne karakteristike tih stavki. MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi još nisu ažurirani kako bi uvažili definicije imovine, obaveza, prihoda i rashoda iz Konceptualnog okvira pa, prema tome, ni definicije iz ovog standarda ne odražavaju definicije iz tog okvira.

Vanredne stavke

OZ12. Ovaj izmijenjeni MRSJS na gotovinskoj osnovi (izdanje iz 2017. godine) više ne potiče na objavljivanje informacija o vanrednim stavkama i definicija i objašnjenja za potkrepljivanje istih. MRSJS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* (izdat 2000. godine), koji je važio u trenutku izdavanja prethodnog izdanja MRSJS-a na gotovinskoj osnovi, nalogao je da se određena objavljivanja o vanrednim stavkama izvrše na licu financijskih izvještaja. MRSJS 2 *Izveštaji o novčanim tokovima* (izdat 2000.) i MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* (izdat 2000.) također su nalogali zasebno objavljivanje vanrednih stavki. Ti zahtjevi su sada uklonjeni iz MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Tačnije, ti MRSJS-ovi sada ne zahtijevaju, ne preporučuju, ali ni ne zabranjuju objavljivanja o vanrednim stavkama. Cilj ovdje izvršenih izmjene i dopuna je da se drugi dio ovog standarda uskladi s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.

Dodatak 2.

Ilustracija određenih objavljivanja koja se preporučuju u drugom dijelu ovog standarda

Ovaj dodatak služi isključivo u pokazne svrhe. Namijenjen je da ilustrira primjenu datih preporuka i pomogne razumjeti njihovo značenje.

Izvod iz bilješki uz financijske izvještaje Subjekta vlasti ABC

Transakcije koje se vrše u ime drugih strana (tačka 2.1.6)

U transakcije koje se vrše u ime drugih strana spadaju novčani tokovi proistekli iz transakcija koje je subjekat izvršio u svojstvu zastupnika vlade i konkretnih organa vlasti. Sav novac koji prikupi u svojstvu zastupnika se deponira u fond konsolidiranog prihoda i/ili na povjerenički račun (unijeti naziv računa), kako je primjereno. Subjekt nema kontrolu nad tim računima i ne može koristiti novac sa tih računa bez izričitog odobrenja relevantnog organa vlasti.

(u hiljadama novčanih jedinica)	Vrsta transakcije	200X.	200X-1
Novac naplaćen u ime			
Izvršnih vlasti	Naplata poreza	X	X
Agencije EF	Naplata naknada za komunalne usluge	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Novac prenesen odgovarajućim subjektima		(X)	(X)
		-	-

Transakcije s povezanim stranama (tačka 2.1.22)

Ključno upravljačko osoblje (kako je definirano međunarodnim računovodstvenim standardom za javni sektor MRSJS-om 20 *Objavljivanja povezanih strana*) Subjekta ABC su ministar, članovi upravnog odbora i članovi višeg rukovodstva. Članove upravnog odbora imenuje Vlada A. Generalni i financijski direktor prisustvuju sjednicama upravnog odbora, ali nisu njegovi članovi. Subjekt ABC ne plaća nikakvu naknadu ministru. Ukupne naknade članova upravnog odbora i broj članova koji primaju naknadu iz ove kategorije utvrđenu na osnovu ekvivalenta radu u punom radnom vremenu su sljedeći:

Ukupno naknade AX miliona;

Broj osoba AY osoba.

Više rukovodstvo čine generalni direktor, financijski direktor i šefovi odjela subjekta. Ukupne naknade članova višeg rukovodstva i broj rukovodilaca koji primaju naknadu iz ove kategorije utvrđenu na osnovu ekvivalenta radu u punom radnom vremenu su sljedeći:

Ukupno naknade AP miliona;

Broj osoba AQ osoba.

Vlada X: Konsolidirani izvještaj o novčanim primicima i isplatama Vlade X i izvod iz bilješki uz financijske izvještaje Vlade X

Vlada X: Izvještaj o konsolidiranim novčanim primicima i isplatama

Godina završno sa 31.12.200X. (Tačka 2.1.37)

(Primici)

	Bilješke	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)		Primici/(Isplate)
PRIMICI				
<i>Porezi</i>				
Porez na dobit		X		X
Porez na dodanu vrijednost		X		X
Porez na imovinu		X		X
Ostali porezi		<u>X</u>		<u>X</u>
		X		X
Vanjska i druge vrste pomoći	F	X		X
<i>Pozajmice</i>				

	Bilješke	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)		Primici/(Isplate)
Primici od komercijalnih ustanova		X		
Razvojne banke i slične organizacije		X		
<i>Uplate kapitala</i>				
Prihodi od otuđenja postrojenja i opreme		X		X
Prihodi od otuđenja finansijskih instrumenata		X		X
<i>Aktivnosti trgovanja</i>				
Primici od aktivnosti trgovanja		X		X
<i>Ostali primici</i>		X		X
Ukupno primici		X		X

Vlada X: Izvještaj o konsolidiranim novčanim primicima i isplatama:

Godina završno sa 31.12.200X.

(Isplate)

	Bilješka	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		Primici/(Isplate)		Primici/(Isplate)
ISPLATE				
<i>Poslovanje</i>				
Plate, naknade i druga primanja zaposlenih		(X)		(X)
Zalihe i potrošna roba		<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
		(X)		(X)
<i>Prijenosi</i>				
Bespovratna sredstva		(X)		(X)
Drugi isplaćeni prijenosi		<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
		(X)		(X)
<i>Kapitalna izdvajanja</i>				
Kupovina/gradnja postrojenja i opreme		(X)		(X)
Kupovina finansijskih instrumenata		<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
		(X)		(X)
<i>Otplate zajmova i kamata</i>				
Otplate pozajmica		(X)		(X)
Otplate kamata		<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
		(X)		(X)
<i>Ostale isplate</i>		(X)		(X)
Ukupno isplate		(X)		(X)
Povećanje/(Smanjenje) gotovine		X		X
Saldo gotovine na početku godine		X		X

Povećanje/(Smanjenje) gotovine		X		X
Saldo gotovine na kraju godine		X		X

Bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje Vlade X

(Izvodi koji ilustriraju preporučena objavljivanja)

Bilješka A. Kontrolirani subjekti (tačka 2.1.53.)

Subjekat XYZ ima pravo na promjenjive koristi od svoje povezanosti s kontroliranim subjektima i ima sposobnost da utiče na prirodu ili na iznos tih koristi kroz svoja ovlaštenja nad tim subjektima. Svi kontrolirani subjekti su uvršteni u konsolidirane financijske izvještaje. Značajni kontrolirani subjekti su identificirani u nastavku teksta.

<u>Značajni kontrolirani subjekti</u>	<u>Jurisdikcija</u>
Subjekat A	
Subjekat B	
Subjekat C	X
Subjekat D	
Subjekat E	
Subjekat F	
Subjekat G	
Subjekat H	X
Subjekat I	
Subjekat J	

Kontrola nad subjektima vlasti proističe iz statuta ili drugih mjerodavnih pravnih propisa. Kontrola nad komercijalnim subjektima javnog sektora (u daljem tekstu: komercijalni subjekti) proističe iz statuta i, u odnosu na komercijalne subjekte C i D, iz vlasničkih učešća. Vlada zadržava kontrolu nad komercijalnim subjektom J kroz zakonodavna ovlaštenja iako je većina kapitala tog subjekta prodana privatnim ulagačima.

Subjekat	Vlasnička učešća (%)	Prava glasa (%)
Subjekat C	XX	XX
Subjekat D	XX	XX
Subjekat J	XX	XX

(Izvod iz bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje Vlade X, nastavak)

Stjecanje kontroliranih subjekata i poslovnih jedinica (tačke 2.1.57. i 2.1.58)

Nazivi stečenih subjekata	Postotak stečenih udjela	Naknada za kupovinu (u hiljadama novčanih jedinica)	Gotovinski dio naknade za kupovinu (u hiljadama novčanih jedinica)	Stečeni saldo novca (u hiljadama novčanih jedinica)
Subjektat C	XX	X	X	X
Subjektat D	XX	X	X	X
		X	X	X

Otuđenja kontroliranih subjekata i drugih poslovnih jedinica

Nazivi otuđenih subjekata	Postotak otuđenih udjela	Naknada za otuđenje (u hiljadama novčanih jedinica)	Gotovinski dio naknade za otuđenje (u hiljadama novčanih jedinica)	Otuđeni saldo novca (u hiljadama novčanih jedinica)
Preduzeće H	XX	X	X	X

Bilješka B: Značajni zajednički aranžmani (tačka 2.1.62)

Naziv zajedničkog aranžmana	Osnovna djelatnost	Izlazna kamata	
		200X. %	200X-1 %
Regionalni vodovod i kanalizacija	Vodosnabdijevanje	XX	XX
Regionalna elektrodistribucija	Pružanje komunalnih usluga	XX	XX

(Izvod iz bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje Vlade X, nastavak)

Bilješka C: Imovina, obaveze, prihodi i rashodi (stavka (a) tačke 2.1.24)

Nekretnine, postrojenja i oprema

Vlada je pokrenula postupak određivanja i vrjednovanja značajnijih klasa svojih nekretnina, postrojenja i opreme. Ta imovina je iskazana po historijskom trošku ili po procijenjenim vrijednostima. Procjenu vrijednosti je izvršio nezavisni profesionalni procjenitelj. Osnove korištene za vrjednovanje svake klase imovine su sljedeće:

Postrojenja i oprema	Trošak
Zemljište	Sadašnja vrijednost
Objekti	Trošak ili tržišna vrijednost

(u hiljadama novčanih jedinica)	200X.	200X-1
Postrojenja i oprema	X	X
Zemljište i objekti		
Nekretnine na području u nadležnosti (države, savezne države, grada)	X	X
Objekti po trošku	X	X
Objekti po procijenjenoj vrijednosti	X	X
	X	X

Prihodi i rashodi

Vlada nastavlja prikupljati podatke o prihodima i rashodima za izvještajni period kako prelazi na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi.

Vlada vodi evidenciju dospjelih i poreza na imovinu koji će dospjeti na plaćanje do datuma izvještavanja prema procjeni vrijednosti imovine koju je porezna uprava izvršila za klizni period od tri (3) godine. Ona procjenjuje i iznose poreza na robe i usluge i tantijema od [navesti djelatnost] koji se obračunavaju na osnovu podnesenih prijava i izvještaja o porezu na proizvodnju i promet roba i usluga.

Vlada izrađuje statistički model za mjerenje prihoda od poreza na dobit na obračunskoj osnovi koji se zasniva na poreznoj statistici koja se prikuplja od 200X-3 te na drugim informacijama, uključujući prosječna sedmična primanja, bruto domaći proizvod i potrošačke i proizvođačke indekse cijena. Ona predviđa da će taj model omogućiti pouzdano mjerenje prihoda od poreza na dobit na obračunskoj osnovi za izvještajni period završno sa 31.12.20XX. godine.

(Izvod iz bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje Vlade X, nastavak)

Ukupne rashode čine dospjeli i iznosi koji će dospjeti na plaćanje na ime plata i drugih naknada za rad, najamnina i drugih troškova koji su dospjeli ili će dospjeti na plaćanje do datuma izvještavanja.

(u hiljadama novčanih jedinica)	200X.	200X-1
Ukupno prihodi	X	X
Porezi na imovinu	X	X
Porezi na robu i usluge	X	X
Tantijeme	X	X
Ukupno rashodi		
Plate i druge naknade za rad	X	X
Najamnine	X	X
Ostalo	X	X

--	--	--

Pozajmice

Sljedeća tabela daje pregled pozajmica Vlade.

(u hiljadama novčanih jedinica)	200X.	200X-1
Stanje na početku godine	X	X
PRIMICI		
Domaće komercijalne ustanove	X	X
Strane komercijalne ustanove	X	X
Razvojne banke i slične agencije koje daju kredite	X	X
Ukupno pozajmice	X	X
OTPLATE		
Domaće komercijalne ustanove	(X)	(X)
Strane komercijalne ustanove	(X)	(X)
Razvojne banke i slične agencije koje daju kredite	(X)	(X)
Ukupno otplate	(X)	(X)
Stanje na kraju godine	X	X

(Izvod iz bilješki uz konsolidirane finansijske izvještaje Vlade X, nastavak)

Bilješka D: Poređenje s budžetom u uslovima kada subjekat ne čini svoj budžet javno raspoloživim (stavka (b) tačke 2.1.24)

(u hiljadama novčanih jedinica)	Stvarni iznosi	Budžetirani iznosi	Odstupanje
UPLATE			
<i>Porezi</i>			
Porez na dobit	X	X	X
Porez na dodanu vrijednost	X	X	(X)
Porez na imovinu	X	X	X

(u hiljadama novčanih jedinica)	Stvarni iznosi	Budžetirani iznosi	Odstupanje
Ostali porezi	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
Pomoć – sporazumi o pružanju pomoći			
Međunarodne organizacije	X	X	-
Ostalo	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
	X	X	-
Pozajmice			
Prihodi od pozajmica	X	X	(X)
Uplate kapitala			
Prihodi od otuđenja postrojenja i opreme	X	X	X
Aktivnosti trgovanja			
Prihodi od aktivnosti trgovanja	X	X	X
Drugi prihodi	X	X	X
Ukupno prihodi	X	X	X
ISPLATE			
Poslovanje			
Plate, naknade i druga primanja zaposlenih	(X)	(X)	(X)
Zalihe i potrošna roba	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
Prijenosi			
Bespovratna sredstva	(X)	(X)	-
Drugi prijenosi	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	-
Kapitalna izdvajanja			
Kupovina/gradnja postrojenja i opreme	(X)	(X)	(X)
Kupovina finansijskih instrumenata	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	(X)
Otplate zajmova i kamata			

Ekonomski poslovi	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Zaštita životne sredine	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Opće javne usluge	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ukupno odlivi	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
NETO NOVČANI TOKOVI	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* Ova kolona nije obavezna, ali se može uvrstiti poređenje između stvarnih iznosa i prvobitnog ili konačnog budžeta, uz jasno naznačavanje kako spada.

(Izvod iz bilješki uz konsolidirane finansijske izvještaje Vlade X, nastavak)

Bilješka E: Plaćanja trećih strana (tačka 2.1.77)

Vlada X stiče koristi od plaćanja koja su izvršile treće strane kako bi nabavile dobra i usluge u njeno ime u izvještajnom periodu. Ta plaćanja nisu novčani primici niti isplate vlade. U njih spadaju plaćanja za dobra i usluge koje su izvršile multilateralne i bilateralne agencije za pružanje pomoći i nevladine organizacije za podršku provođenju programa vlade kroz osiguravanje vanjske i drugih vrsta pomoći. Više informacija o vanjskoj i drugim vrstama pomoći su date u Bilješki F. u nastavku teksta. Vlada je potvrdila da su treće strane izvršile dole pobrojana plaćanja kako bi nabavile dobra i usluge u 200X. i 200X-1.

PLAĆANJA TREĆIH STRANA

	200X.	200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)		
Plate i druge naknade za rad	X	X
Zalihe i potrošna roba	X	X
Kapitalna izdvajanja	X	X
Otplaćivanje zajmova i kamata	X	X
Ukupno plaćanja trećih strana	X	X

Bilješka F: Vanjska i druge vrste pomoći (tačke 2.1.90. i 2.1.91)

Pomoć je primljena u vidu prijenosa i deponiranja novca na tekuće i oročene depozitne račune i povjereničke račune pod kontrolom vlade. Ona obuhvata i iznose koje je vlada povukla sa računa donatora prema sporazumima o pružanju vanjske i drugih vrsta pomoći i drugim ovlaštenjima. Pomoć je primljena i u vidu plaćanja trećih strana.

Vanjsku pomoć čine krediti i bespovratna sredstva od multilateralnih i bilateralnih donatorskih agencija dati po osnovu sporazuma koji uređuju svrhe u koje će pomoć biti utrošena. Primljene su i druge vrste pomoći za konkretne namjene od NVO-ova, privatnih preduzeća i drugih donatora.

U nastavku teksta je dat pregled svih iznosa, kategorija pružatelja pomoći i svrha za koje je pomoć pružena u izvještajnom periodu.

(Izvod iz bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje Vlade X, nastavak)

Vanjska i druge vrste primljene pomoći (stavke (a), (b), (c) i (d) tačke 2.1.90. i tačka 2.1.91)

	200X.		200X-1
(u hiljadama novčanih jedinica)			
Vanjska pomoć			
Ukupno novčani primici	X		X
Ukupno plaćanja trećih strana	X		X
Ukupno vanjska pomoć	X		X
Multilateralne agencije za pružanje pomoći			
Novčani primici	X		X
Plaćanja trećih strana	X		X
Ukupno multilateralne agencije za pružanje pomoći	X		X
Bilateralne agencije za pružanje pomoći			
Novčani primici	X		X
Plaćanja trećih strana	X		X
Ukupno bilateralne agencije za pružanje pomoći	X		X
Ostala pomoć			
Ukupno novčani primici	X		X
Ukupno plaćanja trećih strana	X		X
Ukupno druge vrste pomoći	X		X
Nevladine organizacije (skr. NVO-ovi)			
Novčani primici	X		X
Plaćanja trećih strana	X		X
Ukupno NVO-ovi	X		X

Privatna preduzeća i drugi donatori			
Novčani primici	X		X
Ukupno privatna preduzeća i drugi donatori	X		X

(Izvod iz bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje Vlade X, nastavak)

(u hiljadama novčanih jedinica)	200X.		200X+1
Pomoć u vidu kredita	X		X
Vanjska pomoć	X		X
Ukupno pomoć u vidu kredita	X		X
Bespovratna sredstva i donacije			
Vanjska pomoć	X		X
Druge vrste pomoći	X		X
Ukupno bespovratna sredstva i donacije	X		X

Svrhe za koje su date i utrošene vanjska i druge vrste pomoći (stavka (e) tačke 2.1.90. i tačka 2.1.91)

Vanjska pomoć

U izvještajnom periodu je primljena vanjska pomoć od multilateralnih i bilateralnih agencija za vanjsku pomoć prema sporazumima koji uređuju da će pomoć biti iskorištena u sljedeće svrhe:

	Razvojna pomoć		Pomoć u vanrednim situacijama		Ostalo		Ukupno	
	200X.	200X-1	200X.	200X-1	200X.	200X-1	200X.	200X-1
Pomoć u vidu kredita	X	X	-	-	X	-	X	X
Bespovratna sredstva	X	-	X	X	-	-	X	X
Ukupno	X	X	X	X	X	-	X	X
Iskorištena pomoć	X	X	X	X	X	-	X	X

Druge vrste pomoći

U izvještajnom periodu su primljene i druge vrste pomoći u vidu bespovratnih sredstava i donacija od nevladinih organizacija, privatnih preduzeća i drugih donatora za sljedeće svrhe:

	Razvojna pomoć		Pomoć u vanrednim situacijama		Ukupno	
	<u>200X.</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X.</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X.</u>	<u>200X-1</u>
Bespovratna sredstva i donacije	X	X	X	X	X	X
Iskorištena pomoć	X	X	X	X	X	X

(Izvod iz bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje Vlade X, nastavak)

Nepovučena vanjska i druge vrste pomoći (stavka (f) tačke 2.1.90. i tačka 2.1.91)

Nepovučena vanjska pomoć u vidu kredita i bespovratnih sredstava se odnosi na iznose koji su naznačeni u obavezujućim sporazumima sa agencijama za vanjsku pomoć, ali koji još uvijek nisu utrošeni na datum izvještavanja i koji podliježu uslovima i odredbama koji su do sada ispunjavani i očekuje se da će biti ispunjavani i u budućnosti. Nije bilo nepovučene pomoći od NVO-ova niti od drugih pružatelja drugih vrsta pomoći u 200X, odnosno u 200X-1.

	Razvojna pomoć		Pomoć u vanrednim situacijama		Ostalo		Ukupno	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Zaključni saldo kredita	X	X	-	-	X	X	X	X
Zaključni saldo bespovratnih sredstava	X	X	-	-	X	X	X	X

Primljena dobra i usluge (tačka 2.1.100)

U 200X. godini, razoran zemljotres je pogodio regiju ZZZ, nanoseći ogromne štete po imovinu vlade i privatnu imovinu te odnoseći mnogobrojne ljudske žrtve. Multilateralne agencije, bilateralne agencije, NVO-ovi, privatna preduzeća i udruženja nekoliko zemalja su donirali ljudstvo i opremu da pomognu pronalazak i spašavanje osoba zatrpanih pod ruševinama. Pored toga, specijalistički timovi zdravstvenih radnika obučeni za rad u traumatičnim situacijama, zajedno sa svom potrebnom medicinskom opremom, su helikopterima prevezeni u regiju. Osigurani su i privremeni smještaj, hrana, odjeća i obuća. Vrijednost primljenih dobara i usluga se procjenjuje na XX jedinica domaće valute. Vrijednost pružene pomoći u vanrednim situacijama je procijenjena na osnovu procjena troškova koje su dostavile međunarodne agencije za pružanje pomoći, NVO-ovi i preduzeća koji su pružili najviše jer nisu bile dostupne cijene za ekvivalentna dobra i usluge na domaćem tržištu.

Pedeset hiljada tona riže je primljeno kao pomoć za prehranjivanje žrtava u toku godine. Ta pomoć je procijenjena na XX jedinica domaće valute, što predstavlja veleprodajnu cijenu slične riže na domaćim veleprodajnim tržištima.

Dobra i usluge primljeni tokom godine nisu iskazani u izvještaju o novčanim primicima i isplatama koji odražava samo novac koji je primila (direktno ili indirektno), odnosno isplatila Vlada. U sklopu pomoći u vanrednim situacijama su primljena i dobra i usluge u naturi i to je odraženo u ovoj bilješki.

Prezentacija izvještaja o novčanim primicima i isplatama u formatu koji nalaže MRSJS 2 Izvještaji o novčanim tokovima

Tačka 2.2.1. drugog dijela ovog standarda subjekti koji su u postupku prelaska na financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi i usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi se potiču da prezentiraju izvještaje o novčanim primicima i isplatama u istom formatu kakav se zahtijeva i MRSJS-om 2 Izvještaji o novčanim tokovima. MRSJS 2 primjenjuju subjekti koji financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi vrše u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor.

U ovom dodatku se daju rezime ključnih aspekata MRSJS-a 2 i uputstva za njihovu primjenu kod financijskog izvještavanja na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi kako to zahtijeva ovaj standard. Subjekti koji namjeravaju prezentirati izvještaj o novčanim primicima i isplatama u skladu sa zahtjevima MRSJS-a 2 moraju se u najvećoj mjeri u kojoj je to primjereno pozivati na taj MRSJS.

Prezentacija u formatu koji nalaže MRSJS 2 Izvještaji o novčanim tokovima

1. MRSJS 2 *Izvještaji o novčanim tokovima* nalaže subjektima koji izrađuju i prezentiraju financijske izvještaje prema financijskom izvještavanju na obračunskoj osnovi i **primjenjuju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi** da izrade izvještaj o novčanim tokovima u kojem će iskazati novčane tokove u periodu razvrstane prema poslovnim, aktivnostima ulaganja ili aktivnostima financiranja, kako su definirane u nastavku teksta.

Definicije pojmova

2. Aktivnosti financiranja su aktivnosti koje dovode do promjena u visini i strukturi uplaćenog kapitala i pozajmica subjekta.
Aktivnosti ulaganja podrazumijevaju sticanje i otuđivanje dugotrajne imovine i drugih ulaganja koja nisu uključena u ekvivalente novca.
Poslovne aktivnosti su aktivnosti subjekta koje ne spadaju u aktivnosti ulaganja, odnosno u aktivnosti financiranja.

Komponente financijskih izvještaja

3. Pri prezentiranju izvještaja o novčanim primicima i isplatama u ovom formatu može se pokazati neophodnim razvrstati novčane tokove nastale iz jedne transakcije na različite načine. (Pojam „izvještaj o novčanim tokovima“ se u ostatku ovog dodatka koristi za označavanje izvještaja o novčanim primicima i isplatama koji se prezentira u formatu kakav nalaže i MRSJS 2.) Na primjer, kada novčana otpлата zajma obuhvata i glavnice i kamatu, element kamate se može razvrstati u poslovne aktivnosti a element glavnice u aktivnosti financiranja. Subjekt koji informacije prezentira kroz izvještaj o novčanim tokovima prezentira svoje novčane tokove od poslovnih, aktivnosti ulaganja i aktivnosti financiranja na način koji najviše odgovara njegovim poslovima.
4. Izvještaj o novčanim tokovima uključuje linijske stavke kojima se prezentiraju sljedeći iznosi:
 - (a) ukupni primici od poslovnih aktivnosti;
 - (b) ukupne isplate na ime poslovnih aktivnosti;
 - (c) neto novčani tokovi od poslovnih aktivnosti;
 - (d) neto novčani tokovi od aktivnosti ulaganja;
 - (e) neto novčani tokovi od aktivnosti financiranja;
 - (f) početna i zaključna novčana salda; i
 - (g) neto povećanje ili smanjenje gotovine.

Na licu izvještaja se prezentiraju i dodatne linijske stavke, zaglavlja i međuzbirovi kada je takva prezentacija neophodna da se vjerno prikažu novčani tokovi subjekta.

5. Subjekt na licu izvještaja o novčanim tokovima ili u bilješkama treba prezentirati i:
 - (a) značajnije kategorije bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata koje proističu iz poslovnih, aktivnosti ulaganja i aktivnosti financiranja, osim u onoj mjeri u kojoj tačka 1.3.13. prvog dijela ovog standarda dopušta iskazivanje na neto osnovi;

- (b) potkategorije ukupnih novčanih primitaka od poslovanja na način koji odgovara poslovima subjekta; i
- (c) raščlambu isplata na ime poslovnih aktivnosti, služeći se klasifikacijom zasnovanom na vrsti isplata ili na njihovoj funkciji za subjekat, kako spada.

Zasebno objavljivanje isplata za kapitalne nabavke i za kamate i dividende također je u skladu sa zahtjevima MRSJS-a 2.

6. Objavljivanjem informacija o pitanjima poput toga da li je novac prikupljena od naplate poreza, novčanih kazni, naknada (poslovnih aktivnosti), prodaje kapitala (aktivnosti ulaganja) i/ili od pozajmica (aktivnosti financiranja) i da li je utrošen na izmirivanje troškova poslovanja, sticanje kapitala (aktivnosti ulaganja) ili izmirenje dugovanja (aktivnosti financiranja) će se povećati transparentnost financijskih izvještaja i pokazivanje odgovornosti kroz iste. Takva objavljivanja će omogućiti i da se analize i procjene tekućih novčanih sredstava subjekta i mogućih izvora i održivosti budućih novčanih priliva vrše na osnovu činjenica. Iz tih razloga, ovaj standard potiče sve subjekte da objave ovdje navedene informacije u financijskim izvještajima i/ili u pripadajućim bilješkama.

Poslovne aktivnosti

7. Iznos neto novčanih tokova nastalih iz poslovnih aktivnosti je ključni pokazatelj mjere u kojoj se sredstva za financiranje poslovanja subjekta prikupljaju:

- (a) od naplate poreza (direktno ili indirektno); i
- (b) od korisnika dobara i usluga koje pruža subjekat.

Objavljivanje iznosa neto novčanih tokova od poslovnih aktivnosti pomaže i odrediti u kojoj mjeri se poslovanjem subjekta stvara novac koji se može iskoristiti za otplaćivanje obaveza, isplatu dividendi/drugih raspodjela njegovim vlasnicima i nova ulaganja bez potraživanja vanjskih izvora financiranja. Konsolidirani novčani tokovi od poslovanja za sve nivoe vlasti pokazuju u kojoj mjeri je vlada svoje tekuće aktivnosti financirala naplatom poreza i drugih naknada. Informacije o konkretnim komponentama historijskih novčanih tokova od poslovanja, zajedno s drugim informacijama, mogu se koristiti za predviđanje budućih novčanih tokova od poslovanja.

- 8.. Novčani tokovi od poslovnih aktivnosti najvećim dijelom nastaju od osnovnih aktivnosti subjekta koje stvaraju novac. U primjere novčanih tokova od poslovnih aktivnosti spadaju:

- (a) novčani primici od poreza, drugih naknada i novčanih kazni;
- (b) novčani primici od naknada za dobra i usluge koje pruža subjekat;
- (c) novčani primici od bespovratnih sredstava ili prijenosa i drugih aproprijacija, odnosno od budžetskih doznaka koje izvrše državne vlasti ili drugi subjekti javnog sektora, uključujući doznake za nabavku kapitala;
- (d) novčani primici od tantijema, naknada i provizija;
- (e) novčane isplate drugim subjektima javnog sektora za financiranje njihovog poslovanja (bez zajmova i ubrizgavanja kapitala);
- (f) novčane isplate dobavljačima roba i usluga;
- (g) novčane isplate zaposlenima ili u ime zaposlenika;
- (h) novčani primici i novčane isplate javnom fondu osiguranja na ime premija i odštetnih zahtjeva, anuiteta i drugih beneficija po osnovu polisa osiguranja;
- (i) novčane isplate na ime lokalnih poreza na imovinu ili poreza na dobit (kada je primjereno) u vezi s poslovnim aktivnostima;
- (j) novčani primici i isplate od ugovora koji se drže za potrebe trgovanja ili posredovanja u trgovanju;
- (k) novčani primici ili isplate od prestanka poslovanja; i
- (l) novčani primici ili isplate u vezi s rješavanjem sudskih sporova.

9. Subjekt može držati vrijednosne papire i zajmove za potrebe trgovanja ili posredovanja u trgovanju, u kom slučaju se na njih gleda slično kao na zalihe stečene za preprodaju. U skladu s tim, novčani tokovi koji nastanu od kupovine i prodaje vrijednosnih papira za trgovanje ili posredovanje u trgovanju se razvrstavaju kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti. Slično tome, avansna plaćanja i zajmovi koje daju javne financijske institucije se obično razvrstavaju pod poslovne aktivnosti jer su povezani sa osnovnom djelatnošću subjekta koja donosi novac.

10. U pojedinim jurisdikcijama, vlade i drugi subjekti javnog sektora doznačavaju ili odobravaju sredstva subjektima za financiranje poslovanja tih subjekata i ne pravi se jasna razlika između korištenja tih sredstava za tekuće poslove, kapitalne

radove ili uplate kapitala. Kada subjekat ne može zasebno odrediti doznake ili druga odobrenja budžeta za tekuće poslove, kapitalne radove (poslovne aktivnosti) i uplate kapitala (aktivnosti ulaganja), MRSJS 2 pojašnjava da te doznake i druga odobrenja budžeta treba razvrstati kao novčane tokove od poslovanja i objaviti ih u bilješkama uz izvještaj o novčanim tokovima.

Aktivnosti ulaganja

11. Zasebnim objavljivanjem novčanih tokova nastalih iz aktivnosti ulaganja se određuje mjera u kojoj su se novčani odlivi ticali resursa predviđenih da doprinesu budućem pružanju usluga subjekta. U primjere novčanih tokova koji nastaju iz aktivnosti ulaganja spadaju:
- (a) novčane isplate za nabavku nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne i drugih vrsta dugotrajne imovine. U ove isplate spadaju isplate koje se odnose na troškove kapitalnog razvoja i troškove nekretnina, postrojenja i opreme koje izgradi, odnosno izradi sam subjekat;
 - (b) novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne i druge dugotrajne imovine;
 - (c) novčane isplate za sticanje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim poduhvatima (osim isplata za instrumente koji se smatraju ekvivalentima novca, odnosno instrumente koji se drže u svrhu trgovanja ili posredovanja u trgovanju);
 - (d) novčani primici od prodaje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata (osim primitaka od instrumenata koji se smatraju ekvivalentima novca, odnosno instrumenata koji se drže u svrhu trgovanja ili posredovanja u trgovanju);
 - (e) novčani avansi i zajmovi dati drugim stranama (osim avansa i zajmova koje daju javne financijske institucije);
 - (f) novčani primici od otplate avansa i zajmova datih drugim stranama (osim avansa i zajmova koje su dale javne financijske institucije);
 - (g) novčane isplate po osnovu standardiziranih i nestandardiziranih terminskih ugovora, opcijskih ugovora i ugovora o zamjenama, osim kada se ti ugovori drže radi trgovanja, odnosno posredovanja u trgovanju ili kada su isplate razvrstane pod aktivnosti financiranja; i
 - (h) novčani primici od standardiziranih i nestandardiziranih terminskih ugovora, opcijskih ugovora i ugovora o zamjenama, osim kada se ti ugovori drže radi trgovanja, odnosno posredovanja u trgovanju ili kada su primici razvrstani pod aktivnosti financiranja.

Kada je ugovor određen kao zaštita od rizika za odredivu poziciju, novčani tokovi od tog ugovora se razvrstavaju na isti način kao i novčani tokovi pozicije za koju se pruža zaštita od rizika.

Aktivnosti financiranja

12. Zasebno objavljivanje novčanih tokova koji nastaju iz aktivnosti financiranja je korisno za predviđanje potraživanja davatelja kapitala od budućih novčanih tokova subjekta. U primjere novčanih tokova koji nastaju iz aktivnosti financiranja spadaju:
- (a) novčani primici od davanja zadužnica, zajmova, mjenica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih pozajmica;
 - (b) novčane otplate uzetih pozajmica;
 - (c) novčane isplate u svojstvu najmoprimca za smanjenje neizmirene obaveze po osnovu financijskog najma; i
 - (d) novčani primici i isplate u vezi sa izdavanjem i otkupom valute.

Kamate i dividende

13. MRSJS 2 nalaže zasebno objavljivanje novčanih tokova od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi. Taj standard nalaže i to da se, kada se vrše, takva objavljivanja razvrstaju na dosljedan način od jednog do drugog perioda bilo u poslovne, aktivnosti ulaganja ili aktivnosti financiranja.

14. Ukupni iznosi primljenih i isplaćenih kamata i dividendi u periodu se objavljuju u izvještaju o novčanim tokovima. Otplaćene kamate i primljene kamate i dividende za javne financijske institucije obično se razvrstavaju kao novčani tokovi od poslovanja, ali nije postignut konsenzus oko toga kako novčane tokove povezane s primljenim i isplaćenim kamatama i dividendama razvrstati za druge subjekte. Kamate i dividende koje su plaćene, te kamate i dividende koje su primljene se mogu razvrstati kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti. Drugačije rješenje bi bilo da se plaćene kamate i dividende, odnosno primljene kamate i dividende razvrstaju kao novčani tokovi od aktivnosti financiranja, odnosno kao novčani tokovi od aktivnosti ulaganja jer predstavljaju troškove pribavljanja financijskih sredstava, odnosno povrate od ulaganja.

Iskazivanje najznačajnijih klasa primitaka i isplata

15. Dalja klasifikacija primitaka zavisi od visine, prirode i funkcije uključenih iznosa. Zavisno od vrste subjekta, mogle bi biti primjerene sljedeće potkategorije:
- (a) primici od poreza (koji se mogu dalje razvrstavati prema vrstama poreza);
 - (b) primici od naknada, novčanih kazni, penala i licenci;
 - (c) primici od transakcija razmjene, uključujući primitke od naknada za prodaju dobara i usluga (kada je ona klasificirana kao transakcija razmjene);
 - (d) primici od bespovratnih sredstava, prijenosa ili budžetskih doznaka (koji se mogu razvrstati prema izvoru); i
 - (e) primici od kamata i dividendi.
16. Dalja klasifikacija stavki isplata se vrši tako da se istaknu troškovi i povrat troškova od određenih programa, aktivnosti ili drugih relevantnih segmenata izvještajnog subjekta. Primjeri klasificiranja isplata po prirodi i funkciji su dati i u prvom i u drugom dijelu ovog standarda.

Kvalitativne karakteristike informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene

Tačka 1.3.27. prvog dijela ovog standarda nalaže da se kroz financijske izvještaje osiguraju informacije koje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene i uvažavaju ograničenja u pogledu takvih informacija. U ovom dodatku je pružen rezime kvalitativnih karakteristika i ograničenja financijskih izvještaja opće namjene kako su određeni u tački 1.3.27. Potpunije objašnjenje tih kvalitativnih karakteristika i ograničenja se može naći u „Konceptualnom okviru za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora”.

Kvalitativne karakteristike su obilježja informacija koje se osiguravaju kroz financijske izvještaje koja te informacije čine korisnima za korisnike i kojima se pomaže ostvariti ciljeve financijskog izvještavanja. Ciljevi financijskog izvještavanja su pružiti informacije od koristi za pokazivanje, odnosno utvrđivanje odgovornosti i za donošenje odluka. Oni važe za sve financijske izvještaje, bez obzira na to koja računovodstvena osnova je korištena kod izrade izvještaja. U kvalitativne karakteristike spadaju razumljivost, relevantnost, sposobnost davanja vjernog prikaza, pravovremenost, uporedivosti i provjerljivosti. Općeprisutna ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje su značajnost, omjer troškova i koristi, te ostvarivanje odgovarajuće ravnoteže između kvalitativnih karakteristika.

Razumljivost

Razumljivost je karakteristika informacija koja korisnicima omogućava da shvate njihovo značenje. Informacije u financijskim izvještajima opće namjene (u daljem tekstu: financijski izvještaji) subjekata javnog sektora bi se trebale prezentirati na način koji odgovara potrebama i općem nivou znanja korisnika, te vrsti prezentiranih informacija. Pretpostavlja se da su korisnici u razumnoj mjeri upoznati s aktivnostima subjekta i okruženjem u kojem posluje i da su spremni proučiti date informacije.

Informacije o složenim pitanjima ne treba isključivati iz financijskih izvještaja samo zašto što se smatra da će određenim korisnicima biti teško da ih shvate bez pomoći drugih strana.

Relevantnost

Informacije su relevantne ako mogu napraviti razliku kod ostvarenja ciljeva financijskog izvještavanja. Informacije takvu razliku mogu napraviti kada imaju potvrdnu vrijednost, vrijednost predviđanja ili obje. Informacija može napraviti razliku i, prema tome, biti relevantna i kada se neki korisnici odluče da je ne koriste, odnosno kada im je već poznata.

Davanje vjernog prikaza

Da bi bile korisne za financijsko izvještavanje, informacije moraju vjerno prikazivati ekonomske i druge pojave koje im je namjera da prikažu. Vjeran prikaz je ostvaren kada je određena pojava opisana potpuno, neutralno i bez značajnih grešaka. Informacije koje vjerno prikazuju ekonomsku ili drugu pojavu opisuju suštinu osnovnih transakcija i drugih događaja, aktivnosti ili okolnosti, što nije uvijek isto što i njihova pravna forma.

Uporedivost

Informacije iz financijskih izvještaja su uporedive kada korisnicima omogućavaju da prepoznaju sličnosti i razlike između dva seta pojava. Uporedivost se ne odnosi samo na jednu izoliranu informaciju već predstavlja obilježje odnosa između dvije ili više informacija.

Uporedivost se odnosi na:

- ⌚ poređenje financijskih izvještaja različitih subjekata; i na
- ⌚ poređenje financijskih izvještaja istog subjekta za različite periode.

Bitna implikacija karakteristike uporedivosti je da korisnici moraju biti informirani o politikama koje su korištene kod izrade financijskih izvještaja, izmjenama tih politika i učincima tih izmjena.

S obzirom da korisnici žele porediti rezultate koje subjekat ostvaruje tokom vremena, bitno je da financijski izvještaji prikazuju ekvivalentne informacije za ranije periode.

Pravovremenost

Pravovremenost podrazumijeva stavljanje informacija na raspolaganje korisnicima prije nego prestanu biti korisne za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka. Što se ranije relevantne informacije učine dostupnima to će biti korisnije kao ulazne vrijednosti za

procjenu odgovornosti i moći bolje informirati i uticati na odluke koje se moraju donijeti. Nepravovremenost informacije može učiniti manje korisnima.

Provjerljivost

Provjerljivost je karakteristika informacija koja pomaže uvjeriti korisnike da se informacijama datim u financijskim izvještajima pruža vjeran prikaz ekonomske i druge pojave koju im je namjera prikazati. Za opisivanje ove karakteristike se koristi i pojam „potvrdivost“ kada se ona odnosi na pojašnjenja i prospektivne financijske i nefinancijske kvantitativne podatke koji se objavljuju u financijskim izvještajima. Bez obzira da li se naziva provjerljivost ili potvrdivost, ova karakteristika podrazumijeva da nepovezane osobe različitih nivoa znanja koje razmatraju izvještaje mogu postići opće, mada ne obavezno i potpuno, slaganje da:

- Ⓟ informacija nepristrasno i bez grešaka prikazuje ekonomsku i drugu pojavu koju joj je namjera prikazati; ili da je
- Ⓟ odgovarajuća metoda priznavanja, mjerenja ili prikazivanja primijenjena nepristrasno i bez značajnih grešaka.

Ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene

Značajnost

Informacije su značajne ako njihovo izostavljanje ili pogrešno prikazivanje mogu uticati na pokazivanje odgovornosti subjekta ili na odluke koje korisnici donesu na osnovu financijskih izvještaja koje je subjekat izradio za dati izvještajni period. Značajnost zavisi i od prirode i od iznosa stavke koja se prosuđuje u konkretnim okolnostima svakog subjekta zasebno.

Ostvarivanje ravnoteže između koristi i troškova

Ostvarivanje ravnoteže između koristi i troškova je sveprisutno ograničenje. Koristi proistekle iz informacija bi trebale opravdavati troškove njihovog davanja. Procjenjivanje da li koristi od pružanja informacija opravdavaju pripadajuće troškove je često stvar prosudbe jer često nije moguće odrediti i/ili kvantificirati sve troškove i sve koristi od informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje.

U troškove pružanja informacija spadaju troškovi prikupljanja i obrade informacija, troškovi njihovog provjeravanja i/ili prezentiranja pretpostavki i metodologije kojima se potkrepljuju te informacije, te troškovi njihovog dijeljenja. Korisnici snose troškove analiziranja i tumačenja pruženih informacija.

Autori financijskih izvještaja snose većinu troškova nastojanja da se u tim izvještajima pruže konkretne informacije, ali korisnici usluga i davatelji resursa su ti koji u konačnici plaćaju cijenu tih nastojanja jer se resursi s poslova pružanja usluga preraspoređuju na izradu informacija koje će biti uvrštene u financijske izvještaje. Većinu koristi od informacija koje se daju u financijskim izvještajima stiču korisnici tih izvještaja, ali informacije izrađene za potrebe uvrštavanja u financijske izvještaje može koristiti i uprava interno za donošenje boljih odluka.

Pri izradi MRSJS-ova, *IPSASB* razmatra informacije koje je dobio od autora, korisnika, akademske zajednice i drugih strana o prirodi i količini koristi i troškova koji se očekuju od predloženih zahtjeva. Zahtjevi u pogledu objavljivanja i drugi zahtjevi koji dovode do prezentiranja informacija koje korisnici financijskih izvještaja mogu koristiti za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka i koje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike se propisuju MRSJS-ovima kada *IPSASB* procijeni da koristi od postupanja prema tim zahtjevima opravdavaju troškove tog postupanja.

Ostvarivanje ravnoteže između kvalitativnih karakteristika

Opisane kvalitativne karakteristike zajedno doprinose korisnosti informacija. U određenim slučajevima se može pokazati neophodnim ostvariti ravnotežu između kvalitativnih karakteristika, pa čak i zanemariti neke a naglasiti druge od njih, kako bi se ispunili ciljevi financijskog izvještavanja. Relativni značaj koji će se pridavati svakoj od kvalitativnih karakteristika u svakoj zasebnoj situaciji je stvar profesionalnog rasuđivanja. Cilj je ostvariti odgovarajuću ravnotežu među njima kako bi se ispunili ciljevi financijskog izvještavanja.

* Kolona u kojoj se prikazuje razlika nije obavezna, ali se smije uvrstiti poređenje između stvarnih iznosa i prvobitnog ili konačnog budžeta, uz primjereno i jasno naznačavanje.

Dokument *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor, Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi, 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 septembru 2026. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor, Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi, 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, Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi, 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, Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor, Financijsko izvještavanje na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi, izdanje 2022. godina* © 2026 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting, 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-a putem e-mail adrese permissions@ifac.org.