

MRSJS 3—RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POGREŠKE

Saopćenje

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) je izveden prvenstveno iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 8 (revidiran u prosincu 2003.) *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standard (IASB). Izvodi iz MRS 8 su reproducirani u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) Međunarodne federacije računovođa (IFAC) uz dozvolu Fondacije za Međunarodne standard financijskog izvještavanja (IFRS).

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 3—RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POGREŠKI

Povijest MRSJS

Ova verzija uključuje izmjene nastale iz MRSJS izdanih do 31. siječnja 2022. godine.

MRSJS 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* izdan je u svibnju 2000. godine.

U prosincu 2006. IPSASB je izdao revidiran MRSJS 3.

Od tada, MRSJS 3 izmjenjen je slijedećim MRSJS:

Primjenjivost MRSJS (izdan u travnju 2016.)

Poboljšanja MRSJS (izdan u travnju 2016.)

MRSJS 33, *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS)* (izdan u siječnju 2015.)

Poboljšanja MRSJS 2011 (izdan u listopadu 2011.)

Poboljšanja MRSJS (izdan u siječnju 2010.)

MRSJS 31, *Nematerijalna imovina* (izdan u siječnju 2010.)

Poboljšanja MRSJS (izdan u studenom 2010.)

Tablica izmjenjenih i dopunjenih točka MRSJS 3

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
Uvodni odjeljak	Izbrisan	Poboljšanja MRSJS listopad 2011.
Naslov iznad IN11	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS studeni 2010
5	Izbrisan	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
6	Izbrisan	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
7	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
9	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010.
10	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
11	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010.
12	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
13	Izbrisan	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
14	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
15	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
17	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
22	Izmjenjen	MRSJS 31 siječanj 2010.
34	Izmjenjen	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
59A	Novi	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
59B	Novi	MRSJS 33 siječanj 2015.

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
59C	Novi	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
59D	Novi	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
60	Izmjenjen	MRSJS siječanj 2015.

Prosinac 2006

MRSJS 3—RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POGREŠKE

CONTENTS

Točka	
Cilj	1–2
Obuhvat	3–6
Definicije	7–8
Značajnost	8
Računovodstvene politike	9–36
Odabir i primjena računovodstvenih politika	9–15
Konzistentnost računovodstvenih politika	16
Promjene računovodstvenih politika	17–36
Primjena promjena računovodstvenih politika	24–32
Retroaktivna primjena	27
Ograničenja retroaktivne primjene	28–32
Objavljivanja	33–36
Promjene računovodstvenih procjena	37–45
Objavljivanja	44–45
Pogreške	46–54
Ograničenja retroaktivnog prepravljanja	48–53
Objavljivanja pogrešaka prethodnih razdoblja	54
Nepraktičnost u vezi retroaktivne primjene i retroaktivnog prepravljanja	55–58
Datum stupanja na snagu	59–60
Povlačenje MRSJS 3 (2000)	61
Dodatak: Izmjene i dopune drugih MRSJS	
Osnova za zaključivanje	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* dan je u točkama 1-61. Sve točke imaju jednaku snagu. MRSJS 3 treba se tumačiti u kontekstu njegovog cilja, osnove za zaključivanje, *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 daje osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih smjernica.

Cilj

1. Cilj ovog standarda je propisati kriterije za izbor i promjenu računovodstvenih politika, zajedno s (a) računovodstvenim tretmanom i objavljivanjem promjene u računovodstvenim politikama, (b) promjena računovodstvenih procjena i (c) ispravke pogreški. Ovim standardom se namjerava poboljšati relevantnost i vjerodostojna reprezentativnost financijskih izvještaja subjekta i usporedivost tih financijskih izvještaja tijekom vremena i s financijskim izvještajima drugih subjekata.
2. Zahtjevi za objavljivanje računovodstvenih politika, osim onih koji se odnose na promjene u računovodstvenim politikama, dani su u MRSJS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*.

Obuhvat

3. **Ovaj standard se primjenjuje pri odabiru i primjeni računovodstvenih politika, te pri računovodstvenom evidentiranju promjena u računovodstvenim politikama, promjena u računovodstvenim procjenama i ispravkama pogrešaka iz prethodnih perioda.**
4. Porezni učinci ispravki pogreški prethodnog razdoblja i retroaktivna usklađenja napravljena s ciljem primjene promjena u računovodstvenim politikama ne razmatraju se u ovom standardu jer nisu važne za mnoge subjekte javnog sektora. Međunarodni i nacionalni računovodstveni standardi koji se bave porezima na dobit sadrže smjernice o tretmanu poreznih učinaka.
5. [Izbrisano]
6. [Izbrisano]

Definicije

7. Sljedeći pojmovi se koriste u ovom standardu s dolje navedenim značenjima:

Računovodstvene politike su specifična načela, osnove, konvencije, pravila i prakse koje primjenjuje subjekt pri pripremi i prezentiranju financijskih izvještaja.

Promjena u računovodstvenoj procjeni predstavlja prilagodbu knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveza, ili iznosa periodične potrošnje imovine, koja proizlazi iz procjene trenutačnog stanja te očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s imovinom i obvezama. Promjene računovodstvenih procjena rezultat su novih informacija ili novih dešavanja i prema tome nisu ispravka pogreški.

Neprikladno Primjena zahtjeva nije prikladna kada ga subjekt ne može primijeniti nakon što je uložio sve razumne napore da to učini. Za određeno prethodno razdoblje nije prikladno primijeniti promjenu u računovodstvenoj politici retroaktivno ili izvršiti retroaktivno prepravljanje kako bi se ispravila pogreška ukoliko:

- (a) se učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljanja ne mogu odrediti;

- (b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtjevaju pretpostavke o tome što je bila namjera uprave u tom razdoblju; ili
- (c) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtjevaju značajne procjene iznosa, a nemoguće je objektivno razlikovati informacije o tim procjenama koje:
 - (i) Pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum(e) na koji ti iznosi trebaju biti priznati, mjereni ili objavljeni; i
 - (ii) Bile bi dostupne u trenutku kada su financijski izvještaji za taj prethodni period odobreni za izdavanje; od ostalih informacija.

Pogreške iz prethodnog razdoblja su propusti i pogrešna iskazivanja u financijskim izvještajima subjekta za jedno ili više prethodnih razdoblja, nastali zbog neupotrebe ili nepravilne upotrebe vjerodostojno prezentiranih informacija koje:

- (a) su bile dostupne kada su financijski izvještaji za ta razdoblja odobreni za izdavanje; i
- (b) bi se razumno mogle očekivati da će se pribaviti i uzeti u obzir pri pripremi i prezentaciji tih financijskih izvještaja.

Takve pogreške uključuju učinke matematičkih pogreški, pogreške pri primjeni računovodstvenih politika, previde ili pogrešna tumačenja činjenica i prijevare.

Prospektivna primjena promjene u računovodstvenoj politici i priznavanje učinka promjene u računovodstvenoj procjeni, odnosi se na:

- (a) primjenu nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete koji nastaju nakon datuma promjene politike; i
- (b) Priznavanje učinka promjene u računovodstvenoj procjeni u tekućem i budućim razdobljima na koja promjena utječe.

Retroaktivna primjena je primjena nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete kao da se ta politika uvijek primjenjivala.

Retroaktivno prepravljanje je ispravak priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se pogreška iz prethodnog razdoblja nikada nije pojavila.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS koriste se u ovom standardu sa istim značenjem kao u tim standardima te su reproducirani u *Pojmovniku definiranih termina* koji je objavljen zasebno.

Značajnost

8. Procjena može li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje utjecati na odluke korisnika, i time biti značajno, zahtijeva razmatranje karakteristika tih korisnika. Pretpostavlja se da korisnici imaju razumno znanje o javnom sektoru, ekonomskim aktivnostima i računovodstvu te da su spremni proučiti informacije s odgovarajućom pažnjom. Stoga procjena treba uzeti u obzir na koji bi način korisnici s takvim osobinama mogli biti razumno očekivano pod utjecajem prilikom donošenja i vrednovanja odluka..

Računovodstvene politike

Izbor i primjena računovodstvenih politika

9. Kada se određeni MRSJS primjenjuje na transakciju, drugi događaj ili uvjet, računovodstvena politika ili politike primijenjene na tu točku moraju se odrediti u skladu s tim Standardom.
10. MRSJS propisuju računovodstvene politike za koje je IPSASB zaključio da rezultiraju financijskim izvještajima koji sadrže

relevantne i vjerodostojno prezentirane informacije o transakcijama, drugim događajima i uvjetima na koje se primjenjuju. Te politike nije potrebno primjenjivati kada je njihov učinak beznačajan. Međutim, nije primjereno napraviti ili ostaviti neispravljene neznatne odstupanja od MRSJS radi postizanja određene prezentacije financijskog položaja, financijske uspješnosti ili novčanih tokova subjekta..

11. MRSJS prate smjernice koje pomažu subjektima pri primjeni njihovih zahtjeva. U svim takvim smjernicama navodi se jesu li sastavni dio MRSJS. Smjernice koje su sastavni dio MRSJS su obvezne. Smjernica koja nije sastavni dio MRSJS ne sarži zahtjeve za financijske izvještaje.
12. **U nedostatku MRSJS koji se izričito primjenjuju na transakciju, drugi događaj ili uvjet rukovodstvo je dužno koristiti svoju procjenu pri razvoju i primjeni računovodstvene politike koja rezultira informacijama koje su važne za odgovornost i potrebe donošenja odluka, vjerno prezentiraju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta, zadovoljavaju kvalitativne karakteristike razumljivosti, pravovremenosti, usporedivosti i provjerljivosti te uzima u obzir ograničenja informacija uključenih u financijska izvješća opće namjene i ravnotežu između kvalitativnih značajki.**
13. [Izbrisano]
14. **Pri donošenju prosudbe opisane u točki 12, rukovodstvo se mora pozvati na i razmotriti primjenjivost slijedećih izvora sljedećim redoslijedom:**
 - (a) **zahtjevi MRSJS koji se bave sličnim ili povezanim pitanjima; i**
 - (b) **definicije, kriteriji priznavanja i mjerenja za imovinu, obveze, prihode i rashode opisane u *Konceptualnom okviru za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora.***
15. **Pr donošenju prosudbe opisane u točki 12, rukovodstvo može razmotriti (a) najnovija izjave drugih tijela koja određuju standarde i (b) prihvaćene prakse javnog ili privatnog sektora, ali samo u onoj mjeri koliko navedeno nije u sukobu s izvorima iz točke 14. Primjeri takvih izjava uključuju objave IASB-a, uključujući MSFI-jeve i Interpretacije koje je izdao Odbor za interpretaciju MSFI IASB-a ili ranije Stalni odbor za tumačenje (SIC).**

Dosljednost računovodstvenih politika

16. **Subjekt je dužan izabrati i primijeniti svoje računovodstvene politike dosljedno za slične transakcije, druge događaje i uvjete, osim ako određeni MRSJS izričito zahtjeva ili dopušta kategorizaciju stavki za koje mogu biti prikladne različite računovodstvene politike. Ako MRSJS zahtjeva ili dopušta takvu kategorizaciju, odgovarajuća računovodstvena politika se mora izabrati i primjenjivati dosljedno na svaku kategoriju.**

Promjene u računovodstvenim politikama

17. **Subjekt može mijenjati računovodstvenu politiku samo ako promjena:**
 - (a) **se zahtjeva određenim MRSJS; ili**
 - (b) **Rezultira time da financijski izvještaji vjerodostojnije i relevantnije prikazuju učinke transakcija, drugih događaja i uvjeta na financijski položaj, financijsku uspješnost ili novčane tokove subjekta.**
18. **Korisnici financijskih izvještaja moraju biti u mogućnosti usporediti financijske izvještaje subjekta tijekom vremena kako bi utvrdili trendove u svom financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima. Stoga, iste računovodstvene politike se primjenjuju unutar svakog razdoblja i iz jednog razdoblja u drugo, osim ako promjena u računovodstvenoj politici ne zadovoljava jedan od kriterija iz točke 17.**
19. **Promjena s jedne računovodstvene osnove na drugu je promjena u računovodstvenoj politici.**
20. **Promjena u računovodstvenom tretmanu, priznavanju ili mjerenju transakcije, događaja ili uvjeta unutar računovodstvene osnove smatra se promjenom o računovodstvenoj politici.**

21. Sljedeće se ne smatra promjenama u računovodstvenim politikama:
- (a) primjena računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koji se suštinski razlikuju od onih koji su se prethodno događali; i
 - (b) primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koji ranije nisu postojali ili su bili beznačajni.
22. Početna primjena politike za revalorizaciju imovine u skladu s MRSJS 17 *Imovina, postrojenja i oprema* ili MRSJS 31 *Nematerijalna imovina* je promjena u računovodstvenoj politici koja se tretira kao revalorizacija u skladu s MRSJS 17 ili MRSJS 31, a ne u skladu s ovim Standardom..
23. Točke 24 – 36 se ne primjenjuju na promjene u računovodstvenoj politici opisane u točki 22.

Primjena promjena u računovodstvenim politikama

24. **Predmet točke 28:**
- (a) Subjekt mora evidentirati promjenu računovodstvene politike koja proizlazi iz početne primjene MRSJS standarda u skladu s posebnim prijelaznim odredbama, ako ih taj standard sadrži; i
 - (b) Kada subjekt mijenja računovodstvenu politiku prilikom početne primjene MRSJS standarda koji ne sadrži posebne prijelazne odredbe za tu promjenu ili kada dobrovoljno mijenja računovodstvenu politiku, promjena se mora primijeniti retroaktivno.
25. Za potrebe ovog standarda ranija primjena standarda nije svojevolutna promjena računovodstvene politike.
26. U nedostatku MRSJS koji se posebno primjenjuje na transakcije, drugi događaj ili uvjet, rukovodstvo može, u skladu s točkom 15, primijeniti računovodstvenu politiku iz (a) najnovijih objava drugih tijela koja određuju standarde i (b) prihvatljivih praksi javnog ili privatnog sektora, ali samo u mjeri u kojoj je navedeno u skladu sa točkom 15. Primjeri takvih objava uključuju objavu IASB-a, uključujući *Okvir za pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja*, MSFI-jeve i Interpretacije koje izdaje IFRIC ili ranije SIC. Ako prateći izmjene takvih objava, subjekt pda bere promijeniti računovodstvenu politiku, ta se promjena obračunava i objavljuje kao svojevolutna promjena računovodstvene politike .

Retroaktivna primjena

27. U skladu s točkom 28. kada se promjena računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno u skladu s tavkom 24(a) ili (b), subjekt je dužan prilagoditi početni saldo svake obuhvaćene komponente neto imovine/kapitala za ranija prikazana razdoblja i druge usporedive iznose objavljene za svako razdoblje prikazano kao da se nova računovodstvena politika uvijek primjenjivala.

Ograničenja retroaktivne primjene

28. Kada se retroaktivna primjena zahtjeva prema točki 24(a) ili (b), promjena računovodstvene politike se mora primjenjivati retroaktivno, osim u opsegu u kojem nije izvedivo utvrditi učinke promjene specifične za razdoblje ili kumulativni učinak promjene.
29. Kada nije izvedivo odrediti učinke promjene računovodstvene politike spefične za razdoblje na usporedive informacije za jedno ili više prikazanih prethodnih razdoblja, subjekt je dužan primijeniti novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza od početka najranijeg razdoblja za koje je retroaktivna primjena izvediva, što može biti tekuće razdoblje, i dužan je izvršiti odgovarajuću prilagodbu početnog salda svake zahvaćene komponente neto imovine/kapitala za to razdoblje.
30. Kada nije izvedivo odrediti kumulativni učinak primjene nove računovodstvene politike na sva prethodna razdoblja, na početku tekućeg razdoblja, subjekt je dužan prilagoditi usporedive informacije za primjenu nove računovodstvene politike prospektivno od najranije mogućeg datuma.
31. Kada subjekt primjenjuje novu računovodstvenu politiku retroaktivno, tu novu računovodstvenu politiku primjenjuje na

uporedne informacije za prethodne periode unazad koliko god je to praktično izvodivo. Retroaktivna primjena na prethodni period nije praktično izvodiva osim ako je moguće utvrditi kumulativni efekt na iznose u i početnom i završnom izvještaju o finansijskom položaju za taj period. Iznos nastale korekcije koji se odnosi na periode prije onih prikazanih u finansijskim izvještajima unosi se kao korekcija početnog salda svake pogođene stavke neto imovine/kapitala u najranijem prethodnom prikazanom periodu. Korekcija se najčešće evidentira na akumulirane suficite ili deficite. Međutim, korekcija se može evidentirati i na drugu stavku neto imovine/kapitala (na primjer, radi usklađivanja sa zahtjevima MRSJS-a). Sve druge informacije o prethodnim periodima, kao što su historijski pregledi finansijskih podataka, takođe se korriguju unazad koliko god je to praktično izvodivo.

32. Kada subjektu nije praktično izvodivo da retroaktivno primijeni novu računovodstvenu politiku jer ne može utvrditi kumulativni efekt primjene te politike na sve prethodne periode, subjekt, u skladu sa točkom 30, primjenjuje novu politiku prospektivno od početka najranijeg perioda u kojem je to praktično izvodivo. Dakle, zanemaruje se dio kumulativne korekcije koji se odnosi na imovinu, obaveze i neto imovinu/kapital nastao prije tog datuma. Promjena računovodstvene politike dozvoljena je čak i ako nije praktično izvodivo primijeniti tu politiku retroaktivno ni za jedan prethodni period. Paragrafi 55–58 daju smjernice za slučajeve kada nije praktično izvodivo primijeniti novu računovodstvenu politiku na jedan ili više prethodnih perioda..

Objavljivanja

33. Kada početna primjena MRSJS (a) ima učinak na tekuće razdoblje ili bilo koje prethodno razdoblje, (b) bi imala takav učinak, osim što je neizvedivo odrediti iznos usklađenja ili (c) bi mogla imati učinak na buduća razdoblja, subjekt je dužan objaviti:

- (a) naslov standarda;
- (b) kada je primjenjivo, da je promjena računovodstvene politike napravljena u skladu s prijelaznim odredbama;
- (c) prirodu promjene računovodstvene politike;
- (d) kada je primjenjivo, opis prijelaznih odredbi;
- (e) kada je primjenjivo, prijelazne odredbe koje bi mogle imati učinak na buduća razdoblja;
- (f) za tekuće razdoblje i svako prikazano prethodno razdoblje, koliko je izvedivo, iznos usklađenja za svaku obuhvaćenu stavku finansijskog izvještaja;
- (g) iznos usklađenja koji se odnosi na razdoblja prije onih prikazanih, koliko je izvedivo; i
- (h) ako retroaktivna primjena koja se zahtjeva točkom 24(a) ili (b) nije izvediva za određeno prethodno razdoblje ili za razdoblja prije onih prikazanih, okolnosti koje su dovele do takvog stanja i opis kako i od kada se primjenjuje promjena računovodstvene politike.

U finansijskim izvještajima narednih razdoblja ne treba ponavljati ove objave.

34. Kada dobrovoljna promjena računovodstvene politike (a) ima uticaj na tekući ili bilo koji prethodni period, (b) bi imala uticaj na taj period, osim što nije moguće utvrditi iznos korekcije, ili (c) može imati uticaj na buduće periode, subjekt je dužan objaviti sljedeće informacije:

- (a) prirodu promjene računovodstvene politike;
- (b) razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža vjerodostojnije i relevantnije informacije;
- (c) za tekući i svaki prethodni prikazani period, u mjeri u kojoj je to praktično izvodivo, iznos korekcije za svaku stavku finansijskih izvještaja na koju se promjena odnosi;
- (d) iznos korekcije koji se odnosi na periode prije prikazanih, u mjeri u kojoj je to praktično izvodivo; i
- (e) ako retroaktivna primjena nije praktično izvodiva za određeni prethodni period ili periode prije prikazanih, okolnosti koje su dovele do takve situacije i opis načina i trenutka od kojeg se nova računovodstvena politika

primjenjuje.

Financijski izvještaji narednih perioda ne moraju ponavljati ove objave.

- 35. Kada subjekt nije primjenio novi MRSJS koji je izdan ali još nije stupio na snagu, subjekt je dužan objaviti:**
- (a) navedenu činjenicu; i**
 - (b) Poznate ili razumno procjenjive informacije koje su relevantne za procjenu mogućeg uticaja koji će primjena novog standarda imati na finansijske izvještaje subjekta u periodu početne primjene.**
- 36. U skladu s točkom 35, subjekt razmatra objavljivanje:**
- (a) naslova novog MRSJS;**
 - (b) prirodu predstojeće promjene ili promjena računovodstvene politike;**
 - (c) datum do kojeg se zahtjeva primjena standarda;**
 - (d) datum na koji se planira početna primjena standarda; i**
 - (e) ili:**
 - (i) raspravu o utjecaju koji se očekuje da će početna primjena imati na finansijske izvještaje subjekta; ili**
 - (ii) ako taj učinak nije poznat ili se ne može razumno procijeniti, izjava o tome.**

Promjene računovodstvenih procjena

- 37. Kao rezultat neizvjesnosti koje su svojstvene pružanju usluga, obavljanju trgovačke djelatnosti ili drugih aktivnosti, mnoge stavke u finansijskim izvještajima ne mogu se precizno izmjeriti, već se mogu samo procijeniti. Procjene uključuju prosudbe na temelju najnovijih dostupnih pouzdanih informacija. Primjerice, mogu se zahtijevati procjene za:**
- (a) porezni prihod koji pripada državi;**
 - (b) loše dugove koji proizlaze iz nenaplaćenih poreza;**
 - (c) zastarjelost inventara;**
 - (d) fer vrijednost finansijske imovine ili finansijskih obveza;**
 - (e) Korisni vijek trajanja ili očekivani obrazac potrošnje budućih ekonomskih koristi ili potencijala za pružanje usluga sadržanih u amortiziranoj imovini, ili procenat dovršenosti izgradnje puta; i**
 - (f) jamstvene obveze.**
- 38. Korištenje razumnih procjena je važan dio pripreme finansijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.**
- 39. Procjena će se morati revidirati ako se jave promjene u okolnostima na kojima se procjena temeljila ili kao rezultat nove informacije ili više iskustva. Po svojoj prirodi, revidiranje procjene se ne odnosi na prethodna razdoblja i nije ispravka pogreške.**
- 40. Promjena u primjenjenoj osnovici mjerenja je promjena računovodstvene politike i nije promjena računovodstvene procjene. Kada je teško razlikovati promjenu računovodstvene politike od promjene računovodstvene procjene, promjena se tretira kao promjena računovodstvene procjene.**
- 41. Učinak promjene računovodstvene procjene, osim promjene na koju se primjenjuje točka 42, mora se priznati prospektivno uključujući ga u suficit ili deficit u:**
- (a) razdoblju promjene ako promjena utječe samo na razdoblje; ili**
 - (b) razdoblju promjene i budućih razdoblja, ako promjena utječe na oboje.**
- 42. U mjeri u kojoj iz promjene računovodstvene procjene nastaju promjene imovine i obveza ili se odnose na stavku neto**

imovine/kapitala, ista se priznaje prilagodbama knjigovodstvenog iznosa vezane imovine, obveze ili stavke neto imovine/kapitala u razdoblju promjene.

43. Prospektivno priznavanje efekta promjene računovodstvene procjene znači da se promjena primjenjuje na transakcije, druge događaje i okolnosti počevši od datuma promjene procjene. Promjena računovodstvene procjene može uticati samo na suficit ili deficit tekućeg perioda, ili na suficit ili deficit i tekućeg i budućih perioda. Na primjer, promjena u procjeni iznosa nenaplativih potraživanja utiče samo na suficit ili deficit tekućeg perioda, i stoga se priznaje u tom periodu. S druge strane, promjena u procijenjenom korisnom vijeku trajanja ili očekivanom obrascu potrošnje ekonomskih koristi ili potencijala za pružanje usluga sadržanih u amortiziranoj imovini utiče na trošak amortizacije za tekući i svaki buduću period tokom preostalog korisnog vijeka trajanja imovine. U oba slučaja, efekat promjene koji se odnosi na tekući period priznaje se kao prihod ili rashod u tom periodu. Efekat, ako postoji, na buduće periode priznaje se u budućim periodima.

Objavljivanja

44. **Subjekt je dužan objaviti prirodu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima učinak u tekućem razdoblju ili se očekuje da će imati učinak na buduća razdoblja, osim za objavljivanje učinka na buduća razdoblja kada nije izvedivo procijeniti taj učinak.**
45. **Ako se iznos učinka na buduća razdoblja ne može objaviti jer je procjena neizvediva, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.**

Pogreške

46. Greške mogu nastati u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentacijom ili objavljivanjem stavki u finansijskim izvještajima. Finansijski izvještaji nisu u skladu s MRSJS-ima ako sadrže materijalne greške ili nematerijalne greške koje su namjerno učinjene kako bi se postigla određena prezentacija finansijskog položaja, finansijskog učinka ili tokova gotovine subjekta. Potencijalne greške tekućeg perioda koje se otkriju u tom periodu ispravljaju se prije nego što se finansijski izvještaji odobre za izdavanje. Međutim, materijalne greške se ponekad ne otkriju sve do narednog perioda, te se takve greške iz prethodnog perioda ispravljaju u uporednim informacijama prikazanim u finansijskim izvještajima za taj naredni period (vidi paragrafe 47–52).
47. **Prema paragrafu 48, subjekt je dužan ispraviti materijalne pogreške prethodnog razdoblja retroaktivno u prvom setu finansijskih izvještaja odobrenih za izdavanje nakon njihovog otkrivanja:**
- (a) **prepravljanjem usporedivih iznosa za prikazano prethodno razdoblje(a) u kojem se pogreška dogodila; ili**
 - (b) **ako se pogreška dogodila prije najranijeg prikazanog prethodnog razdoblja, prepravljanjem početnih salda imovine, obveza i neto imovine/kapitala za najranije prikazano prethodno razdoblje.**

Ograničenja retroaktivnog prepravljanja

48. **Pogreška prethodnog razdoblja se mora ispraviti retroaktivnim prepravljanjem, osim u mjeri u kojoj je neizvedivo odrediti učinke pogreške specifične za razdoblje ili kumulativni učinak pogreške.**
49. **Kada je neizvedivo odrediti učinke pogreške specifične za razdoblje na usporedive informacije za jedno ili više prikazanih razdoblja, subjekt je dužan prepraviti početni saldo imovine, obveza i neto imovine/kapitala za najranije razdoblje za koje je retroaktivno prepravljanje izvedivo (što može biti tekuće razdoblje).**
50. **Kada je neizvedivo odrediti kumulativni učinak pogreške na početku tekućeg razdoblja na sva prethodna razdoblja, subjekt je dužan prepraviti usporedive informacije kako bi ispravio pogrešku prospektivno od najranijeg mogućeg datuma.**
51. Ispravka pogreške prethodnog razdoblja je isključena iz suficita ili deficita za razdoblje u kojem je pogreška otkrivena. Bilo koja prikazana informacija o prethodnim razdobljima, uključujući povijesne sažetke finansijskih podataka, se također ponovno iskazuje unazad koliko je god moguće.

52. Kada nije izvedivo odrediti iznos pogreške (pr. pogreške u primjeni računovodstvene politike) za sva prethodna razdoblja, subjekt, u skladu sa točkom 50, prepravlja usporedivu informaciju prospektivno od najranijeg mogućeg datuma. Time se zanemaruje dio kumulativnog prepravljanja imovine, obveza i neto imovine/kapitala koje nastaje prije tog datuma. Točkama 55-58 daju se smjernice kada je neizvedivo ispraviti pogrešku za jedno ili više prethodnih razdoblja.
53. Ispravke pogrešaka se razlikuju od promjena računovodstvenih procjena. Računovodstvene procjene po svojoj prirodi su približne vrijednosti koje može biti potrebno revidirati po saznanju dodatnih informacija. Primjerice, dobitak ili gubitak priznat na temelju ishoda nepredviđenog događaja nije ispravka pogreške.

Objavljivanje pogrešaka prethodnog razdoblja

54. Primjenjujući točku 47, subjekt je dužan objaviti slijedeće:

- (a) prirodu pogreške prethodnog razdoblja;**
- (b) za svako prethodno razdoblje, koliko je izvedivo, iznos ispravki za svaku obuhvaćenu stavku financijskog izvještaja;**
- (c) iznos ispravke na početku najranijeg prikazanog prethodnog razdoblja; i**
- (d) ako je retroaktivno prepravljanje neizvedivo za određeno prethodno razdoblje, okolnosti koje su dovele do postojanja tog uvjeta i opis kako i od kada je pogreška ispravljena.**

U financijskim izvještajima narednih razdoblja ne treba ponavljati ova objavljivanja.

Neizvedivost po pitanju retroaktivne primjene i retroaktivnog prepravljanja (kada je neizvediva retroaktivna primjena i retroaktivno prepravljanje)

55. U nekim okolnostima, neizvedivo je uskladiti usporedive informacije za jedno ili više prethodnih razdoblja kako bi se postigla usporedivost s tekućim razdobljem. Primjerice, podaci možda nisu prikupljeni u prethodnom razdoblju(ima) na način koji bi omogućio ili retroaktivnu primjenu nove računovodstvene politike (uključujući, za potrebe točaka 56-58, njezinu prospektivnu primjenu na prethodna razdoblja) ili retroaktivno prepravljanje kako bi se ispravila pogreška prethodnog razdoblja te može biti neizvedivo ponovno kreirati informaciju.
56. Često je potrebno procijeniti primjenu računovodstvene politike na elemente financijskih izvještaja priznatih ili objavljenih u vezi s transakcijama, drugim događajima ili uvjetima. Procjena je sama po sebi subjektivna i procjene se mogu napraviti nakon datuma izvještavanja. Procjenjivanje je često teže kada se retroaktivno primjenjuje računovodstvena politika ili retroaktivno vrši prepravljanje kako bi se ispravila pogreška prethodnog razdoblja, zbog dužeg vremenskog razdoblja koje je prošlo od nastanka transakcije, drugog događaja ili uvjeta. Međutim, cilj procjena koje se odnose na prethodna razdoblja ostaje isti kao i za procjene u tekućem razdoblju, točnije, da procjena odražava okolnosti koje su postojale kada se dogodila transakcija, drugi događaj ili uvjet.
57. Stoga, retroaktivna primjena nove računovodstvene politike ili ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja zahtjeva razlikovanje informacija:
- (a) kojim se daje dokaz okolnosti koje su postojale na datum(e) na koje se dogodila transakcija, drugi događaj ili uvjet; i**
 - (b) koje bi bile dostupne kada su financijski izvještaji za to prethodno razdoblje odobreni za izdavanje;**
- od drugih informacija. Za neke vrste procjena (pr. procjena fer vrijednosti koja se ne temelji na vidljivoj cijeni ili vidljivim inputima) nije izvedivo razlikovati ove vrste informacija. Kada bi retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtjevalo značajnu procjenu za koju nije moguće razlikovati ove dvije vrste informacija, neizvedivo je retroaktivno primijeniti novu računovodstvenu politiku ili ispraviti pogrešku prethodnog razdoblja.
58. Retroaktivni uvid ne bi se trebao koristiti kada se primjenjuje nova računovodstvena politika ili ispravljaju iznosi za prethodno razdoblje, bilo u stvaranju pretpostavki o tome kakve bi bile namjere uprave u prethodnom razdoblju ili procjenjivanju iznosa priznatih, mjenjenih ili objavljenih u prethodnom razdoblju. Primjerice, kada subjekt ispravlja pogrešku iz prethodnog razdoblja u klasificiranju državne zgrade kao investicijske nekretnine (zgrada je prethodno klasificirana kao

imovina, postrojenje i oprema), ne mijenja se osnova klasifikacije za to razdoblje ukoliko rukovodstvo odluči kasnije koristiti tu zgradu kao vlasničku poslovnu zgradu. Uz to, kada subjekt ispravlja pogrešku iz prethodnog razdoblja u izračunu svojih obveza za osiguranje troškova čišćenja od onečišćenja koje je nastalo od državnog djelovanja u skladu s MRSJS 19, zanemaruju se informacije o neobično velikom curenju nafte s pomorskog opskrbnog broda tijekom sljedećeg razdoblja koje su postale dostupne nakon što su financijski izvještaji za prethodno razdoblje odobreni za izdavanje. Činjenica da se značajne procjene često zahtijevaju kada se mijenjanju usporedne informacije prikazane za prethodna razdoblja ne sprječava pouzdanu prilagodbu ili ispravku usporedivih informacija.

Datum stupanja na snagu

59. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblje na ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2008. godine dužan je objaviti tu činjenicu.
- 59A. Točkama 9, 11 i 14 mijenjaju se *Poboljšanja MRSJS* izdana u siječnju 2010. godine. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2011. godine. Potiče se ranija primjena.
- 59B. Točka 60 izmjenjen je MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)* izdanog u siječnju 2015. godine. Subjekt je dužan primijeniti tu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2017. godine. Dozvoljena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 33 za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2017. godine, izmjene se također trebaju primijeniti za to ranije razdoblje.
- 59C. Točke 7, 10, 12, 14, 15, 17 i 34 su izmijenjeni i točka 13 je izbrisan u *Poboljšanjima MRSJS 2015* izdanim u travnju 2016. godine. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2017. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje te izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2017. godine dužan je to objaviti.
- 59D. Točke 5 i 6 su izbrisani u *Primjenjivost MRSJS* izdanim u travnju 2016. godine. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2018. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje te izmjene ta razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2018. godine dužan je to objaviti.
60. Kada subjekt usvaja MRSJS na obračunskoj osnovi kako je definiranu u MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda javnog sektora na obračunskoj osnovi (MRSJS)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon datuma stupanja na snagu, ovaj se standard primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji pokrivaju razdoblja koja počinju od ili nakon datum usvajanja MRSJS.

Povlačenje MRSJS 3 (2000)

61. Ovaj standard zamjenjuje MRSJS 3 *Neto suficit ili deficit razdoblja, osnovne pogreške i promjene računovodstvenih politika* izdanog 2000. godine.

Izmjene drugih MRSJS

[Izbrisano]

Osnova za zaključivanje

Ova osnova za zaključivanje prati ali nije dio MRSJS 3.

Revizija MRSJS 3 kao rezultat Projekta općih poboljšanja IASB-a

Osnovne informacije

BC1. Program konvergencije MSFI IPSASB-a² Međunarodne računovodstvene standarde (MRS) izdao je prethodnik IASB-a – Odbor za međunarodne računovodstvene standarde. Standardi koje je izdao IASB nazvani su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI). IASB je definirao da se MSFI sastoje od MSFI, MRS i Tumačenja standarda. U nekim slučajevima IASB je izmjenio, a ne zamjenio, MRS u kojem slučaju ostaje stari broj MRS.

³ PSC je postao IPSASB kada je Odbor IFAC-a promijenio mandat PSC-a čime je postao samostalan odbor za određivanje standarda u studenom 2004. ram je važan element u programu rada IPSASB-a. Politika IPSASB-a je usklađivanje MRSJS na obračunskoj osnovi MSFI-jevima koje je izdao IASB gdje je prikladno za subjekte javnog sektora.

BC2. MRSJS na obračunskoj osnovi koji su usklađeni s MSFI zadržavaju uvjete, strukturu i tekst MSFI-jeva, osim ako ne postoji razlog specifičan za javni sektor za odstupanje. Odstupanje od ekvivalentnog MSFI-ja događa se kada uvjeti ili terminologija MSFI-ja nije prikladna za javni sektor ili kada je uključivanje dodatnih komentara ili primjera potrebno kako bi se ilustrirali određeni uvjeti u kontekstu javnog sektora. Razlike između MRSJS i njihovih ekvivalentnih MSFI-jeva su utvrđeni u *Usporedba s MSFI-jem* uključenom u svakom MRSJS. Usporedba s MRS 8 odnosi se na verziju MRS 8 iz prosinca 2003. godine a ne bilo koju drugu.

BC3. U svibnju 2002. godine, IASB je izdao nacrt predloženih izmjena i dopuna MRS 13² kao dio njihovog Projekta općih poboljšanja. Ciljevi Projekta općih poboljšanja IASB-a bili su “smanjiti ili eliminirati alternative, suvišnosti i sukobe unutar standarda, riješiti neka pitanja usklađenja i napraviti druga poboljšanja“. Konačni MRS izdani su u prosincu 2003. godine.

BC4. MRSJS 3 izdan u siječnju 2000. godine temeljio se na MRS 8 (Revidiranom 1993.) *Neto profit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika*, koji je ponovno izdan u prosincu 2003. godine kao MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*. Krajem 2003. godine, prethodnik IPSASB-a, Odbor za javni sektor (PSC) pokrenuo je projekt poboljšanja MRSJS kako bi se uskladili, gdje je moguće, MRSJS s poboljšanim MRS izdanim u prosincu 2003. godine.

BC5. IPSASB je pregledao poboljšani MRS 8 i općenito je suglasan s razlozima IASB-a za revidiranje MRS i napravljenim izmjenama. (Osnova za zaključivanje IASB-a nije ovdje dana. Pretplatnici *Sveobuhvatnih pretplatničkih usluga* mogu pogledati Osnove za zaključivanje na web stranici IASB-a na <https://www.iasb.org>). U slučajevima kada MRSJS odstupaju od povezanih MRS, Osnova za zaključivanje objašnjava razloge odstupanja specifične za javni sektor.

BC6. MRSJS 3 ne uključuje posljedične izmjene koje nastaju iz MSFI-jeva izdanih nakon prosinca 2003. godine. To je iz razloga što IPSASB još nije pregledao i formirao stajalište o primjenjivosti uvjeka u tim MSFI-jevima na subjekte javnog sektora.

Revizija MRSJS 3 kao rezultat Poboljšanja MSFI-jeva IASB-a izdanih 2008. godine

BC7. IPSASB je pregledao revizije MRS 8 uključene u *Poboljšanja MSFI-jeva* koje je u svibnju 2008. godine izdao IASB i općenito je suglasan s razlozima IASB-a za reviziju standarda. IPSASB je zaključio kako ne postoji poseban razlog da javni sektor ne primjenjuje izmjene.

Revizija MRSJS 3 kao rezultat objavljivanja *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene u subjektima javnog sektora (Poboljšanja MRSJS 2015)*

- BC8. Nakon objavljivanja *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (Konceptualni okvir) IPSASB je pokrenuo projekt ograničenog obujma kako bi se napravile promjene MRSJS i koje se održavaju na prva četiri poglavlja. Ova poglavlja naglašavaju ulogu i ovlaštenja; ciljeve i korisnike; kvalitativne karakteristike (QC) i ograničenja informacija u financijskim izvještajima opće namjene i izvještajnog subjekta. IPSASB je predložio ove izmjene u Nacrtu o izloženosti 58 *Poboljšanja MRSJS 2015*.
- BC9. točkom 12 MRSJS 13 daje se uvjet prve razine za razvoj računovodstvene politike kada ne postoji MRSJS koji se specijalno primjenjuje na transakciju, drugi događaj ili uvjet. Verzija iz 2006. godine MRSJS 1 određuje kako bi rukovodstvo trebala koristiti svoje procjene u razvoju i primjeni računovodstvene politike koja rezultira informacijama koje su važne i pouzdane. IPSASB je odlučio zamijeniti pozivanje na pouzdanost s vjernom prezentacijom kako bi se osigurala konzistentnost s Konceptualnim okvirom. U skladu sa svojom odlukom da se neće razlikovati osnovne i poboljšane kvalitativne karakteristike, IPSASB je odlučio priznati druge kvalitativne karakteristike i ograničenja informacija uključenih u financijske izvještaje opće namjene iz točke 12. Osoba koja je odgovorila na Nacrt o izloženosti 58 smatrala je kako bi se reference u cijelom paketu MSR JS trebale izmijeniti tako da se odnose na cijeli set kvalitativnih karakteristika i ograničenja. Konceptualnim okvirom se navodi kako je svaka kvalitativna karakteristika sastavni dio i djeluje s drugim kvalitativnim karakteristikama kako bi se dale informacije u financijskim izvješćima opće namjene koja je korisna za postizanje ciljeva financijskog izvještavanja. Međutim, ova interakcija ne pretpostavlja pojedinačne kvalitativne karakteristike koje imaju veći ili manji značaj, ovisno o specifičnim okolnostima, i stoga IPSASB zaključuje kako ne bi trebala postojati referenca na sve kvalitativne karakteristike i ograničenja svaki put kada se jedna ili više kvalitativnih značajki svaki put kad se referira jedna ili više kvalitativnih karakteristika.
- BC10. U MRSJS 3 također se navodi niz značajki pouzdanosti, uključujući ekonomsku sadržajnost, neutralnost, opreznost i potpunost. IPSASB je razmatrao trebaju li ove značajke biti jasno naznačene u revidiranom MRSJS 3. IPSASB priznaje vrijednost ovih značajki ali navodi kako, iako su bili specijalno naznačeno i objašnjeni u Dodatku A MRSJS 1, nisu specijalno identificirani kao kvalitativne karakteristike u Konceptualnom okviru.
- BC11. Konceptualnim okvirom se objašnjava kako se „vjerna prezentacija postiže kada je prikaz pojave potpun, neutralan i bez materijalne pogreške“ te dalje kako „informacija koja vjerno prezentira ekonomsku ili drugu pojavu prikazuje suštinu povezane transakcije, drugog događaja, aktivnosti ili okolnosti – koja nije uvijek nužno ista kao njen pravni oblik“. Stoga sadržaj nad formom ostaje ključna kvaliteta koju informacija uključena u financijske izvještaje opće namjene. Nije određena kao zasebna ili dodatna kvalitativna karakteristika jer je već ugrađena u pojam vjerne prezentacije.
- BC12. IPSASB je zauzeo stajalište kako se spominjanje opreznosti također odražava u objašnjenju neutralnost kao komponente vjerne prezentacije i priznavanje potrebe opreznosti prilikom suočavanja s neizvjesnosti. Shodno tome, IPSASB je zaključio kako nema potrebe eksplicitno navoditi ekonomsku sadržajnost, neutralnost, opreznost i potpunost u točku 12.
- BC13. U točki 14 navode se izvori na koje se rukovodstvo može pozvati i razmotriti primjenjivost kada se kreira računovodstvena politika kada nema MRSJS koji se specijalno primjenjuje na transakciju, drugi događaj ili stanje. IPSASB je razmatrao treba li rukovodstvo biti usmjereno na definicije, priznavanje i kriterije mjerenja imovine, obveza, prihoda i rashoda opisanih u drugim MRSJS ili Konceptualnom okviru. IPSASB je priznalo kako MRSJS još uvijek nisu ažurirani kako bi odražavali definicije, priznavanja i kriterije mjerenja u Konceptualnom okviru. Međutim, Konceptualni okvir odražava najnovije razmišljanje IPSASB-a i IPSASB je zaključio kako se rukovodstvo mora usmjeriti na ovaj izvor.
- BC14. točkom 15 dopušta se razmatranje najnovijih izjava drugih tijela za određivanje standarda, u mjeri u kojoj nisu u sukobu s izvorima izvedenim iz MRSJS, prilikom prosudbi o kreiranju i primjeni računovodstvenih politika. IPSASB je razmatrao treba li zadržati primjere objava Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Navodeći kako je revizija Konceptualnog okvira IASB-a u to vrijeme još nije bila dovršena, IPSASB je zauzeo stav kako postoje razlike između Konceptualnog okvira IPSASB-a i i tekuće revizije IASB-a njegovog Konceptualnog okvira. Posljedično, kreiranje i primjena računovodstvenih politika na temelju Konceptualnog okvira IASB-a nije možda uvijek prikladna za javni sektor. Kao odgovor na komentare ispitanika na Nacrt o izloženosti 58, IPSASB je također ponovno potvrdio kako Konceptualni

okvir IPSASB-a nije podređen Konceptualnom okviru IASB-a. IPSASB je smatrao kako su drugi primjeri objava IASB-a iz točke 15 – MSFI-jevi i Tumačenja koja je izdao Odbor za tumačenje MSFI (IFRIC) IASB-a ili bivši Stalni odbor za tumačenja (SIC) – korisni i trebaju se zadržati.

Revizija MRSJS 3 kao rezultat *Primjenjivosti MRSJS* IPSASB-a izdanog u travnju 2016. godine

BC15. IPSASB je izdao *Primjenjivost MRSJS* u travnju 2016. godine. Ovom objavom mijenjaju se reference u svim MRSJS kako slijedi:

- (a) izostavlja se točka standarda o primjenjivosti MRSJS na „subjekte javnog sektora osim državnih poslovnih subjekata“ iz odjeljka obuhvata svakog standarda;
- (b) zamjenjuje se pojam „državni poslovni subjekt“ sa pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“ gdje je primjenjivo; i
- (c) mijenja se točka 10 *Uvoda u Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora* dajući pozitivan opis subjekata javnog sektora za koje su kreirani MRSJS.

Razlozi ovih promjena dani su u Osnovi za zaključivanje u MRSJS 1.

Smjernice za provedbu

Ove smjernice prate, ali nisu dio MRSJS 3.

Retroaktivno prepravljanje pogrešaka

IG1. Tijekom 20X2 subjekt je otkrio kako prihodi od poreza na dobit nisu točni. Porez na dobit od 6.500 NJ⁴ koji se trebao priznati u 20X1 je pogrešno izostavljen iz 20X1 i priznat kao prihod u 20X2.

IG2. Računovodstvena evidencija subjekta za 20X2 pokazuje prihode od oporezivanja u iznosu od 60.000 NJ (uključujući 6.500 NJ od poreza koji su se trebali priznati u početnom saldu) i rashode od 86.000 NJ.

IG3. U 20X1, subjekt je prikazao:

	NJ
Prihodi od oporezivanja	34.000
Korisničke naknade	3.000
Drugi poslovni prihodi	30.000
Ukupni prihodi	67.000
Rashodi	(60.000)
Suficit	7.000

IG4. U 20X1 početni akumulirani suficit je bio 20.000 NJ a konačni akumulirani suficit 27.000 NJ.

IG5. Subjekt nije imao drugih prihoda ili rashoda.

IG6. Subjekt je imao 5.000 NJ unešenog kapitala tijekom cijelog razdoblja i nije imao druge komponente neto imovine/kapitala

osim akumuliranog suficita.

Izveštaj o financijskoj uspješnosti subjekta javnog sektora

	20X2	(prepravljano) 20X1
	NJ	NJ
Prihodi od oporezivanja	53.500	40.500
Korisničke naknade	4.000	3.000
Drugi poslovni prihodi	40.000	30.000
Ukupni prihodi	97.500	73.500
Rashodi	(86.500)	(60.000)
Suficit	11.000	13.500

Izveštaj o promjenama kapitala subjekta X javnog sektora

	Upisani kapital	Akumulirani suficit	Ukupno
	NJ	NJ	NJ
Saldo na 31. prosinac 20X0	5.000	20.000	25.000
Suficit za godinu koja završava 31. prosinca 20X1 kako je prepravljano	–	13.500	13.500
Saldo na 31. prosinac 20X1	5.000	33.500	38.500
Suficit za godinu koja završava 31. prosinca 20X2	–	11.000	11.000
Saldo na 31. prosinca 20X2	5.000	44.500	49.500

Izvodi iz bilješki uz financijske izvještaje

1. Prihod od oporezivanja u iznosu od 6.500 NJ je pogrešno izostavljen iz financijskih izvještaja u 20X1. Financijski izvještaji za 20X1 su prepravljani kako bi se ispravila ova pogreška. Učinak prepravljanja na te financijske izvještaje je sažet ispod.

	Učinak na 20X1
	CU
Povećanje prihoda	6.500
Povećanje suficita	6.500
Povećanje dugova	6.500
Povećanje neto imovine/kapitala	6.500

Promjene računovodstvene politike s retroaktivnom primjenom

IG7. Tijekom 20X2, subjekt je promijenio svoju računovodstvenu politiku za tretman troškova zaduživanja koji se izravno mogu pripisati stjecanju hidroelektrane u izgradnji. U prethodnim razdobljima, subjekt je kapitalizirao takve troškove. Subjekt ih je sada odlučio iskazati kao rashod a ne kapitalizirati ih. Rukovodstvo donosi odluku kako je nova politika poželjna jer rezultira transparentnijim tretmanom financijskih troškova i u skladu je sa praksom lokalne industrije što čini financijske izvještaje subjekta usporedivijima.

IG8. Subjekt je kapitalizirao troškove zaduživanja u iznosu 2.600 NJ koji su se javili tijekom 20X1 i 5.200 NJ u razdobljima prije 20X1. Svi troškovi zaduživanja koji su se javili u prethodnim godinama u vezi s stjecanjem elektrane su kapitalizirani.

IG9. Računovodstvena evidencija za 20X2 pokazuje suficit prije kamata u iznosu od 30.000 NJ i rashod za kamate u iznosu od 3.000 NJ (koji se odnose samo na 20X2).

IG10. Subjekt nije priznao nikakvu amortizaciju elektrane jer još nije u uporabi.

IG11. U 20X1 subjekt je prikazao:

	NJ
Suficit prije kamata	18,000
Rashodi za kamate	—
Suficit	18.000

IG12. U 20X1 početni akumulirani suficit je iznosio 20.000 NJ a konačni akumulirani suficit je iznosio 38.000 NJ.

IG13. Subjekt je imao 10.000 NJ upisanog kapitala tijekom cijelog razdoblja i nije imao drugih komponenti neto imovine/kapitala osim akumuliranog suficita.

Izvještaj o financijskoj uspješnosti subjekta javnog sektora

	20X2		(prepravljeni) 20X1
--	------	--	------------------------

	NJ		NJ
Suficit prije kamata	30.000		18.000
Rashodi za kamate	(3.000)		(2.600)
Suficit	27.000		15.400

Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala subjekta javnog sektora

	Upisani kapital	(prepravljeni) akumulirani suficit	Ukupno
	NJ	NJ	NJ
Saldo na 31. prosinca 20X0 kako je ranije prikazano	10.000	20.000	30.000
Promjene računovodstvene politike s obzirom na kapitalizaciju kamata (Bilješka 1)	–	(5.200)	(5.200)
Saldo na 31. prosinac 20X0 kako je prepravljano	10.000	14.800	24.800
Suficit godine koja završava 31. prosinca 20X1 (prepravljano)	-	15.400	15.400
Saldo na 31. prosinac 20X1	10.000	30.200	40.200
Suficit za godinu koja završava 31. prosinca 20X2	–	27.000	27.000
Konačni saldo na 31. prosinac 20X2	10.000	57.200	67.200

Izvodi iz bilješki uz financijske izvještaje

- Tijekom 20X1 subjekt je promijenio računovodstvenu politiku po pitanju tretmana troškova zaduživanja povezanih s hidroelektranom. Prethodno je subjekt kapitalizirao takve troškove. Sada su isti otpisani kao rashod kako su nastali. Rukovodstvo odlučuje kako se ovom politikom daje vjerniji prikaz u pouzdane informacije jer rezultira transparentnijim tretmanom financijskih troškova te je u skladu s praskom lokalne industrije što čini financijske izvještaje subjekta usporedivijim. Ova promjena računovodstvene politike se obračunava retroaktivno i usporedivi izvještaji za 20X1 se prepravljaju. Učinak promjene na 20X1 dan je u tablici ispod. Početni akumulirani suficit za 20X1 smanjen je za 5.200 NJ što je iznos usklađenja koji se odnosi na razdoblja prije 20X1.

<i>Učinak na 20X1</i>	NJ
(Povećanje) rashoda za kamate	(2.600)

(Smanjenje) suficita	(2.600)
<i>Učinak na razdoblja prije 20X1</i>	
(Smanjenje) suficita	(5.200)
(Smanjenje) imovine u izgradnji i akumuliranog suficita	(7.800)

Prospektivna primjena promjene računovodstvene politike s retroaktivnom primjenom nije primjenjiva

- IG14. Tijekom 20X2, subjekt je promijenio svoju računovodstvenu politiku za amortizaciju imovine, postrojenja i opreme kako bi primijenio potpuniji pristup komponenti, istovremeno primjenjujući model revalorizacije,
- IG15. U godinama prije 20X2, evidencija imovine subjekta nije bila dovoljno detaljna kako bi se u potpunosti primijenio pristup komponenti. Na kraju 20X1, rukovodstvo je naručilo inženjersko ispitivanje koje je dalo informacije o komponentama koje se drže i njihovim fer vrijednostima, vijeku trajanja, procenjenim rezidualnim vrijednostima i amortiziranim iznosima na početku 20X2. Međutim, ispitivanje nije dalo dovoljnu osnovu za pouzadnu procjenu troška tih komponenti koje se prethodno nisu obračunale odvojeno i postojeće evidencije prije ispitivanja nisu dopustile da se ova informacija rekonstruira.
- IG16. Mendažment je smatrao kako obračunati svaki od dva aspekta računovodstvene promjene. Odlučili su kako nije izvedivo obračunati promjenu na pristup potpunijih komponenti retroaktivno ili obračunati to promjenu prospektivno od bilo kojeg ranijeg datuma nego je početak 20X2. Također, promjena sa modela troška na model revalorizacije mora se obračunati prospektivno. Stoga je mendažment zaključio kako treba primijeniti ovu politiku subjekta prospektivno od početka 20X2.

IG17. Dodatne informacije:

NJ

Imovina, postrojenje i oprema

Trošak

25.000

Amortizacija

(14.000)

Neto knjigovodstvena vrijednost

11.000

Prospektivni trošak amortizacije za 20X2 (stara osnova)

1.500

Neki rezultati inženjerskog istraživanja

Procjena	17.000
Procjenjena rezidualna vrijednost	3.000
Prosječno preostalo trajanje imovine (u godinama)	7
Trošak amortizacije postojeće imovine, postrojenja i opreme za 20X2 (nova osnova)	2.000

Izvodi iz bilješki uz financijske izvještaje

1. Od početka 20X2, subjekt je promijenio svoju računovodstvenu politiku za amortizaciju imovine, postrojenja i opreme kako bi se primjenio potpuniji pristup komponenti, istovremeno usvajajući model revalorizacije. Rukovodstvo je stajališta kako ovakav pristup daje vjerniji prikaz i relevantnije informacije jer se preciznije bavi komponentama imovine, postrojenja i opreme i temelji se na ažuriranim vrijednostima. Politika se primjenjuje prospektivno od početka 20X2 jer nije bilo izvedivo procijeniti učinke primjene navedene politike ili retroaktivno ili prospektivno od bilo kojeg ranijeg datuma. Prema tome, primjena nove politike nema učinka na ranija razdoblja. Učinak na tekuću godinu je na (a) povećanje knjigovodstvene vrijednosti imovine, postrojenja i opreme na početku godine za 6.000 NJ, (b) stvaranje revalorizacijske rezerve na početku godine u iznosu od 6.000 NJ i (c) povećanje troškova amortizacije za 500 NJ.

Usporedba s MRS 8

MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* proizlazi prvenstveno iz MRS 8 (2003) *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* i uključuje izmjene MRS 8 kao dio *Poboljšanja MSFI-ja* izdanih u svibnju 2008. godine. Glave razlike između MRSJS 3 i MRS 8 su kako slijedi:

U MRSJS 3 koristi se drugačija terminologija, u određenim slučajevima, od one u MRS 8. Najznačajniji primjeri su korištenje pojmova „izvještaj o financijskoj uspješnosti“, „akumulirani suficit ili deficit“ i „neto imovina/kapital“ u MRSJS3. Ekvivalentni pojmovu u MRS 8 su „izvještaj o dobiti i gubitku“, „zadržana dobit“ i „kapital“.

U MRSJS 3 ne koristi se pojam „dobit“, koja u MRS 8 ima šire značenje od pojma „prihod“.

MRSJS 3 sadrži drugačiji set definicija tehničkih pojmova od MRS 8 (točka 7).

MRSJS 3 ima sličnu hijerarhiju kao MRS 8.

MRSJS 3 ne zahtijevaju se objavljivanja o usklađenjima osnovne ili razrijeđene zarade po dionici. MRS 8 zahtijeva se objava iznosa usklađenja ili korekcije za osnove ili razrijeđene zarade po dionici. .

⁴ U ovim primjerima, novčani iznosi su denominirani u „novčanim iznosima“ (NJ).

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 3, Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Bord (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i financijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 3, Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, izdanje 2022. godina*, razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 3, Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 3, Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 3, Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 3, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors 2022. Edition* ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC-a putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7