

## **Увод у Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор према готовинској основи рачуноводства**

Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC) развија скуп препоручених рачуноводствених стандарда за ентитете јавног сектора под називом Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (MPC-JC). Одбор схвата значајне користи доследних и упоредивих финансијских информација у оквиру различитих правних система и верује да ће ови стандарди одиграти кључну улогу у омогућавању да се ове користи остваре. Усвајање MPC-JC од стране власти ће побољшати и квалитет и упоредивост финансијских информација ентитета из јавног сектора широм света.

IPSASB објављује MPC-JC који се баве финансијским извештавањем под готовинском основном рачуноводства и обрачунском основном рачуноводства.

IPSASB признаје право власти и националних тела која успостављају стандарде, да установе смернице и рачуноводствене стандарде за финансијско извештавање. IPSASB сматра да је овај стандард један важан корак у процесу унапређења доследности и упоредивости финансијског извештавања према готовинској основи и подстиче усвајање овог стандарда. Финансијски извештаји треба да буду наведени као сагласни са MPC-JC само уколико су усаглашени са свим захтевима из првог дела овог Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор.

IPSASB подстиче владе да се усмере ка усвајању обрачунске основе рачуноводства и хармонизацији националних прописа са MPC-JC осмишљеним за примену у ентитетима који су усвојили обрачунску основу рачуноводства. За ентитете који планирају да у будућности усвоје обрачунску основу рачуноводства од помоћи могу бити и друга издања IPSASB, поготово Студија 14 *Прелазак на обрачунску основу рачуноводства: смернице за владе и државне ентитете*.

## **МЕЂУНАРОДНИ РАЧУНОВОДСТВЕНИ СТАНДАРД ЗА ЈАВНИ СЕКТОР: ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ ПРЕМА ГОТОВИНСКОЈ ОСНОВИ РАЧУНОВОДСТВА**

### **Структура Стандарда**

Стандард се састоји из два дела:

- Први део је обавезујући. У њему се успостављају захтеви, применљиви на све ентитете који припремају финансијске извештаје опште намене према готовинској основи рачуноводства. Овај део дефинише готовинску основу рачуноводства, установљава захтеве обелодањивања информација у финансијским извештајима и пратећим напоменама, и бави се специфичним питањима извештавања. Захтеве овог дела стандарда морају испунити сви ентитети који наводе да је њихово извештавање у складу са Међународним стандардом за јавни сектор *Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства*.

Одељци 1.1 до 1.8 првог дела овог стандарда су објављени 2003. године. Одељак 1.9 првог дела, "Презентација буџетских информација у финансијским извештајима" је објављен 2006. године. Измене параграфа 1.3.4(ц), 1.3.7, 1.3.9(ц) и додатка 1 првог дела су извршене 2006. године као последица објављивања одељка 1.9.

Одељак 1.10 првог дела, „Примаоци спољне помоћи“ је објављен 2007. године су измењени параграфи 1.3.18 и Додатак 1 првог дела као последица објављивања одељка 1.10.

- Други део није обавезујући. Њиме се дефинишу додатне рачуноводствене политике и обелодањивања и подстичу се ентитети да их усвоје како би побољшали финансијску одговорност и транспарентност својих финансијских извештаја. У овај део укључена су објашњења алтернативних метода презентације одређених информација.

Параграфи 2.1.1 до 2.1.59 одељка 2.1, одељак 2.2 и прилози 2,3,4 и 5 су објављени 2003. године. Параграфи 2.1.37 до 2.1.40 су додати другом делу 2006. године како би се подстакла извесна обелодањивања буџетских и стварних износа, а као резултат тога ревидирани су параграф 2.1.36 и прилог 2. Параграфи 2.1.64 до 2.1.93 су додати у другом делу 2007. године да би се подстакла одређена обелодањивања у вези са екстерном помоћи, а параграфи 2.1.25, 2.1.30 и

додатак 2 су ревидирани као последица тога.

## **ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ ПРЕМА ГОТОВИНСКОЈ ОСНОВИ РАЧУНОВОДСТВА**

### **САДРЖАЈ**

---

Параграфи

Увод

Структура Стандарда

#### **Први део: Захтеви**

Циљ

1.1	<b>Делокруг захтева</b>	1.1.1–1.1.7
1.2	<b>Готовинска основа</b>	1.2.1 – 1.2.9
	Дефиниције	1.2.1 – 1.2.9
	Готовинска основа рачуноводства	1.2.2
	Готовински еквиваленти	1.2.3 – 1.2.5
	Готовина коју контролише извештајни ентитет	1.2.6 – 1.2.9
1.3	<b>Презентација и захтеви обелодањивања</b>	1.3.1 – 1.3.38
	Дефиниције	1.3.1 – 1.3.3
	Финансијски извештаји	1.3.4 – 1.3.11
	Информације које ће се презентовати у извештају о приливима и одливима готовине	1.3.12 – 1.3.29
	Класификација	1.3.17
	Линијске ставке, заглавља и подзбирови	1.3.18
	Извештавање на нето основи	1.3.19 – 1.3.23
	Плаћања трећих страна у име ентитета	1.3.24 – 1.3.29
	Рачуноводствене политике и напомене са објашњењима	1.3.30 – 1.3.38
	Структура напомена	1.3.30 – 1.3.31
	Избор и обелодањивање рачуноводствених политика	1.3.32 – 1.3.38
1.4	<b>Општа разматрања</b>	1.4.1 – 1.4.25
	Извештајни период	1.4.1 – 1.4.3
	Благовременост	1.4.4
	Датум одобравања	1.4.5 – 1.4.6
	Информације о ентитету	1.4.7 – 1.4.8
	Ограничења готовинских салда и приступа позајмицама	1.4.9 – 1.4.12
	Доследност презентације	1.4.13 – 1.4.15
	Упоредне информације	1.4.16 – 1.4.20
	Препознавање финансијских извештаја	1.4.21 – 1.4.25
1.5	<b>Исправљање грешака</b>	1.5.1 – 1.5.5
1.6	<b>Консолидовани финансијски извештаји</b>	1.6.1 – 1.6.21
	Дефиниције	1.6.1 – 1.6.4
	Економски ентитет	1.6.2 – 1.6.4
	Делокруг консолидованих извештаја	1.6.5 – 1.6.15
	Процедуре консолидовања	1.6.16 – 1.6.19
	Обелодањивања консолидовања	1.6.20
	Прелазне одредбе	1.6.21
1.7	<b>Страна валута</b>	1.7.1 – 1.7.8
	Дефиниције	1.7.1
	Поступање са готовинским приливима, одливима и салдима у страниј валути	1.7.2 – 1.7.8
1.8	<b>Датум ступања на снагу одељака 1.1. до 1.7 првог дела и прелазне одредбе</b>	1.8.1 – 1.8.3
	Датум ступања на снагу	1.8.1

Прелазне одредбе		
– консолидовани финансијски извештаји		1.8.2 – 1.8.3
<b>1.9 Презентација буџетских информација у финансијским извештајима</b>	<b>1.9.1–1.9.48</b>	
Дефиниције	1.9.1.–1.9.7	
Одобрени буџети	1.9.2.–1.9.4	
Првобитни и коначни буџет	1.9.5–1.9.6	
Стварни износи	1.9.7	
Презентација поређења буџетских и стварних износа		1.9.8.– 1.9.32
Делокруг	1.9.9–1.9.10	
Поређење буџетских и стварних износа	1.9.11–1.9.16	
Презентација	1.9.17–1.9.19	
Ниво груписања	1.9.20– 1.9.22	
Промене од првобитног до коначног буџета		1.9.23–1.9.24
Упоредива основа	1.9.25– 1.9.30	
Буџети за више година	1.9.31 – 1.9.32	
Обелодањивања буџетске основе, периода и делокруга у напоменама	1.9.33 – 1.9.40	
Усклађивање стварних износа на упоредивој основи и стварних износа у финансијским извештајима		1.9.41 – 1.9.46
Датум ступања на снагу одељка 1.9. првог дела		1.9.47 – 1.9.48
<b>1.10 Примаоци спољне помоћи</b>		
Дефиниције .....		1.10.1–1.10.7
Спољна помоћ	1.10.3–1.10.4	
Службени ресурси	1.10.5	
Споразуми о спољној помоћи	1.10.6–1.10.7	
Примљена спољна помоћ	1.10.8–1.10.17	
Неискоришћена спољна помоћ	1.10.18–1.10.20	
Пријем роба и услуга	1.10.21–1.10.22	
Обелодањивање репрограмираних или поништених дугова	1.10.23–1.10.24	
Обелодањивање непоштовања значајних услова		1.10.25–1.10.27
Датум ступања на снагу члана 1.10 и прелазне одредбе		1.10.28–1.10.34
Додатак 1: Илустрација захтева из првог дела стандарда		
<b>Други део: Препоручена додатна обелодањивања</b>		
<b>2.1 Препоручена додатна обелодањивања</b>		<b>2.1.1 – 2.1.63</b>
Дефиниције	2.1.1 – 2.1.2	
Будуће економске користи или услужни потенцијал	2.1.2	
Економска одрживост	2.1.3 – 2.1.5	
Ванредне ставке	2.1.6 – 2.1.14	
Ставке различите од редовних активности		2.1.8
Ставке за које се не очекује да ће се поновити у догледној будућности	2.1.9	
Ставке изван контроле или утицаја ентитета		2.1.10
Утврђивање ванредних ставки	2.1.11 – 2.1.14	
Контролисане трансакције	2.1.15 – 2.1.22	
Наплата прихода	2.1.18 – 2.1.20	
“Пролазни” токови готовине	2.1.21	
Трансферна плаћања	2.1.22	
Обелодањивања главних класа готовинских токова		2.1.23 – 2.1.30
Обелодањивања повезаних страна	2.1.31 – 2.1.32	
Обелодањивање имовине, обавеза		

и поређење са буџетима	2.1.33 – 2.1.40
Поређење са буџетом	2.1.36 – 2.1.40
Консолидовани финансијски извештаји	2.1.41 – 2.1.48
Стицања и отуђивања контролисаних ентитета и осталих пословних јединица	2.1.44 – 2.1.48
Заједничка улагања	2.1.49 – 2.1.50
Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама .....	2.1.51 – 2.1.63
Поновно исказивање финансијских извештаја	2.1.53 – 2.1.58
Упоредне информације	2.1.59
Консолидовани финансијски извештаји	2.1.60 – 2.1.61
Избор и коришћење општег индекса цена	2.1.62 – 2.1.63
Помоћ примљена од невладиних организација	2.1.64–2.1.65
Прималац спољне помоћи	2.1.66–2.1.93
<b>2.2 Државни и остали ентитети јавног сектора који намеравају да пређу на обрачунско рачуноводства</b>	<b>2.2.1 – 2.2.5</b>
Презентација извештаја о приливима и одливима готовине	2.2.1 – 2.2.2
Делокруг консолидованих извештаја – изузимање из економског ентитета	2.2.3 – 2.2.5
Додатак 2: Илустрација одређених обелодањивања препоручених у другом делу стандарда	
Додатак 3: Презентација извештаја о приливима и одливима готовине у форми коју захтева МРС-ЈС 2 Извештај о новчаном току	
Додатак 4: Квалитативне одлике финансијског извештавања	
Додатак 5: Успостављање контроле над другим ентитетом за потребе финансијског извештавања	

## **ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ ПРЕМА ГОТОВИНСКОЈ ОСНОВИ РАЧУНОВОДСТВА ПРВИ ДЕО: ЗАХТЕВИ**

*Први део овог стандарда поставља захтеве извештавања према готовинској основи рачуноводства. Делове стандарда штампане масним курзивом треба тумачити у контексту додатних параграфа у овом стандарду (који су писани обичним словима) као и у контексту Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор. Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор не примењују се на материјално безначајне ставке.*

### **Циљ**

Циљ овог стандарда је да пропише начин на који општи финансијски извештаји треба да буду презентовани према готовинској основи рачуноводства. Информације о приливима готовине, готовинским одливима и готовинским салдима ентитета, неопходне су ради утврђивања одговорности и зато што пружају податке корисне за процену способности ентитета да генерише довољно готовине у будућности, као и вероватних извора и употребе готовине. Приликом доношења и процењивања одлука о распоређивању готовинских средстава и одрживости активности ентитета, корисницима је потребно да имају знање у вези са временским распоредом и извесношћу прилива и одлива готовине. Усаглашеност са захтевима и препорукама овог стандарда побољшаће свеобухватно и транспарентно финансијско извештавање о приливима готовине, одливима готовине и готовинским салдима ентитета. Такође ће побољшати упоредивост са финансијским извештајима ентитета из претходних периода, као и са финансијским извештајима осталих ентитета који су усвојили готовинско рачуноводство.

## 1.1 Делокруг захтева

1.1.1 **Ентитет који припрема и презентује финансијске извештаје према готовинском рачуноводству, као што је дефинисано у овом стандарду, треба да примењује захтеве из првог дела овог стандарда приликом презентовања годишњих финансијских извештаја опште намене.**

1.1.2 Финансијски извештаји опште намене су извештаји намењени задовољавању потреба корисника који нису у позицији да захтевају извештаје прилагођене њиховим посебним потребама за информацијама. Корисници финансијских извештаја опште намене су порески обвезници, законодавна тела, повериоци, добављачи, шира јавност и запослени. Финансијски извештаји опште намене укључују извештаје приказане засебно или у оквиру неког другог јавног документа као што је годишњи извештај.

1.1.3 Овај стандард се подједнако односи на финансијске извештаје појединачног ентитета и на консолидоване финансијске извештаје економског ентитета (групе ентитета), као што су финансијски извештаји буџета. Стандард захтева припрему извештаја о приливима и одливима, готовине у ком се признаје готовина коју контролише извештајни ентитет и обелодањивање рачуноводствених политика и напомена са објашњењима. Такође, захтева да се износи који су измирени у име извештајног ентитета од стране трећих лица, обелодане у извештајима о приливима и одливима готовине.

1.1.4 **Ентитети чији су финансијски извештаји у складу са захтевима првог дела овог стандарда треба да обелодане ту чињеницу. Финансијске извештаје не треба описивати као усаглашене са овим стандардом уколико нису усаглашени са свим захтевима из првог дела овог стандарда.**

1.1.5 **Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора, осим на јавна предузећа.**

1.1.6 Предговор Међународним стандардима финансијског извештавања, који је објавио IASB, објашњава да су Међународни стандарди финансијског извештавања намењени примени у финансијским извештајима опште намене свих профитно оријентисаних ентитета. Јавна предузећа су дефинисана у даљем параграфу 1.2.1. То су профитно оријентисани ентитети. Сходно томе, од њих се захтева да се придржавају Међународних стандарда финансијског извештавања, као и Међународних рачуноводствених стандарда.

1.1.7 Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) основан је 2001. године, као замена дотадашњег Комитета за међународне рачуноводствене стандарде (IASC). MPC које је објавио ИАСЦ остају на снази, све док их не измени или стави ван снаге Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде.

## 1.2 Готовинска основа

### Дефиниције

1.2.1 **Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:**

**Готовина** подразумева готовину у благајни и депозите по виђењу.

**Готовинска основа** је рачуноводствена основа по којој се трансакције и остали догађаји признају тек када се готовина прими или плати.

**Готовински еквиваленти** су краткорочна, високоликвидна улагања која се брзо претварају у познате износе готовине и која су подложна занемарљивом ризику промене вредности.

**Новчани токови** су приливи и одливи готовине.

**Готовинска плаћања** су одливи готовине.

**Готовинска примања** су приливи готовине.

**Контрола готовине** настаје када ентитет може употребити, или на други начин имати користи од готовине за сврхе остваривања својих циљева и када може спречити или контролисати приступ другим лицима да остваре те користи.

**Јавно предузеће** је ентитет који поседује све следеће карактеристике:

(а) Има право да закључује уговоре у своје име;

(б) Има финансијско и пословно овлашћење да обавља делатност;

(ц) Продаје робу и услуге у редовном току свог пословања, другим ентитетима, ради

**остваривања добити или потпуног покрића трошкова;**

**(д) Не ослања се на стално државно финансирање да би одржало сталност пословања (осим набавке производа у оквиру независне трансакције); и**

**(е) Контролише га ентитет из јавног сектора**

#### **Готовинска основа рачуноводства**

1.2.2 Према готовинској основи рачуноводства, трансакције и догађаји се признају тек када ентитет прими или исплати готовину (или готовинске еквиваленте). Финансијски извештаји припремљени према готовинској основи обезбеђују читаоцима информације о изворима готовине примљене током периода, сврси употребе готовине и о готовинским салдима на датум извештавања. Фокус мерења у финансијским извештајима јесу готовинска салда и настале промене. Напомене уз финансијске извештаје могу пружити додатне информације о обавезама, као што су плативе обавезе и позајмице, као и о одређеној неготовинској имовини, као што су потраживања, улагања и некретнине, постројења и опрема.

#### **Готовински еквиваленти**

1.2.3 Готовински еквиваленти се држе ради измиривања краткорочних готовинских обавеза, пре него за сврхе улагања или за неке друге намене. Да би се улагање класификовало као готовински еквивалент, треба да постоји могућност брзог и једноставног претварања у познати износ готовине као и да буде подложно занемарљивом ризику од промене вредности. Због тога се неко улагање обично сматра готовинским еквивалентом једино ако има краткорочно доспеће, од нпр. три месеца, или краће, од датума стицања. Улагања у капитал се искључују из готовинских еквивалената, осим у случају да су, суштински, готовински еквиваленти.

1.2.4 Сматра се да позајмице банке генерално повећавају приливи готовине. Ипак, у неким правним системима, прекорачења рачуна у банкама која су наплатива по виђењу, чине саставни део управљања готовином ентитета. У оваквим условима, прекорачења рачуна у банкама се укључују као компоненте готовине. Одлика таквих банкарских аранжмана јесте да се салдо рачуна у банци често мења од позитивног до прекорачења.

1.2.5 Готовински токови искључују кретања између ставки које чине готовину, јер су ове компоненте део управљања готовином ентитета, а не повећања или умањења готовине коју ентитет контролише. Управљање готовином укључује улагања вишка расположиве готовине у готовинске еквиваленте.

#### **Готовина коју контролише извештајни ентитет**

1.2.6 Ентитет контролише готовину када може да користи ту готовину за остварење сопствених циљева, или када може на други начин остваривати користи од готовине, и када може онемогућити или контролисати приступ других тој користи. Готовина коју је ентитет прикупио, присвојио или која му је додељена, а коју ентитет може користити за финансирање својих пословних циљева, стицање капиталне имовине или за отплату дуга, јесте готовина коју контролише ентитет.

1.2.7 Износи које је ентитет депоновао на рачуну банке налазе се под контролом ентитета. У неким случајевима, готовина коју државни ентитет:

(а) Прикупља у име своје владе (или другог ентитета) депонује се на сопствени банковни рачун пре трансфера на консолидовани рачун прихода или други општи рачун владе;

(б) Треба да пренесе трећој страни у име своје владе, почетно се депонује на сопствени банковни рачун, пре трансфера овлашћеном примаоцу.

У овим случајевима ентитет контролише готовину само у периоду у коме се готовина налази на његовом банковном рачуну, пре трансфера на консолидовани рачун прихода, или други банковни рачун који контролише влада, или пре трансфера трећој страни. Параграф 1.4.9 захтева обелодањивање готовинских салда која има ентитет на датум извештавања, а која нису на располагању ентитету или подлежу екстерним ограничењима. Додатна упутства за рачуноводствено обухватање готовинских токова којима управља ентитет у име других ентитета, укључена су у параграфе 2.1.15 до 2.1.22 у другом делу овог стандарда.

1.2.8 У неким правним системима, влада ће управљати трошковима појединачних сектора и осталих ентитета преко централизоване функције трезора, која се често назива основом "јединственог рачуна". Према оваквом уређењу, појединачни сектори и ентитети не контролишу своје банковне рачуне. Уместо тога, новцем владе управља централни ентитет преко појединачног "јединственог" рачуна владе или више таквих рачуна. Централни ентитет ће вршити плаћања у име појединачних сектора и ентитета, након одговарајућих

овлашћења и документовања. Стога, појединачни сектори и ентитети не контролишу готовину која им је додељена, или им је на други начин дато одобрење да је утроше. У овим случајевима, трошкови појединачних сектора и ентитета приказиваће се у посебној колони “рачун трезора” (или слично) у извештају о приливима и одливима готовине, у складу са захтевима параграфа 1.3.24(а).

- 1.2.9 У неким случајевима, централизовану функцију трезора ће преузети ентитет који контролише рачун(е) банке са којих се врше плаћања у име појединих пословних сектора и осталих ентитета. У оваквим случајевима, трансфери на ове рачуне, и одливи са ових банковних рачуна одражавају приливе и одливе готовине које контролише централни ентитет у име појединачних пословних сектора и осталих ентитета. Параграф 1.3.13 наводи да се приливи и одливи готовине, који настају из трансакција којима управља ентитет у име других ентитета и које се признају у основним финансијским извештајима, могу презентовати на нето основи. Параграф 1.4.9 захтева обелодањивање готовинских салда која има ентитет на датум извештавања, а која нису расположива за коришћење од стране ентитета или су предмет екстерних ограничења.

### 1.3 Презентација и захтеви за обелодањивањем

#### Дефиниције

- 1.3.1 *Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:*  
***Рачуноводствене политике*** су посебни принципи, основе, конвенције, правила и праксе које је усвојио ентитет у припреми и презентацији финансијских извештаја.  
***Материјалну значајност*** поседује информација уколико њено изостављање или нетачно приказивање може утицати на одлуке или процене корисника финансијских извештаја.  
***Материјална значајност зависи од природе или величине ставке или грешке, која се разматра у посебним околностима изостављања или нетачности***  
***Датум извештавања*** је датум последњег дана периода извештавања на који се односе финансијски извештаји.  
***Економски ентитет*** је група ентитета састављена од матичног ентитета и једног или више контролисаних ентитета.

1.3.2 Финансијски извештаји су резултат обраде великог броја трансакција, које су структуриране спајањем у групе на основу њихове врсте или функције. Коначна фаза у процесу спајања и класификације је презентација сажетих и класификованих података који чине линијске ставке у финансијским извештајима или у напоменама. Ако линијска ставка није појединачно материјално значајна, спаја се са другим ставкама у финансијским извештајима или у напоменама. Ставка која није довољно материјално значајна да би оправдала одвојену презентацију у финансијским извештајима може, ипак, бити довољно материјална за одвојено презентовање у напоменама.

1.3.3 Принцип материјалног значаја омогућава да се специфични захтеви за обелодањивањем Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор не морају испунити, уколико произашла информација није материјално значајна.

#### Финансијски извештаји

1.3.4 *Ентитет треба да припреми и презентује финансијске извештаје опште намене, који укључују следеће делове:*

- (а) *Извештај о приливима и одливима готовине, којим се:*  
(i) *Признају сви приливи готовине, одливи готовине и салда готовине коју контролише ентитет; и*  
(ii) *Посебно идентификују плаћања које је извршила трећа страна у име ентитета, у складу са параграфом 1.3.24 овог стандарда;*  
(б) *Рачуноводствене политике и напомене са објашњењима; и*  
(ц) *Када ентитет свој одобрени буџет јавно објави, објављује поређење буџетских и стварних износа у оквиру засебног додатног финансијског извештаја или у виду додатне колоне у извештају о приливима и одливима готовине у складу са параграфом 1.9.8 овог стандарда.*

1.3.5 **Када ентитет одлучи да обелодани информације припремљене на основама различитим од готовинског рачуноводства, као што је дефинисано у овом стандарду, или као што се захтева у параграфу 1.3.4(а) или 1.3.4(ц), такве информације треба обелоданити у напоменама уз финансијске извештаје.**

1.3.6 Финансијски извештаји опште намене обухватају извештај о приливима и одливима готовине и друге извештаје у којима се обелодањују додатне информације о приливима, одливима и салдима готовине коју контролише ентитет, као и рачуноводствене политике и напомене. У складу са захтевима параграфа 1.3.4(а)(и) горе, једино се приливи и одливи готовине, као и готовинска салда која контролише ентитет, признају као таква у извештајима о приливима и одливима готовине или осталим извештајима који се могу припремати. У складу са захтевима параграфа 1.3.4(ц), финансијски извештаји опште намене могу садржати поређење буџетских и стварних износа у виду додатног финансијског извештаја.

1.3.7 Параграф 1.3.24 овог стандарда захтева обелодањивање у извештајима о приливима и одливима готовине одређених плаћања трећих страна у име извештајног ентитета. Плаћања која врше треће стране неће задовољавати дефиницију готовине, прилива и одлива готовине, као што је дефинисано у параграфу 1.2.1 овог стандарда и неће се презентовати као приливи и одливи готовине које контролише извештајни ентитет у извештају о приливима и одливима готовине или у осталим извештајима које може припремати извештајни ентитет. Параграфом 1.9.17 овог стандарда се предвиђа да ентитет може да презентује поређење буџетских и стварних износа као додатну колону буџета у извештају о приливима и одливима готовине само када се финансијски извештаји и буџет припремају на упоредивој основи. Када се буџет и финансијски извештаји не припремају на упоредивој основи, презентује се засебни извештај о поређењу буџетских и стварних износа.

1.3.8 Напомене уз финансијске извештаје укључују наративне описе или детаљније табеле или анализе износа приказаних у финансијским извештајима, као и додатне информације. Напомене укључују информације које се захтевају, као и оне чије обелодањивање препоручује овај стандард, а могу укључивати остала обелодањивања која се сматрају неопходним за фер презентацију и побољшање одговорности.

1.3.9 Овај стандард не спречава ентитет да у своје финансијске извештаје опште намене укључи друге извештаје, као додатак извештају о приливима и одливима готовине, као што је наведено у претходном параграфу 1.3.4. Због тога финансијски извештаји опште намене могу, такође, укључивати и додатне извештаје који, на пример:

(а) Презентују приливе готовине, одливе готовине и готовинска салда главних врста средстава, као што је консолидовани фонд прихода;

(б) Пружају додатне информације о изворима и употреби позајмица и природи и врсти одлива готовине; или

(ц) Обезбеђују поређење стварних и буџетских износа.

У складу са захтевима претходног параграфа 1.3.5, у било којим додатним извештајима ће бити презентовани једино приливи готовине, одливи и салда која су под контролом ентитета.

1.3.10 Ентитети који користе готовинску основу рачуноводства, често прикупљају информације о ставкама које се не признају по готовинској основи. Примери врста информација које се могу прикупљати укључују детаље о:

(а) Потраживањима, плативим обавезама, позајмицама и осталим обавезама, неготовинској имовини и разграниченом приходу и расходу;

(б) Преузетим и потенцијалним обавезама; и

(ц) Показатељима успешности и постизању циљева у пружању услуга.

1.3.11 Ентитети који припремају финансијске извештаје опште намене у складу са овим стандардом могу обелодањивати оне информације у напоменама уз финансијске извештаје, које ће бити употребљиве корисницима. Када се врше таква обелодањивања, потребно је да буду јасно описана и лако разумљива. Ако нису обелодањена у самим финансијским извештајима, поређења са буџетом могу, такође, да буду укључена у напомене. Други део овог стандарда препоручује укључивање информација о неготовинској имовини и обавезама и поређења са буџетом у финансијске извештаје опште намене.

## **Информације које се презентују у извештају о приливима и одливима готовине**



1.3.12 *Извештај о приливима и одливима готовине треба да презентује следеће износе за извештајни период:*

*(а) Укупне приливе готовине ентитета, са посебно приказаном подкласификацијом укупних прилива готовине, на основу класификација које одговарају пословању ентитета;*

*(б) Укупне одливе готовине ентитета, са посебно приказаном подкласификацијом укупних одлива готовине, на основу класификација које одговарају пословању ентитета;*

*(ц) Почетна и крајња готовинска салда ентитета.*

1.3.13 *Укупни приливи готовине и укупни одливи готовине, као и приливи и одливи готовине за сваку подкласификацију готовинских прилива и одлива, треба презентовати на бруто основи, изузев што се готовински приливи и одливи могу приказати на нето основи ако:*

*(а) Настају из трансакција које ентитет контролише у име других страна и које се признају у извештају о приливима и одливима готовине; или*

*(б) су за ставке чији је обрт брз, износи високи и рокови доспећа кратки.*

1.3.14 *Линијске ставке, наслове и подзбирове треба приказати у извештају о приливима и одливима готовине када је такво приказивање неопходно да би се приливи, одливи и салда готовине ентитета приказали на фер начин.*

1.3.15 Овај стандард захтева да сви ентитети презентују извештај о приливима и одливима готовине у којем се обелодањују почетна и крајња готовинска салда ентитета, укупни приливи и одливи готовине у току извештајног периода, и главне подкласификације. Ово ће обезбедити да финансијски извештаји пруже опсежне информације о готовинским салдима ентитета и променама у току периода, у облику који је приступачан и разумљив корисницима.

1.3.16 Обелодањивање информација о таквим питањима као што су готовинска салда ентитета, било да је готовина стечена на основу пореза, казни, провизија и/или позајмица или је утрошена за надокнаду трошкова пословања, стицање капиталне имовине или за измирење дуга, повећава транспарентност и одговорност финансијског извештавања. Ова обелодањивања ће, такође, омогућити бољу информисаност за потребе анализе и процене текућих готовинских средстава ентитета, вероватних извора и одрживости будућих прилива готовине.

### **Класификација**

1.3.17 Подкласификација (или класе) укупних прилива и одлива готовине која ће се обелоданити у складу са параграфима 1.3.12 и 1.3.14 јесте питање професионалне процене. Та процена ће се применити у контексту циља и квалитативних карактеристика финансијског извештавања према готовинској основи рачуноводства. Додатак 4 овог стандарда сумира квалитативне одлике финансијског извештавања. Укупни приливи готовине се могу класификовати тако да, нпр. посебно утврде приливе готовине од: опорезивања или расподеле, давања или донација; позајмица; прихода од отуђивања имовине, постројења и опреме; и осталих континуираних пружања услуга и трговинских активности. Укупни одливи готовине се могу класификовати да, на пример, посебно утврде одливе готовине у односу на: континуиране активности пружања услуга, укључујући трансфере оснивачима или другим владама или ентитетима; програме умањења дуга; стицања имовине, постројења и опреме; и било које трговинске активности. Алтернативне презентације су, такође, могуће, нпр., приливи готовине се могу класификовати по основу њиховог извора, а одливи готовине или у односу на природу одлива, или по функцији или програму у оквиру ентитета.

### **Линијске ставке, заглавља и подзбирови**

1.3.18 Фактори које треба размотрити приликом утврђивања које линијске ставке, заглавља и подзбирове треба приказати у оквиру сваке подкласификације, у складу са захтевима претходног параграфа 1.3.14 укључују: захтеве наведене у другим одељцима овог стандарда (на пример, параграф 1.10.8 захтева да укупна спољна помоћ примљена у готовини током периода буде обелодањена засебно на почетку извештаја о приливима и одливима) процену значаја обелодањивања за кориснике; и опсег неопходних објашњења и обелодањивања у напоменама уз финансијске извештаје. Параграфи од 2.1.23 до 2.1.30 другог дела овог

стандарда прописују обелодањивања додатних група токова готовине која се препоручују ентитету у напоменама уз финансијске извештаје, или у самим финансијским извештајима. Вероватно је да ће у многим, али не и у свим случајевима, ова обелодањивања задовољити захтеве претходног параграфа 1.3.12.

### **Извештавање на нето основи**

1.3.19 Овај стандард захтева извештавање о приливима, одливима и салдима готовине на бруто основи, осим у условима утврђеним у горњем параграфу 1.3.13. Параграфи од 1.3.20 до 1.3.21 у даљем тексту, даље разрађују услове у којима извештавање на нето основи може бити оправдано.

1.3.20 Влада и сектори владе, као и остали државни ентитети, могу управљати трансакцијама и обављати активности као заступници, у име других. Овакво управљање и заступништво може обухватати наплату прихода у име другог ентитета, пренос средстава одговарајућим корисницима или чување новца клијената. Примери таквих активности укључују:

- (а) Наплату пореза од стране једног нивоа владе за други ниво владе, не укључујући порез наплаћен од владе за сопствено коришћење, као део уговора о подели пореза;
- (б) Прихватање и отплата депозита по виђењу финансијске институције;
- (ц) Средства која за клијенте држе инвестициони ентитет или труст ентитета;
- (д) Рента која се наплаћује у име власника некретнина и која им се прослеђује;
- (е) Трансфери владиног сектора трећим странама, у складу са законодавством или осталим надлежним органима; и
- (ф) Средства којима управља централни ентитет према принципу “јединственог рачуна” за управљање трошковима владе (као што је наведено у параграфу 1.2.8).

1.3.22 У неким случајевима, износи готовинских токова, произашли из контролисаних трансакција, који “пролазе” преко банковног рачуна извештајног ентитета могу бити велики у поређењу са трансакцијама самог ентитета и контрола може бити краткотрајна, пре него што се износи пребаце крајњим примаоцима. Ово, такође, може важити за остале готовинске токове, укључујући на пример, дате авансе и отплате по основу:

- (а) Куповине и продаје инвестиција; и
- (б) Осталих краткорочних позајмица, на пример оних чији је период доспећа краћи од три месеца.

1.3.23 Признавање ових трансакција на бруто основи може нарушити могућност да се финансијским извештајима неких влада или владиних ентитета саопште информације о приливима и одливима готовине произашлих из активности самог ентитета. Стога, овај стандард омогућава да се приливи и одливи готовине компензују и презентују на нето основи у извештају о приливима и одливима готовине, под условима утврђеним параграфом 1.3.13.

### **Плаћања трећих страна у име ентитета**

1.3.24 *Када, током извештајног периода, трећа страна директно измирује обавезе ентитета или врши куповину роба и услуга у корист ентитета, ентитет треба да, у посебним колонама, у извештају о приливима и одливима готовине, обелодани:*

*(а) укупна плаћања које је извршила трећа страна, која су део економског ентитета коме припада и извештајни ентитет, са посебно приказаном подкласификацијом извора и употребе укупних одлива, користећи класификацију која одговара пословима ентитета, и*

*(б) укупна плаћања трећих страна које нису део економског ентитета коме припада извештајни ентитет, са посебно приказаном подкласификацијом извора и употребом укупних одлива на основу класификације која одговара пословима ентитета.*

*Таква обелодањивања треба вршити само када током извештајног периода трећа страна или прималац званично саопште ентитету да је плаћање извршено или га на други начин потврде.*

1.3.25 Када влада управља трошковима својих појединачних сектора и осталих ентитета преко централизоване функције трезора или путем “јединственог рачуна”, централни ентитет врши плаћања у име тих сектора и ентитета након одговарајућег овлашћења и документовања сектора. У овим случајевима, сектор или други ентитет не контролише приливе, одливе и салда готовине. Ипак, сектор или други ентитет има користи од плаћања која се врше у њихово име и познавање износа ових одлива је релевантно за кориснике приликом утврђивања готовинских средстава која је влада

доделила ентитету за тај период. У складу са параграфом 1.3.24(а), сектор или други ентитет приказује, у посебној колони у извештају о приливима и одливима готовине, износе плаћене од стране централног ентитета у њихово име и изворе и употребе утрошеног износа, подкласификованог у складу са основом која одговара сектору или другом ентитету. Ова обелодањивања ће омогућити корисницима да утврде укупни износ извршених плаћања, сврхе извршених плаћања, на пример плаћања извршена из износа алоцираних или додељених из општих прихода или из фондова посебне намене или осталих извора.

1.3.26 У неким правним системима, државни сектори или други ентитети могу имати сопствене банковне рачуне и контролисаће одређене приливе, одливе и салда готовине. У оваквим случајевима, упутствима или инструкцијама владе може се, такође, захтевати од једног сектора или ентитета да измире обавезе другог сектора или ентитета, или да купе одређену робу или услуге у име другог сектора или ентитета. У складу са параграфом 1.3.24(а), извештајни ентитет у посебној колони у извештају о приливима и одливима готовине приказује износ, изворе и употребе таквих готовинских издатака насталих у њихово име током извештајног периода. Ово ће помоћи корисницима приликом утврђивања укупних готовинских средстава економског ентитета, додељених ентитету током извештајног периода и извора и употребе тих готовинских средстава.

1.3.27 У неким случајевима, треће стране које нису део економског ентитета коме припада извештајни ентитет купују робу и услуге у име ентитета или измирују обавезе ентитета. На пример, национална влада може финансирати здравствени или образовни програм независне покрајинске или општинске власти, директним плаћањем добављачима и прибављањем и преносом неопходних залиха, другој власти, у неком периоду. Слично овоме, национална влада или независна хуманитарна агенција може директно платити грађевинском предузећу за изграђени пут за одређену управу, односно не мора директно давати средства самој управи. Ови одливи могу бити у виду донација или друге помоћи, или кредита који ће се отплаћивати. У овим случајевима, покрајинска или општинска власт не прима готовину (ни готовинске еквиваленте) директно, нити има контролу над банковним рачуном или сличним фондовима која је у њихову корист установио други ентитет. Због тога, износ који је подмирен или плаћен у њихово име не чини "готовину" дефинисану у овом стандарду. Ипак, влада има користи од плаћања извршених у њено име.

1.3.28 Параграф 1.3.24(б) захтева да ентитет, у посебној колони у извештају о приливима и одливима готовине, прикаже износ, изворе и употребе готовинских издатака треће стране, које нису део економског ентитета коме сам ентитет припада. Ово ће омогућити корисницима да утврде укупна готовинска средства додељена ентитету током извештајног периода, и у којој су мери та средства обезбеђена од страна које јесу или нису део владе којој припада извештајни ентитет. У неким случајевима, на датум извештавања, ентитет можда не зна да је трећа страна извршила плаћања у његово име, током извештајног периода. Ово се може догодити када трећа страна званично не обавести ентитет о извршеном плаћању или се не може потврди да је дошло до очекиваног одлива. Параграф 1.3.24 захтева да се плаћања треће стране обелодане у извештајима о приливима и одливима готовине, само када је током извештајног периода ентитет званично обавештен да су таква плаћања извршена или је плаћање потврђено на други начин.

1.3.29 Подкласификација (или класе) извора и употреба плаћања трећих страна која ће бити обелодањена у складу са параграфима 1.3.24(а) и 1.3.24(б) је питање професионалне процене. Фактори који ће се размотрити приликом тог просуђивања наведени су у параграфу 1.3.17.

## **Рачуноводствене политике и напомене са објашњењима**

### **Структура напомена**

1.3.30 *Напомене уз финансијске извештаје ентитета треба да:*

*(а) Презентују информације и основу за припрему финансијских извештаја и специфичне рачуноводствене политике, одабране и примењене на значајне трансакције и остале догађаје;*

*и*

*(б) Пруже додатне информације које нису приказане у финансијским извештајима, али су неопходне за фер презентацију прилива и одлива готовине и салда ентитета.*

1.3.31 **Напомене уз финансијске извештаје треба приказати на систематски начин. Свака ставка у извештају о приливима и одливима готовине и осталим финансијским извештајима треба да упућује на одговарајуће информације у напоменама.**

**Избор и обелодањивање рачуноводствених политика**

1.3.32 **Финансијски извештаји опште намене треба да прикажу информације које су:**

**(а) Разумљиве;**

**(б) Релевантне за потребе одлучивања и одговорности корисника; и**

**(ц) Поуздане, тако да:**

**(i) Верно представљају приливе готовине, одливе готовине и готовинска салда ентитета и остале обелодањене информација;**

**(ii) Буду неутралне, односно непристрасне; и**

**(iii) Буду потпуне по свим материјално значајним аспектима.**

1.3.33 Квалитет информација датих у финансијским извештајима опште намене одређује употребљивост тог извештаја за кориснике. Параграф 1.3.32 захтева развој рачуноводствених политика, како би се обезбедило да финансијски извештаји пружају информације које испуњавају одређени број квалитативних одлика. Додатак 4 овог стандарда резимира квалитативне одлике финансијског извештавања. Додатак, такође, наводи да благовременост информација може утицати на релевантност и поузданост финансијских информација. Одржавање потпуне и тачне рачуноводствене евиденције током извештајног периода веома је важно за благовремено састављање финансијских извештаја опште намене.

1.3.34 **Део о рачуноводствени политикама, у напоменама уз финансијске извештаје, треба да опише сваку специфичну рачуноводствену политику неопходну за правилно схватање финансијских извештаја, укључујући меру у којој је ентитет примењивао било које привремене одредбе из овог стандарда.**

1.3.35 **Неодговарајући рачуноводствени поступци се не могу правдати обелодањивањем коришћених рачуноводствених политика, напоменама или објашњењима.**

1.3.36 Приликом одлучивања о обелодањивању неке рачуноводствене политике, руководство разматра да ли ће обелодањивање помоћи кориснику да схвати начин на који су трансакције или догађаји приказани у исказаним приливима, одливима и салдима готовине. Рачуноводствена политика може бити од значаја чак иако приказани износи за текући и претходне периоде нису материјално значајни. Параграф 1.3.4 овог стандарда наводи да финансијски извештаји опште намене укључују рачуноводствене политике и објашњења. Стога, захтеви из параграфа 1.3.34 важе и за напомене уз финансијске извештаје.

1.3.37 **Када ентитет одлучи да у своје финансијске извештаје уврсти било која обелодањивања која се предлажу у другом делу овог стандарда, та обелодањивања треба да буду усаглашена са захтевима из параграфа 1.3.32.**

1.3.38 Други део овог стандарда подстиче обелодањивање додатних информација у напоменама уз финансијске извештаје. Када се врше таква обелодањивања, треба да буду разумљива и да задовољавају остале квалитативне одлике финансијских информација.

## **1.4 Општа разматрања**

### **Извештајни период**

1.4.1 **Финансијски извештаји опште намене треба да се подносе најмање једном годишње. Када се у ванредним условима промени извештајни датум ентитета и када се годишњи финансијски извештаји подносе за период дужи или краћи од године дана, ентитет треба да, као додаток у извештају за период краћи или дужи од године, обелодани:**

**(а) Разлог(е) коришћења у периоду који је краћи или дужи од годину дана; и**

**(б) Чињеницу да упоредни износи можда нису упоредиви.**

1.4.2 Извештајни датум је датум последњег дана извештајног периода на који се односе финансијски извештаји. У ванредним околностима од ентитета се може захтевати, или ентитет може одлучити да промени свој извештајни датум, како би, на пример, ускладио извештајни циклус са буџетским циклусом. У оваквим случајевима, важно је обелоданити разлог промене извештајног датума, и важно је да корисници знају да износи приказани за текући период и упоредни износи нису упоредиви.

1.4.3 Обично се финансијски извештаји доследно припремају и односе на период од годину дана. Ипак, неки ентитети одлучују да, из практичних разлога, припремају извештаје за период од 52 недеље. Стандард не искључује овакву праксу, пошто је мало вероватно да ће се тако припремљени финансијски извештаји битно разликовати од оних који се односе на период од годину дана.

### **Благовременост**

1.4.4 Корисност финансијских извештаја је умањена ако нису доступни корисницима у прихватљивом периоду након извештајног датума. Ентитет треба да буде у позицији да објави своје финансијске извештаје у периоду од 6 месеци након извештајног датума, мада се јасно препоручује временски рок који не премашује три месеца. Фактори као што су сложеност послова ентитета нису довољан разлог за неблаговремено извештавање. Специфичнији рокови се одређују законима и регулативом.

### **Датум одобравања**

1.4.5 *Ентитет треба да обелодани датум када су финансијски извештаји одобрени за објављивање, као и особу која је дала овлашћење. Ако друго тело има овлашћење да преправи финансијске извештаје након објављивања, ентитет треба да обелодани ту чињеницу.*

1.4.6 Датум одобравања је датум на који су финансијски извештаји одобрени за објављивање од стране појединца или тела, који имају овлашћење за финализацију извештаја ради објављивања. За кориснике је важно да знају када су извештаји одобрени за објављивање, јер у финансијским извештајима нису приказани догађаји након тог датума. Такође је за кориснике важно да знају ванредне услове под којима било које особе или организације имају овлашћења да исправе финансијске извештаје након објављивања. Појединци или тела која могу вршити исправке финансијских извештаја након објављивања су нпр. министри владе чији је ентитет саставни део, Скупштина или изабрано представничко тело. Ако се изврше промене, измењени финансијски извештаји чине нови скуп финансијских извештаја.

### **Информације о ентитету**

1.4.7 *Ентитет треба, уколико то већ није обелодањено у информацијама објављеним у финансијским извештајима, да обелодани:*

- (а) Седиште и законски облик ентитета и правни систем у ком послује;*
- (б) Опис природе послова и главних активности ентитета;*
- (ц) Релевантне законе који регулишу пословање ентитета, уколико исти постоје; и*
- (д) Назив матичног ентитета и крајњег матичног ентитета економског ентитета (уколико је применљиво и уколико постоји).*

1.4.8 Обелодањивање информација које се захтевају у параграфу 1.4.7 ће омогућити корисницима да утврде природу послова ентитета и да схвате законодавно и институционално окружење у коме ентитет послује. Ово је неопходно ради утврђивања одговорности и помоћи ће корисницима да схвате и процене финансијске извештаје ентитета.

### **Ограничења готовинских салда и приступа позајмицама**

1.4.9 *Ентитет треба да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје (са коментаром) природу и износ:*

- (а) Већих готовинских салда која нису расположива ентитету;*
- (б) Већих готовинских салда која подлежу екстерним ограничењима; и*
- (ц) Неискоришћених позајмица које могу бити на располагању за будуће пословне активности и за подмиривање капиталних обавеза, наводећи ограничења везана за коришћење ових средстава.*

1.4.10 Готовинска салда која држи ентитет не би била расположива за употребу ако, нпр.

контролисани ентитет послује у земљи где важе контроле размене или остала законска ограничења и салда нису расположива за општу употребу од стране матичног ентитета или осталих контролисаних ентитета.

1.4.11 Готовинска салда која контролише ентитет могу бити подложна ограничењима сврхе или временског распореда употребе ове готовине. Ова ситуација је честа када ентитет добије донацију која се мора искористити у специфичне сврхе. Ограничење, такође, постоји када на извештајни датум ентитет на сопственом банковном рачуну држи готовину коју је прикупио за друге стране у својству заступника, али је још није пренео тим странама. Иако ова салда контролише ентитет и исказују се као готовинска салда ентитета, засебно обелодањивање износа таквих ставки је корисно за читаоца.

1.4.12 Неискоришћене позајмице за ентитет представљају потенцијални извор готовине. Обелодањивање износа ових средстава према значајним врстама омогућава процену расположивости те готовине и мере у којој их је ентитет користио током извештајног периода.

### **Доследност презентације**

1.4.13 *Начин презентације и класификације ставки у финансијским извештајима треба да буде задржан од једног до другог периода, осим ако:*

*(а) Дође до значајне промене природе пословања ентитета или преглед презентације финансијских извештаја указује на то да ће промена утицати на прикладнију презентацију догађаја или трансакција; или*

*(б) Се промена презентације захтева будућим допунама овог стандарда.*

1.4.14 Већа реструктурирања начина пружања услуга, креирање новог или затварање постојећег већег владиног ентитета; значајно прибављање или отуђење; преглед укупне презентације финансијских извештаја опште намене, може указивати на потребу другачијег подношења извештаја о приливима или одливима готовине или осталих појединачних финансијских извештаја. На пример, влада може продати државну штедионицу која представља један од најважнијих контролисаних ентитета, док остатак економског ентитета углавном врши административне и саветодавне услуге. У овом случају, мало је вероватно да ће презентација финансијских извештаја, којима се финансијска институција идентификује као главна активност владе, бити одговарајућа.

1.4.15 Ентитет треба да промени презентацију својих финансијских извештаја, једино ако је вероватно да ће се измењена структура наставити да функционише као таква, или ако је корист од алтернативне презентације очигледна. Када се изврше такве промене у презентацији, ентитет врши рекласификацију својих упоредних информација, у складу са параграфом 1.4.19. Када је ентитет усаглашен са овим Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор, дозвољена је промена презентације, због усаглашавања са националним прописима, све док је измењена презентација у складу са захтевима овог стандарда.

### **Упоредне информације**

1.4.16 **Осим ако одредбе овог стандарда не дозвољавају или не захтевају другачије, упоредне информације из претходног периода треба обелоданити за све бројчане информације чије обелодањивање у финансијским извештајима захтева овај стандард, осим када се ради о финансијским извештајима за извештајни период у коме је овај стандард први пут примењен. Упоредне информације треба укључити у објашњавајуће и описне информације када је то релевантно за разумевање финансијских извештаја текућег периода.**

1.4.17 Овај стандард захтева презентацију извештаја о приливима и одливима готовине и наводи одређена обелодањивања која се захтевају у том извештају и напоменама. Стандард не искључује припрему додатних финансијских извештаја. Други део овог стандарда препоручује одређена додатна обелодањивања. Обелодањивање упоредних информација се, такође, подстиче када се припремају финансијски извештаји као додатак извештају о приливима и одливима готовине, или се врше обелодањивања, која су препоручена у другом делу овог стандарда.

1.4.18 У неким случајевима, описне информације дате у финансијским извештајима за претходни период(е) настављају да буду релевантне у текућем периоду. На пример, детаљи о судским споровима, чији је исход неизвестан на последњи извештајни датум и који још није решен, могу се обелоданити у текућем периоду. Корисницима је корисно да знају да је неизвесност постојала на последњи извештајни датум и да су током периода предузети кораци за решавање неизвесности.

1.4.19 **Када се презентација или класификација ставки које треба обелоданити у финансијским извештајима исправи, потребно је рекласификовати упоредиве износе, осим ако**

**то није изводљиво, како би се обезбедила упоредивост са текућем периодом и потребно је обелоданити природу, износ и разлоге било које рекласификације. Када је неизводљиво рекласификовати упоредиве износе, ентитет треба да обелодани разлоге неизвршења рекласификације и природу промена које би настале да су износи рекласификовани.**

1.4.20 Могу постојати услови у којима није могуће рекласификовати упоредиве информације да би се постигла упоредивост са текућим периодом. На пример, информације нису прикупљане у претходном периоду, на начин који би омогућио рекласификацију и можда те информације није могуће саставити. У таквим условима, треба обелоданити природу исправки упоредивих износа које је требало извршити.

### **Препознавање финансијских извештаја**

1.4.21 **Финансијски извештаји треба да буду јасно препознатљиви и различити од осталих информација у истом објављеном документу.**

1.4.22 Овај стандард се односи само на финансијске извештаје, а не и на друге информације приказане у годишњем извештају или другим документима. Због тога је важно да корисници могу разликовати информације које су припремљене на основу овог стандарда од осталих информација које могу бити од користи корисницима, али које не подлежу овом стандарду.

1.4.23 **Свака компонента финансијских извештаја треба да буде јасно препознатљива. Уз ово, потребно је наглашено приказати и поновити следеће информације, када је то неопходно за правилно разумевање приказаних информација:**

(а) **Назив извештајног ентитета или остале начине идентификације;**

(б) **Да ли финансијски извештаји покривају појединачни ентитет или економски ентитет;**

(ц) **Извештајни датум или период покривен финансијским извештајима, у зависности од тога шта је подесније за компоненте финансијских извештаја;**

(д) **Извештајну валуту; и**

(е) **Ниво прецизности који се користи у презентацији бројки у финансијским извештајима.**

1.4.24 Захтеви у параграфу 1.4.23 се обично испуњавају приказивањем заглавља страна и скраћених заглавља колона на свакој страни финансијског извештаја. Потребно је проценити и одлучити се за најбољи начин за приказивање таквих информација. На пример, када се финансијски извештаји читају у електронској форми, није потребно користити одвојене стране. У таквим случајевима, ставке утврђене у параграфу 1.4.23 се приказују довољно често, тако да је обезбеђена добра разумљивост информација.

1.4.25 Финансијски извештаји често постају разумљивији ако се информације прикажу у хиљадама или милионима јединица извештајне валуте. Ово је прихватљиво ако се обелодани ниво прецизности презентације и ако се сачувају релевантне информације.

## **1.5 Исправљање грешака**

1.5.1 **Када се појави грешка везана за приказани готовински салдо, износ грешке која се односи на претходне периоде треба приказати исправком готовине на почетку периода. Ако је изводљиво, потребно је поново исказати упоредне информације.**

1.5.2 **У напоменама уз финансијске извештаје, ентитет треба да обелодани следеће:**

(а) **Природу грешке;**

(б) **Износ исправке; и**

(ц) **Чињеницу да је упоредива информација поново исказана, или да је то неизводљиво.**

1.5.3 Грешке у припреми финансијских извештаја једног или више претходних периода могу се открити у текућем периоду. Грешке могу настати као резултат математичких грешака, грешака у примени рачуноводствених политика, погрешног тумачењем чињеница, проневером или превидима. Када се уочи грешка у односу на претходни период, врши се исправка почетног салда готовине, како би се кориговала грешка, а финансијски извештаји, укључујући упоредне информације за претходне периоде, приказују се као да је грешка коригована у периоду у коме је настала. Објашњење грешке и њена исправка укључени су у напомене.

1.5.4 поновно исказивање упоредних информација не доводи увек до исправки у финансијским извештајима, које су одобрила надлежна тела или су их евидентирали или завели регулаторни органи. ипак, национални закони могу захтевати исправке таквих финансијских извештаја.

1.5.5 Овај стандард захтева презентацију извештаја о приливима и одливима готовине и не искључује презентацију осталих финансијских извештаја. Када се подносе финансијски извештаји уз извештаје о приливима и одливима готовине, захтеви из параграфа 1.5.1 и 1.5.2 у вези исправки грешака, такође важе за те извештаје.

## **1.6 Консолидовани финансијски извештаји**

### **Дефиниције**

1.6.1 *Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:*

***Консолидовани финансијски извештаји су финансијски извештаји економских ентитета приказани као извештаји појединачног ентитета***

***Контрола је моћ управљања финансијском и пословном политиком другог ентитета, да би се остварила корист од његовог пословања.***

***Контролисани ентитет је ентитет који је под контролом другог ентитета (матичног ентитета).***

***Матични ентитет је ентитет који има контролу над једним или више других ентитета.***

***Економски ентитет је група ентитета састављена од матичног ентитета и једног или више контролисаних ентитета.***

### **Економски ентитет**

1.6.2 Израз “економски ентитет” се у овом стандарду користи да дефинише, у сврхе финансијског извештавања, групу ентитета коју сачињавају матични ентитет и било који контролисани ентитети.

1.6.3 Други изрази који се понекад користе за означавање економског ентитета укључују “административни ентитет”, “финансијски ентитет”, “консолидовани ентитет” и “група”.

1.6.4 Економски ентитет може обухватати ентитете који имају и социјалну политику и комерцијалне циљеве. На пример, државно стамбено одељење може бити економски ентитет који укључује ентитете који обезбеђују стамбене услуге по цени утврђеној социјалном политиком, као и ентитете који обезбеђују смештај на тржишној основи.

### **Делокруг консолидованих финансијских извештаја**

1.6.5 ***Матични ентитет, осим матичног ентитета утврђеног у параграфима 1.6.7 и 1.6.8, треба да подноси финансијске извештаје којима се консолидују сви контролисани ентитети, инострани и домаћи, осим оних наведених у параграфу 1.6.6.***

1.6.6 ***Контролисани ентитет треба искључити из консолидовања када послује под строгим екстерним ограничењима која онемогућавају матичном ентитету да има користи од његових активности.***

1.6.7 ***Матични ентитет који је и сам контролисани ентитет у потпуном власништву не треба да подноси консолидоване финансијске извештаје, под условом да корисници таквих финансијских извештаја не постоје или да се њихове потребе за информацијама испуњавају консолидованим извештајима матичног ентитета.***

1.6.8 ***Матични ентитет који је у потпуном власништву, не треба да подноси консолидоване финансијске извештаје, под условом да матични ентитет добије одобрење власника мањинског интереса.***

1.6.9 Корисници финансијских извештаја матичног ентитета владиног или другог јавног сектора су заинтересовани, или их треба информисати о готовинским ресурсима које контролише економски ентитет као целина. Ова потреба је задовољена консолидованим финансијским извештајима који приказују финансијске информације о економском ентитету као појединачном ентитету без обзира на законске границе посебних законских ентитета.

1.6.10 Параграф 1.3.4 овог стандарда захтева да извештајни ентитет припреми извештај о приливима и одливима готовине. У складу са захтевима параграфа 1.6.5, извештај о приливима и одливима готовине које припрема извештајни ентитет владе или другог јавног сектора, а који је матични ентитет, консолидоваће приливе готовине, одливе готовине и готовинска салда свих ентитета које контролише. Обелодањивања у напоменама, која се захтевају у првом делу овог стандарда, такође ће се приказивати на консолидованој основи. Додатак 5 илуструје примену концепта контроле приликом утврђивања ентитета финансијског извештавања.

1.6.11 Овај стандард не искључује припрему финансијских извештаја који су додатак извештају о приливима и одливима готовине. Ови додатни извештаји могу, нпр. обелоданити додатне информације о приливима и одливима које се односе на одређене групе средства или пружају додатне



детаље о одређеним врстама готовинских токова. Други део овог стандарда утврђује додатна обелодањивања која се подстичу код ентитета. Додатни извештаји и обелодањивања ће када је то подесно, такође, приказивати консолидоване информације.

1.6.12 За потребе финансијског извештавања, извештајни ентитет се може састојати од неколико контролираних ентитета, укључујући владине секторе, агенције и јавна предузећа. Утврђивање делокруга извештајног ентитета може бити тешко због великог броја потенцијалних ентитета. Због овога се извештајни ентитети често законски одређују. У неким случајевима, извештајни ентитет прописан овим стандардом, може се разликовати од извештајног ентитета утврђеног законом и потребна су додатна обелодањивања како би се задовољили законски захтеви за извештавањем.

1.6.13 Матични ентитет који је сам у потпуности у власништву другог ентитета (као што је владина агенција која је у потпуном власништву владе) не треба да подноси консолидоване финансијске извештаје када се такви финансијски извештаји не захтевају од стране матичног ентитета, а потребе других корисника најбоље се могу испунити консолидованим финансијским извештајима њиховог матичног ентитета. Ипак, у јавном сектору, многи матични ентитети који су потпуно или готово потпуно у власништву, представљају кључне секторе активности владе. У овим случајевима, потребе за информацијама одређених корисника неће бити задовољене презентацијом консолидованих финансијских извештаја на нивоу целе владе и сврха овог стандарда није да искључи те ентитете из припреме консолидованих финансијских извештаја. Владе су ово признале у многим надлежностима и законски су одредили захтеве финансијског извештавања за такве ентитете.

1.6.14 У неким правним системима, матични ентитет који је у готово потпуном власништву другог ентитета (нпр. јавно предузеће које има мање власништво приватног сектора) је такође изузет од презентације финансијских извештаја ако матични ентитет добије одобрење власника мањинског учешћа. Ако је ентитет у готово потпуном власништву, то често значи да матични ентитет има 90% или више гласачког права. За потребе овог стандарда, мањинско учешће је онај део контролисаног ентитета приписив учешћима које не поседује, директно, или индиректно преко контролираних ентитета, матични ентитета.

1.6.15 У неким случајевима, економски ентитет ће укључивати бројне прелазне контролне ентитете. На пример, док сектор здравства може бити матични ентитет, могу постојати посредни матични ентитети на локалном или регионалном нивоу сектора здравства. Одговорност и извештајни захтеви у свакој правној надлежности могу наводити који ентитети треба (или не треба) да припремају консолидоване финансијске извештаје. Када не постоје захтеви да посредни матични ентитет припрема консолидоване финансијске извештаје, али ако вероватно постоје корисници финансијских извештаја опште намене економског ентитета, привремени матични ентитети се подстичу да припремају и објављују такав извештај.

### **Процедуре консолидовања**

1.6.16 *Важне следеће процедуре консолидовања:*

**(а) Готовинска салда и готовинске трансакције између ентитета у оквиру економског ентитета треба у потпуности елиминисати;**

**(б) Када се финансијски извештаји, који се користе при консолидовању, састављају на различите извештајне датуме, потребно је извршити исправке због последица значајних готовинских трансакција које су се десиле између тих датума и датума финансијских извештаја матичног ентитета. У сваком случају, разлика између извештајних датума не треба да буде већа од три месеца; и**

**(ц) Консолидоване финансијске извештаје треба припремати користећи исте рачуноводствене политике за сличне готовинске трансакције. Ако то није изводљиво, треба обелоданити ту чињеницу, заједно са размерама ставки у консолидованим финансијским извештајима на којима су примењиване различите рачуноводствене политике.**

1.6.17 Процедуре консолидовања, описане у параграфу 1.6.16, пружају основ за припрему консолидованих финансијских извештаја за све ентитете у оквиру економског ентитета као посебне економске јединице.

1.6.18 Консолидовани финансијски извештаји треба да приказују једино трансакције између економског и осталих, њему екстерних ентитета. Стога се трансакције између ентитета у оквиру економског ентитета елиминирају, како би се избегло двоструко евидентирање. На пример, владин сектор може продати материјално средство другом владином сектору. Пошто је нето готовински

ефекат на цео извештајни ентитет владе нула, ову трансакцију треба елиминисати, како би се избегла прецењивање прилива и одлива готовине целог извештајног ентитета владе. Владин ентитет може држати средства код финансијске институције јавног сектора. Ова салда би се елиминисала на укупном нивоу владе, јер представљају салда у оквиру економског ентитета. Слично овоме, владин ентитет који послује у иностранству може извршити плаћање према владином сектору, које остаје “у транзиту” на извештајни датум. Уколико се у овом случају не елиминише трансакција, то би резултирало потцењеношћу исказивања готовинског салда и прецењеношћу исказивања одлива готовине.

1.6.19 Појединачни ентитети у оквиру економског ентитета могу усвојити различите политике за класификацију прилива и одлива готовине и за презентацију својих финансијских извештаја. Приливи и одливи готовине настали из сличних трансакција, класификују се и презентирају, на исти начин у финансијским извештајима, уколико је то изводљиво.

### **Обелодањивања консолидовања**

1.6.20 *У консолидованим финансијским извештајима треба извршити следећа обелодањивања:*

*(а) Листе значајних контролисаних ентитета, укључујући назив, правну надлежност у којој контролисани ентитет послује (када се разликује од матичног ентитета); и*

*(б) Разлоге неконсолидовања матичног ентитета.*

### **Прелазне одредбе**

1.6.21 Матични ентитети који усвоје овај стандард, могу имати велик број контролисаних ентитета са знатним обимом трансакција између тих ентитета. Због тога може бити тешко утврдити све трансакције и салда које треба елиминисати приликом припреме консолидованих финансијских извештаја економског ентитета. Зато параграф 1.8.2 дозвољава одступање од захтева да се елиминишу сва готовинска салда и трансакције између ентитета у склопу економског ентитета. Ипак, параграф 1.8.3 захтева да ентитети, на које се односе привремене одредбе, треба да обелодане чињеницу да нису елиминисана сва готовинска салда и трансакције између ентитета у оквиру економског ентитета.

## **1.7 Страна валута**

### **Дефиниције**

1.7.1 *У овом стандарду користе се следећи термини са наведеним значењима:*

***Закључни курс** је курс размене валута на датум извештавања.*

***Курсна разлика** је разлика која проистиче из извештавања о истом броју јединица стране валуте у извештајној валути по различитим девизним курсевима.*

***Девизни курс** је коефицијент размене двеју валута.*

***Страна валута** је валута различита од извештајне валуте неког ентитета.*

***Извештајна валута** је валута која је употребљена при састављању финансијских извештаја.*

### **Поступање са готовинским приливима, одливима и салдима у иностраној валути**

1.7.2 *Приливи и одливи готовине настале из трансакција у иностраној валути, треба евидентирати у извештајној валути ентитета, примењујући, на износ у иностраној валути, курс размене између извештајне валуте и стране валуте на датум прилива и одлива.*

1.7.3 *Готовинска салда у иностраној валути треба приказивати по закључном курсу.*

1.7.4 *Приливе и одливе готовинске иностраног контролизованог ентитета треба превести по курсу размене између извештајне валуте и стране валуте на датуме прилива и одлива.*

1.7.5 *Ентитет треба да обелодани износ разлика по основу размене увршћених као ставке поравнања између почетних и закључних готовинских салда за период.*

1.7.6 *Када се извештајна валута разликује од валуте земље у којој је пребивалиште ентитета, треба обелоданити разлог кориштења различите валуте. Треба*

**обелоданити и разлоге било које промене извештајне валуте.**

1.7.7 Владе и владини ентитети могу имати трансакције у иностраној валути, као што су позајмице у иностраној валути или куповина роба и услуга када је цена изражена у иностраној валути. Они, такође, могу имати инострана пословања и пребацити и примати готовину од тих иностраних пословања. Како би укључили девизне трансакције и инострана пословања у финансијске извештаје, ентитет мора исказати готовинске приливе, одливе и салда у извештајној валути.

1.7.8 Нереализовани добици и губици настали због промена девизних курсева не представљају приливе и одливе готовине. Ипак, утицај промена девизног курса на готовину у иностраној валути, приказан је у извештају о приливима и одливима готовине, како би се усагласила готовина на почетку и на крају периода. Овај износ се приказује одвојено од прилива и одлива готовине и укључује разлике, уколико постоје, када би ти приливи и одливи готовине били приказани по курсевима размене на крају периода.

**1.8 Датум ступања на снагу одељака 1 до 7 првог дела и прелазне одредбе**

**Датум ступања на снагу**

1.8.1 *Одељци 1 до 7 првог дела овог Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор ступају на снагу за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2004. Ранија примена се подстиче.*

**Прелазне одредбе – консолидовани финансијски извештаји**

1.8.2 *Од ентитета се не захтева да изврше усаглашавање са захтевима у параграфу 1.6.16(а) који се тичу елиминације готовинских салда и трансакција између ентитета у оквиру економских ентитета за извештајне периоде који почињу на датум у оквиру од три године, након датума првог усвајања овог стандарда.*

1.8.3 *Када ентитети примењују привремене одредбе из параграфа 1.8.2, треба да обелодани чињеницу да нису елиминисана сва готовинска салда и трансакције између ентитета у оквиру економског ентитета.*

**1.9 Презентација буџетских информација у финансијским извештајима**

**Дефиниције**

1.9.1 *У овом стандарду користе се следећи термини 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** је одобрени буџет за једну годину. Он не укључује објављене будуће процене или пројекције за периоде после буџетског периода.

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

**Одобрени буџет** представља 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 одобрени буџет.

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

**Буџет за више година** је буџет одобрен за неколико година. Он не садржи објављене будуће

**процене или пројекције за периоде после буџетског периода.**

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

#### **Одобрени буџети**

1.9.2. Одобрени буџет, како је дефинисан у овом стандарду, одражава предвиђене приходе или приливе који се очекују у годишњем или вишегодишњем буџетском периоду на основу текућих планова и предвиђених економских услова током тог буџетског периода, и расходе или издатке које је одобрило неко законодавно тело, било законодавство или друго релевантно надлежно тело. Одобрени буџет није будућа процена или пројекција заснована на претпоставкама о будућим догађајима и могућим акцијама руководства чије се дешавање не очекује нужно. Слично томе, одобрени буџет се разликује од проспективних финансијских информација које могу бити у форми прогнозе, пројекције или комбинације оба – на пример једногодишња прогноза плус петогодишња пројекција.

1.9.3 У неким правним системима, буџети се могу унети у закон као део процеса одобравања. У неким правним системима, одобрење се може обезбедити и без тога да буџет постане закон. Без обзира какав је процес одобравања, суштинска одлика одобрених буџета је то што овлашћење за подизање средстава из трезора државе или сличног органа у договорене и идентификоване сврхе обезбеђује виши законодавни орган или друго одговарајуће надлежно тело. Одобреним 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, одобрени буџет за који ће се ентитет држати одговорним може бити првобитни буџет, а у другим то може бити коначни буџет.

1.9.4 Ако се буџет не одобри пре почетка буџетског периода, првобитни буџет је буџет који је прво био одобрен за промину у датом буџетској години.

#### **Првобитни и коначни буџет**

1.9.5 Првобитни буџет може садржати преостале додељене износе који се у складу са законом аутоматски преносе из претходних година. На пример, процес формирања државног буџета у неким правним системима садржи законску одредбу којом се одређује аутоматско продужење апропријација ради покривања обавеза из претходног периода. Обавезе обухватају могуће будуће обавезе засноване на неком садашњем уговорном споразуму. У неким правним системима се могу називати обавезе или терети и укључују неизмирене куповине и уговоре код којих роба или услуге још нису примљени.

1.9.6 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 приливи током периода могу бити у дефициту, и интерни трансфери између позиција буџета могу бити неопходни да би се изашло у сусрет променама приоритета финансирања током фискалног периода. Сходно томе, средства додељена неком ентитету или за неку активност може бити потребно смањити у односу на износ који је првобитно додељен за дати период у циљу одржавања фискалне дисциплине. Коначни буџет садржи све овлашћене промене или измене.

#### **Стварни износи**

1.9.7 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**

1.9.8 *Према захтевима из параграфа 1.9.17, ентитет, који ставља на располагање јавности свој одобрени буџет(е), 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 извештају о приливима и одливима готовине који се тренутно презентује у складу са овим стандардом. Поређење буџетских и стварних износа се 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.**

#### **Делокруг**

1.9.9 Овај стандард се примењује на све ентитете од којих се захтева, или се они опредељују, да стављају на располагање јавности своје одобрене буџете. Овим стандардом се не захтева да се одобрени буџети стављају на располагање јавности, нити се захтева да се у финансијским извештајима обелодањују информације о одобреним буџетима који се не стављају на располагање јавности, нити се захтева да ти извештаји садрже поређења са њима.

1.9.10 У неким случајевима одобрени буџети ће се састављати да би се обухватиле све активности које контролише неки ентитет из јавног сектора. У другим случајевима се може захтевати да се засебни одобрени буџети стављају на располагање јавности за одређене активности, групе активности или ентитете укључене у финансијске извештаје владе или другог ентитета из јавног сектора. То се може десити, када, на пример финансијски извештаји владе обухватају државне службе или програме који имају пословну аутономију и припремају сопствене буџете, или када се буџет припрема само за општи државни сектор државне управе. Овај стандард се примењује на све ентитете који презентују финансијске извештаје када се одобрени буџети за ентитет или делови буџета стављају на увид јавности.

#### **Поређење буџетских и стварних износа**

1.9.11 Презентација у финансијским извештајима првобитних и коначних износа буџета и стварних износа на упоредивој основи са буџетом који се ставља на располагање јавности ће завршити циклус одговорности омогућавајући корисницима финансијских извештаја да идентификују да ли су ресурси добијени и коришћени у складу са одобреним буџетом. Разлике између стварних износа и буџетских износа, било да се ради о првобитном или коначном буџету (које се често називају “одступања” у рачуноводству), се такође могу презентовати у финансијским извештајима ради употпуњености.

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

1.9.13 Од ентитета се може захтевати, или се он може определити да, ставља на располагање јавности свој првобитни буџет, коначни буџет или и првобитни и коначни буџет. У околностима у којима се захтева да се и првобитни и коначни буџет ставе на располагање јавности, закон, пропис или неки други важећи акт често пружа 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 1.9.8(ц). У одсуству таквог упутства, материјално значајне разлике се могу одредити позивањем на, на пример, разлике између стварног и првобитног буџета у циљу усредсређивања на учинак у поређењу са првобитним буџетом, или на разлике између стварног и коначног буџета у циљу усредсређивања на поштовање коначног буџета.

1.9.14 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 потпуно ревидира како би се одразила промена услова, промена околности и искустава током извештајног периода. У параграфу 1.9.23 овог стандарда се захтева обелодањивање објашњења разлога промена између првобитног и коначног буџета. Та обелодањивања, заједно са обелодањивањима која се захтевају параграфом 1.9.8, ће обезбедити да се ентитети који стављају на располагање јавности свој одобрени буџет(е) држе јавно одговорним за свој учинак у поређењу са, и у складу са релевантним одобреним буџетом.

1.9.15 Дискусија и анализа руководства, преглед пословања или други јавни извештаји који пружају коментаре о учинку и остварењу током извештајног периода, укључујући објашњења свих материјално значајних разлика у односу на буџетске износе се често објављују заједно са финансијским извештајима. У складу са параграфом 1.9.8 (ц) овог стандарда, објашњење материјално значајних разлика између стварних и буџетских износа ће се укључити у напомене уз финансијске извештаје осим ако није укључено у друге јавне извештаје или документацију објављену заједно са финансијским извештајима и у напоменама уз финансијске извештаје се идентификују извештаји или документација у којима се налази објашњење.

1.9.16 У случајевима у којима се одобрени буџети стављају на располагање јавности само за неке ентитете или активности укључене у финансијске извештаје, захтеви из параграфа 1.9.8 ће се примењивати само на ентитете или активности који су изражени у одобреном буџету. То значи да, када се, на пример, буџет припрема само за општи државни сектор, обелодањивања која се захтевају параграфом 1.9.8 ће се вршити само за општи државни сектор.

## Презентација

1.9.17 *Ентитет презентује поређење буџетских и стварних износа у додатним колонама буџета у извештају о приливима и одливима готовине само када се финансијски извештаји и буџет припремају на упоредивој основи.*

1.9.18 Поређења буџетских и стварних износа се могу презентовати у засебном финансијском извештају (“извештају о поређењу буџетских и стварних износа” или у извештају са сличним називом). Алтернативно, у случајевима у којима се финансијски извештаји и буџет припремају 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 извештају о приливима и одливима готовине презентованом у складу са овим стандардом. У овим додатним колонама ће се идентификовати првобитни и коначни буџетски износи и, ако ентитет тако одабере, разлике између буџетских и стварних износа.

1.9.19 Када се буџет и финансијски извештаји не припремају на упоредивој основи, презентује се засебни извештај о поређењу буџетских и стварних износа. У тим случајевима, да би се осигурало да корисници не протумаче погрешно финансијске информације које се припремају на различитим основама, у финансијским извештајима би се могло корисно појаснити да се буџет и рачуноводствене основе разликују и извештај о поређењу буџетских и стварних износа се припрема на буџетској основи.

### Ниво груписања

1.9.20 Буџетска документација може обезбедити доста података о одређеним активностима, програмима или ентитетима. Ови подаци се често групишу у оквиру заједничких “буџетских позиција”, “буџетских класификација” или “буџетских ставки” за презентацију законодавном или другом надлежном органу и за њихово одобравање. Обелодањивањем буџета и стварних информација у складу са таквом класификацијом и груписањем се осигурава да се поређења врше на нивоу надзора законодавног или другог надлежног органа идентификованог у буџетској документацији.

1.9.21 У неким случајевима може бити потребно груписати детаљне финансијске информације укључене у одобрене 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. Одређивање нивоа груписања ће подразумевати професионално расуђивање. То расуђивање ће се применити у складу са циљевима овог стандарда и квалитативним карактеристикама финансијског извештавања утврђеним у параграфу 1.3.32 овог стандарда.

1.9.22 Додатне буџетске информације укључујући информације о остварењу услуга се могу презентовати у некој другој документацији осим финансијских извештаја. У другом делу овог стандарда се подстиче укључивање паралеле са таквом документацијом у финансијске извештаје.

### Промене од првобитног до коначног буџета

1.9.23 *Објашњење о томе да ли су промене од првобитног до коначног буџета последица прерасподела буџета или других фактора, ентитет презентује:*

*(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.*

1.9.24 Коначни буџет садржи све промене које су одобрене законским мерама или другим одређеним меродавним актом у циљу ревидирања првобитног буџета. Доследно захтевима овог стандарда, напомене уз финансијске извештаје или засебни извештај објављен пре, заједно са, или у исто време када и финансијски извештаји ће садржати објашњење промена од првобитног до коначног буџета. У овом објашњењу ће се, на пример, приказати да ли су ове промене последица прерасподеле 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 финансијским извештајима, али не као њихов део. Таква обелодањивања се такође могу укључити и у извештаје о оствареним резултатима буџета које објављује влада да би извештавала о извршењу буџета. Када се обелодањивања врше у засебним извештајима, а не у финансијским извештајима, напомене уз финансијске извештаје ће садржати паралелу са извештајем.

## **Упоредива основа**

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

1.9.26. 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 одобрени 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.

1.9.27 У финансијским извештајима се консолидују ентитети и активности које контролише дати ентитет. Као што је поменуто у параграфу 1.9.10, могу се одобрити и ставити на располагање јавности 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 ревидирања одобрених буџета, због тога што се овим стандардом захтева поређење стварних износа са одобреним буџетским износима.

1.9.28. Ентитети могу да за припрему својих финансијских извештаја и за своје одobreне буџете усвоје различите основе рачуноводства. На пример, у неким, мада ретким случајевима, влада или нека државна служба могу усвојити готовинску основу за своје финансијске извештаје, а обрачунску 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 приливу и одливу готовине и њиховима билансима. Међутим, буџетски ентитет и ентитет финансијског извештавања је обично један исти ентитет. Слично томе, период за који се буџет припрема 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 релевантно и благовремено подношење извештаја влади, јавности и другим корисницима.

1.9.29 У неким правним системима, буџети се могу припремати на готовинској или обрачунској основи конзистентно са статистичким системом извештавања који обухвата ентитете и активности који се разликују од оних у финансијским извештајима. На пример, буџети припремљени уз поштовање статистичког система извештавања се могу усредсредити на општи државни сектор и обухватити само ентитете који обављају “основне” 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.

1.9.30 У статистичким моделима извештавања општи државни сектор могу чинити нивои националних, државних/покрајинских и локалних власти. У неким правним системима националне власти могу контролисати државне/покрајинске и локалне власти, консолидовати те нивое власти у својим финансијским извештајима и састављати одобрени буџет који обухвата сва три нивоа власти и захтевати да се он стави на располагање јавности. У тим случајевима, захтеви овог стандарда ће се примењивати на финансијске извештаје тих ентитета националне власти. Међутим, у случајевима у којима националне власти не контролишу државне/покрајинске или локалне власти, у њиховим финансијским извештајима се неће консолидовати државне/покрајинске или локалне власти. Уместо тога се припремају засебни финансијски извештаји за сваки ниво власти. Захтеви овог стандарда ће се примењивати само на финансијске извештаје државних ентитета када се одобрени буџети за ентитете и активности или њихове делове које они контролишу стављају на располагање јавности.

### **Буџети за више година**

1.9.31 Неке владе и други ентитети одобравају и стављају на располагање јавности буџете за више

година, а не засебне годишње буџете. Буџети за више година обично обухватају низ годишњих буџета или годишњих буџетских циљева. Одобрени буџет за сваку компоненту годишњег периода одражава примену буџетске политике везане за вишегодишњи буџет за период дате компоненте. У неким случајевима буџет за више година обезбеђује преношење неискоришћених апропријација у наредну годину.

1.9.32 Владе и други ентитети са буџетима за више година могу заузети различите приступе одређивању свог првобитног и коначног буџета у зависности од начина на који је њихов буџет донесен. На пример, влада може донети двогодишњи буџет који садржи два одобрена годишња буџета и у том случају је могуће идентификовати првобитни и коначни одобрени буџет за сваки годишњи период. Ако се неискориштене апропријације из прве године двогодишњег буџета законски одобре за потрошњу у другој години, “првобитни” буџет за другу годину ће се повећати за ове “пренесене” износе. У ретким случајевима у којима влада доноси двогодишњи буџет или буџет за неки други вишегодишњи период у ком се не одвајају посебно буџетски износи сваког годишњег периода, може бити неопходно расуђивање за идентификовање износа који су приписиви сваком годишњем периоду код одређивања годишњих буџета за потребе овог стандарда. На пример, првобитни и коначни одобрени буџет за прву годину двогодишњег периода ће обухватати сва одобрена капитална стицања за двогодишњи период које су се јавиле током прве године, заједно са износом ставки прихода 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. У другом делу овог стандарда се подстиче обелодањивање везе између буџетских и стварних износа током буџетског периода.

Обелодањивања буџетске основе, периода и делокруга у напоменама

**1.9.33 У напоменама уз финансијске извештаје ентитет објашњава буџетску основу и основу класификације усвојену у одобреном буџету.**

1.9.34. Могу постојати разлике између рачуноводствене основе (готовинске, обрачунске или њихове модификације) коришћене за припрему 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 и одређена разграничења и обавезе, док се у финансијским извештајима извештава о приливима и одливима готовине.

1.9.35. Формати и планови класификације усвојени за презентацију одобреног буџета се такође могу разликовати од формата усвојених за финансијске извештаје. У одобреном буџету се ставке могу класификовати на истој основи која је усвојена и за финансијске извештаје, на пример, према економској природи, (накнада запослених, коришћење 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 хитна служба болнице) који се разликују од класификација усвојених за финансијске извештаје. Затим, редовни буџет за стално пословање (на пример здравство, просвета) се може одобрити одвојено од капиталног буџета за капиталне издатке (на пример, инфраструктура или објекти).

1.9.36 Обелодањивање буџетске основе и основе за класификацију усвојене за припрему и презентацију одобрених буџета ће помоћи корисницима да боље разумеју везу између буџета и рачуноводствених информација обелодањених у финансијским извештајима.

**1.9.37 У напоменама уз финансијске извештаје ентитет обелодањује период одобреног буџета.**

1.9.38 Финансијски извештаји се презентују најмање једном годишње. Ентитети могу да одобре буџете за неки годишњи период или за период од више година. Обелодањивање периода на који се односи одобрени 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 одобрени 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 припремају и периодични



буџети и финансијски извештаји.

- 1.9.39 ***У напоменама уз финансијске извештаје ентитет идентификује ентитете укључене у одобрени буџет.***
- 1.9.40 У параграфу 1.6.5 овог стандарда се од ентитета који контролишу захтева да припремају и презентују консолидоване финансијске извештаје који обухватају ентитете који зависе од буџета и јавна предузећа која контролише влада. Међутим, као што је напоменуто у параграфу 1.9.29 одобрени буџети, припремљени у складу са статистичким моделима извештавања могу и да не обухватају пословање владе које се обавља на комерцијалној или тржишној основи. Доследно захтевима параграфа 1.9.25, буџетски и стварни износи ће се презентовати на упоредивој основи. Обелодањивање ентитета обухваћених буџетом ће помоћи корисницима да идентификују меру у којој су активности ентитета предмет одобреног буџета и начин на који се буџетски ентитет разликује од ентитета приказаног у финансијским извештајима.

### **Усклађивање стварних износа на упоредивој основи и стварних износа у финансијским извештајима**

- 1.9.41 ***Стварни износи за које се у складу са параграфом 1.9.25 захтева презентовање на упоредивој основи се, у случају да финансијски извештаји и буџет нису састављени на упоредивој основи, усклађују са укупним приливом и укупним одливом готовине уз идентификовање свих разлика у погледу времена, основе и ентитета. Усклађивање се обелодањује у извештају о поређењу буџета и стварних износа или у напоменама уз финансијске извештаје.***
- 1.9.42 Разлике између стварних износа идентификованих у складу са упоредивом основом и стварних износа признатих у финансијским извештајима се могу корисно класификовати на следеће:
- (а) Разлике у буџетским основама које се јављају када се одобрени буџет припрема на некој другој основи, а не на рачуноводственој основи. На пример, када се буџет припрема на обрачунској основи или модификованој готовинској основи, а финансијски извештаји се припремају на готовинској основи;
  - (б) Временске разлике које се јављају када се буџетски период разликује од извештајног периода који се одражава 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 припремају финансијски извештаји.
- Могу се јавити и разлике у форматима и плановима класификације усвојеним за презентацију финансијских извештаја и буџета.
- 1.9.43 Усклађивање које се захтева параграфом 1.9.41 овог стандарда ће ентитету омогућити да боље врши своје обавезе одговорности идентификовањем главних извора разлике између стварних износа на буџетској основи и укупних прилива готовине и укупних одлива готовине признатих у извештају о приливима и одливима готовине. 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.
- 1.9.44 Од ентитета који усвајају готовинску основу рачуноводства за припрему и буџетске документације и финансијских извештаја се неће захтевати усклађивање када се буџет припрема за исти период, обухвата исте ентитете и усваја се исти формат презентације као и за финансијске извештаје. Код других ентитета који усвајају исту рачуноводствену основу за буџет и финансијске извештаје може постојати разлика у формату презентације, извештајном ентитету или извештајном периоду – на пример, за одобрени буџет се може усвојити различит формат презентације или класификације у односу на финансијске извештаје, он 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 припремљених на истој рачуноводственој основи.

- 1.9.45 **Не захтева се обелодањивање упоредних информација за претходни период у складу са захтевима овог стандарда.**
- 1.9.46 Овим стандардом се захтева поређење буџетских и стварних износа које треба укључити у финансијске извештаје ентитета који свој одобрени буџет(е) стављају на располагање јавности. Не захтева се обелодањивање поређења стварних износа из претходног периода са буџетом тог претходног периода, нити се захтева обелодањивање повезаних објашњења разлика између стварних и буџетских износа тог претходног периода у финансијским извештајима за текући период.

## **Датум ступања на снагу одељка 1.9 првог дела**

- 1.9.47 **Ентитет примењује одељак 1.9 овог Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 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 одељак 1.9 овог стандарда за неки период пре 1. јануара 2009. године, он обелодањује ту чињеницу.**
- 1.9.48. Када неки ентитет усвоји овај стандард после датума ступања на снагу одељка 1.9 како је утврђено у параграфу 1.9.47, параграфи 1.9.1 до 1.9.46 овог стандарда се примењују на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на тај датум усвајања или касније.

## **1.10 Примаоци спољне помоћи**

### **Дефиниције**

1.10.1 **Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:**

**Додељена спољна помоћ** је свака спољна помоћ, укључујући спољне субвенције, техничку помоћ, гаранције или другу помоћ, коју прима ентитет који је од стране другог ентитета одређен као прималац

**Билатералне агенције за спољну помоћ** су агенције које се формирају у складу са националним законом, прописима или другим државним овлашћењима које за циљ, или један од циљева, имају обезбеђивање спољне помоћи те државе или једног њеног дела.

**Спољна помоћ** означава све службене ресурсе које прималац може да користи или да има неку другу корист од њих и остварењу својих циљева.

**Мултилатералне агенције за спољну помоћ** су све агенције формиране међународним споразумима које за циљ, или један од циљева, имају обезбеђивање спољне помоћи.

**Невладине организације (НВО)** су све стране или домаће агенције формиране независно од контроле било које владе, са циљем обезбеђивања помоћи владама, владиним агенцијама, другим организацијама и појединцима.

**Службени ресурси** су сви зајмови, субвенције, техничка помоћ, гаранције и други облици помоћи који су дати или ће бити дати у склопу обавезујућег споразума од стране мултилатералних или билатералних агенција за спољну помоћ или од стране владе или владиних агенција, осим примаоцу који припада истој држави као и влада или владина агенција која пружа или се обавезала да пружа помоћ.

**Пренети зајмови из спољне помоћи** су зајмови за спољну помоћ одобрени ентитетима које прималац помоћи даје другом ентитету.

1.10.2 Различите организације могу да користе различиту терминологију за спољну помоћ или класе спољне помоћи. На пример, неке организације могу да користе термин спољна подршка или подршка уместо помоћи. У овим случајевима, мало је вероватно да ће различита терминологија изазвати конфузију. Међутим, у другим случајевима, терминологија може бити битно другачија. У тим случајевима, они састављачи, ревизори и корисници финансијских извештаја опште намене ће морати да размотре суштину дефиниције, а не само терминологију, приликом доношења одлуке да ли се захтеви овог стандарда примењују на годишње финансијске извештаје ентитета за периоде који

почињу на дан усвајања или касније.

### **Спољна помоћ**

1.10.3 Спољна помоћ је дефинисана у параграфу 1.10.1 као сви службени ресурси које прималац може да користи или да има користи од њих у остварењу својих циљева. Службени ресурси, како су дефинисани у параграфу 1.10.1 не укључују помоћ коју обезбеђују невладине организације (НВО) чак и у случају када је та помоћ обезбеђена у склопу обавезујућег споразума. Помоћ коју пружају НВО, без обзира на то да ли је у облику донација у готовини или измирења са трећим странама, презентују се у финансијским извештајима и обелодањују у напоменама у складу са захтевима из одељака 1.1 до 1.9 првог дела овог стандарда. Параграф 2.1.64 подстиче али не захтева да се обелодањивања из параграфа 1.10.1 до 1.10.27 примењују на помоћ примљену од НВО када је то изводљиво.

1.10.4 НВО, како су дефинисане у параграфу 1.10.1 су стране или домаће агенције формиране независно од контроле било које владе. У неким ретким случајевима, може бити нејасно да ли је донаторска организација билатерална или мултилатерална агенција за спољну помоћ или НВО, па самим тим независна од контроле било које владе. Када таква донаторска организација обезбеђује или се обавезује да обезбеди помоћ у складу са условима обавезујућег споразума разлика између службених ресурса, како су дефинисани у овом стандарду, и ресурса које обезбеђује НВО може да буде нејасна. У тим случајевима биће потребно стручно расуђивање како би се одредило да ли примљена помоћ задовољава дефиницију спољне помоћи и да ли зато на њу треба да се примењују захтеви за обелодањивањем наведени у овом одељку.

### **Службени ресурси**

1.10.5 Службени ресурси су дефинисани у параграфу 1.10.1 као ресурси обезбеђени у склопу обавезујућег споразума од стране мултилатералних или билатералних агенција за спољну помоћ или од стране владе или владиних агенција, осим примаоцу који припада истој држави као и влада или владина агенција која пружа помоћ. Влада, како је поменута у дефиницији о службеним ресурсима, може да укључује владе држава, покрајина, области или локалне власти било које земље. Због тога, помоћ коју пружа, на пример, влада државе или владина агенција, влади или локалним властима неке друге државе је спољна помоћ, онако како је дефинисани у овом стандарду. Међутим, помоћ коју пружа влада државе неком другом нивоу власти у истој држави не задовољава услове из дефиниције службених ресурса па се зато не може назвати спољном помоћи.

### **Споразуми о спољној помоћи**

1.10.6 Владе које траже одређене облике спољне помоћи могу да учествују у формалним састанцима или серијама састанака са донаторским организацијама. На тим састанцима може да се разговара о макроекономским плановима владе и неопходној помоћи за развој, или то могу да буду билатерални састанци на нивоу влада у вези помоћи за финансирање трговине, војне помоћи, помоћи за платни биланс и других облика помоћи. У то могу да буду укључени и одвојени састанци на којима се разговара о потребама за хуманитарном помоћи када се те потребе јаве. Иницијални разговори могу довести до изјаве о намерама, или обећања која нису обавезујућа за владу или агенцију за спољну помоћ. Са друге стране, могу да се постигну споразуми који ће касније постати обавезујући како би услови за добијање бесповратне помоћи или зајма, уколико постоје, били испуњени од стране ентитета примаоца.

1.10.7 Споразуми о спољној помоћи могу да омогуће ентитету да:

(а) Преузме у готовини целокупна средства зајма или донације или трансхе зајма или донације;

(б) Тражи надокнаду за квалификујуће исплате ентитета извршене трећој страни, којима је у готовини измирена обавезе ентитета, онако како је дефинисана у споразуму о зајму или донацији; или

(ц) Захтева од агенције за спољну помоћ да изврши плаћања директно трећој страни, чиме се у готовини измирују обавезе ентитета примаоца према наводима у споразуму о зајму или донацији, укључујући обавезу ентитета примаоца у вези са робом или услугама коју је обезбедила или треба да обезбеди НВО.

Споразуми о спољној помоћи могу такође да укључују пружање робе или услуга у природи примаоцу.

### **Примљена спољна помоћ**

1.10.8 *Ентитет треба да обелодани одвојено, на почетку Извештаја о готовинским*

*приливима и одливима, укупну спољну помоћ примљену у готовини током датог периода.*

**1.10.9 Ентитет треба одвојено да обелодани, било на почетку Извештаја о готовинским приливима и одливима или у напоменама уз финансијске извештаје, укупан износ спољне помоћи плаћен од стране трећих лица током периода у циљу директног измирења обавезе ентитета или куповине роба и услуга у име ентитета, приказујући одвојено:**

**(а) Исплате од стране трећих лица која су део економског ентитета коме припада извештајни ентитет, и**

**(б) Укупан износ исплата од стране трећих лица која нису део привредног субјекта коме припада извештајни ентитет.**

*Ова обелодањивања се врше само ако је, у току извештајног периода, ентитет примио формалан савет од треће стране или примаоца да је таква исплата извршена, или је потврђена на други начин.*

**1.10.10 Када је спољна помоћ добијена од више од једног добављача, значајне групе добављача помоћи треба да буду обелодањене одвојено, било на почетку Извештаја о готовинским приливима и одливима или у напоменама уз финансијске извештаје.**

**1.10.11 Када је спољна помоћ у облику зајма или донација, укупан износ примљен током датог периода кроз зајмове и укупан износ примљен кроз донације треба да буду одвојено приказани, било на почетку Извештаја о готовинским приливима и одливима или у напоменама уз финансијске извештаје.**

1.10.12 Спољна помоћ може бити дата директно извештајном ентитету у облику готовине.

Алтернативно, треће лице може да обезбеди спољну помоћ тако што ће измирити неку обавезу извештајног ентитета или кроз куповину роба и услуга у корист извештајног ентитета. У неким случајевима:

(а) трећа страна може бити део економског ентитета коме припада извештајни ентитет – то се дешава када се, на пример, спољна помоћ у готовини обезбеђује у корист програма који води одређено министарство у правном систему у ком влада управља потрошњом својих министарстава и других ентитета кроз функцију централизоване државне благајне или кроз аранжман „јединственог рачуна“. У овим случајевима, државна благајна или друга централна агенција прима спољну помоћ и врши исплате износа обезбеђених путем спољне помоћи у име министарства, уз одговарајуће овлашћење и документацију из министарства, или

(б) трећа страна можда није део економског ентитета коме припада извештајни ентитет - то се догађа када, на пример, агенција за помоћ отплаћује дуг регионалној развојној банци у име владине агенције, директно плаћа грађевинско предузеће за изградњу пута за одређену владину агенцију уместо да обезбеђује средства директно владиној агенције, или финансира рад здравственог или образовног програма независне покрајинске или локалне власти директно плаћајући услуге и купујући у име владе неопходан материјал током тог периода.

**1.10.13 Обелодањивање износа спољне помоћи примљене у виду готовине и у облику плаћања треће стране у име ентитета ће указати до које мере се пословање извештајног ентитета финансира из пореза и / или спољних извора, и колико зависи од спољне помоћи. У складу са захтевима из параграфа 1.3.24 овог стандарда, спољна помоћ исплаћена од трећих страна треба да буде обелодањена у Извештају о готовинским приливима и одливима када је извештајни ентитет формално саветован да су такве исплате извршене у току извештајног периода, или на други начин потврди њихово извршење. Обелодањивање значајних класа примљене спољне помоћи се такође подстиче, али се не захтева (видети параграф 2.1.66).**

**1.10.14 Обелодањивање значајних класа пружалаца помоћи, као што су, на пример, мултилатерални донатори, билатерални донатори, међународне организације за пружање помоћи, националне организације за пружање помоћи и других значајних класа за извештајни ентитет показује степен зависности ентитета од појединих класа и од значаја је за процену одрживости помоћи. Овај стандард не захтева откривање идентитета сваког пружаоца помоћи или износе пружене помоћи. Ипак, подстиче се обелодањивање суме која је примљена од сваког провајдера у примљеној валути (види параграф 1.1.70).**

**1.10.15 Спољна помоћ је често изражена у валути која није извештајна валута ентитета. Готовински приливи, или плаћања од стране трећих страна у име ентитета која су део трансакција у иностраној валути, бележе се или обелодањују у извештајној валути ентитета применом девизног курса на износ стране валуте на датум прилива или одлива новца у складу са параграфом 1.7.2 овог стандарда.**

1.10.16 Националне владе обично задржавају ексклузивно право да склапају споразуме о спољној помоћи са мултилатералном или билатералним агенцијама за спољну помоћ. У многим од ових случајева, пројекат или активност се спроводи од стране другог ентитета. Национална влада може поново позајмити или доделити добијена средства другом ентитету. Услови за поновно позајмљивање или додељивање средстава могу бити исти као услови које је одредила агенција за спољну помоћ или другачији. У неким случајевима, мала накнада или камата се користе да би се покрили административни трошкови. Ентитет који склапа споразум о спољној помоћи и преноси користи, као и услове споразума, другом ентитету путем подспоразума, признаје или извештава о спољној помоћи онда када је примљена. Он такође бележи исплате другом ентитету, у складу са својом уобичајеном класификацијом одлива усвојеном за финансијске извештаје.

1.10.17 Када почетни прималац зајма или донације преноси средства и услове кредита или донације другом ентитету, почетни ентитет може само да контролише зајам или донацију у име крајњег корисника. Нетирање трансакција у којима су услови суштински исти може бити прикладно за финансијске извештаје контролора, у складу са одредбама параграфа 1.3.13 овог стандарда.

### **Неискоришћена спољна помоћ**

1.10.18 *Ентитет обелодањује у напоменама уз финансијске извештаје салдо неискоришћених зајмова и донација из спољне помоћи доступних на датум извештавања за финансирање будућих операција када, и само када, је износ зајмова или донација које су на располагању примаоцу наведен у обавезујућем споразуму и када је врло вероватно да ће бити испуњени свих значајни услови који одређују, или утичу на приступ том износу, приказујући засебно у извештајној валути:*

(а) *Укупан износ зајмова спољне помоћи, и*

(б) *Укупан износ донација спољне помоћи.*

*Значајни услови који одређују, или утичу на приступ неискоришћеном делу помоћи такође треба да буду обелодањене.*

1.10.19 Износ спољне помоћи додељене ентитету у складу са обавезујућим споразумима али још увек неискоришћене може бити веома значајан. У неким случајевима, износ помоћи зајма(ова) или донације(а) је наведен у обавезујућем споразуму и велика је вероватноћа да ће бити испуњени сви значајни услови који треба да буду испуњени да би ентитет могао да користи тај износ. Ово се може догодити у вези са неискоришћеним средствима за финансирање пројеката који су тренутно у фази развоја, где су услови испуњени, и даље се испуњавају, а пројекат је предвиђен да се настави под условима споразума. Када су неискоришћена средства у иностраној валути, почетни и крајњи салдо се одређује тако што се на износ у иностраној валути примењује девизни курс на датум извештавања у складу са одредбама параграфа 1.7.3 овог стандарда.

1.10.20 У неким случајевима, ентитет донатор може изразити намеру да пружа сталну помоћ извештајном ентитету, али не и да у обавезујући споразум стави износ зајма(-ова) или донације(-а) који ће ентитет примати у будућим периодима - на пример, ово се може десити када износ помоћи зависи од годишњег буџета земље донатора или других извора финансирања који могу бити обезбеђени од стране примаоца. У другим случајевима, износи помоћи могу бити наведени, али да подлежу одређеним условима чије се испуњење не може оценити као врло вероватно на датум извештавања - на пример, ово се може јавити када прилив помоћи зависи од постизања одређених перформанси, или када хитне помоћи треба да се обезбеди у зависности од тога колика је помоћ обезбеђена од стране других агенција. У овим случајевима, неискоришћене количине се не обелодањују. У неким случајевима, стручно расуђивање ће можда бити неопходно да се процени да ли је врло вероватно да ће суштински услови који одређују, или утичу на приступ спољној помоћи бити испуњени.

### **Пријем роба и услуга**

1.10.21 *Када ентитет одлучи да обелодани вредност спољне помоћи примљен у облику робе или услуга, такође би требало да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје основу која је коришћена да би се утврдила та вредност.*

1.10.22 Параграфом 2.1.90 овог стандарда се подстиче да ентитет обелодањује одвојено у напоменама уз финансијске извештаје вредност спољне помоћи примљене у облику робе

или услуга. Параграф 1.3.38 овог стандарда објашњава да уколико се та обелодањивања укључе у напоменама уз финансијске извештаје, она морају да буду разумљива и да задовоље друге квалитативне карактеристике финансијских информација. Када ентитет одлучи да врши таква обелодањивања, потребно је да се обелодани у напоменама уз финансијске извештаје основа која је коришћена да би се утврдила та вредност. Такво обелодањивање ће омогућити корисницима да процене да ли је, на пример, вредност одређена на основу вредности коју је проценио донатор, да ли је фер вредност одређена према ценама у свету или домаћем тржишту, према процени руководства или по другом основу.

### **Обелодањивање репрограмираних или поништених дугова**

**1.10.23 Ентитет обелодањује у напоменама уз финансијске извештаје износ дуга спољне помоћи који је репрограмиран или поништен током датог периода, заједно са свим повезаним условима.**

1.10.24 Ентитет који има потешкоће у сервисирању дуга по основу спољне помоћи може да тражи поновне преговоре о условим дуга или поништавање дуга. Обелодањивање износа репрограмираних или поништених дугова по основу спољне помоћи, заједно са свим повезаним условима, показује корисницима финансијских извештаја да је до таквог преговарања или поништавања дошло. Ово ће пружити корисне податке за процену финансијског стања ентитета и промене у њему.

### **Обелодањивање непоштовања значајних услова**

**1.10.25 Ентитет обелодањује, у напоменама уз финансијске извештаје, значајне услове у споразуму о зајму или донацији спољне помоћи или гаранције које нису испуњене током датог периода када је неиспуњење довело до укидања помоћи или је дало повода да се створи обавеза враћања претходно одобрене помоћи. Износ спољне помоћи која је отказана или треба да се врати, такође се обелодањује.**

1.10.26 Споразуми о спољној помоћи обично садрже одредбе и услове који морају бити испуњени да би ентитет имао сталан приступ средствима помоћи, као и неке процедуралне услове.

1.10.27 Обелодањивања захтевана параграфом 1.10.25 ће омогућити корисницима извештаја да идентификују случајеве неиспуњавања услова који су негативно утицали на средства која су на располагању ентитету за подршку његовим будућим активностима. Такође ће обезбедити податке за процену да ли је у будућности могуће поновно испуњавање услова споразума. Обелодањивање неиспуњавања значајних услова у другим случајевима се подстиче, али се не захтева (видети параграф 2.1.83).

### **Датум ступања на снагу члана 1.10 и прелазне одредбе**

**1.10.28 Параграфи 1.10.1 на 1.10.34 овог међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор се примењују за годишње финансијске извештаје који покривају периоде који почињу 1. јануара 2009 или касније.**

**1.10.29 Ентитет није обавезан да обелодањује упоредне податке за износе обелодањене у складу са параграфима 1.10.1 до 1.10.27 у првој години примене параграфа 1.10.1 до 1.10.34.**

**1.10.30 Ентитет није обавезан да обелодањује засебно у напоменама уз финансијске извештаје салдо неискоришћене спољне помоћи као што је наведено у параграфу 1.10.18 за период од две године од почетка примене параграфа 1.10.1 до 1.10.34 овог стандарда.**

**1.10.31 Ако ентитет примењује прелазне одредбе из параграфа 1.10.29 и 1.10.30, требало би да обелодани да је то чинио.**

1.10.32 У првој години примене захтева из параграфа 1.10.1 до 1.10.27 овог стандарда, ентитет можда неће имати на располагању, или му неће бити лако приступачне, информације потребне за испуњење услова који се односе на обелодањивање упоредних информација. Такође, можда неће имати информације неопходне за обелодањивање завршног салда неискоришћене спољне помоћи у складу са параграфом 1.10.18.

1.10.33 Параграф 1.4.16 овог стандарда ослобађа ентитет обавезе да открива упоредне информације за претходни период после усвајања стандарда. Неки ентитети су можда усвојили MPC-JC са

готовинском основном рачуноводства пре измена које укључују захтеве који се односе на обелодањивање информација од стране прималаца спољне помоћи као што је наведено у параграфима 1.10.1 до 1.10.27. Параграф 1.10.29 ослобађа ентитет обавезе да обелодањује упоредне информација о спољној помоћи као што је наведено у параграфима 1.10.1 до 1.10.27 у овом стандарду у првој години примене тих параграфа. Став 1.10.30 ослобађа ентитет обавезе да примењује параграф 1.10.18 за период од две године од иницијалне примене тог параграфа.

1.10.34 Да би се обезбедило да корисници буду информисани о мери у којој су захтеви овог стандарда испуњени, параграф 1.10.31 захтева да ентитети који су почели да примењују ове прелазне одредбе то и обелодане.

### **Додатак 1: Илустрација захтева из првог дела стандарда**

*Овај додатак је само дат као пример и не представља део стандарда. Додатак илуструје део Извештаја о приливима и одливима и релевантна обелодањивања у напоменама за владу која је примала зајмове и донације у склопу спољне помоћи током текућег и претходног периода. Сврха овог додатка је да допринесе разјашњавању стандарда дајући примере његове примене при припремању и презентацији финансијских извештаја опште намене према готовинској основи рачуноводства:*

- (а) **влaде**, која је прималац спољне помоћи;*
- (б) **државног ентитета** који има сопствени банковни рачун и није прималац спољне помоћи; и*
- (ц) **државног сектора** који послује по систему “јединственог рачуна” тако да централни ентитет контролише приливе и одливе готовине у име сектора, и није прималац спољне помоћи.*



**Додатак 1а**

**КОНСОЛИДОВАНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈ ЗА ВЛАДУ X**

**КОНСОЛИДОВАНИ ИЗВЕШТАЈ О ПРИЛИВИМА И ОДЛИВИМА ГОТОВИНЕ  
ЗА ГОДИНУ ЗАВРШЕНУ 31. ДЕЦЕМБРА 200X**

(у хиљадама новчаних јединица.)	Напомена	← 200X →		← 200X-1 →	
		Приливи/ (Одливи) која контролише ентитет	Плаћања трећих страна	Приливи/ (Одливи) која контролише ентитет	Плаћања трећих страна
<b>ПРИЛИВИ</b>					
<i>Порези</i>					
		X	-	X	-
		X	-	X	-
		X	-	X	-
		<u>X</u>	<u>-</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
		X	-	X	-
<i>Спољна помоћ</i>					
	10	X	X	X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X	X	X
<i>Остале донације и помоћ</i>					
		X	X	X	X
<i>Остале позајмице</i>					
	3	X	X	X	X
<i>Капитални приливи</i>					
		X	-	X	-
<i>Трговинске активности</i>					
		X	-	X	-
<i>Остали приливи</i>					
	4	X	X	X	X
<b>Укупни приливи</b>		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>ОДЛИВИ</b>					
<i>Пословање</i>					
		(X)	(X)	(X)	(X)
		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Трансфери</i>					
		(X)	-	(X)	-
		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
		(X)	-	(X)	-
<i>Инвестиције</i>					
		(X)	(X)	(X)	(X)
		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Отплата кредита и камате</i>					
		(X)	-	(X)	-
		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
		(X)	-	(X)	-

(у хиљадама новчаних јединица.)

*Остали одливи*

Укупни одливи

Повећање/(смањење) готовине

Готовина на почетку године

Повећање/(смањење) гот.

Готовина на крају године

\* Н/П = Није применљиво

Напомена	← 200X →		← 200X-1 →	
	Приливи/ (Одливи) која контролише ентитет	Плаћања трећих страна	Приливи/ (Одливи) Која контролише ентитет	Плаћања трећих страна
5	(X)	(X)	(X)	(X)
	(X)	(X)	(X)	(X)
	(X)	(X)	(X)	–
2	(X)	Н/П*	(X)	Н/П
	(X)	Н/П	(X)	Н/П
2	(X)	Н/П	(X)	Н/П

## ИЗВЕШТАЈ О ПОРЕЂЕЊУ БУЏЕТСКИХ И СТВАРНИХ ИЗНОСА

За владу X за годину која се завршила 31. децембра 200X.

Одобрени буџет на готовинској основи

(Класификација одливи према функцијама)

(у хиљадама новчаних јединица)

	<i>Стварни износи*</i>	<i>Коначни Буџет</i>	<i>Првобитни буџет</i>	<i>Разлика: коначни буџет и стварни**</i>
<b>ПРИЛИВИ ГОТОВИНЕ</b>				
Опорезивање	X	X	X	X
Споразуми о помоћи				
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 приливи	X	X	X	X
<b>Укупни приливи</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ОДЛИВИ ГОТОВИНЕ</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)
Спорт, култура и религија	(X)	(X)	(X)	(X)
Економска питања	(X)	(X)	(X)	(X)
Друго	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Укупни одливи</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>НЕТО ТОКОВИ ГОТОВИНЕ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Стварни износи обухватају и готовину и измирења трећих страна.

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

**ДОДАТНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ  
(ПО СЛОБОДНОМ ИЗБОРУ)**

Могу се припремати додатни финансијски извештаји, како би се приказали детаљи о износима укљученим у консолидоване извештаје о приливима и одливима готовине: нпр. обелоданити информације о већим групама средстава, обелоданити расходе већих функција или програма, или обезбедити детаље извора позајмица.

Могу се укључити и колоне са обелодањеним буџетиранима износима.

**ИЗВЕШТАЈ О ПРИЛИВИМА ГОТОВИНЕ  
ПРЕМА КЛАСИФИКАЦИЈИ СРЕДСТАВА**

(у хиљадама јединица валуте)	200X Приливи које контр. ентитет	200X-1 Приливи које контр. ентитет
<b>ПРИЛИВИ</b>		
Консолидована средства	X	X
Посебна средства	X	X
Трговинска средства	X	X
Кредити	X	X
<b>Укупни приливи</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**ПРИХОДИ ОД ПОЗАЈМИЦА**

(у хиљадама јединица валуте)	Напо- мена Ч	□□□ 200X □□□ Готовински приливи које контролише ентитет	Резултат плаћања трећих страна	□□□ 200X-1 □□□ Приливи које контр. ентитет	Резултат плаћања трећих страна
<b>ПОЗАЈМИЦЕ</b>					
Домаће комерцијалне институције	X	-		X	-
Ofshore комерцијалне институције	X	-		X	-
Банке за развој и сличне кредитне агенције	X	X		X	X
<b>Укупне позајмице</b>	<b>3</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**ИЗВЕШТАЈ О ОДЛИВИМА ПО ПРОГРАМИМА/АКТИВНОСТИМА/ФУНКЦИЈАМА ВЛАДЕ**

(у хиљадама валутних јединица)	□□□ 2200X □□□ Одливи које контролише ентитет	Плаћања трећих страна	□□□ 2200X-1 □□□ Одливи које контролише ентитет	Плаћања трећих страна
<b>ОДЛИВИ/ИЗДАЦИ – Пословни рачун</b>				
Услуге образовања	X	X	X	X
Здравствене услуге	X	X	X	X
Социјално осигурање	X	-	X	-
Одбрана	X	-	X	-
Јавни ред и безбедност	X	X	X	X
Спорт, култура и религија	X	X	X	X
Економске услуге	X	-	X	-
Остало	X	X	X	X
<b>Укупни одливи/издаци</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ОДЛИВИ/ИЗДАЦИ – Рачун главнице</b>				
Услуге образовања	X	X	X	X
Здравствене услуге	X	X	X	X
Социјално осигурање	X	-	X	-
Одбрана	X	-	X	-
Јавни ред и безбедност	X	X	X	X

Спорт, култура и религија	X	X	X	X
Остало	X	X	X	X
<b>Укупни одливи/издаци</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Укупни пословни и рачуни главнице</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**ЕНТИТЕТ ЈАВНОГ СЕКТОРА**  
**– ОПШТИ ДРЖАВНИ СЕКТОР**  
**Напомене уз финансијске извештаје**

**1 Рачуноводствене политике**

**Основе припреме**

Финансијски извештаји су припремљени у складу са готовинском основом МРС–ЈС Финансијско извештавање по готовинском рачуноводству.

Рачуноводствене политике су доследно примењиване у целом периоду.

**Извештајни ентитет**

Финансијски извештаји су за националну владу земље А. Финансијски извештаји обухватају извештајни ентитет, као што је наведено у одговарајућим законима (Одлука о јавним финансијама 20XX). Ово обухвата:

(i) министарства владе; и

(ii) јавна предузећа и трговинске фондове који су под контролом ентитета

Консолидовани финансијски извештаји укључују све ентитете који су контролисани током године. Листа важних контролисаних ентитета приказана је у напомени 7.

**Плаћања трећих страна**

Влада, такође, има користи од роба и услуга купљених у њено име, као резултат плаћања готовине од стране трећих лица током периода, путем кредита и доприноса. Плаћања трећих страна не чине приливе и одливе готовине од стране владе, али јој доносе користи. Обелодањени су у колони *Плаћања трећих страна* у Консолидованом извештају о приливима и одливима готовине и осталим финансијским извештајима.

**Извештајна валута**

Извештајна валута је (валута земље А).

**2 Готовина**

Готовина се састоји од готовине у благајни, депозита по виђењу и готовинских еквивалената. Депозите по виђењу и готовинске еквиваленти чине салда на рачунима банака и улагања у краткорочне инструменте тржишта новца.

Готовина укључена у извештај о приливима и одливима готовине обухвата следеће износе:

(у хиљадама новчаних јединица)	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
Готовина у благајни и салда код банака	X	X
Краткорочна улагања	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X

Укључено у горе наведени износ је X јединица валуте које је обезбедила Међународна агенција XX и чија је употреба ограничен на изградњу инфраструктуре путева.

**3 Позајмице**

Позајмице обухватају готовинске приливе од банака, сличних кредитних агенција и комерцијалних институција и износе дуговања у односу на неготовинску помоћ коју пружају треће стране.

**4 Остали приливи**

У остале приливе укључене су накнаде, казне и разни приходи.

**5 Остали одливи/издаци**

У остале одливе укључене су дивиденде, исплаћене расподеле, измирени законски спорови и разна плаћања.

**6 Неискоришћене позајмице**  
**у које не улази неискоришћена спољна помоћ**

(Видети напомену 10 за неискоришћену спољну помоћ)

(у хиљадама новчаних јединица)

**200X**

**200X-1**

**Промене неискоришћених позајмица**

Неискоришћене позајмице на 1.1.0X	X	X
Додатна кредитна средства	X	X
Укупно расположиво	X	X
Искоришћен износ	(X)	(X)
Затварање/опозив средстава	(X)	(X)
Неискоришћена кредитна средства 31.12.0X.	X	X

(у хиљадама новчаних јединица)

**Неискоришћене позајмице**

Комерцијалне финансијске институције	X	X
Укупне неискоришћене позајмице	X	X

**7 Значајни контролисани ентитети**

Ентитет	Надлежност
Ентитет А	X
Ентитет Б	X
Ентитет Ц	X
Ентитет Д	X

**8 Датум одобравања**

Финансијски извештај је одобрен за објављивање XX Месец 200X+1 од стране Г.-дина YY, Министра финансија земље А.

**9. Првобитни и коначни одобрени буџет и поређење стварних и буџетских износа**

Одобрени буџет се саставља на истој рачуноводственој основи (готовинској основи), истој основи за класификацију, и за исти период (од 1. јануара 200X. године до 31. децембра 200X. године) као и финансијски извештаји. Он обухвата исте ентитете као и консолидовани финансијски извештаји – они су идентификовани у напмени 7 у претходном тексту.

Првобитни буџет је одобрен законодавном мером на (датум) и додатна апропријација XXX за обнову после елементарне непогоде је одобрена законодавном мером на (датум) због земљотреса у Северном региону на (датум). Циљеви и политике првобитног буџета и накнадна ревидирања се објашњавају потпуније у пословном прегледу и извештају о оствареним резултатима буџета који се објављују заједно са финансијским извештајима.

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.

**Алтернативна напомена 9 када се буџет и финансијски извештаји припремају на различитој основи****9. Првобитни и коначни одобрени буџет и поређење стварних и буџетских износа**

Буџет се одобрава на модификованој готовинској основи функционалном класификацијом. Одобрени буџет се односи на фискални период од 1. јануара 200X. године до 31. децембра 200X. године и обухвата све ентитете унутар општег државног сектора. Општи државни сектор обухвата све државне секторе – која су идентификована у напмени 7 у претходном тексту.

Првобитни буџет је одобрен законодавном мером на (датум) и додатна апропријација XXX за обнову после елементарне непогоде је одобрена законодавном мером на (датум) због земљотреса у Северном региону на (датум). Циљеви и политике првобитног буџета и накнадна ревидирања се објашњавају потпуније у пословном прегледу и извештају о оствареним резултатима буџета који се објављују заједно са финансијским извештајима.

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 одобреног буџета и стварних износа.

Буџет и рачуноводствене основе се разликују. Финансијски извештаји за целу владу се припремају на

готовинској основи коришћењем класификације засноване на природи расхода у извештају о финансијској успешности. Финансијски извештаји су консолидовани извештаји који обухватају све контролисане ентитете, укључујући и јавна предузећа за фискални период од 1. јануара 20XX. до 31. децембра 20XX. Буџет се одобрава на модификованој готовинској основи функционалном класификацијом и бави се само општим државним сектором у који не спадају јавна предузећа и одређени други нетржишни државни ентитети и активности.

Износи у извештају о приливима и одливима готовине се коригују да би били конзистентни са модификованом готовинском осномом и поново се класификују функционалном класификацијом да би били на истој основи на којој је урађен коначни одобрени буџет. Поред тога, кориговања износа у извештајима о приливима и одливима готовине за временске разлике повезане са континуираном апропријацијом и за разлике међу обухваћеним ентитетима (јавним предузећима и другим ентитетима) су извршена да би се изразили стварни износи на упоредивој основи са коначним одобреним буџетом.

Усклађивање стварних прилива и одлива, како су презентовани у извештају о поређењу буџетских и стварних износа и износа укупних прилива готовине и укупних одлива готовине у извештају о приливима и одливима готовине за годину која се завршила 31. децембра 20XX. је приказано у даљем тексту.

	Укупни прилив	Укупни одлив
Стварни износ на упоредивој основи како је презентован у упоредном извештају буџетских и стварних износа	X	X
Разлике у основама	X	X
Временске разлике	-	-
Разлике у ентитетима	X	X
Укупни приливи готовине	X	
Укупни одливи готовине		X

Финансијски извештаји и буџетска документација се припремају за исти период. Постоји разлика међу ентитетима: буџет се припрема за општи државни сектор, а у финансијским извештајима се консолидују сви ентитети које контролише влада. Постоји и разлика у основама: буџет се припрема на готовинској основи, а финансијски извештаји на модификованој готовинској основи. Ово усклађивање се може укључити у извештај о поређењу буџетских и стварних износа или у виду напомене за обелодањивање.

## 10. Спољна помоћ

### Плаћања трећих страна

Сва плаћања која врше треће стране се врше од стране трећих страна које нису део економског ентитета

#### Спољна помоћ

Спољна помоћ се прима у виду зајмова и донација од мултилатералних и билатералних донаторских агенција према споразумима у којима су прецизно наведене сврхе за које ће помоћ бити искоришћена. Следећи износи су приказани у извештајној валути ентитета.

	200X Укупно	200X-1 Укупно
<b>Средства зајма</b>	X	X
Мултилатералне агенције	X	X
Билатералне агенције	X	X
Укупно	X	X
<b>Средства донације</b>	X	X
Мултилатералне агенције	X	X
Билатералне агенције	X	X
Укупно	X	X
<b>Укупна спољна помоћ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

#### Неиспуњавање значајних услова и одлагање и поништавање дуга

Није било случајева неиспуњавања услова који су резултирали укидањем зајма на основу спољне помоћи.



Донације у оквиру спољне помоћи у износу од X новчаних јединица домаће валуте су биле отказане у току извештајног периода. Отказ је резултат превисоке процене трошкова одређених развојних пројеката и као последица тога, мањег износа расхода од оног који је донатор дао ентитету.

**Неискоришћена спољна помоћ**

Неискоришћена спољна помоћ у виду зајмова и донација на датум извештавања су износи наведени у обавезујућем споразуму који се односе на финансирање пројеката тренутно у фази развоја, где су услови испуњени и врло је вероватно да ће њихово испуњавање да се настави, а очекује се да ће пројекат да се заврши.

	<b>Зајмови 200X</b>	<b>Донације 200X</b>	<b>Зајмови 200X-1</b>	<b>Донације 200X-1</b>
Завршни салдо у валути извештајног ентитета	X	X	X	X

Значајни услови који одређују износ и утичу на приступ неискоришћеној помоћи односе се на остварење конкретних циљева у вези са изградњом инфраструктурних објеката из области здравства и образовања: (ентитет идентификује значајне грађевинске циљеве).

## Додатак 1б – Државни ентитет АБ

(Ентитет контролише сопствени банковни рачун и има користи од плаћања извршених од трећих страна)

### КОНСОЛИДОВАНИ ИЗВЕШТАЈ О ПРИЛИВИМА И ОДЛИВИМА ГОТОВИНЕ

ЗА ГОДИНУ КОЈА СЕ ЗАВРШАВА 31.12.200X

Напомена (у хиљадама новчаних јединица)	← 200X →			← 200X-1 →		
	Одливи (плаћања) која контролише ентитет	Одливи других државних ентитета	Плаћања трећих страна	Приливи (одливи) која контролише ентитет	Одливи других државних ентитета	Плаћања трећих страна
<b>ПРИЛИВИ</b>						
Одобрене додељивања/расподеле	X	X	-	X	X	-
Остали приливи	X	-	-	X	-	-
Донација/помоћ	-	-	X	-	-	X
<b>Укупни приливи</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ОДЛИВИ</b>						
Плате, примања и накнаде запосленима	(X)	-	-	(X)	-	-
Закупи	(X)	(X)	-	(X)	(X)	-
Капитални трошкови	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Трансфери	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Укупни одливи</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>Повећање/(смањење) готовине</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>
Готовина на почетку године	2	X	Н/П*	Н/П	X	Н/П
Повећање/(смањење) готовине		X	Н/П	Н/П	X	Н/П
Готовина на крају године	2	X	Н/П	Н/П	X	Н/П

\* Н/П = Није применљиво

## ДОДАТНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ (ПО СЛОБОДНОМ ИЗБОРУ)

Додатни финансијски извештаји се могу припремати, на пример, ради обелодањивања информација по главним групама средстава, уколико је применљиво, или ради приказивања потрошње по главним функцијама

### ИЗВЕШТАЈ О ОДЛИВИМА ПО ФУНКЦИЈАМА

(у хиљадама новчаних јединица)	← 200X →			← 200X-1 →		
	Одливи која контро- лише ентитет	Одливи других државних ентитета	Плаћања трећих страна	Одливи која контро- лише ентитет	Одливи других државних ентитета	Плаћања трећих страна
<b>ОДЛИВИ</b>						
Програм I	(X)	X	X	X	X	X
Програм II	(X)	X	X	X	X	X
Програм III	(X)	X	X	X	X	X
Програм IV	X	X	X	X	X	X
Остали одливи	X	X	X	X	X	X
<b>Укупни одливи</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## ВЛАДИН ЕНТИТЕТ АБ

### Напомене уз финансијске извештаје

#### 1 Рачуноводствене политике

##### Основ за припрему

Финансијски извештаји су припремљени у складу са готовинским основом МРС-ЈС Финансијско извештавање по готовинској основи рачуноводства.

Рачуноводствене политике су конзистентно примењиване током периода.

##### Извештајни ентитет

Финансијски извештаји су за ентитет јавног сектора (Владин ентитет АБ). Финансијски извештаји обухватају извештајни ентитет као што је наведено у релевантним законима (Одлука о јавним финансијама 20XX). Ово обухвата владин ентитет АБ и његове контролисане ентитете. Владин ентитет АБ контролише национална влада земље А

Главна активност владиног ентитета АБ је да пружа (допунити) услуге чланицама. Ентитет контролише сопствени банковни рачун. Додељивања и остали приливи готовине се депонују на њихове банковне рачуне.

##### Плаћања од стране осталих владиних ентитета

Ентитет има користи од плаћања која врши матични ентитет (Влада А) и остали државни ентитети у његово име.

##### Плаћања од стране екстерних трећих страна

Ентитет, такође, има користи од плаћања извршених од стране екстерних трећих страна (ентитети ван економског ентитета) за робу и услуге. Ова плаћања не чине приливе и одливе готовине Ентитета, али су од користи за Ентитет. Обелодањена су у колони Плаћања трећих страна у Извештају о приливима и одливима готовине и у осталим финансијским извештајима.

##### Извештајна валута

Извештајна валута је (валута земље А).

#### 2 Готовина

Готовина се састоји од готовине у благајни, депозита по виђењу и готовинских еквивалената.

Депозити по виђењу и готовински еквиваленти се састоје од салда на рачунима код банака и улагања у краткорочне инструменте тржишта новца.

Износи додељени Ентитету полажу се на банковни рачун ентитета и контролисани су од стране ентитета. Све позајмице су преузете од стране централног финансијског ентитета.

Приливи од трансакција размене се полажу на рачуне трговинских средстава које контролише ентитет. Преносе се на консолидовани приход на крају године.

Готовина укључена у извештај о приливима и одливима готовине обухвата следеће износе:

(у хиљадама новчаних јединица)	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
Расположива готовина код банака	X	X
Краткорочна улагања	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X

### **3     Трансфери**

Износи се преносе на одговарајуће примаоце, у складу са овлашћењима ентитета.

### **4     Значајни контролисани ентитети**

<b>Ентитет</b>	<b>Надлежност</b>
Ентитет А	X
Ентитет Б	X

### **5     Датум одобравања**

Финансијски извештаји су одобрени за издавање XX Месеца 200X+1 од стране Г.-дина YY, Министра XXXXX за Ентитет АБ.

## Додатак 1ц – СЕКТОР ВЛАДЕ АЦ

(Влада користи централизован систем јединственог рачуна – ентитет не контролише износе одређене за његову употребу)

### ИЗВЕШТАЈ О ПРИЛИВИМА И ОДЛИВИМА ГОТОВИНЕ

ЗА ГОДИНУ ЗАВРШЕНУ 31. ДЕЦЕМБРА 200X

(у хиљадама јединица валуте)

	Напо- мена	← 200X →		← 200X-1 →	
		Рачун трезора/Рачун под јединственом контролом	Плаћања екстерних трећих страна	Рачун трезора/ Рачун под јединственом контролом /	Плаћања екстерних трећих страна
<b>ПРИЛИВИ</b>					
Расподеле/додељивања	2	X	-	X	-
Остали приливи		X	-	X	-
Помоћ		-	X	-	X
<b>Укупни приливи</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ОДЛИВИ</b>					
Плате, примања и накнаде запослених		(X)	-	(X)	-
Закупи		(X)	-	(X)	-
Инвестиције		(X)	(X)	(X)	(X)
Трансфери	3	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Укупни одливи</b>		<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>

**ДОДАТНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ  
(ПО СЛОБОДНОМ ИЗБОРУ)**

Могу се припремати додатни финансијски извештаји да би се на пример обелоданиле буџетске информације о већим групама средстава, уколико је применљиво, или да би се приказали готовински издаци главних функција. Приказан је пример извештаја према функцијама.

**ИЗВЕШТАЈ О ОДЛИВИМА ПО ФУНКЦИЈИ**

(у хиљадама јединица валуте)

	← 200X →		← 200X-1 →	
	Рачун трезора/Рачун под јединственом контролом	Плаћања екстерних трећих страна	Рачун трезора/ Рачун под јединственом контролом /	Плаћања екстерних трећих страна
<b>ОДЛИВИ</b>				
Програм I	X	X	X	X
Програм II	X	X	X	X
Програм III	X	X	X	X
Програм IV	X	X	X	X
Остали одливи	X	X	X	X
<b>Укупни одливи</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**ВЛАДИН СЕКТОР АЦ**

Напомене уз финансијске извештаје

**1 Рачуноводствене политике**

**Основа припреме**

Финансијски извештаји су припремани у складу са МРС-ЈС за готовинску основу Финансијског извештавања по готовинској основи рачуноводства.

Рачуноводствене политике су конзистентно примењиване у целом периоду.

**Извештајни ентитет**

Финансијски извештаји су за ентитет јавног сектора: Владин сектор АЦ. Финансијски извештаји обухватају извештајни ентитет, као што је наведено у релевантним законима (Одлука о јавним финансијама 20XX). Ово обухвата владин сектор АЦ. Владин сектор АЦ контролише национална влада земље А.

Главна активност владиног сектора АЦ је пружање услуга члановима.

Владин сектор АЦ нема сопствени банковни рачун. Влада има централизовану функцију трезора која контролише готовинске трошкове свих сектора током финансијске године. Плаћања на овом рачуну у односу на Сектор, обелодањују се у колони Рачун трезора у Извештају о приливима и одливима готовине.

**Плаћања екстерних трећих страна**

Владин сектор АЦ има користи од робе и услуга купљених у његово име, као резултат готовинских плаћања учињених извршених од трећих екстерних страна током извештајног периода. Плаћања трећих страна не чине приливе или одливе готовине Сектора, али су од користи за Сектор. Обелодањују се у колони Плаћања екстерних трећих страна у Извештају о приливима и одливима готовине и осталим финансијским извештајима.

**Извештајна валута**

Извештајна валута (валута земље А).

**2 Расподеле**

Износи додељени Владином сектору АЦ контролишу се преко централног рачуна Службе Трезора. Ове износе не контролише Сектор, али их у име Сектора разврстава администратор централног рачуна, по презентацији одговарајуће документације и одобрења. Све позајмице преузима централни финансијски ентитет. Износ који се приказује као расподела у извештају о приливима и одливима готовине је износ који је Служба трезора утрошила у корист Сектора АЦ (износ који је “повучен”).

**3 Трансфери**

Износи се преносе на примаоца у складу са пословним овлашћењем и налогом сектора АЦ.

**4 Датум одобравања**

Финансијски извештаји су одобрени XX месеца 200X+1 од стране г-дина YY, Министра XXXXX за

Владин сектор АЦ.

## **ДРУГИ ДЕО: ПРЕПОРУЧЕНА ДОДАТНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА**

*Овај део стандарда није обавезан. Наведена су препоручена додатна обелодањивања за извештавање према готовинској основи. Треба га тумачити у контексту првог дела овог стандарда, који успоставља захтеве извештавања према готовинској основи рачуноводства. Препоручена обелодањивања, штампана курсивом, треба тумачити у контексту параграфа са коментарима у овом делу стандарда који су штампани обичним словима.*

## **ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ ПРЕМА ГОТОВИНСКОЈ ОСНОВИ РАЧУНОВОДСТВА ДРУГИ ДЕО: ПРЕПОРУЧЕНА ДОДАТНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА**

### **2.1 Препоручена додатна обелодањивања**

#### **Дефиниције**

*2.1.1 Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:*

*Обрачунска основа представља рачуноводственој основи према којој се трансакције и други догађаји признају у тренутку њиховог настанка (а не само када се прими или изда готовина или еквивалент готовине). Због тога се трансакције и догађаји рачуноводствено евидентирају и признају у финансијским извештајима за периоде на које се односе. Елементи који се признају по обрачунској основи су имовина, обавезе, нето имовина/капитал, приход и расходи.*

*Средства су ресурси које ентитет контролише као резултат прошлих догађаја, од којих ентитет очекује да ће остварити будући прилив економских користи или услужног потенцијала.*

*Трошкови позајмљивања су камата и други настали расходи ентитета при позајмљивању новчаних средстава.*

*Закључни курс је курс размене валута на датум извештавања.*

*Расподела власницима је расподела будућих економских користи или услужног потенцијала свим власницима или неким од њих, у виду оствареног приноса на улагање или повраћаја улагања.*

*Расходи су смањења економских користи или услужног потенцијала током извештајног периода, у облику одлива или трошења средстава или настанка обавеза које доводе до смањења нето имовине/капитала, осим оних које се односе на расподелу добити власницима.*

*Ванредне ставке су (за сврхе овог стандарда) готовински токови који настају из догађаја или трансакција који се јасно разликују од редовних активности ентитета, за које се не очекује да често или редовно настају и који су ван контроле или утицаја тог ентитета.*

*Финансијска имовина је било које средство које је:*

- (а) Готовина;*
- (б) Уговорно право на прилив готовине или друге финансијске имовине од другог ентитета;*
- (ц) Уговорно право на размену финансијских инструмената са другим ентитетом под условима који су потенцијално повољни; или*
- (д) Капитални инструмент другог ентитета.*

*Обавезе су садашње обавезе ентитета које проистичу из прошлих догађаја, чије измирење ће довести до одлива економских користи или услужног потенцијала из ентитета.*

*Редовне активности су све активности које ентитет врши као део својих услужних или трговинских активности. Редовне активности укључују и такве активности које ентитет започиње ради обављања споредних активности или оних који проистичу из њих.*

*Приход је бруто прилив економских користи или услужног потенцијала током извештајног периода који доводе до повећања нето имовине/капитала, осим повећања услед уплата власника.*

*Термини дефинисани у првом делу Стандарда користе се у овом делу стандарда са њиховим дефинисаним значењима.*

#### **Будуће економске користи и услужни потенцијал**

*2.1.2 Средства, укључујући готовину и остале ресурсе, пружају могућност да ентитети остваре своје циљеве. Средства која се користе за испоручивање робе и услуга у складу са циљевима ентитета, али која не стварају директно нето новчане приливе, често се описују као средства која садрже “услужни потенцијал”. Средства која се користе за стварање нето новчаних прилива често се описују као средства која садрже “будуће економске користи”. Да би обухватио све сврхе за које средства могу да буду намењена, овај стандард користи фразу “будуће економске користи или услужни потенцијал” да опише суштинске одлике средстава.*

#### **Економска одрживост**

*2.1.3 Када се припремају финансијски извештаји ентитета, подстиче се вршење процене*



*способности економске одрживости ентитета. Када су лица задужена за припрему финансијских извештаја упозната са материјално значајним неизвесностима везаним за догађаје или стања која могу довести у питање способност економске одрживости ентитета, подстиче се обелодањивање тих неизвесности.*

2.1.4 Одређивање да ли је неки ентитет економски одржив значајније је за сам ентитет, него за Владу као целину. За појединачне ентитете, приликом процене економске одрживости, лица одговорна за припрему финансијских извештаја треба да:

(а) Размотре све расположиве информације за догледну будућност, које ће укључивати, али неће бити ограничене на дванаест месеци од одобрења финансијских извештаја; и

(б) Размотре широк спектар фактора везаних за текући и очекивани учинак, потенцијално и најављено реструктурирање организационих јединица, процене прилива или вероватноћу наставака државног финансирања и потенцијалне изворе финансирања, пре него што се закључи да је ентитет економски одржив.

2.1.5 У одређеним случајевима се уобичајени тестови економске одрживости провером ликвидности и солвентности могу показати неповољним, али остали чиниоци могу указивати на то да је ентитет ипак економски одржив. На пример:

(а) Када се процењује да ли је влада економски одржива, могућност убирања пореза може омогућити неким ентитетима да се сматрају економски одрживим, иако њихови одливи готовине премашују приливе готовине у дужим периодима; и

(б) За појединачни ентитет, процена готовинског тока за извештајни период може показати да ентитет није економски одржив. Међутим, могу постојати вишегодишњи уговори са владом, о финансирању, који ће обезбедити континуирано пословање ентитета.

### **Ванредне ставке**

2.1.6 *Ентитет се подстиче да засебно обелодањује природу и износ сваке ванредне ставке. Обелодањивања се могу вршити у извештају о приливима и одливима готовине, или у осталим финансијским извештајима, или у напоменама уз финансијске извештаје.*

2.1.7 Ванредне ставке карактерише чињеница да настају из догађаја или трансакција које се разликују од редовних активности ентитета, не очекује се њихово често или редовно појављивање и које су ван контроле или утицаја ентитета. Сходно овоме, ванредне ставке су ретке, неуобичајене и материјално значајне.

### **Ставке различите од редовних активности**

2.1.8 Да ли се неки догађај или трансакција јасно разликује од редовних активности ентитета одређује се пре према природи догађаја или трансакције, у односу на активности које тај ентитет обично обавља, пре него према очекиваној учесталости настанка тих догађаја. Догађај или трансакција могу бити ванредни за један ентитет или један државни ниво, али не морају бити ванредни за неки други ентитет или други државни ниво, управо због различитости њихових редовних активности. Када говоримо о извештавању на нивоу целе државе, ванредне ставке су изузетно ретке.

### **Ставке за које се не очекује да ће се поновити у догледној будућности**

2.1.9 Догађај или трансакција треба да буде такве врсте за коју се не може оправдано очекивати да ће се поновити у предвидивом временском периоду, узимајући у обзир окружење у ком ентитет послује. Природа ванредних ставки је таква да се оне уобичајено не могу предвидети на почетку периода извештавања и због тога неће бити укључене у буџет. Укључивање неке ставке у буџет упућује на то да је њен настанак био предвиђен, па према томе није ванредна.

### **Ставке ван контроле или утицаја ентитета**

2.1.10 Догађај или трансакција ће бити изван контроле или утицаја ентитета. За неки догађај или неку трансакцију се сматра да је изван контроле или утицаја ентитета уколико одлуке или

одређивања ентитета не утичу на настанак тог догађаја или трансакције.

#### **Утврђивање ванредних ставки**

2.1.11 Утврђивање да ли је нека ставка ванредна разматра се у контексту пословног окружења ентитета и нивоа владе у оквиру које послује. Разматрање је потребно у сваком случају.

2.1.12 Примери готовинских токова повезаних са догађајима или трансакцијама који могу, иако не морају, проузроковати настанак ванредних ставки за неке ентитете јавног сектора или државне нивое, су:

(а) Краткорочни готовински токови повезани са обезбеђењем помоћи избеглицама, када потреба за таквим услугама није била предвидљива на почетку периода, и такве услуге су изван уобичајеног делокруга делатности ентитета и нису под контролом ентитета. Уколико су такве услуге пружане дуже од једног периода извештавања, генерално неће бити класификоване као ванредне; и

(б) Готовински токови повезани са обезбеђењем помоћи поводом природних непогода или несрећа проузрокованих од стране људи, на пример, обезбеђење смештаја лицима која су остала без домова услед земљотреса. Да би се такав догађај класификовао као ванредан догађај, треба да буде таквог обима који се нормално не очекује било у географској области у којој је настао, било у географској области повезаној са ентитетом, а пружање таквих хитних услуга или поновно успостављање основних услуга не спада у делокруг редовних активности датог ентитета. Када је у надлежности ентитета обезбеђење помоћи угроженима услед природних непогода, тада трошкови везани за ову активност начелно не испуњавају дефиницију ванредне ставке.

2.1.13 Реструктурирање делатности је пример догађаја који се уобичајено не сматра ванредним ни за појединачни ентитет јавног сектора, нити за државу, као укупан ентитет који обухвата тај државни орган. Сва три критеријума дефиниције ванредне ставке морају да буду испуњена да би се нека ставка класификовала као ванредна. Реструктурирање може бити веома различито од редовних активности ентитета. Међутим, на нивоу целе државе, активност реструктурирања се може често јављати. Што је још важније, реструктурирање је обично под контролом или утицајем државе. Само када је активност реструктурирања наметнута од стране другог нивоа државне управе, или другог екстерног регулатора или надлежности, онда се може класификовати као догађај ван контроле или утицаја целокупног државног ентитета.

2.1.14 Обелодањивање природе и износа сваке ванредне ставке може се вршити у извештају о приливима и одливима готовине или осталим финансијским извештајима, или напоменама уз финансијске извештаје. Ентитет, такође, може одлучити да у извештају о приливима и одливима готовине обелодани само укупни износ ванредних ставки, а да детаље обелодани у напоменама.

#### **Контролисане трансакције**

2.1.15 *Ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје обелодани износ и природу готовинских токова и готовинских салда насталих из трансакција којима управља ентитет као посредник у име других, где су ти износи ван контроле ентитета.*

2.1.16 Готовински токови повезани са трансакцијама које контролише ентитет као посредник у име других, не морају пролазити преко банковног рачуна који контролише извештајни ентитет. У овим случајевима, ентитет не може користити готовину којом управља, за постизање сопствених циљева. Ове готовинске токове не контролише ентитет и стога се не презентују у укупној вредности у извештају о приливима и одливима готовине или другим финансијским извештајима. Ипак, препоручује се обелодањивање природе и износа ових трансакција према главним врстама, јер се тиме пружају корисне информације о опсегу активности ентитета и релевантне су за процену учинка ентитета.

2.1.17 Када такви приливи и одливи готовине пролазе преко банковних рачуна које контролише ентитет, онда се обухватају као готовински токови и салда самог ентитета и укључују се у приказане укупне износе извештаја о приливима и одливима готовине. Параграф 1.3.13(а) првог дела овог стандарда, дозвољава да се такви приливи и одливи готовине приказују на нето основи. Параграфи од 2.1.18 до 2.1.22 у даљем тексту дају упутства о приливима и одливима готовине и салдима која:

(а) Могу бити контролисана од стране владе или државног ентитета и која ће се презентовати у извештају о приливима и одливима готовине, у складу са првим делом овог стандарда; и

(б) Представљају контролисане трансакције које неће бити укључене у извештај о приливима и одливима готовине, или другим финансијским извештајима који се можда припремају, али за које се препоручује обелодањивање.

#### **Наплата прихода**

2.1.18 Ентитети јавног сектора могу контролисати готовину или приливе или одливе готовине у име владе или других управних органа и државних ентитета. На пример, може се основати владин порески сектор (или агенција за наплату прихода) са сопственим банковним рачуном, којом ће бити додељена средства за финансирање пословања. Пословање сектора ће укључити управљање одређеним аспектима пореског закона и може укључивати наплату пореза у име владе.

2.1.19 Порески сектор може користити готовину која му је додељена и депоновати је на банковни рачун који контролише, како би извршавао своје пословне циљеве у складу са овлашћењима, и може изузети остала лица од коришћења те готовине. У овим случајевима, сектор ће контролисати готовину алоцирану за сопствену употребу. Ипак, готовина коју сектор прикупља у име владе, путем наплате прихода, обично се депонује у утврђени владин фонд, или преноси на банковни рачун владе, којим управља трезор, или сличан сектор. У овим околностима, наплаћена готовина се не може користити за постизање циљева пореског сектора, или употребљавати на други начин, по нахођењу руководства сектора, без посебних расподела, или одобрења владе, или релевантног тела. Стога наплаћена готовина није контролисана од стране пореског сектора и неће бити део прилива и одлива готовине сектора. Према одлуци владе, одређене наплаћене износе је могуће алоцирати, или доделити на други начин за коришћење сектору. Ипак, право владе да одлучује да ли ће одобрити пореском сектору потрошњу ових средстава, а не право пореског сектора да врши прикупљање готовине, условљава постојање контроле.

2.1.20 Сличне околности могу се јавити када једна управа, на пример локална управа, прикупља готовину у име друге управе (као што је национална влада). У овим случајевима, управа поступа као заступник других за сврхе наплате готовине. Готовина која се јавља као резултат управљања трансакцијама обично се неће депоновати на банковни рачун агенције за наплату и тиме неће бити део прилива готовине, одлива готовине или салда готовине извештајног ентитета.

#### **“Пролазни” токови готовине**

2.1.21 У неким случајевима, административни споразуми у вези са наплатом прихода које предузимају влада или државни ентитет, као заступник друге стране, могу омогућавати депоновање наплаћене готовине на сопствени рачун ентитета, пре него што се изврши пренос на крајњег примаоца. Готовински токови настали као последица ових трансакција понекада се називају “пролазни” готовински токови. У оваквим случајевима, ентитет ће:

- (а) Контролисати готовину коју прикупља у својству заступника, обично на краћи период у ком се готовина депонује на банковни рачун ентитета, пре преноса готовине трећим странама;
- (б) Обично имати користи од камате на износе депоноване на каматоносне рачуне, пре него што се средства пренесе другим ентитетима;
- (ц) Имати обавезу трансфера наплаћене готовине трећим странама, у складу са законским прописима, или административним споразумима.

Када готовински приливи од контролисаних трансакција пролазе преко банковног рачуна који контролише извештајни ентитет, приливи готовине, трансфери и салда, настали по основу наплате, биће укључени у извештај ентитета о приливима и одливима готовине, у складу са параграфом 1.3.4(а)(i) из првог дела овог стандарда. Параграф 1.3.13(а) првог дела овог стандарда наводи да се приливи и одливи готовине који настају из трансакција које ентитет контролише у име других страна и која се признају у финансијским извештајима, могу приказивати на нето основе.

#### **Трансферна плаћања**

2.1.22 У складу са циљевима владе и законодавством, или другим надлежностима, износи додељени владином ентитету (сектору, агенцији и сл.) могу укључивати износе који ће се пренети трећим странама, у вези са, на пример, социјалном помоћи, старосним или инвалидским пензијама, дечијим додатком и осталим социјалним или друштвеним плаћањима бенефиција. У неким случајевима, ови износи ће пролазити кроз банковни рачун који контролише ентитет. Када се ово догоди, ентитет ће признати готовину додељену током извештајног периода за намене трансфера, као прилив готовине, а износе пренете током извештајног периода, као одлив готовине, док ће се износи који се држе на крају извештајног периода за трансфер у будућности, признати као део закључног готовинског салда.

#### **Обелодањивање главних класа готовинских токова**

2.1.23 Ентитет се подстиче да у извештају о приливима и одливима готовине, или осталим финансијским извештајима или у напоменама уз те извештаје обелодани:

(а) Анализу укупних одлива готовине и исплата трећих страна, користећи класификацију по основу природе одлива, или њихове функције у оквиру ентитета;

(б) Приходе од позајмица. Додатно, износи позајмица се могу даље класификовати према врсти и извору.

2.1.24 Подкласификације које се препоручују у параграфу 2.1.23(а) могу се приказати у извештају о приливима и одливима готовине, у складу са захтевима из параграфа 1.3.12 и 1.3.24 првог дела овог стандарда. Када се усвоји другачија основа класификације у извештају о приливима и одливима готовине, препоручују се додатна раздвојена обелодањивања која одражавају препоруке из претходног параграфа 2.1.23(а), у виду посебног извештаја, или напомене.

2.1.25 Ставке готовинског плаћања и плаћања трећих страна могу се даље класификовати, како би се повећала одговорност кроз идентификацију главних намена исплаћених ресурса. Такође, могу да се класификују како би се истакли трошкови и надокнаде трошкова одређених програма, активности, или осталих релевантних сегмената извештајног ентитета. Ентитет се подстиче да презентује ове информације најмање на један од следећа два начина.

2.1.26 Први метод се назива *метод природе одлива*. Одливи се сабирају у извештају о приливима и одливима готовине, према природи одлива (нпр., за куповину материјала, трошкове транспорта и плате) и не распоређују се на различите функције у оквиру ентитета. Пример класификације на основу метода природе одлива је следећи:

	Одливи готовине	Плаћања трећих страна
Плате и зараде	(X)	(X)
Трошкови транспорта	(X)	(X)
Капиталне набавке	(X)	(X)
Трошкови позајмица	(X)	(X)
Остало	(X)	(X)
Укупни одливи	(X)	(X)

2.1.27 Други метод, који се назива *функционалним методом класификације*, класификује одливе према програму или сврси. Овакво приказивање често обезбеђује релевантне информације корисницима, иако распоређивање одливе по функцијама може бити произвољно и у приличној мери захтевати процену. Пример функционалне алокације је следећи:

	Одливи готовине	Плаћања трећих страна
Здравство	(X)	(X)
Образовање	(X)	(X)
Капиталне набавке	(X)	(X)
Трошкови позајмица	(X)	(X)
Остало	(X)	(X)
Укупни одливи	(X)	(X)

2.1.28 Према овом методу, готовинска плаћања повезана са главним функцијама које предузима ентитет, презентује се одвојено. У овом примеру, ентитет има функције повезане са пружањем здравствених и образовних услуга. Ентитет би приказивао линијске ставке готовинских плаћања за сваку од ових функција.

2.1.29 Ентитети који класификују готовинска плаћања према функцијама, подстичу се да обелодањују додатне информације о природи одлива, укључујући одливе за потребе зарада и осталих накнада запослених.

2.1.30 Параграф 1.3.12 првог дела овог стандарда захтева обелодањивање укупних прилива готовине ентитета са посебно приказаном подкласификацијом укупних прилива готовине, сачињеном на основу класификације која одговара пословању ентитета. Подкласификација прилива готовине у одговарајуће класе зависиће од величине, природе и функције износа. Уз обелодањивање износа прилива по основу позајмица, могу бити одговарајуће следеће подкласификације:

(а) Приливи од пореза (који се могу даље подкласификовати по врстама пореза);

(б) Приливи од провизија, казни и лиценци;

(ц) Приливи од трансакција размене, укључујући приливе од продаје роба и услуга и провизија корисника (када се ове класификују као трансакције размене);

(д) Приливи од дотација, трансфера, или буџетских расподела (могуће класификованих према извору);

(е) Приливи од камата и дивиденди; и

(ф) Приливи од поклона и донација.

### **Обелодањивања повезаних страна**

2.1.31 *Ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје обелодањује информације које захтева Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор 20 – Обелодањивања повезаних страна.*

2.1.32 МРС–ЈС 20, према обрачунској основи, дефинише повезане стране и остале релевантне прописе и захтева обелодањивање односа повезаних страна када постоји контрола, као и обелодањивање одређених информација о трансакцијама повезаних страна, укључујући информације о укупним накнадама кључног руководећег кадра.

### **Обелодањивање имовине, обавеза и поређење са буџетима**

2.1.33 *Ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје обелодањује:*

(а) *Информације о имовини и обавезама ентитета; и*

(б) *Ако ентитет не ставља на располагање јавности свој одобрени буџет, поређење са буџетима*

2.1.34 Влада и државни ентитети, поред готовине, контролишу значајне ресурсе које користе за остваривање својих циљева. Они такође користе позајмице, како би финансирани своје активности, током свог пословања узрокују настанак и других дугова и обавеза, и обавезују се да ће у будућности утрошити одређене износе за набавку капиталних средстава. Неготовинска имовина и обавезе неће се презентовати у извештају о приливима и одливима готовине, или осталим финансијским извештајима који се припремају према готовинској основи. Ипак, владе воде евиденцију, прате и управљају својим дуговањима и осталим обавезама, као и неготовинском имовином. Обелодањивање информација о имовини и обавезама, трошковима одређених програма и активности, повећавају одговорност и подстичу се овим стандардом.

2.1.35 Ентитети који врше таква обелодањивања подстичу се да утврде имовину и обавезе према врсти, класификујући, нпр.:

(а) Имовину као потраживања, улагања, или постројења и опрему; и

(б) Обавезе као обавезе према добављачима, позајмице разврстане по врстама и изворима и остале обавезе.

Иако таква обелодањивања у почетку нису опсежна, ентитети се подстичу да их постепено развијају и надограђују. Да би се постигла усаглашеност са захтевима параграфа 1.3.5 и 1.3.37 првог дела овог стандарда, ова обелодањивања треба да буду усаглашена са квалитативним одликама финансијских информација и да буду јасно описана и лако разумљива. Обрачунска основа МРС–ЈС–а, укључујући МРС–ЈС 13 – *Лизинг*, МРС–ЈС 17 – *Имовина, постројења и опрема* и МРС–ЈС 19 – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, пружају корисна упутства ентитетима који обелодањују додатне информације о имовини и обавезама.

### **Поређење са буџетом**

2.1.36 Ентитети јавног сектора обично подлежу буџетским ограничењима, у виду расподела, или осталих буџетских овлашћења, који се могу увести путем одговарајућих закона. Један од циљева финансијског извештавања ентитета јавног сектора је да се прикаже да ли је готовина прибављена и употребљена у складу са законски усвојеним буџетом. У неким случајевима, овај захтев је предвиђен законом. Од ентитета који стављају на располагање јавности своје одобрене буџете се захтева да се придржавају захтева из параграфа 1.9.1 до 1.9.48 првог дела овог стандарда. Овим стандардом се ентитети (то јест, ентитети који не стављају на располагање јавности своје одобрене буџете) подстичу да у своје финансијске извештаје укључе обелодањивање поређења стварних са буџетским износима за период извештавања када се финансијски извештаји и буџет раде на истој основи рачуноводства. Извештавање у односу на буџет за те друге ентитете се може приказати на различите начине, укључујући:

(а) Припрему напомене са посебним колонама за буџетиране износе и стварне износе. Ради потпуности, могуће је уврстити колону која приказује било која одступања од буџета, или расподеле;

(б) Обелодањивање у коме се наводи да буџетирани износи нису премашени. Уколико су

буџетирани износи или апропријације премашени, или су исплате вршене без апропријације, или другог вида овлашћења, подаци се могу обелоданити у виду напомене уз одговарајућу ставку у финансијском извештају.

2.1.37 *Ентитети који у својим финансијским извештајима обелодањују поређење стварних са буџетским износима се подстичу да у финансијске извештаје укључе извештаје који садрже информације о оствареним услугама.*

2.1.38 *Ентитети који усвајају буџете за више периода се подстичу да пруже и додатну напомену за обелодањивање везе између буџетских и стварних износа током буџетског периода.*

2.1.39 *Додатне буџетске информације, укључујући информације о оствареним услугама се могу презентовати у некој другој документацији осим финансијских извештаја. Ентитети који у својим финансијским извештајима обелодањују поређење стварних и буџетских износа се подстичу да у своје финансијске извештаје укључе паралелу са таквом документацијом, а нарочито да повежу буџетске и стварне податке са нефинансијским буџетским подацима и оствареним услугама.*

2.1.40 *Као што је напоменуто у параграфу 1.9.32 овог стандарда, ентитети могу заузети различите приступе одређивању годишњег буџета у оквиру буџета за више периода. У случајевима када се усвајају буџети за више периода, ентитети се подстичу да обезбеђују додатна обелодањивања о таквим питањима као што је веза између буџета за више периода и компоненте годишњих буџета и стварних износа током буџетског периода.*

### **Консолидовани финансијски извештаји**

2.1.41 *Ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје обелодани:*

*(а) Однос власничког учешћа у контролисаним ентитетима, а када је то учешће у облику акција, однос гласачких права (само уколико је различит од сразмерног власничког учешћа);*

*(б) Ако је подесно:*

*(i) Назив свих контролисаних ентитета у којима матични ентитет има власничко учешће и/или 50% или мање гласачких права, уз објашњење постојеће контроле; и*

*(ii) Назив било ког ентитета у коме је власнички интерес већи од 50%, али који није контролисани ентитет, уз објашњење непостојања контроле; и*

*(ц) У засебним финансијским извештајима матичног ентитета, опис метода коришћеног за обрачунавање контролисаног ентитета.*

2.1.42 *Матични ентитет који не припрема консолидовани извештај о приливима и одливима готовине подстиче се да обелодањује разлоге неприказивања консолидованих финансијских извештаја, заједно са основом по којој се контролисани ентитети обрачунавају у засебним финансијским извештајима. Такође се подстиче да обелодани назив и адресу седишта матичног ентитета који обелодањује консолидоване финансијске извештаје.*

2.1.43 *Параграф 1.6.20(б) првог дела овог стандарда захтева обелодањивање разлога за неконсолидовање контролисаног ентитета. Параграфи 1.6.7 и 1.6.8 првог дела стандарда такође прописују да матични ентитет, који је у потпуности у власништву, или готово потпуно у власништву, не треба да обелодањује консолидовани финансијски извештај. У овом случају, подстиче се обелодањивање информација из параграфа 2.1.42.*

### **Стицања и отуђивања контролисаних ентитета и осталих пословних јединица**

2.1.44 *Ентитет се подстиче да обелодани и одвојено презентује збирне готовинске токове настале приликом стицања и отуђивања контролисаних ентитета или других пословних јединица.*

2.1.45 *Ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје обелодани стицања и отуђења контролисаних ентитета или осталих пословних јединица током периода:*

*(а) Укупна куповина или отуђења (укључујући готовину или осталу имовину);*

*(б) Део куповине или отуђења извршених готовински; и*

*(ц) Износ готовине у контролисаном ентитету или пословној јединици која је стечена или отуђена.*

2.1.46 *Засебно приказивање ефеката новчаних токова насталих стицањем или отуђењем контролисаних ентитета и осталих јединица, уз засебно обелодањивање износа стечене или отуђене имовине и обавеза, помаже да се разликују новчани токови од прилива и одлива готовине насталих од других активности ентитета. Како би се корисницима омогућило да утврде ефекте стицања и отуђења, новчани токови отуђења се неће одбијати од токова насталих по основу стицања.*

2.1.47 Укупан износ готовине плаћене или примљене приликом куповине или продаје презентује се у извештају о приливима и одливима готовине нето готовине која је стечена или отуђена.

2.1.48 Параграф 2.1.33 подстиче обелодањивање имовине и обавеза ентитета. Имовина и обавезе које не представљају готовину стеченог или отуђеног контролисаног ентитета или пословне јединице, такође се могу одвојено обелоданити, збирно, по свакој од већих категорија. У складу са захтевима параграфа 1.3.37 првог дела стандарда, када се врше таква обелодањивања, имовину и обавезе треба јасно идентификовати, и објаснити основу по којој су признате и одмерене.

#### **Заједничка улагања**

2.1.49 *Ентитет се подстиче да врши обелодањивања заједничких улагања, који су неопходни за фер презентацију прилива и одлива готовине ентитета током периода, као и готовинских салда на извештајни датум.*

2.1.50 Многи ентитети јавног сектора покрећу заједничка улагања како би вршили различите активности. Природа ових активности креће се од тржишних активности, све до бесплатног вршења друштвених услуга. Услови заједничког улагања одређени су уговором или другим обавезујућим споразумом и обично наводе почетни допринос сваке стране заједничког улагања, као и део прихода или осталих користи (уколико постоје) и расхода сваког од учесника у заједничком улагању. Ентитети који извештавају према готовинској основи обично ће исказати:

(а) Готовину уложу у стицање учешћа у заједничком улагању и у континуирано пословање заједничког улагања као одлив готовине; и

(б) Готовину примљену од заједничког улагања као прилив готовине.

Обелодањивања о заједничким улагањима могу укључивати списак и опис учешћа у значајним заједничким улагањима. МРС–ЈС 8 – *Финансијско извештавање о учешћу у заједничким улагањима* у скупу МРС–ЈС–ова према обрачунској основи пружа упутства о различитим формама и структурама заједничких улагања и о потенцијалним додатним обелодањивањима.

#### **Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама**

2.1.51 У хиперинфлаторним привредама, приказивање финансијских извештаја у локалној валути, без поновног исказивања, није од веће користи. Новац губи куповну моћ таквом брзином да је поређење износа из трансакција и осталих догађаја нерелевантно, чак и за исти рачуноводствени период.

2.1.52 Овај стандард не одређује апсолутну општу стопу по којој се сматра да настаје хиперинфлација. Ствар је просуђивања када постаје неопходно поновно исказивање финансијских извештаја у складу са овим стандардом. На хиперинфлацију указују одлике економског окружења земље, које обухватају, иако нису ограничене на следеће:

(а) Већина становништва радије чува имовину у неновчаним средствима или у релативно стабилној страниој валути. Износи у домаћој валути одмах се улажу ради одржавања куповне моћи;

(б) Већина становништва за изражавање новчаних износа не користи локалну валуту, већ релативно стабилне стране валуте. Цене могу бити исказане у тој страниој валути;

(ц) Продаја и куповина на кредит обављају се по ценама којима се надокнађује очекивани губитак куповне моћи током периода трајања кредита, чак и ако је тај период кратак;

(д) Каматне стопе, зараде и цене везане су за индекс цена; и

(е) Кумулативна стопа инфлације за три године приближава се, или прекорачује, 100%.

#### **Поновно исказивање финансијских извештаја**

2.1.53 *Ентитет који извештава у валути хиперинфлаторне привреде, подстиче се да:*

(а) *Поновно исказе свој извештај о приливима и одливима готовине, као и остале финансијске извештаје у мерним јединицама актуелним на датум извештавања;*

(б) *Поновно исказе упоредиве информације за претходни период, као и информације из ранијих периода, у мерним јединицама актуелним на извештајни датум; и*

(ц) *Користе општи индекс цена који одражава промене опште куповне моћи. Пожељно је да сви ентитети који извештавају у валути исте привреде, користе исти индекс.*

2.1.54 *Ентитет се подстиче да врши следећа обелодањивања:*

(а) *Чињенице да су извештај о приливима и одливима готовине, као и остали финансијски извештаји и одговарајући износи за претходне периоде, поново исказани због промена опште куповне моћи извештајне валуте, у мерним јединицама актуелним на извештајни датум; и*

*(б) Утврђивање нивоа индекса цена на извештајни датум, као и кретање индекса у текућем и претходном извештајном периоду.*

2.1.55 Цене се мењају током времена услед различитих посебних или општих политичких, економских и друштвених околности. Нарочити утицаји, као што су промене у понуди и потражњи и технолошке промене, могу проузроковати да појединачне цене порасту или опадну значајно и независно једна од друге. Поред тога, опште снаге могу довести до промена општег нивоа цена, а тиме и опште куповне моћи новца.

2.1.56 У хиперинфлаторној привреди, корист финансијских извештаја се значајно увећава уколико су исказани у мерној јединици актуелној на датум извештавања. Као резултат тога, поступци и обелодањивања у параграфима 2.1.53 и 2.1.54 се подстичу. Презентација ових информација као примарна презентација, а не као допуна непреправљених финансијских извештаја се подстиче. Не подстиче се одвојена презентација извештаја о приливима и одливима готовине и других финансијских извештаја пре поновног исказивања.

2.1.57 Све ставке у извештају о приливима и одливима готовине биће изражене у мерним јединицама актуелним на датум извештавања. Стога ће сви износи, укључујући сва плаћања трећих страна обелодањена у извештају о приливима и одливима готовине, или у осталим финансијским извештајима, бити поново исказани применом промене општег индекса цена од датума почетног евидентирања прилива и одлива.

2.1.58 Многи ентитети јавног сектора у своје финансијске извештаје укључују одговарајуће информације о буџету, како би се омогућило поређење са буџетима. У таквом случају, буџетске информације треба такође поново исказати у складу са овим стандардом.

#### **Упоредне информације**

2.1.59 Да би поређења са претходним периодима била сврсисходна, упоредни подаци из претходног извештајног периода поново ће се исказати применом општег индекса цена, тако да се упоредни финансијски извештаји прикажу у мерним јединицама актуелним на крају извештајног периода.

#### **Консолидовани финансијски извештаји**

2.1.60 Матични ентитет који извештава у валути хиперинфлаторне привреде може имати контролисане ентитете који такође извештавају у валутама хиперинфлаторних привреда. Да би се испунио услов доследности извештаја о приливима и одливима готовине и других финансијских извештаја, финансијски извештаји сваког таквог контролисаног ентитета ће се поново исказати, применом општег индекса цена земље у чијој се валути извештава, пре него што се укључе у консолидоване финансијске извештаје које саставља његов матични ентитет. Када такав контролисани ентитет представља контролисани инострани ентитет, његови преправљени финансијски извештаји се преводе по закључном курсу.

2.1.61 Уколико се консолидују финансијски извештаји са различитим извештајним датумима, све ставке, било немонетарне или монетарне, треба да буду поново исказане у актуелној мерној јединици на дан консолидованих финансијских извештаја.

#### **Избор и коришћење општег индекса цена**

2.1.62 Поново исказивање финансијских извештаја у складу са овим стандардом захтева коришћење општег индекса цена, који одражава промене у општој куповној моћи. Препоручљиво је да сви ентитети који извештавају у валути исте привреде користе исти индекс.

2.1.63 Обелодањивања захтевана овим стандардом потребна су да би се образложила основа поступања са учинцима инфлације у рачуноводственим исказима. Она су намењена, такође, обезбеђењу других информација неопходних за разумевање основе и произашлих износа.

#### **Помоћ примљена од невладиних организација**

2.1.64 *Када је могуће, ентитет се подстиче да за помоћ од невладиних организација (НВО), примењује захтевана обелодањивања из параграфа 1.10.1 до 1.10.27 првог дела овог стандарда и препоручена обелодањивања наведена у параграфима 2.1.66 до 2.1.93 у даљем тексту.*

2.1.65 Извештајни ентитети нису у обавези да врше обелодањивања наведена у параграфима 1.10.1 до 1.10.27 у погледу помоћи примљене од невладиних организација (НВО). То је зато што трошкови прикупљања и агрегације информација потребних за испуњавање тих захтева могу да буду већи од користи. Међутим, вршење обелодањивања о помоћи добијеној од невладиних организација која су идентификована у параграфима 1.10.1 до 1.10.27, заједно са обелодањивањима препорученим у параграфима 2.1.66 до 2.1.93 у даљем тексту, може да обезбеди додатне улазне податке за процену у којој мери извештајни ентитет зависи од помоћи ових организација да обавља своје активности.



Сходно томе, извештајни ентитети се подстичу да врше обелодањивања идентификована у овом стандарду за помоћ добијену од НВО-а, где је изводљиво да се то уради.

### **Прималац спољне помоћи**

2.1.66 *Ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје, подељено на значајне класе, обелодани:*

(а) *Сврхе за које је добио спољну помоћ у току извештајног периода, приказујући одвојено износе обезбеђене путем зајмова и донација;*

(б) *Сврхе за које су спољне помоћи исплаћене у току периода извештавања.*

2.1.67 Ентитет може да прими спољну помоћ за многе сврхе, укључујући помоћ за свој:

(а) Економски развој или социјалну заштиту, што се често назива развојна помоћ;

(б) Помоћ за хуманитарне циљеве, што се често назива хуманитарна помоћ;

(ц) Платни биланс или одбрану курса валуте, што се често назива помоћ за платни биланс;

(д) Војне и / или одбрамбене циљеве, што се често назива војна помоћ, и

(е) трговачке активности, укључујући извозне кредите или зајмове које нуде банке за увоз/извоз или други државни органи, што се често назива финансирање трговине.

2.1.68 Први део овог стандарда захтева обелодањивање укупног износа спољне помоћи примљене у току извештајног периода, уз одвојено приказивање укупног износа добијеног путем зајмова и донација. Обелодањивање значајних класа спољне помоћи примљене путем зајмова или донација ће омогућити корисницима да одреде сврхе за које је помоћ обезбеђена у датом периоду, повезане износе као и то да ли ентитет има обавезу да врати помоћ у неком тренутку у будућности.

2.1.69 Обелодањивање по значајним класама намене спољне помоћи током периода извештавања ће додатно унапредити одговорност ентитета у погледу коришћења спољне помоћи.

2.1.70 *Ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје идентификује сваког пружаоца спољне помоћи током периода извештавања и износ помоћи, не укључујући неискоришћене количине, приказујући одвојено износе обезбеђене путем зајмова и донација у валути у којој су обезбеђени.*

2.1.71 Обелодањивање сваког пружаоца спољне помоћи и износа обезбеђених путем зајмова и донација показује и степен диверзификације извора помоћи. Ово ће помоћи корисницима финансијских извештаја да утврде, на пример, да ли ентитет зависи од појединих агенцијама за помоћ, мери те зависности, валуту у којој је помоћ пружена и да ли се помоћ пружа путем донација или зајма који ће морати да се враћа у будућности. Обелодањивања која се подстичу овим параграфом искључује износе који нису повучени током датог периода. Параграф 2.1.72 подстиче објављивање података о износима неискоришћене спољне помоћи у одређеним околностима.

2.1.72 *Када је у питању спољна помоћ која је неискоришћена на датум извештавања и обелодањена је у складу са параграфом 1.10.18 првог дела овог стандарда, ентитет се подстиче да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје:*

(а) *Све пружаоце помоћи у облику зајма или донације, и износ пружене помоћи сваког од њих;*

(б) *Сврхе за које би неискоришћена помоћ у облику зајма или донације могла да се употреби;*

(ц) *Валуту у којој се неискоришћена помоћ држи или у којој ће бити доступна; и*

(д) *Промене у износу неискоришћене помоћи у облику зајма или донације током периода.*

2.1.73 У параграфу 1.10.18 првог дела овог стандарда захтева се да салда неискоришћене спољне помоћи буду обелодањена у одређеним околностима. Обелодањивања препоручена параграфом 2.1.72 ће омогућити корисницима финансијских извештаја за утврђивање будуће намене те неискоришћене помоћи валуте у којој се та неискоришћена помоћ држи или ће бити доступна, и да ли је износ неискоришћене помоћи у облику зајма или донације опао или порастао током тог периода.

2.1.74 Као што је прикладно за извештајни ентитет, обелодањивања би могла да буду корисна у идентификацији питања као што су почетни салдо неискоришћених зајмова и донација, износ нових зајмова и нових донација који су одобрени или на други начин постали доступни током периода, укупан износ зајмова и донација повучених или искоришћених током периода, укупан износ кредита и донација отказаних или истеклих током периода, и завршни салдо неискоришћених зајмова и донација. Такво обелодањивање ће помоћи корисницима да одреде не само колике су промене салда неискоришћене помоћи већ и које су компоненте тих промена.

2.1.75 Када се обелодањивања промена у износу неискоришћене помоћи врше у валути извештајног ентитета, спољна помоћ исказана у иностраној валути се обелодањује у валути извештајног применом

девизног курса на износ у страниј валути на дан сваке од трансакција на које то може да се примени, у складу са захтевима из првог дела овог стандарда.

2.1.76 *Ентитет се подстиче да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје услове споразума о спољној помоћи који одређују или утичу на приступ спољној помоћи или ограничавају њено коришћење.*

2.1.77 Неки споразуми о спољној помоћи ограничавају или посебно дефинишу како и у које сврхе спољна помоћ може да се користи, или ограничавају изворе од којих роба или услуге могу да се купе. Овај тип условљавања који се односи на спољну помоћ може да прецизира и да ресурси могу да се користе само за прибављање тачно одређених материјала за изградњу тачно одређених објеката на тачно одређеној локацији, или да роба или услуге прибављене у оквиру споразума о спољној помоћи морају да потичу из одређене државе или више њих.

2.1.78 Нека спољна помоћ може да буде пуштена на одређене датуме, или може бити пуштена када ентитет:

(а) Предузме радње наведене у споразуму о спољној помоћи, као што су спровођење одређених промена политике, или

(б) Постигне одређене резултате, као што су циљеви који се односе на буџетски дефицит или други општи економски циљеви, или формира агенцију за повраћај имовине или управљање финансијским сектором.

2.1.79 Обелодањивање услова који одређују или утичу на приступ спољној помоћи ће указати у којој мери спољна помоћи зависи од рокова и / или од вршења одређених активности и испуњавања постављених циљева, као и од садржине тих активности и циљева.

2.1.80 *Ентитет се подстиче да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје:*

(а) *Износ и услове свих зајмова по основу спољне помоћи за које су главница и / или камата гарантоване од стране трећих лица, све одредбе и услове који се односе на те зајмове и све додатне услове који произилазе из гаранције, и*

(б) *Износ и услове свих зајмова и донација по основу спољне помоћи за које је испуњавање повезаних услова гарантовано од стране трећих лица, као и све додатне услове који произилазе из гаранције.*

2.1.81 Гаранција на салдо зајмова по основу спољне помоћи узетих од стране ентитета као и на плаћање камате може да се односи на укупан износ или на унапред одређен износ. Услови који се односе на зајмове, могу да захтевају од примаоца да предузме одређене активности или постигне договорене резултате, као што су постављање тарифа према договореним формулама, чије су перформансе гарантоване од стране трећих лица. Донације у оквиру спољне помоћи могу укључивати сличне услове чије је испуњавање гарантовано од стране трећих страна.

2.1.82 Обелодањивање износа спољне помоћи у форми зајмова и донација гарантованих од стране трећих страна указује на степен подршке од другог ентитета за добијање користи од споразума о спољној помоћи. Обелодањивање услова у вези са зајмовима и донацијама у оквиру спољне помоћи за које постоје гаранције, и свих додатних услова који се односе на испуњавање тих гаранција, указује на додатне захтеве који се односе на перформансе рада или услове који се јављају као последица обезбеђења гаранције.

2.1.83 *Ентитет се подстиче да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје и друге значајне услове у вези са зајмовима, донацијама и гаранцијама у оквиру спољне помоћи, који нису испуњени, заједно са последицама неиспуњавања.*

2.1.84 Параграфом 1.10.25 из првог дела овог стандарда захтева се обелодањивање значајних услова који нису испуњени када је то неиспуњавање довело до отказивања помоћи или дало повода за обавезу да се претходно дата помоћ врати. Споразум о спољној помоћи може да садржи и друге значајне одредбе и услове који треба да буду испуњени, као и неке процедуралне услове. Последице неиспуњавања тих других значајних услова могу да укључују смањење износа, промену рокова, ресурса који могу да се користе или обезбеде у будућности док се услови не испуне. Последице такође могу да укључују повећање каматне стопе на позајмљена средства.

2.1.85 Идентификовање ових других значајних услова који нису испуњени вероватно ће захтевати стручно расуђивање. Донета одлука се спроводи у контексту конкретних околности у којима се налази ентитет и позивањем на квалитативне карактеристике финансијских извештаја. Ови услови ће вероватно бити они чије неиспуњавање утиче на износ или рокове ресурса које ће ентитет моћи да

користи као подршку свом пословању у будућности.

2.1.86 *Ентитет се подстиче да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје, преглед услова за отплату дуга по основу спољне помоћи. Када се врше обелодањивања будућих исплата дуга по основу спољне помоћи исказаног у страниј валути, ентитет се подстиче да их врши у извештајној валути примењујући закључни курс на износ исплата у страниј валути.*

2.1.87 Споразуми о спољној помоћи обухватају услове који се односе на елементе као што су грејс период, каматна стопа, текућа плаћања за сервисирање дуга, будуће исплате за сервисирање дуга, преостали рок кредита, валута плаћања дуга, захтеви везани за отплату главнице захтеве (када је отплата главнице одложена до краја рока отплате или неког другог будућег датума), као и други значајни услови отплате.

2.1.88 Отплата дуга по основу спољне помоћи може да представља значајан готовински издатак за ентитет и да има снажан утицај на количину готовине која је на располагању за финансирање текућих и додатних пословних активности. Обелодањивање услова отплате дуга по основу спољне помоћи омогућиће корисницима финансијских извештаја да одреде када ће почети са отплатом дуга (камата, главнице или накнаде за сервисирање) и колики ће бити износ главнице и камате или накнаде за сервисирање.

2.1.89 Обелодањивање информација о условима отплате може захтевати да се направи процена, на пример, каматне стопе која се примењује на дуг са променљивом каматном стопом. Процењена каматна стопа обично се утврђује позивањем на важеће каматне стопе на крајњи датум. У складу са захтевима параграфа 1.3.30 до 1.3.37 првог дела овог стандарда, када ентитет одлучи да врши обелодањивања која укључују процене, рачуноводствене политике одабране и примењене у развоју такве процене се објављују када је то неопходно за правилно разумевање финансијских извештаја.

2.1.90 *Ентитет се подстиче да обелодани посебно у напоменама уз финансијске извештаје вредност спољне помоћи примљене у облику робе или услуга.*

2.1.91 Значајна средства могу бити примљена у склопу споразума о спољној помоћи у облику робе или услуга. Ово се дешава када се нова или половна роба као што су возила, рачунари или друга опрема преноси ентитету на основу споразума о спољној помоћи. Такође се дешава када, у склопу споразума о спољној помоћи, влада обезбеђује помоћ у храни за дистрибуцију својим грађанима. За неке примаоце, роба или услуге могу да буду главна форма у којој се прима спољна помоћ.

2.1.92 Обелодањивање вредности спољне помоћи примљене у облику робе и услуга помоћи ће корисницима финансијских извештаја да боље разумеју целокупан обим спољне помоћи примљене у току извештајног периода. Међутим, у неким случајевима и за неке примаоце, одређивање вредности тих добара и услуга може бити тежак, дуготрајан и скуп процес. Ово је посебно случај када на домаћем тржишту цена те робе и услуга не може лако да се утврди, када се дотичном робом и услугама не тргује у значајном обиму на међународном тржишту, или када су роба и услуге јединствене природе, што се често јавља када је у питању хуманитарна помоћ.

2.1.93 Овај стандард не прецизира основу на којој треба да се одређује вредност робе или услуга. Према томе, њихова вредност може се одредити као амортизовани историјски трошкови физичке имовине у тренутку преноса средстава на примаоца или цену по којој је агенција за спољну помоћ прибавила храну. Такође може да се утврди на основу процене коју је направило руководство преносиоца, прималац или трећа страна. Када је вредност спољне помоћи у виду робе или услуга обелодањена, параграф 1.10.21 првог дела овог стандарда захтева обелодањивање основе на којој је утврђена та вредност. Уколико је та вредност описана као фер вредност, биће у складу са дефиницијом фер вредности, то јест, то ће бити износ за који се средство може разменити, или обавеза измирити, између обавештених и вољних страна у оквиру независне трансакције.

## **2.2 Државни и остали ентитети јавног сектора који намеравају да пређу на обрачунску основу рачуноводства**

### **Презентација извештаја о приливима и одливима готовине**

2.2.1 *Ентитет који намерава да пређе на обрачунску основу рачуноводства подстиче се да извештај о приливима и одливима готовине презентује у форми која се захтева Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор 2 – Извештај о новчаним токовима.*

2.2.2 МРС–ЈС 2 пружа упутства за класификацију новчаних токова као пословних, финансијских и

инвестиционих и укључује захтеве за припрему извештаја о новчаним токовима којим се ове категорије у извештају приказују засебно. Сажет преглед кључних аспеката МРС–ЈС 2 и упутства за њихову примену за сврхе финансијског извештавања у складу са овим стандардом, укључени су у Додатак 3. Други део овог стандарда подстиче обелодањивање додатних информација, поред оних које захтева МРС–ЈС 2. Ентитети који усвоје форму МРС–ЈС 2 за презентацију извештаја о приливима и одливима готовине, подстичу се да изврше додатна обелодањивања, утврђена у другом делу овог стандарда.

## **Делокруг консолидованих извештаја**

### **– изузимање из економског ентитета**

2.2.3 Када ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, у складу МРС–ЈС према обрачунској основи, неће вршити консолидовање ентитета над којима има привремену контролу, јер је контролисани ентитет прибављен и држи се искључиво са намером отуђења у блиској будућности. До привремене контроле може доћи када влада намерава да пренесе своје учешће у контролисаном ентитету на локалну управу.

2.2.4 Први део овог стандарда не дозвољава да се такви ентитети искључују из консолидованих финансијских извештаја састављених према готовинској основи. Наиме,

(а) Готовина ентитета који се привремено контролише, може се употребити у корист економског ентитета у току периода привремене контроле; и

(б) Потенцијално сложене исправке консолидовања које би биле неопходне према обрачунској основи, неће се јавити при примени готовинске основе.

2.2.5 Да би се ово изузеће из консолидовања применило у складу са МРС–ЈС према обрачунској основи, матични ентитет мора јавно показати намеру извршења званичног плана отуђења ентитета, или прекида контроле над ентитетом који је предмет привремене контроле. За примену изузећа на више од једног сукцесивног извештајног периода, матични ентитет мора показати континуирану намеру извршења званичног плана отуђења ентитета, или прекида контроле над ентитетом који је предмет привремене контроле. Ентитет је јавно посвећен отуђењу, или прекиду контроле над другим ентитетом, када за то има званичан план и када не постоји реална вероватноћа одступања од тог плана.

2.2.6 Ентитет који се припрема за прелазак на обрачунску основу треба да буде упознат са разликом у захтевима при консолидовању према обрачунској и готовинској основи МРС–ЈС–а, и да за сваки од контролисаних ентитета који је укључен у консолидовани извештај о приливима и одливима утврди да ли је контрола привремена.



Постројења и опрема	X	X
Земљиште и зграде		
Имовина у граду	X	X
Зграде по набавној вредности	X	
Зграде по процени	X	X

(Извод из напомена уз финансијске извештаје Владе X: Актива и пасива  
(параграф 2.1.33(a) наставак)

#### Позајмице

Позајмице Владе:

(у хиљадама јединица валуте)	200X	200X-1
Салдо на почетку године	X	X
<b>ПРИХОД</b>		
Домаће комерцијалне институције	X	X
Offshore комерцијалне институције	X	X
Банке за развој и сличне кредитне агенције	X	X
<b>Укупне позајмице</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ОТПЛАТЕ</b>		
Домаће комерцијалне институције	(X)	(X)
Offshore комерцијалне институције	(X)	(X)
Банке за развој и сличне кредитне агенције	(X)	(X)
<b>Укупне отплате</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
Салдо на крају године	X	X

(Извод из напомена уз финансијске извештаје Владе X, наставак)

**Поређење са буџетом када ентитет свој буџет  
не ставља на располагање јавности (параграф 2.1.33 (б))**

(у хиљадама јединица валуте)	Стварно	Буџетирано	Одступања
<b>ПРИЛИВИ</b>			
<b>Опорезивање</b>			
Порез на доходак	X	X	X
Порез на додату вредност	X	X	(X)
Порез на имовину	X	X	X
Остали порези	<u>X</u>	<u>X</u>	(X)
	X	X	X
<b>Уговори о помоћи</b>			
Међународне агенције	X	X	-
Остале донације и помоћ	<u>X</u>	<u>X</u>	=
	X	X	-

<b>Позајмице</b>			
Приход од позајмица	X	X	(X)
<b>Капитални приливи</b>			
Приходи од отуђења постројења и опреме	X	X	X
<b>Трговинске активности</b>			
Приливи од трговинских активности	X	X	X
<b>Остали приливи</b>	X	X	X
Укупни приливи	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ОДЛИВИ</b>			
<b>Пословање</b>			
Плате, зараде и накнаде запослених	(X)	(X)	(X)
Залихе и потрошни материјал	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<b>Трансфери</b>			
Донације	(X)	(X)	–
Остали трансфери	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	–
<b>Инвестиције</b>			
Куповина/изградња постројења и опреме	(X)	(X)	(X)
Куповина финансијских инструмената	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	(X)
<b>Отплате кредита и камата</b>			
Отплата позајмица	(X)	(X)	–
Плаћања камате	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	–
<b>Остали одливи</b>	(X)	(X)	X
Укупни одливи	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>НЕТО ПРИЛИВИ/(ОДЛИВИ)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

### **Извод из напомена уз финансијске извештаје ентитета XYZ**

#### ***Контролисани ентитети (параграфи 2.1.41, 2.1.44, и 2.1.45)***

Ентитет ХУЗ има право управљања финансијским и пословним политикама, ради остварења користи од активности других ентитета. Ти ентитети су контролисани ентитети. Сви контролисани ентитети су укључени у консолидоване финансијске извештаје. (Параграф 1.6.20(а) у првом делу овог стандарда захтева обелодањивање листе значајних контролисаних ентитета.)

Контрола владиних ентитета настаје на основу статута или других законских прописа. Контрола јавних предузећа настаје на основу статута и, у случају предузећа Ц и Д, по основу власничког учешћа. Ентитет ХУЗ има контролу над предузећем Е по основу законског овлашћења, иако је већина акција предузећа Е продата приватним инвеститорима.

Предузеће	Власнички интерес (%)	Гласачка права (%)
-----------	-----------------------	--------------------

Предузеће Е	XX	XX
-------------	----	----

*Стицање контролисаних ентитета и пословних јединица*

Назив стеченог предузећа	Процент стечених акција %	Куповина (у хиљадама новчаних јединица)	Готовински део куповине (у хиљадама новчаних јединица)	Стечена готовинска салда (у хиљадама новчаних јединица)
Предузеће Ц	XX	X	X	X
Предузеће Д	XX	X	X	X
		X	X	X

*Отуђење контролизованог ентитета и других пословних јединица*

Назив отуђеног предузећа	Процент продатих акција %	Отуђење (у хиљадама новчаних јединица)	Готовински део продаје (у хиљадама новчаних јединица)	Отуђена готовинска салда (у хиљадама новчаних јединица)
Предузеће Ф	XX	X	X	X

*Значајна заједничка улагања (параграф 2.1.49)*

Назив заједничког улагања	Главна активност	Учешће у резултату	
		200X %	200X-1 %
Регионални водовод	Водоснабдевање	XX	XX
Регионална електродистрибуција	Пружање корисничких услуга	XX	XX

**Извод из напомена уз финансијске извештаје владе Б:**

*Двогодишњи буџет на готовинској основи – За годину која се завршила 31. децембра 200X. (параграф 2.1.38)<sup>1</sup>*

(у хиљадама новчаних јединица)	Првобитни двогодишњи буџет	Циљни буџет за прву годину	Ревидирани буџет у првој години	Прва година стварни износ на упоредивој основи	Расположив салдо за другу годину	Циљни буџет за другу годину	Ревидирани буџет у другој години	Друга година стварни износ на упоредивој основи	*Разлика: буџетски и стварни износ за буџетски период
<b>ПРИЛИВИ ГОТОВИНЕ</b>									
Опорезивање	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Споразуми о помоћи	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Приходи: позајмице	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Приходи: Отуђење постројења и опреме									
Други приливи	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>Укупни приливи</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

<sup>1</sup> Ова колона се не захтева: Међутим, поређење између стварног и првобитног или коначног буџета, јасно идентификованог као одговарајућег се може укључити.



<b>ОДЛИВИ ГОТОВИНЕ</b>									
Здравство	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Просвета	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Јавни ред и безбедност	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Социјална заштита	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Одбрана	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Стамбене погодности	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Рекреација, култура и религија	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Економска питања	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Друго	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Укупни одливи</b>	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>НЕТО ТОКОВИ ГОТОВИНЕ</b>	X	X	X	X	X	X	X	X	X

**Извод из напомена уз финансијске извештаје владе Ц**

**Помоћ обезбеђена од стране невладиних организација (НВО)**

(Параграф 2.1.64)

Помоћ невладиних организација је укључена у износ ставке “Остале донације и помоћ” у Извештају о готовинским приливима и одливима. Износ помоћи од невладиних организација примљен током извештајног периода у валути извештајног ентитета је:

	200X		200X-1	
	Приливи готовине	Плаћања трећих страна	Приливи готовине	Плаћања трећих страна
Донације	X	X	X	-
Зајмови	-	-	-	-
<b>Укупно</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>-</b>

Помоћ је примљена од невладине организације у складу са споразумом у ком се наводи да ће помоћ бити искоришћена за следеће намене:

	Помоћ за развој		Хуманитарна помоћ		Остало		Укупно	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
<b>НВО 1</b>	X	X	-	-	-	X	X	X
<b>НВО 2</b>	-	-	X	-	-	-	X	-
<b>НВО 3</b>	X	X	X	-	-	-	X	X
<b>Укупно</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Долар</b>	X	X	X	X	-	X	X	X
<b>Евро</b>	X	X	X	-	-	-	X	X
<b>Јен</b>	-	-	X	X	-	-	X	X

Валута у којој је пружена спољна помоћ је била:

- НВО 1 – Амерички долар до износа YYY и друга валута (назначити валуту) до износа X

- НВО 2 – евро до износа YYY
- НВО 3 – јен до износа YYY

Помоћ је у потпуности искоришћена за назначене сврхе.

Иако су НВО 1, 2 и 3 истакле своју намеру да пружају континуирану хуманитарну помоћ у складу са потребама и својим могућностима, обим помоћи није део обавезујућег писаног споразума. Биће одређен на основу процене потреба и капацитета сваке од НВО кад је у питању континуирана помоћ.

Током 200X, НВО 1 је обезбедила медицинске екипе и медицинску опрему за помоћ жртвама земљотреса у региону ZZZ. Привремени смештај, храна и одећа је обезбедила НВО 2. Вредност робе и услуга је процењена на XX новчаних јединица домаће валуте. Вредност специјализоване хуманитарне помоћи је утврђена на основу процене трошкова које су дале невладине организације.

Није било случајева неиспуњавања услова који би резултирали укидањем помоћи.

Није било неискоришћене помоћи од невладиних организација у 200X или 200X-1.

### Извод из напомена уз финансијске извештаје Владе Ц

#### Класе спољне помоћи (параграфи 2.1.66 и 2.1.70)

Током извештајног периода спољну помоћ је добијена од мултилатералних и билатералних агенција за спољну помоћ на основу уговора у којима се наводи да ће помоћ бити искоришћена за следеће намене:

	Помоћ за развој		Хуманитарна помоћ		Остало		Укупно	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Зајмови	X	X	-	-	X	-	X	X
Донације	X	-	X	X	-	-	X	X
Укупно	X	X	X	X	X	-	X	X
Употребљени износ	X	X	X	X	X	-	X	X

	Агенција 1		Агенција 2		Агенција 3		Агенција 4	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Зајмови	X	X	-	-	X	-	X	X
Донације	X	-	X	X	-	X	X	X
Укупно	X	X	X	X	X	X	X	X
Валута: долар	X	X	-	-	-	-	-	-
Евро	-	-	X	X	-	-	-	-
Јен	-	-	-	-	X	X	-	-
Остало	-	-	-	-	-	-	X	X

#### Неискоришћена спољна помоћ (параграф 2.1.72)

Неискоришћена спољна помоћ у форми кредита и донација састоји се од износа који су наведени у обавезујућем споразуму са агенцијама за спољну помоћ, али нису искоришћени на датум извештавања, и подлежу условима који су испуњени у прошлости и очекује се да ће бити испуњени у будућности. Отказивање или истицање зајма за спољну помоћ је резултат прецењених трошкова развојних пројеката. Промене у износу неискоришћене помоћи у форми кредита и донација су презентоване у валути извештајног ентитета.

	Помоћ за развој		Хуманитарна помоћ		Остало		Укупно	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1

<i>Почетни салдо</i>								
Зајмови	X	X	-	-	X	X	X	X
Донације	X	-	X	X	-	-	X	X
<i>Одобрено током периода</i>								
Зајмови	X	X	-	-	X	-	X	X
Донације	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Укупно расположиво</i>	X	X	X	X	X	X	X	X
Искоришћени зајмови	(X)	(X)	-		(X)	(X)	(X)	-
Искоришћене донације	(X)	(X)	(X)	(X)	-		(X)	(X)
Отказани или истекли зајмови	(X)	(X)	-	-	-	-	(X)	(X)
Отказане или истекле донације	-	-	-	-	-	-	-	-
Курсне разлике	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Завршни салдо – Зајмови</i>	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Завршни салдо - Донације</i>	X	X	-	-	X	X	X	X

	Завршни салдо по државној валути		Помоћ за развој		Хуманитарна помоћ		Остало		Укупно	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Долар	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X
Евро	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X
Јен	X	X	-		X	X	X	X	X	X
Остало	X	X	-	-	-	-	X	-	X	-
<b>По извештајној валути</b>										
<i>Зајмови</i>										
Агенција 1	X	X	-	-	X	X	X	X	X	X
Агенција 4	X	X	-	-	X	X	X	X	X	X
<i>Донације</i>										
Агенција 2	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X
Агенција 4	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X
<b>Укупно</b>	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X

### Значајни услови (Параграф 2.1.76)

#### Опита ограничења

Биланс обавеза за спољну помоћ и неискоришћени биланс спољне помоћи подлеже, или је ограничен обављањем договорених активности или одржавања договорених економских или финансијских перформансе.

Влада је припремила план економског развоја за прилив развојне помоћи. План обухвата стратегију за смањење сиромаштва која је подржана од стране донаторске заједнице. Влада и донатори су се договорили око главних циљева у оквиру стратегије за смањење сиромаштва: (ентитет идентификује главне циљеве).

Влада и донаторска заједница су се договорили о методама за праћење напретка у постизању договорених

циљева и састајаће се једном годишње да би размотрили напредак.

Зајмови и донације које подржавају конкретне пројекте укључују и циљеве који се односе на финансијске перформансе за сва комунална предузећа како би се обезбедили адекватни приходи за покривање трошкова пружања услуга, како би се правилно одржавала постојећа имовина комуналних предузећа и допринело програму замене и обнове имовине.

#### *Ограничења набавке*

Одређена помоћ за развој подлеже ограничењима у вези са природом робе или услуга које могу бити купљене или земље у којој могу да се купе. Сви зајмови и донације мултилатералних развојних банака су ограничени у томе што (а) забрањују употребу својих средстава за куповину војне опреме или услуга, луксузне робе или еколошки штетне робе; и (б) куповина роба или услуга мора да буде у њиховим земљама чланицама. Спољна помоћ од билатералних агенција је или неусловљена или ограничена на куповину робе или услуга из земље која обезбеђује средства. Сви „Кредит или донација специјалне намене“ фондови користе се за финансирање посебно дефинисаних пројеката и, због тога, набавка роба и услуга је ограничена на договорене добављаче за сваки пројекат.

#### **Неиспуњавање других значајних услова (параграф 2.1.83)**

Расходи владе у сектору образовања достигли су очекивани ниво, првенствено због кашњења у изградњи изазваних земљотресом. Расходи су X процената испод очекиваних. Предузети су кораци да се то исправи и владе и релевантни донатори подржавају корективне планиране активности. Влада је испоштовала све прописе у вези са набавком применљиве на све преостале зајмове и донације за спољну помоћ.

#### **Гаранције на зајмове и донације у склопу спољне помоћи (параграф 2.1.80)**

Влада YYYY је дала гаранције за зајам за финансирање извоза у износу од XXX јединица валуте (200X-1: нула). Главница треба да се отплати за 5 година. Каматна стопа која се примењује на неизмирени износ је Y одсто. Годишње се плаћа само камата. Није било никаквих других услова у вези са гаранцијом. Ниједан други зајам или донација у склопу спољне помоћи не подлежу гаранцијама од стране трећих страна.

#### **Услови отплате – испуњавање дужничких обавеза (параграф 2.1.86)**

Услови зајма за помоћ у развоју укључују грејс период који се креће од 0 до максималних 7 година. Каматне стопе су фиксне и променљиве. Сви зајмови за помоћ у развоју су изражени у америчким доларима или еврима. Каматна стопа на зајмове са фиксном стопом за фискалну годину која се завршава 200X, крећу се од X одсто до Y одсто са пондерисаним просеком од Z одсто. За фискалну годину која се завршава 200X-1, крећу се од X одсто до Y одсто са пондерисаним просеком од Z одсто. Каматне стопе за кредите са променљивом стопом се крећу од ЛИБОР плус X одсто до ЛИБОР плус Y одсто са пондерисаним просеком, на крају фискалне године 200X од Z одсто и на крају фискалне године 200X-1 од Z одсто.

Други зајмови у склопу спољне помоћи не укључују грејс период и изражени су у више валута, укључујући америчке доларе, евре и јене.

#### **200X**

##### **Дуг по преосталим годинама грејс периода**

	<b>Истекао</b>	<b>0-4</b>	<b>5-7</b>	<b>Укупно</b>
Помоћ у развоју	X	X	X	X
Остало	X	-	-	X
Укупно	X	X	X	X

#### **200X-1**

##### **Дуг по преосталим годинама грејс периода**

	<b>Истекао</b>	<b>0-4</b>	<b>5-7</b>	<b>Укупно</b>
--	----------------	------------	------------	---------------

Помоћ у развоју	X	X	X	X
Остало	X	-	-	X
Укупно	X	X	X	X

Зајмови за помоћ у развоју имају периоде отплате који варирају од X до Y година након грејс периода са пондерисаним просеком дуга за Z година укључујући и грејс период. У свим случајевима, отплата дуга се базира на фиксној отплати главнице плус акумулирана камата.

Други зајмови за помоћ у развоју имају рок отплате који варира од X до Y година, са пондерисани просеком дуга за Z година. Отплата дуга је заснована на фиксној отплати главнице плус акумулирана камата.

### 200X

#### Отплата дуга укључујући камату

	Долар	Евро	Јен	Остало	Укупно
Помоћ у развоју	X	X	X	X	X
Остало	X	X	-	-	X
Укупно	X	X	X	X	X

### 200X-1

#### Отплата дуга укључујући камату

	Долар	Евро	Јен	Остало	Укупно
Помоћ у развоју	X	X	X	X	X
Остало	X	X	-	-	X
Укупно	X	X	X	X	X

Све отплате дуга за наредне године засноване су на плаћању фиксног износа који се састоји од главнице и камате. Компонента отплате камате или накнаде за услугу је заснована на преосталој главници сваког зајма на крају текуће године, а за зајмове са променљивом каматном стопом, на каматној стопи која важи на тај дан. Отплата дуга у страниј валути утврђује се применом закључног курса на датум подношења финансијских извештаја.

### 200X-1 и X наредних година

#### Отплата дуга укључујући камату

	Долар	Евро	Јен	Остало	Укупно
Помоћ у развоју	X	X	X	X	X
Остало	X	X	-	-	X
Укупно	X	X	X	X	X

### **Прилив роба и услуга (параграф 2.1.90 и 1.10.21)**

Током 200X, катастрофалан земљотрес се догодио у покрајини ZZZ наносећи озбиљну штету државној и приватној имовини, и узрокујући значајан губитак живота. Мултилатералне и билатералне агенције неколико држава донирале су особље и опрему да помогну у лоцирању и спасавању људи заробљених у рушевинама. Поред тога, специјализоване медицинске екипе обучене у лечењу повреда, заједно са медицинском опремом, су авионом пребачене у покрајину. Привремени смештај и храна су такође испоручени. Вредност робе и услуга је процењена на XX јединица домаће валуте. Вредност хуманитарне помоћи је утврђена на основу процене трошкова које агенција за билатералну помоћ које су учествовале у акцији има зато што им локалне цене за еквивалентну робу или услуге нису биле доступне.

Педесет хиљада тона пиринча је примљено као помоћ у храни у току године. Вредност помоћи је процењена на XX јединица домаће валуте, што представља великопродајну цену сличног пиринча на домаћем тржишту.

Роба и услуге примљене у току године нису забележене у Извештају о готовинским приливима и одливима, у коме је приказана само готовина која је примљена (директно или индиректно), или плаћена од стране владе. Добра и услуге у натури примљене као део хуманитарне помоћи се огледају у овој напомени.

---

Ова колона се не захтева: Међутим, поређење између стварног и првобитног или коначног буџета, јасно идентификованог као одговарајућег се може укључити.

### Додатак 3

#### Презентација извештаја о приливима и одливима готовине у форми коју захтева МРС–ЈС 2 – Извештај о новчаном току

Параграф 2.2.1 другог дела овог стандарда подстиче ентитет који намерава да пређе на обрачунску основу да извештај о приливима и одливима готовине презентује у истом облику, који захтева МРС–ЈС 2 – Извештај о новчаним токовима. МРС–ЈС 2 примењује ентитет који извештава према обрачунској основи рачуноводства, у складу са Међународним рачуноводственим стандардима јавног сектора. Овај додатак пружа резиме кључних аспеката МРС–ЈС 2 и упутства за примену на финансијско извештавање према обрачунској основи рачуноводства, као што је прописано у овом стандарду. Ентитети који намеравају да презентују извештај о приливима и одливима готовине у складу са захтевима МРС–ЈС 2 треба да се придржавају тог стандарда.

#### Презентација у облику који захтева МРС–ЈС 2 – Извештај о новчаним токовима

1. МРС–ЈС 2 захтева да ентитет који припрема и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства, припреми извештај о новчаним токовима који приказује готовинске токове током периода, класификоване према пословним, инвестиционим и финансијским активностима, као што је дефинисано у даљем тексту.

#### Дефиниције

2. Активности финансирања су активности које доводе до измена величине и састава уложеног капитала и позајмица ентитета.

Инвестиционе активности представљају стицање и отуђење дугорочне имовине и других улагања која не представљају готовинске еквиваленте.

Пословне активности су активности ентитета које не спадају у активности инвестирања или активности финансирања.

#### Елементи финансијских извештаја

3. За презентацију извештаја о приливима и одливима готовине у оваквом облику, неопходно је класификовати готовинске токове настале од једне трансакције, на различите начине. (Термин “извештај о новчаним токовима користи се у преосталом делу овог додатка за извештај о приливима и одливима готовине приказаним у облику који захтева МРС–ЈС 2.) Нпр. када готовинска отплата кредита укључује и главницу, елемент камате може се класификовати као пословна активност, а главница као активност финансирања. Ентитет који презентује информације путем извештаја о новчаном току, исказује своје готовинске токове настале пословним, финансијским и инвестиционим активностима, на начин који највише одговара његовим активностима.

4. Извештај о новчаном току ће укључивати линијске ставке у којима ће бити презентовани следећи износи:

- (а) Укупни приливи из пословних активности;
- (б) Укупни одливи за пословне активности;
- (ц) Нето готовински токови пословних активности;
- (д) Нето готовински токови инвестиционих активности;
- (е) Нето готовински токови активности финансирања;
- (ф) Почетна и закључна салда готовине; и
- (г) Нето повећања или смањења готовине.

Додатне линијске ставке, заглавља и подзбириви ће се такође презентовати у извештају, када је то неопходно за фер презентацију готовинских токова ентитета.

5. Ентитет ће у извештају о новчаном току, или у напоменама, такође презентовати:

- (а) Главне класе бруто готовинских прилива и одлива произашлих из пословних, инвестиционих и финансијских активности, осим у мери у којој параграф 1.3.13 првог дела овог стандарда дозвољава извештавање на нето основи;
- (б) Подкласификација укупних готовинских прилива из пословања, на начин који одговара пословању ентитета; и
- (ц) Анализу плаћања пословних активности уз употребу класификације према врсти одлива, или њиховим функцијама у оквиру ентитета.

Одвојена обелодањивања плаћања извршених за капитална стицања, камате и дивиденде такође су у

складу са захтевима МРС–ЈС 2.

6. Обелодањивање информација о томе да ли је готовина остварена од пореза, казни, накнада (пословне активности), продаје капиталне имовине (инвестиционе активности) и/или позајмица (активности финансирања) и да ли је утрошена за надокнаду трошкова пословања, стицање капиталне имовине (инвестиционе активности) или за измирење дуга (активности финансирања) ће повећати транспарентност и одговорност финансијских извештаја. Ова обелодањивања ће такође олакшати анализе и процене текућих готовинских ресурса ентитета и вероватних извора и одрживости будућих готовинских прилива. Стога, овај стандард подстиче све ентитете да обелодане ове информације у финансијским извештајима и/или одговарајућим напоменама.

#### **Пословне активности**

7. Износ нето готовинских токова из пословних активности је кључни показатељ мере у којој се пословање ентитета финансира:

(а) Из пореза/јавних прихода (директно или индиректно); или

(б) Од корисника његове робе и услуга.

Износ нето готовинских токова такође указује на способност ентитета да одржи пословну способност, измири обавезе, исплати дивиденде власнику и изврши нова улагања без спољних извора финансирања. Консолидовани готовински токови из пословних активности на нивоу државе указују до ког нивоа је држава финансирала своје текуће активности из пореза и такси. Информације о посебним компонентама претходних пословних готовинских токова су корисне, заједно са другим информацијама, у предвиђању будућих пословних готовинских токова.

8. Готовински токови из пословних активности првенствено произилазе из главних активности ентитета које стварају приходе. Примери готовинских токова од пословних активности су:

(а) Приливи готовине од пореза, дажбина и казни;

(б) Приливи готовине од продаје робе и услуга ентитета;

(ц) Приливи готовине из донација или преноса и других давања или буџетских давања централне владе или других ентитета јавног сектора.

(д) Приливи готовине од тантијема, накнада, провизија и других прихода;

(е) Одливи готовине другим ентитетима јавног сектора у сврхе финансирања њиховог пословања (не укључујући зајмове);

(ф) Одливи готовине добављачима за робу и услуге;

(г) Одливи готовине запосленима и за њихов рачун;

(х) Приливи готовине и одливи готовине ентитета за осигурање по основу премија и захтева за одштету, ануитета и других права из полиса осигурања;

(и) Одливи готовине по основу локалних пореза на имовину или пореза на добит (уколико постоји) у вези са пословним активностима;

(ј) Приливи готовине или одливи готовине по основу уговора који служе за пословне или трговачке сврхе;

(к) Приливи готовине или одливи готовине по основу прекида пословања;

(л) Приливи готовине или одливи готовине по основу судских поравнања.

9. Ентитет може поседовати хартије од вредности и узимати кредите, у ком случају су они слични залихама које су посебно набављене ради даље продаје. Према томе, готовински токови који произилазе из куповине или продаје хартија од вредности намењених продаји и трговању, класификују се као пословне активности. Слично томе, готовински аванси и кредити јавних финансијских институција обично се класификују као пословне активности, јер се односе на главну активност ентитета која ствара приход.

10. У неким правним системима, владе или други ентитети јавног сектора ће одредити или одобрити новчана средства за финансирање пословања ентитета, при чему се не врши јасна подела, за сврхе располагања тим средствима, између редовних активности, капиталних давања и приложеног капитала. Када ентитет не може засебно да идентификује издвајања или буџетска давања у групу редовних активности, капиталних давања (пословне активности) и приложеног капитала (инвестиционе активности), МРС–ЈС 2 објашњава да ентитет треба да класификује та издвајања или буџетска давања као готовинске токове из пословања и ту чињеницу да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје.

#### **Инвестиционе активности**

11. Засебно обелодањивање готовинских токова који проистичу из инвестиционих активности је



значајно, јер готовински токови представљају величину насталих издатака (трошкова) средства намењена будућој услузној делатности ентитета. Примери готовинских токова који произилазе из инвестиционих активности су:

- (а) Одливи готовине за набавку некретнина, постројења и опреме, нематеријалних и других сталних средстава. Ови одливи обухватају и одливе које се односе на капитализоване трошкове развоја и самосталну изградњу некретнина, постројења и опреме;
- (б) Приливи готовине од продаје некретнина, постројења и опреме, нематеријалних и других сталних средстава;
- (ц) Одливи готовине за стицање власничких или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким улагањима (осим одлива за инструменте који се сматрају еквивалентима готовине, или за оне који се чувају у сврхе трговања или пословања);
- (д) Приливи готовине од продаје инструмената власничких хартија од вредности или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким улагањима (осим прилива од оних инструмената који се сматрају готовинским еквивалентима или који се чувају за сврхе пословања или трговања);
- (е) Готовински аванси и зајмови дати другим странама (осим аванса и зајмова од стране јавних финансијских институција);
- (ф) Готовински приливи од отплате аванса и зајмова датих другим странама (осим аванса и зајмова јавних финансијских институција);
- (г) Одливи готовине за терминске уговоре, форвард уговоре, опцијске уговоре и своп уговоре, осим када се ти уговори држе за сврхе пословања или трговања, или се одливи класификују као активности финансирања; и
- (х) Приливи готовине од терминских уговора, “форвард” уговора, опцијских уговора и “своп” уговора, осим када се ти уговори чувају за сврхе пословања или трговања, или се приливи класификују као активности финансирања.

Када се уговор рачуноводствено обухвата као заштита позиције која се може утврдити, готовински токови уговора се класификују на исти начин као и готовински токови позиције која је под заштитом.

#### **Активности финансирања**

12. Засебно обелодањивање готовинских токова произашлих из активности финансирања је важно, будући да је веома корисно приликом предвиђања будућих готовинских токова на које полагају право они који прибављају капитал ентитету. Примери готовинских токова који проистичу из активности финансирања су:

- (а) Готовински приливи од издавања задужница, заложница, зајмова, меница, обвезница, хипотека и осталих краткорочних или дугорочних позајмица;
- (б) Готовинске отплате позајмљених износа; и
- (ц) Одливи готовине од стране закупца за смањење неизмирене обавезе везане за финансијски закуп;
- (д) Приливи и одливи готовине везани за емисију и откуп валуте.

#### **Камате и дивиденде**

13. МРС–ЈС 2 захтева засебно обелодањивање готовинских токова од примљених и плаћених камата и дивиденди. МРС–ЈС 2 такође захтева да се таква обелодањивања класификују на доследан начин из периода у период, као пословне, инвестиционе или активности финансирања.

14. Укупан износ плаћене и примљене камате и дивиденди током периода, обелодањују се у извештају о готовинским токовима. Плаћене камате и примљене камате и дивиденде уобичајено се класификују као пословни готовински токови за јавне финансијске институције. Ипак, не постоји усаглашеност поводом квалификације готовинских токова везаних за камату и дивиденде које су примљене и плаћене за друге ентитете. Плаћене и примљене камате и дивиденде могу се класификовати као пословни готовински токови. Алтернативно, плаћене камате и примљене камате и дивиденде могу бити класификоване као готовински токови финансирања односно готовински токови инвестирања, јер представљају трошкове стицања финансијских ресурса или приноса од инвестиција.

#### **Приказивање већих категорија прилива и одлива**

15. Подкласификација прилива зависи од величине, природе и функције износа. У зависности од природе ентитета, могу се користити следеће подкласификације:

- (а) Приливи од пореза (која могу даље класификовати по врстама пореза);

- (б) Приливи од накнада, казни и лиценцирања;
  - (ц) Приливи од трансакција размене, укључујући приливе од продаје роба и услуга и провизије корисника (када се оне класификују као трансакције размене);
  - (д) Приливи од дотација, трансфера или буџетских алокација (класификована према изворима); и
  - (е) Приливи од камата и дивиденди.
16. Врши се подкласификација ставки одлива, како би се истакли трошкови и надокнада трошкова одређеног програма, активности или другог релевантног сегмента извештајног ентитета. Примери класификације одлива према природи и функцији наведени су у првом делу овог стандарда.

## Додатак 4

### Квалитативне одлике финансијског извештавања

*Параграф 1.3.32 првог дела овог стандарда захтева да финансијски извештаји обезбеђују информације које испуњавају неколико квалитативних одлика. Овај додатак сумира квалитативне одлике финансијског извештавања.*

Квалитативне одлике су особине које информације из финансијских извештаја чине корисним за кориснике. Четири основне квалитативне одлике су: разумљивост, релевантност, поузданост и упоредивост.

#### **Разумљивост**

Информација је разумљива када се може оправдано очекивати да ће корисници схватити њено значење. У том смислу, претпоставља се да корисници поседују одговарајуће знање у вези са пословањем ентитета и окружењем у коме оно послује, као и да су спремни да проучавају информације.

Информације о сложеним питањима не треба да буду искључене из финансијских извештаја само због претпоставке да би могле да буду сувише тешке за разумевање извесним корисницима.

#### **Релевантност**

Информација је релевантна за кориснике уколико може помоћи приликом процењивања прошлих, садашњих и будућих догађаја или приликом потврђивања односно кориговања ранијих процена. Да би била релевантна, информација такође мора бити и благовремена.

#### *Материјалност*

Релевантност информације је одређена њеном природом и материјалном значајношћу.

Информација је материјално значајна уколико би њено изостављање или нетачност утицали на одлуке или процене корисника извршене на основу финансијских извештаја. Материјалност зависи од природе или величине ставке или настале грешке у околностима њеног изостављања или нетачности. Тако, материјалност представља пре "праг" или граничну тачку него основну квалитативну одлику коју информација мора поседовати како би била корисна.

#### **Поузданост**

Поуздана информација је она која нема материјалних грешака, која је непристрасна, и на коју корисници могу да се ослоне, јер верно представља оно што тврди да представља или за шта се очекује да представља.

#### *Верно представљање*

Да би информација верно представљала трансакције и друге догађаје, треба да буде презентована у складу са суштином трансакција и других догађаја, а не само у складу са њиховом формом.

#### *Суштина изнад форме*

Да би информације верно представљале трансакције и друге догађаје за које се тврди да представљају, неопходно је да се одговорно презентују у складу са њиховом суштином и економском реалношћу, а не само формом. Суштина трансакција или других догађаја није увек у складу са њиховом правном формом.

#### *Неутралност*

Информација је неутрална уколико је непристрасна. Финансијски извештаји нису неутрални уколико су информације које садрже изабране или приказане на начин који има за циљ да утиче на одлучивање или просуђивање, како би се постигао предодређени резултат или исход.

#### *Обазривост*

Обазривост подразумева извесни степен опрезности при просуђивању потребном приликом процењивања која се захтевају у условима неизвесности, како имовина не би била прецењена, а обавезе или расходи потцењени.

#### *Потпуност*

Информације у финансијским извештајима треба да буду потпуне у границама материјалности и трошкова.

#### **Упоредивост**

Информације у финансијским извештајима су упоредиве када корисници могу да препознају сличности и разлике између тих информација и информација у другим извештајима.

Упоредивост подразумева:

- Поређење финансијских извештаја различитих ентитета; и

- Поређење финансијских извештаја истог ентитета током више периода.

Значајна последица одлике упоредивости је да корисници треба да буду обавештени о политикама примењеним приликом састављања финансијских извештаја, о изменама политика и учинцима тих измена.

Пошто корисници желе да упореде успешност ентитета у различитим периодима, важно је да финансијски извештаји приказују одговарајуће информације за претходне периоде.

### **Ограничења релевантних и поузданих информација**

#### *Благовременост*

Уколико постоји неоправдано кашњење у прослеђивању информација, оне могу изгубити своју релевантност. Да би се информације пружиле благовремено, често је потребно да се сачини извештај пре него што сви аспекти трансакције буду познати, што умањује поузданост. Супротно томе, уколико обелодањивање касни док не буду познати сви аспекти, информација може имати висок ниво поузданости, али може бити од мале помоћи корисницима који су морали да донесу одлуке у међувремену. У постизању равнотеже између релевантности и поузданости, најбитнија је потреба да се задовоље потребе корисника за сврхе одлучивања.

#### *Равнотежа између користи и трошкова*

Равнотежа између користи и трошкова је преовлађујуће ограничење. Користи од информација треба да превазилазе трошкове обезбеђења информације. Процена користи и трошкова је, ипак, предмет процењивања. Штавише, трошкове не морају увек да сnose корисници који остварују корист од информација. Користи могу имати и други корисници осим оних за које су те информације припремљене. Из тих разлога, тешко је применити анализу односа корист – трошкови за сваки одређени случај. И поред тога, доносиоци стандарда, као и лица одговорна за припремање финансијских извештаја и корисници финансијских извештаја, треба да буду свесни овог ограничења.

#### *Равнотежа између квалитативних одлика*

У пракси је често неопходно балансирање или уравнивање квалитативних одлика. Основни циљ је да се постигне одговарајућа равнотежа између одлика, како би се испунили циљеви финансијских извештаја. Релативни значај одлика у различитим случајевима одређује се стручним просуђивањем.

## Додатак 5

### Успостављање контроле над другим ентитетом за потребе финансијског извештавања

1. Да ли неки ентитет има контролу над другим ентитетом, за сврхе финансијског извештавања, одређује се проценом заснованом на дефиницији контроле у овом стандарду и посебним околностима сваког појединачног случаја. Неопходно је размотрити природу односа тих двају ентитета. Нарочито треба да се размотре два елемента дефиниције контроле дате у овом стандарду. То су: елемент власти (моћ управљања финансијским и пословним политикама другог ентитета) и елемент користи (који представља могућност матичног ентитета да оствари користи од активности другог ентитета).

2. За сврхе успостављања контроле, матични ентитет мора да остварује користи од пословања другог ентитета. На пример, ентитет може остварити корист од пословања у смислу расподеле његове добити (случај дивиденди) и изложен је ризику од могућег губитка. У другим случајевима, ентитет можда неће остварити финансијску корист од другог ентитета, али може имати користи од могућности усмеравања другог ентитета да ради са њим ради постизања сопствених циљева. Постоји могућности да ентитет оствари и новчану корист из активности другог ентитета. На пример, јавно предузеће може трансферисати матичном ентитету дивиденду, а такође му може омогућити да оствари неке од циљева своје социјалне политике.

#### Контрола за сврхе финансијског извештавања

3. За сврхе финансијског извештавања, контрола проистиче из овлашћења ентитета да управља финансијским и пословним политикама другог ентитета и не захтева нужно да тај ентитет поседује већину деоница или друго већинско учешће у капиталу другог ентитета. Право контроле мора бити стварно и остварљиво. Наиме, ентитет мора поседовати овлашћење које му је дато законом или неким званичним споразумом. Право контроле није сместа остварљиво уколико пуноважност захтева мењање законских прописа или промену споразума. Треба правити разлику између овога и чињенице да постојање овлашћења управљања другим ентитетом не зависи од могућности или вероватноће да ће се то овлашћење употребити.

4. Слично томе, постојање контроле не захтева од ентитета одговорност за руковођење свакодневним пословањем (или учешћа у њему) другог ентитета. У многим случајевима, ентитет може да употреби своје право контроле када дође до прекршаја или поништења уговора између контролисаног ентитета и његовог матичног ентитета.

5. На пример, неко министарство може имати власничко учешће у управљачком органу железничког саобраћаја, који послује као јавно предузеће. Управљачки орган железнице самостално послује и не ослања се на државно финансирање већ је извршио увећање капитала путем значајних позајмица за које гарантује држава. Управљачки орган железнице није исплаћивао дивиденду држави неколико година. Држава има овлашћење да смени већину чланова управног тела сектора железнице и именује нове чланове. Држава никада није употребила овлашћење смењивања чланова управног тела и невољно би то учинила због деликатности бирачког тела, имајући у виду претходну ангажованост државе у пословању железничке мреже. У овом случају, право контроле се може одмах применити, али у складу са постојећим односом контролисаног и матичног ентитета није настао догађај који би оправдао употребу тог права матичног ентитета над контролисаним ентитетом. Сходно овоме, контрола постоји јер је постојање овлашћења довољно чак и ако матични ентитет одлучи да не употреби то овлашћење.

6. Постојање посебних законских права не спречава ентитет да буде под контролом другог ентитета. На пример, Завод за статистику обично по закону има право да послује независно од државе. Односно, Завод за статистику може имати овлашћење да прикупља информације и да извештава о својим налазима без обавеза према држави или неком другом органу. Постојање контроле не захтева од ентитета да сноси одговорност за свакодневно пословање другог ентитета или за начин на који тај ентитет обавља професионалне дужности.

7. Право неког ентитета да управља доношењем одлука, у вези са финансијским и пословним политикама другог ентитета, није само по себи довољно да обезбеди постојање контроле дефинисане у овом стандарду. Матични ентитет мора да буде у стању да управља доношењем одлука тако да остварује користи од тих активности, тако што ће, на пример, омогућити другом ентитету да послује као део економског ентитета у постизању својих циљева. Ово ће имати ефекат искључивања из дефиниција односа "матичног ентитета" и "контролисаног ентитета", који се пак не проширује, на

пример, на однос стечајног управника и ентитета под стечајем, и уобичајено искључује однос зајмодавца и зајмопримца. Слично томе не сматра се да повереник, чији однос са повериоцима не превазилази уобичајене одговорности повереника, има контролу над повериоцима у смислу овог стандарда.

#### **Регулаторна и куповна моћ**

8. Владе и њихове организације имају право управљања над многим ентитетима по основу својих суверених или законских овлашћења. Регулаторна и куповна моћ не представља контролу за сврхе финансијског извештавања. Да би се обезбедило да финансијски извештаји ентитета јавног сектора укључују само ресурсе које контролишу и од којих могу имати користи, значење контроле за сврхе овог стандарда не проширује се на:

(а) Право законодавне власти да установи регулаторни оквир пословања ентитета и да наметне услове или казне за њихово пословање. Такво право не представља контролу ентитета јавног сектора над имовином других ентитета. На пример, тело надлежно за заштиту животне околине може имати овлашћење да забрани пословање ентитету који се не придржава прописа о заштити и очувању животне средине. Међутим, ово овлашћење не представља контролу јер то надлежно тело има само право регулације; или на

(б) Ентитете који економски зависе од неког ентитета јавног сектора. То подразумева да, када ентитет задржава право на одлуку да ли ће прихватити финансирање од ентитета јавног сектора или пословати са њим, тај ентитет има крајње овлашћење да управља сопственим финансијским или пословним политикама, па према томе – њега не контролише ентитет јавног сектора. На пример, неко државно одељење може бити у стању да утиче на финансијске и пословне политике неког ентитета који зависи од финансирања тог државног одељења (као што је добротворна установа) или профитно оријентисаног ентитета који економски зависи од пословања са тим државним одељењем. На основу овога, државно одељење има одређена права у својству купца, али не и овлашћење да управља финансијским и пословним политикама ентитета.

#### **Одређивање постојања контроле за сврхе финансијског извештавања**

9. Ентитети јавног сектора могу основати друге ентитете ради остварења својих циљева. У неким случајевима може бити потпуно јасно да је такав ентитет под контролом, и да стога треба да буде укључен у консолидацију. У другим случајевима ситуација не мора бити тако јасна. Параграфи 10 и 11 садрже упутства за потребе одређивању да ли контрола постоји за сврхе финансијског извештавања.

10. При анализирању односа двају ентитета, претпоставља се да постоји контрола када је испуњен најмање један од следећих услова власти и најмање један од следећих услова користи, уколико не постоји јасан доказ да контролу има неки други ентитет.

##### *Услови власти:*

(а) Ентитет има, непосредно или посредно, преко контролисаних ентитета, власништво већине гласачких права у другом ентитету;

(б) Ентитет има право, које је додељено или употребљиво у оквиру постојећих законских прописа, да наменује или смени већину чланова управног органа другог ентитета;

(ц) Ентитет има већинско право гласа, или да регулише гласање већинског дела гласачког тела које ће вероватно одлучивати на скупштини другог ентитета;

(д) Ентитет има већинско право гласа на састанцима управног одбора или одговарајућег управљачког органа.

##### *Услови користи:*

(а) Ентитет има право распуштања другог ентитета и на тај начин могућност остваривања значајног нивоа преостале економске користи или значајних обавеза. На пример, овај услов користи се може испунити уколико ентитет има одговорност за преостале обавезе другог ентитета;

(б) Ентитет има право да издвоји доприносе од средстава другог ентитета, и може бити одговоран за извесне обавезе другог ентитета.

11. Када једна или више околности наведених у параграфу 10 не постоје, вероватно је да ће следећи фактори, било појединачно или укупно присутни, указати на постојање контроле.

##### *Показатељи власти*

(а) Ентитет може да не дозволи (стави вето на) пословне и капиталне буџете;

(б) Ентитет може да забрани, не прихвати или измени одлуке управљачког органа другог

ентитета;

(ц) Ентитет има право да одобри запошљавање, прерасподелу и отпуштање руководећег кадра другог ентитета;

(д) Мандат другог ентитета је одређен и ограничен законским прописима;

(е) Ентитет држи “златну деоницу” (или еквивалент том) у другом ентитету, који му даје право да управља финансијским и пословним политикама тог ентитета.

*Показатељи користи:*

(а) Ентитет поседује директно или индиректно право на нето имовину/капитал другог ентитета са сталним правом приступа истом;

(б) Ентитет има право на значајан део нето имовине/капитала другог ентитета у случају стечаја или у другој расподели осим стечаја;

(ц) Ентитет је у стању да усмери други ентитет ка сарадњи, ради остварења својих циљева;

(д) Ентитет је изложен преосталим обавезама другог ентитета.

12. Следећи дијаграм представља основне кораке процеса успостављања контроле над другим ентитетом. Треба га тумачити заједно са параграфима од 1 до 11.

### **Успостављање контроле над другим ентитетом за сврхе финансијског извештавања**

13. Понекад се контролирани ентитет искључује из консолидовања када његове активности нису сличне активностима других ентитета у оквиру економског ентитета, на пример, консолидовања јавних предузећа са ентитетима из буџетског сектора. Искључивање по овој основи није оправдано јер би се боље информације могле добити консолидовањем таквих контролираних ентитета и обелодањивањем допунских информација у консолидованим финансијским извештајима о различитим делатностима контролираних ентитета. На пример, засебна обелодањивања могу да помогну у објашњавању значаја различитих делатности у оквиру економског ентитета.