

## МРС-ЈС 24 – ПРЕЗЕНТАЦИЈА БУЏЕТСКИХ ИНФОРМАЦИЈА У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА

### Историја МРС-ЈС

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

МРС-ЈС 24, Презентација буџетских информација у финансијским извештајима, објављен је у децембру 2004.

Од тада, МРС-ЈС 24 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

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

### Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 24

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

Децембар 2006.

## МРС-ЈС 24 – ПРЕЗЕНТАЦИЈА БУЏЕТСКИХ ИНФОРМАЦИЈА У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА

### САДРЖАЈ

*Параграфи*

Циљ	1		
Делокруг	2–6		
Дефиниције	7–13		
Усвојени буџети	8–10		
Првобитни и коначни буџет	11–12		
Стварни износи	13		
Презентација поређења буџета и стварних износа			14–38
Презентација и обелодањивање	21–24		
Ниво груписања	25–28		
Промене од првобитног до коначног буџета			29–30
Упоредива основа	31–36		
Буџети за више година	37–38		
Напомене за обелодањивање буџетске основе, периода и делокруга	39–46		
Усклађивање стварних износа на упоредној основи и стварних износа у финансијским извештајима			47–53
Датум ступања на снагу	54–55		
Основа за закључивање			
Илустративни примери			

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 24, *Презентација буџетских информација у финансијским извештајима* (МРС-ЈС 24) изложен је у параграфима 1–55. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС-ЈС 24 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. Овим стандардом се захтева да се поређење буџетских износа и стварних износа који настају извршењем буџета укључе у финансијске извештаје ентитета од којих се захтева, или се они определе, да јавно објаве свој усвојени буџет(е) и за који су стога, јавно одговорни. Овим стандардом се такође захтева обелодањивање објашњења разлога материјално значајних разлика између буџетских и стварних износа. Поштовањем захтева овог стандарда ће се обезбедити да ентитети јавног сектора извршавају своје обавезе одговорности и повећавају транспарентност својих финансијских извештаја демонстрирањем (а) поштовања усвојеног (усвојених) буџета за који се сматрају јавно одговорним, и (б) у ситуацијама када се буџети и финансијски извештаји састављају на

истој основи, своје финансијске успешности у остварењу буџетираних резултата.

## Делокруг

2. Ентитет који саставља и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства примењује овај стандард.
3. Овај стандард важи за ентитете јавног сектора, осим за јавна предузећа, од којих се захтева или се они опредељују да свој усвојени буџет(е) учине доступним за јавност.
4. У Предговору међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор који је објавио IPSASB се објашњава да јавна предузећа примењују IFRS које објављује IASB. Јавна предузећа се дефинишу у MPC–ЈС 1, Презентација финансијских извештаја.
5. Овим стандардом се не захтева да се усвојени буџети учине доступним за јавност, нити се захтева да се у финансијским извештајима обелодањују информације о усвојеним буџетима који нису доступни јавности или да се врши поређење са њима.
6. У неким случајевима усвојени буџети се састављају да би се обухватиле све активности које контролише неки ентитет јавног сектора. У другим случајевима се може захтевати да се засебно усвојени буџети учине доступним за јавност за одређене активности, групе активности или ентитете укључене у финансијске извештаје државе или другог ентитета јавног сектора. То се може десити у случајевима када, на пример, (а) финансијски извештаји државе обухватају државне службе или програме који имају извршну аутономију и састављају сопствене буџете или (б) када се буџет саставља само за општи државни сектор целе владе. Овај стандард се примењује на све ентитете који презентују финансијске извештаје када се усвојени буџети за ентитет или његове компоненте учине доступним за јавност.

## Дефиниције

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

**Рачуноводствена основа** подразумева обрачунску или готовинску основу рачуноводства према дефиницији у Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор према обрачунској основи и Међународном рачуноводственом стандарду за јавни сектор према готовинској основи.

**Годишњи буџет** подразумева усвојени буџет за једну годину. Он не укључује објављене будуће процене или пројекције за периоде после буџетског периода.

**Апропријација** подразумева овлашћење добијено од законодавног тела за алокацију средстава за потребе које утврђује законодавство или сличан надлежни ентитет.

**Усвојени буџет** подразумева овлашћење за издатке које се добија на основу закона, нацрта апропријације, владиних декрета и других одлука везаних за предвиђене приходе или приливе за буџетски период.

**Буџетска основа** подразумева обрачунску, готовинску или другу основу рачуноводства усвојену за буџет коју је одобрило законодавно тело.

**Упоредива основа** подразумева стварне износе презентоване на истој рачуноводственој основи, истој основи класификације, за исте ентитете и за исти период као и усвојени буџет.

**Коначни буџет** је првобитни буџет коригован за све резерве, пренесене износе, трансфере, алокације, додатне апропријације и друге законски или, на сличан начин одобрене, промене применљиве на буџетски период.

**Буџет за више година** је буџет усвојен за неколико година. Он не садржи објављене будуће процене или пројекције за периоде после буџетског периода.

**Првобитни буџет** је почетни усвојени буџет за буџетски период.

Термини дефинисани у другим Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор се у овом стандарду користе у истом значењу као и у тим другим стандардима и поново се јављају у појмовнику дефинисаних термина који се објављује засебно.

### Усвојени буџети

8. Усвојени буџет, како је дефинисан у овом стандарду, одражава предвиђене приходе или примања која се очекују у годишњем или вишегодишњем буџетском периоду на основу текућих планова и предвиђених економских услова током тог буџетског периода, и расходе или плаћања које

је одобрило неко законодавно тело, било законодавство или друго релевантно надлежно тело. Усвојени буџет није будућа процена или пројекција заснована на претпоставкама о будућим догађајима и могућим акцијама руководства чије се дешавања не очекује нужно. Слично томе, усвојени буџет се разликује од проспективних финансијских информација које могу бити у форми прогнозе, пројекције или комбинације оба – на пример једногодишња прогноза плус петогодишња пројекција.

9. У неким правним системима, буџети се могу унети у закон као део процеса усвајања. У неким правним системима, усвајање се може обезбедити и без тога да буџет постане закон. Без обзира какав је процес усвајања, суштинска одлика усвојених буџета је то што овлашћење за повлачење средстава из трезора државе или сличног органа у договорене и идентификоване сврхе обезбеђује виши законодавни орган или друго одговарајуће надлежно тело. Усвојеним буџетом се успоставља овлашћење за издатке за утврђене ставке. Овлашћење за издатке се, генерално сматра законском границом у оквиру које ентитет мора да ради. У неким правним системима, усвојени буџет за који ће се ентитет држати одговорним може бити првобитни буџет, а у другим то може бити коначни буџет.

10. Ако се буџет не усвоји пре почетка буџетског периода, првобитни буџет је буџет који је прво био усвојен за примену у датом буџетској години.

#### **Првобитни и коначни буџет**

11. Првобитни буџет може садржати резидуалне додељене износе аутоматски пренесене из претходних година по основу закона. На пример, процес формирања државног буџета у неким правним системима садржи законску одредбу којом се захтева аутоматско прелажење апропријација на опциону позицију са каснијим датумом истека ради измирења обавеза из претходног периода. Обавезе обухватају потенцијалне будуће обавезе засноване на неком садашњем уговорном споразуму. У неким правним системима ове обавезе се понекад називају терети и укључују неизмирене набавке и уговоре по основу којих роба или услуге још нису примљени.

12. Додатне апропријације могу бити неопходне у случајевима у којима се првобитним буџетом нису адекватно предвидели захтеви за издацима настали услед, на пример, рата или природних непогода. Поред тога, буџетирани приходи током периода могу бити у дефициту, и интерни трансфери између позиција буџета могу бити неопходни за излагање у сусрет променама приоритета финансирања током фискалног периода. Сходно томе, може бити потребно смањење средстава додељених неком ентитету или за неку активност у односу на износ који је првобитно додељен за дати период у циљу одржавања фискалне дисциплине. Коначни буџет садржи све усвојене промене или измене.

#### **Стварни износи**

13 Овај стандард користи термин “стварни или стварни износ” за описивање износа који су резултат извршења буџета. У неким правним системима се користе термини “остварени резултати буџета”, “извршење буџета” или слични термини са истим значењем као “стварни” или “стварни износ”.

#### **Презентација поређења буџетских и стварних износа**

14. Према захтевима из параграфа 21, ентитет презентује поређење буџетских износа за које се држи јавно одговорним и стварних износа или у засебном додатном финансијском извештају или у додатним колонама буџета у финансијским извештајима који се тренутно презентују у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор.

**Поређење буџетских и стварних износа презентује засебно за сваки ниво законског надзора:**

(а) Првобитне и коначне износе буџета;

(б) Стварне износе на упоредивој основи; и

(ц) У напомени за обелодањивање, објашњење материјално значајних разлика између

буџета за који се ентитет сматра јавно одговорним и стварних износа, осим ако такво објашњење није укључено у другу јавну документацију која се објављује заједно са финансијским извештајима и ако се не направи паралела са том документацијом у напоменама.

15. Презентација у финансијским извештајима првобитних и коначних износа буџета и стварних износа на упоредивој основи са буџетом који је доступан за јавност ће затворити круг одговорности омогућавајући корисницима финансијских извештаја да идентификују да ли су ресурси добијени и коришћени у складу са усвојеним буџетом. Разлике између стварних износа и буџетских износа, било да се ради о првобитном или коначном буџету (које се често називају “варијације” у рачуноводству), се такође могу презентовати у финансијским извештајима ради употпуњености.

16. Објашњење материјално значајних разлика између стварних износа и буџетских износа ће помоћи корисницима да разумеју разлоге материјално значајних одступања од усвојеног буџета за који се ентитет држи јавно одговорним.

17. Од ентитета се може захтевати, или се он може одредити да, јавно обелодани свој првобитни буџет, коначни буџет или оба буџета. У околностима у којима се захтева да се и првобитни и коначни буџет учине доступним за јавност, закон, пропис или неки други важећи акт ће често пружити упутства о томе да ли се захтева објашњење материјално значајних разлика између стварних и првобитних износа буџета или стварних и коначних износа буџета у складу са параграфом 14(ц). У одсуству таквог упутства, материјално значајне разлике се могу одредити позивањем на, на пример, (а) разлике између стварног и првобитног буџета у циљу усредсређивања на учинак у поређењу са првобитним буџетом, или (б) на разлике између стварног и коначног буџета у циљу усредсређивања на поштовање коначног буџета.

18. У многим случајевима, коначни буџет и стварни износ ће бити исти, због тога што се извршење буџета прати током извештајног периода и првобитни буџет се прогресивно ревидира како би се одразили променљиви услови, променљиве околности и искуства током извештајног периода. У параграфу 29 овог стандарда се захтева обелодањивање објашњења разлога промена између првобитног и коначног буџета. Та обелодањивања, заједно са обелодањивањима која се захтевају параграфом 14, ће обезбедити да се ентитети који учине доступним за јавност свој усвојени буџет(е) сматра јавно одговорним за свој учинак у поређењу са и у складу са релевантним усвојеним буџетом.

19. Дискусија и анализа руководства, преглед пословања или други јавни извештаји који пружају коментаре о учинку и достигнућима током извештајног периода, укључујући објашњења свих материјално значајних разлика из буџетских износа се често објављују заједно са финансијским извештајима. У складу са параграфом 14 (ц) овог стандарда, објашњење материјално значајних разлика између стварних и буџетских износа ће се укључити у напомене уз финансијске извештаје осим ако (а) није укључено у друге јавне извештаје или документацију објављену заједно са финансијским извештајима и (б) у напоменама уз финансијске извештаје се идентификују извештаји или документација у којима се налази објашњење.

20. У случајевима у којима се усвојени буџети учине доступним за јавност само за неке ентитете или активности укључене у финансијске извештаје, захтеви из параграфа 14 ће се примењивати само на ентитете или активности који су изражени у усвојеном буџету. То значи да, када се, на пример, буџет саставља само за општи државни сектор целог владиног извештајног ентитета, обелодањивања која се захтевају параграфом 14 ће се вршити само за општи државни сектор владе.

#### **Презентација и обелодањивање**

**21. Ентитет презентује поређење буџетских и стварних износа као додатне колоне буџета у примарним финансијским извештајима само када се финансијски извештаји и буџет састављају на упоредивој основи.**

22. Поређења буџетских и стварних износа се могу презентовати у засебном финансијском извештају ("извештају о поређења буџетских и стварних износа" или у извештају са сличним називом) који је садржан у комплетном скупу финансијских извештаја који се утврђује у МРС–ЈС 1. Алтернативно, у случајевима у којима се финансијски извештаји и буџет састављају на упоредивој основи – то јест на истој рачуноводственој основи за исти ентитет и извештајни период и усваја се иста класификациона структура – могу се додати додатне колоне постојећим примарним финансијским извештајима презентованим у складу са МРС–ЈС. У овим додатним колонама ће се идентификовати првобитни и коначни буџетски износи и, ако ентитет тако одабере, разлике између буџетских и стварних износа.

23. Када се буџет и финансијски извештаји не састављају на упоредивој основи, презентује се засебни Извештај о поређењу буџетских и стварних износа. У тим случајевима, да би се обезбедило да корисници правилно протумаче финансијске информације које се састављају на различитим основама, у финансијским извештајима треба појаснити да се основе састављања буџета и рачуноводствена основа разликују, као и да се Извештај о поређењу буџетских и стварних износа саставља на буџетској основи.

24. У оним правним системима у којима се буџети састављају на обрачунској основи и обухватају потпуни скуп финансијских извештаја, додатне колоне буџета се могу додати свим примарним финансијским извештајима које захтевају МРС–ЈС. У неким правним системима буџети састављени на

обрачунској основи се могу презентовати у форми само одређених примарних финансијских извештаја који садрже цео скуп финансијских извештаја према МРС–ЈС – на пример, буџет се може презентовати као извештај о финансијској успешности или као извештај о токовима готовине, при чему се додатне информације пружају о помоћним табелама. У тим случајевима, додатне колоне буџета, се могу укључити у примарне финансијске извештаје који се такође усвајају за презентацију буџета.

#### **Ниво груписања**

25. Буџетска документација може обезбедити велики број података о одређеним активностима, програмима или ентитетима. Ови подаци се често групишу у шире групе у оквиру заједничких “буџетских позиција”, “буџетских класификација” или “буџетских ставки” за презентацију и одобравање законодавног или другог надлежног органа. Обелодањивање буџета и стварних информација доследно тим ширим групама и буџетским позицијама или ставкама ће обезбедити да се поређења врше на нивоу надзора законодавног или другог надлежног органа идентификованог у буџетској документацији.

26. У МРС–ЈС 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* се захтева да се у финансијским извештајима пружају информације које имају велики број квалитативних карактеристика, и да су при томе информације:

(а) Релевантне за потребе одлучивања корисника; и

(б) Поуздане тако да финансијски извештаји:

(i) верно приказују финансијску позицију, финансијску успешност и токове готовине ентитета;

(ii) одражавају економску суштину трансакција, других догађаја и стања, а не само правни облик;

(iii) су неутрални, то јест непристрасни;

(iv) урађени уз поштовање начела опреза; и

(v) комплетни у свим материјално значајним аспектима.

27. У неким случајевима може бити потребно груписати детаљне финансијске информације укључене у усвојене буџете ради презентације у финансијским извештајима у складу са захтевима овог стандарда. Такво груписање може бити неопходно за избегавање презасићености информација и за одражавање релевантних нивоа надзора законодавног органа или другог надлежног органа. Одређивања нивоа груписања ће подразумевати професионално расуђивање. То расуђивање ће се применити у контексту циља овог стандарда и квалитативних карактеристика финансијског извештавања утврђених у параграфу 26 и прилогу А МРС–ЈС 1, у ком се резимирају квалитативне карактеристике финансијског извештавања.

28. Додатне буџетске информације, укључујући и информације о ономе што се постигло услугама, се могу презентовати у некој другој документацији осим финансијских извештаја. Подстиче се прављење паралела између финансијских извештаја и такве документације, нарочито ради повезивања буџета и стварних података са нефинансијским буџетским подацима и са оним што се постигло услугама.

#### **Промене од првобитног до коначног буџета**

29. Ентитет презентује објашњење о томе да ли су промене од првобитног до коначног буџета последица прерасподела у оквиру буџета или других фактора:

(а) у напомени за обелодањивање у финансијским извештајима;

(б) у извештају објављеном пре, у исто време када и, или заједно са финансијским извештајима и укључује паралелу са извештајем у напоменама уз финансијске извештаје.

30. Коначни буџет садржи све промене које су одобрене законским мерама или другим одређеним меродавним актом у циљу ребаланса првобитног буџета. Доследно захтевима овог стандарда, ентитет из јавног сектора ће укључити у напомене уз финансијске извештаје или у засебни извештај објављен пре, заједно са, или у исто време када и финансијски извештаји објашњење промена од првобитног до коначног буџета. У овом објашњењу ће се, на пример, приказати да ли су ове промене последица прерасподела у оквиру првобитних буџетских параметара или су последица других фактора као што су промене укупних буџетских параметара укључујући промене државне политике. Таква обелодањивања се обично врше у дискусији или анализи руководства или сличном извештају о пословању објављеном заједно са, али не као део финансијских извештаја. Таква обелодањивања се такође могу укључити и у извештаје о резултатима буџета које објављује влада да би извештавала о извршењу буџета. Када се ова обелодањивања врше у засебним извештајима, у

напоменама уз финансијске извештаје ће се обелоданити постојање и садржај ових засебних извештаја.

#### **Упоредива основа**

#### **31. Сва поређења буџетских и стварних износа се приказују на упоредивој основи са буџетом.**

32. Поређење буџетских и стварних износа ће се презентовати на истој рачуноводственој основи (обрачунској, готовинској или другој основи) истој основи за класификацију и за исте ентитете и период као и усвојени буџет. Тиме ће се осигурати да се обелодањивање информација о придржавању буџета у финансијским извештајима врши на истој основи на којој је урађен и сам буџет. У неким случајевима, то може значити презентовање буџета и стварног поређења на различитој основи рачуноводства, за различите групе активности и у различитом формату презентације или класификације од оног који је усвојен за финансијске извештаје.

33. У финансијским извештајима се консолидују ентитети и активности које контролише дати ентитет. Као што је поменуто у параграфу 5, могу се усвојити и учинити доступним за јавност засебни буџети за појединачне ентитете или одређене активности које сачињавају консолидоване финансијске извештаје. Када се то деси, засебни буџети се могу поново саставити за презентацију у финансијским извештајима у складу са захтевима овог стандарда. Када дође до таквог поновног састављања, оно неће подразумевати промене или ребалансе усвојених буџета, због тога што се овим стандардом захтева поређење стварних износа са усвојеним буџетским износима.

34. Ентитети могу да за састављање својих финансијских извештаја и за своје усвојене буџете усвоје различите основе рачуноводства. На пример, држава може усвојити обрачунску основу за своје финансијске извештаје, а готовинску основу за свој буџет. Поред тога, буџети могу бити фокусирани на или укључивати информације о обавезама да се потроше средства у будућности и о променама тих обавеза, док ће се у финансијским извештајима извештавати о средствима, обавезама, нето имовини/капиталу, приходима, расходима, другим променама нето имовине/капитала и токовима готовине. Међутим, буџетски ентитет и ентитет финансијског извештавања су обично исти ентитет. Слично томе, период за који се буџет саставља и усвојена основа класификације за буџет ће се често одражавати у финансијским извештајима. Тиме ће се осигурати да се обрачунским системом евидентирају финансијске информације и да се о њима извештава на начин који олакшава поређење буџетских и стварних података за потребе управљања и одговорности – на пример, за праћење напретка извршења буџета током буџетског периода и за одговарање влади, јавности и другим корисницима на релевантној и благовременој основи.

35. У неким правним системима, буџети се могу састављати на готовинској или обрачунској основи доследно статистичком систему извештавања који обухвата ентитете и активности који се разликују од оних у финансијским извештајима. На пример, буџети састављени уз поштовање статистичког система извештавања се могу усредсредити на општи државни сектор и обухватити само ентитете који обављају “примарне” или “нетржишне” функције владе као своју главну делатност док се у финансијским извештајима извештава о свим активностима које контролише влада, укључујући и пословне активности владе. МРС–ЈС 22 *Обелодањивање финансијских информација о општем државном сектору* утврђује захтеве за напоменом за обелодањивање финансијских информација о општем државном сектору ентитета целе државе који усваја обрачунску основу рачуноводства и опредељује се за вршење таквих обелодањивања. У многим случајевима, обелодањивања извршена у складу са МРС–ЈС 22 ће обухватати исте ентитете, активности и основе класификације као оне које су усвојене у буџетима састављаним доследно са општим државним сектором како је дефинисано у статистичким моделима извештавања. У тим случајевима, обелодањивања извршена у складу са МРС–ЈС 22 ће такође олакшати обелодањивања која се захтевају овим стандардом.

36. У статистичким моделима извештавања општи државни сектор могу чинити ниво централне, државних/покрајинских и локалних власти. У неким правним системима централне власти могу (а) контролисати државне/покрајинске и локалне власти, (б) консолидовати те нивое власти у својим финансијским извештајима и (ц) саставити усвојени буџет који обухвата сва три нивоа власти и захтевати да се он учини доступним јавности. У тим случајевима, захтеви овог стандарда ће се примењивати на финансијске извештаје тих ентитета централне власти. Међутим, у случајевима у којима централне власти не контролишу државне/покрајинске или локалне власти, у њиховим финансијским извештајима се неће консолидовати државне/покрајинске или локалне

власти. Уместо тога се састављају засебни финансијски извештаји за сваки ниво власти. Захтеви овог стандарда ће се примењивати само на финансијске извештаје државних ентитета када су усвојени буџети за ентитете и активности које они контролишу или њихови делови доступни јавности.

#### **Буџети за више година**

37. Неке владе и други ентитети усвајају и чине доступним за јавност буџете за више година, а не засебне годишње буџете. Буџети за више година обично обухватају низ годишњих буџета или годишњих буџетских циљева. Усвојени буџет за сваку компоненту годишњег периода одражава примену буџетске политике везане за буџет за више година за период дате компоненте. У неким случајевима буџет за више година обезбеђује прелазак на опциону позицију са каснијим датумом истека неискоришћених апропријација у било ком једногодишњем периоду обухваћеном овим буџетом.

38. Владе и други ентитети са буџетима за више година могу заузети различите приступе одређивању свог провобитног и коначног буџета у зависности од начина на који је њихов буџет донесен. На пример, влада може донети двогодишњи буџет који садржи два усвојена годишња буџета и у том случају је могуће идентификовати првобитни и коначни усвојени буџет за сваки годишњи период. Ако се неискоришћене апропријације из прве године двогодишњег буџета законски одобре за потрошњу у другој години, “првобитни” буџет за другу годину ће се повећати за ове “пренете” износе. У ретким случајевима када влада доноси двогодишњи буџет или буџет за неки други вишегодишњи период у коме нису посебно одвојени буџетски износи за сваку годину, за сврхе одређивања годишњих буџета у складу са овим стандардом, може бити неопходно да се на основу расуђивање идентификују износи приписиви сваком годишњем периоду. На пример, првобитни и коначни усвојени буџет за прву годину двогодишњег периода ће обухватати сва одобрена капитална стицања за двогодишњи период која су настала током прве године, заједно са износом ставки примања и издатака које се понављају и приписиве су тој години. Непотрошени износи из првог годишњег периода би се тада укључили у “првобитни” буџет за други годишњи период и тај буџет заједно са свим изменама би сачињавао коначни буџет за другу годину. Када се усвајају буџети за више периода, ентитети се подстичу да обезбеђују додатне напомене за обелодањивање везе између буџетских и стварних износа током буџетског периода.

#### **Напомене за обелодањивање**

##### **буџетске основе, периода и делокруга**

39. Ентитет објашњава у напоменама уз финансијске извештаје буџетску основу и основу класификације примењену у усвојеном буџету.

40. Могу постојати разлике између рачуноводствене основе (готовинске, обрачунске или неке њихове модификације) коришћене за састављање и презентацију буџета и рачуноводствене основе коришћене у финансијским извештајима. Те разлике се могу јавити када се за рачуноводствени систем и буџетски систем прикупљају информације из различитих перспектива – буџет се може усредсредити на токове готовине или токове готовине плус одређене обавезе, док се у финансијским извештајима извештава о токовима готовине и обрачунским информацијама.

41. Формат и класификације усвојеног буџета се такође могу разликовати од формата усвојених за финансијске извештаје. У усвојеном буџету се ставке могу класификовати на истој основи која је усвојена и за финансијске извештаје, на пример, према економској класификацији, (накнада запослених, употреба робе и услуга, итд.) или функцији (здравство, просвета, итд.). Алтернативно, у буџету се ставке могу класификовати према конкретним програмима (на пример смањење сиромаштва или контрола заразних болести) или компонентама програма повезаним са циљним учинцима (на пример, студенти који дипломирају или хируршке операције које обавља ургентно одељење болнице) који се разликују од класификација усвојених за финансијске извештаје. Затим, периодични буџет за стално пословање (на пример просвета или здравство) се може одобрити засебно од капиталног буџета за капиталне издатке (на пример, инфраструктура или високоградња).

42. У МРС–ЈС 1 се од ентитета захтева да презентују у напоменама уз финансијске извештаје информације о основи за састављање финансијских извештаја и усвојеним значајним рачуноводственим политикама. Обелодањивање буџетске основе и основе за класификацију усвојене за састављање и презентацију усвојених буџета ће помоћи корисницима да боље разумеју везу између буџета и рачуноводствених информација обелодањених у финансијским извештајима.

43. Ентитет обелодањује у напоменама уз финансијске извештаје период усвојеног буџета.

44. Финансијски извештаји се презентују најмање једном годишње. Ентитети могу да усвоје буџете за неки годишњи период или за период од више година. Обелодањивање периода на који се односи усвојени буџет, када се тај период разликује од извештајног периода усвојеног за финансијске извештаје ће помоћи корисницима тих финансијских извештаја да боље разумеју везу између буџетских података и поређење буџета са финансијским извештајима. Обелодањивање периода на који се односи усвојени буџет када је тај период исти као и период на који се односе финансијски извештаји ће такође имати корисну улогу потврђивања нарочито у правним системима у којима се такође састављају и периодични буџети и финансијски извештаји и други извештаји.

**45. Ентитет идентификује у напоменама уз финансијске извештаје ентитете укључене у усвојени буџет.**

46. МРС–ЈС захтевају од ентитета да састављају и презентују финансијске извештаје у којима се консолидују сви ресурси које контролише дати ентитет. На нивоу централне власти финансијски извештаји састављени у складу са МРС–ЈС ће обухватати ентитете који зависе од буџета и јавна предузећа која контролише влада. Међутим, као што је напоменуто у параграфу 35 усвојени буџети, састављени у складу са статистичким моделима извештавања могу и да не обухватају пословање централне власти које се обавља на комерцијалној или тржишној основи. Доследно захтевима параграфа 31, буџетски и стварни износи ће се презентовати на упоредивој основи. Обелодањивање од стране ентитета обухваћених буџетом ће помоћи корисницима да идентификују степен у ком су активности ентитета предмет усвојеног буџета, као и чињеницу како се буџетски ентитет разликује од ентитета приказаног у финансијским извештајима.

**Усклађивање стварних износа на упоредној основи и стварних износа у финансијским извештајима**

47. Када се финансијски извештаји и буџет не састављају на упоредивој основи, стварни износи презентовани на упоредивој основи са буџетом у складу са параграфом 31 се усклађују са стварним износима презентованим у финансијским извештајима, уз засебну идентификацију свих разлика у основи, временском периоду и ентитету:

(а) Ако се за буџет усвоји обрачунска основа, усклађују се укупни приходи, укупни расходи и нето токови готовине из пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања; или

(б) Ако се за буџет усвоји основа различита од обрачунске основе, усклађују се нето токови готовине из пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања.

**Усклађивање се обелодањује у извештају о поређењу буџета и стварних износа или у напоменама уз финансијске извештаје.**

48. Разлике између стварних износа идентификованих у складу са упоредивом основом и стварних износа признатих у финансијским извештајима се могу корисно класификовати на следећи начин:

(а) Разлике у основама које се јављају када се усвојени буџет саставља на некој другој основи, а не на рачуноводственој основи. На пример, када се буџет саставља на готовинској основи или модификованој готовинској основи, а финансијски извештаји се састављају на обрачунској основи;

(б) Временске разлике које се јављају када се буџетски период разликује од извештајног периода који се приказује у финансијским извештајима; и

(ц) Разлике у ентитетима које се јављају када се из буџета изоставе програми или ентитети који су део ентитета за који се састављају финансијски извештаји.

Могу се јавити и разлике у форматима и плановима класификације усвојеним за презентацију финансијских извештаја и буџета.

49. Усклађивање које се захтева параграфом 47 овог стандарда ће омогућити ентитету да боље врши своје обавезе одговорности идентификовањем главних извора разлике између стварних износа на буџетској основи и износа признатих у финансијским извештајима. Овим стандардом се не спречава усклађивање сваког главног укупног збира и међузбира или сваке групе ставки презентоване у поређењу буџета и стварних износа са еквивалентним износима у финансијским извештајима.

50. За неке ентитете који усвајају исту основу рачуноводства за састављање и буџетске документације и финансијских извештаја ће се захтевати само идентификација разлика између стварних износа у буџету и еквивалентних износа у финансијским извештајима. То ће се јавити у



случајевима када се буџет (а) саставља за исти период, (б) обухвата исте ентитете и (ц) усваја исти формат презентације који се користи у финансијским извештајима. У овим случајевима усклађивање се не захтева. За друге ентитете који усвајају исту рачуноводствену основу за буџет и финансијске извештаје може постојати разлика у формату презентације, извештајном ентитету или извештајном периоду – на пример, за усвојени буџет се може усвојити различит формат презентације или класификације у односу на финансијске извештаје, може садржати само некомерцијалне активности ентитета или може бити буџет за више година. Усклађивање би било неопходно у случају постојања разлика у презентацији, времену или ентитетима између буџета и финансијских извештаја састављених на истој рачуноводственој основи.

51. За оне ентитете који користе готовинску основу рачуноводства (или модификовану готовинску или модификовану обрачунску основу) за презентацију усвојеног буџета и обрачунску основу за своје финансијске извештаје, главни збирови презентовани у извештају о буџету и стварно поређење се усклађују са нето токовима готовине из пословних активности, нето токовима готовине из инвестиционих активности, нето токовима готовине из активности финансирања презентованим у извештају о токовима готовине који се саставља у складу са МРС–ЈС 2, *Извештаји о токовима готовине*.

**52. Обелодањивање упоредних информација за претходни период у складу са захтевима овог стандарда се не захтева.**

53. Овим стандардом се захтева поређење буџетских и стварних износа које треба укључити у финансијске извештаје ентитета који свој усвојени буџет(е) учине доступним за јавност. Не захтева се обелодањивање поређења стварних износа из претходног периода са буџетом тог претходног периода, нити се захтева обелодањивање повезаних објашњења разлика између стварних износа и буџета тог претходног периода у финансијским извештајима за текући период.

#### **Датум ступања на снагу**

**54. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако неки ентитет примењује овај стандард за неки период пре 1. јануара 2009. године, он обелодањује ту чињеницу.**

55. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, према њеној дефиницији из МРС–ЈС, након овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на тај датум усвајања или касније.

## Основа за закључивање

*Ова основа за закључивање прати MPC-ЈС 24, али није његов део.*

### Делокруг стандарда

BC1. IPSASB-ов програм хармонизације са IFRS је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се хармонизију MPC-ЈС на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.

BC2. У многим правним системима, законом или другим меродавним актом се захтева да ентитети јавног сектора, било да се ради о влади или одређеном државном ентиту, да учине доступним за јавност усвојене буџете за које се сматрају одговорнима. Такво обелодањивање се захтева у интересу транспарентности владе. У неким случајевима, влада или државни ентитет који нису подложни таквом закону или други орган власти се могу добровољно одредити да учине доступним за јавност свој усвојени буџет. Овај стандард се примењује за владе и државне ентитете који учине доступним за јавност усвојене буџете за које се држе одговорним.

BC3. Усвојени буџет одражава финансијске карактеристике планова владе или других ентитета за наредни период, а, за ентитети које се финансирају из државног буџета он представља меродавни документ за потрошњу средстава. Извештавање о резултатима извршења буџета у поређењу са финансијским плановима ће повећати транспарентност финансијских извештаја и представља важан елемент испуњавања одговорности ентитета од којих се захтева да, или се они одређују да учине свој буџет(е) доступним за јавност Укључивање поређења буџетских и стварних износа у финансијске извештаје ће обезбедити финансијске информације да би се помогло корисницима да процене да ли су ресурси прикупљени онако како је очекивано и искоришћени у складу са буџетом (буџетима) који је одобрило законодавно или друго надлежно тело. У овом стандарду се користи термин “стварни” или “стварни износ” за описивање износа који су резултат извршења буџета. У другим правним системима се користе термини “остварени резултати буџета”, “извршење буџета” или слични термини са истим значењем као “стварни” или “стварни износ”.

BC4. Многе владе и државни ентитети који јавно обелодањују свој усвојени буџет (буџете) у оквиру њих презентују поређења стварних износа са износима планираним буџетом. Они обухватају и објашњење материјално значајних разлика између стварних и буџетских износа у напоменама уз финансијске извештаје или у дискусији и анализи руководства или сличним извештајима или у оствареним резултатима буџета или сличним извештајима објављеним заједно са финансијским извештајима. За ове владе и државне ентитете, поређења буџетских и стварних износа се генерално врше на нивоима надзора које одобравају законодавни или слични орган, а објашњења материјално значајних разлика се наводе тамо где се прекораче буџетска овлашћења. IPSASB сматра да је ова пракса одговарајућа и објавио је овај стандард да оснажи праксу и да захтева да га усвоје сви ентитети који своје усвојене буџете учине доступним за јавност.

BC5. Овим стандардом се од ентитета не захтева да учине доступним за јавност своје усвојене буџете, нити да утврђују захтеве за презентацију за усвојене буџете који су доступни јавности. То је изван делокруга овог стандарда. Међутим, IPSASB је указао да ће у будућности разматрати да ли треба развити неки MPC-ЈС који би се бавио овим питањима.

### Потреба за Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор

BC6. У MPC-ЈС 1 се објашњава да је сврха финансијских извештаја да обухвате обелодањивање информација како би ентитет извршио своју обавезу да (а) буде одговоран за таква питања као што су његова финансијска позиција, успешност и токови готовине и да (б) обезбеди информације корисне за оцењивање његове успешности у погледу трошкова услуга, ефикасности и достигнућа. Такође се напомиње да финансијско извештавање може да пружи корисницима информације о придржавању, на пример, законски усвојеног буџета ентитета.

BC7. Пре објављивања овог стандарда, MPC-ЈС 1 је подстицао али није захтевао да финансијски извештаји садрже поређење буџетских и стварних износа у случајевима у којима су финансијски извештаји и буџет урађени на истој основи. Међутим, у неким случајевима, ентитет може да учини доступним за јавност усвојени буџет који је састављен и презентован на основи која се разликује од основе финансијских извештаја и да се одреди да укључи поређење стварних и буџетских износа у финансијске извештаје. У MPC-ЈС 1 није дато упутство о подацима које треба обелоданити или о начину презентације у таквим околностима. IPSASB сматра да MPC-ЈС треба да се баве таквим околностима.

BC8. Овај стандард се примењује када се од ентитета захтева да учине доступним за јавност свој

усвојени буџет(е) или се определи да то чини. IPSASB сматра да су у таквим случајевима намера и дејство законодавног или другог органа јасне – ентитет се држи јавно одговорним за свој учинак у поређењу и у складу са буџетом. IPSASB такође сматра да је обелодањивање информација о буџетским и стварним износима неопходан елемент за испуњење одговорности таквих ентитета и у MPC–JC треба укључити захтеве којима би се обезбедило одговарајуће обелодањивање у финансијским извештајима.

BC9. Примена захтева овог стандарда за обелодањивање поређења стварних и буџетских износа у случају када се финансијски извештаји и буџет састављају на истој основи поспешује испуњење захтева одговорности за перформансе ентитета. Примена захтева овог стандарда у случају када се буџет и финансијски извештаји састављају на различитим основама, ће појачати улогу финансијских извештаја у извршењу обавезе ентитета да буде одговоран за поштовање усвојених буџета.

BC10. IPSASB је разматрао да ли треба да захтева или подстиче све ентитете јавног сектора осим јавних предузећа да учине доступним за јавност своје усвојене буџете и да се придржавају захтева овог стандарда. IPSASB је напоменуо да сврха овог MPC–JC није да се утврди да ли усвојене буџете треба учинити доступним за јавност, и сложио се да не треба да намеће такве захтеве ентитетима нити да појача постојеће препоруке док не размотри детаљније своју улогу у развоју захтева за буџетско извештавање. IPSASB је такође напоменуо да се ентитетима јавног сектора који не учине доступним за јавност своје усвојене буџете не забрањује да примењују захтеве овог стандарда ако се они определе за то.

### **Поређења са усвојеним буџетом**

BC11. Овим стандардом се захтева обелодањивање првобитних и коначних буџетских износа и стварних износа на упоредивој основи. Тиме се јача компонента поштовања прописа у оквиру одговорности идентификоване у MPC–JC 1. Корисници финансијских извештаја ће моћи да идентификују и одреде разлике између износа у првобитном односно коначном усвојеном буџету и њихових еквивалентних стварних износа (што се често назива “варијације” у рачуноводству) за сваки ниво обелодањеног законодавног надзора.

BC12. Овим стандардом се захтева да се објашњење материјално значајних разлика (било позитивних или негативних) између стварних и буџетских износа да у напомени за обелодањивање у финансијским извештајима, осим ако такво објашњење није укључено у другу документацију расположиву за јавност, објављену заједно са финансијским извештајима. IPSASB сматра да ће обелодањивање ове информације повећати транспарентност финансијских извештаја и појачати одговорност ентитета који учине доступним за јавност своје усвојене буџете. Објашњење таквих разлика се може укључити у дискусију и анализу руководства, преглед пословања, остварене резултате буџета или сличан извештај објављен заједно са финансијским извештајима. IPSASB сматра да када се ово објашњење укључи у такве извештаје, и напомени уз финансијске извештаје се читаоци усмере на те извештаје, није неопходно понављати то објашњење и у финансијским извештајима.

### **Обелодањивање првобитног и коначног буџета**

BC13. Буџети се састављају унапред за извештајни период и појава природних непогода и промене политичких или економских услова током буџетског периода могу наметнути потребу за ребалансом првобитно усвојеног буџета. У неким правним системима, овлашћење за такав ребаланс се делегира министру финансија или носиоцу сличне функције. У другим правним системима ребаланс мора одобрити законодавни систем. Када такав ребаланс одобрим одговарајући надлежни орган, она чине коначни буџет за извештајни период. IPSASB сматра да је обелодањивање првобитног и коначног буџета неопходно да би се осигурало да су корисници финансијских извештаја свесни природе и степена промена првобитног буџета који је усвојен током извештајног периода.

BC14. Ребаланси првобитног буџета се могу јавити као резултат политичких промена, укључујући промене владиних приоритета током извештајног периода, или као резултат непредвиђених економских услова. IPSASB сматра да је обелодањивање објашњења разлога промена првобитног буџета током извештајног периода, укључујући и објашњење да ли су промене између првобитног и коначног буџета последица прерасподела у оквиру буџета, или последица других фактора, неопходно за испуњење захтева одговорности и обезбеђивање корисних информација за анализу финансијских

ефеката променљивих економских услова и политичких промена. Објашњење се може укључити у напомене уз финансијске извештаје или у извештај објављен пре, у исто време или заједно са финансијским извештајима. Као што је у претходном тексту напоменуто у вези са објашњењима буџетских варијација, IPSASB сматра да, када се објашњење укључи у те извештаје, и у напоменама уз финансијске извештаје се корисници усмеравају на те извештаје, није неопходно понављати то објашњење и у финансијским извештајима.

#### **Усвајање буџетске основе и усклађивање буџетске и рачуноводствене основе**

BC15. Ентитети могу усвојити различите рачуноводствене основе за састављање својих финансијских извештаја и за своје усвојене буџете. Конкретно, неки ентитети који усвоје обрачунску основу рачуноводства за састављање својих финансијских извештаја састављају своје буџете на готовинској основи. Разлике између буџетске основе и финансијских извештаја се такође могу јавити као последица временских разлика, разлика у ентитетима или разлика у класификацији.

BC16. Овим стандардом се захтева да се поређења буџетских и стварних износа презентују на истој основи (формат, терминологија, буџетска основа и класификација) и за исте ентитете и период као и за усвојени буџет. То је неопходно да би се омогућило да финансијски извештаји приказују у којој мери су коришћени стварни износи у складу са законски усвојеним буџетима. Тиме ће се обезбедити да се обелодањивања врше на упоредивој основи, и да финансијски извештаји одражавају поштовање усвојеног буџета. Сходно томе, износе исказане у финансијским извештајима ће бити потребно кориговати да би били упоредиви са усвојеним буџетом када постоје разлике у основама, временске разлике или разлике у ентитетима.

BC17. Када се финансијски извештаји и буџет не састављају на упоредивој основи, а да би се корисницима омогућило да лакше идентификују везу између буџета и финансијских извештаја, овим стандардом се захтева да се ускладе стварни износи на буџетској основи са утврђеним еквивалентним износима презентованим у финансијским извештајима, идентификујући засебно све разлике у основама, временске разлике или разлике у ентитетима. Ако се буџет и финансијски извештаји састављају на истој основи, усклађивање разлика не би било неопходно.

#### **Презентација буџетских и стварних информација**

BC18. Овим стандардом се дозвољава да се буџетске и стварне информације презентују у засебном извештају или, само када се буџет и финансијски извештаји састављају на истој основи, у виду додатне колоне буџета у постојећим финансијским извештајима. Флексибилност метода презентације дозвољава ентитетима да презентују поређење на начин који најбоље задовољава потребе корисника, у исто време задржавајући значај укључивања поређења у финансијске извештаје. Забрана усвајања приступа додатне колоне за презентацију када се финансијски извештаји и буџет састављају на различитој основи рачуноводства је неопходна да би се обезбедило да се поређење буџетских и стварних износа презентује на упоредивој основи.

#### **Почетна примена**

BC19. Овај стандард је објавио IPSASB у децембру 2006. године. Његова примена се не захтева све до периода који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Циљ одложене примене је да се обезбеди довољно времена да ентитети развију и према потреби усагласе своје буџетске процедуре и процедуре финансијског извештавања, временске периоде и обухват. Подстиче се ранија примена овог стандарда.

BC20. IPSASB је разматрао да ли да такође обезбеди ослобађање од примене овог стандарда на две године од почетног усвајања MPC–JC али сматрао је да такво ослобађање није неопходно, због тога што би ентитети проценили и укључили захтеве овог стандарда у одређивање времена почетне примене свих MPC–JC.

#### **Ослобађање од захтева за обелодањивањем упоредних износа**

BC21. Овим стандардом се не захтева укључивање финансијских извештаја за текући период у обелодањивање поређења стварних износа из претходног периода са буџетом тог претходног периода, нити се захтева обелодањивање у финансијским извештајима за текући период тих повезаних објашњења разлика између стварних и буџетских износа из тог претходног периода.

BC22. Фокус овог стандарда је на пружању подршке извршавању обавезе ентитета да буде одговоран за своје придржавање усвојеног буџета за текући извештајни период. Многа обелодањивања која се захтевају овим MPC–JC се могу налазити у другој документацији објављеној заједно са финансијским извештајима, али не као њихов део. IPSASB је забринут да би захтев за

обелодањивање упоредних информација довео до презасићености информација и до претерано комплексне мреже захтева за извештавање а то не ми било у интересу корисника финансијских извештаја.

## Илустративни примери

Ови примери прате МРС-ЈС 24, али нису његов део.

Извештај о поређењу буџетских и стварних износа  
за владу XX за годину која се завршила 31. децембра 20XX.

Буџет на готовинској основи

(Класификација плаћања према функцијама)

Напомена: Буџетска и рачуноводствена основа се разликују. Овај Извештај о поређењу буџетских и стварних износа се саставља на буџетској основи.

(у новчаним јединицама)	Буџетирани износи		Стварни износи на упоредивој основи	*Разлика: коначни буџет и стварни
	Првобитни	Коначни		
<b>ПРИМАЊА</b>				
Опорезивање	X	X	X	X
Споразуми о помоћи	X	X	X	X
Међународне агенције	X	X	X	X
Друге донације и помоћ	X	X	X	X
Приходи: Позајмице	X	X	X	X
Приходи: Отуђење постројења и опреме	X	X	X	X
Трговинске активности	X	X	X	X
Други приходи	X	X	X	X
<b>Укупни приливи</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ПЛАЋАЊА</b>				
Здравство	(X)	(X)	(X)	(X)
Просвета	(X)	(X)	(X)	(X)
Јавни ред/безбедност	(X)	(X)	(X)	(X)
Социјална заштита	(X)	(X)	(X)	(X)
Одбрана	(X)	(X)	(X)	(X)
Стамбене погодности	(X)	(X)	(X)	(X)
Рекреација, култура и религија	(X)	(X)	(X)	(X)
Економска питања	(X)	(X)	(X)	(X)
Друго	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Укупна плаћања</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>НЕТО ПРИМАЊА/(ПЛАЋАЊА)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Колона "Разлика..." се не захтева. Међутим, поређење између стварног и првобитног или коначног буџета, јасно идентификовано као одговарајуће, се може укључити.

## Приступ додатне колоне

За владу УУ за годину која се завршила 31. децембра 20XX.

и за годишњи буџет и за финансијске извештаје се усваја обрачунска основа (Илустровано само за извештај о финансијској успешности.

Слична презентација би се усвојила и за друге финансијске извештаје.)

Стварни 20XX-1.	(у новчаним јединицама)	Стварни 20XX.	Коначни буџет 20XX.	Првобитни буџет 20XX.	*Разлика: Првобитни буџет и стварни
	<b>Приход</b>				
X	Порези	X	X	X	X
X	Провизије, новчане казне и лиценце	X	X	X	X
X	Приход од трансакција размене	X	X	X	X
X	Трансфери од других влада	X	X	X	X
X	Други приходи	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Укупни приход</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	<b>Расходи</b>				
(X)	Зараде, плате, примања запослених	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Донације и друга трансферна плаћања	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Коришћене залихе и потрошна роба	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Расходи амортизације	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Други расходи	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Трошкови финансирања	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>(X)</b>	<b>Укупни расходи</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
X	Учешће у суфициту придружених ентитета	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Суфицит (дефицит) за период</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	Приписив:				
X	Власницима ентитета који контролише	X	X	X	X
X	Мањинском учешћу	X	X	X	X
<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Колона "Разлика..." се не захтева. Међутим, поређење између стварног и првобитног или коначног буџета, јасно идентификовано као одговарајуће, се може укључити.

### Извод из напомена уз обелодањивања – за Владу X

(Влада X презентује свој усвојени буџет на готовинској основи и финансијске извештаје на обрачунској основи)

1 Буџет се усваја на готовинској основи функционалном класификацијом. Усвојени буџет покрива фискални период од 1. јануара 20XX. До 31. децембра 20XX и обухвата све ентитете унутар општег државног сектора. Општи државни сектор обухвата све ентитете идентификоване као министарства у напомени хх (састављеној у складу са МРС-ЈС 6, *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*).

2 Првобитни буџет је усвојен законодавном мером на (датум) и додатна апропријација ХХХ за помоћ после непогоде је одобрена законодавном мером на (датум) због земљотреса у Северном региону на (датум). Циљеви и политике првобитног буџета и накнадни ребаланси се објашњавају потпуније у пословном прегледу и извештају о буџетским исходима који се објављују заједно са финансијским извештајима.

3 Износ за који стварни издаци прелазе коначни буџет од 15% (25% у односу на првобитни буџет) за функцију здравствених услуга је био последица издатака изнад нивоа одобреног законодавном мером као одговор на земљотрес. Није било никаквих других материјално значајних разлика између коначног усвојеног буџета и стварних износа.

4 Буџет и рачуноводствене основе се разликују. Финансијски извештаји за целу владу се састављају на обрачунској основи коришћењем класификације засноване на природи расхода у извештају о финансијској успешности. Финансијски извештаји су консолидовани извештаји који

обухватају све контролисане ентитете, укључујући јавна предузећа за фискални период од 1. јануара 20XX. до 31. децембра 20XX. Финансијски извештаји се разликују од буџета који се усваја на готовинској основи и који се бави само општим државним сектором који искључује јавна предузећа и одређене нетржишне државне ентитете и активности.

5 Износи у финансијским извештајима су пребачени из обрачунске основе у готовинску основу и поново класификовани функционалном класификацијом да би били на истој основи на којој је урађен коначни усвојени буџет. Поред тога, кориговања износа у финансијским извештајима за временске разлике повезане са континуираном апропријацијом и за разлике међу обухваћеним ентитетима (јавним предузећима) су извршена да би се изразили стварни износи на упоредивој основи са коначним усвојеним буџетом.

6 Усклађивање стварних износа на упоредивој основи, како су презентовани у извештају о поређењу буџетских и стварних износа, и стварних износа у извештају о токовима готовине за годину која се завршила 31. децембра 20XX је приказано у даљем тексту. Финансијски извештаји и буџетска документација се састављају за исти период. Постоји разлика међу ентитетима: буџет се саставља за општи државни сектор, а у финансијским извештајима се консолидују сви ентитети које контролише влада. Постоји и разлика у основама: буџет се саставља на готовинској основи, а финансијски извештаји на обрачунској основи.

	Пословање	Финан- сирање	Инвести- рање	Укупно
Стваран износ на упоредивој основи како је презентован у упоредном извештају о стварним и буџетским износима	X	X	X	X
Разлике у основама	X	X	X	X
Временске разлике	-	-	-	-
Разлике у ентитетима	X	X	X	X
Стваран износ у извештају о токовима готовине	X	X	X	X

(Ово усклађивање би се могло укључити у извештај о поређењу буџетских и стварних износа или у напомени за обелодањивање)