

SMJERNICE 3 – ISKAZIVANJE INFORMACIJA O PRUŽANJU USLUGA

Historijat smjernica

Smjernice br. 3 *Iskazivanje informacija o pružanju usluga* izdate su u martu/ožujku 2015. godine.

Od tada, Smjernice br. 3 su izmijenjene kroz sljedeće MRSJS-ove:

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

Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka Smjernica br. 3

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

mart/ožujak, 2015. godine

ISKAZIVANJE INFORMACIJA O PRUŽANJU USLUGA

SADRŽAJ

	tačke
Cilj	1.
Status i djelokrug	2-7.
Definicije pojmova.....	8-26.
Učinkovitost.....	10.
Efikasnost	11-12.
Ulazne vrijednosti	13-14.
Izlazne vrijednosti	15-16.
Ishodi.....	17-19.
Pokazatelji učinka	20-22.
Ciljevi pružanja usluga.....	23-26.
Izvještajni okvir	27-28.
Godišnje izvještavanje i izvještajni period	29-31.
Principi za prezentiranje informacija o pružanju usluga.....	32-37.
Odabir informacija o pružanju usluga	38-71.
Informacije koje treba prikazati	38-57.
Informacije koje treba objaviti	58-71.
Lokacija informacija o pružanju usluga	72-75.
Organiziranje informacija o pružanju usluga.....	76-82.
Osnove za donošenja zaključaka	
Pokazni primjeri	

Cilj

1. Ovim Smjernicama za preporučenu praksu (skr. Smjernice) daju se uputstva za iskazivanje informacija o pružanju usluga u financijskim izvještajima opće namjene (skr. FION-i). Informacije o pružanju usluga su informacije o uslugama koje subjekt pruža, ciljevima subjekta u pogledu pružanja usluga i o tome u kojoj mjeri su ispunjeni ti ciljevi. Informacijama o pružanju usluga se korisnicima FION-a (u daljem tekstu: korisnici) pomaže procijeniti efikasnost i učinkovitost usluga subjekta.

Status i djelokrug

2. Iskazivanje informacija u skladu s ovim Smjernicama predstavlja dobru praksu. Subjekti koji iskazuju informacije o pružanju usluga bi trebali nastojati da ispoštuju principe iz ovih Smjernica. Postupanje prema ovim Smjernicama nije obavezno da bi subjekt smio ustvrditi da su njegovi financijski izvještaji usklađeni s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (skr. MRSJS-ovi).
3. Iako se ove Smjernice ne odnose direktno na komercijalne subjekte javnog sektora, njihovim djelokrugom su obuhvaćene usluge koje pružaju komercijalni subjekti javnog sektora pod kontrolom izvještajnog subjekta.
4. Za informacije o pružanju usluga se ne bi smjelo tvrditi da su usklađene s ovim Smjernicama ako ne poštuju sve principe iz njih.
5. U Smjernicama je navedeno koje informacije treba prezentirati, ali subjekti mogu odabrati da prezentiraju i dodatne informacije ako će one biti korisne za ostvarivanje ciljeva financijskog izvještavanja i zadovoljavaju kvalitativne karakteristike financijskog izvještavanja.
6. U pojedinim jurisdikcijama, prezentacija informacija o pružanju usluga se zahtjeva po slovu zakona ili drugih pravnih propisa. Subjekti se potiču da objave informacije o uticaju svih takvih zahtjeva na postupanje prema ovim Smjernicama.
7. Moguće je da su neke jurisdikcije propisale zahtjeve u pogledu izvještavanja o pružanju usluga koji nadilaze uputstva iz ovih Smjernica. U njih mogu spadati, primjera radi, preciziranje načina kako organizirati tražene informacije, zahtjevi da se prikaže ili objavi više informacija i/ili prezentiranje konkretnih pokazatelja učinka, odnosno konkretnih vidova pružanja usluga. U takvim slučajevima, subjekti se potiču da osiguraju da se prezentiraju i informacije pobrojane u ovim Smjernicama i informacije koje se zahtijevaju u odnosnoj jurisdikciji.

Definicije pojmova

8. Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovim smjernicama koriste u ovdje naznačenim značenjima.

Učinkovitost je odnos između ostvarenih rezultata i ciljeva pružanja usluga.

Efikasnost je odnos između (a) ulaznih i izlaznih vrijednosti ili između (b) ulaznih vrijednosti i ishoda.

Ulazne vrijednosti se odnose na resurse koje subjekt koristi da bi stvorio izlazne vrijednosti.

Izlazne vrijednosti su usluge koje subjekt pruži primateljima koji nisu dio subjekta.

Ishodi podrazumijevaju efekte po društvo koji proističu iz izlaznih vrijednosti subjekta ili se mogu razumno pripisati tim izlaznim vrijednostima.

Pokazatelji učinka su kvantitativne vrijednosti, kvalitativne vrijednosti i/ili kvalitativni opisi načina i obima u kojem subjekt koristi resurse, pruža usluge i ostvaruje svoje ciljeve pružanja usluga.

Cilj pružanja usluga je opis planiranog ili planiranih rezultata koje subjekt nastoji ostvariti izražen kroz ulazne vrijednosti, izlazne vrijednosti, ishode ili efikasnost.

9. Primjerima primjene koji prate Smjernice br. 3 se ilustriraju ovdje pobrojani termini.

Učinkovitost

10. Kada izvještava o svojoj učinkovitosti subjekt prikazuje u kojoj mjeri su ostvareni jedan ili više njegovih ciljeva u pogledu pružanja usluga. Što je subjekt učinkovitiji kao pružatelj usluga, to će njegovi ostvareni rezultati više odgovarati njegovim planiranim rezultatima.

Efikasnost

11. Pokazatelj efikasnosti se može koristiti da se pokaže kada se neka usluga pruža više (ili manje) efikasno u odnosu na, primjera radi:
 - (a) ranije izvještajne periode;

- (b) očekivanja;
- (c) druge uporedive pružatelje usluga; ili
- (d) neke referentne vrijednosti.

12. Ako se može pružiti ista količina i kvaliteta izlaznih vrijednosti po manjem trošku nego ranije onda se proizvodna efikasnost poboljšala i pokazatelj efikasnosti osmišljen da prikaže taj vid unaprjeđenja efikasnosti će pokazati poboljšanje. Slično tome, ako se kvaliteta usluga poboljša tako da ishodi postanu bolji od ranije ostvarivanih ishoda, a da varijable poput obima usluga (izlaznih vrijednosti) i troška ostanu konstantne, onda to predstavlja povećanje efikasnosti i pokazatelj efikasnosti osmišljen da prikaže taj vid unaprjeđenja efikasnosti će pokazati poboljšanje. S druge strane, pad kvalitete zbog kojeg se pogoršavaju ishodi, uz konstantnost varijabli poput obima usluga (izlaznih vrijednosti) i troška, bi ukazivao na manje efikasno pružanje usluga.

Ulazne vrijednosti

13. U resurse koji se koriste da se stvore izlazne vrijednosti mogu spadati:

- (a) ljudski resursi, odnosno radna snaga;
- (b) osnovni kapital, poput zemljišta, objekata i vozila;
- (c) novac i druga financijska imovina; i
- (d) nematerijalna imovina poput intelektualne imovine.

14. Ulazne vrijednosti se mogu iskazivati u vidu nastalih troškova ili količina koje su utrošene da se proizvedu izlazne vrijednosti.

Izlazne vrijednosti

15. U usluge koje subjekat može pružiti vanjskim primateljima spadaju:

- (a) usluge koje se pružaju direktno pojedincima i ustanovama, kao što su usluge zdravstvene zaštite ili usluge obrazovanja, odnosno osiguravanje dobara poput hrane ili knjiga;
- (b) usluge koje se indirektno pružaju pojedincima i ustanovama, kao što su usluge u cilju razvijanja, promoviranja, zaštite ili odbrane neke zajednice, ustanove, zemlje ili zajedničkih vrijednosti i prava;
- (c) prijenosi pojedincima i ustanovama, kao što su prijenosi novca i davanje ekonomskih podsticaja poput poreznih olakšica;
- (d) službene politike, zakoni ili drugi pravni propisi kojima se nastoje ostvariti ciljevi javnih politika, uključujući, primjera radi, prihode povezane sa zakonima i provođenje takvih zakona; i
- (e) prikupljanje poreza i drugih vrsta prihoda.

16. To da usluge primaju strane koje ne čine dio subjekta je ključni faktor kod utvrđivanja da usluge predstavljaju izlazne vrijednosti a ne usluge koje se koriste interno u sklopu aktivnosti subjekta na stvaranju izlaznih vrijednosti.

Ishodi

17. Ishodi koje subjekat ostvaruje se mogu odnositi na efekte po cijelo društvo ili efekte na konkretne kategorije ili ustanove u sklopu tog društva. Ishodi mogu podrazumijevati relativno direktne efekte na primatelje usluga subjekta, ali biti i efekti na druge strane koje nisu primatelji usluga subjekta, ali imaju indirektnu korist od tih usluga.
18. U ishode mogu spadati, na primjer, promjene u stepenu obrazovanja u nekom društvu, promjene u stopama siromaštva i kriminala ili promjene zdravstvenog stanja različitih kategorija stanovništva u datom društvu.
19. Moguće je postojanje jake, direktne uzročno-posljedične veze između radnji koje subjekat poduzima i njihovih ishoda, ali to neće uvijek biti slučaj. Mogu se javiti faktori nad kojima subjekat nema kontrole a koji će mu bilo onemogućiti ili pomoći da ostvari konkretne ishode.

Pokazatelji učinka

20. Ulazne vrijednosti, izlazne vrijednosti, ishodi, efikasnost i učinkovitost su svi vrste pokazatelja učinka.

21. Pokazatelji učinka mogu biti kvantitativne vrijednosti, poput broja stvorenih izlaznih vrijednosti, troška usluga, vremena utrošenog na pružanje usluge ili druge ciljane brojčane vrijednosti ishoda. Pokazatelji učinka mogu biti i kvalitativne vrijednosti, kao što su opisi poput loš/dobar/odličan ili zadovoljavajući/nezadovoljavajući, koji mogu uključivati i ocjene kvalitete usluga koje daju njihovi primatelji, građani ili stručnjaci. Upotreba kvantitativnih i kvalitativnih vrijednosti može pomoći korisnicima izvještaja kod:

- (a) njihove procjene da li su ostvareni ciljevi pružanja usluga; i kod
 - (b) poređenja pružanja usluga između više perioda, odnosno između više subjekata.
22. Pokazatelj učinka može se izraziti i kao kvalitativni opis. Kvalitativni opis može biti potreban da se korisnicima daju relevantne i razumljive informacije o pružanju usluga u uslovima kada konkretna usluga podrazumijeva veliku složenost i prosuđivanje.

Ciljevi pružanja usluga

23. Ciljevi pružanja usluga se mogu izraziti pomoću pokazatelja učinka poput ulaznih vrijednosti, izlaznih vrijednosti, ishoda, odnosno efikasnosti ili pomoću kombinacije jednog ili više od ta četiri pokazatelja učinka. Cilj pružanja usluge se može izraziti i kroz narativni opis budućeg stanja kakvo se želi postići pružanjem date usluge.
24. Ciljevi pružanja usluga su u pravilu konkretni, mjerljivi, ostvarivi, realni i vremenski ograničeni.
25. Ciljevi pružanja usluga subjekta se svi mogu izraziti pomoću iste vrste pokazatelja učinka, na primjer, u vidu ishoda, ali i pomoću različitih vrsta pokazatelja učinka, kao što bi bio slučaj, primjera radi, ako bi s neki od njih izrazili u ishodima a drugi u vidu izlaznih i/ili ulaznih vrijednosti.
26. Jedna usluga može pomoći ostvarenje jednog ili više ciljeva pružanja usluga. Isto tako, nekoliko usluga mogu doprinijeti ostvarenju istog cilja pružanja usluga.

Izveštajni okvir

27. Izveštajni okvir koji subjekat koristi za iskazivanje informacija o pružanju usluga bi trebao biti isti kao okvir koji se koristi za financijske izvještaje.
28. Prezentirani pokazatelji učinka će biti relevantni i za ciljeve pružanja usluga subjekta koji ima kontrolu. Za razliku od konsolidiranih financijskih izvještaja, kojima se samo kombiniraju financije kontroliranih subjekata, informacije o pružanju usluga koje iskaže subjekat koji ima kontrolu obično ne predstavljaju tek kombinaciju usluga koje su iskazali subjekti koje kontrolira.

Godišnje izvještavanje i izvještajni period

29. O informacijama o pružanju usluga bi se trebalo izvještavati najmanje jednom godišnje.
30. Informacije o pružanju usluga bi trebale pokrivati isti izvještajni period koji pokrivaju i financijski izvještaji. Razmatranje potreba korisnika i procjena troškova i koristi bi, međutim, mogli ukazati da treba koristiti drugačiji izvještajni period od perioda obuhvaćenog financijskim izvještajima subjekta. To se može desiti, na primjer, kada se informacije o pružanju usluga koje iskazuje subjekat koji ima kontrolu zasnivaju na informacijama o pružanju usluga koje iskazuju subjekti pod njegovom kontrolom koji koriste drugačiji izvještajni period.
31. Za ostvarenje nekih ciljeva pružanja usluga može biti potrebno više od godine dana. Korisnicima će trebati informacije o napretku u ostvarivanju takvih višegodišnjih ciljeva pružanja usluga. U tački 53. su navedene vrste informacija o pružanju usluga kakve se mogu prezentirati da se pokaže godišnji napredak u ostvarivanju višegodišnjih ciljeva pružanja usluga.

Principi za prezentiranje informacija o pružanju usluga

32. Subjekt bi trebao prezentirati informacije o pružanju usluga koje korisnicima mogu biti od koristi kod utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Tim prezentiranjem bi se trebalo omogućiti korisnicima da procijene obim, efikasnost i učinkovitost pružanja usluga subjekta. Ono bi trebalo odgovarati ciljevima pružanja usluga subjekta i jasno pokazati odnos između tih ciljeva i njihovog ostvarenja.
33. Kada se koriste zajedno s informacijama iz financijskih izvještaja subjekta, informacije o pružanju usluga bi trebale omogućiti korisnicima da procijene financije subjekta u kontekstu ostvarenja njegovih ciljeva pružanja usluga i obrnuto.
34. Informacije o pružanju usluga koje se prezentiraju bi trebale uvažavati konkretne okolnosti subjekta, kao što su:
- (a) usluge koje subjekt pruža;
 - (b) vrsta subjekta; i
 - (c) regulatorno okruženje u kojem subjekt posluje.
35. Prezentiranjem informacija o pružanju usluga bi se trebale ostvariti kvalitativne karakteristike financijskog izvještavanja, uz poštivanje općeprisutnih ograničenja u pogledu informacija iz FION-a. (*Konceptualni okvir za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*, u daljem tekstu Konceptualni okvir, daje opis tih kvalitativnih karakteristika i zastupljenih ograničenja.)
36. Objedinjavanje ili raščlanjivanje informacija o pružanju usluga treba vršiti u mjeri u kojoj je to potrebno za smisleno razumijevanje onoga što je subjekt ostvario kroz pružanje datih usluga. Nivo objedinjavanja ne bi trebao biti toliko velik da se pružanje usluga prikrije, odnosno učini nejasnim a nivo raščlanjivanja toliko nizak da se prosto da detaljan popis usluga čime se njihovo pružanje također čini nejasnim i smanjuje razumljivost. Iskazane informacije bi trebale biti dovoljno konkretne da korisnici mogu smatrati subjekt odgovornim za pružanje usluga, a naročito za pružanje usluga prema postavljenim ciljevima pružanja usluga.
37. Poređenje s drugim subjektima neće uvijek biti lako ostvariti kada se radi o informacijama o pružanju usluga jer se pružaju različite vrste usluga. Čak i kada dva subjekta pružaju potpuno iste usluge, oni mogu imati različite ciljeve pružanja usluga pa, zbog toga, o njima moraju izvještavati prema različitim, neuporedivim pokazateljima učinka. Može se pokazati neophodnim žrtvovati uporedivost između subjekata da bi se ostvarila relevantnost, to jeste odabrati ciljeve pružanja usluga i pripadajuće pokazatelje učinka koji su relevantni za uslove pružanja usluga datog subjekta. S druge strane, potrebe korisnika mogu ukazati da su pokazatelji učinka koji se mogu uporediti s pokazateljima učinka za druge subjekte koji pružaju iste usluge relevantni i za predmetni subjekt i da se, dakle, dvije kvalitativne karakteristike – uporedivost i relevantnost – uzajamno podudaraju.

Odabir informacija o pružanju usluga

Informacije koje treba prikazati

38. Treba prikazati sljedeće informacije:
- (a) ciljeve pružanja usluga;
 - (b) pokazatelje učinka; i
 - (c) ukupne troškove pružanja usluga.
39. Kada je riječ o pokazateljima učinka i ukupnim troškovima pružanja usluga, subjekt treba prikazati:
- (a) planirane i stvarne informacije za izvještajni period; i
 - (b) stvarne informacije za prethodni izvještajni period.
40. Kada u informacije o pružanju usluga spadaju informacije koje su date i u financijskim izvještajima, treba prezentirati unakrsno upućivanje kako bi korisnici te informacije mogli procijeniti i u kontekstu financijskih informacija iskazanih u financijskim izvještajima.

41. Informacije koje se mogu pronaći u pravnim aktima i planovima subjekta (izvještaju o budžetu, opisu misije, strateškom planu, sporazumima o financiranju, poslovnom planu i sl.) će obično pomoći da se odrede ciljevi pružanja usluga i pokazatelji učinka koji su relevantni za taj subjekat.

Ciljevi pružanja usluga

42. Kada se ciljevi pružanja usluga promijene, prikazane informacije bi trebale odražavati te promjene. Na primjer, ciljevi pružanja usluga subjekta u početku mogu biti povezani s povećanjem bilo ulaznih ili izlaznih vrijednosti u vezi s tim uslugama a kasnije se preusmjeriti na pružanje usluga tako da se poveća bilo njihova efikasnost ili učinkovitost. Tu promjenu bi trebalo odraziti u informacijama o pružanju usluga koje subjekat iskazuje.

Pokazatelji učinka

43. Utvrđivanje najprimjerenijeg seta pokazatelja učinka prema kojima izvještavati zahtijeva prosuđivanje. Krovni princip je da pokazatelje treba odabrati prema njihovom značaju za korisnike i upotrebnoj vrijednosti kod procjenjivanja uspjeha subjekta u ostvarivanju njegovih ciljeva pružanja usluga. Da bi bili relevantni, pokazatelji učinka bi trebali biti direktno povezani s jednim ili više ciljeva pružanja usluga subjekta. Podudaranje različitih prezentiranih pokazatelja – na primjer, između pokazatelja ulaznih vrijednosti, izlaznih vrijednosti i/ili ishoda – s ciljevima pružanja usluga pomaže korisnicima procijeniti odnos između resursa i rezultata i to kako je dostupnost resursa mogla uticati na ostvarenje ciljeva pružanja usluga.
44. Prezentirani pokazatelji učinka biti trebali omogućavati korisnicima da procijene koliko efikasno i učinkovito je subjekat koristio svoje resurse da pruži usluge i ostvari svoje ciljeve u pogledu pružanja usluga.
45. Kada subjekat javno iskaže planirane pokazatelje učinka, prezentirani ostvareni pokazatelji učinka će obično biti u skladu s tim prethodno obznanjenim. Subjekti koji objavljuju budžetske informacije i primjenjuju MRSJS 24 *Prezentacija budžetskih informacija u financijskim izvještajima* bi trebali razmotriti odnos između tih informacija i informacija o pružanju usluga koje iskazuju.
46. Subjekt se potiče da prikaže informacije o svojim ciljnim ishodima i ostvarenju tih ishoda.
47. Moguće je postojanje velikog broja pokazatelja učinka koji bi se mogli prezentirati u odnosu na ciljeve pružanja usluga subjekta. Kako bi osigurali da su informacije koje pružaju razumljive i izbjegli preplavljanje korisnika nepotrebnim informacijama, subjekti će, u pravilu, morati odrediti svega nekoliko ključnih pokazatelja učinka kojima se najbolje odgovara na potrebe korisnika za informacijama kojima se ispunjavaju ciljevi financijskog izvještavanja.
48. Pokazatelji učinka koji podrazumijevaju kvantificiranje bi trebalo biti moguće pouzdano izmjeriti. Kada se pokazatelji učinka mogu izraditi pomoću sistema za obradu transakcija, korištenje takvog sistema će doprinijeti provjerljivosti i pravovremenosti informacija koje se iskazuju.
49. Pri odabiru pokazatelja učinka, subjekti bi trebali osigurati da se prezentiranim pokazateljima daje reprezentativno vjeran prikaz ostvarenja ciljeva pružanja usluga. Može se pokazati neophodnim žrtvovati određene aspekte pružanja usluga tako da se jedan od njih poboljšava a drugi pogoršava. Prezentirane informacije bi trebale biti neutralne. Subjekti trebaju izbjegavati svaku tendenciju da prezentiraju pokazatelje učinka koji pristrasno pokazuju pozitivne rezultate. To pomaže osigurati da su zadovoljene kvalitativne karakteristike i da korisnici vjeruju da se datim pokazateljima vjerno oslikava pružanje usluga subjekta.
50. Kod odabira pokazatelja učinka vjerovatno će biti uzeta u obzir i lakoća mjerenja, ali ona ne smije biti važnija od potreba korisnika. Pokazateljima učinka koji se prezentiraju se ne bi trebale potencirati lako mjerljive dimenzije.
51. U određenim situacijama, kao pokazatelj učinka treba prezentirati kvalitativni opis (poznat i kao narativne informacije). To bi mogao biti slučaj kada ono što je ostvareno pružanjem usluga nije moguće svesti na ograničen set kvantitativnih ili kvalitativnih mjernih vrijednosti jer se radi o usluzi koja:
- (a) je složena;
 - (b) podrazumijeva više međusobno povezanih faktora; i

- (c) uključuje veliki broj različitih mogućih pokazatelja uspjeha ili napretka za procjenu čijeg relativnog značaja je potrebno koristiti prosuđivanje.

52. U informacije koje se iskazuju o bilo kojoj konkretnoj usluzi mogu spadati jedna ili više vrsta pokazatelja učinka – kvantitativnih vrijednosti, kvalitativnih vrijednosti i/ili kvalitativnih opisa.

Višegodišnji ciljevi pružanja usluga i pokazatelji učinka

53. Duži vremenski okvir višegodišnjih ciljeva pružanja usluga ne bi smio biti razlog da se ne iskazuju višegodišnji ciljevi i ne objavljuje napredak u njihovom ostvarivanju, ali bi moglo biti neophodno iznaći načine da se o tom napretku izvjesti bez pretjeranih troškova. Kratkoročno se mogu prezentirati alternativna ili zamjenska mjerila koja ukazuju na napredak u ostvarivanju cilja učinka pružanja usluga, sve dok informacije o ostvarenju višegodišnjeg cilja učinka pružanja usluga ne postanu dostupne. Na primjer, kada subjekt za jedno ili više područja usluga utvrdi i godišnje neposredne rezultate i dugoročnije, višegodišnje ishode, može postojati mogućnost da se godišnje izvještavanje o neposrednim rezultatima smatra pokazateljem napretka u ostvarivanju ishoda, dok se o stvarno ostvarenim ishodima izvještava rjeđe.

Ukupni troškovi usluga i raščlanjene informacije o troškovima

54. Pored prikazivanja ukupnih troškova pružanja usluga, subjekat bi se mogao odlučiti da prezentira i raščlanjene informacije o troškovima. U takve informacije bi mogle spadati, primjera radi, informacije o troškovima pružanja usluga u odnosu na pojedinačne ciljeve, ishode, vrste usluga, pojedinačne usluge, informacije o troškovima izlaznih vrijednosti ili o troškovima povezanim s konkretnim ulaznim vrijednostima. Iskazivanjem troškova povezanih bilo s izlaznim vrijednostima ili s ishodima bi se moglo pomoći korisnicima da procijene efikasnost.

Planirano i ostvareno pružanje usluga

55. Informacije o planiranom i o stvarno izvršenom pružanju usluga bi trebalo iskazivati dosljedno jedne s drugima kako bi se korisnicima pomoglo procijeniti učinkovitost. Kad god je to moguće, subjekti bi izvještavanje trebali vršiti prema istim pokazateljima učinka i služeći se istom metodologijom i parametrima za svoja izračunavanja kao što su oni uspostavljeni prije početka izvještajnog perioda. Na taj način se korisnicima omogućava da uporede stvarno s planiranim pružanjem usluga na kraju izvještajnog perioda.

56. Dosljedno korištenje istih pokazatelja učinka u periodu od nekoliko godina pomaže analizu dugoročnih trendova, ali ne treba insistirati na toj dosljednosti ako će se time ugroziti:

- (a) poboljšanje kvalitete pokazatelja učinka; ili
- (b) usklađenost pokazatelja s promjenama očekivanja dionika.

57. Subjekt će možda trebati razmotriti pitanje načina izvještavanja o promjenama planiranog učinka pružanja usluga koje su nastale tokom izvještajnog perioda. Takva situacija može nastati, na primjer, kada dionici u izvještajnom periodu promijene svoja očekivanja od pružanja usluga, što dovede do izmjene ciljeva pružanja usluga. Ciljevi pružanja usluga se mogu promijeniti i kao rezultat kombinacije u javnom sektoru, pri čemu se odgovornost za usluge prenosi s jednog na drugi subjekat, odnosno mora se izvještavati o uslugama koje su ranije pružala dva različita a sada samo jedan objedinjeni subjekat. U takvim situacijama, subjekat bi mogao izvještavati u odnosu i na izvorne i na izmijenjene ciljeve pružanja usluga. Razlozi i efekti takvih promjena bi se mogli objasniti u narativnom tekstu i analizama, kako bi korisnici raspolagali svim informacijama koje su im potrebne da shvate razloge za razlike između ciljeva pružanja usluga na početku izvještajnog perioda i onoga što je stvarno ostvareno, pri tome razumijevajući i obim stvarnih ostvarenja u odnosu na novije, izmijenjene ciljeve pružanja usluga.

Informacije koje treba objaviti

58. Potrebno je koristiti prosuđivanje kako bi se odredilo koje informacije treba objaviti da bi korisnici mogli:

- (a) razumjeti osnovu za objavljene informacije o pružanju usluga; i
- (b) dobiti koncizan pregled pružanja usluga subjekta, u kojem se ističu glavna pitanja od značaja za njihovu procjenu predmetnog pružanja usluga.

Osnova za prikazane informacije o pružanju usluga

59. Subjekt treba objaviti dovoljno informacija o osnovi za prikazane informacije o pružanju usluga da korisnici mogu ocijeniti da li se informacijama o ciljevima pružanja usluga, pokazateljima učinka i ukupnim troškovima zadovoljavaju kvalitativne karakteristike financijskog izvještavanja.

60. Subjekt bi trebao objaviti informacije o izvorima prikazanih informacija o pružanju usluga.

61. Treba objaviti sljedeće informacije:
- (a) pojašnjenje prikazanih ciljeva pružanja usluga, kojim se opisuje način na koji su ti ciljevi ustanovljeni, potreba da se ispune i spona ili spone između ciljeva pružanja usluga i
 - (i) prikazanih pokazatelja učinka; i
 - (ii) općih ciljeva subjekta;
 - (b) pojašnjenje jedne ili više spona između srodnih pokazatelja učinka (na primjer, informacije o tome u kojoj mjeri su pokazatelji ulaznih vrijednosti, izlaznih vrijednosti i/ili ishoda međusobno podudarni tamo gdje ulazne i izlazne vrijednosti doprinose ostvarenju konkretnog ishoda); i
 - (c) pojašnjenje osnove za objedinjavanje (ili raščlanjivanje) informacija, kojim se pojašnjava nivo iskazanih detalja.

Raščlanjivanje informacija o troškovima

62. Subjekt koji se odluči prezentirati raščlanjene informacije o troškovima trebao bi objaviti i osnovu za utvrđivanje troškova.
63. U informacije o utvrđivanju troškova spadaju informacije poput:
- (a) politika o raspodjeli troškova;
 - (b) načina postupanja s direktnim i indirektnim troškovima povezanim s uslugama; i/ili
 - (c) usklađivanja ili poređenja između prezentiranih troškova usluga i ukupnih troškova.

Objavljivanje subjekata koji imaju kontrolu

64. Kada izvještava o uslugama koje su pružili subjekti koje kontrolira, subjekt koji ima kontrolu bi trebao objaviti informacije kojima objašnjava podjelu poslova i nadležnosti za pružanje usluga u okviru datog ekonomskog subjekta.

Objavljivanje kod drugačijih izvještajnih perioda

65. Kada informacije o pružanju usluga obuhvataju izvještajni period koji se razlikuje od izvještajnog perioda za financijske izvještaje subjekta, treba objaviti sljedeće informacije:
- (a) činjenicu da se izvještajni period razlikuje od izvještajnog perioda za financijske izvještaje;
 - (b) razloge za postojanje te razlike; i
 - (c) kada su u izvještaj o pružanju usluga uvrštene i financijske informacije, bilo
 - (i) izvještajni period za financijske izvještaje iz kojih su izvedene te informacije, uključujući informacije koje omogućavaju pristup tim financijskim izvještajima; ili
 - (ii) izvor iskazanih financijskih informacija, kada one nisu izvedene iz financijskih izvještaja subjekta, zajedno s informacijama koje omogućavaju pristup tom izvoru.
66. Kada se izvještajni period za informacije o određenim uslugama razlikuje od izvještajnog perioda obuhvaćenog izvještajem subjekta o pružanju usluga, treba razmotriti objavljivanje sljedećih informacija:
- (a) zahvaćenih usluga;
 - (b) primjenjivog izvještajnog perioda ili izvještajnih perioda; i
 - (c) pojašnjenje svih razlika između njih.

Objavljivanje odvojeno od osnovnih financijskih izvještaja

67. U tačkama od 72. do 75. u nastavku teksta se obrađuje pitanje gdje u FION-ima navesti informacije o pružanju usluga. Kada se informacije o pružanju usluga prezentiraju odvojeno od FION-a koji uključuje osnovne financijske izvještaje, treba prezentirati sljedeće informacije:
- (a) naziv subjekta;
 - (b) kada se radi o subjektu koji ima kontrolu, opis grupe subjekata koje kontrolira izvještajni subjekt;
 - (c) kada se radi o kontroliranom subjektu, naziv subjekta koji ga kontrolira;
 - (d) datum izvještavanja i izvještajni period obuhvaćen informacijama o pružanju usluga;

- (e) osnovne financijske izvještaje s kojima su povezane informacije o pružanju usluga i informacije dovoljne da korisnici mogu pronaći te osnovne financijske izvještaje;
 - (f) valutu prezentacije, kako je definirana MRSJS-om 4 *Učinci promjena kursa stranih valuta*; i
 - (g) korišteni nivo zaokruživanja.
68. Kada se informacije o pružanju usluga prezentiraju u FION-u koji sadrži i osnovne financijske izvještaje, primjenjivi MRSJS, odnosno MRSJS-ovi propisuju da treba prezentirati ove informacije.

Narativni opis promišljanja i analiza

69. Subjekt bi trebao objaviti narativni opis promišljanja i analizu svojih informacija o pružanju usluga. Takav opis i analiza dopunjuju prikazane informacije o pružanju usluga na taj način omogućavajući korisnicima da sa stanovišta subjekta sagledaju:
- (a) aspekte pružanja usluga koje subjekt smatra da treba naglasiti; i
 - (b) faktore koji utiču na ostvarenja pružanja usluga u izvještajnom periodu.
70. Narativnim opisom promišljanja i analizom bi se trebao pružiti koncizan pregled pružanja usluga subjekta kojim se:
- (a) obrađuje u kojoj mjeri su ispunjeni ciljevi pružanja usluga;
 - (b) daju balansirana pojašnjenja prikazanih informacija, obuhvatajući i pozitivne i negativne aspekte pružanja usluga subjekta; i
 - (c) pomaže korisnicima u procjeni efikasnosti i učinkovitosti pružanja usluga subjekta.
71. Primjerima primjene koji prate Smjernice br. 3 ilustriraju se vrste informacija koje bi se mogle uključiti u narativni opis promišljanja i analizu.

Mjesto prezentiranja informacija o učinku pružanja usluga

72. Subjekt informacije o pružanju usluga može prezentirati bilo:
- (a) u sklopu nekog FION-a koji uključuje i osnovne financijske izvještaje; ili
 - (b) u sklopu FION-a koji se objavljuje odvojeno.
73. Pri donošenju odluke o tome treba uzeti u obzir sljedeće faktore:
- (a) u kojoj mjeri informacije o pružanju usluga treba provjeravati u kontekstu informacija iz financijskih izvještaja, uključujući informacije o poređenju između budžetiranih i stvarnih iznosa;
 - (b) da li se bolje odgovara na potrebe korisnika i zadovoljava kvalitativne karakteristike ako se informacije o pružanju usluga uvrsti u isti FION kao i osnovni financijski izvještaji ili ako ih se uvrsti u odvojeni FION;
 - (c) uvažavanje općeprisutnih ograničenja u pogledu informacija, uključujući to da li koristi od uvrštavanja predmetnih informacija u isti FION kao i osnovne financijske izvještaje opravdavaju (eventualne) dodatne troškove istog; i
 - (d) sve jurisdikcijske zahtjeve koji bi mogli nalogati da se informacije o pružanju usluga uvrste u isti FION kao i osnovni financijski izvještaji ili da ih se uvrsti u odvojeni FION.

74. U odnosu na podtačku (a) tačke 73, bitan faktor pri donošenju date odluke će vjerovatno biti i to da li je primarni cilj davanja informacija o pružanju usluga:
- (a) da se osigura da se procjene odluka o raspoređivanju resursa na pružanje usluga vrši na osnovu činjenica, u kom slučaju će vjerovatno biti korisno povezati iskazivanje informacija o pružanju usluga s osnovnim finansijskim izvještajima koji su upoređeni s budžetskim doznakama; ili
 - (b) da se osigura da se procjene odluka o politikama ili strategijama vrše na osnovu činjenica, u kom slučaju će vjerovatno biti korisno povezati iskazivanje informacija o pružanju usluga s informacijama o politikama ili strategijama.
75. Kada subjekat odabere informacije o pružanju usluga prezentirati u odvojenom a ne u FION-u koji sadrži osnovne finansijske izvještaje, taj odvojeni FION treba objaviti pravovremeno, što će obično značiti da se objavi u isto vrijeme kao i osnovni finansijski izvještaji ili, ako ne u isto, onda bar blizu vremena izdavanja osnovnih finansijskih izvještaja.

Organiziranje informacija o pružanju usluga

76. Način na koji su informacije o pružanju usluga organizirane u okviru nekog FION-a treba omogućavati korisnicima da:
- (a) razumiju pružanje usluga subjekta, uključujući ostvarenje njegovih ciljeva pružanja usluga;
 - (b) procijene efikasnost i učinkovitosti pružanja usluga subjekta; i
 - (c) iskoriste informacije o pružanju usluga za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka.
77. Informacije o pružanju usluga treba organizirati na takav način da se vide jasne spone između prikazanih informacija i:
- (a) objavljivanja izvršenih na osnovu prikazanih informacija; i
 - (b) narativnih opisa promišljanja i analize.
78. Jedan od načina da se organiziraju informacije o pružanju usluga je izrada „izvještaja o pružanju usluga“, što podrazumijeva da se one daju u vidu tabela ili u vidu izvještaja. Korištenje izvještaja o pružanju usluga može doprinijeti razumljivosti i uporedivosti u uslovima kada se kao pokazatelji učinka prezentiraju kvantitativne ili kvalitativne vrijednosti koje se iskazuju za više usluga zajedno.
79. Kada se pokazatelji učinka prezentiraju u narativnoj formi, odnosno u vidu analiziranja primjera iz prakse, tabelarni pristup vjerovatno neće biti primjeren. U nekim slučajevima, kombinacija analize primjera iz prakse i jedne ili više tabela ili izvještaja se može pokazati primjerenom.
80. Subjekti mogu koristiti izvještavanje na više nivoa da bi ostvarili ravnotežu između:
- (a) dovoljne konciznosti da se ostvari razumljivost; i
 - (b) davanja dovoljno detalja o različitim aspektima svakog od ciljeva pružanja usluga.
81. Primjena izvještavanja na više nivoa omogućava da se na najvišim nivoima iskažu koncizne informacije a na nižim prikažu ili objave detaljnije u uslovima kada je kategorije usluga, primjera radi, moguće raščlaniti na dvije ili više pojedinačnih usluga.
82. *IPSAS 18 Izvještavanje o segmentima* se primjenjuje na određivanje segmenata subjekta. Njime se daje opis segmenata pružanja usluga i određuju faktori koje bi trebalo uzeti u obzir pri grupiranju usluga u segmente za potrebe finansijskog izvještavanja.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio Smjernica br. 3.

Historijat

Pokretanje projekta, dokument za konsultacije i odluka da se izrade smjernice

OZ1. Projekat *IPSASB*-a o iskazivanju informacija o pružanju usluga je otpočeo pregledom standarda, smjernica i regulatornih zahtjeva probranih zemalja, Ujedinjenih naroda i Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj u pogledu izvještavanja o pružanju usluga (ili njegovog ekvivalenta). Ne postoje dvije jurisdikcije identičnih okvira za izvještavanje o pružanju usluga, ali postoje sličnosti u informacijama o pružanju usluga koje se iskazuju. Razmatranje tih sličnosti i pojmova u široj upotrebi je pružilo osnovu za izradu Dokumenta za konsultacije naslovljenog *Iskazivanje informacija o pružanju usluga* (u daljem tekstu: Dokument za konsultacije), izdatog 2011. godine. U Dokumentu za konsultacije su predloženi okvir za iskazivanje informacija o pružanju usluga zasnovan na principima i standardna terminologija.

Izrada Smjernica za preporučenu praksu

OZ2. Godine 2013., *IPSASB* je odlučio da pitanje informacija koje je potrebno prezentirati u dodatku onima koje se uvrštavaju u financijske izvještaje u datom trenutku treba osloviti kroz izradu Smjernica za preporučenu praksu (u daljem tekstu: Smjernice). U skladu s tim, izrađen je Prednacrt br. 54. *Iskazivanje informacija o pružanju usluga* za potrebe izvještavanja o pružanju usluga. Ove Smjernice su zasnovane na okviru za izvještavanje o pružanju usluga koji je razrađen u sklopu Dokumenta za konsultacije te izmijenjen odlukama koje je *IPSASB* donio pri razmatranju primljenih komentara na taj dokument i kasnije u kontekstu pregledanja komentara na Prednacrt br. 54. Smjernice imaju dodatno uporište i u Konceptualnom okviru za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora (u daljem tekstu: Konceptualni okvir).

Opći pristup Smjernicama: Uputstva o odlučivanju i minimalnim karakteristikama

OZ3. Tokom izrade ovih Smjernica, *IPSASB* je razmatrao da li bi njihov opći pristup trebao imati za cilj da se:

- (a) ustanove minimalne karakteristike informacija o pružanju usluga, što bi bilo u skladu s funkcijom Smjernica da daju uputstva o dobrim praksama i zahtjeve; ili da se
- (b) pruži okvir kojim se određuje koje odluke autori izvještaja moraju donijeti i daju uputstva za donošenje tih odluka, što bi bilo u skladu s pristupom iz Dokumenta za konsultacije koji je također podrazumijevao korištenje okvira i funkcijom Smjernica da daju uputstva.

OZ4. S obzirom na različitost usluga koje se pružaju i izvještajnih okolnosti, *IPSASB* je odlučio da se Smjernicama ne treba nastojati standardizirati izvještavanje o pružanju usluga već da se trebaju usmjeriti na ostvarenje određenih principa. U isto vrijeme, one trebaju navoditi i osnovne vrste informacija o pružanju usluga koje je potrebno prezentirati. Taj pristup je odabran na osnovu potrebe da se smjernicama uredi koje vrste informacija treba prezentirati a moguće je odrediti šire kategorije informacija, kao što su informacije o ciljevima pružanja usluga, koje su primjenjive na sve subjekte koji iskazuju informacije o pružanju usluga.

OZ5. Pri izradi Smjernica za iskazivanje informacija o pružanju usluga, *IPSASB* je prepoznao da neće biti lako izraditi uputstva koja će biti korisna za različite vrste usluga, različite ciljeve pružanja usluga i različite kontekste u kojima se diljem svijeta utvrđuje odgovornost i donose odluke. Može se reći da kvaliteta izvještavanja o pružanju usluga bar jednim dijelom zavisi od toga u kojoj mjeri to izvještavanje zadovoljava konkretne potrebe za informacijama koje proističu iz usluga koje se pružaju i od konteksta u kojem se pružaju. Na primjer, izvještaj kojim se opisuju faktori koji utiču na napredak u ostvarivanju ključnih ciljeva može izgledati znatno drugačije od izvještaja kojim se opisuje koje usluge su pružene pomoću osiguranih resursa. *IPSASB* je razmotrio ta pitanja i smatrao je da bi bilo najkorisnije izraditi Smjernice u kojima se određuje koje odluke će autori izvještaja morati donijeti i daju uputstva kako donijeti te odluke a ne Smjernice kojima bi se ustanovljavali minimalni standardi.

OZ6. *IPSASB* je stava da se principima koji se mogu primijeniti na iskazivanje informacija o pružanju usluga daju korisne smjernice a da se, pri tome, ne nastoje ustanoviti globalni zahtjevi koji ne bi obavezno odgovarali različitim vrstama usluga i različitim kontekstima pružanja usluga kakvi postoje u svijetu. Iskazivanje informacija o pružanju usluga je oblast koja je tek u povelju pa, prema tome, Smjernice ne bi smjele voditi pretjeranoj regulaciji.

OZ7. U nekim od komentara na Prednacrt je izražena zabrinutost u pogledu navodne kolizije između Smjernica kao publikacije kojom se ne nameću zahtjevi i tačke 5. Prednacrtu u kojoj se navodi da usklađenost sa Smjernicama znači postupanje prema svim njihovim zahtjevima. *IPSASB* je odlučio da tekst „postupanje prema zahtjevima“ iz te tačke treba zamijeniti tekстом „postupanje prema principima“, i to iz dva razloga. Prvo, Smjernicama se ustanovljavaju principi kojima se subjekti vode pri donošenju odluka o tome koje informacije o pružanju usluga će iskazati. Drugo, iako se u predmetnoj tački i dalje zadržava

koncept „postupanja prema“ nečemu, *IPSASB* smatra da je to u skladu s funkcijom Smjernica kao preporuka. Iz same prirode Smjernica proističe da subjekti mogu da ne slijede – u potpunosti – neka od uputstava iz istih a da se to ne odražava negativno na njihovu usklađenost s MRSJS-ovima. Pored toga, autori izvještaja (ili jurisdikcije) se mogu odlučiti da primjenjuju samo dijelove Smjernica a onda, primjera radi, postupno dođu do postupanja prema svim Smjericama kada smiju ustvrditi da su ostvarili usklađenost s njima. U svakom slučaju, Smjernice uključuju set principa kojima se ustanovljava dobra praksa. Zavisno od teme koju obrađuju, Smjernice mogu omogućavati i veću fleksibilnost u primjeni nego što je to slučaj s MRSJS-ovima. Tačno to je napravljeno i sa ovim Smjericama u kojima su date opcije u pogledu prezentacije i principi kojima će se autori izvještaja voditi pri odlučivanju o tome koje informacije prezentirati.

Djelokrug

- OZ8. U trenutku izdavanja ovih Smjernica, *IPSASB* je razmatrao da li bi se one trebale odnositi i na [javna preduzeća] (pojam u vitičastoj zagradi je povučen iz upotrebe po izdavanju dokumenta *Primjenjivosti MRSJS-ova* u aprilu/travnju 2016. godine). Uvažavajući činjenicu da javna preduzeća pružaju usluge i mogu iskazivati informacije o pružanju tih usluga, *IPSASB* je ipak odlučio da se ove Smjernice trebaju primjenjivati na sve subjekte javnog sektora osim javnih preduzeća. U trenutku izdavanja smjernica, taj stav je bio u skladu s *Predgovorom međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*, u kojem se navodi da *IPSASB* određuje računovodstvene standarde i druge publikacije namijenjene svim subjektima javnog sektora, osim javnih preduzeća. To što nisu obuhvaćena djelokrugom Smjernica ne znači da javna preduzeća ne smiju koristiti smjernice niti da postoji bilo kakva prepreka da primjenjuju ove Smjernice.
- OZ9. Pri donošenju navedenog zaključka, *IPSASB* je primijetio da je moguće da subjekat koji ima kontrolu koji iskazuje informacije o pružanju usluga u skladu s preporukama iz ovih Smjernica daje informacije o uslugama koje su, u stvari, pružili jedno ili više javnih preduzeća pod njegovom kontrolom. Bez obzira što izvještavanje samih javnih preduzeća nije obuhvaćeno djelokrugom ovih Smjernica, *IPSASB* je odlučio da informacije koje subjekat koji ima kontrolu iskaže u pogledu usluga javnih preduzeća moraju pratiti zahtjeve iz Smjernica da bi taj subjekat smio ustvrditi da je ostvario usklađenost sa Smjericama.
- OZ10. *IPSASB* je razmatrao da li bi se ove Smjernice trebale odnositi i na subjekte iz jurisdikcija u kojima su već ustanovljeni zahtjevi za iskazivanje informacija o pružanju usluga za njihove subjekte javnog sektora koji bi mogli nadilaziti pristup informacijama zasnovan na principima kakav se koristi u Smjericama. *IPSASB* je stava da, u takvim slučajevima, zahvaćeni subjekti moraju osigurati da su ispoštovani svi jurisdikcijski zahtjevi. Iako se Smjericama ne propisuju detaljni sveobuhvatni i konkretni zahtjevi, to se ne smije tumačiti kao podsticaj da se iskaže manje od onoga što se već iskazuje u skladu sa zahtjevima određene zemlje ili drugim zahtjevima, niti se na to treba gledati kao da je protivno opsežnijem izvještavanju. U tačkama 6. i 7. Smjernica se obrađuje odnos između Smjernica i jurisdikcijskih zahtjeva u pogledu informacija o pružanju usluga, uz pojašnjenje da Smjernice ne sprječavaju prezentiranje dodatnih informacija i da, u dodatku uputstvima iz Smjernica, treba primijeniti i opsežnije jurisdikcijske zahtjeve. *IPSASB* je zaključio da se Smjericama adekvatno oslovljava ovo pitanje i da ih, prema tome, mogu koristiti i subjekti iz jurisdikcija u kojima već postoje opsežni zahtjevi za iskazivanje informacija o pružanju usluga.

Definicije pojmova

- OZ11. Pri formiranju svog stava o potrebi uvođenja standardizirane terminologije pružanja usluga, *IPSASB* je uočio da, iako se subjekti dosljedno služe određenim pojmovima, mnogi od njih nisu definirali neke ili ni jedan od tih pojmova. Štaviše, neki od pojmova se ponekad koriste u različitim značenjima u različitim jurisdikcijama. Na osnovu toga, *IPSASB* je zaključio da je uvođenje standardizirane terminologije pružanja usluga neophodno kako bi se pomogla razumljivost i uporedivost informacija o pružanju usluga koje subjekti iskazuju u FION-ima.
- OZ12. *IPSASB* je pojmove definirane u Smjericama izradio što više moguće ih zasnivajući na pojmovima koji se već koriste u jurisdikcijama gdje postoji promišljen i eksplicitan pristup izvještavanju o pružanju usluga i iskustvo u istom.
- OZ13. Pri razmatranju komentara na Dokument za konsultacije i Prednacrt, kao i pri kasnijoj izradi Smjernica, *IPSASB* je izmijenio definiciju pokazatelja učinkovitosti. Prema definiciji iz Dokumenta za konsultacije „pokazatelji učinkovitosti su omjeri između izlaznih vrijednosti i ishoda“. To podrazumijeva da je odnos između izlaznih vrijednosti i ishoda relativno lako izmjeriti. Nakon daljeg razmatranja, *IPSASB* je procijenio da će odnos između izlaznih vrijednosti i ishoda u mnogim situacijama vjerovatno biti kompleksniji nego što se pretpostavilo pri utvrđivanju izvorne definicije. Pored toga, oni su smatrali da se na učinkovitost prije gleda kao na to u kojoj mjeri je subjekat bio uspješan u ostvarenju svojih ciljeva pružanja usluga. U skladu s tim, odlučili su da se pokazateljima učinkovitosti prikazuje mjera u kojoj je subjekat ostvario svoje ciljeve pružanja usluga.
- OZ14. Prilikom izrade Dokumenta za konsultacije i Prednacrt br. 54 te kasnijeg pregledanja komentara na taj prednacrt, *IPSASB* je razmatrao da li u definirane pojmove iz Smjernica uvrstiti i „pokazatelje ekonomičnosti“. Članovi odbora su odlučili da se ti pokazatelji ipak izostave jer je pojam „pokazatelji ekonomičnosti“ i zbunjujući i nepotreban s obzirom na druge pojmove koji su definirani u Smjericama. „Pokazatelji ekonomičnosti“ ne predstavljaju ništa što već nije preneseno konceptima ulaznih vrijednosti ili efikasnosti, za koje Smjernice daju jasne definicije. *IPSASB* je napomenuo

da se pristupom odabiru informacija o pružanju usluga iz Smjernica jurisdikcijama dopušta da same procijene „ekonomičnost“ na osnovu značenja u kojem se taj pojam koristi u njima. Smjernice, na primjer, potiču prezentiranje informacija o troškovima, drugim ulaznim vrijednostima i o efikasnosti.

- OZ15. Ekonomičnost je pojam koji se često upotrebljava u kontekstu izvještavanja o pružanju usluga. Ipak, različite jurisdikcije tom pojmu pridaju različita značenja. U nekim jurisdikcijama, „ekonomičnost“ se odnosi na niže troškove pružanja usluga, bez razmatranja efekata po obim i/ili kvalitetu usluga. U drugim jurisdikcijama, opet, smatraju da to nije stvarno ekonomičnost i da korištenje pojma „ekonomičnost“ da se opišu situacije kada se troškovi smanje na štetu obima i/ili kvaliteta usluga korisnike FION-a može navoditi na pogrešne zaključke. Drugo mišljenje o ekonomičnosti podrazumijeva da se ona ostvaruje samo ako se pri smanjenju troškova ili drugih ulaznih vrijednosti pružanje usluga zadrži na istom nivou ili poboljša, odnosno poveća. To mišljenje se uklapa u definiciju „efikasnosti“ iz Smjernica. Tu je još i treća kategorija jurisdikcija koje uopće ne koriste pojam „ekonomičnost“ jer smatraju da može izazivati zabunu i da se podudara sa efikasnošću. U skladu s navedenim, u Smjernicama nisu definirani „pokazatelji ekonomičnosti“ i ne koristi se pojam „ekonomičnost“.

Izvršajni subjekat

- OZ16. Informacije o pružanju usluga bi trebale pomagati korisnicima FION-a da subjekat pozovu na odgovornost zbog pružanja usluga i utroška resursa, te da donesu odluke koje utiču na subjekat. Na toj osnovi, većina članova *IPSASB*-a je smatrala da informacije o pružanju usluga treba izrađivati za isti izvršajni subjekat za koji se izrađuju i osnovni finansijski izvještaji. Kako bi se koristio isti obuhvat kao i u Smjernicama br. 1 i Smjernicama br. 2 (vidjeti tačku 14. Smjernica br. 1 i tačku 4. Smjernica br. 2), i u Smjernicama br. 3 težište je stavljeno na „izvršajni okvir“ a ne na izvršajni subjekat. Pri donošenju tog zaključka, *IPSASB* je napomenuo da stavljanje naglaska na odgovornost i donošenje odluka u Smjernicama nije zamišljeno da se odnosi na lance isporuke, mreže niti na druge kombinacije pojedinačnih subjekata koji možda mogu uticati jedni na druge, ali nemaju sposobnost da kontroliraju jedan drugog.
- OZ17. U nekolicini komentara na Prednacrt je sugerirano da bi se Smjernicama trebala dati i uputstva za izvještavanje o programima ili politikama koji uključuju grupu subjekata koji nisu pod zajedničkom kontrolom, to jeste, za izvještavanje „izvan izvršajnih okvira“. *IPSASB* je priznao da su i pristup koji podrazumijeva da se izvještavanje o pružanju usluga odnosi na isti okvir izvršajnog subjekta kao i u osnovnim finansijskim izvještajima i pristup zasnovan na fleksibilnijem okviru koji ostavlja prostora za izvještavanje izvan izvršajnih okvira imali svojih prednosti i nedostataka. Prednost fokusiranja na isti izvršajni subjekat kao i kod osnovnih finansijskih izvještaja je što prati iste linije kontrole i pomaže utvrđivanje odgovornosti s naglaskom na organizaciju, pri tome ujedno olakšavajući i prikupljanje informacija o pružanju usluga i integriranje takvih informacija u finansijske informacije iz osnovnih finansijskih izvještaja subjekta. Postoje, međutim, slučajevi kada za program ili za politiku ne odgovara samo jedan subjekat i kada bi se nalažanjem izvještavanja izvan izvršajnog okvira, usklađenog s datim programom, odnosno politikom, došlo do informacija koje bolje objašnjavaju pružanje usluga povezanih s tim programom ili politikom. *IPSASB* je razmatrao da proširi djelokrug Smjernica kako bi uključivale i uputstva za izvještavanje izvan izvršajnih okvira o „programima“ ili „skupovima aktivnosti koje doprinose ostvarenju istog ishoda ili više njih“. Na kraju su ipak odlučili da se Smjernice trebaju držati izvještavanja istog subjekta kao i u osnovnim finansijskim izvještajima. To, međutim, ne sprječava državne jurisdikcije da principe i uputstva iz Smjernica prilagode i za izvještavanje izvan izvršajnih okvira.
- OZ18. *IPSASB* je razmotrio razloge za zabrinutost koji su izraženi u komentarima na Dokument za konsultacije i Prednacrt u vezi s tim da se od subjekata koji imaju kontrolu traži da izvještavaju o svim uslugama koje pružaju subjekti koje kontroliraju, što bi za posljedicu moglo imati davanje predetaljnih i preopsežnih informacija kako bi se zadovoljile kvalitativne karakteristike i korisnicima pomoglo u procjeni odgovornosti i donošenju odluka. *IPSASB* je odlučio uvrstiti dodatno pojašnjenje u Smjernice kojim oslovljava te razloge za zabrinutost. Na toj osnovi, u Smjernicama se navodi da bi subjekti koji imaju kontrolu izvještavanje trebali vršiti prema vlastitim ciljevima pružanja usluga umjesto da pokušavaju objediniti sve usluge koje pružaju njihovi kontrolirani subjekti.

Godišnje izvještavanje i izvršajni period

- OZ19. *IPSASB* je razmatrao da li informacije o pružanju usluga treba iskazivati na godišnjoj osnovi i u uslovima kada bi za ispunjenje ciljeva pružanja usluga, bez obzira da li su izraženi u ishodima, izlaznim ili ulaznim vrijednostima, moglo trebati više od godine dana. Većina članova su smatrali da informacije o pružanju usluga treba iskazivati na godišnjoj osnovi jer je bitno korisnicima osigurati informacije koje im trebaju za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka. Kako bi oslovili postojanje višegodišnjih ciljeva pružanja usluga, *IPSASB* je odlučio Smjernicama potaći subjekte da objave informacije o napretku u ostvarivanju višegodišnjih ciljeva pružanja usluga. Ipak, s obzirom da je u odgovorima na Prednacrt u pravilu izražena snažna podrška za godišnje izvještavanje, *IPSASB* je potvrdio da informacije o pružanju usluga treba prezentirati godišnje i koristiti isti izvršajni period kao i u finansijskim izvještajima, osim kada se mora koristiti drugačiji period da bi se odgovorilo na potrebe korisnika.

Mogućnost češćeg izvještavanja

OZ20. U nekim od komentara na Prednacrt je izražena zabrinutost da on ne dopušta subjektima da izvještavanje vrše češće od svake godine dana. *IPSASB* se složio s onima koji su podržavali ostavljanje prostora za češće izvještavanje, primjećujući da će se time vjerovatno povećati transparentnost i odgovornost. Kao što je navedeno u jednom od komentara, češće izvještavanje može potaći „upravljački dijalog između svih strana koje su uključene u ostvarivanje cilja javne politike koja se ocjenjuje i unaprijediti postupke upravljanja kroz povećanje odgovornosti državnog rukovodstva“. Kako bi odgovorili na pitanje učestalosti izvještavanja, *IPSASB* je odlučio upotrijebiti izraz „trebalo bi se izvještavati najmanje jednom godišnje“, koji ostavlja prostora za češće izvještavanje a podudara se i sa izrazom korištenim u MRSJS-u 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*.

Izvještavanje o ostvarenju višegodišnjih ciljeva pružanja usluga

OZ21. *IPSASB* je razmatrao i razloge za zabrinutost navedene u nekim od komentara na Prednacrt koji su se ticali toga da bi se godišnje izvještavanje moglo negativno odraziti na iskazivanje ishoda, uključujući mogućnost da bi ono za neželjenu posljedicu moglo imati da subjekti slabije iskazuju ishode. *IPSASB* je primijetio da bi za određene ishode godišnje mjerenje bilo veoma skupo, te da se mjerljive promjene koje pokazuju napredak u ostvarenju nekog ishoda neće biti vidljive za manje od dvije ili više godina. U jednom od komentara je izražen stav da bi godišnje izvještavanje u takvim slučajevima čak moglo navoditi i na pogrešne zaključke. Ovaj problem nije ograničen samo na ciljeve pružanja usluga usmjerene na ishode, već se može javiti i kod izvještavanja prema izlaznim i ulaznim vrijednostima. U odgovoru na izraženu zabrinutost, Smjernicama se eksplicitno uređuje korištenje posrednih mjernih vrijednosti i ostavlja prostora subjektima da iskazuju izlazne ili ulazne vrijednosti kao pokazatelje napretka u ostvarivanju ishoda ili drugih vrsta višegodišnjih ciljeva pružanja usluga.

Izdavanje informacija o pružanju usluga u isto vrijeme kada i osnovnih financijskih izvještaja

OZ22. *IPSASB* je razmatrao da li u Smjernicama navesti da bi informacije o pružanju usluga trebalo objavljivati u isto vrijeme kada i osnovne financijske izvještaje. Oni su konstatirali da bi takvo izdavanje doprinijelo pravovremenosti, ali i da bi nekim subjektima bilo izuzetno teško da ga ostvare. Uvažavajući da bi bilo poželjno da se izvještaji o pružanju usluga vremenski podudaraju s financijskim izvještajima, *IPSASB* je ipak odlučio da se u Smjernicama ne treba navoditi da je to i neophodno.

Različiti izvještajni periodi subjekata koji imaju kontrolu i kontroliranih subjekata

OZ23. *IPSASB* je razmatrao situacije kada subjekat koji ima kontrolu uvrsti informacije o uslugama koje su pružili njegovi kontrolirani subjekti koji imaju drugačije datume izvještavanja od njega. U idealnim uslovima, sve iskazane informacije o pružanju usluga bi se odnosile na isti izvještajni period. Postoje, međutim, situacije kada usklađivanje informacija prema izvještajnom periodu subjekta koji ima kontrolu ne opravdava uključene troškove. Tako, primjera radi, određeni subjekti javnog sektora izrađuju izvještaje o pružanju usluga za potrebe donatora koji traže da ti izvještaji obuhvataju drugačiji izvještajni period od perioda obuhvaćenog osnovnim financijskim izvještajima subjekta. Dodatni troškovi izrade izvještaja o pružanju usluga za svaki izvještajni period zasebno (donatorski i period iz financijskih izvještaja) neće uvijek opravdavati dobiti od iste. Iz tog razloga, *IPSASB* je odlučio da u Smjernicama treba prepoznati mogućnost da se neke od iskazanih informacija o pružanju usluga odnose na drugačiji izvještajni period i osloviti to pitanje kroz uvođenje dodatnih objavljivanja.

Dva pristupa iskazivanju informacija o pružanju usluga

- OZ24. Pri izradi ovih Smjernica, *IPSASB* je prepoznao da postoje različiti pristupi iskazivanju informacija o pružanju usluga, uključujući pristupe koji su više usmjereni na izlazne vrijednosti i one koji su više usmjereni na ishode. Prema pristupu kod kojeg se veće težište stavlja na izlazne vrijednosti, iskazuju se informacije o pruženim uslugama. Te informacije su usmjerene na davatelje resursa i njima se primarno nastoji pokazati kakve usluge su pružene od primljenih resursa i to da li su resursi efikasno utrošeni, s tim što ima prostora i da se njihov djelokrug proširi kako bi se obuhvatili i ishodi. Prema pristupu kod kojeg se veće težište stavlja na ishode, daje se podroban opis samog pružanja usluga, što u pravilu znači pokazivanje ostvarenja ishoda, iako ima prostora da se taj opis pružanja usluga poveže i sa njegovim troškovima. Iskazanim informacijama se pojašnjava koliko uspješan je subjekat u ispunjavanju svojih ciljeva, tamo gdje su ti ciljevi dati u vidu ishoda.
- OZ25. *IPSASB* je razmatrao da li u Smjernice uvrstiti i uputstva posebno prilagođena svakom od navedenih pristupa, ali su se odlučili da to ne rade, smatrajući da se usmjerenost Smjernica na ostvarenje ciljeva može odnositi na bilo koji pristup. Ostavljanje subjektima u slobodu da svoje izvještavanje prilagođavaju svojim ciljevima znači da subjekti ili jurisdikcije ne moraju uklapati svoj posebni pristup u bilo kategoriju pristupa s težištem na izlaznim vrijednostima ili u kategoriju pristupa s težištem na ishodima samo da bi primijenili Smjernice. To znači da će sadržaj Smjernica koristiti širokom spektru subjekata koji se služe različitim pristupima. Ciljevi pružanja usluga subjekta se čak mogu povezati i sa ulaznim vrijednostima kada tek počinju iskazivati informacije o pružanju usluga, ali ideal, koji bi svi subjekti trebali stremiti da vremenom ostvare, je iskazivanje informacija koje jednako sveobuhvatno prikazuju i ishode i izlazne vrijednosti, zajedno sa informacijama koje korisnicima omogućavaju da procijene efikasnost i učinkovitosti i jednih i drugih. To je u skladu sa stavom *IPSASB*-a, obrazloženim u nastavku teksta, da bi prezentirani pokazatelji učinka trebali formiti sveobuhvatan sistem u smislu da daju koherentan, integriran prikaz pružanja usluga subjekta.

Principi za prezentiranje informacija o pružanju usluga

- OZ26. U Smjernicama se ustanovljavaju principi koji se odnose na prezentiranje informacija o pružanju usluga, uključujući principe koji se primjenjuju kod odabira informacija, mjesta gdje ih navesti i načina kako ih organizirati. U Smjernicama su određeni i faktori koje bi trebalo uzeti u obzir pri donošenju odluka o prezentaciji, te dati uopćeni prijedlozi informacija čije prezentiranje bi trebalo razmotriti, u kontekstu pobrojanih principa, umjesto da se propisuje opsežna lista obaveznih informacija. Ovaj pristup zasnovan na principima je u skladu s odlukama *IPSASB*-a o općem pristupu iz Smjernica, osmišljenom u fazi konsultacija i dalje razmatranom kako pri izradi Prednacrta tako i tokom pregledanja komentara na Prednacrt. Iako se u Smjernicama navode vrste informacija koje bi svi subjekti trebali prezentirati, one ne propisuju opsežan set informacija. *IPSASB* je zadržao pristup zasnovan na principima predložen u Dokumentu za konsultacije i objavljen u Prednacrtu, obrazlažući tu odluku time da se odnosnim pristupom:
- (a) subjektima omogućava fleksibilnost kakvu trebaju da bi iskazali one informacije o pružanju usluga koje su relevantne i koje odgovaraju njihovim ciljevima pružanja usluga a odgovoriće i na potrebe korisnika za informacijama;
 - (b) smanjuje rizik „prekomjernog objavljivanja“ kakvim bi se dovelo u pitanje to u kojoj mjeri izvještaj o pruženim uslugama zadovoljava potrebe korisnika a ne bi zadovoljile ni kvalitativne karakteristike niti donijele koristi veće od troškova; i
 - (c) subjektima nalaže da primjene principe, što će rezultirati prezentiranjem onih informacija o pružanju usluga koje korisnici trebaju za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.
- OZ27. *IPSASB* je utvrdio da ključni principi za iskazivanje informacija o pružanju usluga trebaju biti zasnovani na potrebama korisnika koje bi te informacije trebale zadovoljiti, kako su ustanovljene kroz konsultacije i na osnovu iskustava u različitim jurisdikcijama. Dati principi su u skladu s Konceptualnim okvirom i uključili su primjenu Konceptualnog okvira u iskazivanje informacija o pružanju usluga.

Prezentiranje informacija o pružanju usluga

Dimenzije i komponente informacija o pružanju usluga iz Dokumenta za konsultacije

- OZ28. U Dokumentu za konsultacije se objašnjava da postoje četiri dimenzije pružanja usluga o kojima treba izvijestiti. Te četiri dimenzije – zašto, šta, kako i kada – se odnose na subjektive:
- (a) ciljeve pružanja usluga;
 - (b) pokazatelje učinka;
 - (c) poređenje između planiranog i ostvarenog pružanja usluga; i
 - (d) vremenski niz koji korisnicima omogućava da procijene bilo promjene u pružanju usluga nastale vremenom ili napredak u ostvarenju višegodišnjih ciljeva.

- OZ29. U odredbama Smjernica koje se tiču odabira informacija se uvažavaju te četiri dimenzije tako što se navodi da bi subjekat trebao iskazati:
- (a) informacije o svojim ciljevima u pogledu pružanja usluga, uključujući potrebu ili obavezu da se ti ciljevi ostvare (dimenzija „zašto“);
 - (b) pokazatelje učinka kako bi pokazao ostvareno u odnosu na ciljeve pružanja usluga (dimenzija „šta“);
 - (c) poređenje stvarnih rezultata pružanja usluga sa planiranim (ili ciljnim), uključujući informacije o faktorima koji utiču na te rezultate (dimenzija „kako“); i
 - (d) na godišnjoj osnovi, dajući informacije o pružanju usluga koje prezentiraju stvarno stanje za tekući i prethodni izvještajni period (dimenzija „kada“).
- OZ30. Dokumentom za konsultacije su ustanovljene i komponente informacija o pružanju usluga, koje su povezane s četiri odnosne dimenzije. U odredbama Smjernica koje se tiču odabira informacija se obrađuju komponente iz Dokumenta za konsultacije, tačnije:
- (a) narativni opis promišljanja o ostvarenju ciljeva;
 - (b) informacije o „parametrima“ iskazanih informacija o pružanju usluga (koji se u Smjernicama nazivaju „osnova“); i
 - (c) informacije o ciljevima pružanja usluga subjekta i ostvarenju tih ciljeva.

Principi umjesto konkretnih zahtjeva

- OZ31. *IPSASB* je uvažio činjenicu da će se prezentacija informacija o pružanju usluga razlikovati od subjekta do subjekta, zavisno od:
- (a) usluga koje dati subjekat pruža;
 - (b) vrste subjekta; i
 - (c) regulatornog okruženja ili drugog konteksta u kojem subjekat posluje.
- OZ32. S obzirom da to koje usluge se pružaju, ciljevi pružanja usluga i primjenjivi pokazatelji učinka zavise od tih različitih faktora, *IPSASB* je odlučio da u Smjernicama ne treba navoditi konkretne pokazatelje učinka koje je obavezno prezentirati. Umjesto toga, u njima treba odrediti široke kategorije informacija koje bi trebalo iskazati i pružiti uputstva za ostvarenje zastupljenosti kvalitativnih karakteristika pri odabiru informacija o pružanju usluga.
- OZ33. U smjernicama su određene različite vrste pokazatelja učinka koji bi se mogli prezentirati, ali one ne nalažu prezentaciju ni jednog konkretnog pokazatelja. Iako se pokazateljima efikasnosti i učinkovitosti direktno oslovljavaju ti aspekti pružanja usluga, cilj Smjernica da se korisnicima osiguraju informacije potrebne za procjenu efikasnosti i učinkovitosti ne znači da te dvije vrste pokazatelja učinka moraju obavezno biti prezentirane. Tako se, na primjer, efikasnost može izračunati i na osnovu informacija o izlaznim vrijednostima i njihovom trošku, dok se učinkovitost može procijeniti pomoću informacija o ciljevima pružanja usluga i ostvarenim rezultatima u odnosu na te ciljeve.

Informacije kojima se daje koherentan, integriran prikaz pružanja usluga subjekta

- OZ34. *IPSASB* je pristup zasnovan na principima smatrao primjerenim jer omogućava subjektima koji tek uspostavljaju izvještavanje o pružanju usluga da ispoštuju uputstva iz Smjernica i iskažu informacije o pružanju usluga u skladu s kapacitetima za izvještavanje kojima trenutno raspolažu. *IPSASB*, međutim, smatra da je, i u takvim slučajevima, neophodno iskazati kvalitetne informacije o pružanju usluga kako bi korisnici mogli procijeniti pružanje usluga subjekta, uključujući kako njegovo ostvarenje ciljeva tako i to koliko efikasno i učinkovito je iskoristio raspoložive resurse da stvori željene izlazne vrijednosti i ostvari željene ishode. U idealnim uslovima, prezentirani set pokazatelja učinka bi trebali formiti sveobuhvatan sistem u smislu da daju koherentan, integriran prikaz pružanja usluga subjekta.

Odabir pokazatelja učinka

- OZ35. *IPSASB* je razmatrao da li kroz Smjernice naložiti subjektima da iskažu svih pet kategorija pokazatelja učinka za usluge koje pružaju, to jeste, ulazne vrijednosti, izlazne vrijednosti, ishode, efikasnost i učinkovitost. Na taj način bi se pružio sveobuhvatan prikaz pružanja usluga subjekta, ali on ne bi obavezno odražavao na šta je pružanje usluga subjekta zaista usmjereno. U praksi će se ciljevi pružanja usluga subjekta vjerovatno mijenjati vremenom. Tako, na primjer, ciljevi pružanja usluga u početku mogu biti usmjereni na ulazne vrijednosti, potom na izlazne vrijednosti i efikasnost a onda na ishode. Ako je subjekat u mogućnosti prilagoditi svoje iskazivanje pokazatelja učinka kako bi ih uskladio sa svojim ciljevima u pogledu pružanju usluga, to povećava vjerovatnoću da će prezentirane informacije biti korisne za korisnike i zadovoljavati kvalitativne karakteristike, u isto vrijeme doprinoseći ostvarenju ciljeva finansijskog izvještavanja. Iz tog razloga, *IPSASB* se odlučio da u Smjernicama ne nalaže

iskazivanje svih pet kategorija pokazatelja već da, umjesto toga, subjektima pruži uputstva kako da odaberu kategorije pokazatelja učinka koje će iskazati.

- OZ36. *IPSASB* je razmatrao i mogućnost da kroz Smjernice naloži subjektima da iskazuju pokazatelje ishoda. Informacije o ishodima su bitne za korisnike jer su usmjerene na krajnji razlog zbog kojeg se pružaju usluge a on, opet, pokazuje kakav tačno efekat za datu zajednicu je ostvaren tim uslugama. Subjektima, međutim, može biti dosta teško da osiguraju informacije o ishodima, naročito kada su tek počeli uspostavljati izvještavanje o pružanju usluga ili u situacijama kada je izvještajni subjekat tek jedan od velikog broja subjekata koji doprinose ostvarenju istog ili istih ishoda. Iz tog razloga, *IPSASB* je ipak odlučio da Smjernicama potiče subjekte da prezentiraju informacije o ishodima, ali da ih ne obavezuje na to.

Ukupni troškovi pružanja usluga

- OZ37. *IPSASB* je razmatrao davanje uputstava o tome koje troškove uvrstiti u ukupne troškove pružanja usluga. Izračunavanje troškova pružanja usluga uključuje pitanja iz domena upravljačkog računovodstva. To šta se podrazumijeva pod ukupnim troškovima pružanja usluga se može razlikovati od jurisdikcije do jurisdikcije i/ili od subjekta do subjekta. Subjekti mogu iskazati ukupne troškove pružanja usluga jednake ukupnim troškovima koje prezentiraju u svojim finansijskim izvještajima. Kao alternativni pristup, subjekti mogu isključiti određene troškove, kao što su troškovi režija ili neke kategorije rashoda poput troškova pozajmljivanja, pa će se ukupni troškovi pruženih usluga razlikovati od ukupnih troškova prezentiranih u finansijskim izvještajima. Na toj osnovi, *IPSASB* je odlučio da ne navodi šta se tačno podrazumijeva pod ukupnim troškovima pružanja usluga.

Mjesto prezentiranja informacija o učinku pružanja usluga

- OZ38. *IPSASB* je razmatrao da li bi informacije o pružanju usluga trebalo uvrstiti u isti izvještaj u kojem su dati i osnovni finansijski izvještaji ili u zaseban FION. Primijetili su da, iako se u velikom broju jurisdikcija informacije o pružanju usluga posmatra kao informacije drugačije prirode i, u skladu s tim, ih se, po mogućnosti, razdvaja od informacija koje se daju u osnovnim finansijskim izvještajima, postoje i jurisdikcije u kojima se informacije o pružanju usluga integriraju u isti izvještaj kao i osnovni finansijski izvještaji i s ta dva seta informacija postupa kao da dopunjuju jedne druge. Oba pristupa imaju svojih prednosti. Kako bi uvažili jurisdikcijske razlike, *IPSASB* je odlučio da u Smjernicama dopusti subjektima da informacije o pružanju usluga iskazuju bilo u istom izvještaju kao i osnovne finansijske izvještaje ili u odvojenom izvještaju.

Organiziranje informacija o pružanju usluga

- OZ39. *IPSASB* je razmatrao da li bi u Smjernicama trebalo:

- (a) predložiti neki konkretan način na koji treba organizirati informacije o pružanju usluga, pri čemu su u vidu najviše imali tabelarni format, opisan kao „izvještaj o pružanju usluga“; ili
- (b) dati principe koje jurisdikcije i/ili autori izvještaja trebaju primijeniti kod odabira između više mogućih pristupa organiziranju informacija.

- OZ40. *IPSASB* je zapazio da se u nekim jurisdikcijama nalaže iskazivanje informacija o pružanju usluga u vidu „izvještaja o pružanju usluga“, dok u drugim jurisdikcijama autori primjenjuju principe kako bi iznašli najbolji način za organiziranje informacija, pozivajući se na konkretne vrste usluga, željenih ishoda ili planiranih ostvarenja o kojima se treba izvjestiti. Organiziranjem informacija u tabele, odnosno u izvještaj bi se mogla pomoći razumljivost i uporedivost u uslovima kada se za više usluga daju numerički ili pokazatelji u vidu „opisnih sažetaka“ (poput „zadovoljavajući ili nezadovoljavajući“), ali ono što je ostvareno uslugama bi se moglo pogrešno protumačiti ili smatrati loše opisanim ako bi izvještajni format bio jedini dozvoljeni vid prezentacije.

- OZ41. *IPSASB* je odlučio da bi se Smjernice trebale usredsrijediti na principe koje je moguće primijeniti kod donošenja te odluke. Stavljanjem težišta na principe a ne na propisivanje standardne strukture izvještavanja, Smjernice dopuštaju da se odabrana metoda organizacije informacija prilagodi:

- (a) vrstama usluga za koje se prezentiraju informacije;
- (b) potrebama korisnika, tako da pomaže ispunjenje ciljeva i zadovoljenje kvalitativnih karakteristika finansijskog izvještavanja; i
- (c) regulatornom kontekstu, uključujući regulatorno okruženje u kojem subjekat posluje.

- OZ42. Bez obzira što bi ovo moglo voditi manjoj standardizaciji i umanjiti uporedivost između subjekata, informacije o pružanju usluga se razlikuju od informacija iz osnovnih finansijskih izvještaja jer se izvještava o širokom spektru usluga. Osim kada su sami pokazatelji učinka uporedivi, jedinstven format prezentacije ne bi bio koristan za poređenja između subjekata a, pri tome, bi se izgubile moguće koristi od dopuštanja subjektima da informacije organiziraju na način prilagođen svojim ciljevima pružanja usluga i vrstama usluga koje pružaju kako bi zadovoljavale potrebe korisnika.

Izmjene Smjernica br. 3 proistekle iz dokumenta IPSASB-a *Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine*

OZ43. 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.

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio Smjernica br. 3.

- PP1. Primjerima iz ovog dodatka se oslikavaju hipotetičke situacije. Bez obzira što pojedini aspekti primjera mogu biti zastupljeni u stvarnim situacijama, pri primjeni Smjernica br. 3 je obavezno ocijeniti sve činjenice i okolnosti u konkretnim situacijama. Gdje god je naznačen trošak, on je izražen u „novčanim jedinicama“ (skr. n.j).
- PP2. U prvom dijelu ovog dodatka se daju primjeri pojmova definiranih u Smjernicama. On ne uključuje primjere za sve definirane pojmove. Primjerima se ilustriraju značenja raznih pojmova, obično u kontekstu subjekta koji pruža usluge zdravstvene zaštite. Primjeri su usredsrijeđeni na samo jednu uslugu, tačnije vakcinaciju djece protiv ospica. Subjekt koristi više različitih ulaznih vrijednosti da bi stvorio izlazne vrijednosti (vakcinaciju protiv ospica). Od tih izlaznih vrijednosti se potom očekuje da (direktno ili indirektno) dovedu do željenog ili željenih ishoda.
- PP3. U drugom dijelu dodatka se daje ilustrativni popis informacija koje bi se mogle uvrstiti u narativni opis promišljanja i analizu pružanja usluga subjekta.

Dio 1. Primjeri definiranih pojmova

Ciljevi pružanja usluga (u daljem tekstu: ciljevi usluga):

U Smjernicama br. 3 se navodi da se ciljevi pružanja usluga mogu izraziti pomoću pokazatelja učinka poput ulaznih vrijednosti, izlaznih vrijednosti, ishoda, odnosno efikasnosti ili pomoću kombinacije jednog ili više od ta četiri pokazatelja učinka. U nastavku teksta su dati primjeri ciljeva pružanja usluga izraženi na neki od tih načina. Prvi primjer se odnosi na cilj pružanja usluga kod kojeg se težište stavlja na ulazne vrijednosti, težište u drugom je na izlaznim vrijednostima, u trećem na ishodima a u posljednjem primjeru na efikasnosti.

- Iskoristiti 1.200 dana rada zdravstvenog osoblja u ekvivalentu punog radnog vremena na pružanje usluga vakcinacije.
- Izvršiti vakcinaciju 20.000 djece.
- Smanjiti godišnji postotak djece koja oboljevaju od ospica sa 65% na 2% u roku pet godina, tj. do kraja 20XX. godine.
- Smanjiti ukupni trošak po vakcinaciji sa 5 n.j. na 4 n.j.

 **Ulazna vrijednost:** Broj dana rada osoblja u ekvivalentnu punog radnog vremena iskorišten za vakcinaciju protiv ospica.

 **Izlazna vrijednost:** Broj djece koja su primila vakcinu protiv ospica.

 **Ishod:** Smanjenje broja djece koja se zaraze ospicama. (To smanjenje se može izraziti u apsolutnoj vrijednosti, kao što je 5.000 manje slučajeva zaraze ospicama, ili u procentualnom smanjenju, na primjer 35% manje djece se zarazilo ospicama.)

U Smjernicama br. 3 se navodi da se ishodi mogu odnositi na efekte po cijelo društvo ili efekte na konkretne kategorije ili ustanove u sklopu tog društva. Ishodi mogu podrazumijevati relativno direktne efekte na primatelje usluga subjekta, ali biti i efekti na druge strane koje nisu primatelji usluga subjekta, ali imaju indirektnu korist od tih usluga. U Smjernicama br. 3 se navodi i to da se mogu javiti faktori nad kojima subjekt nema kontrole a koji će mu bilo onemogućiti ili pomoći da ostvari konkretne ishode. U prvom primjeru se ilustrira ishod koji utiče na određenu kategoriju stanovništva. Drugi i treći primjer daju ilustracije direktnih efekata na primatelje pruženih usluga, odnosno indirektnih efekata na strane koje nisu primatelji usluga. Četvrti primjer prikazuje situaciju kada faktori nad kojima nema kontrole pomažu subjektu da ostvari konkretni ishod.

- Smanjenje postotka djece iz najniže socioekonomske kategorije zaražene ospicama za 35 posto.
- Smanjenje broja zaraženih ospicama među djecom koju je subjekt vakcinisao je primjer direktnih efekata na primatelje usluga subjekta.
- Nevakcinisana djeca koja pohađaju iste škole kao vakcinisana djeca također će osjetiti indirektnu korist od usluga vakcinacije koje je subjekt pružio jer su izložena manjem riziku da se zaraze ospicama.
-

Zbog epidemije ospica u susjednoj regiji, mnogi mediji izvještavaju o rizicima po zdravlje povezanim s ospicama i povećanoj stopi vakcinacije u toj susjednoj regiji za koju je nadležna druga zdravstvena ustanova. Ti faktori pomažu ostvarenje ishoda koji je subjekat nastojao ostvariti a to je da smanji oboljevanje od ospica u svojoj regiji. Faktori koji se javljaju u drugoj regiji (epidemija ospica, izvještaji medija i povećanje stope vakcinacije) su izvan kontrole subjekta.

Efikasnost:

Smjernice br. 3 navode da je efikasnost odnos između (a) ulaznih i izlaznih vrijednosti ili između (b) ulaznih vrijednosti i ishoda. Dva primjera u prvoj tezi u nastavku teksta ilustriraju efikasnost izraženu u vidu odnosa između ulaznih i izlaznih vrijednosti. Primjer iz druge teze prikazuje efikasnost izraženu kao odnos između ulaznih vrijednosti i ishoda.

○

„Trošak po vakcinisanom djetetu“ je primjer pokazatelja efikasnosti koji povezuje izlazne vrijednosti (vakcinacije) s ulaznim vrijednostima (troškom). Efikasnost se može izraziti i u drugim ulaznim vrijednostima, kao što je broj angažiranog osoblja ili broj radnih sati angažiranog osoblja. Primjer bi bilo 1.000 vakcinacija godišnje po kvalificiranom zdravstvenom radniku.

○

„Trošak po smanjenju broja djece oboljele od ospica“ je primjer pokazatelja efikasnosti koji povezuje ishod (smanjenje broja djece oboljele od ospica) s ulaznom vrijednošću (troškom).

Učinkovitost:

Smjernice br. 3 navode da je učinkovitost odnos između ostvarenih rezultata i ciljeva pružanja usluga. Prema tome, procjena učinkovitosti zavisi od vrste ciljeva pružanja usluga koje je subjekat prezentirao. U tri primjera u nastavku teksta se ilustrira učinkovitost u odnosu na različite ciljeve pružanja usluga. U prvom primjeru se pokazuje učinkovitost u uslovima kada je cilj pružanja usluga izražen u ulaznim vrijednostima, u drugom on je izražen u izlaznim vrijednostima a u trećem primjeru kao ishod.

○

Cilj pružanja usluga je bio izdvojiti 20.000 sati rada zdravstvenog osoblja za vakcinaciju protiv ospica tokom godine završno sa 31.03.20XX. godine. Stvarno ostvareni rezultat je izdvajanje 18.000 radnih sati zdravstvenog osoblja. Prema tome, učinkovitost subjekta u ovoj oblasti pružanja usluga je bila 90 posto.

○

Cilj pružanja usluga je bio izvršiti vakcinaciju 100.000 djece protiv ospica tokom godine završno sa 31.03.20XX. godine. Stvarno ostvareni rezultat je izvršenih 99.000 vakcinacija. Prema tome, učinkovitost subjekta u ovoj oblasti pružanja usluga je bila 99 posto.

○

Cilj pružanja usluga je bio smanjiti broj djece oboljele od ospica za 3.000 u poređenju s prethodnom godinom. Stvarno ostvareni rezultat je da su 3.000 djece manje oboljela od ospica. Prema tome, subjekat je u ovoj oblasti pružanja usluga ostvario učinkovitost od 100 posto.

Pokazatelj učinka – kvalitativni opis:

Smjernice br. 3 navode da su pokazatelji učinka kvantitativne vrijednosti, kvalitativne vrijednosti i/ili kvalitativni opisi načina i obima u kojem subjekat koristi resurse, pruža usluge i ostvaruje svoje ciljeve pružanja usluga. Naredni primjer ilustrira pokazatelj učinka izražen u vidu kvalitativnog opisa.

Odjel vlade (u daljem tekstu: Ministarstvo) nadležan za odnose vlade s drugim zemljama, uključujući trgovinske odnose, koristi sljedeći kvalitativni opis kao jedan od pokazatelja svog učinka:

U toku ove godine se očekuje da se saradnja sa Latinskom Amerikom realizira kroz nekoliko uspješnih poslovnih posjeta vladama drugih zemalja koje će predvoditi ministarstvo i učešće ministarstva u dva regionalna foruma. Ministarstvo će biti domaćin i pružiti drugu podršku za posjete delegacija nekoliko zemalja iz te regije na ministarskom nivou i provesti bilateralne konsultacije o vanjskoj politici. Tokom konsultacija će se propagirati sporazumi o slobodnoj trgovini. Diplomatska mreža u nekoliko zemalja Latinske Amerike će se proširiti kroz uspostavu novih konzulata i imenovanje počasnih konzula.

Dio 2. Narativni opis promišljanja i analiza – vrste informacija

U nastavku teksta je dat popis primjera različitih vrsta informacija koje bi se mogle uvrstiti u narativni opis promišljanja i analizu kako bi se korisnicima pomoglo procijeniti pružanje usluga subjekta:

- (a) konkretna ostvarenja pružanja usluga, nedostaci i problemi;
- (b) navođenje i razmatranje faktora koji su mogli uticati na ispunjenje (ili neispunjenje) ciljeva pružanja usluga;

- (c) pokazatelji učinkovitosti;
- (d) promišljanja o razlikama između planiranog i ostvarenog;
- (e) poređenje pokazatelja
 - (i) tokom vremena;
 - (ii) u odnosu na određene referentne vrijednosti; i/ili
 - (iii) između planiranih i ostvarenih rezultata;
- (f) razlozi za sve eventualne promjene ciljeva pružanja usluga ili pokazatelja učinka u odnosu na one koji su prezentirani za prethodnu godinu;
- (g) kada subjekat ima višegodišnje ciljeve pružanja usluga, narativni opis ostvarenog napretka u njihovom ostvarivanju.
- (h) kada se iskazuju ishodi, informacije o tome u kojoj mjeri se dati ishodi mogu pripisati aktivnostima subjekta;
- (i) značajna saznanja stečena u izvještajnom periodu u pogledu pružanja usluga subjekta, uključujući, kada je relevantno, planove kako osloviti pitanja koja utiču na pružanje usluga i oblasti koje je potrebno dodatno procijeniti;
- (j) navođenje i razmatranje rizika povezanih s pružanjem usluga i, ako je provedena procjena rizika za odnosne usluge, to na osnovu čega su donesene odluke da se prave kompromisi između rizika i povrata i kako se njima upravlja;
- (k) navođenje i razmatranje posljedica – namjernih i neželjenih, direktnih i indirektnih – pruženih usluga.

Kada subjekat opisuje promišljanja o odstupanjima ostvarenog od planiranog, u taj opis bi trebao uvrstiti, primjera radi:

- (a) dimenzije odstupanja; i
- (b) faktore koji su doprinijeli odstupanjima (poput eksternih faktora, efikasnosti ili neefikasnosti unutrašnjih postupaka, raspoloživosti resursa ili odluka vlade o pružanju usluga).

Na ostvarenje ishoda često utiču faktori nad kojima subjekat nema kontrole. Kada daje narativni opis promišljanja i analizu o ishodima, subjekat u njih treba uvrstiti dovoljno informacija da osigura da korisnici neće precijeniti njegovu ulogu bilo u poboljšanju ili pogoršanju tih ishoda. Kada se prikazuju informacije o ishodima, informacije o sljedećem bi mogle biti korisne za korisnike:

- (a) u kojoj mjeri se ishodi mogu pripisati aktivnostima subjekta; i
- (b) drugi faktori koji su mogli uticati na ishode.

Pružanju javnih usluga obično prethodi procjena rizika, koja uključuje jasne parametre tolerancije različitih vrsta rizika, uključujući rizik prikazivanja lažno pozitivnog, odnosno rizik prikazivanja lažno negativnog stanja za potrebe donošenja odluka o interveniranju. Informacije o tome kako subjekat procjenjuje rizike u sklopu pružanja usluga mogu pomoći korisnicima da razumiju njegovo pružanje usluga.

Dokument *Smjernice br. 3 Iskazivanje informacija o pružanju usluga, 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. 3 Iskazivanje informacija o pružanju usluga, 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. 3 Iskazivanje informacija o pružanju usluga, 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. 3 Iskazivanje informacija o pružanju usluga, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Smjernice br. 3 Iskazivanje informacija o pružanju usluga, izdanje 2022. godina* © 2026 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *RPG 3, Reporting Service Performance Information, 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.