

# МЕЂУНАРОДНИ РАЧУНОВОДСТВЕНИ СТАНДАРДИ ЗА ЈАВНИ СЕКТОР

## 2013

### КЊИГА I

Београд, 2015.

“This Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements of the International Public Sector Accounting Standards Board published by the International Federation of Accountants (IFAC) in June 2013 in the English language, has been translated into Serbian by Serbian Association of Accountants and Auditors in November 2015, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” The approved text of all Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements is that published by IFAC in the English language.

English language text of Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements © 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Serbian language text of Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements © 2015 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Original title: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements

ISBN: 978-1-60815-151-6

---

*Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор*, Међународног одбора за рачуноводствене стандарде за јавни сектор, које је објавила Међународна федерација рачуновођа (IFAC) у јуну 2013. године на енглеском језику, превео је на српски језик Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРПС) у новембру 2015. године и објавио уз дозволу IFAC-а. Процес превођења *Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* је разматран од стране IFAC-а и превођење је спроведено у складу са IFAC-овим “Саопштењем о политици превођења и објављивања стандарда објављених од стране IFAC-а.” Одобрени текст *Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор*, је онај који је објавио IFAC на енглеском језику. Текст *Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор*, © 2013. године на енглеском језику заштићен је од стране Међународне федерације рачуновођа (IFAC). Сва права задржана. Текст *Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор*, © 2015. године на српском језику заштићен је од стране Међународне федерације рачуновођа (IFAC). Сва права задржана. Наслов оригинала: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 2013 Edition. ISBN: 978-1-60815-151-6

# ПРИРУЧНИК МЕЂУНАРОДНИХ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ САОПШТЕЊА ЗА ЈАВНИ СЕКТОР

издање 2013.

## Како је уређен овај Приручник

Садржај овог Приручника уређен је по одељцима као што следи:

Увод Одбора за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор	5	
Улога Међународне федерације рачуновођа	7	
Делокруг Приручника	9	
Суштинске измене у односу на издање Приручника из 2012.		11
Принцип рада	13	
<b>Садржај Књиге I</b> .....		<b>19</b>
Предговор Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор	21	
Концептуални оквир за финансијско извештавање опште намене ентитета јавног сектора	28	
Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор – МРС-ЈС 1–25	79	
<b>Садржај Књиге II</b> .....		<b>3</b>
Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор – МРС-ЈС 26–32	5	
Увод у Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор према готовинској основи рачуноводства	533	
МРС-ЈС за обрачунску основу – Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства	534	
Појмовник дефинисаних термина за МРС-ЈС 1–32	647	
МРС-ЈС за обрачунску основу објављени 15. јануара, 2013.		689
Преглед других докумената .....		692

### Ауторска права и превод

IFAC објављује приручнике, стандарде и друге публикације Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) и поседује ауторска права.

IFAC препознаје да је важно да лица која састављају финансијске извештаје, корисници финансијских извештаја, ревизори, регулаторна тела, правници, академске институције, студенти и друге интересне групе у земљама у којима се не говори енглески језик, имају приступ стандардима на свом матерњем језику и подстиче и омогућава репродуковање или превод и репродуковање, његових публикација.

IFAC-ова политика везано за превод и репродуковање његових публикација заштићених ауторским правима наведена је у *Политици за превођење и репродуковање стандарда* које објављује *Међународна федерација рачуновођа* и *Политици за репродуковање или за превођење и репродуковање*, публикација *Међународне федерације рачуновођа*.

## **УВОД ОДБОРА ЗА МЕЂУНАРОДНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ СТАНДАРДЕ ЗА ЈАВНИ СЕКТОР**

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) развија рачуноводствене стандарде за ентитете јавног сектора који се називају Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (MPC-JC). IPSASB сматра да може да се оствари значајна корист од доследних и упоредивих финансијских информација у различитим правним системима и верује да ће MPC-JC имати важну улогу у њиховом креирању. IPSASB снажно подстиче владе држава и доносиоце националних стандарда да се укључе у развој међународних стандарда тако што ће учествовати у јавној расправи о предлозима стандарда у нацртима за излагање и документима за консултације.

IPSASB објављује MPC-JC који се односе на финансијско извештавање под готовинском и обрачунском основном рачуноводства. MPC-JC на обрачунској основи су утемељени на Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS), објављеним од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB), у складу са захтевима тих стандарда који се односе на јавни сектор. Они се такође баве питањима која су специфична за јавни сектор, а која нису посебно обрађена у IFRS.

Усвајањем MPC-JC од стране држава побољшаће се квалитет и упоредивост финансијских информација у извештајима ентитета јавног сектора на глобалном нивоу. IPSASB признаје право владама држава и доносиоцима националних стандарда да доносе рачуноводствене стандарде и смернице за финансијско извештавање у својим правним системима. IPSASB подстиче усвајање MPC-JC и усклађивање националних захтева са MPC-JC. Финансијски извештаји могу да се окарактеришу као усклађени са MPC-JC само ако су усклађени са свим захтевима сваког применљивог MPC-JC.

## **УЛОГА МЕЂУНАРОДНЕ ФЕДЕРАЦИЈЕ РАЧУНОВОЂА**

Међународна федерација рачуновођа (IFAC) служи у јавном интересу доприносићи развоју стабилних и одрживих организација, тржишта и привреда. Залаже се за транспарентност, одговорност и упоредивост финансијског извештавања; помаже развоју рачуноводствене професије; и промовише значај и вредност рачуновођа у финансијској инфраструктури на глобалном плану. Основана 1977.

године, Међународна федерација рачуновођа тренутно се састоји из 172 пуноправних и и придружених организација чланица из 129 земаља и правних система, које представљају око 2.5 милиона рачуновођа у јавној пракси, образовању, јавном сектору, привреди и трговини.

Као део својих активности, IFAC доприноси развоју, усвајању и имплементацији међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор високог квалитета, првенствено путем подржавања Одбора за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB). IFAC обезбеђује људске ресурсе, управљање објектима, комуникациону подршку и финансирање овог независног одбора за постављање стандарда, те омогућава процес номиновања и одабира чланова одбора.

IPSASB успоставља властите планове рада и одобрава публикације у складу са својим процесом рада и без ангажовања IFAC-а. IFAC нема могућност утицања на планове рада и публикације. IFAC објављује приручнике, стандарде и друге публикације и поседује ауторска права.

Независност IPSASB-а обезбеђена је на више начина:

- Потпуна транспарентност, како у погледу процеса рада за доношење стандарда, тако и у погледу јавног приступа материјалима који се односе на план рада, састанцима, и објављеним основама за закључивање за сваки коначни стандард;
- Учествовање посматрача у процесу доношења стандарда; и
- Захтев да чланови IPSASB-а, као и организације које номинују/запошљавају, буду посвећени независности, интегритету и мисији јавног интереса одбора.

Светска банка и Међународни монетарни фонд тренутно воде састављање документације за консултације о управљању, надзору и финансирању IPSASB-а; IFAC ће учествовати у овим консултацијама.

За више информација, посетите IFAC-ов сајт на адреси [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

**ДЕЛОКРУГ ПРИРУЧНИКА**  
**Издање за 2013. годину**

Овај приручник садржи уводне информације, ради континуираног обавештавања, о Међународној федерацији рачуновођа (International Federation of Accountants – у даљем тексту IFAC), као и званични текст Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (MPS-JS) и осталих публикација које је објавио IPSASB до 15. јануара 2013.

## **СУШТИНСКЕ ИЗМЕНЕ**

### **У ОДНОСУ НА ИЗДАЊЕ ПРИРУЧНИКА ИЗ 2012. ГОДИНЕ**

Саопштења која је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор  
Овај Приручник садржи комплетан сет саопштења о финансијском извештавању за јавни сектор које је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB).

#### **Референце**

Овај Приручник садржи референце на Међународне рачуноводствене стандарде (IAS) и Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS), које је објавио Међународни одбор за рачуноводствене стандарде (IASB). Одобрени текст IAS-а и IFRS-а објавио је IASB на енглеском језику, а примерци могу да се набаве директно на Одељењу за публикације IFRS-а First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

#### **Поглавља 1-4 Концептуалног оквира**

Поглавља 1-4 Концептуалног оквира за финансијско извештавање опште намене за ентитете јавног сектора одобрена су у децембру 2012. године, а објављена су у јануару 2013. године.

#### **Други материјал који је промењен**

Листа *Обрачунских МРС-ЈС-а* објављених 15. јануара 2013. године је ревидирана како би укључивала Табелу А која представља листу оних МРС-ЈС-а који су применљиви на годишње финансијске извештаје који обухватају периоде почевши од 1. јануара 2013. или касније и Табелу Б која представља листу оних МРС-ЈС-а који су применљиви на годишње финансијске извештаје који обухватају периоде почевши од 1. јануара 2014. или касније.

# ОДБОР ЗА МЕЂУНАРОДНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ СТАНДАРДЕ ЗА ЈАВНИ СЕКТОР ПРИНЦИПИ РАДА

## Историја Принципа рада

*Принципи рада* су објављени у новембру 2004. године.

У новембру 2011. године, Одбор IFAC-а је објавио ревидиране *Принципе рада*. Ревидирани *Принципи рада* су ступили на снагу 1. јануара 2012. године.

# ОДБОР ЗА МЕЂУНАРОДНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ СТАНДАРДЕ ЗА ЈАВНИ СЕКТОР ПРИНЦИПИ РАДА

На снази од 1. јануара 2012.

## 1.0 Сврха

1.1 IFAC–ова мисија која је наведена у његовом статуту је да “служи у јавном интересу развојем, успостављањем и применом међународних стандарда и смерница високог квалитета, јачањем професионалних рачуноводствених организација и рачуноводствених фирми и јачањем квалитета праксе професионалних рачуновођа као и промовисањем значаја професионалних рачуновођа и решавањем питања од јавног интереса у којима је професионална стручност најрелевантнија.” Остварујући ову мисију Одбор IFAC, је формирао Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) да функционише као независно тело које доноси стандарде под покровитељством IFAC-а.

1.2 IPSASB израђује и објављује, у јавном интересу и под сопственом надлежношћу, високо квалитетне рачуноводствене стандарде и друге публикације за потребе израде финансијских извештаја опште намене ентитета у јавном сектору на глобалном нивоу. У том погледу:

- Термин “јавни сектор” се односи се на националне владе, регионалне (нпр. државне, покрајинске, територијалне) управе, локалне управе (нпр. градске, општинске) и сличне државне ентитете (агенције, одборе, комисије и предузећа); и
- Финансијски извештаји опште намене се односе на финансијске извештаје намењене за пружање информацијама корисницима који нису у могућности да траже специфичне финансијске информације припремљене да би задовољили њихове посебне потребе за информацијама.

1.3 Одбор IFAC је решио да постављање IPSASB као тела одговорног за израду таквих стандарда, под његовом надлежношћу и оквиру наведеног пројектног задатка најбоље служи јавном интересу остварења овог аспекта његове мисије.

## 2.0 Циљ

2.1 Циљеви IPSASB су да служи јавном интересу израдом високо квалитетних стандарда финансијског извештавања за јавни сектор и објављивањем других публикација намењених ентитетима јавног сектора у целом свету, који састављају финансијске извештаје опште намене.

2.2 Намера је да се побољша квалитет и транспарентност финансијског извештавања кроз пружање бољих информација финансијском руководству и доносиоцима одлука. У постизању овог циља IPSASB подржава конвергенцију међународних и националних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, као и конвергенцију финансијског извештавања за рачуноводствене и статистичке потребе, када је то прикладно; а такође промовише усвајање међународних стандарда и примену других публикација.

## 3.0 Саопштења

3.1 IPSASB своје циљеве остварује израдом и објављивањем следећих публикација:

- Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (MPC–JC) као стандарда које

примењују чланови професије у припреми финансијских извештаја опште намене за ентитете јавног сектора;

- Препоручених практичних смерница које садрже савете о најбољој пракси која се препоручује за примену ентитетима јавног сектора;
- Студија које садрже савете о питањима везаним за финансијско извештавање у јавном сектору. Те студије су засноване на студијама најбољих пракси и најефективнијих метода за решавање обрађених проблема.
- Других докумената и извештаја о истраживању који садрже информације о финансијском извештавању у јавном сектору, повезаним питањима и проблемима. Усмерени су на пружање нових информација и свежих мишљења, и обично су резултат различитих врста истраживања као што су преглед литературе, анкете, интервјуи, експерименти, студије случајева и анализе.

3.2 Званични текст IPSAS и осталих публикација је текст објављен од стране IPSASB на енглеском језику.

## 4.0 Именовање чланова

4.1 Чланове IPSASB, укључујући председника и заменика председника, именује Одбор IFAC на предлог Комитета за номинације IFAC. Именовање за заменика председника не значи да ће именовани бити следећи председник.

4.2 IPSASB има 18 чланова, од којих 15 именују организације чланице IFAC и три члана се именују као део јавности. Чланови из јавности треба да представљају, и сматра се да представљају шири јавни интерес. Чланови из јавности могу бити чланови организација чланица IFAC-а.

4.3 За чланове се бирају кандидати који су најбољи за дати посао, при чему је примарни критеријум индивидуални квалитет и способности номинованог у односу за позицију на коју је номинован. Међутим, у процесу селекције такође се тражи равнотежа између личних и професионалних квалификација, укључујући и потребе у погледу заступљености и однос у броју мушкараца и жена у IPSASB. У складу са тим, пажња се посвећује и другим факторима, укључујући географску заступљеност, сектор рачуноводствене професије, познавање институционалног уређења у оквиру ког се бирају, величину организације и степен економског развоја.

4.4 Сваки члан IPSASB може да на састанак поведе једног стручног саветника који ће имати пуно право дискусије, уз сагласност члана IPSASB чији је саветник, и може да учествује у пројектима. Стручни саветник треба да има одговарајућу стручност да би могао да учествује у расправама IPSASB, и да редовно присуствује састанцима да би био у току са питањима која су релевантна за његову улогу.

4.5 IPSASB може да постави као посматраче, представнике одговарајућих организација које имају јак интерес за финансијско извештавање у јавном сектору и који константно пружају допринос раду IPSASB и имају интерес за подржавање MPC–ЈС. Ови посматрачи ће имати право говора, и може да учествује у пројектима. Од њих ће се очекивати да поседују техничке вештине како би у потпуности учествовали у дискусијама IPSASB и редовно присуствују састанцима IPSASB и буду упућени у текућа питања. IPSASB ће једном годишње контролисати састав и улогу посматрача.

4.6 Чланови IPSASB сваке године потписују изјаву обавезујући се да ће радити у јавном интересу и да ће са интегритетом вршити своју дужност у IFAC-у. Од организација чланица које су номиновале чланове IPSASB и у којима је запослен председник IPSASB (по потреби) захтева се да потпишу сличне изјаве о независности.

## 5.0 Председник IPSASB

5.1 Председника IPSASB бира Комитет за номинације, а коначну одлуку доноси Одбор IFAC-а

## 6.0 Мандат

6.1 Почетно наименовање важи за период до три године, при чему се избори врше годишње тако да се једна трећина чланова замењује сваке године. Континуирани рад исте особе у Комитету је ограничен на два узастопна периода од по три године.

6.2 Председник може да проведе три узастопна мандата (као Председник или као члан један или два мандата пре наименовања на место Председника), што заједно чини девет година. У посебним



околностима које дефинише Комитет за номинације, председник може да има још један додатни мандат, у укупном трајању од 12 година.

## **7.0 Процедуре одржавања састанака**

7.1 Сваки састанак IPSASB захтева присуство, лично или путем симултане телефонске везе, најмање дванаест постављених чланова.

7.2 Састанцима председава Председник IPSASB, а у његовом одсуству Заменик председника. У случају да ниједан од њих није присутан, присутни чланови бирају једног од присутних да председава састанку током његовог трајања или до повратка Председника или његовог Заменика.

7.3 Сваки члан IPSASB има један глас који може да употреби само наименовани члан. За одобравање позива на коментаре, нацрта за излагање, препоручене практичне смернице и MPC–JC је потребно да за гласа барем две трећине чланова IPSASB који су присутни лично или путем телефонске везе.

7.4 Састанци IPSASB на којима се дискутује израда и одобрава објављивање стандарда и друге стручне документације су отворени за јавност. Питања административне природе и питања поверљивог садржаја могу да буду предмет расправе на затвореној седници IPSASB; ниједна одлука која утиче на садржај MPC–JC и других саопштења IPSASB не може да се донесе на затвореној седници. Документи са дневним редом укључујући и записнике са састанака IPSASB се објављују на вебсајту IPSASB. Документација са састанака је на енглеском језику, који је званични језик IFAC–а.

## **8.0 Прописани поступак**

8.1 Од IPSASB–а се захтева да буде транспарентан у својим активностима и да се у изради MPC–JC примењује прописани поступак.

8.2 IPSASB објављује нацрте за излагање за све предложене стандарде и препоручене практичне смернице и ставља их на јавну расправу. У неким случајевима IPSASB може да објави и документ за консултације пре израде нацрта за излагање. На тај начин се пружа прилика да сви они на које се односе саопштења IPSASB дају свој допринос и презентују своје ставове пре него што саопштења буду уобличена и одобрена. IPSASB разматра све примљене коментаре о документима за консултације и нацртима за излагање током израде стандарда и препоручених смерница.

8.3 IPSASB сарађује са националним телима за доношење стандарда у припреми и објављивању стандарда у мери у којој је то могуће, у циљу дељења ресурса, свођења дуплог улагања напора на минимум и постизања консензуса и хармонизације стандарда у раној фази њихове израде. Такође промовише усвајање MPC–JC и пратећих смерница од стране националних тела за доношење стандарда и других надлежних тела и подстиче дебату са корисницима, укључујући и изабране и постављене представнике; представнике централних банака, министарстава финансија и сличних надлежних тела; и оне који се баве праксом у целом свету како би се идентификовале потребе корисника за новим стандардима и усмеравањем.

8.4 Док развија стандарде, IPSASB тражи доприносе консултативне групе и разматра и користи саопштења:

(а) Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) у мери у којој су применљиви на јавни сектор;

(б) Националних тела за доношење стандарда, регулаторних органа и других надлежних тела;

(ц) Професионалних рачуноводствених организација; и

(д) Других организација заинтересованих за финансијско извештавање у јавном сектору.

8.5 IPSASB ће се постарати да су му саопштења конзистентна са саопштењима IASB у мери у којој су применљива и подесна за јавни сектор.

## **9.0 Консултативна група**

9.1 Циљ консултативне групе IPSASB је да обезбеди форум на коме ће IPSASB моћи да се консултује са представницима различитих група својих чланова како би добио допринос и повратне информације о свом програму рада, приоритетима пројекта, главним техничким питањима, принципу рада, активностима уопште.

## **10.0 Остало**

10.1 IPSASB објављује годишњи извештај у ком се налази и његов програм рада, активности и напредак према остварењу циљева током године. Ове информације су обично садржане у годишњем извештају IFAC-а.

10.2 IFAC ревидира принципе рада IPSASB-а најмање једном у три године.

## Књига I

### Садржај

#### Страна

---

Предговор међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор	21
Концептуални оквир за финансијско извештавање опште намене ентитета јавног сектора	28
МРС-ЈС 1 Презентација финансијских извештаја	79
МРС-ЈС 2 Извештаји о новчаним токовима	136
МРС-ЈС 3 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке.....	159
МРС-ЈС 4 Учинци промена курсева страних валута.....	187
МРС-ЈС 5 Трошкови позајмљивања.....	210
МРС-ЈС 6 Консолидовани и засебни финансијски извештаји.....	256
МРС-ЈС 7 Улагања у придружене ентитете.....	223
МРС-ЈС 8 Учешћа у заједничким улагањима.....	275
МРС-ЈС 9 Приход из трансакција размене.....	297
МРС-ЈС 10 Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама.....	322
МРС-ЈС 11 Уговори о изградњи.....	337
МРС-ЈС 12 Залихе.....	362
МРС-ЈС 13 Лизинг.....	380
МРС-ЈС 14 Догађаји након датума извештавања.....	413
МРС-ЈС 15 Финансијски инструменти: обелодањивање и презентација.....	429
МРС-ЈС 16 Инвестициона имовина.....	486
МРС-ЈС 17 Некретнине, постројења и опрема.....	517
МРС-ЈС 18 Извештавање по сегментима.....	553
МРС-ЈС 19 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина.....	583
МРС-ЈС 20 Обелодањивање повезаних страна.....	624
МРС-ЈС 21 Умањење вредности имовине која не генерише готовину.....	644
МРС-ЈС 22 Обелодањивање финансијских информација о општем државном сектору.....	684
МРС-ЈС 23 Приходи од трансакција које нису трансакције размене (порези и преноси).....	710
МРС-ЈС 24 Презентација буџетских информација у финансијским извештајима.....	767
МРС-ЈС 25 Примања запослених	794
МРС-ЈС 26 Умањење вредности имовине која генерише готовину	871

---

## **ПРЕДГОВОР МЕЂУНАРОДНИМ РАЧУНОВОДСТВЕНИМ СТАНДАРДИМА ЗА ЈАВНИ СЕКТОР**

### **Историјат Предговора**

*Предговор* је објављен 2000. године.

У новембру 2004. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор је објавио ревидирани *Предговор*.

У децембру 2006. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор је изменио *Предговор*.

У марту 2012. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор је објавио ревидирани *Предговор*.

## ПРЕДГОВОР МЕЂУНАРОДНИМ РАЧУНОВОДСТВЕНИМ СТАНДАРДИМА ЗА ЈАВНИ СЕКТОР

### САДРЖАЈ

#### Параграф

Увод	1-4	
Циљ IPSASB	5-7	
Делокруг и меродавност		
Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор		8-24
Делокруг стандарда	8-12	
МРС-ЈС за обрачунску и готовинску основу	13-15	
Прелазак са готовинске на обрачунску основу	16-19	
Меродавност Међународних		
рачуноводствених стандарда за јавни сектор	20-23	
Језик	24	

## ПРЕДГОВОР МЕЂУНАРОДНИМ РАЧУНОВОДСТВЕНИМ СТАНДАРДИМА ЗА ЈАВНИ СЕКТОР

### Увод

1. Овај предговор Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор (МРС-ЈС) утврђује циљеве Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) и објашњава делокруг и надлежност МРС-ЈС. Предговор би требало да служи као веза за тумачење, документације за консултације и друга разматрања, Нацрта за излагање, Препоручених смерница за праксу и Стандарда које је израдио и објавио IPSASB.

2. Мисија Међународне федерације рачуновођа (IFAC), наведена у његовом статуту, је да “служи у јавном интересу, доприношењем изради, усвајању и имплементацији квалитетних међународних стандарда и упутстава; доприношењем развоју јаким професионалних организација и рачуноводствених фирми и пракси високог квалитета од стране професионалних рачуновођа; промовисањем вредности професионалних рачуновођа у целом свету и решавањем питања од јавног интереса у којима је професионална стручност најрелевантнија.” Остварујући ову мисију IFAC је основао IPSASB у функцији независног тела које поставља стандарде под окриљем IFAC-а.

3. IPSASB служи у јавном интересу путем израде и објављивања под његовом надлежношћу рачуноводствених стандарда и других публикација . за потребе ентитета у јавном сектору осим јавних предузећа.

4. Информације о чланству у IPSASB, мандатима, састанцима и принципу рада утврђене су у *Надлежностима* IPSASB одобреним од стране одбора IFAC-а.

### Циљ IPSASB

5. Циљ IPSASB је да служи јавном интересу израдом високо квалитетних рачуноводствених стандарда и других публикација за потребе ентитета јавног сектора у целом свету при састављању финансијских извештаја опште намене.

6. Ово има за циљ да побољша квалитет и транспарентност финансијских извештаја за јавни сектор обезбеђивањем бољих информација за финансијско управљање и доношење одлука у јавном сектору. Како би остварио овај циљ, IPSASB подржава хармонизацију међународних и националних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, као и хармонизацију рачуноводствених и статистичких основа финансијског извештавања, по потреби; и такође промовише прихватање њихових стандарда и других публикација.

7. За остваривање овог циља, IPSASB израђује и објављује следеће публикације:

- МРС-ЈС као стандарде који се примењују приликом састављања финансијских извештаја опште намене за ентитете јавног сектора и друга јавна предузећа.
- Смернице за препоручену праксу за обезбеђивање упутства о добрим праксама чије праћење се подстиче код ентитета јавног сектора.
- Студије за обезбеђивање савета о питањима финансијског извештавања у јавном сектору . Оне су засноване на проучавању добрих пракси и најефективнијих метода за решавање ових питања.

- Друге радове и извештаје о истраживању за обезбеђивање информација које доприносе корпусу знања о питањима и развојима у области финансијског извештавања за јавни сектор. Они имају за циљ да обезбеде нове информације или свежа сазнања и генерално су резултат следећих истраживачких активности: истраживање литературе, упитници-анкете, интервјуи, експерименти, студије случаја и анализе.

## **Делокруг и меродавност**

### **Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор**

#### **Делокруг стандарда**

8. IPSASB развија MPC–JC који се примењују на рачуноводство на обрачунској основи и MPC–JC који се примењују на рачуноводство на готовинској основи.
9. MPC–JC утврђују захтеве везане за трансакције и друге догађаје у финансијским извештајима опште намене. Финансијски извештаји опште намене су финансијски извештаји намењени да задовоље потребе у погледу информација корисника који нису у могућности да захтевају састављање финансијских извештаја који би испунили њихове специфичне потребе везане за информације.
10. MPC–JC су осмишљени тако да се примењују на финансијске извештаје опште намене свих ентитета јавног сектора. Ентитети јавног сектора су националне власти, регионалне (нпр. републичке, покрајинске, територијалне) управе, локалне (нпр. градске, општинске) управе и њихове повезане владине ентитете (на пример, агенције, одборе, комисије и предузећа), осим уколико није назначено другачије. Међународне организације такође примењују MPC–JC. Стандарди се не примењују на јавна предузећа. Јавна предузећа примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS) које објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). MPC–JC садрже дефиницију јавних предузећа.
11. Било које ограничење при примени одређених MPC–JC је разјашњено у овим стандардима. Сматра се да се MPC–JC не примењују на нематеријалне ставке.
12. IPSASB је усвојио политику да сви параграфи у MPC–JC имају једнак значај и да значај неке конкретне одредбе одређује коришћени језик. Сходно томе, MPC–JC које је IPSASB одобрио после 1. јануара 2006. године укључују параграфе штампане масним и обичним словима који имају једнак значај. Параграфи штампани масним словима указују на главне принципе. Појединачне MPC–JC треба тумачити у контексту њиховог циља и основе за закључивање (ако постоји) изложених у том MPC–JC и овом *Предговору*.

#### **MPC–JC за обрачунску и готовинску основу**

13. IPSASB израђује MPC–JC за обрачунску основу који:
  - Су приближени Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS) које објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) њиховим прилагођавањем контексту јавног сектора када је то могуће. У том процесу, IPSASB покушава да, кад год је то могуће, задржи рачуноводствени поступак и оригинални текст IFRS осим ако не постоји значајни проблем карактеристичан за јавни сектор који дозвољава одступање; и
  - Се баве питањима финансијског извештавања у јавном сектору која нису детаљно обрађена у постојећим IFRS или за које IASB није формулисао одговарајуће IFRS.
14. Пошто су многи MPC–JC за обрачунску основу засновани на IFRS, “Концептуални оквир за финансијско извештавање” IASB је релевантан за кориснике MPC–JC. IPSASB тренутно предузима пројекат развоја концептуалног оквира за јавни сектор, који ће, када буде завршен, бити релевантан за кориснике MPC–JC и друге публикације IPSASB.
15. IPSASB је такође објавио детаљан MPC–JC за готовинску основу који садржи обавезујуће и препоручене делове о обелодањивању.

#### **Прелазак са готовинске на обрачунску основу**

16. MPC–JC заснован на готовинској основи подстиче ентитет да добровољно обелодањује информације засноване на обрачуну, иако се његови кључни финансијски извештаји ипак припремају уз примену готовинске основе рачуноводства. Ентитет који је у процесу преласка са готовинске на основу рачуноводства могу желети да укључе нека посебна обелодањивања на обрачунској основи током овог процеса. Стање (на пример, контролисаних или неконтролисаних) и место додатних информација (на пример, у напоменама уз финансијске извештаје или у посебном додатном одељку финансијског извештаја) зависиће од одлика информација (на пример, поузданости и потпуности) и прописа или одредаба које се односе на финансијско извештавање у оквиру правног система.

17. IPSASB такође покушава да олакша усаглашавање са MPC–JC засноване на обрачунској основи коришћењем прелазних одредаба у одређеним стандардима. Уколико постоје прелазне одредбе, оне допуштају неком ентитету додатно време да у потпуности испуни захтеве одређеног MPC–JC који се примењује уколико се користи обрачунска основа рачуноводства или да обезбеди ослобађање од одређених захтева када се неки MPC–JC примењује први пут. Неки ентитет може у било које време одлучити да усвоји обрачунску основу рачуноводства у складу са MPC–JC. По доношењу одлуке о усвајању обрачунске основе рачуноводства у складу са MPC–JC, прелазне одредбе одређују дужину времена које је на располагању за обављање прелаза. По истеку прелазних одредби, ентитет подноси извештај у пуном складу са MPC–JC на обрачунској основи.

18. Параграф 28 MPC–JC 1 – *“Презентација финансијских извештаја”* садржи следеће захтев:

“Ентитет чији су финансијски извештаји у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор треба да обелодане ту чињеницу. Не сме се навести да су финансијски извештаји у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор уколико нису у сагласности са свим захтевима MPC–JC.”

19. У MPC–JC 1 се такође захтева обелодањивање мере у којој ентитет примењује било које прелазне одредбе.

#### **Меродавност Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор**

20. У оквиру сваког правног система, прописима се уређује питање финансијских извештаја опште намене ентитета јавног сектора. Ови прописи могу бити у облику законских захтева за извештавањем, директива и инструкција финансијског извештавања, и/или рачуноводствених стандарда објављених од стране владе, регулаторних тела и/или професионалних рачуноводствених тела у датом правном систему.

21. Комитет верује да ће усвајање IAS–а за јавни сектор, као и обелодањивање усаглашености са њима, водити ка значајном побољшању квалитета финансијског извештавања ентитета јавног сектора. Овим се, у највећем броју случајева, обезбеђује боља информисаност при проценама и одлукама о расподели ресурса, које доносе владе, чиме се повећава транспарентност и одговорност.

22. Комитет снажно подстиче усвајање MPC–JC и усклађивање националних захтева са MPC–JC. IPSASB признаје право државних органа и националних тела за доношење стандарда да утврђују рачуноводствене стандарде и смернице за финансијско извештавање у својим правним системима. Неке суверене владе и национални доносиоци стандарда већ су развили рачуноводствене стандарде који се примењују на државне ентитете и ентитете јавног сектора у оквиру њиховог правног система. MPC–JC могу помоћи таквим доносиоцима стандарда у развијању нових стандарда или измени постојећих стандарда ради веће упоредивости. MPC–JC ће вероватно бити од знатне користи за правне системе који још нису развили рачуноводствене стандарде за државне ентитете и ентитете јавног сектора.

23. Ни сам IPSASB, као ни рачуноводствена професија, немају моћ да захтевају придржавање MPC–JC. Успех рада IPSASB зависи од признавања његовог рада и подршке истом од стране многих различитих интересних група које делују у оквиру граница њиховог правног система.

#### **Језик**

24. Званични текст MPC–JC и других публикација је онај који је одобрио IPSASB на енглеском језику. Чланови IFAC–а су овлашћени да припремају, након добијања одобрења IFAC, преводе таквих саопштења о свом трошку и да их објаве на језику своје земље, уколико је потребно.

**КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР  
ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ ОПШТЕ НАМЕНЕ  
ЕНТИТЕТА ЈАВНОГ СЕКТОРА**

**Историја концептуалног оквира**

Поглавља 1–4 *Концептуалног оквира* објављена су у јануару 2013. године

**КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ ОПШТЕ НАМЕНЕ  
ЕНТИТЕТА ЈАВНОГ СЕКТОРА**

**САДРЖАЈ**

*Страна*

Увод	30–31	
Поглавље 1:	Улога и надлежност Концептуалног оквира .....	32–35
Поглавље 2:	Циљеви и корисници финансијског извештавања опште намене .....	36–53
Поглавље 3:	Квалитативне карактеристике .....	54–72
Поглавље 4:	Извештајни ентитет .....	73–78

**Увод**

*Концептуални оквир за финансијско извештавање опште намене ентитета јавног сектора* (Концептуални оквир) установљава и појашњава концепте који треба да се примењују приликом развоја Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (МРС-ЈС) и Препоручених смерница за праксу које се примењују на припрему и презентацију финансијских извештаја опште намене (GPFRR) ентитета јавног сектора.

МРС-ЈС се развијају за примену у низу земаља и правних система са различитим политичким уређењем, различитим облицима управљања и различитим институционалним и административним уређењима за пружање услуга друштву. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) је свестан разлика у облицима управљања, друштвеним и културолошким традицијама и механизмима пружања услуга који постоје у мноштву правних система који могу да усвоје МРС-ЈС. Приликом развоја овог Концептуалног оквира, Одбор је настојао да адекватно одговори на такве различитости.

**Обрачунска основа рачуноводства**

Концептуални оквир бави се концептима који се примењују на финансијско извештавање опште намене (финансијско извештавање) под обрачунском основном рачуноводства.

Под обрачунском основном рачуноводства, трансакције и други догађаји се признају у финансијским извештајима када се догоде (а не само када се добије или плати готовина или неки еквивалент готовине). Сходно томе, трансакције и догађаји се евидентирају у рачуноводственим евиденцијама и признају у финансијским извештајима у периоду на који се односе.

Финансијски извештаји који се припремају под обрачунском основном рачуноводства пружају корисницима информације о претходним трансакцијама које су укључивале плаћање или пријем готовине током извештајног периода, обавезама плаћања готовине или давања других ресурса ентитета у будућности, ресурсима ентитета на датум извештавања и променама у тим обавезама и ресурсима током извештајног периода. Стога, они пружају информације о претходним трансакцијама и другим догађајима које су од веће користи корисницима за рачуноводствене сврхе и као инпут за доношење одлука, него информације које се добијају на готовинској основи или неким другим основама рачуноводства или финансијског извештавања.

**Концептуални оквир: Поглавља 1–4**

Одбор за МРС-ЈС је тренутно у процесу развоја Концептуалног оквира. Иако су све компоненте Концептуалног оквира међусобно повезане, пројекат Концептуалног оквира се развија у фазама. 1. фаза је завршена. Она се састоји из поглавља 1-4 Концептуалног оквира. Ова поглавља баве се следећим:

- Поглавље 1: Улога и надлежност Концептуалног оквира



- Поглавље 2: Циљеви и корисници финансијског извештавања опште намене
- Поглавље 3: Квалитативне карактеристике
- Поглавље 4: Извештајни ентитет

Друге фазе Оквира чији развој је у току, баве се следећим:

- Фаза 2 – Дефинисање и признавање елемената финансијских извештаја
- Фаза 3 – Одмеравање елемената који се признају у финансијским извештајима
- Фаза 4 – Презентација информација у финансијским извештајима опште намене

Јануар 2013.

## ПОГЛАВЉЕ 1: УЛОГА И НАДЛЕЖНОСТ КОНЦЕПТУАЛНОГ ОКВИРА

### САДРЖАЈ

*Страна*

Улога Концептуалног оквира	33	
Надлежност Концептуалног оквира	33	
Финансијски извештаји опште намене		33–34
Применљивост Концептуалног оквира	34	
Основа за закључивање	35	

## Поглавље 1: Улога и надлежност Концептуалног оквира

### Улога Концептуалног оквира

1.1 *Концептуални оквир за извештавање опште намене ентитета јавног сектора* (Концептуални оквир) установљава концепте који подржавају финансијско извештавање опште намене (финансијско извештавање) од стране ентитета јавног сектора који усвајају обрачунску основу рачуноводства. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) примењује ове концепте приликом развоја Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор и препоручених смерница за праксу које су применљиве на припрему и презентацију финансијских извештаја опште намене (GPFR) за ентитете јавног сектора.

### Надлежност Концептуалног оквира

1.2 Концептуалним оквиром не установљавају се меродавни захтеви за финансијско извештавање ентитета јавног сектора који усвајају MPC-JC, и не поништавају се захтеви MPC-JC-а или препоручених смерница за праксу. Меродавни захтеви који се односе на признавање, одмеравање и презентацију трансакција и других догађаја и активности које су предмет финансијских извештаја опште намене су наведени у MPC-JC.

1.3 Концептуални оквир може да обезбеди смернице за питања финансијског извештавања којима се не баве MPC-JC ни препоручене смернице за праксу. У овим околностима, лица која састављају извештаје и други, могу да се позову на дефиниције, критеријуме признавања, принципе одмеравања и друге концепте који су идентификовани у Концептуалном оквиру и да размотре њихову применљивост.

### Финансијски извештаји опште намене

1.4 Финансијски извештаји опште намене поткрепљују, побољшавају транспарентно финансијско извештавање државних и других ентитета јавног сектора и његов су основни део. Финансијски извештаји опште намене су финансијски извештаји који имају за циљ да задовоље потребе у погледу информација корисника који нису у могућности да захтевају припрему финансијских извештаја конципираних тако да задовоље њихове специфичне потребе у погледу информација.

1.5 Неки корисници финансијских извештаја могу имати овлашћење да захтевају припрему извештаја који су конципирани на такав начин да задовољавају њихове специфичне потребе у погледу информација. Иако информације које обезбеђују финансијски извештаји опште намене овим странама могу бити корисне, ови извештаји нису састављени са посебним циљем да одговоре на њихове специфичне потребе у погледу информација.

1.6 Финансијски извештаји опште намене могу да се састоје из више извештаја, од којих сваки представља директнији одговор на одређене аспекте циљева финансијског извештавања и питања обухваћена делокругом финансијског извештавања. Финансијски извештаји опште намене обухватају финансијске извештаје укључујући и њихове напомене (у даљем тексту: финансијски извештаји, осим уколико није назначено другачије), као и презентацију информација којима се унапређују, допуњавају

и употпуњују финансијски извештаји.

1.7 Делокругом финансијског извештавања утврђује се граница трансакција, других догађаја и активности које могу бити предмет финансијских извештаја опште намене. Делокруг финансијског извештавања одређује се према потребама у погледу информација примарних корисника финансијских извештаја опште намене, као и према циљевима финансијског извештавања. Фактори који одређују шта може бити обухваћено делокругом финансијског извештавања наведени су у наредном поглављу Концептуалног оквира (видети 2. поглавље: *Циљеви и корисници финансијског извештавања опште намене*).

#### **Применљивост Концептуалног оквира**

1.8 Овај Концептуални оквир се примењује на финансијско извештавање ентитета јавног сектора који примењују МРС-ЈС. Сходно томе, примењује се на финансијско извештавање опште намене националних, државних/покрајинских и локалних власти. Такође се примењује на читав низ других ентитета јавног сектора, укључујући:

- Државна министарства, органе, програме, одборе, комисије, агенције;
- Фондове јавног сектора за социјалну заштиту, трустове, законске органе; и
- Међународне државне организације.

#### **Основа за закључивање**

*Ова Основа за закључивање прати, али није саставни део Концептуалног оквира.*

#### **Улога и надлежност Концептуалног оквира**

ВС1.1 Концептуални оквир идентификује концепте које ће примењивати Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор приликом развоја МРС-ЈС и препоручених смерница за праксу које имају за циљ да помогну лицима која их састављају и другима, у погледу питања финансијског извештавања. У МРС-ЈС су наведени меродавни захтеви. МРС-ЈС и препоручене смернице за праксу развијају се у оквиру процеса рада чиме се пружа могућност заинтересованим странама да обезбеде инпут о предложеним специфичним захтевима, укључујући и њихову компатибилност са постојећим праксама у различитим правним системима.

ВС1.2 Концептуални оквир подржава развој МРС-ЈС. Сходно томе, релевантан је за све ентитете који примењују МРС-ЈС. Финансијски извештаји опште намене састављени на нивоу државе у складу са МРС-ЈС такође могу консолидовати све државне ентитете било да су се ти ентитети придржавали МРС-ЈС у својим финансијским извештајима опште намене или не.

#### **Финансијски извештаји посебне намене**

ВС1.3 Тела која доносе стандарде често описују као „финансијске извештаје посебне намене“ оне финансијске извештаје који су састављени са циљем одговарања на захтеве корисника који имају овлашћење да захтевају припрему финансијских извештаја којима се обелодањују информације које су им потребне за специфичне сврхе. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор је свестан да су захтеви МРС-ЈС до сада имали (а вероватно ће и наставити да имају) ефективну и корисну примену у припреми неких финансијских извештаја посебне намене.

#### **Финансијски извештаји опште намене**

ВС1.4 Концептуални оквир препознаје да, као одговор на потребе корисника у погледу информација, финансијски извештаји опште намене могу да обухватају информације које унапређују, допуњују и употпуњују финансијске извештаје. Сходно томе, Концептуални оквир одражава делокруг за финансијско извештавање који је свеобухватнији од онога који је обухваћен финансијским извештајима. Наредно поглавље овог оквира (2. поглавље: *Циљеви и корисници финансијског извештавања опште намене*) идентификује циљеве финансијског извештавања и примарне кориснике финансијских извештаја опште намене. Такође, описане су последице које се односе на могуће потребе примарних корисника у погледу информација које могу бити обухваћене делокругом финансијског извештавања.

јануар 2013.

## **ПОГЛАВЉЕ 2: ЦИЉЕВИ И КОРИСНИЦИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА ОПШТЕ НАМЕНЕ**

### **САДРЖАЈ**

---

*Страна*

Циљеви финансијског извештавања 37  
Корисници финансијских извештаја опште намене

37–38

Одговорност и доношење одлука	38–39	
Потребе у погледу информација корисника услуга и извора ресурса		40–41
Информације које се обезбеђују финансијским извештајима опште намене	41–40	
Финансијска позиција, финансијске перформансе и токови готовине	41–42	
Информације о буџету и усклађеност са законима или другим овлашћеним органом које управља сакупљањем и коришћењем ресурса	42–43	
Успешност пружања услуга	43	
Проспективне финансијске и нефинансијске информације		44
Објашњења	44	
Финансијски извештаји и информације које унапређују, допуњују и употпуњују финансијске извештаје	44–45	
Други извори информација	45	
Основа за закључивање	46–53	

---

## Поглавље 2: Циљеви и корисници

### Финансијских извештаја опште намене

#### Циљеви финансијског извештавања

2.1 Циљеви финансијског извештавања од стране ентитета јавног сектора јесу обезбеђивање информација о ентитету које су корисне корисницима финансијских извештаја опште намене за сврхе одговорности и за сврхе доношења одлука (у даљем тексту, „корисне за сврхе одговорности и доношења одлука“).

2.2 Финансијско извештавање није само по себи циљ. Његова сврха је обезбеђивање информација које су корисне за кориснике финансијских извештаја опште намене. Циљеви финансијског извештавања се стога одређују на основу корисника финансијских извештаја опште намене и њихових потреба у погледу информација.

#### Корисници финансијских извештаја опште намене

2.3 Државни и други ентитети јавног сектора сакупљају ресурсе од пореских обвезника, донатора, зајмодаваца и других извора за употребу у пружању услуга становништву и другим корисницима услуга. Ови ентитети су одговорни за управљање и употребу ресурса онима који им обезбеђују ресурсе, као и онима који од њих зависе у циљу употребе тих ресурса за пружање неопходних услуга. Они који обезбеђују ресурсе и који добијају, или очекују да ће добити, услуге такође захтевају информације као инпут за сврхе доношења одлука.

2.4 Сходно томе, финансијски извештаји опште намене ентитета јавног сектора, израђују се пре свега, као одговор на потребе у погледу информација корисника услуга и оних који обезбеђују ресурсе, а који немају могућност да захтевају од ентитета јавног сектора да обелодани информације које им требају за сврхе одговорности и доношења одлука. Законодавно тело (или неко слично тело) и чланови парламента (или сличног представничког тела) су такође примарни корисници финансијских извештаја опште намене, када су у функцији заступника интереса прималаца услуга и извора ресурса. Стога, за сврхе овог Концептуалног оквира, примарни корисници финансијских извештаја опште намене су корисници услуга и њихови представници и извори ресурса и њихови представници (у даљем тексту, корисници услуга и извори ресурса, уколико није назначено другачије).

2.5 Грађани добијају услуге од државе и других ентитета јавног сектора и обезбеђују им ресурсе. Стога су грађани примарни корисници финансијских извештаја опште намене. Неки корисници услуга и неки извори ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене у погледу информација које су им потребне за сврхе одговорности и доношења одлука можда нису грађани – на пример, резиденти који плаћају порез и/или остварују користи али нису грађани; мултилатералне или билатералне донаторске агенције и многи зајмодавци и корпорације које обезбеђују ресурсе држави и са њом обављају трансакције; и они који финансирају и/или имају користи од услуга које пружају међународне државне организације. У већини случајева, државе које обезбеђују ресурсе међународним државним организацијама ослањају се на финансијске извештаје опште намене тих организација у погледу информација за сврхе одговорности и доношења одлука.

2.6 Финансијски извештаји опште намене који су састављени да одговоре на потребе у погледу информација корисника услуга и извора ресурса за сврхе одговорности и доношења одлука, такође могу обезбеђивати информације које су корисне другим странама, као и за друге сврхе. На пример, државним статистичарима, аналитичарима, медијима, финансијским саветницима, групама за заступање јавног интереса и лобирање и другима, информације које се налазе у финансијским извештајима опште намене могу бити од користи за њихове властите сврхе. Организације које имају овлашћење да захтевају припрему финансијских извештаја који су конципирани на такав начин да задовољавају њихове властите потребе у погледу специфичних информација могу такође користити информације које обезбеђују финансијски извештаји опште намене за своје сврхе – на пример, регулаторна и надзорна тела, ревизијске институције, подкомитети законодавних или других управљачких тела, централне агенције и контролори буџета, руководство ентитета, рејтинг агенције и, у неким случајевима, финансијске институције и оне које пружају помоћ у развоју и друге врсте помоћи. Иако овим другим странама информације из финансијских извештаја опште намене могу бити корисне, оне нису њихови примарни корисници. Стога се финансијски извештаји опште намене не развијају посебно као одговор на њихове специфичне потребе у погледу информација.

#### **Одговорност и доношење одлука**

- 2.7 Основна функција државних и других ентитета јавног сектора је обезбеђивање услуга којима се унапређује или одржава на одређеном нивоу живот грађана и других резидената који испуњавају услове. Ове услуге укључују, на пример, социјалне програме, полицију, јавно образовање, националну безбедност и одбрану. У већини случајева, ове услуге се обезбеђују као резултат трансакције која није трансакција размене<sup>е</sup>, и у неконкурентном окружењу.
- 2.8 Државни и други ентитети јавног сектора су одговорни онима који им обезбеђују ресурсе и онима који зависе од њих у погледу коришћења тих ресурса ради пружања услуга током извештајног периода и на дужи рок. Испуњавање обавеза које се односе на одговорност захтева обезбеђивање информација о ентитетовом управљању ресурсима који су му поверени у циљу пружања услуга становништву и другима, као и о његовој усклађености са законодавним, регулаторним или другим органом који управља његовим пружањем услуга и другим активностима. Узимајући у обзир начин на који се финансирају услуге које пружају ентитети јавног сектора (пре свега опорезивањем прихода или других трансакција које нису трансакције размене) и зависност корисника услуга од пружања ових услуга на дужи рок, испуњавање обавеза које се односе на одговорност такође ће захтевати обезбеђивање информација о питањима као што су успешност ентитета у погледу пружања услуга током извештајног периода, као и његову способност да настави са пружањем услуга у будућим периодима.
- 2.9 Корисници услуга и извори ресурса такође захтевају информације као инпут за доношење одлука. На пример:

- Зајмодавци, повериоци, донатори и други који обезбеђују ресурсе на добровољној основи, укључујући и трансакцију размене, доносе одлуке о томе да ли да обезбеде ресурсе као подршку постојећим и будућим активностима државе или другог ентитета јавног сектора. У неким околностима, чланови законодавног тела или сличног представничког тела који се ослањају на финансијске извештаје опште намене у погледу информација које су им потребне, могу донети одлуке или утицати на одлуке о циљевима пружања услуга министарстава, државних агенција или програма, и о ресурсима који су додељени да би подржали њихову реализацију; и
- Порески обвезници обично не обезбеђују финансијска средства влади или неком другом ентитету јавног сектора на добровољној основи, нити као резултат трансакције размене. Поред тога, у многим случајевима, они немају слободу одлучивања да ли да прихвате услуге које пружа одређени ентитет јавног сектора или да одаберу алтернативног пружаоца услуга. Сходно томе, они имају врло мало директне или непосредне способности да донесу одлуке о томе да ли да обезбеде ресурсе влади, о ресурсима које треба расподелити за обезбеђивање услуга од стране неког ентитета јавног сектора или о томе да ли да набаве или искористе пружене услуге. Међутим, корисници услуга и извори ресурса могу донети одлуке о својим гласачким преференцијама и представкама изабраним званичницима или другим представничким телима – ове одлуке могу имати последице по расподелу ресурса за одређене ентитете јавног сектора.

2.10 Информације из финансијских извештаја опште намене за сврхе одговорности доприносе

доношењу одлука и чине да те одлуке буду поткрепљене информацијама. На пример, информације о трошковима, ефикасности и ефективности претходних активности пружања услуга, износу и изворима повраћаја трошкова, и о ресурсима који су на располагању као подршка будућим активностима, биће неопходне за реализацију одговорности. Ове информације ће такође бити од користи за доношење одлука корисницима финансијских извештаја опште намене, укључујући и одлуке које доносе донатори и други финансијери о обезбеђивању ресурса одређеном ентитету.

#### **Потребе у погледу информација корисника услуга и извора ресурса**

2.11 За сврхе одговорности и доношења одлука, корисницима услуга и изворима ресурса требаће информације које поткрепљују процене следећих питања:

- Перформансе ентитета током извештајног периода, на пример:
  - Испуњавање циљева у погледу пружања услуга и других пословних и финансијских циљева;
  - Управљање ресурсима за које је одговоран; и
  - Усклађеност са релевантним буџетским, законодавним и другим овлашћеним органом који прописује сакупљање и коришћење ресурса;
- Ликвидност (на пример, способност испуњавања постојећих краткорочних обавеза) и солвентност (на пример, способност испуњавања обавеза на дужи рок) ентитета;
- Одрживост пружања услуга ентитета и других активности у дужем временском периоду, и промене у одрживости током извештајног периода, укључујући, на пример:
  - Способност ентитета да настави да финансира своје активности у будућности (његови финансијски капацитети), укључујући могуће изворе финансирања и обим у којем ентитет зависи од тих извора финансирања или притисака потражње који су изван његове контроле и самим тим је осетљив у односу на те факторе; и
  - Физичке и друге ресурсе који су тренутно доступни као подршка пружању услуга у будућем периоду (његови оперативни капацитети); и
- Способност ентитета да се прилагођава променљивим околностима, било да су то демографске или промене домаћих или глобалних економских услова које вероватно могу утицати на природу или састав активности које предузима и услуга које пружа.

2.12 Информације које су корисницима услуга и изворима ресурса неопходне за ове сврхе вероватно ће се у много аспеката преклапати. На пример, корисници услуга захтеваће информације као инпут за процену следећих питања:

- Да ли ентитет користи ресурсе економично, ефикасно и ефективно и као што је планирано, и да ли је оваква употреба у њиховом интересу;
- Да ли су распон, обим и трошкови услуга које се пружају током извештајног периода одговарајући, као и информације о износу и изворима повраћаја њихових трошкова; и
- Да ли су постојећи нивои пореза или других сакупљених ресурса довољни за одржавање обима и квалитета услуга које се тренутно пружају.

Корисници услуга ће такође захтевати информације о последицама донетих одлука и предузетих активности од стране ентитета током извештајног периода у погледу ресурса доступних као подршка пружању услуга у будућим периодима, о очекиваним будућим активностима и циљевима пружања услуга ентитета, као и износу и изворима повраћаја трошкова који су неопходни да подрже ове активности.

2.13 Извори ресурса захтеваће информације као инпут за процену следећих питања:

- Да ли ентитет остварује циљеве који су установљени како би се оправдали ресурси сакупљени током извештајног периода;
- Да ли је ентитет финансирао постојеће активности из средстава која су сакупљена у текућем периоду од обвезника пореза или од позајмица или других извора; и
- Да ли ће ентитету бити потребни додатни ресурси у будућности (или мање ресурса), као и могући извори тих ресурса.

Зајмодавци и повериоци ће захтевати информације као инпут за процену ликвидности ентитета и, сходно томе, да ли ће износ и време отплате бити као што је утврђено уговором. Донатори ће захтевати информације које ће им помоћи у проценама да ли ентитет користи ресурсе економично, ефикасно, ефективно и као што је планирано. Такође ће захтевати информације о очекиваним будућим активностима у погледу пружања услуга ентитета, као и о потребама у погледу ресурса.

#### **Информације из финансијских извештаја опште намене**

*Финансијска позиција, финансијске перформансе и токови готовине*

2.14 Информације о финансијској позицији државног или неког другог ентитета јавног сектора омогућиће корисницима да идентификују ресурсе и обавезе ентитета на датум извештавања. Ово ће обезбедити информације које су корисне као инпут за процене следећих питања:

- Обим у којем је руководство испунило своју одговорност у погледу чувања ресурса ентитета и управљања њима;
- Обим у којем су доступни ресурси као подршка будућим активностима пружања услуга и промене током извештајног периода у количини и саставу ресурса и потраживањима по основу ових ресурса; и
- Износи и време будућих токова готовине који су неопходни за сервисирање и отплату постојећих обавеза ентитета.

2.15 Информације о финансијским перформансама државног или неког другог ентитета јавног сектора пружиће информације за процене питања као на пример, да ли је ентитет стекао ресурсе на економичан начин, да ли их је користио ефикасно и ефективно ради остваривања својих циљева у погледу пружања услуга. Информације о трошковима пружања услуга и о изворима покрића трошкова током извештајног периода помажу корисницима да утврде да ли је покриће оперативних трошкова извршено из, на пример, пореза, накнада корисника, доприноса и трансфера, или је финансиран путем повећања нивоа задуживања ентитета.

2.16 Информације о токовима готовине државног или неког другог ентитета јавног сектора доприносе проценама финансијских перформанси и ликвидности и солвентности ентитета. Оне указују на начин на који је ентитет сакупио и користио готовину током периода, укључујући и позајмице и отплате позајмица као и стицање и продају, на пример, некретнина, постројења и опреме. Такође, помоћу њих се идентификује готовина која је добијена из, на пример, пореза и инвестиција, као и новчаних трансфера ка другим државама, државним агенцијама или међународним организацијама, или добијених од њих. Информације о токовима готовине такође могу допринети проценама усклађености ентитета са планом потрошње израженог планом токова готовине, и поткрепити информацијама процене вероватних износа и извора прилива готовине који су неопходни у будућим периодима као подршка циљевима пружања услуга.

2.17 Информације о финансијској позицији, финансијским перформансама и токовима готовине обично се презентују у финансијским извештајима. У циљу помоћи корисницима да боље разумеју, тумаче и ставе у контекст информације које су презентоване у финансијским извештајима, финансијски извештаји опште намене могу такође обезбеђивати информације које унапређују, допуњују и употпуњују финансијске извештаје, укључујући информације о следећим питањима када је реч о државном или неком другом ентитету јавног сектора:

- Усклађености са одобреним буџетима и другим овлашћеним органом који управља његовим активностима;
- Активностима у погледу пружања услуга и успешности током извештајног периода; и
- Очекивањима у погледу пружања услуга и других активности у будућим периодима, као и дугорочним последицама донетих одлука и предузетих активности током извештајног периода, укључујући и оне које могу утицати на очекивања која се односе на будућност.

Ове информације могу бити презентоване у напоменама финансијских извештаја или у засебним извештајима укљученим у финансијске извештаје опште намене.

*Информације о буџету и усклађености са законима или другим овлашћеним органом које управља сакупљањем или коришћењем ресурса*

2.18 Влада или неки други ентитет јавног сектора обично припрема и одобрава годишњи буџет и чини га јавно доступним. Одобрени буџет обезбеђује заинтересованим странама финансијске информације о пословним плановима ентитета за наредни период, његовим потребама у погледу капитала, а врло често и о његовим циљевима и очекивањима који се односе на пружање услуга. Служи и за оправдавање сакупљања ресурса од пореских обвезника и других извора ресурса, и за установљавање овлашћења за трошење ресурса.

2.19 Неки ресурси који подржавају активности ентитета јавног сектора могу да се добију од донатора, зајмодаваца или као резултат трансакција размене. Међутим, ресурси који подржавају активности ентитета јавног сектора првенствено се обезбеђују преко пореских обвезника и других, а у складу са очекивањима наведеним у одобреном буџету.

2.20 Финансијски извештаји опште намене обезбеђују информације о финансијским резултатима (било да су описани као „суфицит или дефицит“, „добитак или губитак“ или неким другим

терминима), перформансама и токовима готовине ентитета током извештајног периода, о његовим средствима и обавезама на датум извештавања, као и о успешности у пружању услуга.

2.21 Укључивање у финансијске извештаје опште намене информација које помажу корисницима у процени обима у којем су приходи, расходи, токови готовине и финансијски резултати ентитета у складу са проценама наведеним у одобреним буџетима и ентитетово поштовање релевантних закона или другог овлашћеног органа који управља сакупљањем и коришћењем ресурса, важно је за одређивање у којој мери је одређени ентитет јавног сектора остварио своје финансијске циљеве. Овакве информације су неопходне за испуњавање одговорности државног или неког другог ентитета јавног сектора према друштву, затим унапређују процену финансијских перформанси ентитета и доприносе да доношење одлука буде поткрепљено информацијама.

*Успешност у пружању услуга*

2.22 Примарни циљ државних и већине ентитета јавног сектора је обезбеђивање неопходних услуга друштву. Сходно томе, финансијске перформансе државних и већине ентитета јавног сектора неће бити у потпуности или адекватно представљени мерењем финансијског резултата. Стога, њихови финансијски резултати морају да буду оцењени у контексту остварења циљева у погледу пружања услуга.

2.23 У неким случајевима, квантитативна мерила аутпута и резултата активности пружања услуга ентитета током извештајног периода обезбеђују релевантне информације о остварењу циљева у погледу пружања услуга – на пример, информације о трошковима, обиму и учесталости пружања услуга, као и о односу између пружених услуга и основног извора ресурса ентитета. У другим случајевима, остварење циљева који се односе на пружање услуга, може се саопштавати путем објашњења квалитета одређених пружених услуга или резултата одређених програма.

2.24 Извештавање о финансијским као и о нефинансијским информацијама о активностима пружања услуга, успешности и/или резултатима током извештајног периода обезбедиће инпут за оцене економичности, ефикасности и ефективности пословања ентитета. Извештавање о оваквим информацијама је неопходно за државни или неки други ентитет јавног сектора у циљу испуњавања његове обавезе да буде одговоран – односно, да објасни и оправда употребу ресурса сакупљених од друштва, или у његово име. Одлуке које донатори доносе о алокацији ресурса на одређене ентитете и програме, такође се доносе, макар делимично, као одговор на информације о успешности у пружању услуга током извештајног периода, као и на будуће циљеве пружања услуга.

*Прспективне финансијске и нефинансијске информације*

2.25 Узимајући у обзир мандате влада и многих државних програма, финансијске последице великог броја донетих одлука у извештајном периоду могу постати очигледне тек много година касније. Финансијски извештаји који презентују информације о финансијској позицији у одређеном тренутку и о финансијским перформансама и токовима готовине током периода извештавања ће, у складу са тим, морати да се оцењују у дугорочном контексту.

2.26 Одлуке које доноси влада или неки други ентитет јавног сектора у одређеном периоду о програмима за пружање и финансирање услуга у будућности, могу имати значајне последице по:

- Примаоце услуга који ће зависити од тих услуга у будућности; и
- Постојеће и будуће генерације пореских обвезника и других обвезника обезбеђења ресурса који ће путем пореза, накнаде и дажбина финансирати планиране активности пружања услуга и измирење са њима повезаних финансијских обавеза.

2.27 Информације о очекиваним будућим активностима и циљевима у погледу пружања услуга ентитета, као и о њиховом могућем утицају на будуће потребе у погледу ресурса ентитета и могућим изворима финансирања ових ресурса, биће неопходне као инпут за оцену способности државног или другог ентитета јавног сектора да испуни своје обавезе у погледу пружања услуга, као и финансијске обавезе у будућности. Обелодањивање оваквих информација у финансијским извештајима опште намене подржаће оцене одрживости пружања услуга од стране државног или неког другог ентитета јавног сектора, унапредиће одговорност ентитета и обезбедиће додатне информације које су корисне за сврхе доношења одлука.

*Објашњења*

2.28 Информације о главним факторима који су у основи финансијских и перформанси пружања услуга ентитета током извештајног периода и претпоставке које поткрепљују очекивања о будућим перформансама ентитета, као и факторе који на њих могу утицати, могу бити презентовани у финансијским извештајима опште намене, у напоменама финансијских извештаја или у засебним

извештајима. Овакве информације помажу корисницима да боље разумеју и ставе у контекст финансијске и нефинансијске информације које су укључене у финансијске извештаје опште намене, унапређују улогу ових извештаја у обезбеђивању информација које су корисне за сврхе одговорности и доношења одлука.

### **Финансијски извештаји и информације које унапређују, допуњавају и употпуњују финансијске извештаје**

2.29 Делокругом финансијског извештавања утврђује се граница око трансакција, других догађаја и активности које могу бити предмет финансијских извештаја опште намене. Да би одговорио на потребе у погледу информација корисника, овај Концептуални оквир одражава делокруг за финансијско извештавање који је далеко свеобухватнији од оног који је обухваћен финансијским извештајима. Он обезбеђује презентацију у оквиру финансијских извештаја опште намене додатним информацијама које унапређују, допуњују и употпуњују ове извештаје.

2.30 Иако Концептуални оквир одражава делокруг финансијског извештавања који је свеобухватнији од оног који је обухваћен финансијским извештајима, информације које су презентоване у финансијским извештајима остају средиште финансијског извештавања. Начин на који се елементи финансијских извештаја дефинишу, признају и одмеравају, као и облици презентације и саопштавања који могу бити усвојени за информације укључене у финансијске извештаје опште намене, разматрају се у другим деловима Концептуалног оквира и у развоју појединачних МРС-ЈС или препорученим смерницама за праксу, по потреби.

### **Други извори информација**

2.31 Финансијски извештаји опште намене играју значајну улогу у преношењу информација које су неопходне као подршка за испуњавање обавезе у погледу одговорности државног или неког другог ентитета јавног сектора, као и у пружању информација корисних као инпут за сврхе доношења одлука. Међутим, мало је вероватно да ће финансијски извештаји опште намене обезбедити све информације које су корисницима потребне за сврхе одговорности и доношења одлука. На пример, иако поређење реалних информација са информацијама о буџету за извештајни период могу бити укључене у финансијске извештаје опште намене, буџети и финансијске прогнозе које објављују владе обезбеђују детаљније финансијске и нефинансијске информације о финансијским карактеристикама планова влада и других ентитета јавног сектора у краћем и средњем временском року. Владе и независне агенције такође објављују извештаје о потреби за постојањем иницијатива које се односе на пружање услуга и њиховој одрживости, као и о очекиваним економским условима и променама у демографији одређеног законског система током средњих и дужих временских периода, који ће утицати на буџете и потребе у погледу пружања услуга у будућности. Сходно томе, корисници услуга и извори ресурса такође ће можда морати да разматрају информације из других извора, укључујући извештаје о тренутним и очекиваним економским условима, државним буџетима и прогнозама, као и информације о иницијативама које се односе на државну политику а које нису објављене у финансијским извештајима опште намене.

### **Основа за закључивање**

*Ова Основа за закључивање прати, али није део Концептуалног оквира.*

### **Примарне групе корисника**

ВС2.1 При развоју Концептуалног оквира, Одбор за МРС-ЈС тражио је мишљења о томе да ли Концептуални оквир треба да идентификује примарне кориснике финансијских извештаја опште намене. У многим коментарима на иницијалну Документацију за консултације изражен је став да Концептуални оквир треба да идентификује примарне кориснике финансијских извештаја опште намене и да приликом развоја МРС-ЈС, Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор треба да се фокусира на потребама у погледу информација ових примарних корисника. Оваква мишљења убедила су Одбор МРС-ЈС.

### **Идентификовање примарне групе корисника**

ВС2.2 Нацрт за излагање 1 Концептуалног оквира, *Концептуални оквир за финансијско извештавање опште намене ентитета јавног сектора: Улога, надлежност и делокруг; Циљеви и корисници; Квалитативне карактеристике; и Извештајни ентитет* (Нацрт за Излагање) идентификовао је кориснике услуга и њихове представнике, као и изворе ресурса и њихове представнике као примарне кориснике финансијских извештаја опште намене. У Нацрту је објашњено да, иако Одбор за МРС-ЈС развија МРС-ЈС и препоручене смернице за праксу о садржају финансијских



извештаја опште намене као одговор на потребе ових примарних корисника у погледу информација, финансијски извештаји опште намене и даље могу да користе и други који имају интерес у финансијском извештавању, и могу да обезбеде корисне информације тим другим корисницима.

BC2.3 У многим коментарима на Нацрт за излагање подржано је идентификовање корисника услуга и њихових представника, као и извора ресурса и њихових представника као примарних корисника финансијских извештаја опште намене. Међутим, други су сматрали да јавност, грађани или законодавна тела треба да буду идентификовани као примарни или најзначајнији корисници финансијских извештаја опште намене ентитета јавног сектора. Они су објаснили да је разлог у томе што су владе првенствено одговорне према грађанима или њиховим представницима, а у многим законским системима, законодавна тела и појединачни чланови парламента (или неко слично представничко тело) које делује у име грађана, су главни корисници финансијских извештаја опште намене. У неким коментарима такође је изражен став да једино извори ресурса и њихови представници треба да буду идентификовани као примарни корисници финансијских извештаја опште намене ентитета јавног сектора. Они су објаснили да је мало вероватно да би финансијски извештаји опште намене могли да одговоре на потребе у погледу информација свих корисника, а извори ресурса вероватно имају највећи интерес у финансијским извештајима опште намене. Стога, идентификовање извора ресурса као примарне групе корисника омогућава Одбору за МРС-ЈС да се прецизније фокусира на потребе појединачне групе корисника у погледу информација. Такође су напоменули да ће финансијски извештаји опште намене који су састављени као одговор на потребе извора ресурса у погледу информација вероватно обезбедити и информације које су корисне другим потенцијалним корисницима.

BC2.4 Одбор за МРС-ЈС препознаје да многи предлози у коментарима везано за идентитет примарних корисника финансијских извештаја опште намене имају значаја, нарочито јер су применљиви на многе правне системе. Међутим, узимајући у обзир циљеве финансијског извештавања од стране ентитета јавног сектора, Одбор за МРС-ЈС остаје при ставу да примарни корисници финансијских извештаја опште намене треба да буду идентификовани као корисници услуга и њихови представници, и извори ресурса и њихови представници. Разлози су следећи:

- Државни и други ентитети јавног сектора су одговорни онима који зависе од њих у погледу коришћења ресурса у циљу пружања неопходних услуга, као и према онима који им обезбеђују ресурсе за омогућавање пружања тих услуга; и
- Финансијски извештаји опште намене имају значајну улогу у испуњењу ове одговорности и обезбеђивању информација које су корисне овим корисницима за сврхе доношења одлука.

Као такви, финансијски извештаји опште намене треба да буду развијени да одговоре на потребе у погледу информација корисника услуга и њихових представника и извора ресурса и њихових представника као примарних корисника. Поред тога, Концептуални оквир се примењује на владе и потенцијално широк спектар других ентитета јавног сектора у многим различитим законским системима, као и на међународне државне организације. Сходно томе, остаје нејасно да ли ће идентификовање других група корисника као примарних корисника финансијских извештаја опште намене бити релевантно, и да ли ће ефективно функционисати, за све ентитете јавног сектора и у свим правним системима.

BC2.5 Одбор за МРС-ЈС препознаје да неке информације у финансијским извештајима опште намене неким корисницима могу бити од већег интереса и од веће користи него другима. Одбор такође препознаје да ће, приликом развоја МРС-ЈС и препоручених смерница за праксу, морати да размотри, и у неким случајевима, да избалансира потребе различитих група примарних корисника. Међутим, Одбор за МРС-ЈС сматра да оваква питања не утиче на идентификовање корисника услуга и њихових представника и извора ресурса и њихових представника као примарних корисника финансијских извештаја опште намене.

BC2.6 Ставови Одбора за МРС-ЈС о односу између примарних група корисника које су идентификоване у коментарима, као и корисника услуга и извора ресурса детаљно су описани у даљем тексту.

## *Грађани*

BC2.7 Одбор за MPC-JC препознаје значај грађана, јавности и њихових представника као корисника финансијских извештаја опште намене, али је мишљења да класификовање грађана као корисника услуга и извора ресурса обезбеђује основу за процену њихових потенцијалних потреба у погледу информација. Разлог је у томе што је под грађанима обухваћено много појединаца са потенцијално широким распоном различитих потреба у погледу информација – фокусирање на потребама у погледу информација грађана као корисника услуга и извора ресурса омогућава Одбору за MPC-JC да споји ове различите интересе и да истражи на које потребе у погледу информација би финансијски извештаји опште намене требало да настоје да одговоре. Одбор за MPC-JC је такође мишљења да је прикладно да, приликом развоја MPC-JC, Одбор има способност да размотри потребе у погледу информација низа корисника услуга и извора ресурса који не морају да буду грађани (укључујући донаторе и зајмодавце) и нису у могућности да захтевају од ентитета јавног сектора да обелодани специфичне информације које су им потребне за сврхе одговорности и доношења одлука.

### *Извори ресурса*

BC2.8 Одбор за MPC-JC се слаже да ће финансијски извештаји опште намене који су усмерени на обезбеђивање информација у циљу задовољења потреба извора ресурса у погледу информација, такође обезбедити информације које су корисне другим потенцијалним корисницима финансијских извештаја опште намене. Међутим, Одбор за MPC-JC је такође мишљења да Концептуални оквир треба да појасни очекивања да државни и други ентитети јавног сектора треба да буду одговорни и онима који им обезбеђују ресурсе и онима који се ослањају на њих у погледу коришћења тих ресурса за пружање неопходних и/или обећаних услуга. Поред тога, наведено је да су у неким правним системима извори ресурса првенствено донатори или зајмодавци који могу имати могућност да захтевају припрему финансијских извештаја посебне намене како би обезбедили специфичне информације које су им потребне.

BC2.9 Као што је напоменуто у параграфу BC2.4, Одбор за MPC-JC је формирао мишљење да су и корисници услуга и извори ресурса и њихови представници примарни корисници финансијских извештаја опште намене. Одбор за MPC-JC је мишљења да Концептуални оквир не би требало да искључује грађане који могу бити заинтересовани за финансијске извештаје опште намене у својству корисника услуга из групе потенцијалних корисника финансијских извештаја опште намене, или да идентификују њихове потребе у погледу информација као мање важне од потреба извора ресурса. Одбор за MPC-JC је такође мишљења да није прикладно да донатори, зајмодавци и други који државним и другим ентитетима јавног сектора обезбеђују ресурсе на добровољној или недобровољној бази буду искључени као потенцијални корисници финансијских извештаја опште намене, или да њихове потребе у погледу информација треба идентификовати као мање важне од потреба корисника услуга.

### *Законодавство*

BC2.10 Одбор за MPC-JC сматра да је законодавно или неко слично управно тело примарни корисник финансијских извештаја опште намене у својству представника корисника услуга или извора ресурса. Законодавна тела, парламент, савети и слична тела такође захтевају информације за сопствене специфичне потребе у погледу одговорности и доношења одлука, и обично имају овлашћење да захтевају припрему детаљних финансијских извештаја посебне намене и других извештаја у циљу обезбеђивања ових информација. Међутим, они такође могу користити информације из финансијских извештаја опште намене, као и информације које обезбеђују финансијски извештаји посебне намене као инпут за оцене да ли су ресурси искоришћени ефикасно и као што је планирано и при доношењу одлука о алокацији ресурса на одређене владине ентитете, програме или активности.

BC2.11 Појединачни чланови законодавног тела или неког другог управног тела, било да су чланови владе или опозиције, обично могу захтевати обелодањивање информација које су им потребне за испуњавање њихових званичних дужности које им намећу закони или управно тело. Међутим, они можда нису овлашћени да захтевају припрему финансијских извештаја којима се обезбеђују информације које су им неопходне за друге сврхе, или у другим околностима. Сходно томе, они су корисници финансијских извештаја опште намене у својству

представника корисника услуга и извора ресурса у свом бирачком или изборном телу, или у личном својству као грађани и чланови заједнице.

#### *Друге групе корисника*

BC2.12 Приликом развоја Концептуалног оквира, Одбор за МРС-ЈС је разматрао широк распон других потенцијалних корисника финансијских извештаја опште намене, укључујући и то да ли специфичне интересне групе и њихови представници или они који обављају трансакције са ентитетима јавног сектора на комерцијалној или некомерцијалној основи или на добровољној или недобровољној основи (као што су извори ресурса јавног и приватног сектора) треба да буду идентификоване као засебна група корисника. Одбор за МРС-ЈС је мишљења да ће идентификовање корисника услуга и извора ресурса и њихових представника као примарних корисника финансијских извештаја опште намене адекватно одговорити на потребе подгрупа корисника услуга и извора ресурса у погледу информација.

BC2.13 Информације из финансијских извештаја опште намене могу бити корисне за састављање рачуна државе, као инпут за статистичке моделе финансијског извештавања, у циљу оцењивања утицаја државних политика на економску активност и за друге сврхе економских анализа. Међутим, финансијски извештаји опште намене нису развијени са посебним циљем да одговоре на потребе оних који захтевају информације за ове сврхе. Слично томе, иако ће онима који су у служби саветника корисника услуга и извора ресурса (као што су групе за заступање грађана, рејтинг и кредитни аналитичари и групе које се баве питањима од јавног интереса) информације из финансијских извештаја вероватно бити корисне, за њихове сврхе, финансијски извештаји опште намене се не састављају са нарочитим циљем одговарања на њихове специфичне потребе у погледу информација.

#### **Циљеви финансијског извештавања**

BC2.14 У многим коментарима на Нацрт за излагање изражено је заједничко мишљење да пружање информација које су корисне како за сврхе одговорности тако и за сврхе доношења одлука, треба да буде идентификовано као циљ финансијског извештавања ентитета јавног сектора. У неким коментарима заговара се да само одговорност треба да буде идентификована као једини или доминантни циљ финансијског извештавања ентитета јавног сектора; у другим коментарима заговорано је да доношење одлука треба да буде идентификовано као једини циљ. Међутим, Одбор за МРС-ЈС остаје при ставу да ће корисницима финансијских извештаја опште намене ентитета јавног сектора бити неопходне информације и за сврхе одговорности и за сврхе доношења одлука.

BC2.15 Неки коментатори на Нацрт за излагање, сугерисали су да веза између одговорности и доношења одлука треба да буде јасније изражена и да треба идентификовати карактеристике јавног сектора које подржавају ставове Одбора за МРС-ЈС о циљевима финансијског извештавања од стране јавног сектора. Одбор за МРС-ЈС је позитивно одговорио на ове предлоге. Оквир је реструктуриран и додата су појашњења.

BC2.16 Објашњење одговорности и његове везе са доношењем одлука и финансијским извештајима опште намене такође је побољшано. У овом контексту, Одбор за МРС-ЈС препознаје да је појам одговорности на начин на који је описан у овом Оквиру широк. Он обухвата обезбеђивање информација о ентитетовом управљању ресурсима који су му поверени, као и информације које су корисне корисницима приликом процене одрживости активности ентитета и континуитета пружања услуга на дужи рок. Одбор за МРС-ЈС је мишљења да је ово широко схватање одговорности прикладно, зато што грађани и други корисници услуга обезбеђују ресурсе државним и другим ентитетима јавног сектора на недобровољној основи, и, највећим делом, зависе од државних и других ентитета јавног сектора при обезбеђивању неопходних услуга на дужи рок. Међутим, Одбор за МРС-ЈС такође препознаје да је мала вероватноћа да ће финансијски извештаји опште намене обезбедити све информације које су потребне корисницима услуга и изворима ресурса за сврхе одговорности и доношења одлука.

#### **Делокруг финансијског извештавања – Финансијски извештаји и информације који унапређују, допуњују и употпуњују финансијске извештаје**

BC2.17 У многим коментарима на Нацрт за излагање подржан је делокруг финансијског извештавања и његово објашњење које је предложио Одбор за МРС-ЈС, при чему су неки идентификовали

питања која треба разјаснити, а други напоменули да би пројекти који се баве питањима ширег делокруга морали да обезбеде упутство о примени квалитативних карактеристика као што су могућност провере и упоредивост. У другим коментарима није подржано да делокруг финансијског извештавања буде шири од финансијских извештаја, уз изражавање забринутости око следећих питања:

- Предложени шири делокруг бавио се питањима која су била изван оквира пројектног задатка Одбора за МРС-ЈС који је био на снази у то време; и
- Упутство о питањима изван оквира финансијских извештаја, као што су нефинансијске и проспективне информације су питања прикладна за појединачне владе, или за управљачка тела или неко друго тело.
- У неким коментарима на Нацрт за излагање такође је изражена забринутост да је делокруг преуско фокусиран на финансијске извештаје, и да у Концептуални оквир треба укључити додатно упутство о нефинансијским информацијама и извештавању о одрживости.

ВС2.18 Одбор за МРС-ЈС остаје при ставу да је неопходно да Концептуални оквир одражава делокруг финансијског извештавања који је свеобухватнији од онога који покривају финансијски извештаји. Разлози су следећи:

- Примарни циљ државних и других ентитета јавног сектора је пружање услуга друштву, а не генерисање профита;
- Грађани и други резиденти који испуњавају услове зависе од државних и других ентитета јавног сектора у погледу обезбеђивања низа различитих услуга континуирано и у дужем временском периоду. Активности државних и других ентитета јавног сектора као и одлуке које они доносе, у одређеном извештајном периоду могу имати значајне последице по будуће генерације корисника услуга и пореских обвезника, као и обвезнике обезбеђења ресурса; и
- Већина државних и других ентитета јавног сектора функционишу у оквиру планова потрошње и финансијских ограничења који су утврђени буџетом. Надгледање имплементације одобреног буџета је основни метод путем којег законодавно тело врши надзор, а грађанима и њиховим одабраним представницима је влада одговорна у погледу финансија.

ВС2.19 Сходно томе, перформансе ентитета јавног сектора при остваривању финансијских и циљева који се односе на пружање услуга, могу само делимично да се оцене путем испитивања њихове финансијске позиције на датум извештавања и финансијских перформанси и токова готовине током извештајног периода. Одбор за МРС-ЈС је мишљења да би, у циљу одговарања на потребе корисника у погледу информација за сврхе одговорности и доношења одлука, Концептуални оквир требало да омогући да финансијски извештаји опште намене обухватају обезбеђивање информација које омогућавају корисницима да боље процене и ставе у контекст финансијске извештаје. Овакве информације могу да се саопштавају у засебним извештајима који презентују финансијске и нефинансијске информације о остваривању циљева који се односе на пружање услуга ентитета, као и на потребе у погледу ресурса. У неким случајевима, информације о овим питањима такође могу бити презентоване у напоменама финансијских извештаја.

ВС2.20 При доношењу одлука о захтевима или упутству финансијског извештавања који су изван информација презентованих у финансијским извештајима опште намене, одбор за МРС-ЈС ће размотрити користи од информација за кориснике и трошкове састављања оваквих информација и извештавања о њима.

*Ограничавање делокруга финансијског извештавања*

ВС2.21 У неким коментарима који деле мишљење да делокруг финансијског извештавања треба да превазилази оквира финансијских извештаја, изражена је забринутост да је делокруг који је предложен у Нацрту за излагање превише неодређен и/или да није адекватно објашњен или оправдан – предлажући да у неким случајевима делокруг буде ограничен на унапређење оних питања која се признају у финансијским извештајима.

ВС2.22 Одбор за МРС-ЈС је одговорио на ове забринутости путем појашњавања повезаности између делокруга финансијских извештаја и потреба корисника у погледу информација, и укључивањем додатног објашњења о односу између потреба корисника у погледу информација и оних информација које могу да пруже финансијски извештаји опште намене. Поред тога, Одбор за МРС-ЈС је разјаснио да је делокруг финансијског извештавања опште намене ограничен на финансијске извештаје и информације које унапређују, допуњују и употпуњују финансијске извештаје. Сходно томе, оно што је укључено у свеобухватнији делокруг финансијског извештавања биће изведено из финансијских

извештаја и ограничено на она питања која помажу корисницима да боље разумеју и ставе у контекст информације које су укључене у ове извештаје.

*Разматрања ресурса, меродавни захтеви и статус ревизије*

BC2.23 У многим коментарима, било од стране оних који подржавају предлоге у Нацрту за излагање или се са њима не слажу, изражена је забринутост да би бављење питањима „ширег делокруга“ утрошило превише ресурса Одбора за МРС-ЈС и ограничило његову могућност бављења питањима финансијских извештаја. У неким коментарима на Нацрт за излагање се такође:

- Предлаже да Концептуални оквир појасни да ће меродавни захтеви бити креирани само за питања финансијских извештаја, а да ће питања ширег делокруга бити предмет смерница; и
- Изражава забринутост о импликацијама које ће по ревизију имати укључивање нефинансијских информација и проспективних информација у финансијске извештаје опште намене.

BC2.24 Иако Одбор за МРС-ЈС може да развије МРС-ЈС који укључују меродавне захтеве, не значи нужно да ће то и учинити. На пример, публикације Одбора за МРС-ЈС такође укључују и смернице перпоручене праксе и друге документе који имају за циљ да помогну заједници финансијског извештавања у решавању одређених питања финансијског извештавања. Сва документа Одбора за МРС-ЈС која укључују меродавне захтеве или упутство за презентацију информација у финансијским извештајима опште намене, било као део финансијских извештаја или унапређења тих извештаја биће предмет целокупног процеса рада. Стога, при креирању меродавног или другог упутства за презентацију информација којим се шири делокруг финансијског извештавања, Одбор за МРС-ЈС ће морати да одговори на забринутости чланова око предложеног стручног садржаја и меродавности упутства.

BC2.25 Одбор за МРС-ЈС препознаје забринутост аутора коментара која се односи на алокацију ресурса Одбора за МРС-ЈС на питања „ширег делокруга“. Међутим, информације које су презентоване у финансијским извештајима остају у основи финансијског извештавања и, самим тим, остају примарни фокус МРС-ЈС и препоручених смерница за праксу које развија Одбор за МРС-ЈС. Сходно томе, програм рада за развијање стандарда Одбора за МРС-ЈС ће наставити да одговара на потребе корисника за бољим финансијским извештавањем о трансакцијама и другим догађајима који су предмет финансијских извештаја.

BC2.26 Одбор за МРС-ЈС је мишљења да није улога Концептуалног оквира, ни МРС-ЈС и препоручених смерница за праксу који могу бити развијени у складу са концептима описаним у овом Оквиру, да настоје да установе ниво уверавања ревизије који треба да се обезбеди за одређене аспекте финансијских извештаја опште намене. Квалитативне карактеристике обезбеђују корисницима одређено уверавање о квалитету информација које су укључене у финансијске извештаје опште намене. Међутим, одговорност за ревизију финансијских извештаја и других делова финансијских извештаја опште намене утврдиће се на основу питања као што су регулаторни оквир који постоји у одређеним правним системима и мандат ревизије који је договорен са ентитетом и/или који се примењује на ентитет.

Јануар 2013.

### **ПОГЛАВЉЕ 3: КВАЛИТАТИВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ**

#### **САДРЖАЈ**

*Страна*

Релевантност	55–56	
Веродостојан приказ	56–57	
Разумљивост	58	
Благовременост	58	
Упоредивост	59	
Могућност провере	60–61	
Ограничења информација укључених у финансијске извештаје опште намене	61–63	
Материјални значај	61–62	
Економичност	62–63	
Равнотежа између квалитативних карактеристика		63
Основа за закључивање	64–72	

### **Поглавље 3: Квалитативне карактеристике**

- 3.1 Финансијски извештаји опште намене презентују финансијске и нефинансијске информације о економским и другим феноменима. Квалитативне карактеристике информација које су укључене у финансијске извештаје опште намене су особине које чине информације корисним за кориснике и помажу остварењу циљева финансијског извештавања. Циљеви финансијског извештавања су обезбеђивање информација које су корисне за сврхе одговорности и доношења одлука.
- 3.2 Квалитативне карактеристике информација укључених у финансијске информације опште намене ентитета јавног сектора су релевантност, веродостојан приказ, разумљивост, благовременост, упоредивост и могућност провере.
- 3.3 Преовлађујућа ограничења информација које су укључене у финансијске извештаје опште намене су материјални значај (материјалност), економичност и постизање одговарајуће равнотеже између квалитативних карактеристика.
- 3.4 Свака квалитативна карактеристика је саставни део друге карактеристике и оне заједно обезбеђују финансијске извештаје опште намене информацијама које су корисне за остваривање циљева финансијског извештавања. Међутим, у пракси, све квалитативне карактеристике не морају се постићи у потпуности, те може бити неопходно балансирање између неких од њих.
- 3.5 Квалитативне карактеристике се примењују на све финансијске и нефинансијске информације из финансијских извештаја опште намене, укључујући информације из претходног периода и проспективне, као и објашњења. Међутим, мера у којој квалитативне карактеристике могу да се постигну може да се разликује у зависности од степена непоузданости и субјективне процене или мишљења укључених у састављање финансијских и нефинансијских информација. Потреба за додатним упутством за тумачење и примену квалитативних карактеристика на информације којима се проширује делокруг финансијског извештавања изван оквира финансијских извештаја, разматраће се приликом евентуалног развијања MPC-JC и препоручених смерница за праксу који се баве оваквим питањима.

#### **Релевантност**

- 3.6 Финансијске и нефинансијске информације су релевантне уколико могу да помогну у остваривању циљева финансијског извештавања. Финансијске и нефинансијске информације могу да помогну када имају потврђујућу вредност, предвиђајућу вредност, или обе. Могу да помогну и самим тим да буду релевантне, чак и ако неки корисници одлуче да их не искористе или су већ упознати са њима.
- 3.7 Финансијске и нефинансијске информације имају потврђујућу вредност уколико се њима потврђују или мењају претходна (или садашња) очекивања. На пример, информације ће бити релевантне за сврхе одговорности и доношења одлука ако потврђују очекивања о питањима као што су мера у којој су руководиоци испунили своје одговорности у погледу ефикасног коришћења ресурса, остваривања циљева који се односе на пружање услуга, и усклађеност са релевантним буџетским, законским и другим захтевима.
- 3.8 Финансијски извештаји опште намене могу презентовати информације о очекиваним будућим активностима ентитета у погледу пружања услуга, затим циљева и трошкова, као и количине и извора ресурса који су намењени за пружање услуга у будућности. Овакве информације оријентисане ка будућности имаће предвиђајућу вредност и биће релевантне за сврхе одговорности и доношења одлука. Информације о економским и другим феноменима који постоје или су се већ десили такође могу имати предвиђајућу вредност као помоћ при формирању очекивања о будућности. На пример, информације које потврђују или су супротне очекивањима из прошлости могу да повећају или промене очекивања о финансијским резултатима и исходима пружања услуга који могу да се догоде у будућности.
- 3.9 Потврђујуће и предвиђајуће улоге информација су међусобно повезане – на пример, информације о тренутном нивоу и структури ресурса ентитета и потраживањима по основу тих ресурса помажу корисницима да потврде исход стратегија управљања ресурсима током периода, као и да предвиде способност ентитета да одговори на промене околности и очекиване будуће потребе у погледу пружања услуга. Исте информације помажу да се потврде

или исправе претходна очекивања корисника о способности ентитета да одговори на овакве промене. Такође помажу да се потврде или исправе проспективне финансијске информације укључене у претходне финансијске извештаје опште намене.

### **Веродостојан приказ**

- 3.10 Да би биле корисне у финансијском извештавању, информације морају да веродостојно приказују економске и друге феномене које тврде да представљају. Веродостојан приказ се постиже када је слика одређеног феномена потпуна, неутрална и без материјалних грешака. Информације које веродостојно приказују економски или неки други феномен осликавају суштину основне трансакције, другог догађаја, активности или околности – што није увек нужно исто као и њихов правни облик.
- 3.11 У пракси, може бити немогуће знати или потврдити да ли су информације презентоване у финансијским извештајима опште намене потпуне, неутралне и без материјалних грешака. Међутим, информације треба да буду потпуне, неутралне и без материјалних грешака што је више могуће.
- 3.12 Изостављање неких информација може да узрокује стварање лажне или обмањујуће слике о неком економском или другом феномену, која самим тим није корисна корисницима финансијских извештаја опште намене. На пример, потпуни приказ ставке „постројења и опрема“ у финансијским извештајима опште намене укључује нумерички приказ и збирну количину постројења и опреме заједно са другим количинским, описним информацијама и објашњењима неопходним за веродостојан приказ те класе средстава. У неким случајевима, ово може да укључује обелодањивање информација о питањима као што су главне класе постројења и опреме, фактори који су утицали на њихову употребу у прошлости или би могли да утичу на њихову употребу у будућности, као и основу и процес за одређивање њиховог нумеричког приказа. Слично томе, проспективне финансијске и нефинансијске информације о остваривању циљева пружања услуга и резултата укључених у финансијске извештаје опште намене треба да буду презентоване са кључним претпоставкама које су у основи тих информација и евентуалним објашњењима која су неопходна како би се обезбедило да је њихов приказ потпун и користан за кориснике.
- 3.13 Неутралност у финансијском извештавању представља одсуство пристрасности. То значи да се одабир и презентовање финансијских и нефинансијских информација не врши са намером постизања унапред одређеног резултата – на пример, да би се на одређени начин утицало на корисникову оцену испуњења одговорности или на одлуку или суд који треба донети, или да би се наметнуло одређено понашање.
- 3.14 Неутралне информације верно представљају економске и друге феномене које тврде да представљају. Међутим, захтев да информације укључене у финансијске извештаје опште намене буду неутралне, не значи да оне немају сврху или да неће утицати на понашање. Релевантност је квалитативна карактеристика а, по дефиницији, релевантне информације могу да утичу на процене и одлуке корисника.
- 3.15 Економски и други феномени презентовани у финансијским извештајима опште намене генерално се одигравају под неизвесним околностима. Информације укључене у финансијске извештаје опште намене ће стога често обухватати процене које садрже просуђивање руководства. У циљу веродостојног приказивања неког економског или другог феномена, процена мора да буде заснована на адекватним инпутима, а сваки инпут мора да одражава најбоље доступне информације. Неопходан је опрез када је реч о непоузданости. Понекад може бити неопходно експлицитно обелоданити степен непоузданости финансијских и нефинансијских информација у циљу верног приказа економских и других феномена.
- 3.16 Одсуство материјалних грешака не значи потпуну тачност у свим аспектима. Одсуство материјалних грешака значи да не постоје грешке ни пропусти који су појединачно или збирно материјално значајни у опису феномена, и да је процес коришћен за креирање информација које су предмет извештаја примењен као што је описано. У неким случајевима, може бити могуће утврдити тачност неких информација укључених у финансијске извештаје опште намене – на пример, износ новчаног трансфера према неком другом нивоу власти, обим пружених услуга,

или цену која је плаћена за набавку постројења и опреме. Међутим, у другим случајевима, то можда није могуће – на пример, тачна процена вредности или трошка одређене ставке или ефективност програма пружања услуга можда се не може утврдити. У овим случајевима, процена ће бити без материјалних грешака ако је износ јасно описан као процена, ако су објашњени природа и ограничења процеса процењивања и уколико нису идентификоване материјалне грешке приликом одабира и примене одговарајућег процеса за креирање ове процене.

### **Разумљивост**

- 3.17 Разумљивост је квалитет информација који омогућава корисницима да разумеју њихово значење. Финансијски извештаји опште намене ентитета јавног сектора треба да презентују информације на начин који одговара потребама и знању корисника, као и природи презентованих информација. На пример, објашњења финансијских и нефинансијских информација и коментари о пружању услуга и другим успесима током извештајног периода, као и очекивања везана за будуће периоде треба да буду написани једноставним језиком и презентовани на начин који је лако разумљив за кориснике. Разумљивост је већа када су информације класификоване, имају одређене одлике и када су презентоване јасно и сажето. Упоредивост такође може да повећа разумљивост.
- 3.18 Претпоставља се да корисници финансијских извештаја опште намене имају разумно знање о активностима ентитета и окружењу у којем послује, како би били припремљени и у стању да читају финансијске извештаје опште намене, и да врше преглед и анализу презентованих информација са дужном пажњом. Неки економски и други феномени су нарочито сложени и тешко их је представити у финансијским извештајима опште намене, а неки корисници ће можда морати да траже помоћ саветника да би их разумели. Неопходно је уложити максималне напоре у циљу представљања економских и других феномена садржаних у финансијским извештајима опште намене, Међутим, не треба искључивати информације из финансијских извештаја опште намене само зато што су превише сложене или је неким корисницима тешко да их разумеју без помоћи.

### **Благовременост**

- 3.19 Благовременост значи да су информација доступне корисницима пре него што изгубе својство да буду корисне за сврхе одговорности и доношења одлука. Располагање релевантним информацијама раније, може да повећа њихову корисност као инпута за процену одговорности и њихову способност да информацијама поткрепе одлуке које треба донети и да утичу на њих. Недостатак благовремености може учинити информације мање корисним.
- 3.20 Неке информације могу да наставе да буду корисне дуго након извештајног периода или датума извештавања. На пример, за сврхе одговорности и доношења одлука, корисници финансијских извештаја опште намене можда морају да процене трендове у финансијским и перформансама пружања услуга ентитета, као и његову усклађеност са буџетима током низа извештајних периода. Поред тога, исход и ефекти програма пружања услуга можда не могу да се утврде све до будућих периода – на пример, ово може да се догоди у погледу програма који су намењени за побољшање економског положаја становништва, за смањење јављања одређене болести, или за повећање нивоа писмености одређених старосних група.

### **Упоредивост**

- 3.21 Упоредивост је квалитет информација који омогућава корисницима да идентификују сличности или разлике између две групе феномена. Упоредивост није квалитет појединачне информације, већ је квалитет везе између две или више ставки информација.
- 3.22 Упоредивост се разликује од доследности. Доследност се односи на употребу истих рачуноводствених принципа или политика и основе за припрему, било од периода до периода у оквиру једног ентитета или у једном периоду на нивоу више ентитета. Упоредивост је циљ, а доследност помаже у остваривању тог циља. У неким случајевима, рачуноводствени принципи или политике које усваја одређени ентитет могу да се ревидирају како би боље приказали одређену трансакцију или догађај у финансијским извештајима опште намене. У овим случајевима, може бити неопходно укључивање додатних обелодањивања или објашњења како би се испунила карактеристика упоредивости.



- 3.23 Упоредивост се такође разликује од једнообразности. Да би информације биле упоредиве, сличне ствари морају изгледати слично, а различите другачије. Пренаглашавање једнообразности може да умањи упоредивост на тај начин што различите ствари чине сличним. Упоредивост информација у финансијским извештајима опште намене се не повећава чинећи да различите ствари изгледају слично, ништа више него чинећи да сличне ствари изгледају различито.
- 3.24 Информације о финансијској позицији, финансијским перформансама новчаним токовима ентитета, као и о усклађености са одобреним буџетима и релевантним законима или другим овлашћеним органом који управља сакупљањем и коришћењем ресурса, пружањем услуга и његовим будућим плановима, неопходне су за сврхе одговорности и корисне су као инпут за сврхе доношења одлука. Корисност оваквих информација је већа уколико могу да се упореде са, на пример:
- Проспективним финансијским и нефинансијским информацијама које су претходно биле презентоване за тај извештајни период или датум извештавања;
  - Сличним информацијама о истом ентитету за неки други период и неки други тренутак; и
  - Сличним информацијама о другим ентитетима (на пример, о ентитетима јавног сектора који обезбеђују сличне услуге у различитим законским системима) за исти извештајни период.
- 3.25 Доследна примена рачуноводствених принципа, политика и основа за припрему на проспективне финансијске и нефинансијске информације и стварни резултати повећаће корисност поређења или пројектованих и стварних резултата. Упоредивост са другим ентитетима може бити мање значајна за објашњења перцепције или мишљења руководства о факторима који утичу на тренутне перформансе ентитета.

### **Могућност провере**

- 3.26 Могућност провере је особина информација који помаже да се корисници увере да информације у финансијским извештајима опште намене веродостојно приказују економске и друге феномене које тврде да представљају. Могућност подржавања је израз који се понекад користи за описивање ове особине када се примењује у погледу објашњења и проспективних финансијских и нефинансијских информација обелодањених у финансијским извештајима опште намене - односно особине информација које помажу у уверавању корисника да објашњења и проспективне финансијске и нефинансијске квантитативне информације верно приказују економске и друге феномене које тврде да представљају. Било да се назива могућношћу провере или подржавања, ова карактеристика указује на то да посматрачи са другачијим знањем и независни посматрачи могу да постигну општи консензус, мада не нужно и потпуно слагање да:
- Информације представљају економске и друге феномене које тврде да представљају без материјалних грешака или предрасуда; или
  - Одговарајући метод признавања, одмеравања или приказивања је примењен без материјалне грешке или предрасуда.
- 3.27 Да би могле да се проверавају, информације не морају да буду процене које се своде на једну тачку. Може да се проверава и низ могућих износа и са њима повезаних вероватноћа.
- 3.28 Провера може да буде директна или индиректна. Код директне провере, износ или неки други приказ се сам по себи проверава на пример путем (а) бројања готовине, (б) праћењем утрживих хартија од вредности и њихових котираних цена, или (ц) потврђивања да су били присутни фактори за које је утврђено да су утицали на раније перформансе пружања услуга и да су имали планирани ефекат. Код индиректне провере, износ или неки други приказ верификују се путем провере инпута и поновног израчунавања аутпута помоћу примене истог рачуноводственог поступка или методологије. Пример је провера књиговодствене вредности залиха путем провере инпута (количине и трошкова) и поновног израчунавања залиха помоћу исте претпоставке о току трошкова (на пример, просечни трошкови или помоћу методе „први улаз-први излаз“).
- 3.29 Особина могућности провере (или могућности подржавања уколико се овај израз користи за описивање те карактеристике) није апсолутна – неке информације имају мању или већу могућност провере од других. Међутим, што је више информација које имају могућност провере

укључено у финансијске извештаје опште намене, већа је могућност да ће убедити кориснике да те информације верно приказују економске и друге феномене које тврде да представљају.

- 3.30 Финансијски извештаји опште намене ентитета јавног сектора могу да укључују финансијске и друге квантитативне информације и објашњења о (а) кључним утицајима на перформансе ентитета током периода, (б) очекиваним будућим ефектима или резултатима програма пружања услуга који су предузети током извештајног периода и (ц) проспективним финансијским и нефинансијским информацијама. Неће увек бити могуће проверити тачност свих квантитативних приказа и објашњења оваквих информација све до неког будућег периода, а можда ни тада.
- 3.31 Како би се помогло у уверавању корисника да проспективне финансијске и нефинансијске квантитативне информације и објашњења укључена у финансијске извештаје опште намене верно приказују економске и друге феномене које тврде да представљају, претпоставке у основи обелодањених информација, усвојене методологије у састављању тих информација, као и фактори и околности који подржавају изражена мишљења или обелодањивања, треба да буду транспарентни. Ово ће омогућити корисницима да формирају суд о адекватности ових претпоставки и о методи састављања, одмеравања, приказивања и тумачења информација.

### **Ограничења информација укључених у финансијске извештаје опште намене**

#### *Материјални значај*

- 3.32 Информације су материјално значајне ако би њихово изостављање или погрешно формулисање могло да утичу на испуњавање одговорности од стране ентитета, или на одлуке које доносе корисници на основу финансијских извештаја опште намене ентитета који су припремљени за тај извештајни период. Материјални значај зависи и од природе и од величине ставке процењене у одређеним околностима сваког ентитета. Финансијски извештаји опште намене могу да обухватају квалитативне и квантитативне информације о успешности пружања услуга током извештајног периода и очекивањима у погледу пружања услуга и финансијским исходима у будућности. Сходно томе, није могуће назначити јединствену квантитативну границу где одређена врста информација постаје материјално значајна.
- 3.33 Процене материјалног значаја (материјалности) врше се у контексту законодавног, институционалног и пословног окружења у оквиру којег ентитет послује, и у погледу проспективних финансијских и нефинансијских информација, знања лица које их припрема и очекивања о будућности. Обелодањивање информација о усклађености или неусклађености са законима, регулативом или захтевима других тела може бити од материјалног значаја због своје природе – без обзира на величину износа који су укључени. Приликом утврђивања да ли је одређена ставка материјално значајна или не, разматрају се питања као што су природа, законитост, осетљивост и последице претходних или очекиваних трансакција и догађаја, као и стране које учествују у оваквим трансакцијама и околности које су их узроковале.
- 3.34 Материјални значај се у овом Концептуалном оквиру класификује као ограничење информација укључених у финансијске извештаје опште намене. Приликом развијања МРС-ЈС и препоручених смерница за праксу, Одбор ја МРС-ЈС ће разматрати материјални значај последица примене одређене рачуноводствене политике, основе за припрему или обелодањивање одређене ставке или врсту информација. Обвезници захтева било ког МРС-ЈС, ентитети који припремају финансијске извештаје опште намене, такође разматрају материјални значај, на пример, примене одређене рачуноводствене политике и засебног обелодањивања одређених информација.

#### *Економичност*

- 3.35 Финансијско извештавање намеће трошкове. Користи од финансијског извештавања требало би да оправдају ове трошкове. Процена да ли користи од обезбеђивања информација оправдавају повезане трошкове, често је питање просуђивања, будући да често није могуће идентификовати и/или количински одредити све трошкове и све користи информација укључених у финансијске извештаје опште намене.
- 3.36 Трошкови обезбеђивања информација укључују трошкове сакупљања и обраде информација,

трошкове њихове провере и/или презентовања претпоставки и методологија које их подржавају, као и трошкове њиховог преношења. Корисници сnose трошкове анализе и тумачења. Изостављање корисних информација такође намеће трошкове, укључујући и трошкове које корисници сnose у циљу добијања неопходних информација из других извора као и трошкове који су резултат доношења одлука помоћу непотпуних података обезбеђених у финансијским извештајима опште намене.

- 3.37 Лица која припремају финансијске извештаје, највише труда улажу у обезбеђивање информација за финансијске извештаје опште намене. Међутим, корисници услуга и извори ресурса су коначно ти који сnose трошкове овог труда – зато што се ресурси преусмеравају са активности пружања услуга на припрему информација које ће бити укључене у финансијске извештаје опште намене.
- 3.38 Корисници остварују највећи део користи од информација које обезбеђују финансијски извештаји опште намене. Међутим, информације које су састављене за финансијске извештаје опште намене такође се могу користити интерно од стране руководства и могу за резултат имати боље доношење одлука. Обелодањивање информација у финансијским извештајима опште намене у складу са концептима идентификованим у Концептуалном оквиру и MPC-JC и препорученим смерницама за праксу које су из њих изведене, унапредиће и побољшати перцепције о транспарентности финансијског извештавања од стране државних као и других ентитета јавног сектора и допринеће прецизнијем одређивању дуга јавног сектора. Стога, ентитетима јавног сектора информације из финансијских извештаја опште намене такође могу користити на низ начина.
- 3.39 Примена ограничења које се односи на економичност укључује процену да ли ће користи од извештавања о информацијама оправдати трошкове које намеће обезбеђивање и коришћење информација. Приликом ове процене, неопходно је размотрити да ли једна или више квалитативних карактеристика могу у одређеном степену да се жртвују у циљу редуковања трошка.
- 3.40 При развијању MPC-JC, Одбор за MPC-JC разматра информације које добија од лица која припремају финансијске извештаје, корисника, академске заједнице и других, о очекиваној природи и количини користи и трошкова предложених захтева. Обелодањивање и друге захтеве који имају за резултат презентовање информација које су корисне за кориснике финансијских извештаја опште намене за сврхе одговорности и доношења одлука и за остваривање квалитативних карактеристика прописују MPC-JC приликом процене користи усклађености са овим обелодањивањима и другим захтевима од стране Одбора за MPC-JC ради оправдавања њихових трошкова.

*Равнотежа између квалитативних карактеристика*

- 3.41 Квалитативне карактеристике заједно доприносе корисности информација. На пример, ни приказ који веродостојно представља неки небитан феномен, нити приказ који не представља веродостојно релевантни феномен, не могу резултирати корисном информацијом. Слично томе, да би биле релевантне, информације морају бити благовремене и разумљиве.
- 3.42 У неким случајевима, могу бити неопходни равнотежа или компромис између квалитативних карактеристика да би се остварили циљеви финансијског извештавања. Релативни значај квалитативних карактеристика у свакој ситуацији питање је професионалног просуђивања. Циљ је постизање адекватне равнотеже између карактеристика ради остваривања циљева финансијског извештавања.

## **Основа за закључивање**

*Ова Основа за закључивање прати, али није део Концептуалног оквира.*

### **Квалитативне карактеристике информација укључених у финансијске извештаје опште намене**

- ВС3.1 Приликом развијања MPC-JC, Одбор за MPC-JC добија инпут од чланова о информацијама које на најбољи начин остварују циљеве финансијског извештавања и треба да буду укључене у финансијске извештаје опште намене и о њима доноси суд. При доношењу ових судова, Одбор

за МРС-ЈС разматра обим у којем свака квалитативна карактеристика може да се постигне. Обелодањивање и други захтеви се укључују у МРС-ЈС тек када се размотре информације које су резултат њихове примене у циљу испуњења квалитативних карактеристика и ограничења у погледу економичности који су идентификовани у Концептуалном оквиру.

- ВС3.2 У неким коментарима на Нацрт за излагање изражена је забринутост око примене квалитативних карактеристика на сва питања која могу бити презентована у финансијским извештајима опште намене, нарочито она питања која могу бити презентована изван оквира финансијских извештаја. Одбор за МРС-ЈС разуме ову забринутост. Одбор за МРС-ЈС препознаје да МРС-ЈС и препоручене смернице за праксу који се баве презентацијом у финансијским извештајима опште намене информација изван оквира финансијских извештаја можда морају да укључују додатно упутство о примени квалитативних карактеристика на обрађена питања.
- ВС3.3 МРС-ЈС и препоручене смернице за праксу које је објавио одбор за МРС-ЈС неће се бавити свим финансијским и нефинансијским информацијама које могу да буду укључене у финансијске извештаје опште намене. У одсуству МРС-ЈС или препоручених смерница за праксу који се баве одређеним економским или другим феноменима, лица која састављају финансијске извештаје опште намене извршиће процене да ли одређена ставка информације испуњава квалитативне карактеристике и ограничења који су идентификовани у Концептуалном оквиру. Ове процене извршиће се у контексту остваривања циљева финансијског извештавања, који су, са друге стране, развијени у циљу одговарања на потребе корисника у погледу информација.
- ВС3.4 Постојање рачуноводствених система и процеса који су адекватно конципирани и ефективно функционишу омогућиће руководству да сакупи и обради доказе који подржавају финансијско извештавање. Квалитет ових система и процеса је кључни фактор у обезбеђивању квалитета финансијских информација које ентитет укључује у финансијске извештаје опште намене.

#### **Друге квалитативне карактеристике које се разматрају**

- ВС3.5 У неким коментарима на Нацрт за излагање изражено је мишљење да треба идентификовати додатне квалитативне карактеристике. Ове квалитативне карактеристике укључивале су „искреност“, „истинит и фер приказ“, „веродостојност“, „транспарентност“ и „регуларност“.
- ВС3.6 Одбор за МРС-ЈС напомиње да „искреност“ као израз који се користи у финансијском извештавању, има слично значење као и „истинит и фер“. Одбор за МРС-ЈС је мишљења да су „искреност“, „истинит и фер приказ“, „веродостојност“ и „транспарентност“ значајни изрази за означавање свеобухватних квалитета којима финансијско извештавање тежи или које настоји да оствари. Међутим, они не постоје као појединачне квалитативне карактеристике саме за себе – већ је постизање ових квалитета производ примене целог сета квалитативних карактеристика идентификованих у овом Концептуалном оквиру, и у МРС-ЈС који се баве посебним питањима извештавања. Сходно томе, иако су то значајне карактеристике финансијских извештаја опште намене, оне нису идентификоване као засебне, појединачне квалитативне карактеристике саме за себе. Одбор за МРС-ЈС је такође мишљења да је концепт „регуларности“ који је наведен у неким коментарима повезан са концептом „усклађености“ као што се користи у Концептуалном оквиру – и стога регуларност није идентификована као додатна квалитативна карактеристика.

#### **Релевантност**

- ВС3.7 У Концептуалном оквиру је објашњено да су финансијске и нефинансијске информације релевантне ако могу да утичу на остварење циљева финансијског извештавања. Као део свог процеса рада, Одбор за МРС-ЈС тражи инпуте о томе да ли су предложени МРС-ЈС или неке од предложених препоручених смерница за праксу релевантни за остварење циљева финансијског извештавања – односно, да ли су релевантни за испуњавање обавезе ентитета у погледу одговорности и одлука које корисници могу доносити.

#### **Веродостојан приказ**

- ВС3.8 Концептуални оквир објашњава да информација мора да веродостојно приказује економски или други феномен који тврди да представља да би била корисна. Појединачни економски или

други феномен може бити веродостојно приказан на много начина. На пример, остваривање одређених циљева у погледу пружања услуга може да се прикаже (а) квалитативно путем објашњења непосредних и очекиваних дугорочнијих резултата, и ефеката програма пружања услуга, (б) квантитативно као мерило обима и трошкова услуга које се обезбеђују програмом пружања услуга, или (ц) комбинацијом квалитативних и квантитативних информација. Поред тога, појединачни приказ у финансијским извештајима опште намене може да представи неколико економских феномена. На пример, презентација ставке „постројења и опрема“ у финансијским извештајима може да представља збир свих постројења и опреме ентитета, укључујући и ставке које имају различите функције, које су подложне различитим ризицима и приликама и које се обрачунавају по износима заснованим на проценама које могу бити мање или више комплексне и поуздане.

- BC3.9 Потпуност и неутралност процена (и инпута за ове процене), као и одсуство материјалних грешака су пожељни, а неопходан је и неки минимални ниво тачности да би процена верно приказивала економски или неки други феномен. Међутим, веродостојан приказ не подразумева апсолутну потпуност или неутралност процене, нити имплицира апсолутно одсуство грешке у резултату. Ако би се имплицирало да приказ неког економског или другог феномена подразумева степен потпуности, неутралности или одсуства грешке који је неизводљиво постићи, то би умањило обим у којем информације веродостојно приказују економске или друге феномене које тврде да представљају.

*Веродостојан приказ или поузданост*

- BC3.10 У тренутку објављивања Нацрта за излагање, у Прилогу А МРС-ЈС 1 *Презентација финансијских извештаја* „поузданост“ је идентификована као квалитативна карактеристика. Поуздане информације описане су као информације које су „без материјалних грешака и предрасуда и на које корисници могу да се ослоне као на информације које веродостојно приказују оно што тврде да представљају или се то у разумној мери од њих може очекивати.“ Веродостојан приказ, суштина изнад форме, неутралност, опрез, и потпуност идентификовани су као компоненте поузданости. У Концептуалном оквиру користи се израз „веродостојан приказ“ уместо „поузданости“ за описивање суштински истог концепта. Поред тога, њиме се суштина изнад форме и опрез не идентификују експлицитно као компоненте веродостојног приказа.
- BC3.11 У многим коментарима на Нацрт за излагање, подржано је коришћење веродостојног приказа и његовог објашњења у Нацрту за излагање, уз објашњење у појединим случајевима да веродостојан приказ боље изражава природу циљног концепта. У неким коментарима није подржана замена поузданости термином веродостојан приказ, уз изражавање забринутости да веродостојан приказ имплицира усвајање рачуноводства на бази фер вредности или тржишне вредности, и да поузданост и веродостојан приказ нису узајамно заменииви термини.
- BC3.12 Употреба израза веродостојан приказ, или поузданост, за описивање ове квалитативне карактеристике у Концептуалном оквиру неће одредити основу одмеравања која ће бити усвојена у финансијским извештајима опште намене, било да је реч о историјском трошку, тржишној вредности, фер вредности или некој другој основи одмеравања. Одбор за МРС-ЈС нема за циљ да се употреба веродостојног приказа тумачи на такав начин. Основа или основе одмеравања које могу бити усвојене за елементе финансијских извештаја разматрају се у посебном поглављу Концептуалног оквира. Квалитативне карактеристике ће онда бити у функцији обезбеђивања да финансијске информације веродостојно приказују основу или основу одмеравања описаних у финансијским извештајима опште намене.
- BC3.13 Одбор за МРС-ЈС цени забринутост у неким коментарима да употреба другачијег израза може да се тумачи тако да описује другачије, па чак и мање квалитетне особине од оних који се подразумевају под изразом поузданост. Међутим, Одбор за МРС-ЈС је мишљења да објашњење у Оквиру да „се веродостојан приказ постиже када је приказ одређене појаве потпун, неутралан и без материјалне грешке“, а разрада ових кључних елемената помаже да се не изгуби ниједан од квалитета који су претходно одражени у употреби термина поузданост.
- BC3.14 Поред тога, Одбор за МРС-ЈС је добио савет да је термин поузданост сам по себи отворен за различита тумачења и субјективне судове, што има последице по квалитет информација укључених у финансијске извештаје опште намене. Одбор за МРС-ЈС сматра да ће употреба

термина веродостојан приказ превазићи проблеме у тумачењу и примени поузданости са којима су се сусрели одређени законски системи, без умањивања квалитета које овај израз подразумева, и да се много лакше преводи и разуме на низу различитих језика.

#### *Суштина изнад форме и опрез*

BC3.15 У неким коментарима на Нацрт за излагање изражена је забринутост у погледу тога да суштина изнад форме и опрез нису идентификовани као квалитативне карактеристике или да њихов значај није довољно признат или објашњен. Неки су такође напоменули да опрез не мора нужно бити некомпатибилан са постизањем неутралности и верног приказа.

BC3.16 У Концептуалном оквиру је објашњено да „информације које веродостојно приказују неки економски или други феномен осликавају суштину основне трансакције, другог догађаја, активности или околности – што није увек нужно исто као и њихов правни облик“. Стога суштина изнад форме остаје кључни квалитет који информације укључене у финансијске извештаје опште намене морају да поседују. Суштина изнад форме није идентификована као посебна или додатна квалитативна карактеристика зато што је већ уграђена у концепт веродостојног приказа.

BC3.17 Одбор за МРС-ЈС сматра да је концепт опреза такође одражен у објашњењу неутралности као компоненте веродостојног приказа и препознавању потребе за опрезом када су присутни фактори неизвесности. Стога, као и суштина изнад форме, опрез није идентификован као посебна квалитативна карактеристика зато што су његова намена и утицај при идентификовању информација које се укључују у финансијске извештаје опште намене већ уграђени у концепт веродостојног приказа.

#### **Разумљивост**

BC3.18 Иако јаснија и прецизнија презентација информација помаже корисницима да их разумеју, разумевање или схватање информација у стварности зависи у великој мери од корисника финансијских извештаја опште намене.

BC3.19 Неки економски и други феномени су нарочито комплексни и тешко их је приказати у финансијским извештајима опште намене. Међутим, Одбор за МРС-ЈС сматра да информације које су, на пример, релевантне, представљају веродостојан приказ онога што тврде да представљају, благовремене су и имају могућност провере, не треба да буду искључене из финансијских извештаја опште намене само зато што су можда превише сложене или је неким корисницима тешко да их разумеју без помоћи. Схватање да неким корисницима може бити неопходна помоћ за разумевање информација презентованих у финансијским извештајима опште намене, не значи да информације укључене у финансијске извештаје опште намене не морају да буду разумљиве или да не треба уложити максималне напоре да се информације у финансијским извештајима опште намене презентују на начин који је разумљив широком низу корисника. Међутим, то ипак у пракси значи да је природа информација укључених у финансијске извештаје опште намене таква да све квалитативне карактеристике можда не могу у потпуности да се постигну у сваком тренутку и за све кориснике.

#### **Благовременост**

BC3.20 Одбор за МРС-ЈС препознаје потенцијал који благовремено извештавање има за повећање корисности финансијских извештаја опште намене и за сврхе одговорности и доношења одлука и да непотребно кашњење у обезбеђивању информација може смањити њихову корисност за ове сврхе. Сходно томе, благовременост је у Концептуалном оквиру идентификована као квалитативна карактеристика.

#### **Упоредивост**

BC3.21 Одређени степен упоредивости може се остварити путем максимизирања квалитативних карактеристика релевантности и веродостојног приказа. На пример, веродостојан приказ одређеног економског или другог феномена једног ентитета јавног сектора вероватно ће бити упоредив са веродостојним приказом неког сличног релевантног економског или другог феномена неког другог ентитета јавног сектора. Међутим, појединачни економски феномен често се може веродостојно приказати на више начина, те дозвољавање алтернативних

рачуноводствених метода за исти феномен умањује упоредивост и самим тим може бити непожељно.

- BC3.22 У неким коментарима на Нацрт за излагање изражена је забринутост да објашњења односа између упоредивости и доследности могу да се тумаче као препрека континуираном развоју финансијског извештавања. Разлог је у томе што унапређења финансијског извештавања често укључују ревидирање или промену рачуноводствених принципа, политика или основе за припрему коју је ентитет тренутно усвојио.
- BC3.23 Доследна примена истих рачуноводствених принципа, политика и основе за припрему од једног периода до другог помаже корисницима у процени финансијске позиције, финансијских перформанси и успешности у погледу пружања услуга ентитета у поређењу са претходним периодима. Међутим, у случајевима када рачуноводствени принципи или политике који се односе на одређене трансакције или друге догађаје нису прописани од стране МРС-ЈС, постизање квалитативне карактеристике упоредивости не треба да се тумачи као забрана промене рачуноводствених принципа и политика ентитета како би се на бољи начин приказале ове трансакције и догађаји. У оваквим случајевима, укључивањем у финансијске извештаје опште намене додатних обелодањивања или објашњења утицаја промене политике и даље се може постићи карактеристика упоредивости.

### **Могућност провере**

- BC3.24 Могућност провере је особина информација која помаже да се корисници увере да информације у финансијским извештајима опште намене веродостојно приказују економске и друге феномене које тврде да представљају. Иако је блиско повезана са веродостојним приказом, могућност провере је идентификована као засебна квалитативна карактеристика зато што информације могу веродостојно приказивати економске и друге феномене чак и ако не могу да се провере са апсолутном сигурношћу. Поред тога, могућност провере може да функционише на различите начине заједно са веродостојним приказом и другим квалитативним карактеристикама како би допринеле корисности информација презентованих у финансијским извештајима опште намене – на пример, може постојати потреба за одговарајућом равнотежом између степена могућности провере који поседује одређена информација и неке друге квалитативне карактеристике како би се обезбедило да је информација презентована благовремено и да је релевантна.
- BC3.25 При развоју квалитативних карактеристика идентификованих у овом Оквиру, Одбор за МРС-ЈС је разматрао да ли „могућност подржавања“ треба да се идентификује као засебна карактеристика која се примењује на информације презентоване у финансијским извештајима опште намене изван финансијских извештаја. Одбор за МРС-ЈС сматра да идентификовање могућности провере и подржавања као засебних квалитативних карактеристика са суштински истим особинама може бити збуњујуће за лица која припремају финансијске извештаје опште намене и њихове кориснике, и друге. Међутим, Концептуални оквир препознаје да се могућност подржавања понекад користи за описивање особине информације која помаже у уверавању корисника да објашњења и проспективне финансијске и нефинансијске информације укључене у финансијске извештаје опште намене верно приказују економске и друге феномене које тврде да представљају.
- BC3.26 У неким коментарима на Нацрт за излагање изражена је забринутост око примене могућности провере на широк распон питања која могу бити презентована у финансијским извештајима опште намене изван оквира финансијских извештаја, нарочито на објашњења о успешности пружања услуга током извештајног периода и квалитативним и квантитативним проспективним финансијским и нефинансијским информацијама. Одбор за МРС-ЈС сматра да Концептуални оквир обезбеђује адекватно упутство за примену могућности провере у погледу ових питања – на пример, објашњава да могућност провере није апсолутна и да може бити немогуће проверити тачност свих квантитативних приказа и објашњења све до неког будућег периода. Оквир такође препознаје да је обелодањивање основних претпоставки и методологија које су усвојене за састављање објашњења и проспективних финансијских и нефинансијских информација од централног значаја за постизање верног приказа.

## **Класификација квалитативних карактеристика и редослед њихове примене**

BC3.27 У неким коментарима на Нацрт за излагање изражено је мишљење да Концептуални оквир треба да идентификује следеће:

- Релевантност и веродостојан приказ основних квалитативних карактеристика и да објасни редослед њихове примене; и
- Упоредивост, могућност провере, благовременост и разумљивост као допунске квалитативне карактеристике.

Они су напоменули да би ово обезбедило корисно упутство о редоследу примене квалитативних карактеристика и било би одраз приступа који је усвојио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде.

BC3.28 Приликом развоја квалитативних карактеристика, Одбор за MPC-JC је разматрао да ли неке карактеристике треба да се идентификују као основне а друге као допунске. Одбор за MPC-JC је такође разматрао да ли треба да се идентификује и/или објасни редослед примене карактеристика. Одбор за MPC-JC сматра да овакав приступ не би требало да се усвоји из, на пример, следећих разлога:

- Питања која су идентификована као „основна“ могу бити перципирана као значајнија од оних која су идентификована као „допунска“ чак и ако ова разлика није била циљ у случају квалитативних карактеристика. Као резултат тога, може доћи до ненамерних последица идентификовања неких квалитативних карактеристика као основних, а других као допунских;
- Све квалитативне карактеристике су важне и заједно доприносе корисности информација. Релативни значај одређене квалитативне карактеристике у различитим околностима је питање професионалног просуђивања. Самим тим, није адекватно идентификовати да су одређене квалитативне карактеристике увек основне, а да друге имају допунску или потпорну улогу, или назначити редослед њихове примене, без обзира на то које информације се разматрају за укључивање у финансијске извештаје опште намене и без обзира на околности ентитета и његовог окружења. Поред тога, дискутабилно је да ли би информације које нису разумљиве или су обезбеђене толико дуго након догађаја да више нису корисне корисницима за сврхе одговорности и доношења одлука, могле да се сматрају релевантним информацијама – стога, ове карактеристике су саме по себи од основног значаја за остваривање циљева финансијског извештавања; и
- Финансијски извештаји опште намене ентитета јавног сектора могу да обухватају информације из прошлости и проспективне информације о финансијским перформансама и остварењу циљева у погледу пружања услуга током низа извештајних периода. Ово обезбеђује неопходни инпут за процене трендова у активностима пружања услуга и ресурсима који су намењене за те сврхе – за овакве податке о трендовима, извештавање на упоредивој основи може бити једнако важно као и веродостојан приказ информација, и не може се од тога одвојити.

## **Ограничења информација укључених у финансијске извештаје опште намене**

*Материјални значај (материјалност)*

BC3.29 У време објављивања Нацрта за излагање, у Прилогу А MPC-JC 1 материјални значај је описан сличним карактеристикама као и у Концептуалном оквиру, али је материјални значај идентификован као фактор који треба разматрати само приликом утврђивања релевантности информација. У неким коментарима на Нацрт за излагање наведено је да материјални значај може да се идентификује као један аспект релевантности.

BC3.30 Одбор за MPC-JC је разматрао да ли материјални значај треба да буде идентификован као аспект релевантности специфичан за ентитет, а не као ограничење информација укључених у финансијске извештаје опште намене. Као што је објашњено у Концептуалном оквиру, и подложно захтевима у MPC-JC, материјални значај разматрају лица која припремају извештаје при утврђивању да ли, на пример, одређена рачуноводствена политика треба да се усвоји или да ли нека информација треба засебно да се обелодани у финансијским извештајима ентитета.



- BC3.31 Међутим, Одбор за MPC-ЈС сматра да материјални значај има заступљенију улогу него што то изгледа на основу његове класификације као аспекта релевантности који је специфичан само за ентитет. На пример, материјали значај је повезан са низом квалитативних карактеристика информација укључених у финансијске извештаје опште намене и може да утиче на њих. Стога, материјални значај одређене информације треба да се размотри приликом утврђивања да ли би изостављање или погрешно формулисање те информације могли да наруше, не само релевантност, већ и веродостојан приказ, разумљивост или могућност провере финансијских и нефинансијских информација презентованих у финансијским извештајима опште намене. Одбор за MPC-ЈС такође сматра да питање да ли ће ефекти примене одређене рачуноводствене политике или основе за припрему или садржај информација засебног обелодањивања одређених информација бити материјално значајни, треба да се разматра приликом установљивања MPC-ЈС и препоручених смерница за праксу. Сходно томе, Одбор за MPC-ЈС је мишљења да је боље посматрати материјални значај као шире ограничење оних информација које ће бити укључене у финансијске извештаје опште намене.
- BC3.32 Одбор за MPC-ЈС је разматрао да ли Концептуални оквир треба да одражава да законодавно, регулаторно или неко друго тело ентитетима јавног сектора могу да наметну захтеве финансијског извештавања, поред оних које намећу MPC-ЈС. Одбор за MPC-ЈС сматра, да иако представља обележје пословног окружења многих ентитета јавног сектора (као и многих ентитета приватног сектора), утицај који законодавно или неко друго тело може имати на информације укључене у финансијске извештаје опште намене, није само по себи концепт финансијског извештавања. Сходно томе, Одбор га није идентификовао као таквог у Концептуалном оквиру. Лица која припремају извештаје, наравно, морају да размотре овакве захтеве док припремају финансијске извештаје опште намене. Нарочито, закони могу прописивати да одређене информације буду обелодањене у финансијским извештајима опште намене чак и ако можда не задовољавају праг материјалног значаја (или ограничења које се односи на економичност) као што је утврђено у Концептуалном оквиру. Слично томе, обелодањивање неких питања може бити забрањено законом, због тога што се, на пример, односе на питања националне безбедности, без обзира на то што су материјално значајна и што би у супротном задовољила ограничење које се односе на економичност.

#### *Економичност*

- BC3.33 У неким коментарима на Нацрт за излагање изражена је забринутост да текст предложеног Концептуалног оквира не назначавача да ентитети не смеју одлучити да одступе од MPC-ЈС на бази властите процене трошкова и користи одређених захтева MPC-ЈС. Одбор за MPC-ЈС сматра да овакво назначаваче није неопходно. Разлог је у томе, што су, као што је напоменуто у Параграфу 1.2 Концептуалног оквира, меродавни захтеви који се односе на признавање, одмеравање и презентацију у финансијским извештајима опште намене, назначени у MPC-ЈС. Финансијски извештаји опште намене се развијају у циљу обезбеђивања информација које су корисне за кориснике, а захтеве прописује Одбор за MPC-ЈС тек када Одбор процени користи од усклађености са овим захтевима за кориснике од стране како би се оправдали њихови трошкови. Међутим, лица која састављају извештаје могу разматрати трошкове и користи приликом, на пример, утврђивања да ли да укључе у финансијске извештаје опште намене обелодањивање додатних информација поред оних које захтевају MPC-ЈС.
- BC3.34 У неким коментарима на Нацрт за излагање такође је изражена забринутост да предложени Концептуални оквир не признаје да компромиси који се односе на економичност могу да се разликују за различите ентитете јавног сектора. Они сматрају би признавање овога могло да обезбеди користан принцип који ће се примењивати приликом разматрања питања диференцијалног извештавања. Одбор за MPC-ЈС је размотрио ова питања и утврдио да се Концептуални оквир неће бавити питањима која се односе на диференцијално извештавање, укључујући и то да ли трошкови и користи одређених захтева могу да се разликују за различите ентитете.
- BC3.35 У процесу развоја MPC-ЈС или препоручених смерница за праксу, Одбор за MPC-ЈС разматра и тражи инпут о могућим трошковима и користима обезбеђивања информација у финансијским извештајима опште намене ентитета јавног сектора. Међутим, у неким случајевима, може бити

немогуће да Одбор за МРС-ЈС идентификује и/или количински одреди све користи које могу да потичу од, на пример, укључивања одређеног обелодањивања, укључујући и она која могу бити захтевана јер су у јавном интересу, или другог захтева у неки од МРС-ЈС. У другим случајевима, Одбор за МРС-ЈС може сматрати да користи од одређеног захтева могу бити маргинални за кориснике финансијских извештаја опште намене неких ентитета јавног сектора. Приликом примене теста економичности за утврђивање да ли одређени захтеви треба да буду укључени у неки МРС-ЈС у овим околностима, разматрања Одбора за МРС-ЈС такође могу укључивати разматрање да ли наметање оваквих захтева ентитетима јавног сектора може да подразумева непотребне трошкове и напоре за ентитете који примењују ове захтеве.

Јануар 2013.

## **ПОГЛАВЉЕ 4: ИЗВЕШТАЈНИ ЕНТИТЕТ**

### **САДРЖАЈ**

*Страна*

Кључне карактеристике извештајног ентитета 74–75

Основа за закључивање 76–78

---

### **Поглавље 4: Извештајни ентитет**

- 4.1 Извештајни ентитет јавног сектора је државна или нека друга организација јавног сектора, програм или област активности јавног сектора која се може идентификовати (у даљем тексту, ентитет или ентитет јавног сектора) који припрема финансијске извештаје опште намене.
- 4.2 Извештајни ентитет јавног сектора може да се састоји из два или више засебних ентитета који презентују финансијске извештаје опште намене као да су један ентитет – овакав извештајни ентитет назива се групни извештајни ентитет.

### **Кључне карактеристике извештајног ентитета**

- 4.3 Кључне карактеристике извештајног ентитета јавног сектора су следеће:
  - То је ентитет који сакупља ресурсе од, или у име, друштва и/или користи ресурсе у циљу предузимања активности за добробит тог друштва или у њихово име; и
  - Постоје корисници услуга или извори ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене за сврхе одговорности и доношења одлука.
- 4.4. Држава може установити и/или функционисати кроз административне јединице као што су министарства или органи. Такође може функционисати преко трустова, законских органа, државних корпорација и других ентитета са засебним правним идентитетом или оперативном независношћу у погледу предузимања или подржавања пружања услуга друштву. Друге организације јавног сектора, укључујући међународне организације јавног сектора и општинске органе, такође могу предузети одређене активности кроз активности ентитета са засебним правним идентитетом или оперативном независношћу, имати користи од њих или бити изложени финансијском оптерећењу или губитку као резултат тих активности.
- 4.5. Финансијски извештаји опште намене се припремају у циљу извештавања о информацијама које су корисне за кориснике за сврхе одговорности и доношења одлука. Корисници услуга и извори ресурса су примарни корисници финансијских извештаја опште намене. Сходно томе, кључна карактеристика извештајног ентитета, укључујући и групни извештајни ентитет, је постојање корисника услуга или извора ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене тог ентитета или групе ентитета ради добијања информација за сврхе одговорности и доношења одлука.
- 4.6. Финансијски извештаји опште намене обухватају финансијске извештаје и информације које унапређују, допуњују и употпуњују финансијске извештаје. Финансијски извештаји презентују информације о ресурсима извештајног ентитета на датум извештавања и о променама тих ресурса, као и о потраживањима по основу тих ресурса и новчаним токовима током извештајног периода. Стога, да би омогућио припрему финансијских извештаја, извештајни ентитет скупља ресурсе и/или користи претходно сакупљене ресурсе у циљу предузимања активности у корист друштва или у његово име.
- 4.7 Фактори који ће вероватно указати на постојање корисника финансијских извештаја опште

намене ентитета или групе ентитета јавног сектора укључују да ентитет има одговорност или способност да сакупља и распоређује ресурсе, да стиче или управља јавним средствима, сноси обавезе, или предузима активности за остваривање циљева у погледу пружања услуга. Што су већи ресурси које ентитет јавног сектора сакупи, којима управља и/или распоређује, то су веће обавезе које сноси, а што је већи економски или социјални утицај његових активности, већа је вероватноћа да ће постојати корисници услуга или извори ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене у погледу информација за сврхе одговорности и доношења одлука. У одсуству ових фактора, или у случајевима када они нису значајни, мало је вероватно да ће корисници финансијских извештаја опште намене ових ентитета постојати.

- 4.8 Припрема финансијских извештаја опште намене није процес који је ослобођен трошкова. Стога, да би захтеви финансијског извештавања били ефикасни и ефективни, важно је да се припрема финансијских извештаја опште намене захтева само од оних ентитета јавног сектора за које постоје овакви корисници.
- 4.9 У многим случајевима, јасно је да ли постоје корисници услуга или извори ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене у погледу информација за сврхе одговорности и доношења одлука. На пример, овакви корисници вероватно постоје за финансијске извештаје опште намене на националном, државном или локалном нивоу управљања и за међународне организације јавног сектора. Разлог је у томе што државе и организације генерално имају способност да сакупе значајне ресурсе од друштва и/или да расподеле значајне ресурсе у име друштва, да сnose обавезе и да утичу на економско и/или социјално благостање заједница које се на њих ослањају у погледу пружања услуга.
- 4.10. Међутим, није увек очигледно да ли постоје корисници услуга или извори ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене, на пример, у случају појединачних министарстава и државних агенција, специјалних програма или области активности које се могу идентификовати у погледу информација за сврхе одговорности и доношења одлука. Утврђивање да ли ове организације, програми или активности треба да буду идентификовани као извештајни ентитети и, сходно томе, да се од њих захтева да припремају финансијске извештаје опште намене, подразумева примену професионалног просуђивања.
- 4.11. Државни и неки други ентитети јавног сектора имају засебан идентитет или положај у закону (правни идентитет). Међутим, организације, програми и активности јавног сектора без засебног правног идентитета такође могу сакупљати или расподељивати ресурсе, стицати јавне ресурсе или управљати њима, сносити обавезе, предузимати активности за остваривање циљева у погледу пружања услуга, или имплементирати управљачку политику. Корисници услуга и извори ресурса могу се ослањати на финансијске извештаје опште намене ових организација, програма и активности у погледу информација за сврхе одговорности и доношења одлука. Сходно томе, извештајни ентитет јавног сектора може имати засебни правни идентитет, или може бити, на пример, организација, административно уређење или програм без засебног правног идентитета.

## **Основа за закључивање**

*Ова Основа за закључивање прати, али није саставни део Концептуалног оквира.*

### **Кључне карактеристике извештајног ентитета**

ВС4.1 Концепт извештајног ентитета изведен је из циљева финансијског извештавања ентитета јавног сектора. Циљеви финансијског извештавања ентитета јавног сектора су обезбеђивање информација које су корисне за кориснике финансијских извештаја опште намене за сврхе одговорности и доношења одлука.

ВС4.2 Извештајни ентитети припремају финансијске извештаје опште намене. Финансијски извештаји опште намене укључују финансијске извештаје, који презентују информације о питањима као што су финансијска позиција, перформансе и новчани токови ентитета, као и нефинансијске информације које унапређују, допуњују и употпуњују финансијске извештаје. Стога, кључна карактеристика извештајног ентитета јавног сектора је постојање корисника услуга или извора ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене државног или неког другог ентитета јавног сектора за сврхе одговорности и доношења одлука.

## **Законодавно, регулаторно или неко друго тело**

BC4.3 У Нацрту за излагање није назначено који ентитети јавног сектора треба да буду идентификовани као извештајни ентитет или групни извештајни ентитет и да се, сходно томе, од њих захтева да припремају финансијске извештаје опште намене. Наведено је да ће организације и програми јавног сектора који треба да припремају финансијске извештаје опште намене бити назначени од стране закона, регулаторног или неког другог тела, или да ће то одређивати релевантна овлашћена тела у сваком законском систему.

BC4.4 У неким коментарима изражено је мишљење да иако законодавно или неко друго тело могу у пракси назначавати који ентитети треба да припремају финансијске извештаје опште намене, Концептуални оквир треба да се фокусира на концепт извештајног ентитета, да идентификује кључна обележја тог концепта и да обезбеди упутство о принципима и факторима које треба разматрати приликом утврђивања да ли постоји извештајни ентитет. Одбор за МРС-ЈС је убеђен овим аргументима и преусмерио је своја разматрања на објашњење концепта извештајног ентитета.

## **Тумачење и примена**

BC4.5 У неким коментарима изражена је забринутост да карактеристике извештајног ентитета као што су описане у Нацрту за излагање могу да се тумаче тако да се одређене активности или сегменти организације идентификују као засебни извештајни ентитети. У том случају би се од ових сегмената или активности захтевало да припремају финансијске извештаје опште намене у складу са свим МРС-ЈС. У неким коментарима се такође напомиње да није јасно како се упутство у Нацрту за излагање примењује на организације јавног сектора, осим влада, укључујући, на пример, међународне организације јавног сектора.

BC4.6 Одбор за МРС-ЈС је одговорио на ове забринутости. У Оквиру је објашњено да припрема финансијских извештаја опште намене није процес који је ослобођен трошкова. Поред тога:

- Укључује додатно упутство о факторима који могу да указују на постојање корисника услуга или извора ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене државног или неког другог ентитета јавног сектора за сврхе доношења одлука или одговорности; и
- Наводи могуће импликације ових фактора по идентификовање низа организација, програма и активности јавног сектора, укључујући и министарства и државне агенције и међународне организације јавног сектора.

BC4.7 Концептуални оквир препознаје да би у неким случајевима можда било неопходно применити професионално просуђивање при одређивању да ли одређени ентитети јавног сектора треба да буду идентификовани као извештајни ентитет. Приликом примене овог просуђивања, треба напоменути да, у одређеним околностима, МРС-ЈС одговарају на потребе корисника у погледу информација о одређеним програмима или активностима које предузима државни или неки други извештајни ентитет јавног сектора путем обезбеђивања засебних обелодањивања у оквиру финансијских извештаја опште намене тог државног или другог извештајног ентитета јавног сектора<sup>а</sup>. Фактори законског система као што су постојећи законодавни или регулаторни оквир и институционална и административна уређења за сакупљање ресурса и пружање услуга такође могу поткрепити информацијама разматрања да ли постоје корисници услуга и извори ресурса који се ослањају на финансијске извештаје опште намене.

## **Групни извештајни ентитет**

BC4.8 У Нацрту за излагање описане су околности које оправдавају укључивање одређеног ентитета или активности групни извештајни ентитет јавног сектора. Објашњено је следеће:

- Државни или неки други ентитет јавног сектора могу (а) имати овлашћење и способност да усмеравају активности једног или више других ентитета како би остварили корист од активности тих ентитета, и (б) бити изложени финансијском оптерећењу или губитку који може настати као резултат активности ових ентитета; и
- Да би остварили циљеве финансијског извештавања, финансијски извештаји опште намене групног извештајног ентитета припремљени за државни или неки други ентитет јавног сектора треба да укључују тај државни (или други ентитет јавног сектора) и ентитете за чије активности има овлашћење и способност усмеравања, када резултати оваквог усмеравања могу (а) да генеришу финансијске и друге користи за државни (или неки други ентитет јавног сектора), или (б) да га изложе финансијском оптерећењу или губитку.

BC4.9 У многим коментарима на Нацрт за излагање изражено је слагање са мишљењем Одбора за МРС-ЈС о критеријумима који треба да буду задовољени за укључивање у групни извештајни ентитет јавног сектора. Међутим, у другим коментарима изражена је забринутост око потенцијалног тумачења и примене ових критеријума у одређеним околностима. У неким случајевима, наводи се да би Оквир требало да обезбеди додатно упутство за примену уколико настоји да се ефективно бави оним околностима којима се не бави у МРС-ЈС. У великом броју коментара је такође изражено мишљење да су критеријуми који треба да буду задовољени за укључивање у групни извештајни ентитет много адекватније разматрани на нивоу стандарда, где су ти критеријуми и њихове последице могли да се испитају у низу различитих околности и поткрепе специфичним примерима околности које могу постојати у многим законским системима.

BC4.10 Одбор за МРС-ЈС сматра ове забринутости основаним. Одбор је обновио и објединио своју дискусију о извештајном ентитету и групном извештајном ентитету ради фокусирања на основне принципе идентификовања извештајног ентитета јавног сектора – било да се извештајни ентитет састоји из једног ентитета јавног сектора или из групе ентитета. Идентификовање критеријума који треба да буду задовољени за укључивање у групни извештајни ентитет који су у складу са овим принципима се затим разрађује и у потпуности истражује на нивоу стандарда.

---

<sup>Т</sup>рансакције размене су трансакције у којима један ентитет добија средства или услуге, или му се укидају обавезе и директно даје другом ентитету приближно једнаку вредност у размену. Трансакције које нису трансакције размене су трансакције у којима ентитет добија вредност од другог ентитета без директног давања приближно једнаке вредности у размену.

<sup>Д</sup>окументација за консултације, *Концептуални оквир за финансијско извештавање опште намене ентитета јавног сектора: Циљеви финансијског извештавања; Делокруг финансијског извештавања; Квалитативне карактеристике информација укључених у финансијске извештаје опште намене; Извештајни ентитет.*

<sup>На</sup> пример, МРС-ЈС као што је МРС-ЈС 18, *Извештавање по сегментима* и МРС-ЈС 22, *Обелодањивање финансијских информација о општем државном сектору*, обезбеђују механизам којим се задовољавање потреба корисника у погледу информација о одређеним сегментима или секторима ентитета, а да нису идентификовани као засебни извештајни ентитети.