

SMJERNICE 2 – PROMIŠLJANJA I ANALIZE U VEZI S FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

Historijat smjernica

Smjernice br. 2 *Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima* izdate su u julu/srpnju 2013. godine.

Od tada, Smjernice br. 2 su izmijenjene kroz sljedeće MRSJS-ove:

dokument *Primjenjivost MRSJS-ova* (izdat u aprilu/travnju 2016. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka Smjernica br. 2

Zahvaćena točka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
6.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine

juli/srpanj, 2013. godine

PROMIŠLJANJA I ANALIZE U VEZI S FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

SADRŽAJ

	tačke
Cilj	1.
Status i djelokrug	2-8.
Definicije pojmova	9.
Označavanje promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima	10-12.
Prezentiranje promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima	13-14.
Sadržaj promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima	15-31.
Pregled poslovanja i okruženja subjekta.....	19.
Informacije o ciljevima i strategijama subjekta.....	20-21.
Analiza financijskih izvještaja subjekta.....	22-26.
Rizici i neizvjesnosti	27-31.
Dodatak A. Pojmovi iz ovih Smjernica definirani u MRSJS-ovima	
Osnove za donošenje zaključaka	

Cilj

1. Ovim smjernicama za preporučenu praksu (skr. Smjernice) daju se uputstva za izradu i prezentiranje promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima. Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima će pomoći korisnicima da shvate financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove prezentirane u osnovnim financijskim izvještajima opće namjene (u daljem tekstu: financijski izvještaji).

Status i djelokrug

2. Iskazivanje informacija u skladu s ovim Smjernicama predstavlja dobru praksu. Subjekti koji izrađuju i prezentiraju promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima se potiču da prate ove Smjernice. Postupanje prema ovim Smjernicama nije obavezno da bi subjekat smio ustvrditi da su njegovi financijski izvještaji usklađeni s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (skr. MRSJS-ovi).
3. Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima bi trebalo prezentirati najmanje jednom godišnje i koristiti isti izvještajni period kao period obuhvaćen financijskim izvještajima.
4. Izvještajni okvir za promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima bi trebao biti isti kao i okvir korišten kod financijskih izvještaja.
5. Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima bi trebalo objaviti zajedno sa financijskim izvještajima.
6. [Brisano.]
7. Za promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima se ne bi smjelo tvrditi da su usklađeni s ovim Smjernicama ako ne ispunjavaju sve zahtjeve iz Smjernica.
8. U pojedinim jurisdikcijama, izrada i prezentiranje promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima se zahtijeva po slovu zakona ili drugih propisa, odnosno nalažu ih drugi vanjski nametnuti pravni propisi. Subjekti se potiču da objave informacije o uticaju svih takvih zahtjeva na postupanje prema ovim Smjernicama.

Definicije pojmova

9. Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovim Smjernicama koriste u ovdje naznačenim značenjima.
Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima [*financial statement discussion and analysis*] su pojašnjenja značajnih stavki, transakcija i događaja koji su prezentirani u financijskim izvještajima subjekta i faktora koji su uticali na njih.
Pojmovi koji se u ovim Smjernicama koriste u značenjima datim u MRSJS-ovima su pobrojani u Dodatku A.

Označavanje promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima

10. Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima bi trebalo jasno označiti i napraviti razliku između njih i financijskih izvještaja i drugih informacija.
11. Zasebnim označavanjem promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima korisnicima se omogućava da razlikuju:
 - (a) financijske izvještaje izrađene i prezentirane prema računovodstvu na obračunskoj osnovi u skladu s MRSJS-ovima;
 - (b) promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima izrađene u skladu s ovim Smjernicama; i
 - (c) druge informacije prezentirane u godišnjem izvještaju ili drugom dokumentu koje mogu biti od koristi korisnicima, ali nisu predmet zahtjeva iz MRSJS-ova ni preporuka iz Smjernica (ali mogu biti obrađeni uputstvima iz drugih smjernica).
12. U promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima treba navesti financijske izvještaje na koje se odnose.

Prezentiranje promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima

13. U promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima se pružaju informacije koje korisnicima mogu biti od koristi pri utvrđivanju odgovornosti i donošenju odluka tako što će im omogućiti da poslovanje subjekta sagledaju sa stanovišta samog subjekta. Pored toga, njima se subjektu daje mogućnost da iznese vlastita tumačenja značajnih stavki, transakcija i događaja koji utiču na njegov financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove. Prema tome, promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima se dopunjuju informacije iz tih izvještaja.
14. Informacije koje se uvrste u promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima bi trebale zadovoljavati kvalitativne karakteristike financijskog izvještavanja, uz uvažavanje ograničenja u pogledu informacija koje se uključuju u financijske izvještaje opće namjene (skr. FION-i).¹

Sadržaj promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima

15. Sadržaj promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima bi se trebao podudarati sa sadržajem financijskih izvještaja i osnovnih obuhvaćenih stavki, transakcija i događaja, kao i pretpostavki poput pretpostavki koje se odnose na priznavanje i mjerenje.
16. U promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima bi trebalo uvrstiti sljedeće, bez da se tek repliciraju informacije iz financijskih izvještaja:
 - (a) pregled poslovanja subjekta i okruženja u kojem posluje;
 - (b) informacije o ciljevima i strategijama subjekta;
 - (c) analizu financijskih izvještaja subjekta, uključujući značajne promjene i kretanja u financijskom položaju, financijskim rezultatima i novčanim tokovima subjekta; i
 - (d) opis primarnih rizika i neizvjesnosti kod subjekta koji utiču na njegov financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove, pojašnjenje promjena u tim rizicima i neizvjesnostima od prethodnog datuma izvještavanja i sve strategije subjekta za umanjeње, odnosno nošenje sa tim rizicima i neizvjesnostima.
17. Forma i konkretni sadržaj promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima subjekta bi trebali odražavati vrstu subjekta i regulatorno okruženje u kojem posluje.
18. Kada promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima uključuju informacije koje su date i u samim financijskim izvještajima, ne treba tek ponavljati ono što je već u izvještajima već analizirati i pojasniti kako stavke, transakcije i događaji utiču na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove subjekta. Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima bi trebale uključivati unakrsna upućivanja na financijske izvještaje kad god je to primjereno kako bi se izbjeglo dupliranje informacija.

Pregled poslovanja i okruženja subjekta

19. Pregled subjekta korisnicima pomaže da razumiju njegovo poslovanje i kako okruženje u kojem posluje utiče na njegove financijske izvještaje. Te informacije korisnicima pomažu da shvate financijske izvještaje subjekta. U informacije o poslovanju subjekta koje se daju u promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima mogu spadati aktualne informacije i promjene u odnosu na prethodni period koje se tiču:
 - (a) misije i vizije subjekta;
 - (b) upravljačke strukture subjekta (na primjer, njegove zakonske ili regulatorne strukture, strukture uprave i sl.);
 - (c) odnosa subjekta s drugim subjektima, s posebnim naglaskom na odnose koji bi mogli značajno uticati na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove subjekta (poput aranžmana o financiranju);
 - (d) vanjskih trendova, događaja i kretanja u pravnom, regulatornom, društvenom, političkom i makroekonomskom okruženju koji se tiču subjekta i koji imaju ili bi mogli imati značajan uticaj na njegov financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove (poput uticaja dešavanja na međunarodnim tržištima na zapošljavanje, poreznu osnovicu i kamatne stope); i
 - (e) osnovnih djelatnosti subjekta, uključujući metode pružanja usluga (na primjer, da li ih podugovara, koristi sporazume o koncesijama za pružanje usluga i sl.) i sve značajne promjene istih.

¹ Kvalitativne karakteristike financijskog izvještavanja su relevantnost, davanje vjernog prikaza, razumljivost, pravovremenost, uporedivost i provjerljivost. Ograničenja u pogledu informacija su značajnost, omjer troškova i koristi i ostvarivanje ravnoteže između kvalitativnih karakteristika. Više pojedinosti o ovome se mogu pronaći u trećem poglavlju *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*.

Informacije o ciljevima i strategijama subjekta

20. Promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima bi se trebali obraditi ciljevi i strategije subjekta u pogledu financijskog položaja, financijskih rezultata i novčanih tokova i to na takav način da se korisnicima financijskih izvještaja pomogne da razumiju prioritete subjekta i da prepoznaju resurse kojima se mora upravljati kako bi se ostvarili dati ciljevi i strategije. Na primjer, u takve ciljeve i strategije bi mogli spadati upravljanje suficitom/deficitom i upravljanje nivoima zaduživanja i rezervi. U promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima bi se trebalo pojasniti na koji način će se mjeriti ostvarenje ciljeva subjekta i tokom kojeg perioda će se mjeriti napredak.
21. U promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima bi trebalo obraditi i sve značajne promjene ciljeva i strategija subjekta u odnosu na raniji period ili periode.

Analiza financijskih izvještaja subjekta

22. U promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima treba uvrstiti i analizu značajnih promjena i kretanja financijskog položaja subjekta, njegovih financijskih rezultata i novčanih tokova. Analizom kretanja se obuhvataju one stavke tih financijskih izvještaja koje su bitne i značajne za sticanje boljeg razumijevanja financijskog položaja, financijskih rezultata i novčanih tokova subjekta te promjena financijskog položaja, financijskih rezultata i novčanih tokova tokom vremena.
23. U promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima bi se trebale opisati značajne stavke, transakcije i događaji koji su uticali na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove, bez da se samo ponavljaju informacije prezentirane u financijskim izvještajima. Pri određivanju značajnih stavki, transakcija i događaja mora se koristiti rasuđivanje.
24. Ako su informacije iz financijskih izvještaja usklađene kako bi se mogle uvrstiti u promišljanja i analize u vezi s tim izvještajima, treba objaviti tu činjenicu, kao i vrstu izvršenih usklađivanja i razloge za njih. Kada su mjerne vrijednosti financijskih rezultata izvedene iz financijskih izvještaja treba ih uskladiti s mjernim vrijednostima prezentiranim u financijskim izvještajima koje su utvrđene prema MRSJS-ovima.
25. Treba objaviti i uporedive informacije za iznose prezentirane u promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima kada je to relevantno za razumijevanje promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima za tekući period.
26. Kada su subjekti dužni ili odaberu da svoj usvojeni budžet ili budžete učine javno dostupnima, MRSJS 24 *Prezentacija budžetskih informacija u financijskim izvještajima* nalaže da se izvrši poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa iz financijskih izvještaja. MRSJS 24 nalaže i da se objasne sve značajne razlike između budžetiranih i stvarnih iznosa i dopušta subjektima da te informacije objave bilo u bilješkama uz financijske izvještaje ili u drugim javnim izvještajima. Kada se odluči te informacije uvrstiti u svoja promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima, subjekat treba primijeniti uputstva iz MRSJS-a 24 na ta objavljivanja.

Rizici i neizvjesnosti

27. U promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima treba obraditi glavne rizike i neizvjesnosti s kojima se subjekat suočava i koji utiču na njegov financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove, te pojasniti kako su oni povezani s ciljevima i strategijama subjekta. Takve informacije bi korisnicima pomogle da ocjene uticaj tih rizika u tekućem periodu ((na primjer, potencijalne obaveze objavljene u financijskim izvještajima ili korištenje valutne zaštite kako bi se umanjio rizik), kao i očekivane ishode.
28. Glavni rizici i neizvjesnosti mogu biti vanjski ili unutrašnji. Svaki opis tih rizika i neizvjesnosti bi trebao obuhvatiti izloženost kako negativnim posljedicama tako i mogućim prilikama.
29. Obradivanjem načina na koje subjekat upravlja svojim rizicima i neizvjesnostima pomaže korisnicima steći vjernu sliku o izloženosti subjekta rizicima koji direktno utiču na stavke iz financijskih izvještaja a to im omogućava da ocijene financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove subjekta. U takva objavljivanja mogu spadati odluke subjekta da se „samoosigura“ u odnosu na pojedine rizike ili da umanjí neki rizik tako što ga prenese na osiguravajuće društvo ili podijeli s njim.
30. Obradivanjem tih rizika i neizvjesnosti korisnicima bi se pružile relevantne informacije o izloženosti ili osjetljivosti na koncentracije rizika kao što su značajni krediti za konkretne regije ili privredne grane ili zavisnost od određenog izvora prihoda.
31. Rizici i neizvjesnosti koji utiču na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove mogu imati i opći uticaj na financijske izvještaje. Iz tog razloga, moglo bi se pokazati primjerenim informacije koje se tiču tih rizika i neizvjesnosti iskazati odvojeno ili u svim relevantnim dijelovima promišljanja i analiza u vezi s financijskim izvještajima.

Pojmovi iz ovih Smjernica definirani u MRSJS-ovima

Pojam	Definicija pojma
Usvojeni budžet [approved budget]	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.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio Smjernica br. 2.

Historijat

- OZ1. *IPSASB* je odobrio projekat namijenjen oslovljavanju pitanja „narativnog izvještavanja“ u martu/ožujku 2008. godine. Pri izradi ovih Smjernica, *IPSASB* je pojasnio da je djelokrugom tog projekta predviđeno da se obrade samo oni izvještaji u kojima se daju promišljanja i analize koji se konkretno odnose na osnovne financijske izvještaje opće namjene subjekta (u daljem tekstu: financijski izvještaji) kako su opisani u MRSJS-u 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* a ne i na šire kategorije izvještaja koji bi se mogli smatrati financijskim izvještajima opće namjene kako je predviđeno u dokumentu *IPSASB-a Konceptualni okvir za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (u daljem tekstu: *Konceptualni okvir*). *IPSASB* smatra bitnim pružiti narativne informacije direktno povezane s financijskim izvještajima jer se na taj način osiguravaju informacije koje korisnicima financijskih izvještaja mogu služiti u svrhe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.
- OZ2. Pri provođenju navedenog projekta, *IPSASB* je razmatrao, u sklopu svog *Postupka razmatranja i prilagođavanja dokumenata IASB-a*, da li da izradi uputstva usklađena s Izvještajem o primjeni MSFI-jeva naslovljenim „Komentari uprave“. Ipak su procijenili da takav pristup ne bi primjeren jer se u tom Izvještaju o primjeni MSFI-jeva navodi da je namijenjen ulagačima a drugim poglavljem *Konceptualnog okvira* se određuju drugačiji korisnici, što rezultira drugačijim potrebama za informacijama kada je riječ o financijskim izvještajima. Iz tog razloga, *IPSASB* je smatrao bitnim izraditi posebna uputstva o promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima koja su svojstvena javnom sektoru. Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima pomažu korisnicima financijskih izvještaja subjekta javnog sektora tako što dopunjuju i upotpunjuju objašnjenja iz tih izvještaja novim uvidima i stajalištima.
- OZ3. Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima su namijenjena obrađivanju sličnih pitanja kakva se obrađuju i u izvještajima koji se u različitim jurisdikcijama nazivaju „promišljanja i analize uprave“ ili „komentari uprave“, ali *IPSASB* je smatrao da ti izrazi ne opisuju ispravno prirodu izvještaja koji se odnose na financijske izvještaje. Oni su procijenili da je bitno povezati promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima sa samim tim izvještajima jer je predviđeno da se u promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima pojašnjavaju financijski izvještaji a ne da budu samostalni dokumenti. *IPSASB* smatra da pojam „promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima“ jasno definira djelokrug primjenjivosti ovih Smjernica i njihovu usku povezanost s financijskim izvještajima.

Prednacrt br. 47 Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima

- OZ4. *IPSASB* je izradio Prednacrt br. 47 *Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima* (u daljem tekstu: Prednacrt), koji je izdat u martu/ožujku 2012. godine. U Prednacrtu je predloženo da se od subjekata koji izrađuju i prezentiraju svoje financijske izvještaje u skladu s MRSJS-ovima traži da izrade i promišljanja i analize u vezi s tim izvještajima. To bi značilo da promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajem imaju istu pravnu snagu kao i MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi, iako bi bili povezani s nekim FION-om.
- OZ5. Pri izradi Prednacrt, *IPSASB* je smatrao da se promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima pružaju dodatne informacije potrebne za ostvarenje ciljeva financijskih izvještaja. Oni su smatrali i to da bi koristi od davanja takvih promišljanja i analiza bile veće od troškova njihove izrade, s obzirom da koriste iste informacije koje se koriste i pri izradi financijskih izvještaja i samo prilagođavaju okolnostima subjekta. U skladu s tim, *IPSASB* je predložio da promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima trebaju izrađivati svi subjekti koji svoje financijske izvještaje izrađuju prema MRSJS-ovima.
- OZ6. U nekim od komentara na Prednacrt je izražena zabrinutost da pojedini subjekti neće moći tvrditi da su ostvarili usklađenost s MRSJS-ovima koji se odnose na financijske izvještaje ako ne ispoštuju i zahtjeve predložene u Prednacrtu (ako bi se on objavio kao MRSJS). Njih je najviše zabrinjavalo to da bi se promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima moglo smatrati

dijelom izvještajnog okvira prema MRSJS-ovima iako se u Prednertu izričito navodi da promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima ne predstavljaju komponentu financijskih izvještaja. U nekim od tih komentara je sugerirano da to ne bi predstavljalo problem ako bi se Prednert pretvorio u neobavezujuća uputstva, poput Smjernica za preporučenu praksu (u daljem tekstu: Smjernice).

- OZ7. *IPSASB* je razmatrao da li Prednert razrađivati kao MRSJS ili kao Smjernice. Oni su to pitanje razmatrali u kontekstu toga da li je moguće izraditi neobavezujuću publikaciju za FION-e, o čemu su članovi izrazili različita mišljenja. *IPSASB* je primijetio da djelokrug njihovog *Konceptualnog okvira* nije ograničen na osnovne financijske izvještaje opće namjene.
- OZ8. Mišljenja strana koja su dostavile komentare na Prednert o ovom pitanju su bila podijeljena i tek neznatno veći broj njih je preferirao da se radni materijal ne pretvori u MRSJS. Većina onih koji su bili protiv izdavanja MRSJS-a su izrazili jasan stav da dokument treba izdati kao uputstva slična predloženim Smjernicama za *Izveštavanje o dugoročnoj financijskoj održivosti subjekta*.
- OZ9. Kao ustaljena oblast FION-a, obavezujuća uputstva o promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima bi pomogla subjektima da ostvare cilj financijskog izvještavanja koji se tiče pokazivanja odgovornosti jer bi omogućila korisnicima da uvid u poslovanje subjekta steknu sa stanovišta samog subjekta. Promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima su pojašnjenje tih izvještaja a ne njihov sastavni dio i, prema tome, nisu obavezna za fer prezentaciju financijskih izvještaja.
- OZ10. Uzevši u obzir sve stavove, *IPSASB* je odlučio da Prednert treba pretvoriti u Smjernice. Oni smatraju da se ovim Smjernicama subjektima daju korisna uputstva a fleksibilnost njihove primjene bi mogla koristiti subjektima u jurisdikcijama gdje postoje i domaći zahtjevi ili pravni propisi. Na taj način će se ujedno promovirati uporedivost između subjekata koji prezentiraju promatranja i analize u vezi s financijskim izvještajima. Štaviše, *IPSASB* smatra da bi se Smjernicama i subjekti koji nisu naviknuti na prezentiranje promatranja i analiza u vezi s financijskim izvještajima mogli potaći da korisnicima pruže tu vrstu informacija.
- OZ11. S obzirom da promatranja i analize u vezi s financijskim izvještajima pomažu ispunjavanje cilja financijskog izvještavanja koji se tiče pokazivanja odgovornosti, *IPSASB* je odlučio da pravnu snagu ove publikacije o promišljanjima i analizama u vezi s financijskim izvještajima dodatno razmotri nekad u budućnosti.

Informacije usmjerene na budućnost

- OZ12. *IPSASB* je razmatrao da li preporučiti da subjekti objavljuju informacije usmjerene na budućnost, poput prognoza. Uvažili su izraženu zabrinutost da se u nekim jurisdikcijama davanje informacija usmjerenih na budućnost može protumačiti kao signal političkih namjera ili obavezivanje subjekta javnog sektora da će poduzeti neke konkretne radnje u budućnosti. Osim toga, to da li se informacije usmjerene na budućnost mogu uvrstiti u promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima bi se moglo razlikovati zavisno od regulatornog i okruženja budžetskog izvještavanja u kojem dati subjekat posluje. Pojedini članovi su izrazili stav da bi se izostavljanje informacija usmjerenih na budućnost moglo odraziti na sposobnost promatranja i analiza u vezi s financijskim izvještajima da korisnicima pomognu kod donošenja odluka i da bi, stoga, trebalo preporučiti njihovo uvrštavanje. Ipak, uzevši u obzir sve stavove, *IPSASB* je odlučio da ne preporučuje subjektima objavljivanje informacija usmjerenih na budućnost, ali da im dopusti da to naprave ako žele.

Upute za provođenje i pokazni primjeri

- OZ13. Prednert br. 47 je sadržao Upute za provođenje u odnosu na kvalitativne karakteristike i pokazne primjere informacija o financijskim izvještajima subjekta, odstupanjima i trendovima. *IPSASB* se odlučio da pobriše te smjernice za provođenje i pokazne primjere jer se subjekti koji izrađuju promišljanja i analize u vezi s financijskim izvještajima trebaju usredsrijediti na uputstva iz Smjernica. Osim toga, *IPSASB* je primijetio da se primjeri dobre prakse mogu naći i u drugim dostupnim izvorima.

Izmjene Smjernica br. 2 proistekle iz dokumenta *IPSASB-a Primjenjivost MRSJS-ova*, izdatog u aprilu/travnju 2016. godine

- OZ14. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. godine izdao dokument pod naslovom „Primjenjivost MRSJS-ova“, kojim se u svim MRSJS-ovima mijenjaju sljedeća upućivanja:
- (a) brišu se uobičajene tačke iz dijela o djelokrugu svakog standarda koje propisuju primjenjivost MRSJS-ova u odnosu na „subjekte javnog sektora koji nisu javna preduzeća“;
 - (b) pojam „javna preduzeća“ se zamjenjuje pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje je to primjereno; i

- (c) vrše se izmjene i dopune tačke 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS-ovi.

Razlozi za te izmjene i dopune su objašnjeni u Osnovama za donošenje zaključaka iz MRSJS-a 1.

Dokument *Smjernice br. 2 Promišljanja i analize u vezi s finansijskim izvještajima, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u septembru 2026. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Smjernice br. 2 Promišljanja i analize u vezi s finansijskim izvještajima, izdanje 2022. godina*, razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC" Odobreni tekst dokumenta *Smjernice br. 2 Promišljanja i analize u vezi s finansijskim izvještajima, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Smjernice br. 2 Promišljanja i analize u vezi s finansijskim izvještajima, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Smjernice br. 2 Promišljanja i analize u vezi s finansijskim izvještajima, izdanje 2022. godina* © 2026 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *RPG 2, Financial Statement Discussion and Analysis, 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.