
***NACRT KONCEPTULANOG OKVIRA
ZA INSTITUCIJE BOSNE I
HERCEGOVINE***

SADRŽAJ

1. Uloga i nadležnost nacrta konceptualnog.....	3
1.1. Finansijski izvještaji opšte namjene.....	3
2. Ciljevi i korisnici finansijskog izvještavanja.....	4
2.1. Ciljevi finansijskog izvještavanja.....	4
2.2. Korisnici finansijskog izvještaja opšte namjene.....	5
2.3. Odgovornost i donošenje odluka.....	5
2.4. Informacije iz finansijskih izvještaja opšte namjene.....	6
2.5. Finansijski izvještaji i informacije koje unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju finansijske izvještaje.....	8
3. Kvalitativne karakteristike.....	9
3.1. Relevantnost.....	9
3.2. Vjerodostojan prikaz.....	10
3.3. Razumljivost	12
3.4. Blagovremenost.....	12
3.5. Uporedivost.....	13
3.6. Mogućnost provjere.....	14
4. Ograničenja informacija uključenih u finansijske izvještaje opšte namjene.....	15
4.1. Materijalni značaj	15
4.2. Ekonomičnost.....	16
4.3. Ravnoteža između kvalitativnih karakteristika.....	17
5. Izvještajni subjekt.....	17
5.1. Ključne karakteristike izvještajnog subjekta.....	18

1. Uloga i nadležnost nacrtu konceptualnog okvira

Nacrt konceptualnog okvira za institucije Bosne i Hercegovine, u svom sadržaju, identičan je Nacrtu konceptualnog okvira za institucije Bosne i Hercegovine, Federaciju Bosne i Hercegovine i Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine, koji ustanovljava i pojašnjava koncepte koji se trebaju primjenjivati prilikom razvoja Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Preporučenih smjernica za praksu koje se primjenjuju u procesu finansijskog izvještavanja i sastavni je dio Akcijskog plana procesa i aktivnosti za primjenu IPSAS standarda za institucije Bosne i Hercegovine.

Uzimajući u obzir činjenicu da se unutar nivoa vlasti institucija Bosne i Hercegovine, Federacije Bosne i Hercegovine i Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine proces implementacije primjene IPSAS-a može razlikovati zbog različite složenosti upravljanja unutar nivoa vlasti, različitog administrativnog obima i uređenja za pružanje usluga društvu, različitih zakonodavnih okvira koji direktno i/ili indirektno uređuju pitanje procesa finansijskog izvještavanja, nacrt konceptualnog okvira predstavlja svojevrsni odgovor na prethodno navedene različitosti u cilju uspostavljanja nacrtu okvira u procesu finansijskog izvještavanja, kvalitativnih karakteristika i izvještajnog subjekta javnog sektora.

Nacrt konceptualnog okvira ne uspostavlja mjerodavne zahtjeve za finansijsko izvještavanje za subjekte javnog sektora koji usvajaju IPSAS standarde, niti zamjenjuje zahtjeve ili preporučene prakse IPSAS standarda¹. Nacrt konceptualnog okvira podržava razvoj IPSAS-a. Shodno tome, može biti relevantan za sve subjekte u javnom sektoru koji su u procesu implementacije IPSAS-a.

Nacrt konceptualnog okvira može pružiti smjernice o pitanjima finansijskog izvještavanja koja nisu obrađena u IPSAS ili preporučenim smjernicama za praksu. U tim okolnostima, sastavljači izvještaja i drugi subjekti mogu se pozvati na definicije, kriterije priznavanja, principe mjerenja i druge koncepte identifikovane u nacrtu konceptualnog okvira i razmotriti njihovu primjenjivost.

1.1. Finansijski izvještaji opšte namjene

Finansijski izvještaji opšte namjene podržavaju i unapređuju transparentno finansijsko izvještavanje državnih i drugih subjekata javnog sektora i predstavljaju njegov osnovni dio.

¹ Relevantni zahtjevi koji se odnose na priznavanje, mjerenje i prezentaciju transakcija i drugih događaja i aktivnosti koji su predmet finansijskih izvještaja opšte namjene navedeni su u IPSAS.

Finansijski izvještaji opšte namjene su finansijski izvještaji koji su namijenjeni zadovoljavanju informacionih potreba korisnika koji nisu u mogućnosti zatražiti izradu finansijskih izvještaja osmišljenih da zadovolje njihove specifične potrebe za informacijama.

Neki korisnici finansijskih izvještaja mogu imati ovlaštenje da zahtijevaju pripremu izvještaja osmišljenih da zadovolje njihove specifične potrebe za informacijama. Iako informacije date u finansijskim izvještajima opšte namjene mogu biti korisne tim stranama, ovi izvještaji nisu posebno pripremljeni za rješavanje njihovih specifičnih potreba za informacijama.

Finansijski izvještaji opšte namjene mogu se sastojati od nekoliko izvještaja, od kojih svaki predstavlja direktniji odgovor na određene aspekte ciljeva finansijskog izvještavanja i pitanja obuhvaćena djelokrugom finansijskog izvještavanja. Finansijski izvještaji opšte namjene uključuju finansijske izvještaje uključujući njihove napomene (u daljem tekstu: finansijski izvještaji, osim ako nije drugačije naznačeno), kao i prikaz informacija koje poboljšavaju i dopunjuju finansijske izvještaje.

Obim finansijskog izvještavanja određuje limit transakcija, drugih događaja i aktivnosti koje mogu biti predmet finansijskih izvještaja opšte namjene. Obim finansijskog izvještavanja određuje se prema potrebama za informacijama primarnih korisnika finansijskih izvještaja opšte namjene, kao i prema ciljevima finansijskog izvještavanja.

2. Ciljevi i korisnici finansijskog izvještavanja

2.1. Ciljevi finansijskog izvještavanja

Ciljevi finansijskog izvještavanja subjekata javnog sektora su pružanje informacija o subjektu koje su korisne korisnicima finansijskih izvještaja opšte namjene za potrebe odgovornosti i donošenja odluka (u daljem tekstu „korisne za potrebe odgovornosti i donošenja odluka”).

Finansijsko izvještavanje nije samo po sebi cilj. Njegova svrha je pružiti informacije koje su korisne korisnicima finansijskih izvještaja opšte namjene. Ciljeve finansijskog izvještavanja stoga određuju korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene i njihove potrebe za informacijama.

2.2. Korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene

Finansijski izvještaji opšte namjene subjekata javnog sektora pripremaju se prvenstveno kao odgovor na potrebe za informacijama korisnika usluga i pružalaca resursa koji nisu u mogućnosti da zahtijevaju od subjekata javnog sektora da objave informacije za potrebe ocjene odgovornosti i donošenje odluka. Zakonodavna vlast (ili slično tijelo) i poslanici (ili slično predstavničko tijelo) također su primarni korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene, kada djeluju kao predstavnici interesa primalaca usluga i izvora sredstava.

Za potrebe ovog nacrta konceptualnog okvira, primarni korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene su korisnici usluga i njihovi predstavnici te izvori resursa i njihovi predstavnici (u daljem tekstu korisnici usluga i izvori resursa, osim ako nije drugačije naznačeno).

Primarni korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene trebaju biti identificirani kao korisnici usluga i njihovi predstavnici, te izvori resursa i njihovi predstavnici. Razlozi su sljedeći:

- Država i drugi subjekti javnog sektora odgovorni su onima koji od njih ovise za korištenje resursa u cilju pružanja potrebnih usluga, kao i onima koji im pružaju sredstva za omogućavanje pružanja tih usluga; i
- Finansijski izvještaji opšte namjene igraju značajnu ulogu u ispunjavanju ove odgovornosti i pružanju informacija koje su korisne ovim korisnicima za potrebe donošenja odluka.

Kao takvi, finansijski izvještaji opšte namjene trebaju biti pripremljeni tako da odgovore na potrebe za informacijama korisnika usluga i njihovih predstavnika te izvora resursa i njihovih predstavnika kao primarnih korisnika. Osim toga, nacrt konceptualnog okvira može se primjeniti na potencijalno širok spektar drugih subjekata javnog sektora u mnogim različitim pravnim sistemima, kao i na međunarodne vladine organizacije.

2.3. Odgovornost i donošenje odluka

Vlada i drugi subjekti javnog sektora odgovorni su onima koji im obezbjeđuju sredstva i onima koji zavise od njih za korištenje tih resursa za pružanje usluga u izvještajnom periodu i dugoročno. Ispunjavanje obaveza u vezi sa odgovornošću zahtijeva pružanje informacija o tome kako subjekt upravlja resursima koji su mu povjereni u cilju pružanja usluga javnosti i drugima, kao i usklađenost sa zakonskim, regulatornim ili drugim organima koji regulišu pružanje usluga i druge aktivnosti.

Informacije iz finansijskih izvještaja opšte namjene u svrhu odgovornosti dopriose donošenju odluka. U svrhu odgovornosti i donošenja odluka potrebe za informacijama korisnika usluga i izvora resursa odnose se na sljedeće:

- Učinak subjekta tokom izvještajnog perioda;
- Ispunjavanje ciljeva u vezi pružanja usluga i drugih poslovno-finansijskih ciljeva;
- Upravljanje resursima za koje je odgovoran;
- Usklađenost sa relevantnim budžetskim, zakonodavnim i drugim ovlaštenim tijelom koji propisuje prikupljanje i korištenje sredstava;
- Likvidnost (na primjer, sposobnost ispunjavanja postojećih kratkoročnih obaveza) i solventnost (na primjer, sposobnost ispunjavanja dugoročnih obaveza) subjekta;
- Održivost pružanja usluga i drugih aktivnosti subjekta tokom dužeg vremenskog perioda i promjene u održivosti tokom izvještajnog perioda, uključujući, na primjer:
- Sposobnost subjekta da nastavi finansirati svoje aktivnosti u budućnosti (njegova finansijska sposobnost), uključujući moguće izvore finansiranja i stepen u kojem subjekt zavisi od tih izvora finansiranja ili pritiska potražnje koji su izvan njegove kontrole i stoga je osjetljiv na te faktore ; i
- Fizički i drugi resursi koji su trenutno dostupni za podršku pružanju usluga u budućnosti (njegovi operativni kapaciteti); i
- Sposobnost subjekta da se prilagodi promjenjivim okolnostima, bilo da se radi o demografskim ili promjenama u domaćim ili globalnim ekonomskim uslovima, koji će vjerovatno uticati na prirodu ili sastav aktivnosti koje obavlja i usluga koje pruža.

2.4. Informacije iz finansijskih izvještaja opšte namjene

Informacije o finansijskom položaju države ili drugog subjekta javnog sektora omogućit će korisnicima da identificiraju resurse i obaveze subjekta na datum izvještavanja. Ovo će pružiti informacije korisne kao doprinos za procjenu sljedećih pitanja:

- Obim u kojem je rukovodstvo ispunilo svoju odgovornost da zaštiti i upravlja resursima subjekta;
- Obim u kojem su resursi dostupni za podršku budućim aktivnostima pružanja usluga i promjene tokom izvještajnog perioda u količini i sastavu resursa i potraživanja zasnovanih na tim resursima; i
- Iznosi i vremenski okvir budućih novčanih tokova gotovine potrebnih za servisiranje i otplatu postojećih obaveza subjekta.

Informacije o finansijskom učinku države ili drugog subjekta javnog sektora pružit će informacije za procjenu pitanja kao što su da li je subjekt stekao resurse na ekonomičan način, da li ih je efikasno i efektivno koristio za postizanje svojih ciljeva u smislu pružanja usluga. Informacije o troškovima pružanja usluga i izvorima pokrića troškova tokom izvještajnog

perioda pomažu korisnicima da utvrde da li je pokriće operativnih troškova izvršeno, na primjer, iz poreza, naknada korisnika, doprinosa i transfera, ili je financirano povećanjem nivoa zaduživanja subjekta.

Informacije o novčanim tokovima države ili drugog subjekta javnog sektora doprinose procjeni finansijskog učinka, likvidnosti i solventnosti subjekta. One ukazuju na to kako je subjekt prikupljao i koristio gotovinu tokom perioda, uključujući zaduživanja i otplate zaduživanja, kao i nabavke i prodaju, na primjer, nekretnina, postrojenja i opreme. Također identificiraju primljenu gotovinu, na primjer, od poreza i investicija, kao i transfere gotovine u ili iz drugih zemalja, državnih agencija ili međunarodnih organizacija. Informacije o novčanim tokovima također mogu doprinijeti procjeni usklađenosti subjekta s planom potrošnje izraženim u planu novčanih tokova, te potkrijepiti informacijama procjene vjerojatnih iznosa i izvora priliva gotovine koji su neophodni u budućim periodima kao podrška ciljevima pružanja usluga.

Informacije o finansijskoj položaju, finansijskim rezultatima i novčanim tokovima obično se prezentuju u finansijskim izvještajima. Kako bi se korisnicima pomoglo da bolje razumiju, protumače i stave u kontekst informacije prikazane u finansijskim izvještajima, finansijski izvještaji opšte namjene mogu također pružiti informacije koje poboljšavaju, dopunjuju i upotpunjuju finansijske izvještaje, uključujući informacije o sljedećim pitanjima kada se radi o državnom ili drugom subjektu javnog sektora:

- Usklađenost sa odobrenim budžetima i drugim zahtjevima ovlaštenog tijela koje upravlja njegovim aktivnostima;
- Aktivnostima u vezi pružanjem usluga i učincima tokom izvještajnog perioda; i
- Očekivanja u vezi sa pružanjem usluga i drugim aktivnostima u budućim periodima, kao i dugoročne posljedice donesenih odluka i preduzetih aktivnosti tokom izvještajnog perioda, uključujući i one koje mogu uticati na očekivanja u vezi sa budućnošću.

Ove informacije mogu biti prezentvane u napomenama uz finansijske izvještaje ili u posebnim izvještajima uključenim u finansijske izvještaje opšte namjene.

Vlada ili drugi subjekt javnog sektora obično priprema i odobrava godišnji budžet i stavlja ga na uvid javnosti. Odobreni budžet daje zainteresovanim stranama finansijske informacije o poslovnim planovima subjekta za naredni period, njegovim kapitalnim potrebama i vrlo često o njegovim ciljevima i očekivanjima u vezi sa pružanjem usluga. Također služi za opravdanje prikupljanja sredstava od poreskih obveznika i drugih izvora sredstava, tako i za uspostavljanje ovlaštenja za trošenje sredstava.

Neki resursi koji podržavaju aktivnosti subjekata javnog sektora mogu se dobiti od donatora, zajmodavaca ili kao rezultat transakcija razmjene. Međutim, sredstva koja podržavaju aktivnosti subjekata javnog sektora obezbjeđuju se prvenstveno preko poreskih obveznika i drugih, u skladu sa očekivanjima iz odobrenog budžeta.

Finansijski izvještaji opšte namjene pružaju informacije o finansijskim rezultatima (bilo da su opisani kao 'suficit ili deficit', 'dobit ili gubitak' ili nekim drugim terminima), učinku i novčanim tokovima subjekta tokom izvještajnog perioda, o njegovoj imovini i obavezama na datum izvještavanja, kao i o uspješnosti pružanja usluga.

Uključivanje u finansijske izvještaje opšte namjene informacija koje pomažu korisnicima u procjeni u kojoj mjeri su prihodi, rashodi, novčani tokovi i finansijski rezultati subjekta u skladu s procjenama utvrđenim u odobrenim budžetima i usklađenost subjekta s relevantnim zakonima ili drugim ovlaštenim organima koji regulišu prikupljanje i korištenje resursa, važno je za utvrđivanje u kojoj mjeri određeni subjekt javnog sektora ostvario svoje finansijske ciljeve. Takve informacije su neophodne za ispunjavanje odgovornosti državnog ili drugog subjekta javnog sektora prema društvu, zatim poboljšavaju procjenu finansijskih učinka subjekta i doprinose da donošenje odluka bude potkrijepljeno informacijama.

Informacije o glavnim faktorima koji su u osnovi finansijskog i uslužnog učinka subjekta tokom izvještajnog perioda i pretpostavke koje podržavaju očekivanja o budućem učinku subjekta, kao i faktori koji mogu uticati na njih, mogu biti prezentovani u finansijskim izvještajima opšte namjene, u napomenama uz finansijske izvještaje ili u posebnim izvještajima. Takve informacije pomažu korisnicima da bolje razumiju i stave u kontekst finansijske i nefinansijske informacije uključene u finansijske izvještaje opšte namjene, poboljšavajući ulogu ovih izvještaja u pružanju informacija koje su korisne za potrebe odgovornosti i donošenja odluka.

2.5. Finansijski izvještaji i informacije koje unaprjeđuju, dopunjuju i upotpunjuju finansijske izvještaje

Opseg finansijskog izvještavanja definiše granice oko transakcija, drugih događaja i aktivnosti koje mogu biti predmet finansijskih izvještaja opšte namjene. Kako bi se zadovoljile potrebe za informacijama korisnika, ovaj Nacrt konceptualnog okvira odražava opseg finansijskog izvještavanja koji je daleko sveobuhvatniji od onog koji je pokrivaju finansijski izvještaji. On pruža prezentaciju u unutar finansijskih izvještaja opšte namjene s dodatnim informacijama koje poboljšavaju, dopunjuju i upotpunjuju ove izvještaje.

Iako konceptualni okvir odražava opseg finansijskog izvještavanja koji je sveobuhvatniji od onoga koji pokrivaju finansijski izvještaji, informacije predstavljene u finansijskim izvještajima ostaju u fokusu finansijskog izvještavanja. Način na koji se elementi finansijskih izvještaja definišu, prepoznaju i mjere, kao i oblici prezentacije i komunikacije koji se mogu usvojiti za informacije uključene u finansijske izvještaje opšte namjene, razmatraju se prilikom razvoja pojedinačnih IPSAS-a ili preporučenih smjernica za praksu, prema potrebi.

3. Kvalitativne karakteristike

Finansijski izvještaji opšte namjene predstavljaju finansijske i nefinansijske informacije o ekonomskim i drugim fenomenima. Kvalitativne karakteristike informacija uključenih u finansijske izvještaje opšte namjene su karakteristike koje čine informacije korisnim za korisnike i pomažu ostvarenju ciljeva finansijskog izvještavanja. Ciljevi finansijskog izvještavanja su pružanje informacija koje su korisne za ocjenu odgovornosti i donošenje odluka.

Kvalitativne karakteristike informacija uključenih u finansijske informacije opšte namjene subjekta javnog sektora su relevantnost, vjerodostojan prikaz, razumljivost, blagovremenost, uporedivost i provjerljivost.

Preovlađujuća ograničenja informacija uključenih u finansijske izvještaje opšte namjene su materijalnost, ekonomičnost i postizanje odgovarajuće ravnoteže između kvalitativnih karakteristika.

Svaka kvalitativna karakteristika je sastavni dio druge karakteristike i zajedno pružaju finansijskim izvještajima opšte namjene informacije koje su korisne za ostvarivanje ciljeva finansijskog izvještavanja. Međutim, u praksi, nije u potpunosti potrebno postići sve kvalitativne karakteristike, a balansiranje između nekih od njih može biti neophodno.

Kvalitativne karakteristike primjenjuju se na sve finansijske i nefinansijske informacije iz finansijskih izvještaja opšte namjene, uključujući informacije iz prethodnog perioda i prospektivne, kao i objašnjenja. Međutim, stepen u kojem kvalitativne karakteristike mogu da se postignu može da se razlikuje u zavisnosti od stepena nepouzdanosti i subjektivne procjene ili mišljenja uključenih u sastavljanje finansijskih i nefinansijskih informacija. Potreba za dodatnim uputstvom za tumačenje i primjenu kvalitativnih karakteristika na informacije kojima se proširuje djelokrug finansijskog izvještavanja izvan okvira finansijskih izvještaja, razmatraće se prilikom primjene IPSAS i preporučenih smjernica za praksu koji se bave ovakvim pitanjima.

3.1. Relevantnost

Finansijske i nefinansijske informacije su relevantne ukoliko mogu da pomognu u ostvarivanju ciljeva finansijskog izvještavanja. Finansijske i nefinansijske informacije mogu biti od pomoći kada imaju potvrđujuću vrijednost, predviđajuću vrijednost ili obje. One mogu biti od pomoći i samim tim da budu relevantne, čak i ako neki korisnici odluče da ih ne iskoriste ili su već upoznati s njima.

Finansijske i nefinansijske informacije imaju potvrđujuću vrijednost ukoliko se njima potvrđuju ili mijenjaju prethodna (ili sadašnja) očekivanja. Na primjer, informacije će biti relevantne za ocjenu odgovornosti i donošenje odluka ako potvrđuju očekivanja o pitanjima kao što su stepen u kojem su rukovodioci ispunili svoje odgovornosti u pogledu efektivnog i efikasnog korištenja resursa, postizanje ciljeva koji se odnose na pružanje usluga i usklađenosti sa relevantnim budžetskim, zakonskim i drugim zahtjevima.

Finansijski izvještaji opšte namjene mogu prikazati informacije o očekivanim budućim aktivnostima subjekta u smislu pružanja usluga, zatim ciljeva i troškova, kao i količine i izvora resursa koji su namijenjeni za pružanje usluga u budućnosti. Takve informacije usmjerene na budućnost imat će predviđajuću vrijednost i bit će relevantne za odgovornost i donošenje odluka. Informacije o ekonomskim i drugim pojavama koje postoje ili su se već dogodile također mogu imati predviđajuću vrijednost kako bi pomogle u formiranju očekivanja o budućnosti. Na primjer, informacije koje potvrđuju ili su suprotne prošlim mogu povećati ili promijeniti očekivanja o finansijskim rezultatima i ishodima pružanja usluga koji se mogu dogoditi u budućnosti.

Potvrдна i predviđajuća uloga informacija su međusobno povezane – na primjer, informacije o trenutnom nivou i strukturi resursa subjekta i zahtjevima za tim resursima pomažu korisnicima da potvrde ishod strategija upravljanja resursima tokom perioda, kao i da predvide sposobnost subjekta da odgovori na promijenjene okolnosti i očekivane buduće potrebe za pružanjem usluga. Iste informacije pomažu u potvrđivanju ili ispravljanju prethodnih očekivanja korisnika o sposobnosti subjekta da odgovori na takve promjene. One također pomažu u potvrđivanju ili ispravljanju prospektivnih finansijskih informacija uključenih u prethodne finansijske izvještaje opšte namjene.

3.2. Vjerodostojan prikaz

Da bi bile korisne u finansijskom izvještavanju, informacije moraju da vjerodostojno prikazuju ekonomske i druge pojave koje tvrde da predstavljaju. Vjerodostojan prikaz se postiže kada je slika određene pojave potpuna, neutralna i bez materijalnih grešaka. Informacije koje vjerodostojno prikazuju ekonomsku ili neku drugu pojavu oslikavaju suštinu osnovne transakcije, drugog događaja, aktivnosti ili okolnosti – što nije uvijek nužno isto kao i njihov pravni oblik.

U praksi može biti nemoguće znati ili potvrditi da li su informacije prikazane u finansijskim izvještajima opšte namjene potpune, neutralne i bez materijalnih grešaka. Međutim, informacije bi trebale biti što potpunije, neutralnije i bez materijalnih grešaka što je više moguće.

Izostavljanje nekih informacija može uzrokovati stvaranje lažne ili obmanjujuće slike o ekonomskom ili drugom fenomenu.

Neutralnost u finansijskom izvještavanju predstavlja odsustvo pristrasnosti. To znači da se odabir i prezentacija finansijskih i nefinansijskih informacija ne vrši sa namjerom postizanja unaprijed određenog rezultata – na primjer, da se na određeni način utiče na korisnikovu procjenu ispunjavanja odgovornosti ili na odluku ili sud koji treba donijeti, ili da se nametne određeno ponašanje.

Neutralne informacije vjerno predstavljaju ekonomske i druge pojave koje tvrde da predstavljaju. Međutim, zahtjev da informacije uključene u finansijske izvještaje opšte namjene budu neutralne ne znači da nemaju svrhu ili da neće utjecati na ponašanje. Relevantnost je kvalitativna karakteristika i, po definiciji, relevantne informacije mogu uticati na procjene i odluke korisnika.

Ekonomske i druge pojave prezentovane u finansijskim izvještajima opšte namjene uglavnom se odvijaju pod neizvjesnim okolnostima. Informacije uključene u finansijske izvještaje opšte namjene će stoga često obuhvatati procjene koje sadrže prosuđivanje rukovodstva. U cilju vjerodostojnog prikazivanja nekog ekonomskog ili drugog fenomena, procjena mora da bude zasnovana na adekvatnim ulaznim podacima, a svaki ulazni podatak mora odražavati najbolje dostupne informacije. Oprez je potreban kada je u pitanju nepouzdanosti. Ponekad može biti potrebno eksplicitno otkriti stepen nepouzdanosti finansijskih i nefinansijskih informacija kako bi se tačno predstavili ekonomski i drugi fenomeni.

Odsustvo materijalnih grešaka ne znači potpunu tačnost u svim aspektima. Odsustvo materijalnih grešaka znači da ne postoje greške ni propusti koji su pojedinačno ili zbirno materijalno značajni u opisu fenomena, i da je proces koristan za kreiranje informacija koje su predmet izvještaja primijenjen kao što je opisano. U nekim slučajevima, moguće je utvrditi tačnost nekih informacija uključenih u finansijske izvještaje opšte namjene – na primjer, iznos novčanog transfera drugom nivou vlasti, obim pruženih usluga ili cijenu koja je plaćena za kupovinu postrojenja i opreme. Međutim, u drugim slučajevima to možda neće biti moguće – na primjer, tačna procjena vrijednosti ili troška određene stavke ili efektivnost programa pružanja usluga možda se ne može utvrditi. U tim slučajevima, procjena će biti bez materijalnih grešaka ako je iznos jasno opisan kao procjena, ako su objašnjeni priroda i ograničenja procesa procjene i ako nisu utvrđene materijalne greške u odabiru i primjeni odgovarajućeg procesa za kreiranje ove procjene.

3.3. Razumljivost

Razumljivost je kvalitet informacija koji omogućava korisnicima da razumiju njihovo značenje. Finansijski izvještaji opšte namjene subjektata javnog sektora trebaju prikazati informacije na način koji odgovara potrebama i znanju korisnika, kao i prirodi prikazanih informacija. Na primjer, objašnjenja finansijskih i nefinansijskih informacija i komentari o pružanju usluga i drugim uspjesima tokom izvještajnog perioda, kao i očekivanja u vezi sa budućim periodima, trebaju biti napisani jednostavnim jezikom i predstavljeni na način koji korisnici razumiju. Razumljivost je veća kada su informacije klasifikovane, imaju određene karakteristike i predstavljene su jasno i koncizno. Uporedivost također može povećati razumljivost.

Pretpostavlja se da korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene imaju razumno znanje o aktivnostima subjekta i okruženju u kojem posluje, kako bi bili pripremljeni spremni i sposobni čitati finansijske izvještaje opšte namjene, te pregledati i analizirati prezentirane informacije s dužnom pažnjom. Neki ekonomski i drugi fenomeni su posebno složeni i teški za predstavljanje u finansijskim izvještajima opšte namjene, te će nekim korisnicima možda biti potrebna pomoć savjetnika da bi ih razumjeli. Potrebno je uložiti maksimalne napore kako bi se ekonomske i druge pojave sadržane u finansijskim izvještajima opšte namjene prikazale na razumljiv način. Međutim, ne treba isključivati informacije iz finansijskih izvještaja opšte namjene samo zato što su previše složene ili je nekim korisnicima teško da ih razumiju bez pomoći.

3.4. Blagovremenost

Blagovremenost znači da su informacije dostupne korisnicima prije nego što izgube svojstvo da budu korisne za svrhe odgovornosti i donošenja odluka. Ranije raspolaganje relevantnim informacijama može povećati njihovu korisnost kao inputa za procjenu odgovornosti i njihovu sposobnost da informacijama potkrijepe odluke koje treba donijeti i da utiču na njih. Nedostatak blagovremenosti može učiniti informacije manje korisnim.

Neke informacije mogu ostati korisne i dugo nakon izvještajnog perioda ili datuma izvještavanja. Na primjer, radi odgovornosti i donošenja odluka, korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene možda moraju da procijene trendove u finansijskim rezultatima i performansama pružanja usluga subjekta, kao i njegovu usklađenost s budžetima tokom niza izvještajnih perioda. Osim toga, ishod i efekti programa pružanja usluga ne mogu se utvrditi do budućih perioda – to može biti slučaj s programima osmišljenim za poboljšanje ekonomskog statusa stanovništva, smanjenje pojave određene bolesti, ili za povećanje nivoa pismenosti određenih starosnih grupa.

3.5. Uporedivost

Uporedivost je kvalitet informacija koji omogućava korisnicima da identifikuju sličnosti ili razlike između dvije grupe fenomena. Uporedivost nije kvalitet pojedinačnih informacija, već kvalitet veze između dvije ili više stavki informacija.

Uporedivost se razlikuje od dosljednosti. Dosljednost se odnosi na upotrebu istih računovodstvenih principa ili politika i osnove za pripremu, bilo od perioda do perioda u okviru jednog subjekta ili u jednom periodu na nivou više subjekata. Cilj je uporedivost, a dosljednost pomaže u ostvarivanju tog cilja. U nekim slučajevima, računovodstveni principi ili politike koje usvaja određeni subjekt mogu da se revidiraju kako bi bolje prikazali određenu transakciju ili događaj u finansijskim izvještajima opšte namjene. U tim slučajevima, možda će biti potrebno uključiti dodatne informacije ili objašnjenja kako bi se ispunilo kriterij uporedivosti.

Uporedivost se također razlikuje od jednoobraznosti. Da bi informacije bile uporedive, slične stvari moraju izgledati slično, a različite stvari različito. Prenaglašavanje jednoobraznosti može umanjiti uporedivost na taj način što različite stvari čine sličnim. Uporedivost informacija u finansijskim izvještajima opšte namjene ne povećava se time što različite stvari izgledaju slično, kao ni time što slične stvari izgledaju drugačije.

Informacije o finansijskom položaj, finansijskim rezultatima novčanim tokovima subjekta, kao i o usklađenosti s odobrenim budžetima i relevantnim zakonima ili drugim ovlaštenim organom koji regulišu prikuljanje i korištenjem resursa, pružanje usluga i njegove buduće planove, neophodne su za svrhe odgovornosti i korisne su kao doprinos u svrhu donošenja odluka. Korisnost takvih informacija je veća ako se mogu uporediti, na primjer, sa:

- Prospektivnim finansijskim i nefinansijskim informacijama koje su prethodno bile prezentovane za taj izvještajni period ili datum izvještavanja;
- Slične informacije o istom subjektu za neki drugi period i drugi trenutak; i
- Slične informacije o drugim subjektima (na primjer, o subjektima javnog sektora koji obezbjeđuju slične usluge u različitim pravnim sistemima) za isti izvještajni period.

Dosljedna primjena računovodstvenih principa, politika i osnova za pripremu za prospektivne finansijske i nefinansijske informacije i stvarni rezultati povećat će korisnost poređenja projiciranih i stvarnih rezultata. Uporedivost sa drugim subjektima može biti manje važna za objašnjavanje percepcije ili mišljenja rukovodstva o faktorima koji utiču na trenutne performanse subjekta.

3.6. Mogućnost provjere

Mogućnost provjere je osobina informacija koje pomažu korisnicima da se uvjere da informacije u finansijskim izvještajima opšte namjene vjerodostojno prikazuju ekonomske i druge pojave za koje tvrde da predstavljaju. Mogućnost podržavanja je izraz koji se ponekad koristi za opisivanje ove osobine kada se primjenjuje u pogledu objašnjenja i prospektivnih finansijskih i nefinansijskih informacija objavljenih u finansijskim izvještajima opšte namjene - odnosno osobine informacija koje pomažu u uvjeravanju korisnika da objašnjenja i prospektivne finansijske i nefinansijske kvantitativne informacije vjerno prikazuju ekonomske i druge fenomene koje tvrde da predstavljaju. Bilo da se naziva mogućnošću provjere ili podržavanja, ova karakteristika ukazuje na to da posmatrači sa drugačijim znanjem i nezavisni posmatrači mogu postići opšti konsenzus, iako ne nužno i potpunu saglasnost, da:

- Informacije predstavljaju ekonomske i druge pojave koje tvrde da predstavljaju bez materijalnih grešaka ili predrasuda; ili
- Odogovarajući metod priznavanja, odmjeravanja ili prikazivanja je primijenjen bez materijalne greške ili pristrasnosti.

Provjera može da bude direktna ili indirektna. Kod direktne provjere, iznos ili neki drugi prikaz se sam po sebi provjerava na primjer putem (a) stanja gotovine, (b) praćenjem tržišnih vrijedonosnih papira i njihovih kotiranih cijena, ili (c) potvrđivanja da su bili prisutni faktori za koje je utvrđeno da su uticali na ranije performanse pružanja usluga i da su imali planirani efekat. Kod indirektno provjere, iznos ili neki drugi prikaz verifikuju se putem provjere ulaznih podataka i ponovnog izračunavanja izlaznih podataka pomoću primjene istog računovodstvenog postupka ili metodologije. Primjer je provjera knjigovodstvene vrijednosti zaliha putem provjere ulaznih podataka (količine i troškova) i ponovnim izračunavanjem vrijednosti zaliha pomoću iste pretpostavke o toku troškova (na primjer, prosječni troškovi ili pomoću metode „prvi ulaz-prvi izlaz“).

Osobina mogućnosti provjere (ili mogućnosti podržavanja ukoliko se ovaj izraz koristi za opisivanje te karakteristike) nije apsolutna – neke informacije imaju manju ili veću mogućnost provjere od drugih. Međutim, što je više provjerljivih informacija uključeno u finansijske izvještaje opšte namjene, veća je mogućnost da će uvjeriti korisnike da te informacije vjerno prikazuju ekonomske i druge pojave koje tvrde da predstavljaju.

Finansijski izvještaji opšte namjene subjekta javnog sektora mogu da uključuju finansijske i druge kvantitativne informacije i objašnjenja o (a) ključnim uticajima na učinak subjekta tokom perioda, (b) očekivanim budućim efektima ili rezultatima programa pružanja usluga koji su preduzeti tokom izvještajnog perioda i (c) potencijalnim finansijskim i nefinansijskim

informacijama. Neće uvijek biti moguće provjeriti tačnost svih kvantitativnih prikaza i objašnjenja ovakvih informacija sve do nekog budućeg perioda, a možda čak ni tada.

Kako bi se pomoglo u uvjeravanju korisnika da prospektivne finansijske i nefinansijske kvantitativne informacije i objašnjenja uključena u finansijske izvještaje opšte namjene vjerno prikazuju ekonomske i druge pojave koje tvrde da predstavljaju, pretpostavke koje leže u osnovi objavljenih informacija, usvojene metodologije u sastavljanju tih informacija, kao i faktori i okolnosti koje podržavaju izražena mišljenja ili objave, trebaju biti transparentne. Ovo će omogućiti korisnicima da formiraju sud o adekvatnosti ovih pretpostavki i o metodi sastavljanja, mjerenja, prikazivanja i tumačenja informacija.

4. Ograničenja informacija uključenih u finansijske izvještaje opšte namjene

Ograničenja informacija uključenih u finansijske izvještaje opšte namjene odnose se na koncepte materijalnosti, odnosno materijalnog značaja, ekonomičnosti i ravnoteže između kvalitativnih karakteristika.

4.1. Materijalni značaj

Informacije su materijalno značajne ako njihovo izostavljanje ili netačna formulacija mogu uticati na ispunjavanje odgovornosti od strane subjekta ili na odluke koje donose korisnici na osnovu finansijskih izvještaja opšte namjene subjekta pripremljenih za taj izvještajni period. Materijalni značaj zavisi i od prirode i od veličine stavke koja se procjenjuje u određenim okolnostima svakog subjekta. Finansijski izvještaji opšte namjene mogu da obuhvataju kvalitativne i kvantitativne informacije o učinku pružanja usluga tokom izvještajnog perioda i očekivanjima u vezi s pružanjem usluga i finansijskim ishodom u budućnosti. Shodno tome, nije moguće naznačiti jedinstvenu kvantitativnu granicu gdje određena vrsta informacija postaje materijalno značajna.

Procjene materijalnog značaja (materijalnosti) vrše se u kontekstu zakonodavnog, institucionalnog i poslovnog okruženja u kojem subjekt posluje, a u smislu prospektivnih finansijskih i nefinansijskih informacija, znanja osobe koja ih priprema i očekivanja o budućnosti. Objavljivanje informacija o usklađenosti ili neusklađenosti sa zakonima, propisima ili zahtjevima drugih tijela može biti od materijalnog značaja zbog svoje prirode – bez obzira na veličinu iznosa koji su uključeni. Prilikom utvrđivanja da li je određena stavka materijalno značajna ili ne, razmatraju se pitanja kao što su priroda, zakonitost, osjetljivost i posljedice

prethodnih ili očekivanih transakcija i događaja, kao i strane uključene u ovakvim transakcijama i okolnosti koje su ih uzrokovale.

Materijalni značaj se u ovom Nacrtu konceptualnog okvira klasifikuje kao ograničenje informacija uključenih u finansijske izvještaje opšte namjene. Prilikom razvijanja IPSAS standarda i preporučenih smjernica za praksu, Odbor za IPSAS standarde će razmatrati materijalnost posljedica primjene određene računovodstvene politike, osnovu za pripremu ili objavljivanje određene stavke ili vrstu informacija. Obaveznici zahtjeva bilo kog IPSAS-a, subjekti koji pripremaju finansijske izvještaje opšte namjene, također razmatraju materijalni značaj, na primjer, primjene određene računovodstvene politike i odvojenog objavljivanja određenih informacija.

4.2. Ekonomičnost

Finansijsko izvještavanje nameće troškove. Koristi od finansijskog izvještavanja trebale bi opravdati te troškove. Procjena da li koristi od obezbjeđivanja informacija opravdavaju povezane troškove, često je stvar procjene, budući da često nije moguće identificirati i/ili kvantificirati sve troškove i koristi informacija uključenih u finansijske izvještaje opšte namjene.

Troškovi pružanja informacija uključuju troškove prikupljanja i obrade informacija, troškove njihove provjere i/ili prezentacije pretpostavki i metodologija koje ih podržavaju, kao i troškove njihovog prenošenja. Korisnici snose troškove analize i tumačenja. Izostavljanje korisnih informacija također nameće troškove, uključujući i troškove koje snose korisnici u cilju dobijanja neophodnih informacija iz drugih izvora, kao i troškove koji proizilaze iz donošenja odluka korištenjem nepotpunih podataka datih u finansijskim izvještajima opšte namjene.

Osobe koja pripremaju finansijske izvještaje ulažu najviše truda u pružanje informacija za finansijske izvještaje opšte namjene. Međutim, korisnici usluga i izvori resursa u konačnici snose troškove ovog truda – jer se resursi preusmjeravaju s aktivnosti pružanja usluga na pripremu informacija koje će biti uključene u finansijske izvještaje opšte namjene.

Korisnici imaju najveću korist od informacija koje pružaju finansijski izvještaji opšte namjene. Međutim, informacije koje su prikupljene za finansijske izvještaje opšte namjene takođe se mogu koristiti interno od strane rukovodstva i mogu rezultirati donošenjem boljih odluka. Objavljivanje informacija u finansijskim izvještajima opšte namjene u skladu sa konceptima identifikovanim u Nacrtu konceptualnog okvira i IPSAS-u, te preporučenim smjernicama za praksu izvedenih iz njih, unaprijedit će i poboljšati percepciju transparentnosti finansijskog izvještavanja od strane državnih kao i drugih subjekata javnog sektora. Stoga, subjekti javnog sektora također mogu koristiti informacije iz finansijskih izvještaja opšte namjene na više načina.

Primjena ograničenja vezanih za ekonomičnost uključuje procjenu da li će koristi od izvještavanja o informacijama opravdati troškove nametnute pružanjem i korištenje informacija. Tokom ove procjene, potrebno je razmotriti da li se jedna ili više kvalitativnih karakteristika mogu žrtvovati do određene mjere kako bi se smanjili troškovi.

Objelodanjivanje i drugi zahtjevi koji rezultiraju prezentacijom informacija koje su korisne korisnicima finansijskih izvještaja opšte namjene za svrhe odgovornosti i donošenja odluka te za postizanje kvalitativnih karakteristika propisuju su IPSAS-i prilikom procjene koristi usklađenosti sa ovim objavama.

4.3. Ravnoteža između kvalitativnih karakteristika

Kvalitativne karakteristike zajedno doprinose korisnosti informacija. Na primjer, ni prikaz koji vjerodostojno predstavlja neku nebitnu pojavu, niti prikaz koji ne predstavlja vjerodostojno relevantnu pojavu, ne može rezultirati korisnom informacijom. Slično tome, da bi informacija bila relevantna, mora biti blagovremena i razumljiva.

U nekim slučajevima, ravnoteža ili kompromis između kvalitativnih karakteristika može biti potrebna za postizanje ciljeva finansijskog izvještavanja. Relativni značaj kvalitativnih karakteristika u svakoj situaciji je stvar profesionalne procjene. Cilj je postizanje adekvatne ravnoteže između karakteristika radi ostvarivanja ciljeva finansijskog izvještavanja.

5. Izvještajni subjekt

Izvještajni subjekt javnog sektora je državna ili neka druga organizacija javnog sektora, program ili oblast aktivnosti javnog sektora koja se može identifikovati, koji priprema finansijske izvještaje opšte namjene.

Izvještajni subjekt javnog sektora može da se sastoji iz dva ili više zasebnih subjekata koji prezentuju finansijske izvještaje opšte namjene kao da su jedan subjekt – takav izvještajni subjekt naziva se grupni izvještajni subjekt.

5.1. Ključne karakteristike izvještajnog subjekta

Ključne karakteristike izvještajnog subjekta javnog sektora su sledeće:

- To je subjekt koji prikuplja resurse od ili u ime društva i/ili koristi resurse u cilju preduzimanja aktivnosti u korist tog društva ili u njihovo ime; i
- Postoje korisnici usluga ili izvori resursa koji se oslanjaju na finansijske izvještaje opšte namjene za svrhe odgovornosti i donošenja odluka.

Država može ustanoviti i/ili funkcionisati putem administrativne jedinice kao što su ministarstva ili organi. Također može funkcionisati preko trustova, zakonskih organa, državnih korporacija i drugih subjekata sa zasebnim pravnim identitetom ili operativnom nezavisnošću u obavljanju i podršci pružanja usluga društvu. Druge organizacije javnog sektora, uključujući međunarodne organizacije javnog sektora i opštinske vlasti, također mogu preduzeti određene aktivnosti kroz aktivnosti subjekta sa odvojenim pravnim identitetom ili operativnom nezavisnošću, imati koristi od njih ili biti izložene finansijskom teretu ili gubitku kao rezultat tih aktivnosti.

Finansijski izvještaji opšte namjene pripremaju se u cilju izvještavanja o informacijama koje su korisne korisnicima u svrhu odgovornosti i donošenja odluka. Korisnici usluga i izvori resursa su primarni korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene. Shodno tome, ključna karakteristika izvještajnog subjekta, uključujući i grupni izvještajni subjekt, je postojanje korisnika usluga ili izvora resursa koji se oslanjaju na finansijske izvještaje opšte namjene tog subjekta ili grupe subjekata kako bi dobili informacije u svrhu odgovornosti i donošenja odluka.

Finansijski izvještaji opšte namjene obuhvataju finansijske izvještaje i informacije koje unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju finansijske izvještaje. Finansijski izvještaji prezentuju informacije o resursima izvještajnog subjekta na datum izvještavanja i o promjenama tih resursa, kao i o potraživanjima zasnovanih na tim resursima i novčanim tokovima tokom izvještajnog perioda. Stoga, da bi se omogućila priprema finansijskih izvještaja, izvještajni subjekt sakuplja resurse i/ili koristi prethodno sakupljene resurse u cilju preduzimanja aktivnosti u korist društva ili u njegovo ime.

Faktori koji vjerovatno ukazuju na postojanje korisnika finansijskih izvještaja opšte namjene subjekta ili grupe subjekata javnog sektora uključuju da subjekt ima odgovornost ili sposobnost prikupljanja i raspoređivanja resursa, sticanja ili upravljanja javnim sredstvima, stvaranje obaveza ili preduzimanja aktivnosti radi postizanja ciljeva u pogledu pružanja usluga. Što je više resursa koje subjekt javnog sektora prikuplja, njima upravlja i/ili raspoređuje, to su veće obaveze koje snosi, a što je veći ekonomski ili socijalni uticaj njegovih aktivnosti, veća je vjerovatnoća da će postojati korisnici usluga ili izvori resursa koji se oslanjaju na finansijske izvještaje opšte namjene u pogledu informacija za svrhe odgovornosti i donošenja odluka. U

odsustvu ovih faktora, ili u slučajevima kada oni nisu značajni, malo je vjerovatno da će postojati korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene ovih subjekata.

Državni i neki drugi subjekt javnog sektora imaju zaseban identitet ili položaj u zakonu (pravni identitet). Međutim, organizacije, programi i aktivnosti javnog sektora bez zasebnog pravnog identiteta također mogu prikupljati ili raspoređivati resurse, sticati ili upravljati javnim resursim, preuzimati obaveze, preduzimati aktivnosti za ostvarivanje ciljeva u pogledu pružanja usluga, provoditi politiku upravljanja. Korisnici usluga i izvori resursa mogu se oslanjati na finansijske izvještaje opšte namjene ovih organizacija, programa i aktivnosti u pogledu informacija za svrhe odgovornosti i donošenja odluka. Shodno tome, izvještajni subjekt javnog sektora može imati zasebni pravni identitet ili može biti, na primjer, organizacija, administrativno uređenje ili program bez zasebnog pravnog identiteta.

