

MRSJS 33 – PRVA PRIMJENA MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR NA OBRAČUNSKOJ OSNOVI (MRSJS-ova)

Historijat MRSJS-a

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS-ova izdanih do 31. januara/siječnja, 2022. godine.

MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)* izdan je u januaru/siječnju 2015. godine.

Od tada, MRSJS 33 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

- MRSJS 43 *Najmovi* (izdan u januaru/siječnju 2022. godine);
- *Unapređenja MRSJS-ova iz 2021. godine* (izdana u januaru/siječnju 2022. godine);
- dokument *COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu* (izdan u novembru/studenom 2020. godine);
- *Unapređenja MRSJS-ova iz 2019. godine* (izdana u januaru/siječnju 2020. godine);
- MRSJS 42 *Socijalna davanja* (izdan u januaru/siječnju 2019. godine);
- *Unapređenja MRSJS-ova iz 2018. godine* (izdana u oktobru/listopadu 2018. godine);
- MRSJS 41 *Financijski instrumenti* (izdan u augustu/kolovozu 2018. godine);
- MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* (izdan u januaru/siječnju 2017. godine);
- MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* (izdan u julu/srpnju 2016. godine);
- dokument *Primjenjivost MRSJS-ova* (izdan u aprilu/travnju 2016. godine); i
- *Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine* (izdana u aprilu/travnju 2016. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih članova/točaka/tačaka MRSJS-a 33

Zahvaćeni član/točka/točka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
7.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
8.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
36.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine

Zahvaćeni član/točka/točka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
		MRSJS 42 iz januara/siječnja 2019. godine MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
39.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
Naslov ispred člana 46.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
46.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
47.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
62A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
62B.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
62C.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
64.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
72.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
78.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
79.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
85A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
85B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2022. god.
86.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
Naslov ispred člana 95.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
95.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
96.	Brisano	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine

Zahvaćeni član/točka/točka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
96A.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
96B.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
96C.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
96D.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
102.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
104.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
105.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
106.	Brisano	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
107.	Brisano	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
Naslov ispred člana 113.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
113.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. god., MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
113A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. god.
114.	Brisano	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. god.
114A.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
115.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
116.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
117.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
118.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
119.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine

Zahvaćeni član/točka/točka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
119A.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
119B.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
119C.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
119D.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
120.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
122.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
122A.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
122B.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
122C.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
Naslov ispred člana 122D.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
122D.	Novi tekst	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
123.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
124.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
129.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
130.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
132.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
Naslov ispred člana 134A.	Novi tekst	MRSJS 42 iz januara/siječnja 2019. godine
134A.	Novi tekst	MRSJS 42 iz januara/siječnja 2019. godine
134B.	Novi tekst	MRSJS 42 iz januara/siječnja 2019. godine

Zahvaćeni član/točka/točka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
142.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
Naslov ispred člana 148.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
148.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
154A.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
154B.	Novi tekst	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
154C.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
154D.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine
154E.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
154F.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
154G.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine
154H.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine
154I.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2022. god.
154J.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
OZ126.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2022. god.
SP20.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
SP21.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
SP29.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
SP35.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.

Zahvaćeni član/točka/točka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
SP39.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. god.
SP51.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
Naslov ispred člana SP52.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
SP52.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
Naslov ispred člana SP67.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
SP67.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
SP68.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
SP69.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
SP70.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
SP71.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
SP74.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
SP91.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god. MRSJS 42 iz januara/siječnja 2019. godine MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
Dodatak	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine

**MRSJS 33 – PRVA PRIMJENA MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA
JAVNI SEKTOR NA OBRAČUNSKOJ OSNOVI (MRSJS-ova)**

SADRŽAJ

	Član/točka/točka
Cilj	1.
Djelokrug	2-8.
Definicije pojmova	9-14.
Datum usvajanja MRSJS-ova	10.
Prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima	11.
Ranija računovodstvena osnova	12.
Prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima	13-14.
Priznavanje i mjerenje	15-22.
Početni izvještaj o financijskom položaju po usvajanju MRSJS-ova	15.
Računovodstvene politike	16-22.
Izuzeća od retroaktivne primjene MRSJS-ova	23-26.
Fer prezentacija i usklađenost sa MRSJS-ovima	27-32.
Izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tokom prijelaznog perioda	33-62.
Oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza u trogodišnjem prijelaznom periodu	36-62.
Izuzeća koja ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tokom prijelaznog perioda	63-134.
Korištenje procijenjenog troška za mjerenje imovine i/ili obaveza	64-70.
Korištenje procijenjenog troška za mjerenje imovine stečene kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene	71.
Korištenje procijenjenog troška za ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte (MRSJS 34)	72-73.
Datum kada se može utvrđivati procijenjeni trošak	74-76.
MRSJS 1 Prezentacija financijskih izvještaja	77-84.
MRSJS 4 Efekti promjena kursa stranih valuta	85-87.
MRSJS 5 Troškovi pozajmljivanja	88-90.
MRSJS 10 Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama	91-94.
MRSJS 13 Najmovi	95-96.
MRSJS 18 Izvještavanje o segmentima	97.
MRSJS 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac	98-100.
MRSJS 39 Primanja zaposlenih	101-107.
MRSJS 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac	108-110.

MRSJS 28 Financijski instrumenti: Prezentacija	111-112.	
MRSJS 41 Financijski instrumenti	113-122.	
MRSJS 30 Financijski instrumenti: Objavljivanja	123-124.	
MRSJS 31 Nematerijalna imovina	125-126.	
MRSJS 32 Sporazumi o koncesijama za usluge	127-128.	
MRSJS 34 Odvojeni financijski izvještaji, MRSJS 35 Konsolidirani financijski izvještaji i MRSJS 36 Ulaganja pridružene subjekte i zajedničke poduhvate	129-130.	u
MRSJS 35 Konsolidirani financijski izvještaji	131.	
MRSJS 37 Zajednički aranžmani	132-134.	
MRSJS 42 Socijalna davanja	134A-134B.	
Objavljivanja	135-152.	
Objašnjenje prelaska na MRSJS-ove	141.	
Usklađivanja	142-147.	
Objavljivanja kod korištenja procijenjenog troška u odnosu na zalihe, ulaganja u nekretnine, nekretnine, opremu, nematerijalnu imovinu, financijske instrumente ili imovinu koncesije za usluge		postrojenja i 148.
Objavljivanja kod korištenja procijenjenog troška u odnosu na ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte	149-150.	
Izuzeća od zahtjeva MRSJS-ova u pogledu objavljivanja tokom prijelaznog perioda		151-152.
Prijelazne odredbe	153.	
Datum stupanja na snagu	154.	
Dodatak A: Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova		
Osnove za donošenje zaključaka		
Smjernice za provođenje		

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)* dan je u točkama od 1. do 154. Sve točke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 33 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

Cilj

1. Cilj ovog standarda je da pruži smjernice subjektima koji izrađuju i prezentiraju financijske izvještaje po prvi put nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, kako bi prezentirali visokokvalitetne informacije:
 - (a) kojima se transparentno izvještava o prelasku tih subjekata na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi;
 - (b) koje predstavljaju odgovarajuću polaznu tačku za računovodstvo prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, bez obzira koju računovodstvenu osnovu je subjekat koristio prije datuma usvajanja standarda; i
 - (c) za čije koristi se očekuje da premašuju troškove njihove pripreme.

Djelokrug

2. **Subjekti su dužni primijeniti ovaj MRSJS kada izrađuju i prezentiraju svoje godišnje financijske izvještaje po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, kao i u periodu prelaska na te standarde.**
3. Ovaj MRSJS se primjenjuje kada subjekat prvi put usvoji MRSJS-ove na obračunskoj osnovi, kao i tokom prijelaznog perioda koji standard dopušta. On se ne primjenjuje kada, na primjer, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi:
 - (a) prestane prezentirati financijske izvještaje u skladu s propisanim zahtjevima a ranije je prezentirao te i drugi set financijskih izvještaja koji su sadržali izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi;
 - (b) je prezentirao financijske izvještaje u prethodnom izvještajnom periodu u skladu s propisanim zahtjevima a ti izvještaji su sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi; ili
 - (c) je prezentirao financijske izvještaje u prethodnom izvještajnom periodu koji su sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, čak i ako su revizori dali modificirano mišljenje o tim financijskim izvještajima.
4. Ovaj standard se primjenjuje od datuma kada subjekat prvi put usvoji MRSJS-ove na obračunskoj osnovi i tokom prijelaznog perioda. On subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi dopušta da primijeni prijelazna izuzeća i odredbe koji mogu uticati na fer prezentaciju. Kada iskoristi ta prijelazna izuzeća i odredbe, subjekat je dužan objaviti informacije o njima, kao i informacije o napretku u pravcu ostvarenja fer prezentacije i usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.
5. Na kraju prijelaznog perioda, subjekat koji prvi put usvaja ovaj standard mora postupiti prema zahtjevima drugih MRSJS-ova na obračunskoj osnovi koji se tiču priznavanja, mjerenja, prezentacije i objavljivanja da bi mogao tvrditi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi kako to nalaže MRSJS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*.
6. Ovaj MRSJS se ne primjenjuje u odnosu na promjene računovodstvenih politika koje izvrše subjekti koji već primjenjuju MRSJS-ove. Takve promjene su predmet:
 - (a) zahtjeva u vezi s promjenama računovodstvenih politika iz MRSJS-a 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*; i
 - (b) konkretnih prijelaznih zahtjeva iz drugih MRSJS-ova. Prijelazne odredbe drugih MRSJS-ova se odnose isključivo na promjene računovodstvenih politika koje izvrše subjekti koji već primjenjuju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi, ne i na prelazak na MRSJS-ove subjekata koji prvi put usvajaju te standarde, osim kada ovaj MRSJS izričito navodi drugačije.
7. [Brisano.]
8. [Brisano.]

Definicije pojmova

9. **Pojmovi dani u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima.**

Datum usvajanja MRSJS-ova je datum kada subjekat prvi put usvoji MRSJS-ove na obračunskoj osnovi i početak izvještajnog perioda u kojem subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi primjeni te standarde i za koji prezentira svoje prve prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima.

Procijenjeni trošak je iznos koji se koristi kao zamjena za trošak sticanja ili amortizirani trošak na određeni datum.

Prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima su prvi godišnji financijski izvještaji u kojima subjekat postupi u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi i može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa tim standardima jer je usvojio jedno ili više prijelaznih izuzeća iz ovog MRSJS-a koja ne utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja niti na njegovu sposobnost da ustvrdi da postupi prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.

Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je subjekat koji po prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi i prezentira svoje prve prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima.

Početni izvještaj o financijskom položaju je izvještaj subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove o njegovom financijskom položaju na datum usvajanja MRSJS-ova.

Prijelazni period je period tokom kojeg subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi jedno ili više izuzeća iz ovog MRSJS-a prije nego postupi prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi i prije nego mogne dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa tim standardima.

Ranija računovodstvena osnova je računovodstvena osnova koju je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristio neposredno prije usvajanja tih standarda.

Prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima su financijski izvještaji izrađeni u skladu s ovim MRSJS-om kod kojih subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti s drugim MRSJS-ovima jer je iskoristio jedno ili više prijelaznih izuzeća iz ovog MRSJS-a koja utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja i sposobnost subjekta da ustvrdi da postupi u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.

Pojmovi definirani drugim MRSJS-ovima i u ovom standardu se koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*.

Datum usvajanja MRSJS-ova

10. Datum usvajanja MRSJS-ova je datum kada subjekat prvi put usvoji MRSJS-ove na obračunskoj osnovi. On predstavlja početak izvještajnog perioda u kojem subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi primjeni te standarde i za koji prezentira svoje prve prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima. Subjekt koji kod izrade svojih prvih prijelaznih financijskih izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima iskoristi izuzeća iz ovog MRSJS-a koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi (vidjeti točke od 36. do 62.) može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tek onda kada izuzeća koja su omogućavala oslobođanje od zahtjeva isteknu i/ili kada se relevantne stavke priznaju, izmjere i/ili kada se relevantne informacije prezentiraju i/ili objave u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od navedenog se ranije desi). Za financijske izvještaje se ne smije navesti da su usklađeni sa MRSJS-ovima sve dok ne zadovolje sve zahtjeve svih primjenjivih MRSJS-ova.

Prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima

11. Prvi financijski izvještaji subjekta u skladu sa MRSJS-ovima su prvi godišnji financijski izvještaji u kojima subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. Ako subjekat ne iskoristi izuzeća iz ovog MRSJS-a koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi (vidjeti točke od 36. do 62.), njegovi prvi financijski izvještaji nakon usvajanja tih standarda ujedno će biti i njegovi prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima.

Ranija računovodstvena osnova

12. Ranija obračunska osnova je računovodstvena osnova koju je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristio neposredno prije usvajanja tih standarda. To može biti gotovinska računovodstvena osnova, obračunska računovodstvena osnova,

modificirana verzija bilo gotovinske ili obračunske računovodstvene osnove ili neka treća propisana osnova.

Prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima

13. Prijelazni financijski izvještaji subjekta u skladu sa MRSJS-ovima su godišnji financijski izvještaji u sklopu kojih subjekat prijeđe na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi i iskoristi određena izuzeća iz ovog MRSJS-a koja utiču na fer prezentaciju tih financijskih izvještaja i na njegovu sposobnost da ustvrdi da postupa u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove koji iskoristi izuzeća iz ovog MRSJS-a koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi (vidjeti točke od 36. do 62.) može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tek onda kada izuzeća koja su omogućavala oslobađanje od zahtjeva isteknu i/ili kada se relevantne stavke priznaju, izmjere i/ili kada se relevantne informacije prezentiraju i/ili objave u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od navedenog se ranije desi). Za financijske izvještaje se ne smije navesti da su usklađeni sa MRSJS-ovima sve dok ne zadovolje sve zahtjeve svih primjenjivih MRSJS-ova.
14. Prijelazni financijski izvještaji subjekta u skladu sa MRSJS-ovima su financijski izvještaji u sklopu kojih subjekat pređe sa druge računovodstvene osnove, kao što je, na primjer, kada je:
- (a) izrađivao svoje prethodne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-om *Financijsko izvještavanje prema računovodstvu na gotovinskoj osnovi*;
 - (b) prezentirao svoje prethodne financijske izvještaje
 - (i) u skladu sa propisanim zahtjevima koji nisu u svim aspektima dosljedni sa MRSJS-ovima;
 - (ii) u skladu sa MRSJS-ovima u svakom smislu, osim što ti financijski izvještaji nisu sadržali izričitu i bezrezervnu izjavu da su u skladu sa MRSJS-ovima;
 - (iii) dajući izričitu izjavu o usklađenosti sa nekim, ali ne sa svim MRSJS-ovima, uključujući korištenje izuzeća iz ovog MRSJS-a koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi (vidjeti točke od 36. do 62.);
 - (iv) u skladu sa propisanim zahtjevima koji nisu dosljedni sa MRSJS-ovima, služeći se pojedinim MRSJS-ovima kod obračunavanja stavki za koje nisu postojali propisani zahtjevi; ili
 - (v) u skladu sa propisanim zahtjevima, uz usklađivanje određenih iznosa prema iznosima koji su utvrđeni u skladu sa MRSJS-ovima;
 - (c) izrađivao financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima samo za interne potrebe, ne stavljajući ih na raspolaganje vanjskim korisnicima;
 - (d) izrađivao paket izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima za potrebe konsolidacije, pri tome ne izrađujući potpun set financijskih izvještaja kako je definiran u MRSJS-u 1; ili kada
 - (e) nije prezentirao financijske izvještaje za prethodne periode.

Priznavanje i mjerenje

Početni izvještaj o financijskom položaju po usvajanju MRSJS-ova

15. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je izraditi i prezentirati početni izvještaj o financijskom položaju na datum usvajanja tih standarda. To predstavlja polaznu tačku za njegovo računovodstvo u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.

Računovodstvene politike

16. Na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja te standarde dužan je retroaktivno primijeniti njihove zahtjeve, osim kada ovaj MRSJS nalaže ili dopušta drugačije.
17. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje iste računovodstvene politike u svom početnom izvještaju o financijskom položaju i tokom svih perioda koje prezentira, osim u slučajevima iz točaka od 36. do 134. Te računovodstvene politike moraju biti u skladu sa svakim od MRSJS-ova koji su bili na snazi na datum usvajanja

MRSJS-ova, osim kada je drugačije propisano točkama od 36. do 134.

18. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove koji iskoristi izuzeća iz točaka od 36. do 134. dužan je izmijeniti svoje računovodstvene politike kada izuzeća koja su omogućavala oslobođanje od zahtjeva isteknu i/ili kada se relevantne stavke priznaju, izmjere i/ili kada se relevantne informacije prezentiraju i/ili objave u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od navedenog se ranije desi).
19. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje ona izdanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi koja važe na datum kada ih usvoji. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije primijeniti novi MRSJS koji još nije obavezujući ako taj MRSJS dopušta raniju primjenu. Sve nove MRSJS-ove koji stupe na snagu tokom prijelaznog perioda subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje od datuma kada stupe na snagu.
20. Osim u situacijama opisanim u točkama od 36. do 134., subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove u svom početnom izvještaju o financijskom položaju:
 - (a) priznaje svu imovinu i obaveze čije priznavanje nalažu MRSJS-ovi;
 - (b) ne priznaje stavke kao imovinu, odnosno kao obaveze kada MRSJS-ovi ne dopuštaju takvo priznavanje;
 - (c) reklasificira stavke koje je priznavao u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom kao jednu vrstu imovine, obaveze ili komponente neto imovine/kapitala a prema MRSJS-ovima su druga vrsta imovine, obaveza ili komponenti neto imovine/kapitala; i
 - (d) koristi MRSJS-ove kod mjerenja sve priznate imovine i obaveza.
21. Računovodstvene politike koje subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove primijeni u odnosu na financijske izvještaje mogu se razlikovati od onih koje je koristio na kraju uporedivog perioda prema ranijoj računovodstvenoj osnovi. To za posljedicu ima nastanak usklađivanja iz transakcija, drugih događaja ili uslova koji su postojali prije datuma usvajanja MRSJS-ova. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove, stoga, priznaje ta usklađivanja u početni saldo akumuliranog viška ili manjka za period u kojem su dane stavke priznate i/ili mjerene (ili, ukoliko je primjereno, u drugu kategoriju neto imovine/kapitala). Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove priznaje ta usklađivanja u najranijem prezentiranom periodu.
22. Prijelazna izuzeća i odredbe drugih MRSJS-ova se odnose na promjene računovodstvenih politika koje izvrši subjekt koji već primjenjuje MRSJS-ove na obračunskoj osnovi. Prijelazna izuzeća i odredbe iz ovog MRSJS-a se odnose na subjekte koji prvi put usvajaju MRSJS-ove i koji izrađuju i prezentiraju svoje godišnje financijske izvještaje po usvajanju i tokom prelaska na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi.

Izuzeća od retroaktivne primjene MRSJS-ova

23. **Procjene subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove donesene u skladu sa tim standardima na datum njihovog usvajanja moraju biti dosljedne sa procjenama koje je donio u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom (nakon usklađivanja kako bi se odrazile sve razlike u računovodstvenim politikama), osim kada postoje objektivni dokazi da te procjene nisu bile u skladu sa zahtjevima MRSJS-ova.**
24. Ovaj MRSJS zabranjuje retroaktivnu primjenu određenih aspekata MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može nakon datuma usvajanja tih standarda primiti informacije o procjenama koje je donio prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi. U skladu sa članom 23., subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove s prijemom takvih informacija treba postupati na isti način kao i sa događajima koji ne iziskuju usklađivanje nastalim nakon izvještajnog perioda u skladu sa MRSJS-om 14 *Događaji nakon izvještajnog perioda*.
25. Može se desiti da MRSJS-ovi od subjekta koji prvi put usvaja te standarde zahtijevaju da na dan njihovog usvajanja ili u prijelaznom periodu donese određene procjene koje ne bi morao donijeti na taj datum prema ranijoj računovodstvenoj osnovi. Kako bi se ostvarila dosljednost sa MRSJS-om 14, te procjene prema MRSJS-ovima moraju odražavati uslove kakvi su postojali na datum usvajanja MRSJS-ova ili na predmetni datum u prijelaznom periodu. Procjene tržišnih cijena, kamatnih stopa ili deviznih kurseva donesene na datum usvajanja MRSJS-ova ili tokom prijelaznog perioda naročito moraju odražavati tržišne uslove na taj dan. Kada je riječ o nefinancijskoj imovini, poput nekretnina, postrojenja i opreme, procjene njenog korisnog vijeka, rezidualne vrijednosti ili uslova odražavaju očekivanja i prosudbe uprave na datum usvajanja MRSJS-ova ili

na predmetni datum u prijelaznom periodu.

26. Točke 23, 24. i 25. se odnose na početni izvještaj o financijskom položaju. Oni se primjenjuju i na uporedive periode kada se subjekat odluči prezentirati uporedive informacije u skladu sa članom 78., u kom slučaju svako upućivanje na datum usvajanja MRSJS-ova zamjenjuje upućivanje na završetak tog uporedivog perioda.

Fer prezentacija i usklađenost sa MRSJS-ovima

27. **Prvi financijski izvještaji subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove u skladu s tim standardima moraju davati fer prikaz financijskog položaja, financijskih rezultata i novčanih tokova subjekta. Fer prezentacija zahtijeva vjerno odražavanje učinaka transakcija, drugih događaja i uslova u skladu sa definicijama i kriterijima za priznavanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda danim u MRSJS-ovima. Ako subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća iz točaka od 36. do 62., ta izuzeća će se odražavati na fer prezentaciju financijskih izvještaja i sposobnost subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi sve dok izuzeća koja su omogućavala oslobađanje od zahtjeva ne isteknu i/ili dok se relevantne stavke ne priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-om (koje god od navedenog se ranije desi).**
28. **Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije ustvrditi da je ostvarena potpuna usklađenost sa MRSJS-ovima samo kada je postupio u skladu sa svim zahtjevima primjenjivih MRSJS-ova koji su na snazi tog dana, uz uvažavanje odredbi točke 11. Ako se subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči iskoristiti jedno ili više izuzeća iz točaka od 36. do 62., to će se odraziti na fer prezentaciju financijskih izvještaja i na njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. Subjekt čiji financijski izvještaji su u skladu sa MRSJS-ovima u bilješke uključuje izričitu i bezrezervnu izjavu o toj usklađenosti. Za financijske izvještaje se ne smije navesti da su usklađeni sa MRSJS-ovima sve dok ne zadovolje sve zahtjeve MRSJS-ova i uslove da se smatraju financijskim izvještajima koji su u skladu sa MRSJS-ovima.**
29. Prema točki 29. MRSJS-a 1, fer prezentacija se praktično u svim situacijama ostvaruje kroz postupanje u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima. Da bi smio ustvrditi da je ostvarena potpuna usklađenost sa MRSJS-ovima, subjekat koji prvi put usvaja te standarde mora zadovoljiti sve zahtjeve primjenjivih MRSJS-ova kako bi osigurao da su informacije prezentirane na način koji zadovoljava kvalitativne karakteristike, uz uvažavanje odredbi točke 11.
30. Izuzeća iz točaka od 36. do 62. omogućavaju oslobađanje od zahtjeva MRSJS-ova u pogledu priznavanja, mjerenja, prezentacije i/ili objavljivanja na datum usvajanja tih standarda i tokom prijelaznog perioda. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove ima pravo iskoristiti ta izuzeća, ali mora uzeti u obzir to da će se njihovo korištenje odraziti na fer prezentiranje njegovih financijskih izvještaja i na njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi u skladu sa točkama 27. i 28. sve dok izuzeća koja su omogućila oslobađanje od zahtjeva ne isteknu i/ili se relevantne stavke priznaju, izmjere i/ili relevantne informacije prezentiraju i/ili objave u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od navedenog se ranije desi). Prije nego iskoristi neko od tih izuzeća, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove treba razmotriti sve relevantne činjenice i okolnosti, kao i moguće učinke koje će to imati na njegove financijske izvještaje.
31. **Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora procijeniti da li iskorištena prijelazna izuzeća utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja i sposobnost subjekta da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.**
32. Na primjer, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove usvoji prijelazni period od tri godine u kojem je oslobođen od priznavanja i mjerenja novčanih kazni za saobraćajne prekršaje zbog nedostatka dostupnih podataka o visini izrečenih kazni, otpisanim kaznama, nagodbama s prijestupnicima i slično. Taj period oslobađanja se ne odnosi na bilo koju drugu klasu prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene. Prihod po osnovu novčanih kazni nije značajan za financijske izvještaje u cjelini. Takav subjekat će zaključiti da se usvajanje prijelaznog izuzeća i odredbi neće odraziti na fer prezentiranje i usklađenost sa MRSJS-ovima. Kao rezultat, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove će i dalje moći ostvariti fer prezentaciju i ustvrditi da postoji usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi na datum usvajanja tih standarda ili tokom prijelaznog perioda.

Izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tokom prijelaznog perioda

33. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može iskoristiti izuzeća iz točaka od 36. do 62. Ta izuzeća će se odraziti na fer prezentaciju finansijskih izvještaja tog subjekta, kao i na njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi u prijelaznom periodu u skladu s točkama 27. i 28. dok se isti primjenjuju. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove ta izuzeća ne smije analogijom primjenjivati na druge stavke.
34. Pored izuzeća uređenih točkama od 36. do 62., subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove se potiče da čim prije u potpunosti postupi sa svim zahtjevima primjenjivih MRSJS-ova.
35. U mjeri u kojoj koristi izuzeća iz točaka od 36. do 62., subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan primijeniti bilo koji s njima povezani zahtjev primjenjivih MRSJS-ova u pogledu prezentacije i/ili objavljivanja sve dok izuzeće koje je omogućilo oslobađanje od takvog zahtjeva ne istekne ili dok se relevantne stavke ne priznaju i/ili izmjere u finansijskim izvještajima u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od navedenog se ranije desi).

Oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza u trogodišnjem prijelaznom periodu

Priznavanje i/ili mjerenje imovine i/ili obaveza

36. Tamo gdje nije priznavao imovinu i/ili obaveze prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan priznati i/ili mjeriti sljedeću imovinu i/ili obaveze za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova:
- (a) zalihe (vidjeti MRSJS 12 *Zalihe*);
 - (b) ulaganja u nekretnine (vidjeti MRSJS 16 *Ulaganja u nekretnine*);
 - (c) nekretnine, postrojenja i opremu (vidjeti MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
 - (d) planove definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih (vidjeti MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*);
 - (e) biološku imovinu i poljoprivredne proizvode (vidjeti MRSJS 27 *Poljoprivreda*);
 - (f) nematerijalnu imovinu (vidjeti MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*);
 - (fa) imovinu s pravom korištenja i s njom povezane obaveze po osnovu najma (vidjeti MRSJS 43 *Najmovi*);
 - (g) imovinu koncesija za usluge i s njom povezane obaveze, bilo prema modelu finansijske obaveze ili prema modelu davanja prava operateru (vidjeti MRSJS 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije*);
 - (h) finansijske instrumente (vidjeti MRSJS 41 *Financijski instrumenti*); i
 - (i) socijalna davanja (vidjeti MRSJS 42 *Socijalna davanja*).
37. Tamo gdje iskoristi izuzeća iz tačke (d) točke 36., subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove istovremeno priznaje obavezu i svu pripadajuću imovinu plana.
38. Tamo gdje je priznao imovinu i/ili obaveze iz točke 36. prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan promijeniti svoju računovodstvenu politiku, odnosno politike u vezi sa mjerenjem te imovine i/ili obaveza za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova.
39. Uz uvažavanje točaka 36. i 38., subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan promijeniti svoju računovodstvenu politiku, odnosno politike u vezi sa priznavanjem i/ili mjerenjem imovine i/ili obaveza za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova. Svrha prijelaznih izuzeća iz točaka 36. i 38. je da se subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da vremena da osmisli pouzdane¹ modele za priznavanje i/ili mjerenje svoje

¹ Informacije koje su pouzdane su nepristrasne informacije bez značajnih grešaka na koje se korisnici mogu osloniti da im pruže vjeran prikaz onoga što im je namjera prikazati, odnosno šta se razumno može očekivati da prikažu. U članu OZ16. MRSJS-a 1 obrađuje se prijelazni pristup objašnjavanju pouzdanosti.

imovine i/ili obaveza u prijelaznom periodu. Subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije primijeniti računovodstvene politike za priznavanje i/ili mjerenje takve imovine i/ili obaveza koje nisu u skladu s odredbama drugih MRSJS-ova.

40. **Uz uvažavanje odredbi točaka 36. i 38., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mijenja svoje računovodstvene politike u prijelaznom periodu samo da bi se one bolje uskladile sa računovodstvenim politikama iz MRSJS-ova na obračunskoj osnovi a postojeće računovodstvene politike smije zadržati sve dok izuzeća koja omogućavaju oslobađanje od zahtjeva ne isteknu ili dok se relevantne stavke ne priznaju i/ili izmjere u financijskim izvještajima u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od navedenog se ranije desi). Subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije promijeniti svoje računovodstvene politike u odnosu na priznavanje i/ili mjerenje određene klase ili kategorije imovine i/ili obaveza tamo gdje primjenjivi MRSJS dopušta primjenu klasa, odnosno kategorija.**
41. **U mjeri u kojoj iskoristi izuzeća iz točaka 36. i 38., koja mu nude prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja**

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 33 Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova), 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 33 Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova), 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 33 Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova), 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 33 Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova), izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 33 Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova), izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 33, First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), 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 putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

financijske imovinu u periodu od tri (3) godine, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan priznavati ni/ili mjeriti sve s njom povezane prihode u smislu MRSJS-a 9 *Prihodi od transakcija razmjene*, kao ni druga potraživanja koja se izmiruju u novcu ili drugoj financijskoj imovini u smislu MRSJS-a 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)*.

Priznavanje i/ili mjerenje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene

42. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan promijeniti svoju računovodstvenu politiku u vezi sa priznavanjem i mjerenjem prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova. On smije promijeniti svoju računovodstvenu politiku u odnosu na određene klase prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene.
43. Svrha prijelaznih odredbi iz točke 42. je da se subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da vremena da osmisli pouzdane modele za priznavanje i mjerenje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene u skladu sa MRSJS-om 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)* u prijelaznom periodu. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije primjenjivati računovodstvene politike za priznavanje i/ili mjerenje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene koje nisu u skladu s odredbama MRSJS-a 23. Prijelazne odredbe iz točke 42. dopuštaju subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da MRSJS 23 inkrementalno primijeni na različite klase prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene. Tako bi, na primjer, takav subjekat mogao biti u mogućnosti da prizna i mjeri poreze na nekretnine i određene druge klase prijenosa u skladu sa MRSJS-om 23 od datuma usvajanja MRSJS-ova, ali mu mogu trebati tri (3) godine da u potpunosti razvije pouzdan model za priznavanje i mjerenje prihoda od poreza na dobit.

Druga izuzeća

MRSJS 5 Troškovi pozajmljivanja

44. Tamo gdje iskoristi izuzeće iz točke 36. koje ga oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja imovine u prijelaznom periodu od tri (3) godine i odluči se da troškove pozajmljivanja obračunava na dopušteni alternativni načinu, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan kapitalizirati bilo koje troškove pozajmljivanja od imovine koja zadovoljava uslove za to za koje datum početka kapitalizacije pada prije datuma usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, sve dok izuzeće koje je omogućilo oslobađanje od tog zahtjeva ne istekne i/ili dok se relevantna imovina ne prizna i/ili izmjeri u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od navedenog se ranije desi).
45. Točka 36. dopušta subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da ne prizna i/ili mjeri imovinu u skladu sa MRSJS-ovima 16, 17, 27, 31 i 32 u periodu od najviše tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova. U tom periodu, može se pokazati neophodnim da takav subjekat razmotri zahtjeve tih MRSJS-ova u isto vrijeme kada se kapitaliziraju troškovi pozajmljivanja kod kojih primjenjuje dopuštenu alternativnu metodu. Tamo gdje iskoristi izuzeće od priznavanja i/mjerenja imovine u skladu sa MRSJS-ovima 16, 17, 27, 31 i 32 u prijelaznom periodu, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan kapitalizirati troškove pozajmljivanja nastale po osnovu imovine koja zadovoljava uslove za to prije ili tokom prijelaznog perioda. Tek nakon što izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje od zahtjeva istekne i/ili kada se relevantna imovina prizna i/ili izmjeri u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi), subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije kapitalizirati troškove pozajmljivanja nastale po osnovu imovine koja zadovoljava uslove za to u skladu s dopuštenim alternativnim načinom obračunavanja istih.

MRSJS 43 *Najmovi*

46. Tamo gdje je iskoristio izuzeće iz točke 36. koje ga oslobađa od priznavanja imovine u prijelaznom periodu od tri (3) godine, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan primijeniti zahtjeve u vezi s najmovima dok izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje ne istekne i/ili dok se relevantna imovina ne prizna u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
47. Ovaj MRSJS nudi subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove mogućnost da u periodu od tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova ne prizna imovinu u skladu sa MRSJS-ovima 16, 17, 27, 31 i 32. U tom periodu, može se pokazati neophodnim da takav subjekat razmotri zahtjeve tih MRSJS-ova u pogledu priznavanja u isto vrijeme kada razmatra priznavanje najмова iz ovog MRSJS-a. Tamo gdje iskoristi izuzeća u skladu sa MRSJS-ovima 16, 17, 27, 31 i 32, subjekat nije dužan priznati

imovinu i/ili obaveze po osnovu najma dok izuzeća koja su omogućavala oslobađanje od zahtjeva ne isteknu i/ili se relevantna imovina ne prizna u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

MRSJS 19 Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina

- 48. Tamo gdje iskoristi izuzeće iz točke 36. koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje niti/ili mjeri nekretnine, postrojenja i opremu, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan priznavati ni/ili mjeriti obaveze povezane s početnom procjenom troškova rastavljanja i uklanjanja stavke i vraćanja područja na kojem se nalazi u prvobitno stanje sve dok izuzeće za MRSJS 17 ne istekne i/ili dok se relevantna imovina ne prizna i/ili izmjeri u skladu sa MRSJS-om 17 (koje god od toga se ranije desi).**
49. Ovaj MRSJS daje subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove mogućnost da u periodu do tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova ne priznaje niti/ili mjeri nekretnine, postrojenja i opremu. MRSJS 17 nalaže subjektu da u cijenu stavke nekretnina, postrojenja i opreme uvrsti početnu procjenu troškova rastavljanja i uklanjanja stavke i vraćanja područja na kojem se nalazi u prvobitno stanje. Tamo gdje iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine bude oslobođen od priznavanja i/ili mjerenja nekretnina, postrojenja i opreme, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan primijeniti zahtjeve u vezi sa početnom procjenom troškova rastavljanja i uklanjanja stavke i vraćanja područja na kojem se nalazi u prvobitno stanje dok izuzeće koje je omogućilo oslobađanje ne istekne i/ili dok se relevantna imovina ne prizna i/ili izmjeri u skladu sa MRSJS-om 17 (koje god od toga se ranije desi). Dana obaveza se mjeri kao sa datumom usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristio izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine bude oslobođen priznavanja i/ili mjerenja imovine, datumom kada izuzeće koje omogućava oslobađanje istekne i/ili kada se imovina prizna i/ili izmjeri u skladu s primjenjivima MRSJS-ovima.
- 50. Tamo gdje iskoristi izuzeće iz točke 48., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove u isto vrijeme priznaje i/ili mjeri obavezu i svu s njom povezanu imovinu.**

MRSJS 20 Objavljivanja povezanih strana

- 51. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan objaviti odnose i transakcije sa povezanim stranama niti informacije o ključnom upravljačkom osoblju za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova.**
- 52. Uz uvažavanje prijelaznih odredbi iz točke 51., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove se potiče da objavi informacije o odnosima i transakcijama s povezanim stranama te informacije o ključnom upravljačkom osoblju poznate s datumom usvajanja MRSJS-ova.**

MRSJS 34 Odvojeni financijski izvještaji, MRSJS 35 Konsolidirani financijski izvještaji i MRSJS 36 Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate

- 53. Tamo gdje nije priznavao svoje udjele u kontroliranim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim poduhvatima prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan priznati niti/ili mjeriti svoje udjele u drugim subjektima kao kontrolirani subjekat, pridruženi subjekat ili zajednički poduhvat za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.**
54. Uz uvažavanje točke 53., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne mora promijeniti svoju računovodstvenu politiku u odnosu na priznavanje i/ili mjerenje svojih udjela u kontroliranim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim poduhvatima za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova. Svrha prijelaznog izuzeća iz člana 53. je da se subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da vremena da u prijelaznom periodu odredi i primjereno klasificira svoje udjele u drugim subjektima kao kontrolirane subjekte, pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije primjenjivati računovodstvene politike za priznavanje i/ili mjerenje svojih udjela u kontroliranim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim poduhvatima koje nisu u skladu s odredbama drugih MRSJS-ova.

MRSJS 35 Konsolidirani financijski izvještaji

55. Uz uvažavanje točke 53., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan prezentirati konsolidirane financijske izvještaje nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji prezentira konsolidirane financijske izvještaje, međutim, ne mora ukloniti sva salda, transakcije, prihode i rashode između subjekta u sklopu ekonomskog subjekta za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova.
56. Po usvajanju MRSJS-ova, subjekat može imati kontrolirane subjekte sa značajnim brojem transakcija između njih. U skladu s tim, može biti teško odrediti neke od transakcija i salda koji se moraju ukloniti za potrebe izrade konsolidiranih financijskih izvještaja danog ekonomskog subjekta. Iz tog razloga, točka 55. nudi oslobađanje od zahtjeva za period do tri (3) godine da bi se u potpunosti mogli ukloniti salda, transakcije, prihodi i rashodi između subjekata u okviru ekonomskog subjekta.
57. Uz uvažavanje prijelaznog izuzeća iz točke 55., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove se potiče da ukloni ona salda, transakcije, prihode i rashode koji su poznati na datum usvajanja MRSJS-ova kako bi čim prije u potpunosti ispoštovao odredbe MRSJS-a 35.
58. Tamo gdje je iskoristio prijelazno izuzeće iz točke 53. i/ili točke 55, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne mora prezentirati financijske izvještaje kao konsolidirane financijske izvještaje sve dok:
- (a) izuzeće koje je omogućilo oslobađanje od zahtjeva ne istekne; i
 - (b) njegovi udjeli u drugim subjektima ne budu primjereno priznati i/ili izmjereni kao kontrolirani subjekti, pridruženi subjekti ili zajednički poduhvati; ili dok se
 - (c) ne uklone salda, transakcije, prihodi i rashodi između subjekta u okviru ekonomskog subjekta (koje god od toga se ranije desi).

MRSJS 36 Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate

59. Kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove primijeni metodu udjela po usvajanju MRSJS-a 36, ulagač nije dužan ukloniti svoj udio u višku ili manjku proisteklom iz transakcija između ulagača i njegovih pridruženih subjekata ili zajedničkih poduhvata koje predstavljaju transakcije s maticom, odnosno transakcije sa zavisnim subjektima za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova.
60. Po usvajanju MRSJS-ova, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove može biti ulagač u jedan ili više pridruženih subjekata ili zajedničkih poduhvata sa značajnim brojem transakcija između njega i subjekta u koji ulaže koje predstavljaju transakcije s maticom, odnosno transakcije sa zavisnim subjektima. U skladu s tim, može biti teško odrediti neke od transakcija sa maticom i/ili transakcija sa zavisnim subjektima kod kojih pri primjeni metoda udjela treba ukloniti udio ulagača u višku ili manjku pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata. Iz tog razloga, točka 59. omogućava ulagaču period do tri (3) godine u kojem je oslobođen od tog zahtjeva kako bi mogao u potpunosti ukloniti svoj udio u višku ili manjku pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata proisteklim iz transakcija s maticom i/ili transakcija sa zavisnim subjektima.
61. Uz uvažavanje prijelaznog izuzeća iz točke 59., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove se potiče da ukloni svoje udjele u višku i manjku pridruženih subjekata i zajedničkih poduhvata proisteklim iz transakcija sa maticom i transakcija sa zavisnim subjektima koje su poznate na datum usvajanja MRSJS-ova kako bi čim prije u potpunosti ispoštovao odredbe MRSJS-a 36.
62. Tamo gdje je iskoristio prijelazno izuzeće iz točke 53. i/ili točke 59., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan prezentirati financijske izvještaje u sklopu kojih se ulaganja u pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate obračunavaju pomoću metode udjela dok:
- (a) izuzeće koje je omogućilo oslobađanje od zahtjeva ne istekne; a
 - (b) udjeli u drugim subjektima se primjereno priznaju i/ili izmjere kao pridruženi subjekat ili zajednički poduhvat; ili dok
 - (c) se ne ukloni njegov udio u višku i manjku pridruženog subjekta proisteklim iz transakcija između ulagača i subjekta u koji ulaže koje predstavljaju transakcije sa maticom i transakcije sa zavisnim subjektima (koje god od toga se ranije desi).

- 62A. Tamo gdje iskoristi izuzeće iz člana 36. koje mu dopušta da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje niti/ili mjeri imovinu i/ili obaveze, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove može biti jedna od strana u kombinaciji u javnom sektoru tokom tog trogodišnjeg prijelaznog perioda. Takav subjekat nije dužan priznavati niti/ili mjeriti imovinu i/ili obaveze povezane sa tom kombinacijom u javnom sektoru dok izuzeće koje je omogućilo oslobađanje od zahtjeva ne istekne i/ili dok se relevantna imovina i/ili obaveze ne priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
- 62B. Tamo gdje je iskoristio izuzeće iz točke 62A., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne mora priznavati *goodwill* u odnosu na sticanje. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove u neto imovini/kapitalu priznaje razliku između (a) i (b):
- (a) zbiru
 - (i) svih prenesenih naknada;
 - (ii) svih manjinskih udjela u stečenom poslovanju; i
 - (iii) svih učešća vlasnika u stečenom poslovanju koje je ranije držao; i
 - (b) neto iznosa sve odredive stečene imovine i preuzetih obaveza.
- 62C. MRSJS 40. se primjenjuje prospektivno. U skladu s tim, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne usklađuje bilo koji iznos *goodwill*-a priznatog kao rezultat kombinacije u javnom sektoru koja se desila prije početka primjene MRSJS-a 40.

Izuzeća koja ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tokom prijelaznog perioda

63. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan ili se može odlučiti da iskoristi izuzeća iz točaka od 64. do 134. Ta izuzeća se neće odraziti na fer prezentaciju finansijskih izvještaja subjekta niti na njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi u prijelaznom periodu u skladu sa točkama 27. i 28. sve dok važe. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove neće ta izuzeća po analogiji primjenjivati na druge stavke.

Korištenje procijenjenog troška za mjerenje imovine i/ili obaveza

64. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove se može odlučiti da sljedeću imovinu i/ili obaveze mjeri po fer vrijednosti kada nisu raspoložive pouzdane informacije o njihovom trošku, te koristiti tu fer vrijednost kao procijenjeni trošak za:
- (a) zalihe (vidjeti MRSJS 12);
 - (b) ulaganja u nekretnine, kada se subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči koristiti model troška iz MRSJS-a 16;
 - (ba) imovinu s pravom korištenja (vidjeti MRSJS 43);
 - (c) nekretnine, postrojenja i opremu (vidjeti MRSJS 17);
 - (d) nematerijalnu imovinu, osim interno stvorene nematerijalne imovine (vidjeti MRSJS 31) koja zadovoljava
 - (i) kriterije za priznavanje iz MRSJS-a 31 (osim kriterija koji se odnosi na pouzdano mjerenje); i
 - (ii) kriterije za revalorizaciju iz MRSJS-a 31 (uključujući postojanje aktivnog tržišta);
 - (e) finansijske instrumente (vidjeti MRSJS 41); ili za
 - (f) imovinu koncesije za usluge (vidjeti MRSJS 32).
65. Procijenjeni trošak se može utvrđivati samo onda kada nije dostupan trošak sticanja imovine i/ili obaveze. Kod procijenjenog troška se pretpostavlja da je subjekat početno priznao imovinu i/ili obavezu na dani datum. Svaka kasnija deprecijacija, odnosno amortizacija se zasniva na tom procijenjenom trošku, pretpostavljajući da je trošak nabavke jednak procijenjenom trošku. Na primjer, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove se može odlučiti da mjeri nekretnine, postrojenja i opremu po

procijenjenom trošku na datum usvajanja MRSJS-ova jer na taj datum nije bilo dostupnih informacija o trošku dane stavke nekretnina, postrojenja i opreme, te koristiti fer vrijednost kao procijenjeni trošak sa tim datumom. Svaka kasnija deprecijacija se zasniva na fer vrijednosti utvrđenoj na taj datum i računa se od datuma kada je utvrđen procijenjeni trošak.

66. Korištenje procijenjenog troška se ne smatra revalorizacijom niti primjenom modela fer vrijednosti kod narednih mjerenja u skladu sa drugim MRSJS-ovima.
67. **Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može odabrati da koristi revaloriziranu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme do koje se došlo prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi kao procijenjeni trošak ako je ta revalorizirana vrijednosti na datum njenog revalorizacije bila, generalno uzevši, uporediva sa:**
- (a) **fer vrijednošću; ili sa**
 - (b) **troškom ili amortiziranim troškom, kako je primjereno, u skladu sa MRSJS-ovima, usklađenim kako bi odražavao, primjera radi, promjene općeg ili određenog indeksa cijena.**
68. Moguće je da je subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove procijenjeni trošak za nekretnine, postrojenja i opremu već utvrdio prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, mjereći ga po fer vrijednosti na neki određeni datum zbog nekog konkretnog događaja i:
- (a) ako taj datum mjerenja pada na ili prije datuma usvajanja MRSJS-ova, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može koristiti takva mjerenja po fer vrijednosti ponukana događajem kao procijenjeni trošak za MRSJS-ove sa datumom tog mjerenja;
 - (b) ako taj datum mjerenja pada nakon datuma usvajanja MRSJS-ova, ali u okviru trogodišnjeg prijelaznog perioda tokom kojeg subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristi izuzeće koje mu omogućava da ne prizna niti/ili mjeri određenu imovinu, mjerenja po fer vrijednosti ponukana događajem se mogu koristiti kao procijenjeni trošak po nastanku danog događaja. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove prizna iz toga proistekla usklađivanja direktno u akumuliranom višku ili manjku kada se imovina prizna i/ili izmjeri.
69. Pri utvrđivanju fer vrijednosti u skladu sa točkom 67., subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristi definiciju fer vrijednosti i prati uputstva iz drugih primjenjivih MRSJS-ova o utvrđivanju fer vrijednosti predmetne imovine. Ta fer vrijednost mora odražavati uslove koji su postojali na datum kada se utvrdi.
70. **Onda kada za zalihe, odnosno za ulaganja u nekretnine specijalističkog tipa ne postoje pouzdani dokazi za fer vrijednost zasnovani na tržištu, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može razmotriti sljedeće alternativne mjerne vrijednosti za utvrđivanje procijenjenog troška:**
- (a) **za zalihe, tekući zamjenski trošak; a**
 - (b) **za ulaganja u nekretnine specijalističkog tipa, amortizirani zamjenski trošak.**

Korištenje procijenjenog troška za mjerenje imovine stečene kroz transakcije koja nisu transakcije razmjene

71. **Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može odabrati da imovinu stečenu kroz transakciju koja nije transakcija razmjene mjeri po njenoj fer vrijednosti kada nisu dostupne pouzdane informacije o trošku te imovine, te tu fer vrijednost koristiti kao njen procijenjeni trošak.**

Korištenje procijenjenog troška za ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte (MRSJS 34)

72. **Tamo gdje ulaganje u kontrolirani subjekt, zajednički poduhvat ili pridruženi subjekt u svojim odvojenim financijskim izvještajima mjeri po trošku, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može, na datum usvajanja MRSJS-ova, odabrati da ga u svom odvojenom početnom izvještaju o financijskom položaju mjeri:**
- (a) **po trošku; ili**
 - (b) **po procijenjenom trošku. Procijenjeni trošak takvog ulaganja je njegova fer vrijednost (utvrđena u skladu sa MRSJS-om 41) na datum kada subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove usvoji te standarde u svojim odvojenim financijskim izvještajima.**

73. Moguće je da je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove procijenjeni trošak za neko ulaganje u kontrolirani subjekat, zajednički poduhvat ili pridruženi subjekat već utvrdio prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, mjereći ga po fer vrijednosti na neki određeni datum zbog nekog konkretnog događaja. U takvim slučajevima, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje tačke (a) i (b) člana 72.

Datum kada se može utvrđivati procijenjeni trošak

74. Datum kada se utvrđuje procijenjeni trošak zavisi od toga da li subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristi izuzeća koja mu omogućavaju da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje niti/ili mjeri određenu imovinu i/ili obaveze. Kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeće, procijenjeni trošak se može utvrđivati na bilo koji datum tokom tog perioda ili na datum isteka izuzeća (koji god od njih se ranije desi) i on se priznaje u skladu sa članom 76. Ako subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne iskoristi izuzeće, procijenjeni trošak se utvrđuje na početku najranijeg perioda za koji taj subjekat prezentira financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima.
75. Kada iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje niti/ili mjeri određenu imovinu i/ili obaveze, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove procijenjeni trošak dane imovine i/ili obaveze može utvrditi u bilo kom trenutku tokom tog trogodišnjeg prijelaznog perioda oslobođenosti.
76. Kada se procijenjeni trošak utvrdi u periodu u kojem iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje niti/ili mjeri neku imovinu i/ili obavezu, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove usklađivanje prema početnom akumuliranom višku ili manjku priznaje u godinu u kojoj je priznat i/ili mjeren procijenjeni trošak te imovine i/ili obaveze.

MRSJS 1 Prezentacija financijskih izvještaja

Uporedive informacije

77. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove se potiče, ali nije dužan prezentirati uporedive informacije u svojim prvim prijelaznim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno svojim prvim financijskim izvještajima koje prezentira u skladu sa MRSJS-ovima. Kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove prezentira uporedive informacije, dužan je to napraviti u skladu sa zahtjevima MRSJS-a 1.
78. Kada se subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči prezentirati uporedive informacije, njegovi prvi prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno prvi financijski izvještaji prezentirani u skladu sa MRSJS-ovima moraju uključivati:
- (a) jedan (1) izvještaj o financijskom položaju s uporedivim informacijama za prethodni period i početni izvještaj o financijskom položaju sa početkom izvještajnog perioda koji je prethodio datumu usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi;
 - (b) jedan (1) izvještaj o financijskim rezultatima s uporedivim informacijama za prethodni period;
 - (c) jedan (1) izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu s uporedivim informacijama za prethodni period;
 - (d) jedan (1) izvještaj o novčanim tokovima s uporedivim informacijama za prethodni period;
 - (e) poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa za tekuću godinu kao odvojen dodatni financijski izvještaj ili kao kolonu u budžetu danom u financijskim izvještajima ako subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove svoje usvojene budžete čini javno dostupnima; i
 - (f) pripadajuće bilješke s uporedivim informacijama i objavljivanja narativnih informacija o značajnim usklađivanjima koja nalaže točka 142.
79. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odabere da ne prezentira uporedive informacije, njegovi prvi prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, odnosno njegovi prvi financijski izvještaji prezentirani u skladu sa MRSJS-ovima moraju uključivati:
- (a) jedan (1) izvještaj o financijskom položaju i početni izvještaj o financijskom položaju na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi;

- (b) jedan (1) izvještaj o financijskim rezultatima;
- (c) jedan (1) izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu;
- (d) jedan (1) izvještaj o novčanim tokovima;
- (e) poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa za tekuću godinu kao odvojen dodatni financijski izvještaj ili kao kolonu u budžetu danom u financijskim izvještajima ako subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove svoje usvojene budžete čini javno dostupnima; i
- (f) pripadajuće bilješke i objavljivanja narativnih informacija o značajnim usklađivanjima koja nalaže točka 142.

80. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća iz točaka od 36. do 62. koja ga u prijelaznom periodu od tri (3) godine oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja neke stavke, uporedive informacije za godinu nakon datuma usvajanja MRSJS-ova se moraju usklađivati samo kada informacije o tim stavkama postanu dostupne nakon njihovog priznavanja i/ili mjerenja u periodu oslobođenosti.
81. MRSJS 1 od subjekta zahtjeva da prezentira uporedive informacije u odnosu na prethodni period za sve iznose uvrštene u financijske izvještaje. Tamo gdje iskoristi izuzeće koje ga u trogodišnjem prijelaznom periodu oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja neke stavke, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora u prijelaznom periodu prezentirati uporedive informacije za stavku koja nije priznavana i/ili mjerena u tom periodu samo ako su dostupne informacije o njoj za uporedivi period. Takav subjekat zahtjeve MRSJS-a 1 primjenjuje nakon što uskladi svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima.

Uporedive informacije koje nisu izrađene prema MRSJS-ovima

82. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može prezentirati uporedive informacije u skladu sa svojom prethodnom računovodstvenom osnovom. U svim financijskim izvještajima koji sadrže uporedive informacije u skladu sa prethodnom računovodstvenom osnovom, on mora označiti informacije izrađene prema prethodnoj računovodstvenoj osnovi kao informacije koje nisu izrađene u skladu sa MRSJS-ovima i objaviti prirodu glavnih usklađivanja koja će biti neophodna da bi se ispoštovali MRSJS-ovi.
83. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove prezentira uporedive informacije koje nisu izrađene prema MRSJS-ovima u svojim prvim prijelaznim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, prijelazna izuzeća i odredbe iz ovog standarda se ne primjenjuju na uporedive informacije koje nisu izrađene prema MRSJS-ovima prezentirane u prvim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno prvim prijelaznim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima.

Historijski sažetci koji nisu izrađeni prema MRSJS-ovima

84. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može odlučiti da prezentira historijske sažetke odabranih podataka za periode prije prvog perioda u kojem prezentira financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima. U svim financijskim izvještajima koji sadrže historijske sažetke izrađene prema ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora označiti sve informacije izrađene prema toj ranijoj računovodstvenoj osnovi ističući da nisu izrađene u skladu sa MRSJS-ovima i objaviti prirodu glavnih usklađivanja koja će biti neophodna da bi se ispoštovali MRSJS-ovi. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne treba kvalificirati ta usklađivanja.

MRSJS 4 Efekti promjena kursa stranih valuta

85. Na datum usvajanja MRSJS-ova, subjekat koji prvi put usvaja te standarde ne mora postupiti prema zahtjevima koji se tiču kumulativnih razlika iz preračunavanja koje postoje na taj dan. Kada subjekat iskoristi to izuzeće:
- (a) smatra se da su kumulativne razlike iz preračunavanja za kompletno inostrano poslovanje jednake nuli na datum usvajanja MRSJS-ova; a
 - (b) dobitak ili gubitak od svakog kasnijeg otuđenja bilo kojeg inostranog poslovanja ne uključuju razlike iz preračunavanja nastale prije datuma usvajanja MRSJS-ova a uključivaće kasnije razlike iz preračunavanja.
- 85A. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne treba primjenjivati Dodatak A MRSJS-a 4 na imovinu, rashode i prihod iz djelokruga Dodatka A početno priznate prije datuma usvajanja MRSJS-ova.

- 85B. Umjesto primjene točke 85., kontrolirani subjekat koji koristi izuzeće iz točke (a) člana 129. može odlučiti da u svojim financijskim izvještajima mjeri kumulativne razlike iz preračunavanja za kompletno inostrano poslovanje po knjigovodstvenoj vrijednosti kakva bi bila uvrštena u konsolidirane financijske izvještaje subjekta koji ima kontrolu, zasnovano na datumu kada je subjekat koji ima kontrolu usvojio MRSJS-ove, da nisu izvršena nikakva usklađivanja za potrebe postupaka konsolidacije i u odnosu na efekte kombinacije u javnom sektoru u sklopu koje je subjekat koji ima kontrolu stekao kontrolirani subjekat. Sličnu mogućnost imaju i pridruženi subjekti, odnosno zajednički poduhvati koji iskoriste izuzeće iz točke (a) člana 129.
86. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje zahtjeve za obračunavanje svakog *goodwill*-a (vidjeti MRSJS 40) proisteklog iz sticanja inostranog poslovanja i svih usklađivanja fer vrijednosti prema knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i obaveza proisteklih iz sticanja tog inostranog poslovanja kao imovine i obaveza inostranog poslovanja, prospektivno od datuma usvajanja MRSJS-ova.
87. Pri korištenju prijelaznog izuzeća iz točke 85., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne prepravlja prethodne godine za sticanje inostranog poslovanja koje je stečeno prije datuma usvajanja MRSJS-ova i, u skladu s tim, tamo gdje je primjereno, obračunava *goodwill* i usklađivanja fer vrijednosti nastala nakon sticanja kao imovinu i obaveze subjekta a ne kao imovinu i obaveze inostranog poslovanja. Dakle, taj *goodwill* i usklađivanja fer vrijednosti su bilo već izražena u funkcijskoj valuti subjekta ili predstavljaju nemonetarne stavke u stranoj valuti, koje se iskazuju po deviznom kursu na datum sticanja.

MRSJS 5 Troškovi pozajmljivanja

88. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove se potiče, ali nije dužan retroaktivno primijeniti zahtjeve MRSJS 5 kada usvoji ili izmijeni svoju računovodstvenu politiku na referentni način obračunavanja.
89. Tamo gdje usvoji ili izmijeni svoju računovodstvenu politiku na referentni način obračunavanja, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije odrediti bilo koji datum prije datuma usvajanja MRSJS-ova i prospektivno primjenjivati MRSJS 5 sa tim datumom ili nakon njega.
90. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove promijeni svoju računovodstvenu politiku na dopušteni alternativni način obračunavanja, svi troškovi pozajmljivanja nastali kako prije tako i nakon datuma usvajanja MRSJS-ova u odnosu na imovinu koja zadovoljava uslove za to a datum početka čije kapitalizacije prethodi datumu usvajanja MRSJS-ova se priznaju retroaktivno u skladu sa tim dopuštenim alternativnim načinom obračunavanja.

MRSJS 10 Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama

Ozbiljna hiperinflacija

91. Ako je njegova funkcijska valuta bila ili je trenutno valuta hiperinflacijske privrede, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora utvrditi da li je podlijeerala ozbiljnoj hiperinflaciji prije datuma usvajanja MRSJS-ova.
92. Valuta hiperinflacijske privrede podliježe ozbiljnoj hiperinflaciji ako ima obje sljedeće karakteristike:
- (a) pouzdan opći indeks cijena nije dostupan svim subjektima čije transakcije i salda su u toj valuti; i
 - (b) ne postoji mogućnost razmjene te za relativno stabilnu stranu valutu i obrnuto.
93. Funkcijska valuta subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove prestaje podlijezati ozbiljnoj hiperinflaciji na datum normalizacije te valute, što je datum kada funkcijska valuta prestane imati jednu ili obje od karakteristika iz točke 92. ili kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove zamijeni tu u funkcijsku valutu koja ne podliježe ozbiljnoj hiperinflaciji.
94. Kada datum usvajanja MRSJS-ova za subjekat koji prvi put usvaja te standarde pada na ili nakon datuma normalizacije funkcijske valute, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove može odlučiti da svu imovinu i obaveze koje je držao prije datuma normalizacije funkcijske valute mjeri po fer vrijednosti na datum usvajanja MRSJS-ova. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može koristiti tu fer vrijednost kao procijenjeni trošak dane imovine i obaveza u početnom izvještaju o financijskom položaju.

MRSJS 43 Najmovi

95. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je na datum usvajanja tih standarda klasificirati sve postojeće

najmove kao operativne ili kao financijske najmove na osnovu okolnosti koje su postojale na datum početka najma, u mjeri u kojoj su te okolnosti poznate na datum usvajanja MRSJS-ova. Subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove može procijeniti da li ugovor koji postoji na datum usvajanja MRSJS-ova sadrži najam primjenom točaka 10, 11. i 12. MRSJS-a 43 na te ugovore na osnovu činjenica i okolnosti koji postoje na taj dan.

96. [Brisano.]

96A. Kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-a i koji je najmoprimac prizna obaveze po osnovu najma i imovinu s pravom korištenja, može primijeniti sljedeći pristup u odnosu na sve svoje najmove (uz uvažavanje praktičnih rješenja iz točke 96C.):

- (a) mjeriti obavezu po osnovu najma na datum usvajanja MRSJS-ova. Najmoprimac koji primjenjuje ovaj pristup mjeri obavezu po osnovu najma po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja na ime najma (vidjeti član 96D.), diskontirano pomoću inkrementalne stope pozajmljivanja najmoprimca (vidjeti točku 96D.) na datum usvajanja MRSJS-ova;
- (b) mjeriti imovinu s pravom korištenja na datum usvajanja MRSJS-ova. Najmoprimac, za svaki najam zasebno, bira da imovinu s pravom korištenja mjeri bilo po
 - (i) njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao da je MRSJS 43 primjenjivan od datuma početka trajanja najma (vidjeti točku 96D.), ali diskontirano pomoću inkrementalne stope pozajmljivanja najmoprimca na datum usvajanja MRSJS-ova; ili po
 - (ii) iznosu jednakom obavezi po osnovu najma, usklađeno za iznos svih avansnih ili akumuliranih plaćanja koja se tiču tog najma priznatih u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma usvajanja MRSJS-ova;
- (c) primijeniti MRSJS 21 ili MRSJS 26 na imovinu s pravom korištenja na datum usvajanja MRSJS-ova.

96B. Uz uvažavanje zahtjeva iz točke 96A., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoprimac mjeri imovinu s pravom korištenja po fer vrijednosti na datum usvajanja MRSJS-ova kod najmove koji zadovoljavaju definiciju ulaganja u nekretnine iz MRSJS-a 16 i mjere se pomoću modela fer vrijednosti iz MRSJS-a 16 od datuma usvajanja MRSJS-ova.

96C. Subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoprimac može, nakon datuma usvajanja MRSJS-ova, odlučiti, od jednog do drugog najma, da napravi jedno ili više od sljedećeg:

- (a) primijeni jedinstvenu diskontnu stopu na portfelj najmove razumno sličnih karakteristika (na primjer, preostalo trajanje najma je slično za slične klase imovine pod najmom u sličnom ekonomskom okruženju);
- (b) odabрати da ne primjenjuje zahtjeve točke 96A. na najmove čije trajanje (vidjeti točku 96D.) završava u roku dvanaest (12) mjeseci od datuma usvajanja MRSJS-ova i, umjesto toga, te najmove obračunati (uključujući objavljivanje informacija o njima) kao da su kratkoročni najmovi koji se obračunavaju u skladu sa točkom 7. MRSJS-a 43;
- (c) odabрати da ne primjenjuje zahtjeve točke 96A. na najmove čija predmetna imovina je male vrijednosti (kako je opisano u članovima od UP4. do UP9. MRSJS-a 43) i, umjesto toga, te najmove obračunati (uključujući objavljivanje informacija o njima) u skladu sa članom 7. MRSJS-a 43;
- (d) isključiti početne direktne troškove (vidjeti član 96D.) iz mjerenja imovine s pravom korištenja na datum usvajanja MRSJS-ova; i
- (e) služiti se retrospektivnim sagledavanjem, kao, na primjer, u smislu utvrđivanja trajanja najma kod ugovora koji sadrže opcije produženja ili raskida najma.

96D. Plaćanja po osnovu najma, najmodavac, najmoprimac, inkrementalna stopa pozajmljivanja najmoprimca, datum početka trajanja najma, početni direktni troškovi i trajanje najma su sve pojmovi koji su definirani u MRSJS-u 43 i u ovom standardu se koriste u istom značenju.

MRSJS 18 Izvještavanje o segmentima

97. Subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan prezentirati informacije o segmentima za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova.

MRSJS 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac

98. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove prospektivno primjenjuje zahtjeve MRSJS-a 21 od datuma usvajanja MRSJS-ova, izuzev u odnosu na imovinu kod koje taj subjekt iskoristi izuzeće iz točke 36. koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje i/ili mjeri imovinu. Kada iskoristi izuzeće iz MRSJS-ova 16, 17, 27, 31 i 32 koje mu omogućava trogodišnji prijelazni period oslobođanja od zahtjeva, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje MRSJS 21 po isteku izuzeća koje je omogućavalo oslobođanje i/ili kada se relevantna imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
99. Na datum isteka prijelaznog izuzeća koje je omogućavalo oslobođanje od zahtjeva i/ili kada se relevantna imovina prizna i/ili izmjeri u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove procjenjuje da li postoje naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti priznate i/ili izmjerene imovine koja ne stvara novac. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u početni akumulirani višak ili manjak na datum usvajanja MRSJS-ova ili u početni akumulirani višak ili manjak u izvještajnom periodu u kojem prijelazno izuzeće istekne i/ili se prizna i/ili izmjeri relevantna imovina (koje god od toga se ranije desi).
100. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je prospektivno primijeniti zahtjeve MRSJS-a 21. To znači da na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi ili, ako je iskoristio prijelazno izuzeće u vezi sa priznavanjem i/ili mjerenjem imovine, tek po isteku trogodišnjeg prijelaznog izuzeća i/ili kada se relevantna imovina prizna i/ili izmjeri u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), taj subjekt postaje dužan procijeniti da li postoje naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti imovine koja ne stvara novac uvrštene u početni izvještaj o financijskom položaju.

MRSJS 39 Primanja zaposlenih

101. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je priznati i/ili izmjeriti sva primanja zaposlenih na datum usvajanja MRSJS-ova, osim kod planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih u odnosu na koje iskoristi izuzeće iz točke 36.

Planovi definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih

102. Na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje iskoristi trogodišnje prijelazno izuzeće, na dan isteka tog izuzeća i/ili kada se relevantne obaveze priznaju i/ili izmjere u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan utvrditi svoju početnu obavezu za planove definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih sa tim datumom kao:
- (a) sadašnju vrijednost obaveze na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi trogodišnji prijelazni period izuzeća, na datum isteka izuzeća ili kada se relevantne obaveze priznaju i/ili izmjere u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), služeći se metodom projicirane kreditne jedinice; i kao
 - (b) umanjenu za fer vrijednost, na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi trogodišnji prijelazni period izuzeća, na datum isteka izuzeća ili kada se relevantne obaveze priznaju i/ili izmjere u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), imovine plana (ako postoji) iz koje će se obaveze direktno izmirivati.
 - (c) [Brisano.]
103. Ako je početna obaveza iz člana 102. manja ili veća od obaveze koja je priznata i/ili izmjerena na kraju uporedivog perioda prema ranijoj računovodstvenoj osnovi subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove, on to povećanje/smanjenje priznaje u početnom akumuliranom višku ili manjku u periodu u kojem su te stavke priznate i/ili izmjerene.
104. Pod efektima promjene računovodstvene politike na MRSJS 39 se podrazumijevaju sva ponovna mjerenja proistekla, ako ih ima, iz ranijih perioda. Moguće je da, prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije priznao i/ili izmjerio bilo kakvu obavezu, u kom slučaju će povećanje obaveze predstavljati puni iznos obaveze umanjeno za fer vrijednost, na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi trogodišnji prijelazni period izuzeća od zahtjeva, na datum isteka izuzeća ili kada se relevantne obaveze priznaju i/ili

izmjere u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), sve imovine plana u skladu sa tačkom (b) člana 102. Ta povećana obaveza se priznaje u početnom akumuliranom višku ili manjku u periodu u kojem se dane stavke priznaju i/ili izmjere.

105. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan priznati sva kumulativna ponovna mjerenja u početni akumulirani višak ili manjak u periodu u kojem se dane stavke priznaju i/ili izmjere.

106. [Brisano.]

107. [Brisano.]

MRSJS 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac

108. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove prospektivno primjenjuje zahtjeve iz MRSJS 26 od datuma usvajanja MRSJS-ova, izuzev u odnosu na imovinu kod koje iskoristi izuzeće iz točke 36. koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje niti/ili mjeri imovinu. Kada iskoristi izuzeće iz MRSJS-ova 16, 17, 27, 31 i 32, koje mu omogućava trogodišnji prijelazni period oslobođenosti od zahtjeva, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje MRSJS 26 po isteku izuzeća koje je omogućavalo oslobođenost i/ili kada se relevantna imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

109. Na datum isteka prijelaznog izuzeća koje je omogućavalo oslobađanje od zahtjeva i/ili kada se relevantna imovina prizna i/ili izmjeri u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove procjenjuje da li postoje naznake da je došlo do umanjenja vrijednost priznate i/ili izmjerene imovine koja stvara novac. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u početni akumulirani višak ili manjak na datum usvajanja MRSJS-ova ili u početni akumulirani višak ili manjak u izvještajnom periodu u kojem prijelazno izuzeće istekne i/ili se prizna i/ili izmjeri relevantna imovina (koje god od toga se ranije desi).

110. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je prospektivno primijeniti zahtjeve MRSJS-a 26. To znači da na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi ili, ako je iskoristio prijelazno izuzeće u vezi sa priznavanjem i/ili mjerenjem imovine, tek po isteku trogodišnjeg prijelaznog izuzeća i/ili kada se relevantna imovina prizna i/ili izmjeri u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove postaje dužan procijeniti da li postoje naznake da je umanjena vrijednosti imovine koja stvara novac koja je uvrštena u početni izvještaj o financijskom položaju.

MRSJS 28 Financijski instrumenti: Prezentacija

111. Na datum usvajanja MRSJS-ova, subjekt koji prvi put usvaja te standarde je dužan procijeniti uslove financijskog instrumenta kako bi utvrdio da li sadrži i komponentu obaveze i komponentu neto imovine/kapitala. Ako komponenta obaveze na datum usvajanja MRSJS-ova više nije neizmirena, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne treba razdvajati složeni financijski instrument na komponentu obaveze i komponentu neto imovine/kapitala.

112. MRSJS 28 nalaže subjektu da na početku razdvoji složeni financijski instrument na zasebne komponente obaveze i neto imovine/kapitala. Ako komponenta obaveze više nije neizmirena, retroaktivna primjena MRSJS-a 28 podrazumijeva razdvajanje dva dijela neto imovine/kapitala. Prvi dio je akumulirani višak i manjak i predstavlja kumulativnu kamatu nakupljenu na komponentu obaveze. Drugi dio predstavlja izvornu komponentu neto imovine/kapitala. Ovim MRSJS-om se, međutim, subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove dopušta da ne razdvaja ta dva dijela ako komponenta obaveze više nije neizmirena na datum usvajanja MRSJS-ova.

MRSJS 41 Financijski instrumenti

Određivanje financijskih instrumenata na datum usvajanja MRSJS-ova ili tokom prijelaznog perioda

113. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može odrediti financijsku imovinu ili financijsku obavezu po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit koji zadovoljavaju kriterije za određivanje iz MRSJS-a 41, u skladu sa tačkom 113A. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove objavljuje fer vrijednost financijske imovine i financijskih obaveza određenih u svaku od kategorija na datum tog određivanja, kao i njihovu klasifikaciju i knjigovodstvenu vrijednost.

113A. MRSJS 41 dopušta da se financijska imovina ili financijska obaveza odrede po početnom priznavanju (pod uslovom

da ispunjavaju kriterije za to) kao financijska imovina ili financijska obaveza kao po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit. Bez obzira na taj zahtjev, primjenjuje se izuzeće koje subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove dopušta da, na datum usvajanja MRSJS-ova, odredi svaku financijsku imovinu ili financijsku obavezu kao po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit pod uslovom da ispunjavaju kriterije iz točke 44. MRSJS-a 41, odnosno da obaveza ispunjava kriterije iz točke 46. MRSJS-a 41 na taj dan.

114. [Brisano.]

114A. Subjekt može odrediti ulaganje u vlasnički instrument kao po fer vrijednosti kroz neto imovinu/kapital u skladu sa točkom 106. MRSJS-a 41 na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na datum usvajanja MRSJS-ova.

Prestanak priznavanja financijske imovine i financijskih obaveza

115. Osim kada član 116. dopušta drugačije, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je prospektivno primijeniti zahtjeve MRSJS-a 41 u pogledu prestanka priznavanja za transakcije nastale na datum usvajanja MRSJS-ova ili nakon njega, odnosno, tamo gdje iskoristi izuzeće od priznavanja financijskih instrumenata, na datum kada izuzeće koje ga je oslobodilo od tog zahtjeva istekne i/ili se priznaju financijski instrumenti (koje god od toga se ranije desi). Primjera radi, ako prestane priznavati nederivatnu financijsku imovinu ili nederivatne financijske obaveze u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom kao rezultat transakcije nastale prije datuma usvajanja MRSJS-ova, subjekt koji prvi put usvaja te standarde neće priznati tu imovinu i obaveze u skladu sa MRSJS-om 41, osim oko uslove za priznavanje ispunjavaju kao rezultat kasnije transakcije ili događaja.

116. Uz uvažavanje odredbi točke 115., subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove zahtjeve MRSJS-a 41 u vezi sa prestankom priznavanja može primijeniti retroaktivno od datuma koji odabere, pod uslovom da su informacije koje su potrebne da bi se MRSJS 41 primijenio na financijsku imovinu i financijske obaveze koje su se prestale priznavati kao rezultat prošle transakcije bile pribavljene u vrijeme prvobitnog obračunavanja tih transakcija.

Računovodstvo zaštite od rizika

117. MRSJS 41 nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da od datuma usvajanja tih standarda ili, u slučajevima kada koristi izuzeće koje ga tokom prijelaznog perioda od tri (3) godine oslobađa od obaveze da priznaje i/ili mjeri financijske instrumente, od datuma isteka izuzeća koje je omogućilo to oslobađanje i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi):

(a) mjeri sve derivate po fer vrijednosti; i

(b) ukloni sve odgođene gubitke i dobitke proistekle iz derivata koji su iskazani u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom subjekta kao da su imovina ili obaveze.

118. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan u svom početnom izvještaju o financijskom položaju odraziti odnose zaštite od rizika onih vrsta koje ne zadovoljava kriterije za računovodstvo zaštite od rizika u skladu sa MRSJS-om 41 (kao što su, primjera radi, veliki broj odnosa zaštite od rizika kod kojih je instrument zaštite samostalna pisana opcija ili slučajevi kada je stavka koja se štiti od rizika neto položaj novčanog toka zaštite za rizik koji nije valutni rizik). Ako je, međutim, odredio neto položaj kao zaštićenu stavku u skladu sa svojom ranijom računovodstvenom osnovom, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može kao zaštićenu stavku odrediti u skladu sa MRSJS-ovima pojedinačnu stavku u okviru tog neto položaja ili neto položaj koji zadovoljava zahtjeve iz člana 146. MRSJS-a 41, pod uslovom da to uradi najkasnije do datuma usvajanja MRSJS-ova ili, kada iskoristi izuzeće koje ga na privremeni period od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja financijske instrumente, na datum kada izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje istekne i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

119. Ako je, do datuma usvajanja MRSJS-ova ili, kada iskoristi izuzeće koje ga na privremeni period od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata, datuma kada izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje istekne i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi), subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove odredio transakciju kao zaštitu od rizika, ali ta zaštita ne ispunjava uslove za računovodstvo zaštite od rizika iz MRSJS-a 41, dužan je

primijeniti točke 135. i 136. MRSJS-a 41 da prestane koristiti računovodstvo zaštite od rizika. Transakcije u koje je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove stupio prije datuma usvajanja tih standarda ili, kada iskoristi izuzeće koje ga na privremeni period od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata, datuma kada izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje istekne i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi) ne određuju se retroaktivno kao zaštite od rizika.

Klasifikacija i mjerenje financijskih instrumenata

- 119A. Subjekt mora procijeniti da li financijska imovina ispunjava uslove iz točke 40., odnosno točke 41. MRSJS-a 41 na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na datum usvajanja MRSJS-ova.
- 119B. Kada nije praktično izvodivo procijeniti modificiranu vremensku vrijednost elementa novca u skladu sa članovima UP68, UP69. i UP70. MRSJS-a 41 na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na datum prelaska na MRSJS-ove, subjekat mora procijeniti karakteristike ugovornih novčanih tokova te financijske imovine na osnovu činjenica i okolnosti koje su postojale na datum usvajanja MRSJS-ova bez uzimanja u obzir zahtjeva koji se odnose na modifikacije vremenske vrijednosti elementa novca iz članova UP68, UP69. i UP70. MRSJS-a 41. (U tom slučaju, subjekat primjenjuje i točku 49J. MRSJS-a 30, s tim što svako upućivanje na „točku 161. MRSJS-a 41“ tumači kao upućivanje na ovaj član a svako upućivanje na „početno priznavanje financijske imovine“ kao upućivanje „na datum usvajanja MRSJS-ova“.)
- 119C. Kada nije praktično izvodivo procijeniti da li je fer vrijednost odlike avansnog plaćanja beznačajna u skladu sa tačkom (c) člana UP74. MRSJS-a 41 na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na datum usvajanja MRSJS-ova, subjekat je dužan procijeniti karakteristike ugovornih novčanih tokova te financijske imovine na osnovu činjenica i okolnosti koje su postojale na datum usvajanja MRSJS-ova bez uzimanja u obzir izuzeća za odlike avansnih plaćanja iz člana UP74. MRSJS-a 41. (U tom slučaju, subjekat primjenjuje i član 49K. MRSJS-a 30, s tim što svako upućivanje na „član 162. MRSJS-a 41“ tumači kao upućivanje na ovaj član a svako upućivanje na „početno priznavanje financijske imovine“ kao upućivanje „na datum usvajanja MRSJS-ova“.)
- 119D. Kada nije praktično izvodivo (u značenju iz MRSJS-a 3) da subjekat retroaktivno primijeni metodu efektivne kamate iz MRSJS-1 41, fer vrijednost financijske imovine ili financijske obaveze na datum usvajanja MRSJS-ova će biti nova bruto knjigovodstvena vrijednost te financijske imovine ili novi amortizirani trošak te financijske obaveze na datum usvajanja MRSJS-ova.

Umanjenje vrijednosti financijske imovine

120. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je primijeniti zahtjeve u vezi s umanjnjem vrijednosti prospektivno od datuma usvajanja tih standarda, osim u odnosu na financijsku imovinu kod koje iskoristi izuzeća iz točaka 36, 38. i 42. koja mu omogućavaju da u prijelaznom periodu od tri (3) godine bude oslobođen od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata. Kada iskoristi ponuđeni trogodišnji prijelazni period izuzeća, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odredbe u vezi s umanjnjem vrijednosti primjenjuje po isteku izuzeća koje je omogućilo oslobađanje od zahtjeva i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 41 (koje god od toga se ranije desi).
121. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan, na datum usvajanja tih standarda ili, kada iskoristi izuzeće koje ga na privremeni period od tri (3) godine oslobađa od obaveze da priznaje i/ili mjeri financijske instrumente, na datum kada izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje istekne i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi), procijeniti na taj datum da li postoje bilo kakve naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti financijskog instrumenta priznatog i/ili izmjerenog u izvještaju o financijskom položaju. Svaki nastali gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u početnom akumuliranom višku ili manjku u periodu u kojem se financijski instrument prizna i/ili izmjeri.
122. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je prospektivno primijeniti zahtjeve u vezi s umanjnjem vrijednosti. To znači da, na datum usvajanja MRSJS-a 41, kada istekne izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje od zahtjeva istekne i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere, takav subjekat mora procijeniti da li postoje bilo kakve naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti financijskog instrumenta. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u

početni akumulirani višak ili manjak na datum usvajanja MRSJS-ova, odnosno u početni akumulirani višak ili manjak izvještajnog perioda u kojem je isteklo izuzeće koje je omogućavalo oslobođanje i/ili su priznati i/izmjereni relevantni financijski instrumenti (koje god od toga se ranije desi).

- 122A. Na datum usvajanja MRSJS-a 41, kada istekne izuzeće koje je omogućavalo oslobođanje od zahtjeva i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove treba, služeći se razumnim i potkrepljivim informacijama do kojih može doći bez nepotrebnih troškova ili napora, utvrditi kreditni rizik na datum početnog priznavanja danog financijskog instrumenta (ili, kod preuzetih obaveza po zajmovima i ugovora o financijskim garancijama, datum kada je subjekat preuzeo nepobitnu obavezu u skladu sa članom 78. MRSJS-a 41) i uporediti ga sa kreditnim rizikom na datum usvajanja MRSJS-ova (vidjeti članove UP350. i UP351. MRSJS-a 41).
- 122B. Pri utvrđivanju da li je došlo do značajnog povećanja kreditnog rizika od početnog priznavanja, subjekat može primijeniti:
- (a) zahtjeve iz točke 82. i točaka od UP179. do UP182. MRSJS-a 41; i
 - (b) oborivu pretpostavku iz točke 83. MRSJS-a 41 za ugovorna plaćanja koja su dospjela a neizmirena više od trideset (30) dana ako će subjekat primijeniti zahtjeve u pogledu umanjenja vrijednosti tako što odredi značajna povećanja kreditnog rizika od početnog priznavanja za te financijske instrumente na osnovu informacija o prekoračenju dospjeća..
- 122C. Ako bi, na datum usvajanja MRSJS-ova, određivanje da li je došlo do značajnog povećanja kreditnog rizika od početnog priznavanja nekog financijskog instrumenta iziskivalo nepotrebne troškove ili napore, subjekat ispravak gubitka priznaje po iznosu jednakom kreditnim gubicima koji se očekuju tokom vijeka trajanja na svaki izvještajni datum dok se taj financijski instrument ne prestane priznavati (osim ako on predstavlja nizak kreditni rizik na datum izvještavanja, u kom slučaju se primjenjuje tačka (a) člana 122B.).

Ugrađeni derivati

- 122E. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan procijeniti da li je ugrađeni derivat potrebno odvojiti od matičnog ugovora i obračunati kao derivat na osnovu uslova koji su postojali na dan kada je subjekat izvorno stupio u dani ugovor ili na dan kada je obavezno izvršiti ponovnu procjenu u skladu sa članom UP109. MRSJS-a 41, koji god od tih datuma pada kasnije.

MRSJS 30 Financijski instrumenti: Objavljivanja

123. Tamo gdje se odluči prezentirati uporedive informacije u skladu sa točkom 78., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne mora prezentirati informacije o vrsti i stepenu rizika koji proističu iz financijskih instrumenata za uporedivi period u svojim prvim prijelaznim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno svojim prvim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima.
124. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan zahtjeve MRSJS-a 30 primijeniti prospektivno od datuma usvajanja tih standarda ili kada isteknu izuzeća koja su ga oslobađala od zahtjeva i/ili kada se relevantni financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 41 (koje god od toga se ranije desi).

MRSJS 31 Nematerijalna imovina

125. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan priznati i/ili izmjeriti interno stvorenu nematerijalnu imovinu ako ona zadovoljava definiciju nematerijalne imovine i kriterije za priznavanje iz MRSJS-a 31, čak i kada je, prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, već teretio takve troškove. Za interno stvorenu nematerijalnu imovinu se ne smije utvrđivati procijenjeni trošak.
126. Član 20. nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da prizna svu imovinu čije priznavanje iziskuju MRSJS-ovi. U skladu s tim, subjekat mora priznati svu interno stvorenu nematerijalnu imovinu ako zadovoljava definiciju nematerijalne imovine i kriterije za priznavanje iz MRSJS-a 31, bez obzira da li je takve troškove teretio prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi.

MRSJS 32 Sporazumi o koncesijama za usluge

Početno mjerenje povezane obaveze

127. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odabere da imovinu koncesije za usluge mjeri služeći se procijenjenim troškom, s njom povezane obaveze treba mjeriti kako slijedi:
- (a) za obaveze prema modelu financijske obaveze, preostale ugovorne novčane tokove uređene obavezujućim sporazumom i stopu propisanu MRSJS-om 32; a
 - (b) za obavezu prema modelu davanja prava operateru, fer vrijednost imovine umanjenu za sve financijske obaveze, usklađenu kako bi odražavala preostali period trajanja sporazuma o koncesiji na usluge.
128. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan priznati i/ili izmjeriti sve razlike između vrijednosti imovine koncesije za usluge i financijske obaveze prema modelu financijske obaveze iz točke 127. u početnom akumuliranom višku ili manjku u periodu u kojem se te stavke priznaju i/ili izmjere.

MRSJS 34 Odvojeni financijski izvještaji, MRSJS 35 Konsolidirani financijski izvještaji i MRSJS 36 Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate

129. Kada kontrolirani subjekat postane subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nakon što to napravi subjekat koji ga kontrolira, izuzev ako se radi o subjektu kojeg kontrolira investicijski subjekat, dužan je u svojim financijskim izvještajima mjeriti svoju imovinu i obaveze bilo po:
- (a) knjigovodstvenim vrijednostima utvrđenim u skladu s ovim MRSJS-om koje bi bile uvrštene u konsolidirane financijske izvještaje tog subjekta koji ima kontrolu, zasnovano na datumu kada kontrolirani subjekat usvoji MRSJS-ove, da nisu izvršena usklađivanja za potrebe postupaka konsolidacije i prema učincima kombinacije u javnom sektoru u sklopu koje je subjekat koji ima kontrolu stekao dati kontrolirani subjekat; ili po
 - (b) knjigovodstvenim vrijednostima koje nalažu ostali MRSJS-ovi, zasnovano na datumu kada kontrolirani subjekat usvoji MRSJS-ove. Te knjigovodstvene vrijednosti bi se razlikovale od onih pod (a)
 - (i) kada izuzeća iz ovog MRSJS-a dovedu do mjerenja koja zavise od datuma usvajanja MRSJS-ova;
 - (ii) kada se računovodstvene politike korištene u financijskim izvještajima kontroliranog subjekta razlikuju od onih koje su korištene u konsolidiranim financijskim izvještajima. Primjera radi, kontrolirani subjekat kao svoju računovodstvenu politiku može primjenjivati model troška iz MRSJS-a 17 a ekonomski subjekat koristiti revalorizacijski model.

Sličnu mogućnost odabira imaju i pridruženi subjekat ili zajednički poduhvat koji postanu subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nakon što to napravi subjekat koji uživa značajan uticaj ili zajedničku kontrolu nad njima.

130. Ako, međutim, subjekat koji ima kontrolu postane subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nakon što to napravi subjekat kojeg kontrolira (odnosno pridruženi subjekat ili zajednički poduhvat), subjekat koji ima kontrolu je dužan, u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, mjeriti imovinu i obaveze kontroliranog subjekta (odnosno pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata) po istoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao i u financijskim izvještajima kontroliranog subjekta (to jeste, pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata), nakon usklađivanja za konsolidaciju i usklađivanja koja predviđa računovodstvo metodom udjela te za učinke kombinacije u javnom sektoru u sklopu koje je subjekat koji ima kontrolu stekao kontrolirani subjekat (odnosno pridruženi subjekat ili zajednički poduhvat), uz uvažavanje izuzeća koja se mogu iskoristiti u smislu ovog MRSJS-a. Slično tome, ako kontrolirani subjekat postane subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove za potrebe svojih odvojenih financijskih izvještaja prije ili kasnije nego to napravi za svoje konsolidirane financijske izvještaje dužan je svoju imovinu i obaveze mjeriti u jednakim iznosima u oba seta financijskih izvještaja, uz uvažavanje izuzeća koja se mogu iskoristiti u smislu ovog MRSJS-a, izuzev za potrebe konsolidacijskih usklađivanja.

MRSJS 35 Konsolidirani financijski izvještaji

131. Subjekt koji ima kontrolu koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan procijeniti da li predstavlja investicijski subjekat na osnovnu činjenica i okolnosti koje postoje na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i izmjeriti svoje ulaganja u svaki kontrolirani subjekat po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit na datum usvajanja tih standarda.

MRSJS 37 Zajednički aranžmani

132. Tamo gdje je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove svoje ulaganje u zajednički poduhvat prema ranijoj računovodstvenoj osnovi obračunavao služeći se proporcionalnom konsolidacijom, to ulaganje u zajednički poduhvat na datum usvajanja standarda mora mjeriti kao zbir knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza koje je ranije proporcionalno konsolidirao, uključujući sav stečeni *goodwill* proistekao iz transakcija sticanja (vidjeti MRSJS 40).
133. Početni saldo ulaganja utvrđen u skladu sa točkom 132. se smatra procijenjenim troškom tog ulaganja kod početnog priznavanja. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora testirati ulaganje na umanjenje vrijednosti kao na datum usvajanja, bez obzira da li postoje naznake da je moglo doći do umanjenja vrijednosti ulaganja. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se usklađuje prema akumuliranom višku ili manjku na datum usvajanja.
134. Ako sabiranje sve ranije proporcionalno konsolidirane imovine i obaveza da negativnu vrijednost neto imovine, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan procijeniti da li ima pravnu ili izvedenu dužnost u odnosu na tu negativnu vrijednost neto imovine i, ako ima, priznati pripadajuću obavezu. Kada zaključi da nema pravnu niti izvedenu dužnost u odnosu na negativnu vrijednost neto imovine, on ne priznaje pripadajuću obavezu, ali usklađuje akumulirani višak ili manjak na datum usvajanja. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora objaviti tu činjenicu, zajedno sa kumulativnim nepriznatim udjelom u gubicima svojih zajedničkih poduhvata kao sa datumom usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

MRSJS 42 Socijalna davanja

- 134A. Na datum usvajanja MRSJS-ova ili, kada iskoristi trogodišnje prijelazno izuzeće, na datum kada izuzeće istekne ili kada se relevantne obaveze priznaju i/ili izmjere u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan utvrditi svoju početnu obavezu na ime programa socijalnih davanja na taj datum u skladu sa MRSJS-om 42.
- 134B. Kada je početna obaveza prema točki 134A. veća ili manja od obaveze priznate i/ili izmjerene na kraju uporedivog perioda prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove priznaje to povećanje/smanjenje u početni akumulirani višak ili manjak u periodu u kojem su te stavke priznate i/ili izmjerene.

Objavljivanja

135. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove kroz financijske izvještaje koji zadovoljavaju zahtjeve ovog MRSJS-a, istovremeno koristeći prijelazne izuzetke i odredbe koji utiču na fer prezentaciju i njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi dužan je unijeti izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti s ovim MRSJS-om u bilješkama uz financijske izvještaje. Tu izjavu mora pratiti izjava da ti financijski izvještaji nisu u potpunosti u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.
136. Tamo gdje iskoristi prijelazna izuzeća iz ovog MRSJS-a, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora objaviti:
- (a) mjeru u kojoj je iskoristio prijelazna izuzeća koja utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja i njegovu mogućnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi; i/ili
 - (b) mjeru u kojoj je iskoristio prijelazna izuzeća koja ne utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja i njegovu mogućnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.
137. U mjeri u kojoj je iskoristio prijelazna izuzeća i odredbe ovog MRSJS-a koji utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi u odnosu na njegovu imovinu, obaveze, prihod i/ili rashode, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan objaviti:
- (a) ostvareni napredak u pravcu priznavanja, mjerenja, prezentiranja i/ili objavljivanja imovine, obaveza, prihoda i/ili rashoda u skladu sa zahtjevima primjenjivih MRSJS-ova;
 - (b) imovinu, obaveze, prihod i/ili rashode koji su priznati i mjereni prema računovodstvenoj politici koja nije dosljedna zahtjevima primjenjivih MRSJS-ova;
 - (c) imovinu, obaveze, prihod i/ili rashode koji nisu mjereni, prezentirani niti/ili objavljeni u prethodnom

izvještajnom periodu, ali se sada priznaju i/ili mjere i/ili prezentiraju i/ili objavljuju;

- (d) vrstu i vrijednost svakog usklađivanja priznatog u izvještajnom periodu; i
- (e) naznaku toga na koji način i do kada namjerava u potpunosti ispoštovati zahtjeve primjenjivih MRSJS-ova.

138. Tamo gdje iskoristi prijelazna izuzeća kako bi uklonio neke od salda, transakcija, prihoda i rashoda i/ili tamo gdje iskoristi trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja svojih udjela u kontroliranim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim poduhvatima iz člana 55., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan objaviti vrstu tih salda, transakcija, prihoda i rashoda te transakcija sa maticom i sa zavisnim subjektima koji su uklonjeni tokom izvještajnog perioda.
139. Tamo gdje nije u mogućnosti prezentirati konsolidirane financijske izvještaje zbog prijelaznih izuzeća i odredbi usvojenih po osnovu točke 58. ili točke 62., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan objaviti:
- (a) razlog zašto ti financijski izvještaji, ulaganja u pridružene subjekte ili udjeli u zajedničkim poduhvatima nisu mogli biti prezentirani kao konsolidirani financijski izvještaji; i
 - (b) naznaku toga na koji način i do kada će biti u mogućnosti da prezentira konsolidirane financijske izvještaje.
140. Zahtjevi u pogledu objavljivanja iz točaka 135. i 139. služe da korisnicima pomognu pratiti napredak subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove u usklađivanju njegovih računovodstvenih politika sa zahtjevima primjenjivih MRSJS-ova tokom prijelaznog perioda.

Objašnjenje prelaska na MRSJS-ove

141. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora objaviti:
- (a) datum usvajanja MRSJS-ova; i
 - (b) informacije i objašnjenja o tome kako se prelazak sa ranije računovodstvene osnove na MRSJS-ove odrazio na njegov iskazani financijski položaj i, kada je primjereno, njegove financijske rezultate i novčane tokove.

Usklađivanja

142. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan u bilješkama uz svoje prve prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima ili prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima prezentirati:
- (a) usklađivanje salda neto imovine/kapitala iskazanih u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom prema početnom saldu neto imovine/kapitala na datum usvajanja MRSJS-ova; i
 - (b) usklađivanje akumuliranog viška ili manjka u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom prema akumuliranom višku ili manjku na datum usvajanja MRSJS-ova.

Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je u svojim ranijim financijskim izvještajima primjenjivao gotovinsku računovodstvenu osnovu nije dužan prezentirati navedena usklađivanja.

143. Ukladijanja prezentirana u skladu sa točkom 142. moraju pružati dovoljno pojedinosti, kako u kvantitativnom tako i kvalitativnom smislu, da bi korisnicima pomogla da razumiju značajna usklađivanja prema početnom izvještaju o financijskom položaju i, kada je primjenjivo, ispravljenom uporedivom izvještaju o financijskim rezultatima prezentiranom u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. Tamo gdje su u drugu javnu dokumentaciju koja se izdaje u vezi sa financijskim izvještajima uvrštena narativna objašnjenja, obavezno je u bilješke unijeti unakrsna upućivanja na tu dokumentaciju.
144. Ako subjekat stekne saznanja o greškama napravljenim prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, kod usklađivanja koja nalaže točka 142. prepravljanja tih grešaka se moraju razgraničiti od promjena računovodstvenih politika.
145. Ako nije prezentirao financijske izvještaje za ranije periode, subjekat mora objaviti tu činjenicu u svojim prijelaznim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno svojim prvim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima.
146. Tamo gdje iskoristi izuzeća iz točaka od 36. do 43. koja mu omogućavaju da u prijelaznom periodu od tri (3) godine

bude oslobođen od priznavanja i/ili mjerenja stavki, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora, u sklopu bilješki, prezentirati usklađivanja stavki koje su priznate i/ili mjerene tokom izvještajnog perioda kada one nisu bile uvrštene u prethodne financijske izvještaje. Ta usklađivanja se moraju prezentirati za svaki period u kojem se nove stavke priznaju i/ili mjere u skladu s ovim MRSJS-om.

147. Usklađivanja prezentirana prema točki 146. moraju davati dovoljno pojedinosti da bi korisnicima omogućila da razumiju koje stavke su priznate i/ili mjerene tokom izvještajnog perioda tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi jedno ili više izuzeća koja ga u prijelaznom periodu od tri (3) godine oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja neke stavke. Ta usklađivanja pojašnjavaju usklađenja prema ranijem izvještaju o financijskom položaju i, kada je primjenjivo, ranijem izvještaju o financijskim rezultatima za svaki period u kojem se nove stavke priznaju i/ili izmjere u skladu s ovim MRSJS-om.

Objavljivanja kod korištenja procijenjenog troška u odnosu na zalihe, ulaganja u nekretnine, nekretnine, postrojenja i opremu, nematerijalnu imovinu, imovinu s pravom korištenja, financijske instrumente ili imovinu koncesije za usluge

148. Kada koristi fer vrijednost ili alternativu iz točaka 64, 67. ili 70 kao procijenjeni trošak zaliha, ulaganja u nekretnine, nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine, imovine s pravom korištenja, financijskih instrumenata ili imovine koncesije za usluge, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove u svojim financijskim izvještajima mora objaviti:

- (a) zbir tih fer vrijednosti, odnosno alternativnih mjernih vrijednosti koje su razmatrane pri utvrđivanju procijenjenog troška;
- (b) zbir usklađivanja prema knjigovodstvenoj vrijednosti priznatoj u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom; i to
- (c) da li je procijenjeni trošak utvrđen na datum usvajanja MRSJS-ova ili tokom prijelaznog perioda.

Objavljivanja kod korištenja procijenjenog troška u odnosu na ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte

149. Kada koristi fer vrijednost kao procijenjeni trošak u svom početnom izvještaju o financijskom položaju za ulaganje u kontrolirani subjekat, zajednički poduhvat ili pridruženih subjekat u svojim odvojenim financijskim izvještajima, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove u tim izvještajima mora objaviti:

- (a) zbir procijenjenog troška ulaganja za koje je procijenjeni trošak fer vrijednost; i
- (b) zbir usklađivanja prema knjigovodstvenoj vrijednosti iskazanoj u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom.

150. Zahtjevi u pogledu objavljivanja iz točaka 148. i 149. moraju se objaviti za svaki period u kojem se priznaju i/ili mjere nove stavke sve dok izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje od tih zahtjeva ne istekne i/ili dok se relevantna imovina ne prizna i/ili ne izmjeri u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

Izuzeća od zahtjeva MRSJS-ova u pogledu objavljivanjem u prijelaznom periodu

151. U mjeri u kojoj je iskoristio izuzeće koje ga u periodu od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja stavki, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan primijeniti bilo koji od s tim povezanih zahtjeva u pogledu prezentacije i/ili objavljivanja koji se tiču takvih stavki i čiju primjenu nalažu MRSJS 1, MRSJS 18 i/ili drugi primjenjivi MRSJS-ovi sve dok izuzeće koje mu je omogućavalo oslobađanje od tih zahtjeva ne istekne i/ili dok se relevantne stavke ne priznaju i/ili ne izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
152. Uz uvažavanje prijelaznih odredbi iz točke 151., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove se potiče da čim prije objavi informacije koje iziskuju MRSJS 1, MRSJS 18 i/ili drugi primjenjivi MRSJS-ovi.

Prijelazne odredbe

153. Tamo gdje je usvojio važeće prijelazne odredbe drugih MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja te standarde mora nastaviti primjenjivati te prijelazne odredbe sve dok ne isteknu i/ili dok se relevantne stavke

ne priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi). Ako takav subjekat odluči usvojiti prijelazna izuzeća iz ovog MRSJS-a, period oslobođenosti od zahtjeva primijenjen kod usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi ne smije prelaziti period oslobađanja od zahtjeva iz ovog MRSJS-a.

Datum stupanja na snagu i prijelazni period

154. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora primijeniti ovaj standard ako su njegovi prvi financijski izvještaji u skladu s tim standardima za period početno sa ili nakon 1. januara/siječnja, 2017. godine. Dopusštena je i ranija primjena.
- 154A. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS-ova“ iz aprila/travnja 2016. godine brisane su točke 7. i 8. Subjekt te izmjene mora primijeniti na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja, 2018. godine. Potiče se i ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja, 2018. godine, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.
- 154B. MRSJS-om 39 *Primanja zaposlenih*, izdanim u julu/srpnju 2016. godine, brisane su točke 36, 102, 104. i 105, te izvršene izmjene i dopune točaka 106. i 107. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 39.
- 154C. MRSJS-om 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, izdanim u januaru/siječnju 2017. godine, izvršene su izmjene i dopune točaka 86, 129, 130. i 132. i uvedene točke 62A, 62B. i 62C. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 40.
- 154D. MRSJS-om 41, izdanim u augustu/kolovozu 2018. godine, izvršene su izmjene i dopune točaka 36, 64, 72, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122. i 124. i uvedene točke 114A, 119A, 119B, 119C, 119D, 122A, 122B, 122C. i 122D. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Potiče se i ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 41.
- 154E. Dokumentom „Unapređenja MRSJS-ova“ iz oktobra/listopada 2018. godine izvršene su izmjene i dopune točaka 78, 79, 123. i 142. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Dopusštena je i ranija primjena.
- 154F. Dokumentom „Unapređenja MRSJS-ova iz 2018. godine“, izdanim u oktobru/listopadu 2018., uvedena je točka 85A. Subjekt je dužan primijeniti tu dopunu na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Dopusštena je i ranija primjena. Ako navedenu dopunu primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i izmjene i dopune MRSJS-a 4 uvrštene u „Unapređenja MRSJS-ova iz 2018. godine“.
- 154G. MRSJS-om 42 *Socijalna davanja*, izdanim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene i dopune točaka 36. i uvedene točke 134A. i 134B. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 42.
- 154H. „Unapređenjima MRSJS-ova iz 2019. godine“, izdanim u januaru/siječnju 2020., izvršene su izmjene i dopune točke 113, uvedena točka 113A. i brisana točka 114. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 41.
- 154I. „Unapređenjima MRSJS-ova iz 2021. godine“, izdanim u januaru/siječnju 2022., uvedena je točka 85B. Subjekt je

dužan primijeniti tu dopunu na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Dopuštena je i ranija primjena. Ako navedenu dopunu primijeni na neki raniji period, subjekat mora objaviti tu činjenicu.

- 154J. MRSJS-om 43, izdanim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune točaka 36, 46, 47, 64, 95. i 148. i naslova ispred točaka 46. 95. i 148, brisana je točka 96. te uvedene točke 96A, 96B, 96C. i 96D. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i ranija primjena. Ako izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

[Brisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 33.

Historijat

- OZ1. Prije izrade MRSJS-a 33 nije bilo standarda koji su se bavili pitanjima koja proističu iz prvog usvajanja MRSJS-ova. Kao rezultat toga, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*/ je u junu/lipnju 2011. godine odobrio projekat u sklopu kojeg je trebalo osmisлити sveobuhvatan set principa koje bi subjekti koristili nakon usvajanja međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (skr. MRSJS-ova).
- OZ2. Iako ovaj MRSJS nudi određene Smjernice za provođenje, navedeni projekat nije obuhvatao izradu detaljnih praktičnih smjernica za prvu primjenu MRSJS-ova. *IPSASB* smatra da, s obzirom da će se posebna pitanja povezana s prvom primjenom tih standarda vjerovatno razlikovati od jedne do druge jurisdikcije i da će subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove polaziti od različitih tačaka zavisno od toga koju računovodstvenu osnovu su ranije koristili, zasebne jurisdikcije moraju učestvovati u izradi dodatnih smjernica za provođenje koje će pomoći prelazak subjekata koji prvi put usvajaju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi na te standarde.
- OZ3. U ovom MRSJS-u je obrađen prelazak sa bilo gotovinske osnove ili obračunske osnove ali prema drugom okviru za izvještavanje, odnosno sa modificirane verzije bilo koje od tih osnova. U skladu s tim, *IPSASB* se složio da projekat ne predstavlja projekat usklađivanja sa međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (skr. MSFI-jevi).
- OZ4. Pri izradi ovog MRSJS-a, međutim, *IPSASB* jeste razmatrao prijelazna izuzeća iz MSFI-ja 1 *Prva primjena međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*, kao i prijelazne odredbe iz postojećeg seta MRSJS-ova.
- OZ5. Pri izradi ovog MRSJS-a, *IPSASB* je usaglasio da, s obzirom da ovaj MRSJS ne predstavlja projekat usklađivanja, sve prijelazne odredbe i izuzeća treba objaviti u sklopu jedne zajedničke publikacije. Za razliku od MSFI-ja 1, *IPSASB* se složio da nikakve prijelazne odredbe i izuzeća ne daje kao dodatke uz sam standard jer bi uvrštavanje odredbi i izuzeća u različite dijelove teksta moglo zbunjivati autore financijskih izvještaja.
- OZ6. Prijelazna izuzeća dana u ovom MRSJS-u zamijeniće brojna prijelazna izuzeća iz drugih MRSJS-ova onda kada se oni počnu primjenjivati.
- OZ7. Pri objavljivanju novih standarda i drugih publikacija, *IPSASB* će razmotriti mogućnost da u ovaj MRSJS uvrsti posebne prijelazne odredbe u cilju oslobađanja subjekata koji prvi put usvajaju MRSJS-ove od određenih zahtjeva. Prijelazne odredbe za subjekte koji već primjenjuju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi će se uvrštavati u nove standarde i publikacije kako se izrađuju.

Djelokrug

- OZ8. Ovaj MRSJS se odnosi na prvu primjenu MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i na period prelaska subjekta na te standarde u onoj mjeri u kojoj iskoristi jedno ili više prijelaznih izuzeća i odredbi iz ovog MRSJS-a. Ovim MRSJS-om subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove se nude oslobađanja kod prezentiranja njihovih financijskih izvještaja i pruža im se mogućnost korištenja određenih izuzeća u prijelaznom periodu.
- OZ9. Ovaj MRSJS nalaže subjektima da postupaju u skladu sa svakim MRSJS-om koji bude na snazi na datum kada usvoje standarde, ali im nudi i ograničena izuzeća od zahtjeva u određenim oblastima gdje to korisnicima donosi veće koristi nego što bi bili troškovi poštivanja predmetnih zahtjeva. Neki od MRSJS-ova se ne smiju primjenjivati retroaktivno, naročito ako to iziskuje prosudbe uprave o ranijim uslovima.

- OZ10. Izuzeća dana u ovom MRSJS-u bi mogla imati primat u odnosu na neke od zahtjeva važećih MRSJS-ova na obračunskoj osnovi tokom prelaska na te standarde.
- OZ11. Datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi je početak izvještajnog perioda u kojem subjekat koji prvi put usvaja te standarde odluči da ih usvoji. Ako, na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja te standarde dobrovoljno odluči iskoristiti jedno ili više izuzeća, odnosno odredbi koji utiču na fer prezentaciju i njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, dužan je u prijelaznom periodu prezentirati prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima. Na kraju prijelaznog perioda, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi mora postupati u skladu sa zahtjevima drugih od tih standarda koji se tiču priznavanja, mjerenja, prezentacije i objavljivanja da bi smio ustvrditi da je ostvarena usklađenost s njima kako to nalaže MRSJS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*, bez obzira što je sam datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi mogao padati prije toga.
- OZ12. Ako se, međutim, na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja te standarde odluči iskoristiti jedno ili više izuzeća, odnosno odredbi koje utiču na fer prezentaciju i njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, on može u prijelaznom periodu prezentirati financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima. Financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima su financijski izvještaji u koje subjekat koji prvi put usvaja te standarde može uvrstiti izričitu i bezrezervnu izjavu da su izvještaji usklađeni sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. Ako subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči da ne koristi izuzeća iz ovog MRSJS-a koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, njegovi prvi financijski izvještaji nakon usvajanja tih standarda mogu ujedno biti i njegovi prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima.

Izrada kriterija za osmišljavanje i procjenjivanje prijelaznih izuzeća

- OZ13. Pri osmišljavanju prijelaznih izuzeća uređenih ovim MRSJS-om, *IPSASB* je ustanovio set kriterija zasnovano na tome kakve potrebe u pogledu informacija bi korisnici vjerovatno mogli imati po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i prelasku na njih, kako su dani u drugom poglavlju *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (u daljem tekstu: *Konceptualni okvir*). Ti kriteriji su korišteni za procjenu ovih prijelaznih odredbi, kao i za procjenu kvalitativnih karakteristika i ograničenja informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene (skr. FION-e) kako su navedeni u trećem poglavlju *Konceptualnog okvira*. Rezultati tih procjena su dani u članovima od OZ14. do OZ19.
- OZ14. Pri osmišljavanju zahtjeva u vezi sa početnim izvještajem o financijskom položaju subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove i razmatranju prijelaznih izuzeća, *IPSASB* se vodio ciljem financijskih izvještaja kako je dan u drugom poglavlju *Konceptualnog okvira*.
- OZ15. Drugo poglavlje *Konceptualnog okvira* navodi da je cilj financijskih izvještaja pružiti informacije o financijskom položaju, rezultatima i promjenama u financijskom položaju subjekta koje široki krug korisnika može koristiti u svrhe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.
- OZ16. Pored navedenog, treće poglavlje *Konceptualnog okvira* daje i kvalitativne karakteristike informacija koje treba uvrstiti u FION-e subjekata javnog sektora. Te kvalitativne karakteristike su relevantnost, vjerno prikazivanje, razumljivost, pravovremenost, uporedivost i potvrdivost. Ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e su značajnost i ekonomičnost.

Kriteriji korišteni za osmišljavanje prijelaznih izuzeća

Fer prezentacija i usklađenost sa MRSJS-ovima

- OZ17. MRSJS 1 nalaže subjektima čiji financijski izvještaji su u skladu sa MRSJS-ovima da u bilješke uz te izvještaje uvrste izričitu i bezrezervnu izjavu o toj usklađenosti. Za financijske izvještaje se ne smije navesti da su u skladu sa MRSJS-ovima ako ne zadovoljavaju sve zahtjeve tih standarda. S obzirom na složenost pitanja koja se vezuju uz prvo usvajanje MRSJS-ova, *IPSASB* je usaglasio da se subjekte u određenim situacijama treba osloboditi od zahtjeva standarda. Oni su se, međutim, složili i oko toga da će se određena oslobađanja odraziti na fer prezentaciju financijskih izvještaja subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove i na njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.
- OZ18. *IPSASB* je usaglasio da treba napraviti razliku između prijelaznih izuzeća koja ne utiču na fer prezentaciju financijskih

izvještaja subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove i onih koja utiču na nju. Pored toga, *IPSASB* se složio i sa tim da će se strukturiranjem standarda na ovaj način autorima financijskih izvještaja pružiti bolje razumijevanje efekata koje će različite prijelazne odredbe i izuzeća imati na njihove izvještaje u prijelaznom periodu. *IPSASB* smatra da bi, jednom kada se napravi opisana razlika, to subjekte koji prvi put usvajaju MRSJS-ove trebalo upozoriti na činjenicu da neće moći tvrditi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi kako to iziskuje MRSJS 1 ako iskoriste određena izuzeća iz ovog MRSJS-a.

- OZ19. *IPSASB* je usaglasio da, tamo gdje iskoriste izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove neće moći dati bezrezervnu izjavu da je ostvarena usklađenost sa tim standardima sve dok izuzeća koja su im omogućila oslobođanje od zahtjeva ne isteknu, odnosno dok se relevantne stavke ne priznaju, izmjere i/ili relevantne informacije ne prezentiraju i/ili objave u financijskim izvještajima u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
- OZ20. Po prijemu komentara na prijedlog MRSJS-a o *prvoj primjeni MRSJS-ova na obračunskoj osnovi*, *IPSASB* se odlučio pojasniti da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove trebaju koristiti prosuđivanje kako bi procijenili u kojoj mjeri iskorištena prijelazna izuzeća i odredbe utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja i na sposobnost tih subjekata da ustvrde da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odabere iskoristiti jedno ili više prijelaznih izuzeća i odredbi koji utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja i na njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, on i dalje može zaključiti da je ostvario fer prezentaciju jer priznavanje i/ili mjerenje stavke, transakcije ili izvještaja koji su predmet izuzeća nisu značajni u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu. Korištenje rasuđivanja da bi se procijenio značaj iskorištenog prijelaznog izuzeća i odredbe u odnosu na financijski izvještaj kao cjelinu mora se procjenjivati na osnovu posebnih okolnosti subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove.
- OZ21. *IPSASB* je usaglasio da se financijski izvještaji prezentirani na kraju prvog izvještajnog perioda u kojem subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi jedno ili više prijelaznih izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi treba nazivati prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima. Razlog je to što takav subjekat neće moći dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa MRSJS-ovima sve dok koristi izuzeća iz ovog MRSJS-a koja utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja i njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.
- OZ22. U svrhu pružanja relevantnih informacija u periodu prelaska na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi, objavljivanja informiraju korisnike o prijelaznim izuzećima koja je iskoristio subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i načinu na koji prelazi sa svoje ranije računovodstvene osnove na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi.
- OZ23. *IPSASB* je napomenuo da, u sklopu prelaska subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove na računovodstvo na obračunskoj osnovi, treba izraditi plan provođenja kako bi se moglo procjenjivati izvještavanje tog subjekta o napretku prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. Objavljivanja o napretku u pravcu priznavanja, mjerenja, prezentiranja i/ili objavljivanja imovine, obaveza, prihoda i/ili rashoda u skladu sa tim planom pružaće korisnicima financijskih izvještaja informacije koje im pomažu razumjeti na koji način i do kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove namjerava ostvariti potpunu usklađenost sa svim zahtjevima primjenjivih MRSJS-ova.

Prezentiranje informacija po prvom usvajanju MRSJS-ova

Prezentiranje uporedivih informacija nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

- OZ24. *IPSASB* je razmatrao i to da li će biti potrebne uporedive informacije po usvajanju MRSJS-ova, s obzirom da trenutne prijelazne odredbe iz MRSJS-a 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* ne iziskuju uporedive informacije u odnosu na financijske izvještaje u sklopu kojih je po prvi put primijenjeno računovodstvo na obračunskoj osnovi u skladu sa MRSJS-ovima.
- OZ25. Pri razmatranju kriterija ekonomičnosti, *IPSASB* je potvrdio da treba zadržati trenutni pristup MRSJS-a 1 prezentaciji uporedivih informacija kako bi se poticalo usvajanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Prema tome, ovaj MRSJS samo potiče pružanje uporedivih informacija a ne nameće zahtjev da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove pružaju takve informacije u svojim prvim prijelaznim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima niti svojim prvim financijskim

izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima.

- OZ26. *IPSASB* se složio da, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči da ne prezentira uporedive informacije, njegovi prvi prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima trebaju uključivati, najmanje, jedan (1) izvještaj o financijskom položaju i početni izvještaj o financijskom položaju na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.
- OZ27. *IPSASB* se složio da, tamo gdje odluči da prezentira uporedive informacije, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove treba prezentirati jedan (a) izvještaj o financijskom položaju s uporedivim informacijama za prethodni period i početni izvještaj o financijskom položaju s početkom izvještajnog perioda koji je prethodio datumu usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.
- OZ28. S obzirom da se i usvajanje trogodišnjeg prijelaznog perioda održava na prezentaciju uporedivih informacija, *IPSASB* se složio da, tamo gdje iskoristi bilo koji od dopuštenih prijelaznih perioda izuzeća, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove treba uskladiti uporedive informacije za godinu nakon datuma usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi kada postanu dostupne informacije o stavkama koje su priznate i/ili mjerene u tom periodu. Uporedive informacije bi se tako retroaktivno usklađivale samo u onoj mjeri u kojoj su dostupne.
- OZ29. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan primijeniti zahtjeve MRSJS-a 1 koji se odnose na objavljivanje uporedivih informacija nakon što prezentira svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima.

Prezentiranje usklađivanja nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

- OZ30. Pri razmatranju toga koje informacije u odnosu na prvu primjenu MRSJS-ova bi bile korisne za korisnike financijskih izvještaja, *IPSASB* se usaglasio da usklađivanja treba prezentirati u bilješkama uz prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima. Prezentacijom usklađivanja pruža se bitna spona između informacija koje su prezentirane prema ranijoj računovodstvenoj osnovi subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove i informacija koje se izrade u skladu sa MRSJS-ovima. Svrha usklađivanja je da ilustriraju usklađenja koje su neophodna da bi se ispoštovali zahtjevi MRSJS-ova na obračunskoj osnovi te to na koji način se prelazak s ranije računovodstvene osnove na MRSJS-ove odrazio na iskazani financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove. Te informacije će biti od koristi korisnicima financijskih izvještaja.
- OZ31. *IPSASB* je razmatrao dvije vrste usklađivanja koja bi se mogla prezentirati – kao prva, usklađivanja početnih salda sa datumom usvajanja MRSJS-ova i, kao druga, usklađivanja s krajem posljednjeg perioda prezentiranog u najnovijim godišnjim financijskim izvještajima subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom.
- OZ32. *IPSASB* je zaključio da bi druga opcija bila previše štetna i da bi trošak prezentiranja tog usklađivanja nadilazio koristi od njega. Zaključili su i da se korisnici vjerovatno ne bi služili takvim usklađivanjem i da te informacije ne bi imale vrijednost predviđanja.
- OZ33. Kao rezultat, usaglašeno je da bi subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove trebali prezentirati samo usklađivanja zaključnih salda prikazanih u skladu sa njihovom ranijom računovodstvenom osnovom prema njihovoj neto imovini/kapitalu u skladu sa MRSJS-ovima za potrebe početnog izvještaja o financijskom položaju. Te informacije bi trebalo prezentirati u bilješkama uz prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno uz prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima.
- OZ34. Ako je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ranije primjenjivao gotovinsku računovodstvenu osnovu, onda on nije prezentirao neto imovinu/kapital. U skladu s tim, *IPSASB* se usaglasio da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove čija ranija računovodstvena osnova je bio novac nisu dužni prezentirati usklađivanje.
- OZ35. Za potrebe zadovoljavanja kvalitativnih karakteristika relevantnosti, razumljivosti i uporedivosti u prijelaznom periodu tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristi izuzeće koje ga oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza, *IPSASB* je razmatrao da li bi takav subjekat trebao biti dužan prezentirati usklađivanje u različitim instancama tokom prelaska na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi.
- OZ36. *IPSASB* se usaglasio da, tamo gdje iskoristi bilo koji od prijelaznih perioda izuzeća, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove treba prezentirati usklađivanja stavki koje su priznate i/ili izmjerene u izvještajnom periodu kada te stavke nisu priznavane niti/ili mjerene u ranijim financijskim izvještajima. To usklađivanje bi trebalo prezentirati u dodatku usklađivanju koje se

prezentira u cilju pojašnjavanja razlika između prethodne računovodstvene osnove subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove i onih stavki koje su priznate i/ili izmjerene u skladu sa MRSJS-ovima u početnom izvještaju o financijskom položaju.

Prezentiranje poređenja budžetiranih i stvarnih informacija u financijskim izvještajima subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove

- OZ37. *IPSASB* je diskutirao i o tome da li bi subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove morali biti dužni da prezentiraju poređenje budžetiranih i stvarnih informacija po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i da li bi takve informacije bile od koristi korisnicima financijskih izvještaja.
- OZ38. *IPSASB* je smatrao da bi to da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nakon usvajanja tih standarda izrađuje budžet prema računovodstvu na gotovinskoj osnovi i prezentira ovo poređenje u svojim prijelaznim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima ili svojim prvim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima moglo biti štetno. Ipak, složili su se da bi takvo poređenje trebalo uvrstiti u financijske izvještaje subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove jer ono predstavlja jedinstvenu odliku MRSJS-ova i unapređuje preuzimanje odgovornosti i donošenje odluka.

Prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima u sklopu financijskih izvještaja subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove

- OZ39. Strane koje su dostavile svoje komentare u periodu predviđenom za to su od *IPSASB*-a tražili da razmotri davanje prijelaznih izuzeća i odredbi za izradu izvještaja o novčanim tokovima u slučajevima kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči iskoristiti trogodišnji period oslobođanja od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine i/ili obaveza. Oni su naveli da se ne čini primjerenim prezentirati izvještaj o novčanim tokovima kada izvještaj o financijskom položaju još nije potpun.
- OZ40. *IPSASB* je potvrdio svoju raniju odluku da ne pruža prijelazna oslobođanja jer korisnicima i u prijelaznom periodu trebaju informacije o novčanim tokovima koje se tiču (a) izvora novčanih tokova, (b) stavki na koje je utrošen novac u izvještajnom periodu i (c) salda novca na kraju izvještajnog perioda.

Usklađivanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i izvještavanja o statistici državnih financija

- OZ41. S obzirom da je cilj ovog standarda da osigura odgovarajuću polaznu tačku za računovodstvo prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, on subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove ne daje konkretna uputstva za usklađivanje tih standarda i izvještavanja o statistici državnih financija. U dokumentu za konsultacije naslovljenom „Smjernice za usklađivanje MRSJS-ova i izvještavanja o statistici državnih financija: Mirenje razlika kroz približavanje i upravljanje“, *IPSASB* se bavi pitanjem gdje bi u sklopu publikacija tog Odbora bilo najbolje obraditi moguća rješenja za usklađivanje sa statistikom državnih financija. Odabirom neke od mogućih politika koje su usklađene sa statistikom državnih financija pri prvom usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi, subjekti koji prvi put usvajaju te standarde bi mogli olakšati izradu visokokvalitetnih i pravovremenih podataka koje će uvrštavati u svoje izvještaje o statistici državnih financija.

Izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi

Prijelazna izuzeća u pogledu priznavanja, mjerenja i klasifikacije nefinancijske imovine

- OZ42. Kada prvi put usvoji MRSJS-ove, subjekat neće obavezno imati sveobuhvatne informacije o postojanju sve imovine pod njegovom kontrolom i može mu trebati vremena da pribavi i objedini odgovarajuću evidenciju da bi mogao obračunati takvu imovinu. S obzirom da se ovo odnosi na subjekte koji ranije nisu koristili obračunsku računovodstvenu osnovu, oni će vjerovatno morati uložiti značajne napore da bi priznali, izmjerili i/ili klasificirali svoju imovinu u skladu sa MRSJS-ovima.
- OZ43. Pri razmatranju oslobođanja od priznavanja imovine za subjekte koji prvi put usvajaju MRSJS-ove, *IPSASB* se prvo osvrnuo na postojeći petogodišnji period oslobođenosti iz MRSJS-a 17. Kako bi potakli subjekte da se pripreme za usvajanje MRSJS-ova prije nego budu morali izraditi svoje prijelazne financijske izvještaje, odnosno prve financijske izvještaje u skladu s tim standardima, usaglasili su da treba dopustiti grace period od najviše tri (3) godine. S obzirom da bi se subjekti za svoj prelazak na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi trebali pripremiti znatno prije njega umjesto da zavise isključivo od perioda oslobođenosti od zahtjeva iz ovog MRSJS-a, *IPSASB* smatra da se lakše nositi sa trogodišnjim prijelaznim periodom i skraćuje period tokom kojeg subjekti neće biti u mogućnosti ustvrditi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima.
- OZ44. *IPSASB* se usaglasio da se propisivanjem trajanja perioda oslobođanja u ovom MRSJS-u, umjesto da se svakoj jurisdikciji omogući da za sebe određuje to trajanje, umanjuju nedosljednosti između jurisdikcija. Pored toga, povećaće se i kredibilnost i

uporedivost financijskih izvještaja u prijelaznom periodu.

- OZ45. *IPSASB* je potvrdio da na oslobađanje od zahtjeva koje omogućava ovaj MRSJS ne bi trebalo gledati kao da predstavlja cijeli postupak usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi već radije kao na posljednju fazu tog postupka. Svrha trogodišnjeg perioda oslobađanja od zahtjeva koji omogućava ovaj MRSJS je da se subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi pomogne da završe prelazak na te standarde. Prije usvajanja ovog MRSJS-a, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi bi se trebao adekvatno pripremiti za prelazak na njih. Složenost i trajanje tog prelaska će zavisiti od ranije računovodstvene osnove subjekta. Na trogodišnji period oslobađanja od zahtjeva ne treba gledati kao na kompletnu fazu usvajanja novih standarda.
- OZ46. Smjernice iz Studije 14. „Prelazak na računovodstvo na obračunskoj osnovi: Uputstva za vlade i organe vlasti“ *IPSASB*-a bi subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove mogle pomoći da isplaniraju prelazak na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi prije usvajanja ovog standarda.
- OZ47. *IPSASB* je predložio da trogodišnji period oslobađanja od zahtjeva treba omogućiti za sljedeću imovinu:
- (a) ulaganja u nekretnine;
 - (b) nekretnine, postrojenja i oprema;
 - (c) biološku imovinu i poljoprivredne proizvode;
 - (d) nematerijalnu imovinu; i
 - (e) imovinu koncesije za usluge.
- OZ48. Po prijemu komentara na prijedlog ovog MRSJS-a, *IPSASB* se složio da dozvoli period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja i za zalihe. Usaglasili su se da, iako su zalihe kratkotrajna imovina koja se realizira, potroši, proda ili iskoristi u okviru radnog ciklusa subjekta, subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove može trebati vremena da svoju imovinu primjereno odredi i raspodjeli na zalihe, ulaganja u nekretnine, odnosno nekretnine, postrojenja i opremu, naročito kada je riječ o zemljištu. Zalihe mogu uključivati i specijalističku imovinu ili velike količine stavki, kao što su medicinska sredstva, za koje treba više vremena da se klasificiraju na odgovarajući način.
- OZ49. Pri razmatranju da li treba omogućiti period oslobađanja od priznavanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda, *IPSASB* je konstatirao da u pojedinim jurisdikcijama može postojati tek malo takve imovine i aktivnosti a u drugima, poput zemalja u razvoju, su oni značajni. Mireći te krajnosti, *IPSASB* je odlučio odobriti trogodišnji period oslobađanja od priznavanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda kako bi se pomoglo onim jurisdikcijama gdje to predstavlja značajno pitanje.
- OZ50. MRSJS 5 subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove dopušta da koriste bilo referentni ili dozvoljeni alternativni način obračunavanja troškova pozajmljivanja nastalih u odnosu na imovinu koja zadovoljava uslove za to. Kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči primjenjivati dozvoljeni alternativni način obračunavanja, tamo gdje on iskoristi trogodišnji prijelazni period oslobađanja od priznavanja određene imovine se može javiti vremenska razlika u odnosu na termin kapitalizacije troškova pozajmljivanja za imovinu koja zadovoljava pripadajuće uslove. Kako bi oslovio te vremenske razlike, kao i zbog toga što se može desiti da nije praktično pribaviti informacije o troškovima pozajmljivanja nastalim prije priznavanja imovine u slučajevima kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi trogodišnji prijelazni period izuzeća, *IPSASB* se složio da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove nisu dužni kapitalizirati troškove pozajmljivanja za imovinu koja zadovoljava pripadajuće uslove za koje datum početka kapitalizacije pada prije datuma usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Zasnovoano na primljenim komentarima na predloženi prednacrt, *IPSASB* je usaglasio i to da ni troškove pozajmljivanja nastale u prijelaznom periodu ne treba kapitalizirati do isteka izuzeća koje je omogućavalo oslobađanje i/ili dok se relevantna imovina ne prizna u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
- OZ51. Po prijemu komentara na predloženi MRSJS, *IPSASB* je odlučio da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove mogu promijeniti svoju računovodstvenu politiku u vezi sa priznavanjem i/ili mjerenjem pojedinih klasa, odnosno kategorija imovine i/ili obaveza onda kada primjenjivi MRSJS-ovi dopuštaju korištenje klasa ili kategorija.

Prijelazna izuzeća u vezi sa mjerenjem nefinancijske imovine

OZ52. *IPSASB* je prepoznao da su neki subjekti možda priznavali nefinancijsku imovinu prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi. Iz tog razloga su smatrali da treba odobriti trogodišnji prijelazni period oslobađanja od mjerenja sve nefinancijske imovine koju su subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove priznavali prema ranijoj računovodstvenoj osnovi. U tom prijelaznom periodu, oni će moći uspostaviti pouzdane modele za primjenu principa MRSJS-ova. Tokom perioda, subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove neće biti dužni mijenjati svoju računovodstvenu politiku u vezi sa mjerenjem te vrste imovine.

Prijelazna izuzeća u vezi sa priznavanjem obaveza

Odnos između standarda koji se tiču imovine i drugih MRSJS-ova

OZ53. Tamo gdje iskoriste jedno ili više prijelaznih izuzeća u vezi sa priznavanjem imovine, subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove će, u sklopu ovog procesa, analizirati vlasničke listove, ugovore i slične sporazume, uključujući ugovore o najmu, kako bi utvrdili koju imovinu treba obračunati i izvršiti njeno mjerenje. Kao posljedica toga, subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove možda neće moći obračunati obaveze po osnovu financijskog najma povezane sa imovinom pod financijskim najmom sve dok ne istekne odobreni prijelazni period oslobađanja od zahtjeva i/ili dok se relevantna imovina ne prizna u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

OZ54. Isto tako, tamo gdje se odluče iskoristiti prijelazno oslobađanje od priznavanje imovine koncesija za usluge u skladu sa MRSJS-om 32, subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove neće moći obračunati pripadajuću obavezu prema modelu financijske obaveze ili modelu dodjele prava operateru sve dok ne istekne dano prijelazno oslobađanje i/ili dok se relevantna imovina ne prizna i/ili izmjeri u skladu sa MRSJS-om 32 (koje god od toga se ranije desi).

OZ55. *IPSASB* se usaglasio da priznavanje obaveza po osnovu financijskog najma i/ili mjerenje obaveza u vezi sa imovinom koncesije za usluge također treba odgoditi dok ne istekne period oslobađanja od zahtjeva u odnosu na relevantnu imovinu i/ili dok se primjenjiva imovina ne prizna i/ili izmjeri.

Priznavanje zaliha uvrštenih u početni trošak nekretnina, postrojenja i opreme

OZ56. *IPSASB* je zaključio da ne treba odobravati prijelazni period oslobađanja od zahtjeva u odnosu na zalihe iz MRSJS-a 19 i da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove trebaju obračunavati sve svoje obaveze od datuma usvajanja tih standarda. Ipak, oni su prepoznali da odgađanje priznavanja i/ili mjerenja nekretnina, postrojenja i opreme utiče na priznavanje i/ili mjerenje određenih zaliha uvrštenih u trošak takve imovine.

OZ57. MRSJS 17 nalaže subjektima da uvrste, kao dio troška stavke nekretnina, postrojenja i opreme, početnu procjenu troškova rasklapanja i uklanjanja stavke i vraćanja područja na kojem se nalazi u prvobitno stanje, što je dužnost koja nastaje po subjektu pri sticanju stavke ili usljed korištenja stavke na određeni period za potrebe koje nisu proizvodnja zaliha tokom tog perioda. MRSJS 17 iziskuje da se dužnost za troškove obračunate u skladu sa MRSJS-om 17 priznaje i mjeri u skladu sa MRSJS-om 19.

OZ58. *IPSASB* se složio da ne bi bilo moguće priznati i/ili izmjeriti zalihe za početnu procjenu troškova rasklapanja i uklanjanja stavke i vraćanja područja na kojem se nalazi u prvobitno stanje dok se relevantna stavka nekretnina, postrojenja i opreme ne prizna i/ili izmjeri u skladu sa MRSJS-om 17. U skladu s tim, odobreno je prijelazni period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja zaliha kako bi se premostila ta vremenska razlika.

MRSJS 39 Primanja zaposlenih

OZ59. *IPSASB* je prepoznao da će priznavanje i/ili mjerenje određenih obaveza iz MRSJS-a 39 predstavljati izazov za mnoge subjekte javnog sektora jer bi se moglo pokazati neophodnim uspostaviti nove i/ili ažurirati postojeće sisteme. U skladu s tim, usaglasili su da subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba omogućiti trogodišnji period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i obaveza povezanih sa planovima definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih. Da bi se izbjeglo davanje iskrivljene slike u izvještaju o financijskom položaju, *IPSASB* je dogovorio i to da svaku imovinu plana treba priznati i/ili mjeriti u isto vrijeme kada i obaveze. Sva ostala primanja zaposlenih treba priznati i/ili mjeriti na datum usvajanja MRSJS-ova.

OZ60. [Brisano.]

MRSJS 42 *Socijalna davanja*

OZ60A. *IPSASB* je izdao MRSJS 42 *Socijalna davanja* u januaru/siječnju 2019. godine. Prepoznali su da bi priznavanje i/ili mjerenje obaveza u vezi sa socijalnim davanjima moglo predstavljati izazov za pojedine subjekte javnog sektora. U skladu s tim, usaglasili su da subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba odobriti period od tri (3) godine u kojem će biti oslobođeni od priznavanja i/ili mjerenja obaveza u vezi sa socijalnim davanjima.

Prijelazna izuzeća u vezi sa priznavanjem i mjerenjem monetarne imovine i/ili obaveza

MRSJS 41 *Financijski instrumenti*

- OZ61. Važeće prijelazne odredbe MRSJS-a 41 ne nude subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove nikakva oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata. S obzirom da će mnogim subjektima javnog sektora trebati određeno vrijeme da odrede i ispravno klasificiraju svoje financijske instrumente, *IPSASB* se usaglasio da subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba omogućiti prijelazni period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata. Odobren je prijelazni period od tri (3) godine, u skladu sa periodima oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja drugih stavki.
- OZ62. Ipak, *IPSASB* je usaglasio da treba napraviti razliku između subjekata koji su ranije priznavali financijske instrumente i onih koji nisu. Smatrali su da su subjekti javnog sektora već priznavali mnoge osnovne financijske instrumente poput novca, dužnika i vjerovnika. U skladu s tim, odobren je trogodišnji period oslobađanja od priznavanja samo financijskih instrumenata koji nisu priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi subjekata koji prvi put usvajaju MRSJS-ove.
- OZ63. Kada je riječ o nemonetarnoj imovini, *IPSASB* je usaglasio da bi isti princip trebalo primjenjivati na priznavanje i/ili mjerenje monetarne imovine i/ili obaveza, to jeste, složili su se da, u mjeri u kojoj su subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove priznavali financijske instrumente prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, treba ih na period od tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova osloboditi od mjerenja i klasificiranja financijskih instrumenata. U tom prijelaznom periodu, subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove će moći uspostaviti pouzdane modele za primjenu principa iz MRSJS-a 41. Tokom perioda će im ujedno biti dopušteno da za mjerenje financijskih instrumenata primjenjuju računovodstvene politike koje se razlikuju od zahtjeva MRSJS-a 41.

Prijelazna izuzeća u vezi sa priznavanjem i mjerenjem prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene

MRSJS 23 *Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)*

- OZ64. Važeće prijelazne odredbe MRSJS-a 23 omogućavaju subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove da ne mijenjaju svoje računovodstvene politike u vezi sa priznavanjem i mjerenje prihoda od poreza u periodu od pet (5) godina. Pored toga, MRSJS 23 takvim subjektima dopušta da ne mijenjaju ni svoje računovodstvene politike u vezi sa priznavanjem i mjerenjem prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene, mimo prihoda od poreza, u periodu od tri (3) godine. On nalaže i to da računovodstvene politike treba mijenjati samo u funkciji njihovog usklađivanja sa MRSJS-om 23.
- OZ65. *IPSASB* je zaključio da će za mnoge subjekte javnog sektora primjena MRSJS-a 23 predstavljati izazov jer se može pokazati neophodnim uspostaviti nove i/ili ažurirati postojeće sisteme. Zbog tih praktičnih izazova, usaglasili su da treba odobriti prijelazni period oslobađanja od pripadajućih zahtjeva. Ipak, prepoznali su da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove trebaju uspostaviti modele koji će pomoći prelazak na računovodstvo na obračunskoj osnovi prije nego usvoje tu obračunsku osnovu. U skladu sa trogodišnjim prijelaznim periodima oslobađanja od priznavanja imovine i/ili obaveza kakvi su uređeni drugim MRSJS-ovima, kao i sa postojećim trogodišnjim periodom oslobođenosti koji MRSJS 23 nudi u odnosu na druge prihode od transakcija koje nisu transakcije razmjene, usaglašeno je da subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba odobriti period od tri (3) godine tokom kojeg će biti oslobođeni od zahtjeva kako bi uspostavili pouzdane modele za priznavanje i mjerenje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene. *IPSASB* smatra da je prijelazni period od tri (3) godine sasvim dovoljan a na taj način se i skraćuje period tokom kojeg subjekti neće moći ustvrditi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi. Subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove će u prijelaznom periodu biti dopušteno da za priznavanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene primjenjuju računovodstvene politike koje nisu u skladu s odredbama MRSJS-a 23.

Izuzeća od zahtjeva u vezi sa prezentiranjem i/ili objavljivanjem u slučajevima kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeće koje ga oslobađa od njih u trogodišnjem prijelaznom periodu

- OZ66. *IPSASB* je prepoznao i složio se da odobravanje trogodišnjeg perioda oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza ujedno podrazumijeva da ne treba postupati prema sa tim povezanim zahtjevima primjenjivih MRSJS-ova koji se tiču prezentacije i/ili objavljivanja s obzirom da neće biti dostupne relevantne informacija. Usaglasili su da se te informacije ne moraju osiguravati sve dok ne isteknu izuzeća koja su omogućavala oslobađanje od zahtjeva, odnosno dok se relevantna imovina i/ili obaveze ne priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
- OZ67. Iz istog razloga, *IPSASB* se složio da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove neće biti dužni ispoštovati pripadajuće zahtjeve MRSJS-a 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* i MRSJS-a 18 *Izvjешtavanje o segmentima* u pogledu objavljivanja.

MRSJS 5 Troškovi pozajmljivanja

- OZ68. Važećim prijelaznim odredbama MRSJS-a 5 subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove se potiču da retroaktivno usklade svoje financijske izvještaje ako nisu priznavali troškove pozajmljivanja prema ranijoj računovodstvenoj osnovi. *IPSASB* se usaglasio da subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove ne žele pružati više izuzeća nego subjektima koji već primjenjuju MRSJS-ove, naročito tamo gdje subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove odluče usvojiti dopušteni alternativni način obračunavanja prema kojem se troškovi pozajmljivanja koji se mogu direktno pripisati sticanju, izgradnji ili proizvodnji imovine koja zadovoljava pripadajuće uslove kapitaliziraju kao dio troška imovine.
- OZ69. Kao rezultat navedenog, *IPSASB* se složio da subjekte koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba poticati da zahtjeve MRSJS-a 5 primjenjuju retroaktivno samo ako usvoje ili promijene svoju računovodstvenu politiku u referentni način obračunavanja. Smatrali su da je davanje ovog oslobađanja neophodno jer retroaktivno pribavljanje danih informacija može dosta koštati i iziskivati značajne napore.
- OZ70. Ipak, *IPSASB* je prepoznao da bi neke informacije mogle biti dostupne subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove, zavisno od njihove ranije računovodstvene osnove. U skladu s tim, usaglašeno je da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove koji usvoje ili promijene svoju računovodstvenu politiku u referentni način obračunavanja trebaju prospektivno primjenjivati principe iz MRSJS-a 5, ali pri primjeni tog standarda mogu odrediti datum koji pada prije datuma usvajanja MRSJS-ova. Ovo oslobađanje se može iskoristiti samo u mjeri u kojoj su predmetne informacije dostupne.
- OZ71. *IPSASB* ne želi ohrabrivati subjekte koji prvi put usvajaju MRSJS-ove da usvoje dopušteni alternativni način obračunavanja. U skladu s tim je usaglašeno da, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove promijeni svoju računovodstvenu politiku u dopušteni alternativni način obračunavanja, sve troškove pozajmljivanja nastale u odnosu na imovinu koja zadovoljava uslove za to prije ili nakon datuma usvajanja MRSJS-ova, za koje datum početka kapitalizacije pada prije datuma usvajanja MRSJS-ova treba priznati retroaktivno kada taj subjekat nije iskoristio prijelazni period od tri (3) godine u kojem je oslobođen od priznavanja i/ili mjerenja imovine.

MRSJS 34 Odvojeni financijski izvještaji, MRSJS 35 Konsolidirani financijski izvještaji i MRSJS 36 Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate

- OZ72. *IPSASB* je razmatrao da li odobriti prijelazni period oslobađanja od zahtjeva koji subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove omogućava da ne prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje po usvajanju MRSJS-ova. Tokom razmatranja tog prijedloga, jedan od argumenata je bio da bi odobravanje takvog izuzeća bilo u suprotnosti sa konceptom izvještajnog subjekta i da ne bi vodilo fer prezentaciji.
- OZ73. U skladu sa navedenim, *IPSASB* je usaglasio da ne treba odobriti period oslobađanja od prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja već, umjesto toga, subjekte koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba na period od tri (3) godine osloboditi od uklanjanja salda, transakcija, prihoda i rashoda između subjekata u sklopu ekonomskog subjekta.
- OZ74. S obzirom da pojedina salda, transakcije, prihodi i rashodi mogu biti poznati po usvajanju MRSJS-ova, subjekti koji prvi put usvajaju te standarde se potiču da uklone poznata salda, transakcije, prihode i rashode.
- OZ75. Iz istog razloga, *IPSASB* se složio da slična izuzeća treba odobriti i tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ima jedan ili više subjekata pod zajedničkom kontrolom u značenju MRSJS-a 8 i tamo gdje ima jedan ili više pridruženih

subjekata u značenju iz MRSJS-a 7.

Pružanje trogodišnjeg oslobađanja u odnosu na početno priznavanje i/ili mjerenje udjela u drugim subjektima

OZ76. Po prijemu komentara na prednacrt, *IPSASB* se usaglasio da subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba pružiti oslobađanje od početnog priznavanja i/ili mjerenja njihovih udjela u drugim subjektima. Konkretno, oslobađanje bi bilo dozvoljeno onim subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove koji na datum usvajanja standarda nisu prikupili sve neophodne informacije kako bi im se dalo više vremena da ispravnije klasificiraju i izmjere svoje udjele u drugim subjektima. Takvo oslobađanje je u skladu s oslobađanjem od zahtjeva koji se tiču financijskih instrumenata.

Prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja tamo gdje se usvoji trogodišnji period oslobađanja u odnosu na početno priznavanje i/ili mjerenje udjela u drugim subjektima i/ili od uklanjanja salda, transakcija, prihoda i rashoda između subjekta

OZ77. U nekim od komentara na prednacrt je izražen stav da bi trebalo odobriti oslobađanje od izrade konsolidiranih financijskih izvještaja tamo gdje subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove odaberu ukloniti neka, ali ne sva salda, transakcije, prihode i rashode između subjekata u sklopu ekonomskog subjekta. *IPSASB* je zaključio da se financijski izvještaji koji se prezentiraju tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi trogodišnje oslobađanje od početnog priznavanja i/ili mjerenja udjela u drugim subjektima i/ili tamo gdje je odabrao da ne uklanja neke ili ni jedan od salda, transakcija, prihoda i rashoda između subjekata ne smiju prezentirati kao konsolidirani financijski izvještaji (a) dok izuzeća koja su omogućila oslobađanje od zahtjeva ne isteknu i/ili (b) dok se salda, transakcije, prihodi i rashodi između subjekata ne uklone i/ili (c) dok se udjeli tog u drugim subjektim primjereno ne priznaju i/ili izmjere. *IPSASB* je usaglasio da treba uvesti zahtjeve u pogledu objavljivanja kojima će se korisnicima financijskih izvještaja pojasniti zašto oni nisu prezentirani kao konsolidirani financijski izvještaji.

OZ78. *IPSASB* je usaglasio da je davanje navedenog pojašnjenja neophodno jer će, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije uklonio salda, transakcije, prihode i rashode između subjekata kako nalaže MRSJS 35, izrada konsolidiranih financijskih izvještaja predstavljati samo sabiranje salda, transakcija, prihoda i rashoda između subjekata unutar ekonomskog subjekta. Takvi izvještaji ne bi bili od koristi za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.

OZ79. Isto tako, ni uklanjanje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u kontrolirani subjekat kako to nalaže MRSJS 35 možda neće biti moguće ako subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije priznavao i/ili mjerio svoje udjele u drugim subjektima kao što nalažu primjenjivi MRSJS-ovi.

MRSJS 40 Kombinacije u javnom sektoru

OZ79A. Pri izradi MRSJS-a 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, *IPSASB* je razmatrao da li odobriti prijelazno oslobađanje subjekata koji prvi put usvajaju MRSJS-ove od priznavanja i/ili mjerenja sve imovine i/ili obaveza povezanih sa kombinacijama u javnom sektoru. Konstatirali su da se MRSJS 40 primjenjuje prospektivno pa, dakle, njegova primjena ne bi od subjekata koji prvi put usvajaju MRSJS-ove iziskivala da usklade svoje računovodstvo za kombinacije u javnom sektoru koje su se desile prije primjene tog standarda. Kombinacija u javnom sektoru, međutim, može nastati i tokom trogodišnjeg perioda oslobađanja subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove od zahtjeva. *IPSASB* je smatrao da se zahtijevanjem od subjekata koji prvi put usvajaju MRSJS-ove da priznaju i izmjere svu imovinu i obaveze povezane sa nekom kombinacijom u javnom sektoru a da se od njih u isto vrijeme ne zahtjeva da priznaju i izmjere svu sličnu imovinu i obaveze korisnicima financijskih izvještaja ne bi pružile korisne informacije.

OZ79B. U skladu sa navedenim, *IPSASB* je usaglasio da u sklopu ovog standarda subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove odobri prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja sve imovine i/ili obaveza povezanih sa kombinacijama u javnom sektoru. Usaglasili su i to da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove ne trebaju priznavati *goodwill* tamo gdje nisu priznali i/ili izmjerili svu imovinu i/ili obaveze povezane sa nekom kombinacijom u javnom sektoru.

Izuzeća koja ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi

Procijenjeni trošak

Procijenjeni trošak za imovinu i/ili obaveze

OZ80. Određena mjerenja u skladu sa MRSJS-ovima su zasnovana na akumuliranju podataka o ranijim troškovima, odnosno drugih

podataka o transakcijama. Kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije ranije prikupljao neophodne informacije, retroaktivno prikupljanje ili procjenjivanje istih bi moglo dosta koštati i/ili biti praktično neizvodivo. U funkciji izbjegavanja prevelikih troškova, ovaj MRSJS subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove dopušta da koriste fer vrijednost kao zamjenu za početni trošak zaliha, ulaganja u nekretnine tamo gdje se subjekat odluči koristiti model troška iz MRSJS-a 16, nekretnina, postrojenja i opreme, financijskih instrumenata i imovine koncesije za usluge na datum usvajanja MRSJS-ova. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeće kojim se u prijelaznom periodu od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine, fer vrijednost predstavlja procijenjeni trošak na datum u okviru prijelaznog perioda kada se dana imovina prizna i/ili izmjeri.

- OZ81. Iako bi se moglo tvrditi da će korištenje fer vrijednosti voditi nedostatku uporedivosti, *IPSASB* je konstatirao da je trošak u pravilu jednak fer vrijednosti na datum sticanja. Prema tome, korištenje fer vrijednosti kao procijenjenog troška imovine znači da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskazuje iste podatke o trošku kao da je stekao imovinu jednake vrijednosti ili jednakog preostalog uslužnog potencijala na datum usvajanja MRSJS-ova. Svako pomanjkanje uporedivosti bi proizlazilo iz sabiranja troškova nastalih na različite datume a ne iz korištenja fer vrijednosti kao procijenjenog troška za određenu imovinu sa nekim datumom. *IPSASB* je stava da se primjenom procijenjenog troška omogućava ekonomično uvođenje MRSJS-ova.
- OZ82. Prema revalorizacijskom modelu iz MRSJS-a 17, ako revalorizira neku imovinu, subjekat mora revalorizirati svu imovinu iz iste klase. To ograničenje onemogućava selektivnu revalorizaciju samo one imovine čija revalorizacija bi dala određeni rezultat. *IPSASB* je razmatrao da li bi slično ograničenje trebalo uvrstiti i u odnosu na utvrđivanje procijenjenog troška. MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* nalažu provođenje testa umanjenja vrijednosti kad god postoje bilo kakve naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti imovine. U skladu s tim, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji koristi fer vrijednost kao procijenjeni trošak za imovinu čija fer vrijednost će vjerovatno biti veća od njenog troška ne smije zanemariti naznake da je nadoknativa vrijednost ili nadoknativa uslužna vrijednost druge imovine možda pala ispod njene knjigovodstvene vrijednosti.
- OZ83. *IPSASB* je razmatrao i okolnosti pod kojima bi se subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove trebalo dopustiti da utvrdi procijenjeni trošak kod prve primjene MRSJS-ova, odnosno gdje bi koristio izuzeće koje ga u prijelaznom periodu od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine. Razmatrali su da li bi korištenje procijenjenog troška trebalo ograničiti samo na situacije kada nisu dostupne informacije o trošku za imovinu ili ga treba dopustiti u svim okolnostima, bez obzira na to da li su informacije o trošku dostupne na datum usvajanja MRSJS-ova ili na datum kada se imovina prizna i/ili izmjeri u onim slučajevima kada je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristio izuzeće koje ga u prijelaznom periodu od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine.
- OZ84. *IPSASB* je odlučio da, kako bi se izbjegla selektivna procjena vrijednosti imovine, korištenje procijenjenog troška treba ograničiti na okolnosti kada nisu dostupne pouzdane informacije o historijskom trošku dane imovine.

Procijenjeni trošak za ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate ili pridružene subjekte

- OZ85. *IPSASB* je usaglasio i to da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove može odabrati da ulaganja u kontrolirani subjekat, zajednički poduhvat ili pridruženi subjekat u svojim odvojenim financijskim izvještajima na datum usvajanja MRSJS-ova mjeri bilo po trošku koji je utvrđen u skladu sa MRSJS-om 6 ili po procijenjenom trošku. Procijenjeni trošak se utvrđuje kao fer vrijednost u skladu sa MRSJS-om 41 *Financijski instrumenti*.

Procijenjeni trošak za nematerijalnu imovinu

- OZ86. Pri razmatranju da li bi subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove trebalo dopustiti da utvrde procijenjeni trošak za nematerijalnu imovinu, *IPSASB* se osvrnuo na važeće prijelazne odredbe MRSJS-a 31. MRSJS 31 subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove dopušta da iskoriste raniju revalorizaciju nematerijalne imovine sa ili prije datuma prelaska na nove standarde kao procijenjeni trošak na datum revalorizacije onda kada je ta revalorizacija u širem smislu uporediva sa fer vrijednošću, troškom ili amortiziranim troškom koji je usklađen da odrazi, primjera radi, promjene općeg ili određenog indeksa cijena. MRSJS 31, međutim, subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove dopušta da procijenjeni trošak utvrde samo kada su zadovoljeni kriteriji u pogledu priznavanja iz MRSJS-a 31 (uključujući pouzdano mjerenje izvornog troška) i kriteriji za revalorizaciju (uključujući postojanje aktivnog tržišta).

- OZ87. *IPSASB* je diskutirao o tome da li je vjerovatno da bi subjekti javnog sektora zadovoljili drugi navedeni kriterij, to jeste postojanje aktivnog tržišta, po prvom usvajanju MRSJS-ova. Prepoznali su da nije uobičajeno da postoji aktivno tržište za nematerijalnu imovinu u javnom sektoru pa bi, prema tome, korištenje pristupa zasnovanog na procijenjenom trošku vjerovatno bilo prilično ograničavajuće. Kao rezultat toga, moglo bi se desiti da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove ne mogu utvrditi procijenjeni trošak za neke stavke nematerijalne imovine poput interno izrađenih informatičkih sistema.
- OZ88. *IPSASB* je razmatrao da li bi trebalo zahtijevati pouzdano mjerenje izvornog troška od subjekata koji prvi put usvajaju MRSJS-ove koji su ranije koristili gotovinsku računovodstvenu osnovu jer bi nekim od njih moglo biti teško odrediti izvorni trošak svoje nematerijalne imovine. Izražen je i argument da bi se moglo desiti i da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koji je prije koristio računovodstvo na obračunskoj osnovi a nematerijalnu imovinu stekao kroz transakciju koja nije transakcija razmjene nije u stanju pouzdano izmjeriti izvorni trošak.
- OZ89. Na osnovu opisanih razmatranja, *IPSASB* je zaključio da pouzdano mjerenje izvornog troška ne bi trebalo uvrstiti kao kriterij za primjenu pristupa zasnovanog na procijenjenom trošku po prvom usvajanju MRSJS-ova.
- OZ90. Prema tome, *IPSASB* je usaglasio da subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove smiju utvrđivati procijenjeni trošak za nematerijalnu imovinu kada taj procijenjeni trošak zadovoljava (a) kriterije za priznavanje iz MRSJS-a 31 (osim kriterija koji se tiče pouzdanog mjerenja) i (b) kriterije za revalorizaciju iz MRSJS-a 31 (uključujući postojanje aktivnog tržišta).
- OZ91. Pri razmatranju da li subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba dopustiti da utvrde procijenjeni trošak za interno stvorenu nematerijalnu imovinu, *IPSASB* je zaključio da bi bilo teško retroaktivno procijeniti vjerovatnoću nastanka očekivanih budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala na osnovu razumnih i potkrepljivih pretpostavki jer uprava ne bi mogla koristiti retrospektivno sagledavanje kod pribavljanja takvih informacija. Zbog nepostojanja pouzdanih informacija na datum usvajanja MRSJS-ova, dogovoreno je da se procijenjeni trošak ne smije utvrđivati za interno stvorenu nematerijalnu imovinu.

Alternativne osnove za mjerenje fer vrijednosti pri utvrđivanju procijenjenog troška

- OZ92. *IPSASB* je razmatrao da li bi neke od revalorizacija izvršenih u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove korisnicima mogle biti relevantnije od izvornog troška i zaključili su da ne bi bilo razumno zahtijevati procjenu troška koja bi bila skupa i iziskivala puno vremena ako su ranije revalorizacije već u skladu sa MRSJS-ovima. Ovaj MRSJS, prema tome, dopušta subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove da revalorizaciju izvršenu prema ranijoj računovodstvenoj osnovi za nekretnine, postrojenja i opremu utvrđene na ili prije datuma usvajanja MRSJS-ova koriste kao procijenjeni trošak. Ovaj pristup se smije koristiti ako je revalorizacija, na datum njenog izvršenja, uporediva sa:
- (a) fer vrijednošću; ili sa
 - (b) troškom ili amortiziranim troškom, kako je primjereno, u skladu sa MRSJS-ovima usklađenim kako bi odrazio, primjera radi, promjene općeg ili određenog indeksa cijena.
- OZ93. Pri utvrđivanju „fer vrijednosti“ treba uzeti u obzir uputstva iz svakog primjenjivog MRSJS-a, tamo gdje su dana. MRSJS 17 navodi da se fer vrijednost u pravilu utvrđuje pozivanjem na dokaze zasnovane na tržištu i to često kroz procjenu vrijednosti. On navodi i da u uslovima kada za mjerenje stavki nekretnina, postrojenja i opreme nisu dostupni dokazi zasnovani na tržištu, subjekti fer vrijednost mogu procijeniti pomoću pristupa zasnovanog na trošku zamjene, trošku ponovne izrade ili uslužnim jedinicama.
- OZ94. *IPSASB* je konstatirao da se kod uputstava u vezi sa fer vrijednošću iz MRSJS-a 16 u obzir uzima samo vrijednost zasnovana na tržištu, kao i da MRSJS 12 nudi tek ograničena uputstva za utvrđivanje fer vrijednosti. Zaključili su da bi, zbog toga što bi subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove moglo biti teško utvrditi fer vrijednost zasnovanu na tržištu za sva ulaganja u nekretnine i sve zalihe, pri utvrđivanju procijenjenog troška za zalihe ili ulaganja u nekretnine možda trebalo razmotriti alternativne mjerne vrijednosti.
- OZ95. *IPSASB* je usaglasio da kada, na datum usvajanja MRSJS-ova ili datum kada se imovina prizna i/ili izmjeri tamo gdje je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristio izuzeće koje ga u trogodišnjem prijelaznom periodu oslobađa od

priznavanja i/ili mjerenja određene imovine, nisu dostupni pouzdani dokazi fer vrijednosti zasnovani na tržištu, taj subjekat pri utvrđivanju procijenjenog troška može uzeti u obzir sljedeće alternativne mjerne vrijednosti:

- (a) za zalihe, sadašnji trošak zamjene; a
- (b) za ulaganja u nekretnine specijalističke prirode, amortizirani trošak zamjene.

Utvrđivanje procijenjenog troška kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi trogodišnji prijelazni period izuzeća

OZ96. *IPSASB* je zaključio da, u mjeri u kojoj odabere iskoristiti jedno ili više prijelaznih izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja imovine, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove možda neće moći retroaktivno uskladiti vrijednost te imovine na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. Retroaktivno usklađivanje vrijednosti bi iziskivalo razmatranje cijene imovine i drugih tržišnih faktora koji su postojali na datum usvajanja tih standarda, uključujući to da li su postojale ikakve naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti predmetne imovine.

OZ97. *IPSASB* je zaključio da to ne bi bilo ekonomično i, u skladu s tim, usaglasio da, tamo gdje iskoristi izuzeće koje mu omogućava oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja imovine u prijelaznom periodu od tri (3) godine, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove smije utvrditi procijenjeni trošak za tu imovinu u bilo kom trenutku u toku tog trogodišnjeg perioda. Sva usklađivanja proistekla iz priznavanja te imovine se priznaju na teret početnog akumuliranog viška ili manjka u godini u kojoj je imovina priznata i/ili izmjerena.

MRSJS 18 Izvještavanje o segmentima

OZ98. *IPSASB* je razmatrao da li subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove odobriti oslobađanje od prezentiranja informacija o segmentima. Usaglasili su da, bez obzira na činjenicu da bi informacije o segmentima mogle biti korisne, subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba omogućiti period oslobođenosti od zahtjeva da ih prezentiraju jer se informacije koje se koriste za prezentiranje o segmentima moraju nadovezivati na informacije koje su već uvrštene u financijske izvještaje.

OZ99. S obzirom da je *IPSASB* usaglasio da odobri trogodišnji prijelazni period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i obaveza, informacije potrebne da se prezentiraju informacije o segmentima bi mogle biti dostupne tek kada izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje istekne ili kada se relevantne stavke priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi). S obzirom da bi se moglo desiti da nisu dostupne relevantne i pouzdane informacije da se tokom prijelaznog perioda prezentiraju smisleni izvještaji o segmentima i da prezentacija izvještaja o segmentima nije obavezno prioritet korisnika tokom prelaska na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi, usaglašeno je da trogodišnji period izuzeća treba odobriti i u odnosu na prezentaciju informacija o segmentima.

OZ100. *IPSASB* je zaključio da je opisano oslobađanje primjereno i zbog toga što su informacije o segmentima tek dodatak obaveznim informacijama o elementima koji se prezentiraju u financijskim izvještajima.

MRSJS 20 Objavljivanje povezanih strana

OZ101. Dajući subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove vremena da dođu do više informacija o svojim odnosima i transakcijama sa povezanim stranama, *IPSASB* se usaglasio da sa objavljivanjem odnosa i transakcija sa povezanim stranama te informacija o ključnom upravljačkom osoblju treba postupati na isti način kao i sa zahtijevanim uklanjanjem salda, transakcija, prihoda i rashoda između subjekata iz MRSJS-ova 6, 7 i 8.

OZ102. U skladu sa navedenim, ovaj MRSJS uređuje prijelazno trogodišnje izuzeće od objavljivanja odnosa sa povezanim stranama, transakcija sa povezanim stranama i informacija o ključnom upravljačkom osoblju.

MRSJS 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac i MRSJS 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac

OZ103. *IPSASB* je prepoznao da je moguće da su subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove za priznavanje i poništenje gubitaka od umanjenja vrijednosti koristili računovodstvenu politiku koja se razlikuje od zahtjeva MRSJS-ova 21 i 26, odnosno da uopće nisu razmatrali umanjenje vrijednosti. Po usvajanju MRSJS-ova, može biti teško utvrditi vrijednost usklađivanja proisteklih iz retroaktivne primjene izmjene računovodstvene politike, s obzirom da to iziskuje retroaktivno sagledavanje.

OZ104. Kao rezultat navedenog, *IPSASB* je usaglasio da MRSJS-ove 21 i 26 treba primjenjivati prospektivno, ali da se od subjekata

koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba zahtijevati da u početnom izvještaju o financijskom položaju procijene da li je aktivirana neka od naznaka umanjenja vrijednosti u odnosu na njihovu imovinu koja stvara novac i njihovu imovinu koja ne stvara novac.

OZ105. *IPSASB* je razmatrao dva moguća rješenja u pogledu priznavanja učinka gubitka od umanjenja vrijednosti po prvom usvajanju MRSJS-a 21, odnosno MRSJS-a 26. Prvo rješenje je bilo da se takva imovina mjeri po njenoj nadoknadivoj vrijednosti ili nadoknadivoj uslužnoj vrijednosti i dobivana mjerna vrijednost koristi kao procijenjeni trošak. Konstatirali su da bi učinak korištenja tog rješenja mogao značiti da umanjenja od umanjenja vrijednosti ne bude moguće poništiti u budućnosti pa se ono, dakle, nije smatralo primjerenim.

OZ106. Drugo rješenje, koje pruža pouzdanije informacije, je da se imovina mjeri po njenoj nadoknadivoj vrijednosti ili nadoknadivoj uslužnoj vrijednosti a učinak iskaže u neto imovini/kapitalu. *IPSASB* je podržao ovo rješenje.

Tempiranje testiranja imovine na umanjenje vrijednosti kada subjekat iskoristi period oslobođanja od priznavanja imovine

OZ107. *IPSASB* je zaključio da bi, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeće kojim se oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja imovine, moglo biti teško retroaktivno uskladiti vrijednost te imovine na datum usvajanja MRSJS-ova. Subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove bi moglo biti teško da utvrdi iznos usklađivanja koja bi bilo zahtijevana na osnovu umanjenja vrijednosti koje je potencijalno postojalo, odnosno nije postojalo na datum prelaska na nove standarde.

OZ108. U skladu sa navedenim, *IPSASB* se usaglasio da MRSJS 21 i MRSJS 26 treba primjenjivati prospektivno od datuma kada prijelazna izuzeća koja su subjekat oslobađala od relevantnih zahtjeva isteknu ili od datuma kada se relevantna imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa primjenjivima MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

MRSJS 39 Primanja zaposlenih

OZ109. Prilikom izrade MRSJS-a 33, *IPSASB* je usaglasio i to da, kada iskoristi izuzeće kojim se oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja obaveza, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove treba prospektivno davati informacije o sadašnjoj vrijednosti obaveze po osnovu definiranih primanja, fer vrijednosti imovine plana i suficitu ili deficitu plana za tekući i prethodna četiri (4) godišnja perioda, kao i usklađivanja koja nalaže MRSJS 25. MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* je izdan u julu/srpnju 2016. godine. Njime je brisana točka 107. ovog standarda s obzirom da zahtjev iz tačke (p) člana 141. MRSJS-a 25 da se objave informacije o iskustvenim usklađivanjima nije usvojen u sklopu MRSJS-a 39.

MRSJS 28 Financijski instrumenti: Prezentacija

OZ110. MRSJS 28 nalaže subjektima da, na početku važenja sporazuma, podijele složene financijske instrumente na zasebne komponente obaveze i kapitala. Zaključeno je da bi razdvajanje ta dva dijela previše koštalo a korisnicima financijskih izvještaja ne bi pružilo relevantne informacije kada komponenta složenog instrumenta koja se odnosi na obavezu ne bi više bila neizmirena na datum usvajanja MRSJS-ova. Kao rezultat toga, ovaj MRSJS propisuje da, u slučajevima kada komponenta obaveze na datum usvajanja MRSJS-ova više nije neizmirena, subjekti koji prvi put usvajaju MRSJS-ove ne trebaju razdvajati kumulativnu kamatu na komponentu obaveze od komponente neto imovine/kapitala.

MRSJS 41 Financijski instrumenti

OZ111. *IPSASB* je zaključio da, s obzirom da u većini slučajeva nije praktično izvodivo retroaktivno primijeniti principe koji se tiču umanjenja vrijednosti, umanjenje vrijednosti financijskih instrumenata treba primijeniti prospektivno. Ovo izuzeće je dosljedno sa izuzećem za imovinu koja ne stvara novac i imovinu koja stvara novac prema MRSJS-ovima 21 i 26.

MRSJS 30 Financijski instrumenti: Objavljivanja

OZ112. *IPSASB* je zaključio da bi, kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije objavljivano informacije o financijskim instrumentima i vrsti i stepenu rizika koji proističu iz financijskih instrumenata prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, pribavljanje takvih informacija moglo dosta koštati i da, prema tome, ne bi bilo izvodivo.

OZ113. U skladu sa navedenim, *IPSASB* se složio da zahtjeve u pogledu objavljivanja o financijskim instrumentima treba primjenjivati prospektivno od datuma usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja te standarde iskoristi

izuzeće koje ga u periodu od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja financijske imovine, od datuma kada to izuzeće istekne ili kada se relevantne stavke priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

OZ114. U mjeri u kojoj subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči prezentirati uporedive informacije, usaglašeno je da nije dužan prezentirati uporedive informacije za objavljivanja koja se tiču vrste i stepena rizika koji proističu iz financijskih instrumenata za uporedivi period jer bi pribavljanje takvih informacija moglo dosta koštati i, prema tome, biti neizvodivo.

MRSJS 31 Nematerijalna imovina

OZ115. Kod prve primjene MRSJS-ova, subjekat koji prvi put usvaja te standarde je dužan priznati svu imovinu i obaveze čije priznavanje MRSJS-ovi nalažu. MRSJS 31 propisuje da ranije izdatke za nematerijalnu imovinu početno priznavane kao rashod ne treba priznavati u sklopu troška nematerijalne imovine na kasniji datum.

OZ116. *IPSASB* je zaključio da, s obzirom da je moguće da su prije usvajanja MRSJS-ova troškove nastale za nematerijalnu imovinu obračunavali kao rashod prema svojoj ranijoj obračunskoj osnovi, subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba dopustiti da priznaju svu nematerijalnu imovinu koja ispunjava kriterije za priznavanje i druge kriterije iz MRSJS-a 31 (odnosno to da postoji određiva kontrola nad imovinom i da će se u subjekat prilivati buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji se mogu pripisati imovini), čak i kada su takvi troškovi eventualno obračunavani kao rashod prije usvajanja MRSJS-ova. Ipak, potvrdili su da takvu imovinu treba priznavati kao nematerijalnu imovinu samo kada su dostupne pouzdane informacije o trošku i kada za nju postoji aktivno tržište na datum usvajanja MRSJS-ova.

Udjeli u drugim subjektima

OZ117. *IPSASB* je razmatrao da li bi MRSJS 33 trebao upućivati na MRSJS 6 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS 7 *Ulaganja u pridružene subjekte* i MRSJS 8 *Udjeli u zajedničkim poduhvatima*, kao i na MRSJS 34 *Odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MRSJS 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*, koji su objavljeni u januaru/siječnju 2015., predviđajući 1. januar/siječanj 2017. kao datum stupanja na snagu i dopuštajući raniju primjenu. Konstatirali su da bi, s obzirom da je objavljivanje MRSJS-a 33 predviđeno za januar/siječanj 2015. godine, svi subjekti koji ga usvoje i odluče iskoristiti trogodišnja izuzeća bili dužni primijeniti MRSJS-ove 34, 35 i 36 do isteka prijelaznog perioda. *IPSASB* je zauzeo stav da nije naročito vjerovatno da bi subjekti koji usvoje MRSJS 33 prije januara/siječnja 2017. usvojili i MRSJS-ove 6, 7 i 8 jer bi to nalagalo i prelazak na MRSJS-ove 34, 35 i 36 ubrzo nakon toga. U skladu s tim, *IPSASB* je zaključio da u MRSJS 33 ne treba uvrštavati odredbe koje se odnose na MRSJS-ove 6, 7 i 8.

Izmjene MRSJS-a 33 proistekle iz dokumenta *IPSASB*-a „Primjenjivost MRSJS-ova“, izdanog u aprilu/travnju 2016. godine

OZ118. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. godine izdao dokument pod naslovom „Primjenjivost MRSJS-ova“, kojim se u svim MRSJS-ovima mijenjaju sljedeća upućivanja:

- (a) brišu se uobičajeni članovi iz dijela o djelokrugu svakog standarda koji propisuju primjenjivosti MRSJS-ova na „subjekte javnog sektora koji nisu javna preduzeća“;
- (b) pojam „javna preduzeća“ se zamjenjuje pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje je to primjereno; i
- (c) vrše se izmjene i dopune člana 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS-ovi.

Razlozi za te izmjene i dopune su objašnjeni u Osnovama za donošenje zaključaka iz MRSJS-a 1.

Izmjene MRSJS-a 33 proistekle iz „Unapređenja MRSJS-ova iz 2018. godine“

OZ119. Nakon izdavanja MRSJS-a 33, *IPSASB*-u je skrenuta pažnja na činjenicu da dionici nisu sigurni da li se izuzeće od davanja uporedivih informacija odnosi na prve financijske izvještaje koji se izdaju nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi ili na sve financijske izvještaje koji se izdaju u prijelaznom periodu. Točka 77. je upućivala na „prve prijelazne financijske izvještaje subjekta u skladu sa MRSJS-ovima“ a ostali članovi na „prijelazne financijske izvještaje subjekta u skladu sa MRSJS-ovima“. *IPSASB* se složio da izmijeni ostale članove kako bi bilo jasnije da se izuzeće odnosi samo na prve financijske izvještaje koji se izdaju nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

OZ120. *IPSASB* je prošao kroz zahtjeve iz tumačenja br. 22 *Transakcije u stranim valutama i avansne naknade* Odbora za tumačenja IFRS fondacije /engl. skr. *IFRIC*/, koje je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/ izdao u decembru/prosincu 2016. godine, kao i kroz razmatranja *IFRIC*-a u sklopu postizanja konsenzusa danog u Osnovama za donošenje zaključaka u tom tumačenju. *IPSASB* se, generalno uzevši, složio da ne postoje razlozi svojstveni javnom sektoru da se zahtjevi *IFRIC* tumačenja br. 22 ne uvrste u MRSJS 4 *Efekti promjena kurseva stranih valuta*, te su usaglasili da ih unesu u Dodatak A tog standarda. *IPSASB* je primijetio da subjekti zahtjeve iz Dodatka A smiju primjenjivati prospektivno te, u skladu s tim, dogovorio da se od subjekata koji prvi put usvajaju MRSJS-ove ne treba tražiti da ih primjenjuju na imovinu, rashode i prihode iz djelokruga Dodatka A početno priznate prije datuma usvajanja MRSJS-ova.

Izmjene MRSJS-a 33 proistekle iz „Unapređenja MRSJS-ova iz 2019. godine“

OZ121. Izmjenama i dopunama točaka 113, 113A. i 114. ažuriraju se uputstva o klasifikaciji financijskih instrumenata po početnom usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi kao posljedica MRSJS-a 41 *Financijski instrumenti*, koja su nenamjerno izostavljena kada je izdan MRSJS 41. *IPSASB* je odlučio te neznatne izmjene i dopune uvrstiti u „Unapređenja MRSJS-ova iz 2019. godine“.

Izmjene MRSJS-a 33 proistekle iz dokumenta „COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu“

OZ122. *IPSASB* je u januaru/siječnju 2020. objavio „Unapređenja MRSJS-ova iz 2019. godine“, koja su sadržala izmjene i dopune MRSJS-a 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*. U trenutku kada su te izmjene i dopune finalizirane, Odbor je odlučio da ih subjekti trebaju primjenjivati u godišnjim financijskim izvještajima koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2022. godine.

OZ123. U junu/lipnju 2020. godine, *IPSASB* je diskutirao o efektima pandemije uzrokovane virusom COVID-19 na financijsko izvještavanje. Konstatirali su da je pandemija značajno opteretila resurse koje bi subjekti javnog sektora inače usmjerili za provedbu navedenih izmjena i dopuna.

OZ124. Odbor je zaključio da bi se odgađanjima u periodu značajnog remećenja uobičajenih uslova subjekti javnog sektora rasteretili određenih poslova, što im je veoma potrebno. U skladu s tim, predložili su da se datum stupanja izmjena i dopuna na snagu odgodi za godinu dana.

OZ125. Odbor nije predložio nikakve dalje promjene izmjena i dopuna osim pomjeranja njihovog datuma stupanja na snagu. Ranija primjena tih izmjena i dopuna i dalje je dopuštena.

Izmjene MRSJS-a 33 proistekle iz „Unapređenja MRSJS-ova iz 2021. godine“

OZ126. *IPSASB* je prošao kroz izmjene i dopune MSFI-ja 1 *Prva primjena međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* uvrštene u „Godišnja unapređenja IFRS® standarda“ (2018-2020.), koja je *IASB* izdao u maju/svibnju 2020. godine, i kroz *IASB*-ovo obrazloženje uvođenja tih izmjena i dopuna kako je dano u Osnovama za donošenje zaključaka, te se usaglasio da ne postoje razlozi svojstveni javnom sektoru zbog kojih se te izmjene i dopune ne bi trebale usvojiti.

Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 33.

SP1. Svrha ovih Smjernica za provođenje je da ilustriraju određene aspekte zahtjeva MRSJS-a 33.

Datum usvajanja MRSJS-ova

SP2. Datum usvajanja MRSJS-ova je datum kada subjekat prvi put primijeni MRSJS-ove na obračunskoj osnovi u izradi svojih financijskih izvještaja.

SP3. Prije usvajanja ovog MRSJS-a, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi se mora adekvatno pripremiti za prelazak na te standarde. Smjernice iz Studije 14. „Prelazak na računovodstvo na obračunskoj osnovi: Uputstva za vlade i organe vlasti“, koje je izdao *IPSASB*-e, subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove na obračunskoj osnovi mogu pomoći da

isplaniraju prelazak na njih. Prema tome, na oslobađanja od zahtjeva uređena ovim MRSJS-om ne smije se gledati kao da predstavljaju cijeli postupak usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi već radije kao na posljednju fazu tog postupka.

- SP4. Dakle, datum usvajanja MRSJS-ova za subjekat koji prvi put usvaja te standarde će biti početak izvještajnog perioda u kojem odluči usvojiti MRSJS-ove na obračunskoj osnovi i za koji prezentira svoje prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima. Na primjer, ako subjekat odluči MRSJS-ove na obračunskoj osnovi primijeniti od 1. januara/siječnja 20X1. za svoj izvještajni period koji završava 31. decembra/prosinca 20X1., datum usvajanja MRSJS-ova je 1. januar/siječanj 20X1. godine.

Prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima

- SP5. Na datum usvajanja MRSJS-ova, subjekat koji prvi put usvaja te standarde može iskoristiti jedno ili više izuzeća iz MRSJS-a 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*. Neka od izuzeća iz MRSJS-a 33 utiču na fer prezentaciju financijskih izvještaja subjekta i na njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi (Dodatak A daje popis prijelaznih izuzeća i odredbi koje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora i/ili može iskoristi po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi i ilustrira da li će se to odraziti na fer prezentaciju i sposobnost subjekta da ustvrdi da je ostvarena usklađenost s tim standardima).
- SP6. S obzirom da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi koji je iskoristio izuzeća iz MRSJS-a 33 ne može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa tim standardima, financijski izvještaji koji se prezentiraju za prvi period nakon usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi se nazivaju „prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima“.
- SP7. Primjera radi, ako kod usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi od 1. januara/siječnja 20X1. iskoristi prijelazno izuzeće koje ga oslobađa obaveze priznavanja određenih stavki nekretnina, postrojenja i opreme, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi na kraju svog prvog izvještajnog perioda, to jeste, 31 decembra/prosinca 20X1. godine. Iz tog razloga, financijski izvještaji koji se izrade za prvi izvještajni period se nazivaju „prvi prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima“.
- SP8. Financijski izvještaji koji se prezentiraju u prijelaznom periodu prije nego izuzeća koja su subjekat oslobađala od određenih zahtjeva isteknu i/ili se relevantne stavke priznaju i/ili izmjere u financijskim izvještajima u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima nazivaju se „prijelazni financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima“.

Osnove za izradu prijelaznih financijskih izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima

- SP9. Kako je navedeno u članu 27. MRSJS-a 33, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koji se odluči iskoristiti jedno ili više izuzeća iz ovog standarda možda neće moći dati izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi koju nalaže MRSJS 1. Tokom prijelaznog perioda, ta činjenica se naglašava korisnicima financijskih izvještaja kroz prezentiranje „osnova za izradu“ u tim izvještajima.
- SP10. Ilustracije radi, ako se subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči iskoristiti prijelazno izuzeće koje mu omogućava da u periodu od tri (3) godine prizna i/ili izmjeri ulaganje u nekretnine, u „osnove za izradu“ u financijskim izvještajima tokom prijelaznog perioda bi se moglo uvrstiti sljedeće pojašnjenje:

Osnove za izradu

Financijski izvještaji su izrađeni u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ovima). MRSJS 33 omogućava subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove da u periodu do najviše tri (3) godine priznaju i/ili izmjere određenu imovinu i/ili obaveze.

Tokom svog prelaska na MRSJS-ove na obračunskoj osnovi, subjekat javnog sektora X je iskoristi to prijelazno izuzeće za ulaganja u nekretnine. Iz tog razloga, on nije u mogućnosti uvrstiti izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi kod izrade svojih prijelaznih financijskih izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima u ovom izvještajnom periodu. Subjekt javnog sektora X namjerava priznati i/ili izmjeriti ulaganja u nekretnine do 20X3. godine.

Prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima

- SP11. Prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima subjekta koji prvi put usvaja te standarde su prvi set financijskih

izvještaja koje prezentira u kojima da izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.

- SP12. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne može izraditi svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima dok ne isteknu izuzeća iz MRSJS-a 33 koja su omogućavala oslobođanje koje utiče na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima, odnosno dok relevantne stavke ne budu priznate i izmjerene i/ili relevantne informacije prezentirane i/ili objavljene u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
- SP13. Nadovezujući se na primjer iz člana SP5., prijelazna izuzeća koja su omogućavala oslobođanje od priznavanja određenih stavki nekretnina, postrojenja i opreme ističu nakon tri godine, tačnije, 31.12.20X3. godine. Pod pretpostavkom da nije iskoristio nikakvo drugo prijelazno izuzeće iz MRSJS-a 33 koje utiče na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima i da prizna i/ili izmjeri stavke nekretnina, postrojenja i opreme tokom prijelaznog perioda, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima prezentira za period završno sa 31.12.20X3. godine.
- SP14. Ako subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije iskoristio izuzeća iz MRSJS-a 33 koja utiču na fer prezentaciju i njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, njegovi prvi financijski izvještaji na obračunskoj osnovi će ujedno biti i njegovi prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima.

Da ilustriramo:

Vremenska dinamika prvog usvajanje MRSJS-ova (pod pretpostavkom da subjekt odluči iskoristiti trogodišnje prijelazno oslobođanje od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine)

Subjekt MRSJS-ove na obračunskoj osnovi usvaja 01.01.20X0. godine tako što primijeni MRSJS 33 *Prva primjena MRSJS-ova na obračunskoj osnovi*.

Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove odlučuje iskoristiti trogodišnje oslobođanje od priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme. Pretpostavimo da ne koristi nikakav drugi period oslobođanja. Pored toga, on bira prezentirati uporedive informacije.

Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove priznaje sve nekretnine, postrojenja i opremu do 31.12.20X2. godine.

Procjene

- SP15. Član 23. MRSJS-a 33 propisuje da procjene subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove izrađene u skladu sa tim standardima na datum usvajanja standarda moraju biti u skladu sa procjenama koje je izradio na kraju uporedivog perioda prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi (nakon usklađivanja kako se odrazile sve razlike između računovodstvenih politika), osim kada postoje objektivni dokazi da su te procjene bile pogrešne. Subjekt može nakon datuma usvajanja MRSJS-ova primiti informacije o procjenama koje je izvršio prema svojoj ranijoj obračunskoj osnovi. Član 24. predviđa da subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove sa prijemom takvih informacija postupa kao sa događajima nakon izvještajnog perioda koji ne iziskuju usklađivanje u skladu sa MRSJS-om 14 *Događaji nakon izvještajnog perioda*.
- SP16. Pretpostavimo, na primjer da je datum usvajanja MRSJS-ova subjekta koji prvi put usvaja te standarde 01.01.20X3. i da nove informacije primljene 15.07.20X4. nalažu promjenu procjene napravljene prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi 31.12.20X3. godine. Subjekt ne odražava te nove informacije u svom početnom izvještaju o financijskom položaju (osim kada procjene nalažu usklađivanje svih razlika u računovodstvenim politikama ili kada postoje objektivni dokazi da su bile pogrešne). Umjesto toga, on nove informacije odražava u suficitu ili deficitu za godinu završno sa 31.12.20X4. godine.

Prijelazna izuzeća koja omogućavaju trogodišnji period oslobođanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza

- SP17. MRSJS 33 subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove nudi trogodišnji period oslobođanja od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine i obaveza. Kada iskoristi to izuzeće, takav subjekt mora razmotriti i analizirati vlasničke listove, ugovore i druge slične sporazume pri obračunavanju i klasifikaciji te imovine u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima.
- SP18. Pretpostavimo, na primjer, da subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi kontrolira širok spektar nekretnina, postrojenja i opreme kada usvoji te standarde 01.01.20X1. godine. Ako iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje niti/ili mjeri nekretnine, postrojenja i opremu, subjekt može priznati i/ili izmjeriti te nekretnine, postrojenja i opremu u prijelaznom periodu od 01.01.20X1. do 31.12.20X3. godine. Ako se nekretnine, postrojenja i oprema priznaju, primjera radi, 01.04.20X2., subjekt usklađuje početni akumulirani višak ili manjak 01.01.20X2. godine. Član 142. MRSJS-a 33 nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da, u sklopu bilješki uz

financijske izvještaje, navede usklađivanja prema akumuliranom višku ili manjku sa 31.12.20X1. (to jeste, početno stanje sa 01.01.20X2.) za nekretnine, postrojenja i opremu priznate 01.04.20X2. godine.

- SP19. Tamo gdje iskoristi trogodišnji period oslobođenosti od zahtjeva, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne prestaje priznavati bilo koju imovinu i/ili obaveze koji su priznavani prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, osim ako mora postupiti drugačije prema nekom zahtjevu MRSJS-ova. Sva usklađivanja imovine i/ili obaveza priznatih prema ranijoj računovodstvenoj osnovi subjekta se moraju uskladiti tokom prijelaznog perioda prema početnom akumuliranom višku ili manjku perioda u kojem je predmetno usklađivanje izvršeno.

Obračunavanje najmovia

- SP20. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoprimac iskoristi izuzeće koje ga u trogodišnjem prijelaznom periodu oslobađa od obaveze priznavanja imovine s pravom korištenja, on ne može postupati prema zahtjevima za priznavanje koji se odnose na obaveze po osnovu najma sve dok prijelazna izuzeća u vezi sa tom imovinom s pravom korištenja ne isteknu.
- SP21. Pretpostavimo, primjera radi, da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoprimac ima imovinu s pravom korištenja po osnovu ugovora o najmu na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi 01.01.20X1. godine. On iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje imovinu s pravom korištenja. Imovina s pravom korištenja se prizna 31.12.20X3. godine, kada navedeno izuzeće istekne. MRSJS 33 nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da pripadajuću obavezu po osnovu najma za imovinu s pravom korištenja prizna tek 31.12.20X3. godine, to jeste, na datum kada se prizna imovina s pravom korištenja.

Priznavanje rezerviranja uvrštenih u početni trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme

- SP22. MRSJS 17 uvažava da će, u određenim slučajevima, izgradnja stavke nekretnina, postrojenja i opreme ili njeno stavljanje u funkciju rezultirati dužnošću subjekta da rastavi ili ukloni tu stavku i područje na kojem se nalazila vrati u prvobitno stanje. Subjektat je dužan primijeniti MRSJS 19 *Zalihe, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* kod priznavanja i mjerenja iz toga proisteklih zaliha koje će biti uvrštene u početni trošak dane stavke nekretnina, postrojenja i opreme.
- SP23. MRSJS 33 nudi izuzeće od priznavanja te obaveze. Subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dopušteno da ne priznaje niti/ili mjeri obavezu u vezi sa početnom procjenom troškova rastavljanja i uklanjanja stavke te vraćanja područja na kojem se nalazila u prvobitno stanje sve dok izuzeće iz MRSJS-a 17 ne istekne i/ili dok se relevantna imovina ne prizna i/ili izmjeri i relevantne informacije prezentiraju i/ili objave u financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-om 17 (koje god od toga se ranije desi).
- SP24. Na primjer, subjekat usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi 01.01.20X1. godine i koristi izuzeće iz MRSJS-a 33 koje ga u periodu od tri (3) godine oslobađa od priznavanja nuklearne elektrane u vlasništvu države. Subjektat koji prvi put usvaja MRSJS-ove utvrđuje procijenjeni trošak za tu imovinu 30.06.20X3. godine i istog dana priznaje imovinu u vrijednosti od 1.000.000 novčanih jedinica (skr. n.j.) On utvrđuje da je prema MRSJS-u 19 dužan staviti 500.000 n.j. izvan upotrebe na datum usvajanja MRSJS-ova. Ta dužnost iznosi 550.000 n.j. na dan 30.06.20X3. godine, kada se imovina prizna.
- SP25. MRSJS 33 nalaže da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove prizna i/ili izmjeri svoju dužnost u vezi sa rastavljanjem stavke i vraćanjem područja u prvobitno stanje tek 30.06.20X3. godine, odnosno na datum kada se prizna imovina. Obaveza se mjeri u vrijednosti 550.000 n.j., što odražava dužnost subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove na datum kada se imovina prizna. Takav subjekat mora, u sklopu bilješki uz financijske izvještaje, dati usklađivanja prema akumuliranom višku ili manjku sa 31.12.20X2. (to jeste, početni saldo sa 01.01.20X3.) za potrebe priznavanja dužnosti i pripadajuće imovine koja je priznata 30.06.20X2. godine.

Troškovi pozajmljivanja nastali na imovinu koja zadovoljava relevantne uslove

- SP26. Član 90. MRSJS-a 33 nalaže da, kada se odluči obračunavati troškove pozajmljivanja na dopušteni alternativni način, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora primijeniti zahtjeve MRSJS-a 5 *Troškovi pozajmljivanja* retroaktivno na sve troškove pozajmljivanja nastale u odnosu na imovinu koja zadovoljava uslove za to do datuma usvajanja MRSJS-ova.
- SP27. Član 44. MRSJS-a 33 pruža izuzeće od navedenog zahtjeva tako što subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove

omogućava da troškove pozajmljivanja nastale na imovinu koja zadovoljava uslove za to počnu kapitalizirati nakon što se imovina prizna, tamo gdje iskoriste izuzeće koje ih u periodu od tri (3) godine oslobađa od obaveze priznavanja imovine.

SP28. Na primjer, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove usvoji alternativni način obračunavanja troškova pozajmljivanja u odnosu na imovinu koja zadovoljava uslove za to. Datum usvajanja MRSJS-ova je 01.01.20X1. godine. Subjekt utvrđuje da troškovi pozajmljivanja nastali prije usvajanja MRSJS-ova, dakle 01.01.20X1., iznose 500.000 n.j. a troškovi pozajmljivanja nastali na kraju dva naredna izvještajna perioda 20.000, odnosno 30.000 n.j. Pored toga, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi i izuzeće koje ga u prijelaznom periodu od tri (3) godine oslobađa od priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme i, kao rezultat istog, nekretnine, postrojenja i opremu prizna na kraju drugog izvještajnog perioda po vrijednosti od 1.000.000 n.j.

Na kraju 20X2. godine, stavka priznatih nekretnina, postrojenja i opreme na licu izvještaja o financijskom položaju iznosi 1.030.000 n.j. (1.000.000 n.j.+30.000 n.j.). Troškovi pozajmljivanja nastali prije priznavanja te stavke, to jeste 500.000 n.j. i 20.000 n.j., se ne uvrštavaju kao dio troška imovine koja zadovoljava uslove za to.

Prezentiranje uporedivih informacija

SP29. Član 78. MRSJS-a 33 potiče subjekte, ali im ne nalaže da prezentiraju uporedive informacije u svojim prvim prijelaznim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima ili svojim prvim financijskim izvještajima u skladu sa MRSJS-ovima. Odluka da se prezentiraju uporedive informacije utiče ne samo na mjeru u kojoj se informacije prezentiraju već i na datum usvajanja MRSJS-ova.

Datum usvajanja MRSJS-ova

SP30. Radi ilustracije, kraj prvog izvještajnog perioda prema računovodstvu na obračunskoj osnovi subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove je 31.12.20X5. godine. Subjekt se odluči u predmetnim financijskim izvještajima prezentirati uporedive informacije za samo jednu godinu (vidjeti točku 78. MRSJS-a 33). U skladu s tim, njegov datum usvajanja MRSJS-ova je početak uporedivog perioda, to jeste, 01.01.20X4. (ili jednako tome 31.12.20X3. godine).

Informacije koje se prezentiraju kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči izrađivati uporedive informacije

SP31. Tamo gdje odluči izrađivati uporedive informacije, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan primijeniti MRSJS-ove na obračunskoj osnovi koji važe za periode završno sa 31.12.20X5. godine pri:

- (a) izradi i prezentiranju svog početnog izvještaja o financijskom položaju sa 01.01.20X4. godine na obračunskoj osnovi; i
- (b) izradi i prezentiranju svog
 - (i) izvještaja o financijskom položaju za 31.12.20X5. (uključujući uporedive iznose za 20X4. godinu);
 - (ii) izvještaja o financijskim rezultatima (uključujući uporedive iznose za 20X4. godinu);
 - (iii) izvještaja o promjenama u neto imovini/kapitalu za 31.12.20X5. (uključujući uporedive iznose za 20X4. godinu);
 - (iv) izvještaja o novčanim tokovima za godinu do 31.12.20X5. (uključujući uporedive iznose za 20X4. godinu);
 - (v) objavljivanja (uključujući uporedive informacije za 20X4. godinu);
 - (vi) poređenja budžetiranih i stvarnih iznosa za godinu do 31.12.20X5. godine; i
 - (vii) usklađivanja u skladu sa točkom 142.

Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove odlučuje da ne izrađuje uporedive informacije

SP32. Tamo gdje odluči da ne izrađuje uporedive informacije, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan primijeniti MRSJS-ove na obračunskoj osnovi koji važe za periode završno sa 31.12.20X5. godine pri:

- (a) izradi i prezentiranju svog početnog izvještaja o financijskom položaju sa 01.01.20X5. godine na obračunskoj osnovi;
- (b) izradi i prezentiranju svog

- (i) izvještaja o financijskom položaju za 31.12.20X5. godine;
- (ii) izvještaja o financijskim rezultatima za 31.12.20X5. godine;
- (iii) izvještaja o promjenama u neto imovini/kapitalu za 31.12.20X5. godine;
- (iv) izvještaja o novčanim tokovima za godinu do 31.12.20X5.;
- (v) objavljivanja;
- (vi) poređenja budžetiranih i stvarnih iznosa za godinu do 31.12.20X5.; i
- (vii) usklađivanja u skladu sa točkom 142.

Usvajanje trogodišnjeg prijelaznog perioda izuzeća

- SP33. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza, MRSJS 33 mu nalaže da uporedive informacije za izvještajne periode nakon datuma usvajanja tih standarda uskladi samo u onoj mjeri u kojoj su dostupne pouzdane i relevantne informacije o stavkama koje su priznate i/ili izmjerene.
- SP34. Radi ilustracije, kraj prvog izvještajnog perioda prema računovodstvu na obračunskoj osnovi subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove je 31.12.20X2. godine. Subjekt na datum usvajanja tih standarda, to jeste 01.01.20X1., koristi prijelazno izuzeće koje ga oslobađa od priznavanja ulaganja u nekretnine na period od tri (3) godine. Na kraju 20X3., subjekat je priznao ulaganja u nekretnine, što je uvršteno u izvještaj o financijskom položaju sa 31.12.20X3. godine. Samo ako su dostupne pouzdane i relevantne informacije o vrijednosti ulaganja u nekretnine priznatih tokom 20X3., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove usklađuje prezentirane uporedive informacije (tačnije za period završno sa 31.12.20X2. godine).

Prezentiranje usklađivanja

- SP35. Točka 142. MRSJS-a 33 nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da prezentira usklađivanja svojih zaključnih salda iskazanih prema ranijoj računovodstvenoj osnovi prema neto imovini/kapitalu u skladu sa MRSJS-ovima za potrebe njegovih prvih prijelaznih financijskih izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno njegovih prvih financijskih izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima. Prezentira se i usklađivanje akumuliranog viška ili manjka u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom prema akumuliranom višku ili manjku subjekta na datum usvajanja MRSJS-ova.
- SP36. Na primjer, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je ranije primjenjivao modificiranu obračunsku računovodstvenu osnovu usvoji MRSJS-ove na obračunskoj osnovi 01.01.20X4. godine i odluči prezentirati uporedive informacije kako dopušta MRSJS 33. On je dužan, u skladu sa točkama 142. i 143. MRSJS-a 33, prezentirati usklađivanje u bilješkama uz svoje prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima, kojim se pruža dovoljno pojedinosti da se korisnicima izvještaja omogući da razumiju značajna usklađivanja prema početnom izvještaju o financijskom položaju sa 01.01.20X4. godine, te prepravljeni uporedivi izvještaj o financijskim rezultatima, kada je primjenjivo.
- SP37. Točka 146. nadalje nalaže da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji iskoristi izuzeća koja ga na prijelazni period od tri (3) godine oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja stavki prezentira usklađivanja stavki koje su priznate i/ili izmjerene u izvještajnom periodu a nisu bile priznate i/ili izmjenjene u prethodnim financijskim izvještajima.
- SP38. Nadovezujući se na primjer iz člana SP29., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristi izuzeće iz MRSJS-a 33 koje mu dopušta da ne priznaje ulaganja u nekretnine u periodu od tri (3) godine. Služeći se tim izuzećem, on ulaganja u nekretnine prizna tek na kraju treće godine, odnosno 31.12.20X4. godine. S obzirom da se pri priznavanju predmetnog ulaganja u nekretnine vrši usklađivanje prema početnom saldu akumuliranog viška ili manjka sa 01.01.20X4. godine, točka 146. nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da usklađivanje prezentira u bilješkama uz financijske izvještaje za godinu završno sa 31.12.20X4. kako bi korisnicima izvještaja omogućio da razumiju usklađivanje izvršeno nakon priznavanja ulaganja u nekretnine.

Procijenjeni trošak

- SP39. MRSJS 33 dopušta subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da utvrdi procijenjeni trošak kao zamjenu za trošak sticanja,

odnosno amortizirani trošak na datum usvajanja MRSJS-ova tamo gdje iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje niti/ili mjeri određenu imovinu i/ili obaveze. Procijenjeni trošak se, međutim, smije utvrditi samo ako nisu dostupne troškovne informacije o historijskom trošku dane imovine i/ili obaveze. Kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove početno mjeri tu imovinu i/ili obaveze na datum usvajanja MRSJS-ova, odnosno kada istekne prijelazno izuzeće koje ga je u periodu od tri (3) godine oslobađalo od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine i/ili obaveza, on priznaje dani učinak direktno u akumulirani višak ili manjak u početnom izvještaju o financijskom položaju u periodu u kojem je procijenjeni trošak utvrđen.

Da ilustriramo:

Subjektat javnog sektora X je usvojio MRSJS-ove na obračunskoj osnovi 01.01.20X4. godine i primijenio procijenjeni trošak da izmjeri ulaganje u nekretnine. Primjenom procijenjenog troška, određena je vrijednost ulaganja u nekretnine od 1.800.000 n.j. na datum usvajanja. Subjektat javnog sektora X se odlučio da ne prezentira uporedive informacije.

Izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu za godinu završno sa 31.12.20X4.

	Pripisivo vlasnicima subjekta koji ima kontrolu		Ukupna neto imovina/kapital
	Akumulirani višak/manjak (u n.j.)	Druge rezerve (u n.j.)	(u n.j.)
Početni saldo sa 01.01.20X4. godine	210.000	10.000	220.000
Mjerenje ulaganja u nekretnine po procijenjenom trošku u skladu sa MRSJS-om 33 (vidjeti bilješku br. 34)	1.500.000		1.500.000
Prepravljeni početni saldo sa 01.01.20X4. god.	1.710.000	10.000	1.720.000
Suficit perioda	5.000		5.000
Stanje sa 31.12.20X4. godine	1.715.000	10.000	1.725.000

Bilješke uz financijske izvještaje subjekta javnog sektora X sa 31.12.20X4. godine:

Bilješka br. 34: Ulaganje u nekretnine

	<i>31.12.20X4. godine, u n.j.</i>
Početni saldo ulaganja u nekretnine priznatih prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	300.000
Ulaganja u nekretnine mjerena po procijenjenom trošku u skladu sa MRSJS-om 33 na dan 01.01.20X4. godine	1.500.000
Prepravljeni početni saldo ulaganja u nekretnine sa 01.01.20X4. god.	1.800.000
Dodaci	

Prijelazna izuzeća iskorištena po osnovu MRSJS-a 33 po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

Subjektat javnog sektora X je usvojio MRSJS-ove na obračunskoj osnovi 01.01.20X4. godine i iskoristio procijenjeni trošak kod mjerenja ulaganja u nekretnine s obzirom da nisu bile dostupne pouzdane troškovne informacije o nekim od tih nekretnina. Kao rezultat toga, subjektat javnog sektora X je prepravio svoj početni saldo ulaganja u nekretnine dodajući vrijednost od 1.500.000 n.j. 01.01.20X4. godine.

Bilješka br. 54: Usklađivanje neto imovine/kapitala i suficita ili deficita na dan 01.01.20X4. godine

Usklađivanje neto imovine/kapitala sa 01.01.20X4. godine

	Net imovina/kapital na 01.01.20X4. godine
	u n.j.
<i>Početni saldo neto imovine/kapitala sa 01.01.20X4. godine iskazan prema ranijoj računovodstvenoj osnovi</i>	<i>220.000</i>
<i>Priznavanje ulaganja u nekretnine po procijenjenom trošku (vidjeti bilješku br. 34)</i>	<i>1.500.000</i>
<i>Prepravljeno početno stanje neto imovine/kapitala sa 01.01.20X4. godine</i>	<i>1.720.000</i>

Usklađivanje suficita ili deficita na dan 01.01.20X4. godine

	Suficit ili deficit sa 01.01.20X4. godine
	u n.j.
<i>Suficit ili deficit sa 31.12.20X3. godine kako je iskazan prema ranijoj računovodstvenoj osnovi</i>	<i>210.000</i>
<i>Priznavanje ulaganja u nekretnine po procijenjenom trošku (vidjeti bilješku br. 34)</i>	<i>1.500.000</i>
<i>Prepravljani suficit ili deficit sa 01.01.20X4. godine</i>	<i>1.710.000</i>

Utvrđivanje procijenjenog troška tokom prijelaznog perioda

- SP40. Ako subjektat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeće iz MRSJS-a 33 koje ga u prijelaznom periodu od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja neke imovine, ovaj MRSJS propisuje da procijenjeni trošak za tu imovinu smije utvrditi u bilo kom trenutku u toku tog trogodišnjeg prijelaznog perioda izuzeća.
- SP41. Kasnija amortizacija i deprecijacija, ako su primjenjive, se zasnivaju na tom procijenjenom trošku i počinju od datuma usvajanja MRSJS-ova ili kada istekne prijelazno izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje od zahtjeva ili kada se relevantne stavke priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
- SP42. Primjera radi, subjektat koji prvi put usvaja MRSJS-ove usvoji te standarde 01.01.20X1. godine i iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje neko ulaganje u nekretnine. S obzirom da ne raspolaže

pouzdanim troškovnim informacijama o historijskom trošku ulaganja u nekretnine na datum usvajanja MRSJS-ova, subjekat odlučuje utvrditi procijenjeni trošak za to ulaganje. Procijenjeni trošak za ulaganje u nekretnine se utvrđuje tokom drugog izvještajnog perioda (to jeste, u 20X2.) u kojem subjekat koristi izuzeće. MRSJS 33 dopušta subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da koristi procijenjeni trošak utvrđen u 20X2. godini za priznavanje ulaganja u nekretnine kroz usklađivanje početnog akumuliranog viška ili manjka na dan 01.01.20X2. godine. Procijenjeni trošak kako je utvrđen 01.01.20X2. se koristi za utvrđivanje naknadne deprecijacije i kod procjenjivanja umanjenja vrijednosti tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči koristiti troškovni model kao osnovu za svoja naredna mjerenja u okviru primjene MRSJS-a 16.

MRSJS 5 Troškovi pozajmljivanja

- SP43. Subjekt usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi 01.01.20X3. godine i koristi dopušteni alternativni način obračunavanja troškova pozajmljivanja. Troškovi pozajmljivanja koji se mogu direktno pripisati sticanju imovine iznose 525.000 n.j., od čega je 500.000 n.j. nastalo prije usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi a 25.000 n.j. tokom prvog izvještajnog perioda završno sa 31.12.20X3. godine. Točka 90. MRSJS-a 33 nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da retroaktivno prizna sve troškove pozajmljivanja nastale prije usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi kada koristi dopušteni alternativni način obračunavanja. U skladu s tim, 500.000 n.j. se trebaju kapitalizirati u trošak imovine priznat u početnom izvještaju o finansijskom položaju sa 01.01.20X3. godine.
- SP44. Ukoliko se odluči primjenjivati referentnu metodu obračunavanja, član 88. MRSJS-a 33 potiče subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove, ali mu ne nalaže da tu računovodstvenu politiku primijeni retroaktivno. Ako se takav subjekat odluči svoju računovodstvenu politiku primijeniti prospektivno, samo 25.000 n.j. podvodi pod rashode u izvještaju u finansijskim rezultatima za period završno sa 31.12.20X3. godine.

MRSJS 9 Prihodi od transakcija razmjene

- SP45. Ako primi iznose koji ne zadovoljavaju uslove da se priznaju kao prihodi u skladu sa MRSJS-om 9 (poput primitaka od prodaje koji ne zadovoljavaju uslove da se priznaju kao prihod), subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove priznaje te iznose kao obavezu u svom početnom izvještaju o finansijskom položaju i tu obavezu mjeri po primljenom iznosu. On prestaje priznavati obavezu i priznaje prihod u svom izvještaju o finansijskim rezultatima kada se zadovolje kriteriji za priznavanje iz MRSJS-a 9.

MRSJS 10 Finansijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama

- SP46. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove postupa u skladu sa MRSJS-om 4 *Efekti promjena kursa stranih valuta* kod utvrđivanja svoje funkcijske i valute prezentacije. Pri izradi svog početnog izvještaja o finansijskom položaju, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje MRSJS 10 *Hiperinflacijske privrede* na sve periode u kojima je privreda funkcijske valute ili valute prezentacije bila hiperinflacijska.
- SP47. Ako se odluči koristiti izuzeća iz članova od 64. do 76. MRSJS-a 33, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje MRSJS 10 na periode nakon datuma za koji je utvrđena revalorizacijska ili fer vrijednost.

MRSJS 14 Događaji nakon datuma izvještavanja

- SP48. Osim u slučajevima opisanim u članu SP49., subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje MRSJS 14 *Događaji nakon datuma izvještavanja* pri utvrđivanju toga da li:
- (a) njegov početni izvještaj o finansijskom položaju odražava događaj koji se desio nakon datuma prelaska na nove standarde; i
 - (b) uporedivi iznosi iz njegovih prijelaznih finansijskih izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima, odnosno njegovih prvih finansijskih izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima, kako je primjenjivo, odražavaju događaj koji se desio nakon završetka tog uporedivog perioda.
- SP49. Točke od 23. do 26. MRSJS-a 33 nalažu određene preinake principa iz MRSJS-a 14 kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove utvrđuje da li su promjene procjena događaji koji iziskuju usklađivanje ili događaji koji ga ne iziskuju na datum usvajanja MRSJS-ova (ili, kada je primjenjivo, na kraju uporedivog perioda). Prvi i drugi slučaj u nastavku teksta ilustriraju

te preinake. U trećem slučaju nakon njih, točkama od 23. do 26. MRSJS-a 33 ne nalažu preinake principa iz MRSJS-a 14.

- (a) Slučaj 1: Ako je ranija računovodstvena osnova subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove nalogala procjene sličnih stavki za datum usvajanja MRSJS-ova, primjenjivana je računovodstvena politika koja je dosljedna MRSJS-ovima. U ovom slučaju, procjene u skladu sa MRSJS-ovima moraju biti dosljedne procjenama koje su izvršene za taj datum u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom, osim kada postoje objektivni dokazi da su te procjene bile pogrešne (vidjeti MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*). Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove kasnije izmjene tih procjena iskazuje kao događaje perioda u kojem izvrši te izmjene a na kao događaje koji iziskuju usklađivanje proistekle iz prijema dodatnih dokaza o uslovima koji su postojali na datum usvajanja MRSJS-ova.
- (b) Slučaj 2: Ranija računovodstvena osnova je nalogala procjene sličnih stavki za datum usvajanja MRSJS-ova, ali subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je te procjene izvršio prema računovodstvenim politikama koje nisu dosljedne računovodstvenim politikama u skladu sa MRSJS-ovima. U ovom slučaju, procjene u skladu sa MRSJS-ovima moraju biti dosljedne procjenama koje je za taj datum nalogala ranija računovodstvena osnova (osim kada postoje objektivni dokazi da su te procjene bile pogrešne), nakon usklađivanja razlika između računovodstvenih politika. Početni izvještaj o financijskom položaju odražava ta usklađivanja razlika između računovodstvenih politika. Kao i u prvom slučaju, subjekat kasnije izmjene tih procjena iskazuje kao događaje perioda u kojem izvrši izmjene.

Na primjer, ranija računovodstvena osnova je mogla od subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove zahtijevati da prizna i izmjeri rezerviranja na osnovi koja je dosljedna MRSJS-u 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*, s tim što to mjerenje prema ranijoj računovodstvenoj osnovi nije diskontirano. U ovom primjeru, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristi procjene u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom kao ulazne vrijednosti za diskontirana mjerenja koja nalaže MRSJS 19.

- (c) Slučaj 3: Ranija računovodstvena osnova nije nalogala procjene sličnih stavki za datum usvajanja MRSJS-ova. Procjene u skladu sa MRSJS-ovima za taj datum odražavaju uslove koji su postojali sa njim. Naročito procjene tržišnih cijena, kamatnih stopa, odnosno deviznih stopa na datum usvajanja MRSJS-ova odražavaju tržišne uslove na taj dan. To je dosljedno sa razlikom koju MRSJS-14 pravi između događaja nakon izvještajnog perioda koji iziskuju usklađivanje i događaja nakon izvještajnog perioda koji ga ne iziskuju.

SP50. Na primjer, prvi prijelazni financijski izvještaji subjekta A u skladu sa MRSJS-ovima su za period završno sa 31.12.20X5., a taj subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove bira prezentirati uporedive informacije. U odnosu na raniju računovodstvenu osnovu, u financijske izvještaje subjekta A za 31.12.20X3. i 20X4. godine se unose bilješke o sljedećim događajima i transakcijama:

- (a) procjene ukupnih rashoda i rezerviranja su napravljene na te datume;
- (b) subjekat je obračune za plan definiranih penzija vršio na gotovinskoj osnovi; i
- (c) nisu priznata rezerviranja za sudski spor proistekao iz događaja koji su se desili u septembru/rujnu 20X4. godine. Po okončanju spora, 30.06.20X5., subjekat A je morao platiti 1.000 n.j., što je i uradio 10.07.20X5. godine.

Pri izradi svojih prijelaznih financijskih izvještaja u skladu sa MRSJS-ovima, subjekat A zaključuje da su njegove procjene ukupnih rashoda i rezerviranja sa 31.12.20X3. i 20X4. godine izvršene prema ranijoj računovodstvenoj osnovi utvrđene na osnovi koja je dosljedna sa računovodstvenim politikama u skladu sa MRSJS-ovima. Iako se za procjene za neke od tih zbirnih iznosa i rezerviranja pokazalo da su preuveličane dok su druge dale niže vrijednosti od stvarnih, subjekat A zaključuje da su njegove procjene bile razumne i da, dakle, nije bilo grešaka. Kao rezultat toga, obračunavanje tih preuveličanih i podcijenjenih procjena podrazumijeva njihovo rutinsko usklađivanje u skladu sa MRSJS-om 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

Primjena zahtjeva

Prilikom izrade svog početnog izvještaja o financijskom položaju sa 01.01.20X4. i svog uporedivog izvještaja o financijskom položaju sa 31.12.20X4. godine, subjekat A:

- (a) ne vrši usklađivanje ranijih procjena ukupnih rashoda i rezerviranja; i

- (b) vrši procjene (u vidu aktuarskih pretpostavki) neophodne za obračunavanje penzionog plana u skladu sa MRSJS-om 39 *Primanja zaposlenih*. Aktuarske pretpostavke subjekta A na dan 01.01.20X4. i 31.12.20X4. godine ne odražavaju uslove koji su nastali nakon tih datuma. Primjera radi, njegove:
- (i) diskontne stope na 01.01.20X4. i 31.12.20X4. godine za penzioni plan i rezerviranja odražavaju tržišne uslove na te datume; a
 - (ii) aktuarske pretpostavke u vezi sa budućim stopama osipanja radnika na 01.01.20X4. i 31.12.20X4. godine ne oslikavaju uslove koji su nastali nakon tih datuma, u smislu da je stopa osipanja radnika znatno viša od procijenjene zbog smanjenja pokrivenosti penzionim planom u 20X5. godini.

Obračunavanje opisanog sudskog spora na 31.12.20X4. godine zavisi od razloga iz kojih subjekat A nije priznao rezerviranje u skladu sa svojom ranijom računovodstvenom osnovom na taj datum.

Pretpostavka 1: Ranija računovodstvena osnova je bila dosljedna sa MRSJS-om 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*. Subjekt A je zaključio da nisu ispunjeni kriteriji za priznavanje. U ovom slučaju, pretpostavke subjekta A u skladu sa MRSJS-ovima su dosljedne sa njegovim pretpostavkama u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom i, prema tome, subjekat A ne priznaje rezerviranje na 31.12.20X4. godine.

Pretpostavka 2: Ranija računovodstvena osnova subjekta A nije bila dosljedna sa MRSJS-om 19. U skladu s tim, subjekat A izrađuje procjene prema MRSJS-u 19. Na osnovu MRSJS-a 19, subjekat to da li je dužnost postojala na kraju izvještajnog perioda utvrđuje uzimajući u obzir sve dostupne dokaze, uključujući sve dodatne dokaze koje pružaju događaji nakon izvještajnog perioda. Slično tome, u skladu sa MRSJS-om 14 *Događaji nakon izvještajnog perioda*, rješenje iz sudskog spora nakon izvještajnog perioda je događaj nakon izvještajnog perioda koji iziskuje usklađivanje ako potvrđuje da je subjekat imao sadašnju dužnost na taj dan. U ovom slučaju, sudsko rješenje potvrđuje da je subjekat A imao obavezu u septembru/rujnu 20X4. godine (kada su se desili događaji iz kojih je proistekao sudski spor). U skladu s tim, subjekat A priznaje rezerviranje na 31.12.20X4. godine. Subjekt A mjeri to rezerviranje diskontiranjem 1.000 n.j. plaćenih 10.07.20X5. godine na njihovu sadašnju vrijednost, služeći se diskontnom stopom koja je u skladu sa MRSJS-om 19 i odražava tržišne uslove na dan 31.12.20X4. godine.

SP51. Točkama od 23. do 26. MRSJS-a 33 ne zamjenjuju zahtjeve drugih MRSJS-ova prema kojima se klasifikacija ili mjerenje zasnivaju na okolnostima koje su postojale na određeni datum. U primjere toga spadaju:

- (a) određivanje najma (vidjeti MRSJS 43 *Najmovi*); i
- (b) razdvajanje finansijskih obaveza i vlasničkih instrumenata (vidjeti MRSJS 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*).

MRSJS 43 Najmovi

SP52. U skladu sa točkom 95. MRSJS-a 33 i točkom 70. MRSJS-a 43, najmodavac klasificira najmove kao operativne, odnosno kao finansijske najmove na osnovu okolnosti koje su postojale kod sklapanja najma, na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. U nekim slučajevima, najmoprimac i najmodavac se mogu usaglasiti da izmijene odredbe najma, pored samog njegovog obnavljanja, na način koji bi vodio drugačijoj klasifikaciji za najmodavca u skladu sa MRSJS-om 43 da su ti izmijenjeni uslovi bili na snazi kod sklapanja najma. Kada se to desi, izmijenjeni dogovor se smatra novim ugovorom tokom njegovog trajanja od datuma usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

MRSJS 17 Nekretnine, postrojenja i oprema

SP53. Ako su metode i stope deprecijacije subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi prihvatljive i u skladu sa MRSJS-ovima, on sve promjene procijenjenog korisnog vijeka ili obrasca deprecijacije obračunava prospektivno od trenutka kada promijeni procjenu (točke 22. i 26. MRSJS-a 33 i točka 76. MRSJS-a 17). U nekim slučajevima, međutim, metode i stope deprecijacije subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi se mogu razlikovati od onih koje bi bile prihvatljive u skladu sa MRSJS-ovima (na primjer, ako ne odražavaju razumne procjene korisnog vijeka imovine). Ako te razlike imaju značajan uticaj na finansijske izvještaje, subjekat retroaktivno usklađuje akumuliranu deprecijaciju u svom početnom izvještaju o finansijskom položaju da bi ispoštovao MRSJS-ove.

SP54. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove se može odlučiti da koristi jedan od sljedećih iznosa kao procijenjeni trošak

nekretnina, postrojenja i opreme:

- (a) fer vrijednost na datum usvajanja MRSJS-ova (točka 67. MRSJS-a 33), u kom slučaju subjekat vrši objavljivanja koja nalaže točka 148. MRSJS-a 33; ili
- (b) ponovnu procjenu vrijednosti u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom koja zadovoljava kriterije iz točke 67. MRSJS-a 33.

SP55. Kasnija deprecijacija se zasniva na tom procijenjenom trošku i počinje od datuma za koji subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove utvrdi procijenjeni trošak ili, tamo gdje takav subjekat iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u trogodišnjem prijelaznom periodu ne priznaje određenu imovinu, kada izuzeće koje omogućava oslobađanje od zahtjeva istekne ili kada se dana imovina prizna u skladu sa MRSJS-om 17 (koje god od toga se ranije desi).

SP56. Ako kao svoju računovodstvenu politiku odabere revalorizacijski model iz MRSJS-a 17 u odnosu na pojedine ili sve klase nekretnina, postrojenja i opreme, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove prezentira kumulativni revalorizacijski višak kao zasebnu komponentu neto imovine/kapitala. Revalorizacijski višak na datum usvajanja MRSJS-ova se zasniva na poređenju knjigovodstvene vrijednosti imovine na taj dan s njenim troškom, odnosno procijenjenim troškom. Ako je procijenjeni trošak fer vrijednost na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeće koje ga oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine u trogodišnjem prijelaznom periodu, kada izuzeće koje je pružalo oslobađanje od zahtjeva istekne ili kada se dana imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa MRSJS-om 17 (koje god od toga se ranije desi), subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove vrši objavljivanja koja nalaže točka 148. MRSJS-a 33.

SP57. Ako revalorizacija izvršena prema ranijoj računovodstvenoj osnovi subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne ispunjava kriterije iz točaka 67. ili 69. MRSJS-a 33, subjekat revaloriziranu imovinu u svom početnom izvještaju o financijskom položaju mjeri na jednoj od sljedećih osnova:

- (a) po trošku (ili procijenjenom trošku) umanjenom za svu akumuliranu deprecijaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti prema modelu troška iz MRSJS-a 17;
- (b) po procijenjenom trošku, koji je fer vrijednost ili njena alternativa u slučajevima kada nisu dostupni dokazi fer vrijednosti zasnovani na tržištu, na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeće koje ga na prijelazni period od tri (3) godine oslobađa od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine, na datum kada se ta imovina prizna i/ili izmjeri u prijelaznom periodu ili kada prijelazno izuzeće istekne (koje god od toga se ranije desi); ili
- (c) po revaloriziranoj vrijednosti, ako subjekat usvoji revalorizacijski model iz MRSJS-a 17 kao svoju računovodstvenu politiku prema MRSJS-ovima za sve stavke nekretnina, postrojenja i opreme iz iste klase.

SP58. MRSJS 17 nalaže da svaki dio stavke nekretnina, postrojenja i opreme čiji trošak je značajan u odnosu na ukupni trošak stavke prođe zasebnu deprecijaciju. Taj standard, međutim, ne propisuje mjernu jedinicu za priznavanje imovine, to jeste, to šta predstavlja stavku nekretnina, postrojenja i opreme. Prema tome, potrebno je koristiti prosuđivanje kod primjene kriterija za priznavanje na konkretne okolnosti subjekta (točke 18. i 59.).

MRSJS 39 Primanja zaposlenih

SP59. Na datum usvajanja MRSJS-ova, subjekat koji prvi put usvaja te standarde primjenjuje MRSJS 39 kod mjerenja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih i priznaje sve kumulativne aktuarske dobitke ili gubitke od početka trajanja plana do datuma usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeće koje ga na prijelazni period od tri (3) godine oslobađa od priznavanja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih, datuma kada to izuzeće istekne ili kada se planovi definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 39 (koje god od toga se ranije desi).

SP60. Aktuarske pretpostavke subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove na datum usvajanja tih standarda ili, tamo gdje iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih, datum kada ta izuzeća isteknu ili kada se planovi definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 39 (koje god od toga se ranije desi) su dosljedne sa aktuarskim pretpostavkama koje je napravio na kraju svog uporedivog perioda (ako se takav subjekat odluči prezentirati uporedive informacije u skladu sa točkom 78. MRSJS-a 33)

prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi (nakon usklađivanja kako bi se odrazile sve razlike između računovodstvenih politika), osim kada postoje objektivni dokazi da su te pretpostavke bile pogrešne (točka 23. MRSJS-a 33). Sve kasnije izmjene tih pretpostavki predstavljaju aktuarski dobitak ili gubitak perioda u kojem subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove izvrši te izmjene.

- SP61. Može se pokazati neophodnim da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove napravi aktuarske pretpostavke na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od obaveze priznavanja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih, datum kada ta izuzeća isteknu ili kada se planovi definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 39 (koje god od toga se ranije desi) koje njegova računovodstvena osnova nije nalogala. Takve aktuarske pretpostavke ne odražavaju uslove koji su nastali nakon datuma usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih, datuma kada ta izuzeća isteknu ili kada se planovi definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS 39 (koje god od toga se ranije desi). Diskontne stope i fer vrijednost imovine plana na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih, datum isteka tog izuzeća ili kada se obaveze priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 39 (koje god od toga se ranije desi) naročito odražavaju tržišne uslove na taj dan. Slično tome, aktuarske pretpostavke subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih, datum isteka tih izuzeća ili kada se planovi definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 39 (koje god od toga se ranije desi) o budućim stopama osipanja zaposlenih ne odražavaju značajno povećanje procijenjenih stopa osipanja zaposlenih proisteklo iz smanjenja pokrivenosti penzionim planom koje se desilo nakon datuma usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih, datuma isteka tih izuzeća ili kada se planovi definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 39 (koje god od toga se ranije desi) (vidjeti točku 23. MRSJS-a 33).
- SP62. U velikom broju slučajeva, prijelazni financijski izvještaji subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove u skladu sa tim standardima, odnosno njegovi prvi financijski izvještaji u skladu sa MRSJS-ovima će odražavati mjerenja obaveza po osnovu primanja zaposlenih na tri (3) datuma (tamo gdje subjekat odluči prezentirati uporedive informacije u skladu sa točkom 78. MRSJS-a 33) – na kraju prvog izvještajnog perioda, na datum uporedivog izvještaja o financijskom položaju (tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči prezentirati uporedive informacije) i na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja planova definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih, datum isteka tih izuzeća ili datum kada se planovi definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih priznaju i/ili izmjere u skladu sa MRSJS-om 39 (koje god od toga se ranije desi). MRSJS 39 potiče subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove da u mjerenja svih značajnih obaveza po osnovu primanja po završetku zaposlenja uključe kvalificirane aktuare. U funkciji svodenja troškova na najmanju moguću mjeru, subjekat može od kvalificiranog aktuara zatražiti da izvrši detaljnu aktuarsku procjenu vrijednosti na jedan ili dva od navedenih datuma i da produži tu procjenu, odnosno procjene nazad ili naprijed do narednog datuma ili datuma. Svako takvo produžavanje odražava sve značajne transakcije i druge značajne događaje (uključujući promjene tržišnih cijena i kamatnih stopa) između zahvaćenih datuma (točka 61. MRSJS-a 39).

MRSJS 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac i MRSJS 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac

- SP63. Točke 98. i 108 MRSJS-a 33 nalažu subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da zahtjeve MRSJS-a 21 i MRSJS-a 26 primijeni prospektivno od datuma usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi ili, tamo gdje subjekat iskoristi izuzeća koja ga na prijelazni period od tri (3) godine oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine, datuma isteka izuzeća koje omogućava oslobađanje i/ili datuma kada se dana imovina prizna i/ili izmjeri. Na primjer, ako MRSJS-ove na obračunskoj osnovi usvoji 01.01.20X1. i iskoristi trogodišnji prijelazni period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja stavke nekretnina, postrojenja i opreme, subjekat ne bi morao procjenjivati tu stavku nekretnina, postrojenja i opreme za umanjenje vrijednosti do (a) 31.12.20X3. godine (to jeste, do datuma isteka prijelaznog izuzeća), odnosno do (b) datuma nakon priznavanja dane stavke nekretnina, postrojenja i opreme ako se ista prizna i/ili izmjeri tokom prijelaznog perioda (koje god od toga se ranije desi).

- SP64. Procjene korištene za utvrđivanje da li subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti (i za mjerenje svakog takvog gubitka) na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje taj subjekat iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja imovine, na datum isteka tih izuzeća ili kada se predmetna imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi) su dosljedne sa procjenama izrađenim na kraju njegovog uporedivog perioda (ako je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odlučio prezentirati uporedive informacije u skladu sa točkom 78. MRSJS-a 33) prema ranijoj računovodstvenoj osnovi subjekta (nakon usklađivanja da se odraze sve razlike između računovodstvenih politika), osim kada postoje objektivni dokazi da su te procjene bile pogrešne (točke 23. i 24. MRSJS-a 33). Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove sve kasnije izmjene tih procjena iskazuje kao događaj perioda u kojem izvrši izmjene.
- SP65. Pri procjenjivanju da li treba priznati gubitak od umanjenja vrijednosti (te pri mjerenju svakog takvog gubitka) na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja imovine, na datum isteka tih izuzeća ili kada se dana imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi), može se pokazati neophodnim da subjekat izvrši procjene za taj datum koje nisu bile neophodne prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi. Takve procjene i pretpostavke ne odražavaju uslove koji su nastali nakon datuma prelaska na nove standarde ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja imovine, datuma isteka tih izuzeća ili datuma kada se dana imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi) (točka 25. MRSJS-a 33).

MRSJS 28 Financijski instrumenti: Prezentacija

- SP66. U svom početnom izvještaju o financijskom položaju, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje kriterije iz MRSJS-a 28 kako bi klasificirao emitirane financijske instrumente (ili komponente složenih emitiranih instrumenata) kao financijske obaveze ili kao vlasničke/instrumente neto imovine u skladu sa suštinom ugovornih postavki u trenutku kada je dani instrument prvi put ispunio kriterije za priznavanje iz MRSJS-a 28 (točke 13. i 35.), pri tome ne uzimajući u obzir događaje nakon tog datuma (osim izmjena uslova instrumenata).

MRSJS 41 Financijski instrumenti

Priznavanje

- SP67. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove priznaje svu financijsku imovinu i financijske obaveze (uključujući sve derivate) koji ispunjavaju uslove za priznavanje u skladu sa MRSJS-om 41 o koji još ne zadovoljavaju uslove za prestanak priznavanja u skladu s istim standardom, osim nederivatne financijske imovine i nederivatnih financijskih obaveza koji su se prestali priznavati prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi prije datuma usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja financijskih instrumenata, datuma isteka tih izuzeća ili kada se ti financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi), u odnosu na koje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči da ne primjenjuje točku 116. MRSJS-a 33 (vidjeti točke 115. i 116. MRSJS-a 33).
- SP68. Na primjer, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji ne primjenjuje točku 116. MRSJS-a 33 ne priznaje imovinu prenesenu u sklopu sekuritizacije, transakcija prijenosa ili drugih transakcija prestanka priznavanja koje su se desile prije datuma usvajanja MRSJS-ova ako su te transakcije ispunjavale uslove za prestanak priznavanja u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom subjekta. Ako, međutim, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove koristi isti sporazum o sekuritizaciji ili drugi sporazum u vezi sa prestankom priznavanja za dalje prijenose nakon datuma prelaska na MRSJS-ove ili, tamo gdje taj subjekat iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata, datuma isteka tih izuzeća ili datuma kada se financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi), ti dalji prijenosi se kvalificiraju za prestanak priznavanja samo ako ispune kriterije iz MRSJS-a 41 za prestanak priznavanja.

Ugrađeni derivati

- SP69. Kada MRSJS 41 nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da razdvoji ugrađene derivate od matičnog ugovora, početne knjigovodstvene vrijednosti tih komponenti na datum kada instrument prvi put ispunji kriterije za priznavanje iz

MRSJS-a 41 odražavaju okolnosti na taj datum (točka 49. MRSJS-a 41). Ako ne može pouzdano utvrditi početne knjigovodstvene vrijednosti ugrađenih derivata i matičnog ugovora, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mjeri cijeli kombinirani ugovor kao po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit (točka 52. MRSJS-a 41).

Mjerenje

SP70. Pri izradi svog početnog izvještaja o financijskom položaju, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove primjenjuje kriterije iz MRSJS-a 41 da bi odredio onu financijsku imovinu i financijske obaveze koji se mjere po fer vrijednosti i one koji se mjere po amortiziranom trošku.

Usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti financijskih instrumenata na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi ili tokom prijelaznog perioda

SP71. Subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine ili financijske obaveze obračunava kao usklađivanje koje treba priznati u početnom saldu akumuliranog viška ili manjka na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje taj subjekat iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata, na datum isteka tih izuzeća ili kada se dani financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi), samo u onoj mjeri u kojoj to proističe iz usvajanja MRSJS-a 41. S obzirom da se svi derivati, osim onih koji predstavljaju ugovore o financijskim garancijama ili su određeni i učinkoviti kao instrumenti zaštite od rizika, klasificiraju kao da se drže za potrebe trgovanja, razlike između ranije knjigovodstvene vrijednosti (koja je mogla biti jednaka nuli) i fer vrijednosti derivata priznaju se kao usklađivanje salda akumuliranog viška ili manjka na početku financijske godine u kojoj se prvi put primijeni MRSJS 41 ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata, na datum isteka tih izuzeća ili datum kada se financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

Računovodstvo zaštite od rizika

SP72. Točke 117, 118. i 119. MRSJS-a 33 se bave računovodstvom zaštite od rizika. Određivanje i dokumentiranje odnosa zaštite od rizika moraju biti završeni na ili prije datuma usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata, datuma kada ta izuzeća isteknu ili kada se financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi) da bi taj odnos zaštite od rizika zadovoljio uslove za primjenu računovodstva zaštite od rizika počevši od tog datuma. Računovodstvo zaštite od rizika se može primjenjivati prospektivno samo od datuma kada je predmetni odnos zaštite od rizika u potpunosti određen i dokumentiran.

SP73. Moguće je da je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove, u skladu sa svojom ranijom računovodstvenom osnovom, odgodio ili da nije priznao dobitke i gubitke od zaštite fer vrijednosti neke zaštićene stavke koja se ne mjeri po fer vrijednosti. U odnosu na takve zaštite fer vrijednosti, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove usklađuje knjigovodstvenu vrijednost zaštićene stavke na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja financijskih instrumenata, na datum isteka tih izuzeća ili kada se financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi). To usklađivanje je niži od sljedećih iznosa:

- (a) onaj dio kumulativne promjene fer vrijednosti zaštićene stavke koji odražava određeni rizik od kojeg se štiti i koji nije priznat u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom subjekta; ili
- (b) onaj dio kumulativne promjene fer vrijednosti instrumenata zaštite od rizika koji odražava određeni rizik od kojeg se štiti i koji, prema ranijoj računovodstvenoj osnovi subjekta, (i) nije priznat ili (ii) je odgođen u izvještaju o financijskom položaju kao imovina ili kao obaveza.

SP74. Moguće je da je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove, prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, odgodio dobitke i gubitke od zaštite novčanih tokova neke transakcije predviđanja. Ako, na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje taj subjekat iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja financijskih instrumenata, datum na koji ta izuzeća isteknu ili kada se financijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se

ranije desi), zaštićena transakcija predviđanja nije vrlo izgledna, ali se ipak očekuje da se desi, cijela odgođena dobit ili gubitak se priznaju u neto imovini/kapitalu. Svaka kumulativna dobit ili gubitak reklasificirani u neto imovinu/kapitalu po prvoj primjeni MRSJS-a 41 ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja finansijskih instrumenata, na datum kada ta izuzeća isteknu ili kada se finansijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi) ostaju u sklopu neto imovine/kapitala dok (a) transakcija predviđanja naknadno ne rezultira priznavanjem nefinansijske imovine ili nefinansijske obaveze, (b) se transakcija predviđanja ne odrazi na suficit ili deficit ili dok se (c) naknadno ne promijene okolnosti i prestane se očekivati da se transakcija predviđanja desi, u kom slučaju se svaka obuhvaćena neto kumulativna dobit ili gubitak reklasificira iz neto imovine/kapitala u suficit ili deficit. Kada se instrument zaštite od rizika i dalje drži, ali ta zaštita ne ispunjava uslove da bude zaštita novčanog toka u skladu sa MRSJS-om 41, računovodstvo zaštite od rizika prestaje biti primjereno početno od datuma usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja finansijskih instrumenata, datuma kada ta izuzeća isteknu ili kada se finansijski instrumenti priznaju i/ili izmjere u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

MRSJS 31 Nematerijalna imovina

SP75. Početni izvještaj o finansijskom položaju subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove ne uključuje nematerijalnu imovinu i druge nematerijalne stavke koje ne ispunjavaju kriterije da budu priznate u skladu sa MRSJS-om 31 na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje taj subjekat iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja nematerijalne imovine, datum isteka tih izuzeća i/ili kada se nematerijalna imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi) a uključuje svu nematerijalnu imovinu koja ispunjava kriterije za priznavanje iz MRSJS-a 31 sa tim datumom.

SP76. Kriteriji iz MRSJS-a 31 nalažu subjektu da prizna nematerijalnu imovinu ako je:

- (a) izgledno da će se buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati toj imovini prilivati u subjekat; i ako se
- (b) trošak te imovine može pouzdano izmjeriti.

MRSJS 31 navedena dva kriterija dopunjava dodatnim, konkretnijim kriterijima za interno stvorenu nematerijalnu imovinu.

SP77. U skladu sa točkama 63. i 66. MRSJS-a 31, subjekat kapitalizira troškove interno stvorene nematerijalne imovine prospektivno od datuma kada se ispune kriteriji za priznavanje. MRSJS 33 dopušta subjektu da prizna ranije terećenu nematerijalnu imovinu u mjeri u kojoj dana stavka zadovoljava definiciju nematerijalne imovine i kriterije za priznavanje iz MRSJS-a 31. Prema tome, ako interno stvorena nematerijalna imovina zadovoljava kriterije za priznavanje na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga oslobađaju od priznavanja nematerijalne imovine, datum kada ta izuzeća isteknu i/ili kada se nematerijalna imovina prizna i/ili izmjeri u skladu sa MRSJS-om 31 (koje god od toga se ranije desi), subjekat priznaje i/ili mjeri tu imovinu u svom početnom izvještaju o finansijskom položaju čak i kada je priznao pripadajuće troškove kao rashod prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi.

SP78. Ako imovina na zadovolji kriterije za priznavanje u skladu sa MRSJS-om 31 do kasnijeg datuma, njen trošak je zbir izdataka nastalih od tog kasnijeg datuma.

SP79. Kriteriji iz člana SP76. također se odnose i na zasebno stečenu nematerijalnu imovinu. U značajnom broju slučajeva, aktuelna dokumentacija izrađena kako bi potkrijepila odluku da se stekne imovina sadrži procjenu budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala. Pored toga, kao što je objašnjeno u točki 33. MRSJS-a 31, trošak zasebno stečene nematerijalne imovine se obično može pouzdano mjeriti.

SP80. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove se može odlučiti da koristi jedan od sljedećih iznosa kao procijenjeni trošak nematerijalne imovine (izuzev kod interno stvorene nematerijalne imovine):

- (a) fer vrijednost na datum usvajanja MRSJS-ova ili, tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove iskoristi izuzeća koja ga u prijelaznom trogodišnjem periodu oslobađaju od priznavanja i/ili mjerenja određene imovine, na datum kada se ta imovina prizna i/ili izmjeri tokom prijelaznog perioda ili na datum kada izuzeće istekne (koje god od toga se ranije desi) (točka 67. MRSJS-a 33), u kom slučaju subjekat vrši objavljivanja koja nalaže točka 148. MRSJS-a 33; ili
- (b) vrijednost revaloriziranu u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom subjekta koja zadovoljava kriterije iz točke

67. MRSJS-a 33.

- SP81. Ako su metode i stope amortizacije subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi prihvatljive i u skladu sa MRSJS-ovima, on sve promjene procijenjenog korisnog vijeka ili obrasca amortizacije obračunava prospektivno od trenutka kada promijeni procjenu (točke 23. i 24. MRSJS-a 33 i točka 103. MRSJS-a 31). U nekim slučajevima, međutim, metode i stope amortizacije subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi se mogu razlikovati od onih koje bi bile prihvatljive u skladu sa MRSJS-ovima (na primjer, ako ne odražavaju razumnu procjenu korisnog vijeka imovine). Ako te razlike značajno utiču na financijske izvještaje, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove retroaktivno usklađuje akumuliranu amortizaciju u svom početnom izvještaju o financijskom položaju kako bi ispoštovao MRSJS-ove.

MRSJS 35 Konsolidirani financijski izvještaji

- SP82. Kada subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije konsolidirao kontrolirani subjekat prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, onda, u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, mjeri imovinu i obaveze kontroliranog subjekta po istim knjigovodstvenim vrijednostima kao i u financijskim izvještajima na obračunskoj osnovi kontroliranog subjekta nakon njegovog usvajanja MRSJS-ova, po usklađivanju za postupke konsolidacije i za efekte kombinacija u javnom sektoru u sklopu kojih je stekao kontrolirani subjekat (točka 130. MRSJS-a 33). Ako kontrolirani subjekat nije usvojio MRSJS-ove na obračunskoj osnovi u svojim financijskim izvještajima, knjigovodstvene vrijednosti iz prethodne rečenice su one koje bi MRSJS-ovi zahtijevali da budu uvrštene u te financijske izvještaje.

Subjekt koji ima kontrolu koji usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi prije kontroliranog subjekta

Historijat

- SP83. Subjekt koji ima kontrolu A prezentira svoje (konsolidirane) prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima u 20X5. godini. Subjekt koji kontrolira B, od osnivanja u potpunosti u vlasništvu subjekta koji ima kontrolu A, izrađuje informacije u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi za potrebe interne konsolidacije od tog datuma, ali kontrolirani subjekat B ne prezentira svoje prve financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima do 20X7. godine.

Primjena i zahtjevi

- SP84. Ako kontrolirani subjekat B primijeni tačku (a) člana 129. MRSJS-a 33, knjigovodstvena vrijednost njegove imovine i obaveza je jednaka i u njegovom početnom izvještaju o financijskom položaju u skladu sa MRSJS-ovima na 01.01.20X6. godine i u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju subjekta koji ima kontrolu A (kada se izuzmu usklađivanja za potrebe postupaka konsolidacije) i zasnivaju se na datumu kada je kontrolirani subjekat B usvojio MRSJS-ove.
- SP85. Kao alternativna opcija, kontrolirani subjekat B, u skladu sa tačkom (b) člana 129. MRSJS-a 33, mjeri svu svoju imovinu ili obaveze zasnovano na vlastitom datumu usvajanja MRSJS-ova (januar/siječanj 20X6. godine). Ipak, činjenica da kontrolirani subjekat B postaje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove u 20X7. godini ne mijenja knjigovodstvenu vrijednost njegove imovine i obaveza u konsolidiranim financijskim izvještajima subjekta koji ima kontrolu A.

Kontrolirani subjekat usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi prije subjekta koji ima kontrolu

Historijat

- SP86. Subjekt koji ima kontrolu C prezentira svoje (konsolidirane) prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima u 20X7. godini. Subjekt koji kontrolira D, od osnivanja u potpunosti u vlasništvu subjekta koji ima kontrolu C, prezentira svoje prijelazne financijske izvještaje u skladu sa MRSJS-ovima u 20X5. godini. Do 20X7., kontrolirani subjekat D je izrađivao informacije za potrebe interne konsolidacije u skladu sa ranijom računovodstvenom osnovom subjekta koji ima kontrolu C.

Primjena i zahtjevi

- SP87. Knjigovodstvene vrijednosti imovine i obaveza kontroliranog subjekta D sa 01.01.20X6. godine su jednake i u (konsolidiranom) početnom izvještaju o financijskom položaju subjekta koji ima kontrolu C izrađenom na obračunskoj osnovi i u financijskim izvještajima kontroliranog subjekta D (ako se izuzmu usklađivanja za postupke konsolidacije) i

zasnovane su na datumu usvajanja MRSJS-ova kontroliranog subjekta D. Činjenica da subjekat koji ima kontrolu C postaje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove 20X7. godine ne mijenja te knjigovodstvene vrijednosti (točka 129. MRSJS-a 33).

SP88. Točke 129. i 130. MRSJS-a 33 ne zamjenjuju sljedeće zahtjeve:

- (a) primijeniti ostatak MRSJS-a 33 kod mjerenja sve imovine i obaveza na koje se ne odnose točke 129. i 130. tog standarda;
- (b) izvršiti sva objavljivanja koja nalaže ovaj MRSJS kao sa datumom prelaska na MRSJS-ove samog subjekta koji prvi put usvaja te standarde.

SP89. Točka 129. MRSJS-a 33 se primjenjuje kada kontrolirani subjekat postane subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nakon subjekta koji ga kontrolira, kao što je slučaj, na primjer, ako je subjekat koji ima kontrolu ranije izrađivao paket izvještaja prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi za potrebe konsolidiranja, ali nije prezentirao potpuni set osnovnih financijskih izvještaja u skladu sa tim standardima. To bi moglo biti relevantno ne samo kada paket izvještaja subjekta koji ima kontrolu u potpunosti zadovoljava zahtjeve MRSJS-ova u pogledu priznavanja i mjerenja već i kada se uskladi na centralnom nivou za potrebe pitanja poput provjere događaja nakon datuma izvještavanja i raspodjele troškova penzija na centralnom nivou. Točka 129. MRSJS-a 33, međutim, ne dopušta kontroliranom subjektu da zanemari pogrešno prikazane informacije koje nisu značajne za konsolidirane financijske izvještaje subjekta koje ga kontrolira, ali jesu za njegove vlastite financijske izvještaje.

Prezentacija i objavljivanje

SP90. Točke od 135. do 140. MRSJS-a 33 nalažu subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da objavi određene informacije kada iskoristi prijelazna izuzeća i odredbe kod usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

Da ilustriramo:

Bilješke uz financijske izvještaje za godinu završno sa 31.12.20X2.

Bilješka br. 48: Usvajanje prijelaznih izuzeća i odredbi iz MRSJS-a 33

Subjekt javnog sektora X je usvojio MRSJS-ove na obračunskoj osnovi 01.01.20X1. godine i odlučio da primjeni prijelazno izuzeće iz MRSJS-a 33 koje mu dopušta da koristi procijenjeni trošak i da izvrši mjerenje zemljišta i objekata te ulaganja u nekretnine u periodu do tri (3) godine.

Subjekt javnog sektora X je iskoristio navedena izuzeća kod utvrđivanja procijenjenog troška i za mjerenje zemljišta i objekata te ulaganja u nekretnine. Kao rezultat korištenja tih prijelaznih izuzeća i odredbi, subjekat nije bio u mogućnosti dati izričitu i bezrezervnu izjavu o svojoj usklađenosti sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, s obzirom da se korištenje opisanih prijelaznih izuzeća odražava na fer prezentaciju financijskih izvještaja subjekta javnog sektora X i na njegovu sposobnost da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.

U prijelaznom periodu nisu usvojena niti su na bilo kakvu drugu imovinu i/ili obaveze primijenjena bilo kakva dalja prijelazna izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi.

U razmatranom periodu, subjekat javnog sektora X je ispravio svoj početni saldo ulaganja u nekretnine sa dodatnom vrijednošću od 1.200.000 n.j. nakon utvrđivanja procijenjenog troška 30.06.20X2. godine za ulaganja u nekretnine pod njegovom kontrolom.

Zaključno sa krajem godine, subjekat javnog sektora X još uvijek nije utvrdio procijenjeni trošak zemljišta i objekata niti izmjerio tu imovinu u svojim financijskim izvještajima. Zemljište i objekti odražavaju zaključni saldo od 2.500.000 n.j. na dan 31.12.20X2. godine. Ta vrijednost je utvrđena prema ranijoj računovodstvenoj osnovi subjekta javnog sektora X.

Subjekt javnog sektora X planira iskoristiti trogodišnje prijelazno izuzeće od mjerenja svog zemljišta i objekata i utvrđivanja procijenjenog troška za tu imovinu.

Subjekt javnog sektora X je imenovao procjenitelja da odredi vrijednost zemljišta i uspostavio je model za mjerenje objekata. Utvrđivanje vrijednosti zemljišta i objekata teče u skladu sa planom provođenja.

Pregled prijelaznih izuzeća i odredbi uvrštenih u MRSJS-a 33 *Prva primjena MRSJS-ova na obračunskoj osnovi*

UP91. Dijagramski prikaz u nastavku teksta daje pregled prijelaznih izuzeća i odredbi iz drugih MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

MRSJS	Dano prijelazno izuzeće							
	NE	DA						
		Procijenjeni trošak	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od objavljivanja	Uklanjanje transakcija, salda, prihoda i rashoda	Drugo
MRSJS 1 <i>Prezentacija financijskih izvještaja</i>						√ U mjeri u kojoj je usvojen taj trogodišnji period oslobođenosti		• Potiče se prezentiranje uporedivih informacija
MRSJS 2 <i>Izvještaji o novčanim tokovima</i>	√							
MRSJS 3 <i>Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške</i>	√							
MRSJS 4 <i>Efekti promjena kurseva stranih valuta</i>								• Izuzeće od postupanja prema zahtjevima koji se tiču kumulativnog preračunavanja • Nije obavezna primjena Dodatka A na stavke koje su početno priznate prije datuma usvajanja MRSJS-ova
MRSJS 5 <i>Troškovi pozajmljivanja</i>			√ Kada je kao računovodstvena politika odabrano dopušteno alternativno rješenje					• Potiče se retroaktivna primjena referentne metode obračunavanja • Dopušteno alternativno rješenje se mora primjenjivati retroaktivno
MRSJS 9 <i>Prihod od transakcija razmjene</i>	√				√ U mjeri u kojoj je usvojen taj trogodišnji period oslobođenosti za imovinu i/ili obaveze			

MRSJS	Dano prijelazno izuzeće							
	NE	DA						
		Procijenjeni trošak	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od objavljivanja	Uklanjanje transakcija, salda, prihoda i rashoda	Drugo
MRSJS 10 <i>Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama</i>								• Odredbe koje se tiču ozbiljne hiperinflacije
MRSJS 11 <i>Ugovori o građenju</i>	√							
MRSJS 12 <i>Zalihe</i>		√	√ Zalihe nisu priznavane prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Zalihe su priznavane prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				
MRSJS 14 <i>Događaji nakon datuma izvještavanja</i>	√							
MRSJS 16 <i>Ulaganja u nekretnine</i>		√	√ Ulaganja u nekretnine nisu priznavana prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Ulaganja u nekretnine su priznavana prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				
MRSJS 17 <i>Nekretnine, postrojenja i oprema</i>		√	√ Nekretnine, postrojenja i oprema nisu priznavane prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Nekretnine, postrojenja i oprema su priznavane prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				
MRSJS 18 <i>Izvještavanje o segmentima</i>	√ Ne izvještava se o segmentima u mjeri u							

MRSJS	Dano prijelazno izuzeće							
	NE	DA						
		Procijenjeni trošak	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od objavljivanja	Uklanjanje transakcija, salda, prihoda i rashoda	Drugo
	kojoj je usvojen taj trogodišnji period oslobođenosti							
MRSJS 19 Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina			√ U početnu procjenu troška rasklapanja i uklanjanja stavke te vraćanja površine u prvobitno stanje se uvrštavaju samo obaveze povezane sa imovinom koja nije priznata prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ U početnu procjenu troška rasklapanja i uklanjanja stavke te vraćanja površine u prvobitno stanje se uvrštavaju samo obaveze povezane sa imovinom koja je priznata prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				
MRSJS 20 Objavljivanja povezanih strana						√		
MRSJS 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac								• Prospektivna primjena
MRSJS 22 Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države	√							
MRSJS 23 Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)			√ Svi prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene koji nisu priznati prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Svi prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene koji su priznati prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ U mjeri u kojoj je taj trogodišnji period oslobođenosti usvojen za imovinu i/ili obaveze			

MRSJS	Dano prijelazno izuzeće							
	NE	DA						
		Procijenjeni trošak	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od objavljivanja	Uklanjanje transakcija, salda, prihoda i rashoda	Drugo
MRSJS 24 <i>Prezentacija budžetskih informacija u financijskim izvještajima</i>	√							
MRSJS 26 <i>Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac</i>			√					• Prospektivna primjena
MRSJS 27 <i>Poljoprivreda</i>			√ Biološke i poljoprivredne djelatnosti koje nisu priznate prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Biološke i poljoprivredne djelatnosti koje su priznate prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				
MRSJS 28 <i>Financijski instrumenti: Prezentacija</i>								• Odredbe da se ne razdvajaju komponente obaveza i neto imovine/kapitala pod određenim okolnostima
MRSJS 30 <i>Financijski instrumenti: Objavljivanja</i>								• Nema uporedivih informacija o vrsti i stepenu rizika
MRSJS 31 <i>Nematerijalna imovina</i>		√ Nematerijalna imovina osim one koja je interno stvorena	√ Nematerijalna imovina koja nije priznata prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Nematerijalna imovina koja je priznata prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				• Odredba da se prizna interno stvorena nematerijalna imovina koja je ranije terećena
MRSJS 32 <i>Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije</i>		√ Imovina koncesije za usluge	√ Imovina koncesije za usluge i s njom povezana obaveza koji nisu priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Imovina koncesije za usluge i s njom povezana obaveza koji su priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				• Odredba o načinu priznavanja pripadajućih obaveza

MRSJS	Dano prijelazno izuzeće							
	NE	DA						
		Procijenjeni trošak	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od objavljivanja	Uklanjanje transakcija, salda, prihoda i rashoda	Drugo
MRSJS 35 <i>Konsolidirani financijski izvještaji</i>		√			√ Primjereno klasificiranje i određivanje udjela u drugim subjektima		√	• Odredbe o situacijama kada kontrolirani i/ili subjekat koji ima kontrolu usvoje MRSJS-ove u različito vrijeme • Izuzeće od izrade financijskih izvještaja kao konsolidiranih financijskih izvještaja • (Procijeniti da li se radi o investicionom subjektu na datum usvajanja i izmjeriti fer vrijednost sa tim datumom)
MRSJS 36 <i>Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate</i>		√			√ Primjereno klasificiranje i određivanje udjela u drugim subjektima		√	• Odredbe o situacijama kada pridruženi subjekat i subjekat koji ima kontrolu usvoje MRSJS-ove u različito vrijeme • Izuzeće od uvrštavanja ulaganja u pridruženi subjekat u konsolidirane financijske izvještaje
		√			√ Primjereno klasificiranje i određivanje udjela u drugim subjektima		√	• Odredbe o situacijama kada pridruženi subjekat, subjekat koji ima kontrolu i subjekti pod zajedničkom kontrolom usvoje MRSJS-ove u različito vrijeme • Izuzeće od uvrštavanja udjela u zajednički poduhvat u konsolidirane financijske izvještaje
MRSJS 37 <i>Zajednički aranžmani</i>								• Odredba o načinu mjerenja ulaganja u zajednički poduhvat koje je ranije obračunavano kroz proporcionalnu konsolidaciju

MRSJS	Dano prijelazno izuzeće							
	NE	DA						
		Procijenjeni trošak	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od objavljivanja	Uklanjanje transakcija, salda, prihoda i rashoda	Drugo
MRSJS 39 <i>Primanja zaposlenih</i>			√ Za planove definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih koji nisu priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Za planove definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih koji su priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				• Odredbe o načinu utvrđivanja početne obaveze • Odredba da se ne razdvajaju kumulativni aktuarski dobici i gubici
MRSJS 41 <i>Financijski instrumenti</i>		√	√ Za financijske instrumente koji nisu priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Za financijske instrumente koji su priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				• Odredbe u vezi sa određivanjem/ prestankom priznavanja/ računovodstvom zaštite od rizika • Prospektivno primijeniti principe u vezi sa umanjenjem vrijednosti
MRSJS 42 <i>Socijalna davanja</i>			√ Obaveze na ime socijalnih davanja koje nisu priznavane prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Obaveze na ime socijalnih davanja koje su priznavane prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				
MRSJS 43 <i>Najmovi</i>			√ Imovina pod najmom i/ili obaveze po osnovu najma koji nisu priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	√ Imovina pod najmom i/ili obaveze po osnovu najma koji su priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				

Dodatak

Razdvajanje prijelaznih izuzeća i odredbi koje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora od onih koje može, ali ne mora primijeniti po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

U ovom Dodatku se daje pregled prijelaznih izuzeća i odredbi koje je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan primijeniti u smislu ovog MRSJS-a, kao i onih koje taj subjekat može odabrati da primijeni po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

S obzirom da i neobavezujuća prijelazna izuzeća i odredbe mogu uticati na fer prezentaciju i sposobnost subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa tim standardima kako je objašnjeno u točkama od 27. do 32. MRSJS-a 33, u ovom Dodatku je napravljena i razlika između prijelaznih izuzeća i odredbi koji utiču na fer prezentaciju i sposobnost subjekta da ustvrdi da je ostvarena usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi i onih koji ne utiču na njih.

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
		Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi
MRSJS 1 • Prezentirati uporedive informacije		√	
MRSJS 4 • Kumulativne prijelazne razlike na datum usvajanja • Nije obavezno primijeniti Dodatak A na stavke koje su početno priznate prije datuma usvajanja MRSJS-ova		√ √	
MRSJS 5 • Koristi se dopušteni alternativni način obračunavanja i iskorišten je period oslobođenosti od zahtjeva • Usvojiti dopušteni alternativni način obračunavanja na datum usvajanja standarda – retroaktivna primjena • Usvojiti referentni način obračunavanja na datum usvajanja standarda – retroaktivna primjena troškova nastalih prije i nakon datuma usvajanja	√	√	√
MRSJS 9 • Oslobođanje od priznavanja i/ili mjerenja prihoda povezano s usvajanjem trogodišnjeg perioda oslobođenosti od priznavanja i/mjerenja financijskih instrumenata			√

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi
MRSJS 10 • Utvrditi da li je hiperinflacijska ekonomija podložna ozbiljnoj hiperinflaciji na datum usvajanja	√		
• Izmjeriti imovinu i obaveze ako datum usvajanja pada na ili nakon datuma normalizacije stanja	√		
MRSJS 12 • Trogodišnji period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i promjena računovodstvene politike za potrebe mjerenja imovine			√
MRSJS 16 • Trogodišnji period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i promjena računovodstvene politike za potrebe mjerenja imovine			√
MRSJS 17 • Trogodišnji period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i promjena računovodstvene politike za potrebe mjerenja imovine			√
MRSJS 18 • Ne izrađuju se izvještaji o segmentima u periodu od tri (3) godine od datuma usvajanja		√	
MRSJS 19 • Ne priznaju se i ne mjere obaveze povezane sa početnom procjenom troškova rasklapanja i uklanjanja stavke ako se iskoristi oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja imovine			√
MRSJS 20			

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi
Ne objavljuju se odnosi i transakcije sa povezanim stranama niti informacije o ključnom upravljačkom osoblju			√
MRSJS 21 Odredbe o umanjenju vrijednosti primijeniti prospektivno na datum usvajanja ili, u slučaju korištenja oslobođanja, kada se imovina prizna	√		
MRSJS 26 Odredbe o umanjenju vrijednosti primijeniti prospektivno od datuma usvajanja ili, u slučaju korištenja oslobođanja, kada se imovina prizna	√		
MRSJS 27 Trogodišnji period oslobođanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i promjena računovodstvene politike za potrebe mjerenja imovine			√
MRSJS 28 - Utvrđiti da li financijski instrument ima komponente obaveze i neto imovine/kapitala na datum usvajanja - Ne razdvajati složene financijske instrumente ako ne postoji obaveza na datum usvajanja	√ √		
MRSJS 30 Ne objavljivati informacije o vrsti i stepenu rizika		√	
MRSJS 31 - Trogodišnji period oslobođanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i promjena računovodstvene politike za potrebe mjerenja imovine - Priznati svu interno stvorenu nematerijalnu imovinu	√		√

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi
MRSJS 32 • Trogodišnji period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza i promjena računovodstvene politike za potrebe mjerenja imovine i/ili obaveza • Mjeriti obavezu bilo prema modelu financijske obaveze ili prema modelu davanja prava operateru na datum usvajanja ili, u slučaju korištenja perioda oslobađanja, onda kada se prizna imovina	√		√
Primijeniti procijenjeni trošak na imovinu i/ili obaveze		√	
Primijeniti procijenjeni trošak na imovinu stečenu kroz transakciju koja nije transakcija razmjene		√	
Primijeniti procijenjeni trošak na ulaganja u kontrolirane i pridružene te subjekte pod zajedničkom kontrolom		√	
Izvršiti usklađivanja u prijelaznom periodu	√		
MRSJS 35 • Oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja udjela u kontroliranom subjektu • Odabir da se ne uklone salda, transakcije, prihodi i rashodi između subjekata • Kontrolirani subjekat postaje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove prije ili poslije subjekta koji ima kontrolu	√		√ √
• Ne prezentirati financijske izvještaje kao konsolidirane financijske izvještaje ako je usvojen trogodišnji period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja i/ili opcija	√		√

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi
uklanjanja • <i>Procijeniti da li se radi o investicijskom subjektu na datum usvajanja i odrediti fer vrijednost sa tim datumom</i>			
MRSJS 36 • Oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja udjela u pridruženom subjektu • Odabrati da se ne uklanjaju udjeli u suficitu i deficitu pridruženog subjekta • Pridruženi subjekat postaje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove prije ili nakon subjekta koji ga kontrolira • Ne prezentirati ulaganja u pridružene subjekte u konsolidiranim financijskim izvještajima ako je usvojeno trogodišnje oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja i/ili opcija uklanjanja	√		√ √ √
MRSJS 37 • <i>Izmjeriti ulaganje u zajednički poduhvat prethodno obračunavano kroz proporcionalnu konsolidaciju</i>	√		
MRSJS 39 • Trogodišnje oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza i promjena računovodstvene politike kako bi se izmjerila imovina i/ili obaveze • Utvrditi početnu obavezu za planove definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih na datum usvajanja ili po isteku perioda oslobođenosti • Priznati povećanje/smanjenje na datum usvajanja ili po isteku perioda oslobođenosti u početnom akumuliranom višku/manjku	√ √		√
MRSJS 41 • Trogodišnje oslobađanje od priznavanja i/ili			

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi
mjerjenja imovine i/ili obaveza i promjena računovodstvene politike kako bi se izmjerile imovina i/ili obaveze <i>Određivanje</i> • Određivanje financijske imovine ili obaveze po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit na datum usvajanja <i>Umanjenje vrijednosti</i> • Prospektivno primijeniti odredbe o umanjenju vrijednosti na datum usvajanja	√ √		√
<i>Prestanak priznavanja</i> • Prospektivno primijeniti odredbe o prestanku priznavanja na datum usvajanja • Retroaktivno primijeniti odredbe o prestanku priznavanja ako su dostupne informacije o stanju kao na datum početnog obračunavanja	√	√	
<i>Računovodstvo zaštite od rizika</i> • Izmjeriti derivate po fer vrijednosti • Ukloniti sve odgođene gubitke i dobitke • Odraditi samo one zaštite od rizika koje zadovoljavaju uslove za primjenu računovodstva zaštite od rizika na datum usvajanja • Prekinuti transakcije zaštite od rizika ako na datum usvajanja nisu zadovoljeni uslovi za primjenu računovodstva zaštite od rizika	√ √ √ √		
MRSJS 43 • Tamo gdje je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove najmoprimac, obaveza po osnovu najma i imovina s pravom korištenja se ne priznaju niti/ili mjere ako je iskorišten period oslobođanja od priznavanja i/ili mjerjenja imovine • Određivanje najma u skladu s okolnostima	√		√

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Utiču na fer prezentaciju i usklađenost sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi
kod usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi			