

МРС-ЈС 22 – ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА О ОПШТЕМ ДРЖАВНОМ СЕКТОРУ

Историја МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 22, Обелодањивање финансијских информација о општем државном сектору, објављен је у децембру 2006.

Од тада, МРС-ЈС 22 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 22

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011

Децембар 2006.

МРС-ЈС 22 – ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА О ОПШТЕМ ДРЖАВНОМ СЕКТОРУ

САДРЖАЈ

Параграфи

Циљ	1		
Делокруг	2–14		
Извештавање по сегментима	7–8		
Статистичке основе финансијског извештавања			9–11
Рачуноводствене политике	12–14		
Дефиниције	15–22		
Јавна предузећа	16		
Општи државни сектор	17–22		
Финансијске корпорације јавног сектора			19
Нефинансијске корпорације јавног сектора			20–22
Рачуноводствене политике	23–34		
Даље рашчлањавање	33–34		
Обелодањивања	35–46		
Усклађивање са консолидованим финансијским извештајима			43–44
Усклађивање са статистичким основама финансијског извештавања	45–46		
Датум ступања на снагу	47–48		
Упутство за примену			
Основа за закључивање			

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 22, *Обелодањивање финансијских информација о општем државном сектору* (МРС-ЈС 22) изложен је у параграфима 1–48 и Прилогу. Сви параграфи имају једнаку важност, МРС-ЈС 22 треба тумачити у контексту његовог циља и Основе за закључивање и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Циљ

1. Циљ овог стандарда је да пропише захтеве за обелодањивањем за владе које се одреде да презентују информације о општем државном сектору у својим консолидованим финансијским извештајима. Обелодањивање одговарајућих информација о општем државном сектору владе може повећати транспарентност финансијских извештаја и обезбедити боље разумевање везе између тржишта и нетржишних активности владе и између финансијских извештаја и статистичких основа финансијског извештавања.

Делокруг

2. Државна управа која саставља и презентује консолидоване финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства и одређује се за обелодањивање финансијских информација о општем државном сектору, чини то у складу са захтевима овог стандарда.

3. Државе убирају средства од пореза, трансфера и различитих нетржишних и тржишних активности за потребе финансирање својих активности пружања услуга. Оне раде кроз разне ентитете у циљу обезбеђивања робе и услуга јединицама у свом саставу. Неки ентитети се ослањају превасходно на апропријације или расподеле прихода од опорезивања или других државних прихода за финансирање својих активности пружања услуга, али могу обављати и додатне активности генерисања прихода укључујући комерцијалне активности у неким случајевима. Други ентитети могу генерисати своја средства превасходно или у значајној мери од комерцијалних активности. То су јавна предузећа која су дефинисана у MPC-JC 1, *Презентација финансијских извештаја*.
4. Финансијски извештаји састављени у складу са MPC-JC дају преглед (а) контролисаних средстава или обавеза државе, (б) трошкова услуга које пружа држава и (ц) прихода од пореза и других прихода генерисаних за финансирање пружања тих услуга. У случају када услуге пружа преко контролисаних ентитета без обзира да ли се активности ових ентитета финансирају из државног буџета, финансијски извештаји државе су консолидовани финансијски извештаји.
5. У неким правним системима финансијски извештаји и буџети државе или њених сектора се такође могу објављивати у складу са статистичким основама финансијског извештавања. Ове основе одражавају захтеве, који су у складу са Системом националних рачуна из 1993. године, и који су добијени из тог система. Систем националних рачуна из 1993. су припремиле Уједињене нације и друге међународне организације. Ове статистичке основе финансијског извештавања се фокусирају на пружање финансијских информација о општем државном сектору. Општи државни сектор чине они непрофитни ентитети који обављају нетржишне активности и ослањају се превасходно на апропријације и доделе из државног буџета за финансирање својих активности пружања услуга (у даљем тексту: нетржишни ентитети или активности). Статистичким основама финансијског извештавања се такође могу пружати информације о (а) корпоративном сектору државе који се претежно бави тржишним активностима (обично се називају финансијске корпорације јавног сектора и нефинансијске корпорације јавног сектора) и (б) јавном сектору у целини. Главне одлике финансијских корпорација и нефинансијских корпорација јавног сектора се утврђују у параграфима 19 и 20 овог стандарда.
6. У финансијским извештајима се консолидују само контролисани ентитети. У финансијском извештавању на статистичким основама такво ограничење не постоји. У неким правним системима централна власт контролишу ентитете државних/покрајинских и локалних власти и стога њихови финансијски извештаји консолидују те нивое власти, али у другим правним системима то није случај. У свим правним системима, према статистичким основама финансијског извештавања општи државни сектор свих нивоа власти се комбинује, тако да у неким правним системима општи државни сектор укључује јединице које се за сврхе финансијског извештаја не консолидују. Овим стандардом се рашчлањују консолидовани финансијски извештаји државе. Дакле, забрањује се презентација, као део општег државног сектора, било ког ентитета који није консолидован у финансијске извештаје државе.

Извештавање по сегментима

7. MPC-JC 18, *Извештавање по сегментима* захтева обелодањивање одређених информација о активностима пружања услуга ентитета и ресурсима додељеним за подршку тих активности за потребе одговорности и доношења одлука. За разлику од сектора о којима се извештава према статистичким основама финансијског извештавања, сегменти о којима се извештава у складу са MPC-JC 18 се не заснивају на подели на тржишне и нетржишне активности.
8. Обелодањивање информација о општем државном сектору не замењује потребу за обелодањивањима о сегментима у складу са MPC-JC 18, због тога што саме информације о општем државном сектору не пружају довољно података који би омогућили да корисници оцене перформансе ентитета у остварењу основних циљева пружања услуга, у случајевима када се ти циљеви остварују преко ентитета који нису из општег државног сектора. На пример, идентификовање општег државног сектора као сегмента неће пружити информације о учинку државе у остварењу својих циљева у области телекомуникација, здравствене неге и образовања када државне корпорације или квази корпорације пружају услуге повезане са тим циљевима.

Пошто је општи државни сектор само подскуп државног сектора у целини, изоставиле би се важне информације када држава не би презентовала информације о сегментима у вези са консолидованим финансијским извештајима.

Статистичке основе финансијског извештавања

9. Циљеви финансијских извештаја састављених у складу са МРС–ЈС и финансијских извештаја састављених у складу са статистичким основама финансијског извештавања се разликују у неким аспектима. Циљеви финансијских извештаја састављених у складу са МРС–ЈС су пружање информација корисних за одлучивање и приказивање одговорности ентитета за ресурсе који су му поверени и које он контролише. Сврха финансијских извештаја састављених у складу са статистичким основама финансијског извештавања је пружање информација адекватних за анализирање и оцењивање фискалне политике, нарочито учинка општег државног сектора и ширег јавног сектора било које земље. Поред тога, иако се статистичке основе финансијског извештавања могу описати рачуноводствено, оне се могу значајно разликовати од финансијског рачуноводственог система који се налази у њиховој основи, а из ког ће се извести већина статистичких података о државним финансијама. Међутим, МРС–ЈС и статистичке основе финансијског извештавања такође имају многе сличности када се ради о третману трансакција и догађаја. На пример, у њима се усваја обрачунска основа рачуноводства, баве се сличним трансакцијама и догађајима, и у неким погледима захтевају сличну врсту структуре извештаја.

10. У неким правним системима, обелодањивање одговарајућих информација о општем државном сектору у финансијским извештајима може да подржи и побољша доношење одлука корисника финансијских извештаја и одговорност према њима. На пример, обелодањивање информација о општем државном сектору је усклађено са повећаном транспарентношћу финансијског извештавања и помоћи ће корисницима финансијских извештаја да боље разумеју:

(а) Ресурсе додељене за подршку активности пружања услуга од стране општег државног сектора, и финансијску успешност државе у пружању тих услуга; и

(б) Везу између општег државног сектора и корпоративног сектора и утицај који сваки од њих има на целокупну финансијску успешност.

11. У оним правним системима у којима се финансијски извештаји за владу састављају у складу са статистичким основама финансијског извештавања и јавно објављују, обелодањивање информација о општем државном сектору у финансијским извештајима представља корисну везу између финансијских извештаја састављених у складу са МРС–ЈС и финансијских извештаја састављених у складу са статистичким основама финансијског извештавања. То ће помоћи корисницима приликом усклађивања информација презентованих у финансијским извештајима са информацијама презентованим у статистичким извештајима. Према МРС–ЈС 24, *Презентација буџетских информација у финансијским извештајима*, захтева се да финансијски извештаји садрже поређење буџета и стварних износа у складу са основом усвојеном за буџет. Када се државни буџети састављају за општи државни сектор, а не за целокупан државни сектор, финансијске информације о општем државном сектору обелодањене у складу са овим стандардом су релевантне за поређења која се захтевају тим МРС–ЈС.

Рачуноводствене политике

12. Према МРС–ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*“ захтева се разрада рачуноводствених политика како би се обезбедило да финансијски извештаји пружају информације које испуњавају одређени број квалитативних карактеристика. Прикупљање и презентација података о општем државном сектору који испуњавају квалитативне карактеристике у погледу информација које се пружају у финансијским извештајима и захтеви у погледу њихове ревизије могу значајно повећати обим посла лица која се баве састављањем и ревизијом извештаја у многим правним системима, и могу повећати сложеност финансијских извештаја. То ће нарочито бити случај у правним системима у којима се финансијски извештаји, који се базирају на обелодањивањима о општем државном сектору или обухватају та обелодањивања, у складу са статистичким основама финансијског извештавања, тренутно не састављају. Поред тога, у неким правним системима корисници не морају бити зависни од финансијских извештаја за прибављање информације о општем државном сектору. У тим правним системима, трошкови састављања и презентације обелодањивања о општем државном сектору као дела финансијских извештаја могу бити већи

од њихове користи. Стога се овим стандардом дозвољава, али не захтева, обелодањивање информација о општем државном сектору. Влада или други одговарајући орган власти ће одредити да ли ће се обелодањивање информација о општем државном сектору вршити у финансијским извештајима или неће.

13. Овим стандардом се захтева да се, када се врше обелодањивања о општем државном сектору у финансијским извештајима, та обелодањивања врше у складу са захтевима прописаним овим стандардом. Тиме ће се осигурати да се општи државни сектор прикаже у финансијским извештајима на одговарајући начин и да обелодањивања о општем државном сектору имају квалитативне карактеристике финансијских информација, укључујући разумљивост, релевантност, поузданост и упоредивост.
14. МРС-ЈС се генерално примењују на све ентитете из јавног сектора. Међутим, могуће је обелодањивати само приказе општег државног сектора који имају смисла за државу – а не за појединачне контролисане ентитете. Дакле, овим стандардом се утврђују захтеви за примену само за владе које састављају консолидоване финансијске извештаје на обрачунској основи рачуноводства као што је прописано у МРС-ЈС. Ове владе могу бити националне, државне/покрајинске и локалне власти.

Дефиниције

15. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

Општи државни сектор чине сви организациони ентитети државе како је дефинисано у статистичким основама финансијског извештавања.

Термини дефинисани у другим МРС-ЈС се у овом стандарду користе у истом значењу као и у тим стандардима и поново се јављају у појмовнику дефинисаних термина који се објављује засебно.

Јавна предузећа

16. Јавна предузећа укључују и тржишно оријентисана предузећа, као што су комуналне службе, и финансијска предузећа, као што су финансијске институције. Јавна предузећа се у суштини нимало не разликују од ентитета који врше сличне делатности у приватном сектору. Јавна предузећа, уопште, послују да би остварила профит, мада нека од њих имају одређене обавезе вршења услуга за заједницу, у оквиру којих се од њих захтева да обезбеђују одређеним појединцима или организацијама у заједници робу и услуге бесплатно или по значајно сниженим ценама.

Општи државни сектор

17. Према статистичким основама финансијског извештавања јавни сектор чине општи државни сектор, финансијске корпорације јавног сектора и нефинансијске корпорације јавног сектора. Могу се идентификовати и додатне подгрупе унутар ових сектора за статистичко-аналитичке потребе.
18. Општи државни сектор се у Систему националних рачуна из 93. (и новим издањима) дефинише као сектор који се састоји од (а) свих јединица централних, државних и локалних власти, (б) фондова за социјалну заштиту на свим нивоима државе и (ц) нетржишних непрофитних институција које се контролишу од стране владиних јединица. Према статистичким основама финансијског извештавања, општи државни сектор обухвата централне послове владе и обично подразумева све оне нетржишне непрофитне ентитете чије пословање обично финансира влада и владине јединице. Као такво, финансирање ових ентитета се врши преваходно из апропријација или алокација државних пореза, дивиденди од државних корпорација, других прихода и позајмица. Општи државни сектор обично укључује ентитете као што су министарства, судови, државне образовне институције, јавне јединице за здравствену заштиту и друге државне службе. Општи државни сектор не укључује јавне финансијске корпорације ни јавне нефинансијске корпорације. Обелодањивање информација о општем државном сектору ће се вршити у оним правним системима у којима се јачање везе између МРС-ЈС и статистичких основа финансијског извештавања сматра корисним и релевантним за кориснике финансијских извештаја. Владе које се определе за обелодањивања о општем државном сектору стога треба да се постарају да информације о општем државном сектору садржане у финансијским извештајима буду доследне дефиницији општег државног сектора, и свим њеним тумачењима, усвојеним за статистичке основе финансијског извештавања у његовом правном систему.

Финансијске корпорације јавног сектора

19. Финансијске корпорације јавног сектора су резидентне финансијске корпорације које контролише влада, квази корпорације и непрофитне институције које се превасходно баве финансијским посредовањем и пружањем финансијских услуга за тржиште. У овом сектору су банке које контролише држава, укључујући централне банке и друге државне финансијске институције које послују на тржишној основи.

Нефинансијске корпорације јавног сектора

20. Нефинансијске корпорације јавног сектора су резидентне нефинансијске корпорације које контролише влада, квази корпорације и непрофитне институције које производе робу или нефинансијске услуге за тржиште. У овом сектору су ентитети као што су јавна комунална предузећа и други ентитети који се баве трговином робе или услуга.
21. Статистичким основама финансијског извештавања дефинишу се:
- (а) корпорације као правна лица формирана у сврхе производње робе и услуга за тржиште;
 - (б) квази корпорације као предузећа која нису формирана у корпорације или на други начин законски основана, али функционишу као да су корпорације; и
 - (ц) непрофитне институције као правна или друга лица која производе или дистрибуирају робу и услуге, али које не генеришу финансијски добитак за свој ентитет који их контролише.
22. Јавно предузеће, како је дефинисано у овом стандарду, има сличне карактеристике као и јавна корпорација или јавна квази корпорација како су дефинисане у статистичким основама финансијског извештавања. Међутим, може се десити да не постоји идентична веза јавних предузећа и финансијских корпорација јавног сектора и нефинансијских корпорација јавног сектора. На пример, јавно предузеће које није резидент се не би класификовало као финансијска корпорација јавног сектора или нефинансијска корпорација јавног сектора.

Рачуноводствене политике

23. Финансијске информације о општем државном сектору се обелодањују у складу са рачуноводственим политикама усвојеним за састављање и презентацију консолидованих финансијских извештаја државе, уз изузетак захтева из параграфа 24 и 25.
24. Када приказују финансијске информације о општем државном сектору, ентитети не примењују захтеве МРС-ЈС 6, "Консолидовани и засебни финансијски извештаји" за ентитете у финансијским корпорацијама јавног сектора и нефинансијским корпорацијама јавног сектора.
25. Општи државни сектор признаје своје улагање у финансијске корпорације јавног сектора и нефинансијске корпорације јавног сектора као имовину и обрачунава ту имовину по књиговодственој вредности нето имовине својих ентитета у које улаже.
26. Овај стандард одражава мишљење да консолидоване финансијске извештаје владе која се определи за обелодањивање информација о општем државном сектору треба "рашчланити" да би се општи државни сектор приказао као један сектор државног извештајног ентитета. У складу са овим ставом, овим стандардом се захтева да се исте дефиниције и исти захтев за признавање, одмеравање и презентацију који се примењују приликом састављања консолидованих финансијских извештаја се такође примењују на обелодањивања о општем државном сектору, уз један изузетак. Тај изузетак је да се захтеви МРС-ЈС 6 не примењују за везу општег државног сектора са финансијским корпорацијама јавног сектора и нефинансијским корпорацијама јавног сектора.
27. МРС-ЈС 6 захтева да ентитети који контролишу састављају финансијске извештаје који консолидују контролисани ентитети ставку по ставку. МРС-ЈС 6 такође садржи (а) детаљно разматрање концепта контроле како се он примењује у јавном сектору и (б) упутство за одређивање да ли контрола постоји за потребе финансијског извештавања. Доследно захтевима МРС-ЈС 6, финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора како су дефинисане у статистичким основама финансијског извештавања које су контролисани ентитети државе ће се консолидовати у финансијским извештајима државе.
28. Финансијски извештаји састављени у складу са статистичким основама финансијског

извештавања приказују утицај општег државног сектора на јавни сектор у целини и, у контексту Система националних рачуна из 93. (и нових едиција) на националну економију. Доследно том фокусу, статистичке основе финансијског извештавања захтевају да се у финансијским извештајима општег државног сектора ентитети из јавног сектора ван тог сектора приказују као инвестиције у друге секторе. Поред тога, према статистичким основама финансијског извештавања, трансакције општег државног сектора са ентитетима у другим секторима се не елиминишу из извештаја о државном пословању или сличног извештаја.

29. Примена захтева за консолидацијом из МРС–ЈС 6 на општи државни сектор би довела до поновног приказивања консолидованих финансијских извештаја државе, а не до финансијских извештаја општег државног сектора.

30. Дакле, када се обелодањују финансијске информације о општем државном сектору, биланси и трансакције између ентитета унутар општег државног сектора се елиминишу у складу са МРС–ЈС 6. Међутим, биланси и трансакције између ентитета у општем државном сектору и ентитета у другим секторима се не елиминишу.

31. Овим стандардом се од општег државног сектора захтева да признаје своје улагање у финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора по књиговодственој вредности нето имовине тих ентитета. Тиме ће се обезбедити да обелодањивања о општем државном сектору одражавају рашчлањивање финансијских информација приказаних у консолидованим финансијским извештајима владе чији је он део. У складу са чињеницом да општи државни сектор представља део консолидованих финансијских извештаја државе, промене књиговодствене вредности нето имовине тих ентитета ће се признати на исти начин као што се признају у консолидованим финансијским извештајима државе.

32. Статистичке основе извештавања захтевају да се сва средства и обавезе (осим зајмова) ревалоризују на тржишну вредност на сваки датум извештавања. МРС–ЈС садрже различите захтеве за одмеравањем и захтевају или дозвољавају набавне или текуће вредности за одређене групе средстава и обавеза. У њима се не захтева да се сва средства и обавезе ревалоризују на тржишну вредност. Дакле, одмеравање средстава и обавеза у обелодањивањима о општем државном сектору у финансијским извештајима, укључујући улагање у финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора се могу разликовати од мерне основе усвојене у статистичким основама извештавања.

Даље рашчлањивање

33. У неким правним системима, националне власти могу контролисати покрајинске, односно локалне власти и сходно томе у финансијским извештајима националних власти ће се консолидовати различити нивои власти. Ако се у финансијским извештајима консолидују различити нивои власти, даље рашчлањивање консолидованих финансијских извештаја се може јавити у складу са захтевима овог стандарда да би се засебно обелоданиле информације о општем државном сектору на сваком нивоу власти.

34. Овим стандардом се не захтева даље рашчлањивање. Међутим, оно се може презентовати да би се помогло корисницима да боље разумеју везу између активности општег државног сектора сваког нивоа власти консолидованог у финансијским извештајима, и везе између финансијских извештаја и статистичких основа финансијског извештавања у тим правним системима.

Обелодањивања

35. **Обелодањивања која се врше за општи државни сектор укључују, у најмањем обиму, следеће:**

- (а) Средства класификована по главним групама, приказујући засебно улагање у друге секторе;**
- (б) Обавезе класификоване по главним групама;**
- (ц) Нето имовину/капитал;**
- (д) Укупне ревалоризационе порасте и падове и друге ставке прихода и расхода признате директно у нето имовини/капиталу;**
- (е) Приход класификован по главним групама;**
- (ф) Расход класификован по главним групама;**

- (г) Суфицит или дефицит
- (х) Токове готовине од пословних активности класификоване по главним групама;
- (и) Токове готовине од инвестиционих активности; и
- (ј) Токове готовине од активности финансирања.

Начин презентације обелодањивања о општем државном сектору није важнији од финансијских извештаја државе састављених у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор.

36. У МРС–ЈС 1 се идентификује цео скуп финансијских извештаја (према обрачунској основи) као извештај о финансијском стању извештај о финансијској успешности, извештај о променама нето имовине/капитала, извештај о токовима готовине и рачуноводствене политике и напомене уз финансијске извештаје.
37. Овим стандардом се захтева обелодањивање о главним групама средстава, обавеза, прихода, расхода и токова готовине који су приказани у финансијским извештајима. Овим стандардом се не утврђује начин на који се врше обелодањивања о општем државном сектору. Владе које се одреде да врше обелодањивања о општем државном сектору у складу са овим стандардом, могу извршити таква обелодањивања у (а) некој напомени, (б) засебним колонама у примарним финансијским извештајима или (ц) на неки други начин који се сматра одговарајућим у његовом правном систему. Међутим, начин презентације обелодањивања о општем државном сектору неће бити важнији од консолидованих финансијских извештаја састављених у складу са МРС–ЈС.
38. Да би се помогло корисницима да разумеју везу финансијских информација презентованих за општи државни сектор са државним пословањем, статистичке основе финансијског извештавања захтевају да се укупни расходи владе рашчлане и обелодане по групама на основу или економске природе расхода или класификацијом функција владе (COFOG). Овим стандардом се не захтева нити забрањује да ентитети који обелодањују информације о општем државном сектору презентују рашчлањене информације о општем државном сектору класификоване према економској природи или доследно основи класификације функција владе. У неким правним системима, класификације функција владе усвојене за обелодањивања о општем државном сектору могу бити сличне класификацијама усвојеним у складу са МРС–ЈС 18.
39. Ентитети ће такође вршити додатна обелодањивања која су неопходна корисницима да разумеју природу презентованих информација.
40. **Ентитети који састављају обелодањивања о општем државном сектору обелодањују значајне контролисане ентитете који се налазе у општем државном сектору и све промене код тих ентитета у односу на претходни период, заједно са објашњењем разлога из којих је сваки такав ентитет био претходно укључен општи државни сектор више није у њему.**
41. Овим стандардом се захтева да ентитети који се одреде да обелодањују информације о општем државном сектору, обелодане списак значајних контролисаних ентитета који су укључени у општи државни сектор. МРС–ЈС 6 захтева да ентитети који састављају консолидоване финансијске извештаје, обелодане списак значајних контролисаних ентитета који су укључени у консолидоване финансијске извештаје. Обелодањивање који ентитети консолидовани у финансијске извештаје у складу са МРС–ЈС 6 су укључени у општи државни сектор ће помоћи корисницима да разумеју везу између информација о влади и њеном општем државном сектору и да боље разумеју информације о самом општем државном сектору.
42. Слично томе, обелодањивање промена код контролисаних ентитета укључених у општи државни сектор ће помоћи корисницима да прате везу између консолидованих финансијских извештаја и информација о општем државном сектору кроз време.
Усклађивање са консолидованим финансијским извештајима
43. **Обелодањивања о општем државном сектору се усклађују са консолидованим финансијским извештајима владе при чему се засебно приказује износ кориговања сваке еквивалентне ставке у тим финансијским извештајима.**

44. Овим стандардом се захтева да се износи обелодањени за општи државни сектор ускладе са еквивалентним износима у консолидованим финансијским извештајима владе. Ентитети ће засебно презентовати кориговање износа улагања имовине у финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора одређено у складу са параграфом 23 и кориговања сваке засебно обелодањене ставке у складу са параграфом 35. Поред тога, ентитети могу, али се од њих не захтева, да обелодањују засебно износ кориговања сваке ставке приписиве финансијским и нефинансијским корпорацијама јавног сектора. Ово усклађивање ће влади омогућити да боље изврши своје обавезе приказивањем везе између износа сваке ставке за општи државни сектор са укупним износом те ставке за владу.

Усклађивање са статистичким основама финансијског извештавања

45. Статистичке основе финансијског извештавања и МРС–ЈС имају многе сличности у свом поступку у вези са одређеним трансакцијама и догађајима. Међутим, постоје и разлике. На пример, поред различитих мерних основа за средства и обавезе које су утврђене у параграфу 32, према статистичким основама финансијског извештавања са дивидендама се поступа као са расходима, док се према МРС–ЈС оне третирају као износи који се расподељују. Према статистичким основама финансијског извештавања такође се прави разлика између трансакција и других економских токова за сврхе презентације финансијских информација које тренутно нису приказане у консолидованим финансијским извештајима, и оне се првенствено усредсређују на одређене мере релевантне за анализу фискалне политике као што је нето давање/узимање зајма и суфицит/дефицит готовине.

46. Овим стандардом се не захтева усклађивање обелодањивања о општем државном сектору у консолидованим финансијским извештајима са обелодањивањима о општем државном сектору према статистичким основама финансијског извештавања, због питања изводљивости и трошкова и користи таквог захтева у свим правним системима.

Датум ступања на снагу

47. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу 1. јануара 2008. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако неки ентитет примењује овај стандард за неки период пре 1. јануара 2008. године, он обелодањује ту информацију.

48. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, како је дефинисана у Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор, за потребе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или касније. У складу са захтевима МРС–ЈС 1, обелодањивање упоредних информација се не захтева за извештајни период у ком се овај стандард примењује по први пут.

Основа за закључивање

Ова основа за закључивање прати МРС-ЈС 22, али није његов део.

Увод

ВС1. Систем националних рачуна из 1993. (SNA 93.) (и нова издања), Статистички приручник за државне финансије из 2001. (GFSM 2001.) и Европски систем рачуна из 1995. године (ESA 1995.) захтевају да владе објављују финансијске информације о општем државном сектору. За статистичке потребе, општи државни сектор чине ентитети које контролише влада и који су примарно укључени у нетржишне активности. Општи државни сектор се понекад описује као сектор који садржи ентитете који обављају основне функције владе као своју примарну делатност. Општи државни сектор не укључује јавне корпорације, чак и када влада или владини ентитети поседују целокупни капитал таквих корпорација.

ВС2. Садашњи МРС-ЈС не захтевају од ентитета да обелодањују информације о општем државном сектору у својим финансијским извештајима. МРС-ЈС захтевају од ентитета да састављају финансијске извештаје који садрже информације о свим ресурсима које контролише извештајни ентитет и прописују правила за консолидацију свих контролисаних ентитета. МРС-ЈС 18, *Извештавање о сегментима* такође захтева да ентитети идентификују сегменте и презентују информације о тим сегментима.

ВС3. Неке владе састављају, презентују и објављују у великом броју и финансијске извештаје и информације о финансијским карактеристикама и успешности јавног сектора, састављене у складу са статистичким основама извештавања.

ВС4. IPSASB подржава хармонизацију МРС-ЈС са статистичким основама извештавања где је то адекватно. Стручњаци који се баве статистиком су подстицали IPSASB да састави један МРС-ЈС који ће се бавити презентацијом информација о општем државном сектору у оквиру консолидованих финансијских извештаја државе као средство олакшавања хармонизације.

ВС5. Обелодањивање информација о општем државном сектору може пружити корисне информације корисницима финансијских извештаја, нарочито у оним правним системима у којима централне или друге власти, састављају (а) финансијске извештаје у складу са МРС-ЈС и (б) финансијске информације у складу са статистичким основама финансијског извештавања. IPSASB такође сматра да обелодањивање таквих информација може помоћи корисницима да боље разумеју везу између тржишних и нетржишних активности државе. Међутим, IPSASB није убеђен да користи вршења таквих обелодањивања могу бити значајно веће од њихових трошкова у оним правним системима у којима се финансијски извештаји састављени у складу са статистичким основама финансијског извештавања не састављају рутински и јавно објављују. Сходно томе, ова обелодањивања нису обавезујућа.

ВС6. У овом стандарду се утврђују захтеви за примену само од стране државних институција, због тога што је могуће једино обелодањивати приказе општег државног сектора који имају смисла, за државне институције у целини. У неким правним системима, националне власти могу контролисати покрајинске односно локалне власти. У таквим случајевима, финансијски извештаји се могу даље рашчлањивати да би се засебно обелодањивале информације о општем државном сектору за сваки ниво власти. Такво обелодањивање ће вероватно помоћи корисницима да боље разумеју везу између активности општег државног сектора на сваком нивоу управе. Међутим, у неким правним системима, таква обелодањивања могу наметнути додатни притисак на рачуноводствени систем и на оне који су одговорни за прикупљање података и њихово груписање, и није јасно да ће користи таквог обелодањивања за кориснике финансијских извештаја бити веће од њихових трошкова. Дакле, овај стандард не захтева од ентитета који се определе за обелодањивање информација о општем државном сектору да такође засебно обелодањују информације о општем државном сектору сваког нивоа власти који је консолидован у финансијским извештајима. Међутим, таква обелодањивања се не спречавају.

Консолидовање и рашчлањивање

ВС7. Статистичке основе финансијског извештавања и МРС-ЈС имају многе сличности у свом поступку са одређеним трансакцијама и догађајима. Међутим, постоје и разлике. На пример, статистичке основе финансијског извештавања:

(а) Захтевају да се сва средства и обавезе (осим зајмова) ревалоризују на тржишну вредност на сваки датум извештавања. МРС-ЈС укључују различите захтеве за одмеравање и захтевају или

дозвољавају набавне и текуће вредности за одређене групе средстава и обавеза;

(б) Третирају дивиденде као расходе док их МРС–ЈС третирају као износе који се расподељују;

(ц) Праве разлику између трансакција и других економских токова за презентацију финансијских информација. У МРС–ЈС се тренутно не прави иста разлика; и

(д) Усредсређују се на презентацију финансијских информација о општем државном сектору и другим секторима јавног сектора као на засебне компоненте и, у овом контексту, усвајају иста правила за признавање и одмеравање која су усвојена за презентацију осталог дела привреде како би се осигурала доследност макроекономских вредности. Према статистичким основама финансијског извештавања, финансијски извештаји који се састављају за општи државни сектор не укључују консолидацију нефинансијских корпорација јавног сектора пошто су то ентитети које контролише држава који се баве трговином робе и услуга, ни финансијских корпорација јавног сектора као што су банке. МРС–ЈС се фокусирају на консолидоване финансијске извештаје у којима се приказују финансијске информације о свим средствима, обавезама, приходима, расходима и токовима готовине које контролише ентитет.

ВС8. У овом стандарду се захтева да обелодањивање информација о општем државном сектору буде рашчлањивање консолидованих финансијских извештаја државе. Ово је перспектива слична оној која је усвојена за обелодањивање информација по сегментима у складу са МРС–ЈС 18. Сходно томе, исте рачуноводствене политике као и оне које су усвојене за консолидоване финансијске извештаје треба да се усвоје када се врши обелодањивање о општем државном сектору уз један изузетак који је наведен у тексту који следи.

ВС9. Када се врши обелодањивање о општем државном сектору у финансијским извештајима, захтеви МРС–ЈС 6, “Консолидовани и засебни финансијски извештаји” не треба да се примењују за јавне финансијске корпорације и нефинансијске корпорације, због тога што би примена МРС–ЈС 6 на финансијске корпорације и нефинансијске корпорације јавног сектора довела до поновног приказа консолидованих финансијских извештаја државе, а не до финансијских извештаја о општем државном сектору. Овим би се осујетила сврха обелодањивања информација о општем државном сектору као везе између финансијских извештаја састављених у складу са МРС–ЈС и извештајима састављеним у складу са статистичким основама финансијског извештавања.

Извештавање по сегментима

ВС10. МРС–ЈС 18 захтева засебно обелодањивање одређених информација о значајним активностима или групама активности за процену перформанси ентитета у остварењу циљева и за потребе одлучивања. У МРС–ЈС 18 се не прави разлика између трансакција и догађаја размене и оних који не представљају трансакције и догађаје размене или тржишних и нетржишних активности државе. Уместо тога, он је усредсређен на обелодањивање прихода, расхода, средстава и обавеза повезаних са пружањем основних услуга или група услуга – без обзира да ли ове услуге пружа општи државни сектор владе или финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора. Циљ извештавања по сегментима се не остварује обелодањивањем информација о општем државном сектору. Сходно томе, држава која се определи за обелодањивање информација о општем државном сектору треба такође да обелодањује информације и о сегментима.

ВС11. Према статистичким основама финансијског извештавања информације о расходима или издацима државе се презентују класификоване према економској природи или према функцијама владе. Свака од ове две основе за класификацију се може применити за обелодањивање додатних информација о општем државном сектору. У неким случајевима се може усвојити класификација према функцијама владе за обелодањивање информација у консолидованим финансијским извештајима државе.

Усклађивање

ВС12. Информације обелодањене о општем државном сектору у складу са захтевима овог стандарда се могу разликовати по садржају и форми од информација презентованих према статистичким основама финансијског извештавања.

ВС13. IPSASB је разматрао да ли од оних државних сектора који се определе за обелодањивање

информација о општем државном сектору у складу са овим стандардом треба захтевати да обелодањују (а) усклађивања обелодањивања о општем државном сектору у финансијским извештајима и (б) обелодањивања о општем државном сектору према статистичким основама финансијског извештавања. IPSASB се плашио да би такав захтев могао наметнути значајне трошкове лицима која састављају извештаје и да ти трошкови могу бити већи од користи у неким правним системима. То би затим обесхрабрило владе које би се у супротном можда определиле за таква обелодањивања. IPSASB се, у том погледу, посебно занимао за, на пример, то:

(а) да ли је време прикупљања информација за финансијске извештаје и статистичких информација такво да се усклађивање може завршити у временском оквиру који је неопходан за ревизију и “потписивање” и “одобравање за објављивање” финансијских извештаја у складу са законским захтевима односно захтевима MPC–JC;

(б) да ли би укључивање таквог захтева покренуло контролу усклађивања и можда би покренуло и ревизију самих статистичких извештаја; и

(ц) да ли би се можда од ентитета захтевало да поново одмери и поново класификује средства, обавезе, приходе и расходе у складу са захтевима статистичких основа финансијског извештавања и да ли би то омело обелодањивање информација о општем државном сектору.

BC14. Стога је IPSASB закључио да такво усклађивање не треба захтевати у овој фази. Међутим, усклађивање обелодањивања о општем државном сектору презентовано у складу са захтевима овог стандарда са еквивалентним ставкама у финансијским извештајима државе састављеним у складу са захтевима MPC–JC је (а) доследно повећаној транспарентности, (а) није тешко и (ц) користило би корисницима. Није забрањено усклађивање обелодањивања о општем државном сектору презентованих у складу са захтевима овог стандарда са обелодањивањима о општем државном сектору презентованих у складу са статистичким основама финансијског извештавања.

Упутство за примену

Ово упутство прати МРС–ЈС 22, али није његов део.

Илустративна структура финансијских извештаја

Влада А – Извод из финансијских извештаја

Извод из напомена уз финансијске извештаје

Напомена: Обелодањивања о општем државном сектору

Следећа обелодањивања се врше за општи државни сектор. Она одражавају рачуноводствене политике усвојене у консолидованим финансијским извештајима осим што захтеви за консолидацијом варирају у погледу финансијских и нефинансијских корпорација јавног сектора. У складу са захтевима из МРС–ЈС 22 *Обелодањивање финансијских информација о општем државном сектору*, финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора се не консолидују у обелодањивања о општем државном сектору већ се признају као јединствена линијска ставка која се одмерава по књиговодственој вредности нето имовине ентитета у које се улаже.

Општи државни сектор се састоји од свих министарстава и других ентитета које контролише влада, а који се превасходно баве нетржишним активностима. Ови ентитети су:

Министарство	X	Y
	Z	

Током извештајног периода, активности повезане са поштанским услугама које је претходно обављало министарство за комуникације, су поново успостављене на комерцијалној основи и више не спадају у финансијске информације које се презентују за општи државни сектор.

**Извештај о финансијском стању за општи државни сектор
– на дан 31. децембра, 20x2. године**

(у хиљадама новчаних јединица)

	Општи државни сектор		Финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора		Елиминасања		Укупно на нивоу државе	
	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.
СРЕДСТВА								
Обртна средства								
Готовина и готовински еквиваленти	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Потраживања	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Залихе	X	X	X	X			X	X
Аванси	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инвестиције	X	X	X	X			X	X
Друга обртна средства	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Стална средства								
Потраживања	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инвестиције	X	X	X	X			X	X
Инвестиције у друге секторе	X	X			(X)	(X)		
Друга финансијска средства	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инфраструктура, постројења и опрема	X	X	X	X			X	X
Земљиште и објекти	X	X	X	X			X	X
Нематеријална имовина	X	X	X	X			X	X
Друга нефинансијска средства	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
УКУПНА СРЕДСТВА	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ОБАВЕЗЕ								
Краткорочне обавезе								
Дуговања	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Краткорочне позајмице	X	X	X	X			X	X
Текући део позајмица	X	X	X	X			X	X
Резервисања	X	X	X	X			X	X
Примања запослених	X	X	X	X			X	X
Друге краткорочне обавезе	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	(X)	(X)	X	X	X
Дугорочне обавезе								
Дуговања	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Позајмице	X	X	X	X			X	X
Резервисања	X	X	X	X			X	X
Примања запослених	X	X	X	X			X	X
Друге обавезе	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
УКУПНЕ ОБАВЕЗЕ	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
НЕТО СРЕДСТВА	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
spalpha								
НЕТО ИМОВИНА/ КАПИТАЛ								
Резерве	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Акумулирани суфицит/(дефицит)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
УКУПНА НЕТО ИМОВИНА/КАПИТАЛ	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Извештај о финансијској успешности за општи државни сектор
– за годину која се завршила 31. децембра 20x2.
– класификација функција владе

(у хиљадама новчаних јединица)

	Општи државни сектор		Финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора		Елиминисања		Укупно на нивоу државе	
	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.
Приход								
Порези	X	X			(X)	(X)	X	X
Провизије, финансијске казне	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Приход од других сектора	X	X	X	X	(X)	(X)		
Трансфери од других влада	X	X	X	X			X	X
Други приходи од пословања	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Укупни приход	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Расходи								
Опште јавне услуге	X	X					X	X
Одбрана	X	X					X	X
Јавни ред и безбедност	X	X	X	X			X	X
Економска питања	X	X					X	X
Заштита животне средине	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Стамбене погодности	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Здравство	X	X	X	X			X	X
Рекреација, култура и религија	X	X					X	X
Образовање	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Социјална заштита	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Укупни расходи	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Суфицит (дефицит) за период	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Извештај о финансијској успешности за општи државни сектор
– за годину која се завршила 31. децембра 20x2.
– економска класификација расхода

(у хиљадама новчаних јединица)

	Општи државни сектор		Финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора		Елиминисања		Укупно на нивоу државе	
	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.	20X2.	20X1.
Приход								
Порези	X	X			(X)	(X)	X	X
Провизије, финансијске казне	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Приход од других сектора	X	X	X	X	(X)	(X)		
Трансфери од других влада	X	X	X	X			X	X
Други приходи од пословања	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Укупни приход	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Расходи								
Надокнада запослених	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Коришћење робе и услуга	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Потрошња основног капитала	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Камата	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Субвенције	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Други расходи	X	X	X	X			X	X
Укупни расходи	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Суфицит (дефицит)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**Извештај о променама нето имовине/капитала за општи државни сектор
– за годину која се завршила 31. децембра 20x2.**

(у хиљадама новчаних јединица)

	Општи државни сектор			Финанси- јске и нефина- нсијске корпора- ције јавног сектора	Елими- нисања	Укупно на нивоу државе
	Ревалори- зационе резерве	Резерве превођења	Акумули- рани суфицит (дефицит)			
Стање на дан 31. децембра 20X0.	X	(X)	X	X	X	X
Суфицит од ревалоризације некретнина	X			X		X
Дефицит од ревалоризације инвестиција	(X)			(X)	X	(X)
Разлике код превођења курсева		(X)		(X)		(X)
Нето добици и губици непризнати у извештају о финансијској успешности	X	(X)		X	(X)	X
Нето суфицит за период			X	X	(X)	X
Стање на дан 31. децембра 20X1.	X	(X)	X	X	(X)	X
Дефицит од ревалоризације некретнина	(X)			(X)	X	(X)
Суфицит од ревалоризације инвестиција	X			X	(X)	X
Разлике код превођења курсева		(X)		X		X
Нето добици и губици непризнати у извештају о финансијској успешности	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Нето дефицит за период			(X)	(X)	(X)	(X)
Стање на дан 31. децембра 20X2.	X	(X)	X	X	(X)	X

**Извештај о токовима готовине за општи државни сектор
– за годину која се завршила 31. децембра 20x2.**

(у хиљадама новчаних јединица)

	Општи државни сектор		Финансијске и нефинансијске корпорације јавног сектора		Елиминисања		Укупно на нивоу државе	
	20x2.	20x1.	20x2.	20x1.	20x2.	20x1.	20x2.	20x1.
ТОКОВИ ГОТОВИНЕ ИЗ ПОСЛОВНИХ АКТИВНОСТИ								
Приливи								
Опорезивање		X	X			(X)	(X)	X
Продаја робе и услуга			X	X	(X)	(X)	X	X
Субвенције			X	X	(X)	(X)	X	X
Примљена камата			X	X			X	X
Дивиденде од других сектора влади	X	X			(X)	(X)		
Други приливи	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Плаћања								
Трошкови запослених	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Пензијска примања	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Добављачи	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Плаћена камата	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Дивиденде другим секторима			(X)	(X)	X	X		
Друга плаћања	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Нето токови готовине из пословних активности	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ТОКОВИ ГОТОВИНЕ ИЗ ИНВЕСТИЦИОНИХ АКТИВНОСТИ								
Куповина постројења и опреме	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Приливи од продаје постројења и опреме	X	X	X	X			X	X
Приливи од продаје инвестиција	X	X	X	X			X	X
Куповина хартија од вредности у иностраној валути	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Нето токови готовине из инвестиционих активности	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ТОКОВИ ГОТОВИНЕ ИЗ АКТИВНОСТИ ФИНАНСИРАЊА								
Приливи од позајмица	X	X	X	X			X	X
Отплата позајмица	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Нето токови готовине из активности финансирања	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
НЕТО ПОВЕЋАЊЕ//(СМАЊЕЊЕ) ГОТОВИНЕ И ГОТОВИНСКИХ ЕКВИВАЛЕНАТА ГОТОВИНА И ГОТОВИНСКИ ЕКВИВАЛЕНТИ НА ПОЧЕТКУ ПЕРИОДА	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ГОТОВИНА И ГОТОВИНСКИ ЕКВИВАЛЕНТИ НА КРАЈУ ПЕРИОДА	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X