

PERSPEKTIVE ZA
BUDUĆNOST



TEHNIČKA NOTA

PRVA PRIMJENA IPSAS-A TEMELJENIH NA OBRAČUNSKOJ OSNOVI





Centar za reformu finansijskog izvještavanja (CFRR)

Sektor za upravljanje, Svjetska banka

Adresa: Praterstrasse 31, 1020 Beč, Austrija

Web: www.worldbank.org/cfrr

E-mail: cfr@worldbank.org

Telefon: +43-1-217-0700



Program za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru

Web: www.pulsarprogram.org

© 2021. Međunarodna banka za obnovu i razvoj / Svjetska banka

1818 H Street NW

Washington DC 20433

Telefon: 202-473-1000

Internet: www.worldbank.org

Ovaj je dokument Svjetske banke izvorno objavljen na engleskom jeziku pod nazivom: „Technical Note: First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS“ u 2021. U slučaju odstupanja, prednost ima jezik izvornog dokumenta.

Ovaj su dokument izradili zaposlenici Svjetske banke s prilozima vanjskih suradnika. Nalazi, tumačenja i zaključci izneseni u ovom dokumentu ne odražavaju nužno stajališta Svjetske banke, njezina Odbora izvršnih direktora ili vlada koje zastupaju.

Svjetska banka ne jamči točnost, potpunost ni aktualnost podataka navedenih u ovom dokumentu i ne snosi odgovornost za pogreške, propuste ili odstupanja u podacima ni za upotrebu ili neupotrebu u njemu navedenih podataka, metoda, postupaka ili zaključaka. Granice, boje, nazivi i drugi podaci prikazani na kartama u ovom dokumentu ne podrazumijevaju nikakvo mišljenje Svjetske banke o pravnom položaju bilo kojeg teritorija, ni potvrdu ni prihvatanje njegovih granica.

Ništa navedeno u ovom dokumentu ne predstavlja niti se tumači kao ograničenje ili odricanje od povlastica i imuniteta Svjetske banke, koje ona posebno zadržava.

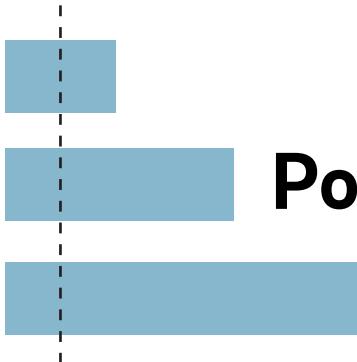
Prava i dopuštenja

Materijal u ovom dokumentu zaštićen je autorskim pravima. Budući da Svjetska banka potiče širenje znanja, ovaj se dokument može reproducirati, u cijelosti ili djelomice, u nekomercijalne svrhe, ali se mora navesti kao izvor.

Sve upite o pravima i dozvolama, uključujući supsidijarna prava, treba uputiti uredu izdavača na adresu: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.

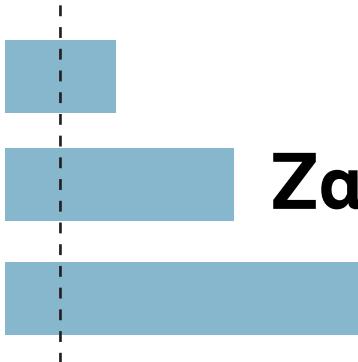
Sadržaj

Pokrate.....	2
Zahvale.....	3
Predgovor.....	4
Sažetak.....	5
1. UVOD.....	7
2. PLANIRANJE PRIMJENE IPSAS-A 33.....	9
Utvrđivanje slijeda provedbe reformi primjene IPSAS-a.....	11
3. PRIZNAVANJE I MJERENJE: OPĆE NAČELA.....	13
Mjerenje u okviru izvještaja o finansijskom položaju na početku razdoblja i naredna mjerena.....	16
Mjerenje u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja sastavljenom na temelju IPSAS-a.....	17
Naredno mjerjenje.....	17
4. PRIZNAVANJE I MJERENJE: IZUZEĆA OD OPĆEG NAČELA.....	18
Standardi koji ne ulaze u prijelazne mehanizme u skladu s IPSAS-om 33.....	22
5. OBJAVE.....	23
6. MEĐUNARODNO ISKUSTVO.....	24
Primjer zemlje: Novozelandska vlada	25
Primjer zemlje: Švicarska savezna vlada	25
Primjer zemlje: Tanzanija.....	26
Primjer zemlje: Malezija.....	26
Primjer zemlje: Kostarika.....	26
Primjer zemlje: vlade nigerijskih država Ekiti i Lagos.....	27
7. ZAKLJUČCI I PREPORUKE.....	28
Dodatak 1. Ilustrativan primjer prve primjene IPSAS-a.....	30
Dodatak 2. Kontrolni popis za prezentiranje i objavljivanje u skladu s IPSAS-om 33	35



Pokrate

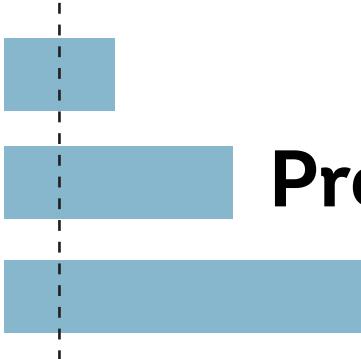
ACCA	Udruga ovlaštenih računovođa
CIPFA	Ovlašteni institut za javne financije i računovodstvo
DRC	Amortizacijski zamjenski trošak
EduCoP	Zajednica prakse za edukaciju
FinCoP	Zajednica prakse za finansijsko izvještavanje
GRC	Bruto zamjenski trošak
IFRS	Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja
IPSAS	Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
IPSASB	Odbor za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor
ISFU	Informacijski sustav finansijskog upravljanja
IT	Informacijska tehnologija
KJ	Kumulativne jedinice
KPU	Kontinuirano profesionalno usavršavanje
MFIN	Ministarstvo financija
PFM	Upravljanje javnim financijama
PPE	Nekretnine, postrojenja i oprema
PSA	Računovodstvo u javnom sektoru
PULSAR	Program za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru
VRI	Vrhovna revizijska institucija



Zahvale

Ovaj je proizvod za stjecanje i razmjenu znanja rezultat razmjene znanja i suradnje među članovima Zajednice prakse za finansijsko izvještavanje (FinCoP) u okviru programa za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru (PULSAR). Izvještaj su izradili Dmitri Gourfinkel, viši stručnjak za finansijsko upravljanje (Svjetska banka) i prof. dr. Frans Van Schaik, profesor upravljačkog računovodstva (Sveučilište u Amsterdamu) pod tehničkim vodstvom Daniela Boycea, voditelja sektora upravljanja i Armana Vatyana, vodećeg stručnjaka za finansijsko upravljanje (Svjetska banka).

Andreas Bergmann, profesor javnih financija i voditelj javnog sektora, i Sandro Fuchs, voditelj Centra za upravljanje javnim financijama (Sveučilište primijenjenih znanosti u Zürichu, ZHAW); Bernhard Schatz, član odbora (Odbor za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda u javnom sektoru, IPSASB); Jiwanka Wickramasinghe, viša stručnjakinja za finansijsko upravljanje i Lucas Carrer, stručnjak za finansijsko upravljanje (Svjetska banka) svojim su recenzentskim napomenama dodatno upotpunili ovaj dokument.



Predgovor

Program za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru (PULSAR), pokrenut 2017., regionalni je program i program na razini zemalja u kojem je 13 zemalja korisnica iz Europe i središnje Azije. Cilj je programa pružiti potporu jačanju računovodstva i okvira finansijskog izvještavanja u javnom sektoru u skladu s međunarodnim standardima i dobrim praksama u svrhu unaprjeđenja državne odgovornosti, transparentnosti i učinka.

PULSAR-ovi partneri – Austrija, Švicarska i Svjetska banka – zajednički određuju ciljeve i opseg ovog programa, ali pružaju i institucionalnu potporu u provedbi i mobiliziraju resurse potrebne za njegove aktivnosti. Zemlje korisnice pomažu u oblikovanju programa putem platformi za regionalnu suradnju i svojim doprinosima u dvjema zajednicama prakse za: finansijsko izvještavanje (FinCoP) i edukaciju (EduCoP).

Više informacija o programu PULSAR i publikacijama potražite na internetskoj stranici: www.pulsarprogram.org.

Sažetak

Cilj je ove tehničke note: (i) dati praktične smjernice temeljene na međunarodnom iskustvu stručnjacima za računovodstvo u javnom sektoru (PSA), koji planiraju prvi put izravno ili neizravno primijeniti međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSAS-e)¹ temeljene na obračunskoj osnovi i (ii) sažeto opisati ključne pojmove IPSAS-a 33.² Jurisdikcije³ i subjekte javnog sektora diljem svijeta potiče se na izravnu primjenu IPSAS-a (tj. bez izmjene u njima definiranih zahtjeva), s pomoću primjene IPSAS-a 33 *Prva primjena IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi*, koji je Odbor za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSASB) objavio u siječnju/januaru 2015. Međutim, valja istaknuti da se u praksi mnoge jurisdikcije odluče za neizravnu primjenu IPSAS-a (tj. putem izmjena i dopuna nacionalnih zakonskih propisa, u skladu sa specifičnim obilježjima dotične jurisdikcije), ali i u tom je slučaju i dalje važno i korisno primijeniti IPSAS 33.

U IPSAS-u 33 razlikuje se pripremna faza, koja traje koliko je potrebno i prethodi primjeni IPSAS-a 33, i prijelazno razdoblje nakon primjene IPSAS-a 33, koje može trajati najviše tri godine. U prijelaznom razdoblju, u skladu s IPSAS-om 33 prvi primjenitelj IPSAS-a može iskoristiti razna izuzeća, a nakon toga jurisdikcije trebaju prezentirati finansijske izvještaje u potpunoj sukladnosti s IPSAS-ima.

U IPSAS-u 33 predviđen je etapni pristup uvođenju IPSAS-a, a ne odjednom (u vidu tzv. „velikog praska“). Valja napomenuti da u slučaju da prvi primjenitelj IPSAS-a koristi izuzeća koja utječu na fer prezentiranje finansijskih izvještaja i mogućnost davanja izjave o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi, taj subjekt u prijelaznom razdoblju (do najviše tri godine) neće moći dati izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s okvirom IPSAS-a u cijelosti.

Na temelju analize iskustava zemalja sadržanih u ovom dokumentu (prikazana u šestom poglavlju i u tablici u nastavku), većina se jurisdikcija uvrštenih u uzorak, uz iznimku Novog Zelanda, radije odluči za etapni pristup uvođenju IPSAS-a koji im omogućuje da koriste fleksibilniji vremenski okvir primjene i utjecaj reforme raspodijele na veće vremensko razdoblje. S druge strane, u suštini samo je jedna zemlja koristila IPSAS 33 pri prvoj primjeni IPSAS-a, i to na podnacionalnoj razini. U pogledu pristupa primjeni IPSAS-a, većina se odabranih zemalja radije odlučila za izravnu primjenu IPSAS-a, ali bez jasne uzajamne veze s primjenom prijelaznih odredaba u trogodišnjem razdoblju nakon službenog uvođenja IPSAS-a.

¹ Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS-i) predstavljaju niz računovodstvenih standarda, koje objavljuje IPSASB, za subjekte javnog sektora koji ih primjenjuju pri izradi finansijskih izvještaja.

² U ovoj je tehničkoj noti primjenjena verzija IPSAS-a 33, u kojoj su sadržane izmjene i dopune IPSAS-a objavljenih do 31. siječnja/januara 2019., u skladu s kojom se prepostavlja da je subjekt prije toga primjenjivao IPSAS 41 *Finansijski instrumenti*.

³ Jurisdikcija znači nacionalna ili podnacionalna država koja ima suverene ovlasti za upravljanje ili donošenje zakona.

Tablica 1. Sažet prikaz prve primjene IPSAS-a po zemljama

Zemlja	Pristup primjeni IPSAS-a	Pristup provedbi reformi	Primjena IPSAS-a 33 ⁴	Primjena prijelaznih odredaba
Kostarika	Izravno	Etapno	Ne	Da
Malezija	Neizravno	Etapno	Ne	Ne
Novi Zeland	Izravno	Odjednom (tzv. „veliki prasak“)	Ne	Ne
Nigerija: države Ekići i Lagos	Izravno	Etapno	Da	Da
Švicarska	Izravno	Etapno	Ne	Ne
Tanzanija	Izravno	Etapno	Ne	Da

Iskustava raznih jurisdikcija diljem svijeta pokazuju još jednu ključnu pouku: proces je uvođenja IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi dugačak i mukotrpan. Slijedom toga, iako primjena IPSAS-a 33 subjektima znatno olakšava teret prve primjene IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi, uspješna primjena tog standarda može se uvelike unaprijediti pomoću sveobuhvatne i temeljite strategije za provedbu reformi.

Prijelazno razdoblje u skladu s IPSAS-om 33 jurisdikcije trebaju smatrati posljednjom fazom procesa primjene i izdvojiti dovoljno vremena za pripremu prije objave datuma primjene IPSAS-a, jer nakon tog datuma imaju samo tri godine da ispune obvezu potpune sukladnosti. Trebaju suziti i primjenu širokog spektra prijelaznih odredaba jer im one uskraćuju prednosti od primjene IPSAS-a i umanjuju cjeleovitost i transparentnost finansijskih izvještaja u prijelaznom razdoblju.

Jurisdikcije trebaju razviti provedbenu strategiju i plan i s tim u skladu uspostaviti pouzdan vremenski okvir provedbe računovodstvenih reformi koje moraju prethoditi datumu primjene IPSAS-a i pri tome primijeniti etapni pristup kako bi mogle upravljati rizicima. Pri izradi strategije ključno je u obzir uzeti sustave i procese informacijske tehnologije (IT), ljudske kapacitete i važne posljedice planiranih reformi.

Osobito je važno pripaziti na izmjenu i dopunu postojećih zakonskih i regulatornih okvira, i njihovu usklađenost s okvirom IPSAS-a. Svaka jurisdikcija treba izraditi i donijeti poseban zakon o računovodstvu u javnom sektoru jer je to najbolji način određivanja prioriteta i podupiranja programa PSA-a.

Valja istaknuti da će uvođenje IPSAS-a zahtijevati značajnu suradnju i koordinaciju između Ministarstva financija (MFIN) ili druge agencije/tijela (imenovanog za predvodnika u provedbi reforme) i drugih ključnih institucionalnih interesnih strana kao što su riznica, tijela porezne uprave i vrhovna revizijska institucija (VRI).

U konačnici, uspješnost provedbe cjelokupne reforme znatno će ovisiti o kontinuiranom usavršavanju i jačanju kapaciteta za vrijeme trajanja reforme primjene IPSAS-a (uključujući pripremnu fazu). U drugom su poglavljju „Planiranje primjene IPSAS-a“ ove tehničke note dani dobri primjeri raznih pristupa jačanju kapaciteta koje svaka jurisdikcija može uzeti u obzir pri rješavanju određenih okolnosti i potreba za usavršavanjem.

⁴ Jedan je od glavnih razloga zašto neke zemlje nisu primijenile IPSAS 33 činjenica da je proces uvođenja IPSAS-a započeo prije objave tog standarda.

1

UVOD

Glavni je cilj ove tehničke note: (i) dati praktične smjernice temeljene na međunarodnom iskustvu stručnjacima za računovodstvo u javnom sektoru (PSA), koji planiraju prvi put izravno ili neizravno primijeniti međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSAS-e) temeljene na obračunskoj osnovi i (ii) sažeto opisati ključne pojmove IPSAS-a 33. Jurisdikcije i subjekte javnog sektora potiče se na primjenu IPSAS-a 33 *Prva primjena IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi*. U ovoj je tehničkoj noti dan cjelovit pregled pripremnih radnji potrebnih prije primjene IPSAS-a 33, kao i objašnjenja u njemu sadržanih glavnih zahtjeva i izuzeća te praktične smjernice temeljene na međunarodnim iskustvima.

Ovaj je dokument nastavak niza proizvoda za stjecanje i razmjenu znanja izrađenih u okviru programa PULSAR, kao što je „Plan reforme računovodstva u javnom sektoru: predložak dobre prakse“.⁵ U tom su planu dane sveobuhvatne smjernice za provedbu reformi PSA-a i važni elementi koje je potrebno imati u vidu kao što su pristup reformi, provedba, praćenje, upravljanje, organizacijski kapaciteti, komunikacija i kultura te je prikazan primjer izrade izvještaja o finansijskom položaju na početku razdoblja kao i kontrolni popis za prezentiranje i objavljivanje.

Smjernice prikazane u ovom dokumentu služe kao pomoć u primjeni IPSAS-a 33, a ne kao zamjena za razumijevanje cjelokupnog standarda. U IPSAS-u 33 nisu dane stroge smjernice za prvu primjenu, jer su omogućena razna izuzeća, i stoga taj standard ne može biti zamjena za sveobuhvatnu i temeljitu strategiju reformi. IPSAS 33 može poslužiti kao važan okvir za izradu ključnih etapa reformi, ali ne može zamijeniti donošenje strateških odluka. Ova je tehnička nota manje važna od najvažnijeg autoriteta u pogledu zahtjeva za primjenu IPSAS-a, priručnika IPSASB-a, koji je dostupan na: www.ipsasb.org.

IPSAS 33 nastao je za jurisdikcije koje izravno uvode cjelokupan niz IPSAS-a, tj. bez uvođenja izmjena u standardima. Međutim, mnoge zemlje uvode IPSAS-e neizravno, što znači da IPSAS-e koriste kao osnovu za razvoj ili revidiranje nacionalnog okvira PSA-a, koji se obično razlikuje od IPSAS-a, i potrebno ga je uskladiti s osobitostima doticne zemlje. Pri tome one usklađuju terminologiju, odabiru mogućnosti ponuđene u IPSAS-ima, uvode dodatne smjernice ili izravno odstupaju od IPSAS-a, primjerice izostavljaju određene standarde. Međutim, valja primjetiti da je IPSAS 33 koristan čak i u slučaju da se jurisdikcija odluči za neizravnu primjenu IPSAS-a.

⁵ Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>.

Glavni je cilj IPSAS-a 33 osigurati da prvi financijski izvještaji sastavljeni u skladu s IPSAS-ima temeljenim na obračunskoj osnovi:

- sadrže transparentan prikaz prijelaza na IPSAS-e
- sadrže odgovarajuće polazište za postizanje sukladnosti s IPSAS-ima
- budu izrađeni tako da koristi budu veće od troškova.

Jurisdikcije su dužne primijeniti IPSAS 33 pri sastavljanju i prezentiraju godišnjih financijskih izvještaja u prijelaznom razdoblju primjene IPSAS-e temeljenih na obračunskoj osnovi. Prvi je primjenitelj jurisdikcija ili subjekt koji prvi put primjenjuje IPSAS-e temeljene na obračunskoj osnovi i predstavlja svoje prve prijelazne financijske izvještaje sastavljene u skladu s IPSAS-ima. IPSAS 33 jednako se odnosi na prve primjenitelje neovisno o njihovim prethodnim računovodstvenim politikama koje mogu biti temeljene na novčanoj, obračunskoj ili hibridnoj osnovi.

IPSASB priznao je da je uvođenje cjelokupnog niza računovodstvenih standarda (IPSAS-a) temeljenih na obračunskoj osnovi komplicirani poduhvat i zato je razvio IPSAS 33. Objavom IPSAS-a 33, IPSASB olakšava subjektima započinjanje ovog izazovnog procesa promjena. IPSAS 33 ne pokriva cjelokupno razdoblje

uvođenja IPSAS-a. U biti, odnosi se na razdoblje u kojem je većina planiranja već završena i subjekt je u završnoj fazi prijelaza na potpunu sukladnost s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi.

Ova je tehnička nota strukturirana u skladu s logičnim vremenskim slijedom:

- drugo se poglavlje bavi aktivnostima koje je potrebno provesti prije datuma primjene IPSAS-a
- treće do peto poglavlje odnosi se na aktivnosti koje se poduzimaju nakon datuma primjene IPSAS-a
- šesto je poglavlje pregled iskustava prve primjene IPSAS-a u nekim zemljama diljem svijeta
- sedmo poglavlje sadrži ključne nalaze i preporuke za prvu primjenu IPSAS-a.

2

PLANIRANJE PRIMJENE IPSAS-A 33

IPSAS 33 sadržava sveobuhvatan skup načela koja subjektima olakšavaju prvu primjenu IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi. Međutim, IPSASB ističe da se za vrijeme pripreme za prijelaz na IPSAS-e prvi primjenitelj ne treba oslanjati samo na olakotna razdoblja u IPSAS-u 33. IPSASB potiče jurisdikcije da osiguraju pravilno planiranje prijelaza i prije službene primjene IPSAS-a 33. IPSASB⁶ subjektima javnog sektora daje smjernice za prijelaz na računovodstvo temeljeno na obračunskoj osnovi. U jednoj od prvih PULSAR-ovih publikacija, „Plan reforme računovodstva u javnom sektoru: predložak dobre prakse“⁷ navedeno je više napomena o slijedu i ključnim elementima provedbe reforme računovodstva u javnom sektoru općenito. I MMF daje smjernice za uvođenje obračunskog računovodstva u javnom sektoru (MMF, 2016).⁸

Prije primjene IPSAS-a potrebno je razviti jasnu strategiju utvrđivanja slijeda i faza uvođenja obračunskog računovodstva s pouzdanim vremenskim okvirom. U toj provedbenoj strategiji u obzir treba uzeti višestruke čimbenike, uključujući između ostalog: (i) političku potporu i volju ključnih interesnih strana, (ii) dogovor o realnom vremenskom

okviru provedbe, (iii) izmjene i dopune postojećih zakonskih i regulatornih okvira, (iv) dostupnost potrebnih resursa, uključujući finansijske i ljudske, (v) uspostavljanje odgovarajućih mehanizama koordinacije i upravljanja, (vi) definiranje mehanizama upravljanja rizicima i njihova ublažavanja, (vii) izradu strategije upravljanja promjenama i jačanja kapaciteta, uključujući izradu i provedbu planova komuniciranja, informiranja i usavršavanja, (viii) integraciju između raznih funkcija/sustava upravljanja javnim financijama (PFM), kao što su računovodstvo, planiranje proračuna, riznica, prihodi, dug, nabava itd., i (ix) nadgradnju postojećeg ili razvoj novog informacijskog sustava financijskog upravljanja (ISFU) (u koji bi, u najboljem slučaju, trebalo uvrstiti ključne prethodno navedene funkcije PFM-a). Još jedna PULSAR-ova publikacija, „Pokretači reformi računovodstva u javnom sektoru“⁹ sadrži dodatne napomene o ključnim elementima provedbe reformi, s težištem na pružanju pomoći državama u definiranju, razmatranju i održavanju pokretača tih reformi.

Kao što je vidljivo iz prethodnog odlomka, uvođenje IPSAS-a je ambiciozna i dugotrajna reforma koja zahtijeva mnogo truda i resursa. Međutim,

⁶ IPSASB. Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities [Prijelaz na računovodstvo temeljeno na obračunskoj osnovi: smjernice za subjekte javnog sektora]. Treće izdanje, siječanj/januar 2011. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>.

⁷ Svjetska banka. Plan reforme računovodstva u javnom sektoru: predložak dobre prakse. 2018. URL: <https://cfrr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>.

⁸ Cavanagh, J., S. Flynn, i D. Moretti (2016.). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector [Uvođenje obračunskog računovodstva u javnom sektoru]. MMF, Odjel za fiskalne poslove. Rujan/septembar 2016. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>.

⁹ Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

provedba reforme PSA-a, temeljena na postojanom nizu međunarodnih standarda za javni sektor i dobrom međunarodnim praksama, kao što su IPSAS-i, jurisdikcijama daje priliku ne samo za unaprjeđenje kvalitete i pouzdanosti finansijskih informacija koje mogu koristiti za donošenje odluka nego i za:

- procjenu državnog finansijskog položaja, finansijskog učinka i novčanih tokova
- poticanje dosljednosti i daljnje usporedivosti s drugim jurisdikcijama na regionalnim i međunarodnim razinama
- jačanje planiranja javnih investicija i upravljanja državnom imovinom
- ostvarenje većih razina fiskalne transparentnosti i odgovornosti, koje mogu pridonijeti unaprjeđenju ocjena kreditnog rejtinga agencija koje se time bave.

Dostupnost unaprijeđenih podataka omogućuje bolje donošenje odluka i stoga provedba reforme PSA-a može imati i sljedeće neizravne prednosti:

- unaprjeđenje kvalitete javnih usluga
- osiguranje fiskalne stabilnosti i poticanje nacionalnog gospodarskog rasta
- unaprjeđenje državne prihvatljivosti i vjerodostojnosti.

Kao što je prethodno navedeno, valja primijetiti da uvođenje IPSAS-a zahtjeva značajnu suradnju i koordinaciju između Ministarstva financija (MFN) ili druge agencije/tijela, imenovanog za predvodnika provedbe reforme, i drugih ključnih institucionalnih interesnih strana, kao što su riznica i tijela porezne uprave te vrhovna revizijska institucija (VRI). Za vrijeme cijelokupnog procesa provedbe posebice je važna uloga VRI-ja jer vanjski revizori mogu postati snažni saveznici za vrijeme pripreme, provedbe i vrednovanja reformi. Primjerice, vanjske revizore treba pravovremeno osposobiti za novi regulatorni okvir, a mogu biti uključeni i u provjeru iznosa iskazanih u bilanci stanja na početku razdoblja.

Općenito uvezši, provedbena strategija može biti temeljena na jednom od dva pristupa – primjena odjednom (tzv., „veliki prasak“) ili u etapama. U slučaju primjene odjednom (tzv. „veliki prasak“) do prijelaza s prethodnog računovodstvenog sustava na potpunu sukladnost s IPSAS-ima dolazi počevši od određenog datuma. Za razliku od toga, etapni pristup uključuje postupno uvođenje unaprjeđenja planiranim slijedom, u cilju ispunjavanja zahtjeva IPSAS-a u najvećoj mjeri ostvarivoj do kraja završne faze. IPSAS 33 namijenjen je za etapni pristup, tj. uključuje neka izuzeća u razdoblju do najviše tri godine. U nekim je jurisdikcijama primjena odjednom (tzv. „veliki prasak“) jedino moguća zbog administrativnih propisa u skladu s kojima subjekti moraju primijeniti službene zakonske propise o finansijskom izvještavanju i etapna primjena im nije dopuštena, a probno je uvođenje obaju sustava istovremeno skupo i zahtjeva dodatne operativne kapacitete.

U ovoj se tehničkoj noti preporučuje etapni pristup uvođenju IPSAS-a. Primjena odjednom (tzv. „veliki prasak“), u skladu s kojom bi svi subjekti državnog sektora sve ili većinu zahtjeva IPSAS-a primijenili od određenog datuma, uključuje rizike kao što su velika ovisnost o vanjskim savjetnicima umjesto oslanjanja na unutarnje organizacijske vještine. Osim toga, može dovesti do značajnog kašnjenja početka primjene iako su završene sve pripremne radnje potrebne za potpunu primjenu.

Za razliku od prethodnog pristupa, etapni pristup jurisdikcijama omogućuje da ostvare vidljivi napredak jer neke zahtjeve IPSAS-a mogu ispuniti u kratkoročnom razdoblju i IPSAS-e uvesti postupno u srednjoročnom razdoblju. U etapnom pristupu subjekti imaju vremena za jačanje vještina i stručnog znanja o IPSAS-ima u skladu s provedbenom dinamikom. Imajući u vidu postojeći računovodstveni okvir, uspostavljene IT sustave i kapacitete zaposlenih, etapni je pristup obično primjenjiviji jer omogućuje uklanjanje nedostataka u pogledu IPSAS-a i postupno unaprjeđenje kvalitete računovodstvenih informacija u provedbenoj fazi. Međutim, valja primijetiti da etapni pristup uključuje i rizike, koji se posebice odnose na: (i) trajanje provedbenog razdoblja, (ii) zamor od reforme i (iii) gubitak zamaha i političke potpore.

Utvrđivanje slijeda provedbe reformi primjene IPSAS-a

Pri utvrđivanju faza uvođenja IPSAS-a vodeće je načelo pravilno postaviti osnove. Jedna je od osnova državnog računovodstva „iskazivanje po novčanoj osnovi prije iskazivanja po nastalim događajima (obračunanim obvezama)“. Provedbeni plan stoga treba započeti uskladišnjanjem s IPSAS-om 2 „Izvještaji o novčanom toku“, jednim od standarda u nizu IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi.¹⁰

Druga su vodeća načela pri utvrđivanju provedbenih faza osnovni ciljevi financijskog izvještavanja u javnom sektoru: odgovornost i donošenje odluka. Financijski su izvještaji korisni ako sadrže kvalitetne informacije o imovini i obvezama koje na te ciljeve izravno utječu. Dugotrajna imovina (uključujući infrastrukturnu imovinu) najveći je razred imovine, koji je važan za odgovornost i donošenje odluka. Na strani obveza, najznačajnije i najvažnije stavke su javni dug i mirovine, zbog kojih je država izložena značajnim rizicima u pogledu likvidnosti i tržišta. Stoga u provedbenom planu prioritet treba dati priznavanju i objavljivanju najvećih stavaka bilance stanja. Primjerice, u PULSAR-ovom dokumentu „Jačanje upravljanja dugotrajnom imovinom pomoću računovodstva u javnom sektoru“¹¹ ima više napomena o evidentiranju dugotrajne imovine i izvještavanju o tom razredu imovine.

Pri utvrđivanju slijeda u obzir je potrebno uzeti i okolnosti dolične jurisdikcije. Recimo, zemlje bivšeg Sovjetskog Saveza već imaju dosta jake registre imovine i računovodstvo pa i te prednosti treba imati na umu pri planiranju uvođenja IPSAS-a.

U skladu s IPSAS-om 33 postoji pripremna faza (koja traje koliko je potrebno) i prijelazno razdoblje (koje traje najviše tri godine). U pripremnoj fazi, subjekti prezentiraju financijske izvještaje na temelju prethodnih računovodstvenih politika, a u prijelaznom razdoblju na temelju IPSAS-a, uz neka izuzeća. Nakon prijelaznog razdoblja subjekti trebaju prezentirati financijske izvještaje u potpunoj sukladnosti s IPSAS-ima.

IPSAS 33 sadrži nekoliko prijelaznih odredaba koje se odnose na trogodišnje razdoblje nakon datuma primjene. U tom trogodišnjem razdoblju prvi primjenitelji mogu biti izuzeti od zahtjeva za priznavanje određene imovine i obveza, i za eliminaciju transakcija i stanja pri konsolidaciji. To znači da u tom razdoblju financijski izvještaji još nisu usklađeni s obračunskim IPSAS-ima bez obzira na primjenu određenih izuzeća.

Iako su prijelazna izuzeća u IPSAS-u 33 namijenjena pružanju potpore subjektima na njihovu putu uvođenja IPSAS-a, treba ih gledati kao posljednju fazu u procesu primjene IPSAS-a. I to zato što izuzeća postaju primjenjiva od datuma primjene i imaju ograničeno trajanje od tri godine, što zemljama često nije dovoljno za prijelaz. Imajući u vidu da primjena prijelaznih odredaba obveznicima izvještavanja omogućuje da ograniče, eliminiraju i odgode neke radnje potrebne za prijelaz, subjektima javnog sektora naizgled se kratkoročno može svidjeti financijske izvještaje nazvati „prijelaznim financijskim izvještajima sastavljenima na temelju IPSAS-a“. Međutim, moraju se oduprijeti tom iskušenju i pažljivo razmislati o trenutku u kojem će izvještaje tako nazvati.

Uglavnom zbog toga što primjena nekih izuzeća, posebice onih koji se odnose na značajne iznose, kao što su nekretnine, postrojenja i oprema, definirani planovi davanja za zaposlene i financijski instrumenti, utječe na fer prezentiranje financijskih izvještaja i može dovesti do uvjetnog mišljenja revizora. Osim toga, primjena prijelaznih odredaba ograničava prednosti od uvođenja IPSAS-a u kratkoročnom smislu jer onemogućuje potpunu cjelovitost i transparentnost financijskih izvještaja od datuma prijelaza do čega se dolazi samo postupno tijekom vremena.

Prijelaz na obračunsko računovodstvo uključuje postupno unaprjeđenje financijskih izvještaja i prvi primjenitelji trebaju proglašiti prvu primjenu IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi tek kada budu sigurni da su ostvarili potpunu sukladnost u dopuštenom razdoblju od tri godine. U prijelaznom razdoblju bilo bi primjерено da subjekt u financijskim izvještajima navede da je u postupku uvođenja IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi. Valja primijetiti i da u skladu s

¹⁰ Alternativno, jurisdikcije u početku mogu biti usklađene s IPSAS-om temeljenim na novčanoj osnovi („Financijsko izvještavanje u skladu s računovodstvom temeljenim na novčanoj osnovi“), tj. standardom koji je nastao kao međukorak i pomoć u primjeni obračunskih IPSAS-ima, a ne kao krajnji cilj. IPSAS temeljen na novčanoj osnovi potiče jurisdikcije koje dovršavaju svoj prijelaz na obračunsku osnovu financijskog izvještavanja i primjenu obračunskih IPSAS-ima da prezentiraju izvještaj o novčanim primicima i plaćanjima u formatu koji je u skladu s IPSAS-om 2 „Izvještaj o novčanim tokovima“.

¹¹ Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/strengthening-fixed-asset-management-through-public-sector-accounting>.

IPSAS-om 33 prijelazna izuzeća zahtijevaju i dodatne objave, navedene u petom poglavlju „Objave“ ovog dokumenta.

Posebnu pozornost u pripremnoj fazi valja obratiti na revidiranje i izmjene i dopune postojećih zakonskih i regulatornih okvira, što bi u nekim slučajevima moglo iziskivati znatnu količinu vremena. Valja primijetiti da bi neizravna, a osobito izravna, primjena IPSAS-a mogla zahtijevati temeljit pregled i usklađivanje između nacionalnih okvira PFM-a/PSA-a i IPSAS-a. Svaka jurisdikcija treba izraditi i donijeti poseban zakon o računovodstvu u javnom sektoru jer je to najbolji način određivanja prioriteta i podupiranja programa PSA-a.

Kao što je prethodno navedeno, uspješnost provedbe cjelokupne reforme znatno će ovisiti o kontinuiranom usavršavanju i jačanju kapaciteta za vrijeme trajanja reforme primjene IPSAS-a, uključujući pripremnu fazu. Svaka jurisdikcija u obzir može uzeti primjere raznih pristupa jačanju kapaciteta ovisno o specifičnim okolnostima i potrebama za usavršavanjem dotične jurisdikcije. Neki su najčešći pristupi: (i) provedba redovitih aktivnosti podizanja svijesti i informiranja za

različite skupine interesnih strana u pripremnoj fazi, (ii) organiziranje određenih aktivnosti usavršavanja o relevantnim temama u pripremnoj i provedbenoj fazi, (iii) izrada sveobuhvatnih programa usavršavanja za IPSAS-e na institucionalnoj ili nacionalnoj razini, (iv) izrada nacionalnih programa certificiranja za IPSAS-e ili uvođenje zahtjeva za pohađanje međunarodno priznatog programa certificiranja, npr. programa u okviru Udruge ovlaštenih računovođa (ACCA) ili Ovlaštenog instituta za javne financije i računovodstvo (CIPFA) i (v) uspostavljanje programa kontinuiranog profesionalnog usavršavanja (KPU) u fazi nakon završenog uvođenja IPSAS-a.

3

PRIZNAVANJE I MJERENJE: OPĆE NAČELO

Opće i temeljno načelo IPSAS-a 33 je da na dan primjene IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi prvi primjenitelj mora unatražno (retrospektivno) primijeniti zahtjeve IPSAS-a, osim u skladu sa zahtjevima ili drugim dopuštenjima na temelju IPSAS-a 33. Prvi primjenitelj treba ostvariti sukladnost sa svakim IPSAS-om važećim na dan primjene IPSAS-a. Stoga prve financijske izvještaje sastavljeni temeljem IPSAS-a subjekt prezentira kao da je uvijek primjenjivao IPSAS-e, ovisno o nekim izuzećima, koja će biti navedena u nastavku. U IPSAS-u 33 polazište je izvještaj o financijskom položaju na početku razdoblja, poznat i kao bilanca stanja na početku razdoblja, sastavljen na dan prijelaza na IPSAS-e. Budući da je prvi primjenitelj dužan ostvariti sukladnost sa svim IPSAS-ima važećima na dan izvještavanja, na njega se ne primjenjuju određene prijelazne odredbe pojedinih IPSAS-a. Umjesto toga, prvi primjenitelj izrađuje izvještaj o financijskom položaju na početku razdoblja u skladu sa zahtjevima IPSAS-a 33.

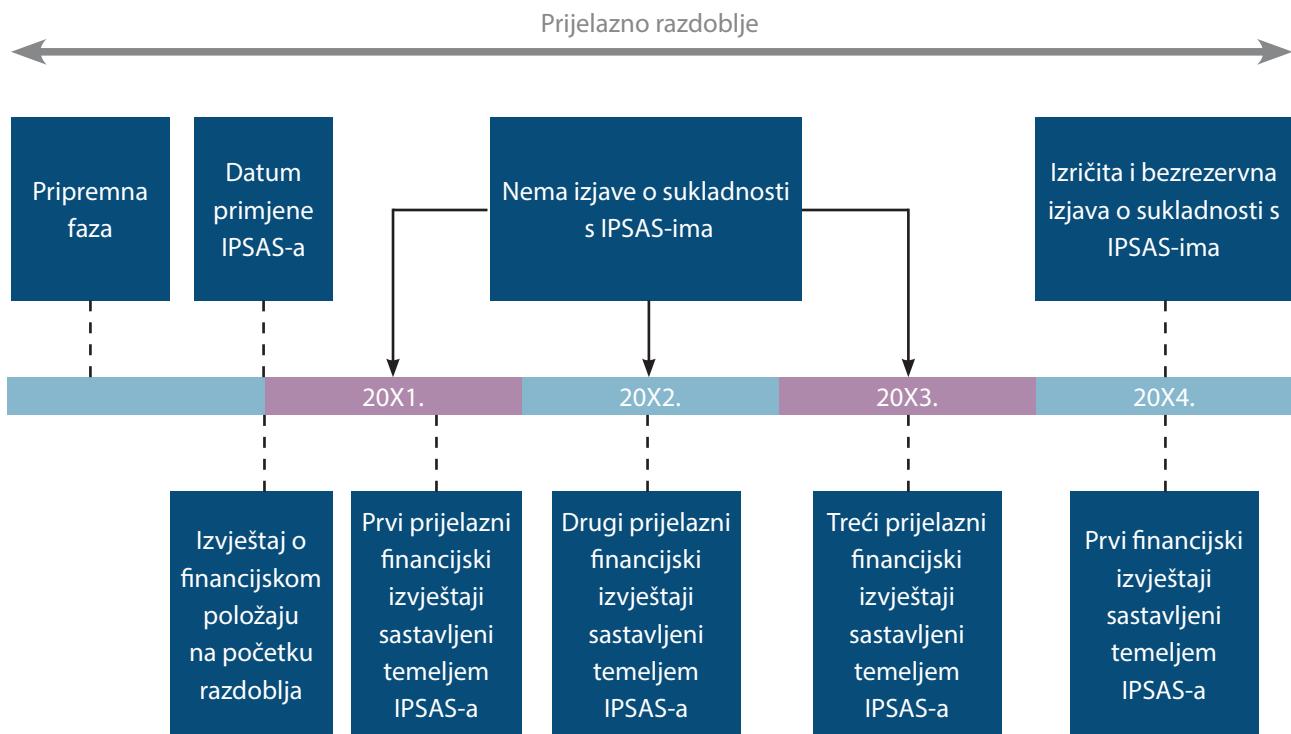
Potrebno je pažljivo revidirati i iznose iskazane u bilanci stanja na početku razdoblja, a u nekim slučajevima, i očistiti zastarjele i neupotrebljive podatke, za koje možda i ne postoji popratna dokumentacija. Posebice se to odnosi na neke povijesne podatke i stanja iskazana u postojećem ili prošlom ISFU-u. To je potrebno učiniti što je prije moguće, u najboljem slučaju u pripremnoj fazi, radi izbjegavanja situacije u kojoj su zastarjele financijske informacije pogrešno uvrštene u financijske izvještaje na početku razdoblja sastavljene na temelju okvira IPSAS-a. Na taj će se način dodatno povećati pouzdanost i kvaliteta financijskih informacija koje će se koristiti za donošenje odluka.

Na slici 1. prikazan je vremenski okvir od uvođenja IPSAS-a do prvih financijskih izvještaja sastavljenih temeljem IPSAS-a u slučaju da subjekt primjeni prijelazna izuzeća iz IPSAS-a 33 koja utječu na fer prezentiranje financijskih izvještaja i mogućnost davanja izjave o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi. U tom vremenskom okviru prikazani su ključni datumi za prvog primjenitelja, koji se odluci za trogodišnje prijelazno razdoblje (može koristiti i razdoblje od jedne ili dvije godine), sa završetkom kalendarske godine i datumom prijelaza na dan 1. siječnja/januara 20X1. Vremenski okvir prikazan na slici 1. nije u mjerilu. Pripremna faza obično traje znatno dulje od prijelaznog razdoblja.

Na slici je prikazano značenje raznih pojmoveva definiranih u IPSAS-u 33:

- **Izvještaj o financijskom položaju na početku razdoblja** je izvještaj o financijskom položaju prvog primjenitelja na dan primjene IPSAS-a.
- **Datum primjene IPSAS-a** je dan na koji subjekt prvi put primjenjuje IPSAS-e temeljene na obračunskoj osnovi i početak izvještajnog razdoblja u kojem primjenjuje IPSAS-e temeljene na obračunskoj osnovi, u kojem prikazuje svoje prve prijelazne financijske izvještaje sastavljene temeljem IPSAS-a ili prve financijske izvještaje sastavljene temeljem IPSAS-a.
- **Prijelazno razdoblje** je razdoblje u kojem prvi primjenitelj primjenjuje jedno ili više izuzeća iz ovog IPSAS-a prije ostvarenja sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi i prije

Slika 1. Vremenski okvir primjene IPSAS-a (ako subjekt primijeni prijelazna izuzeća)

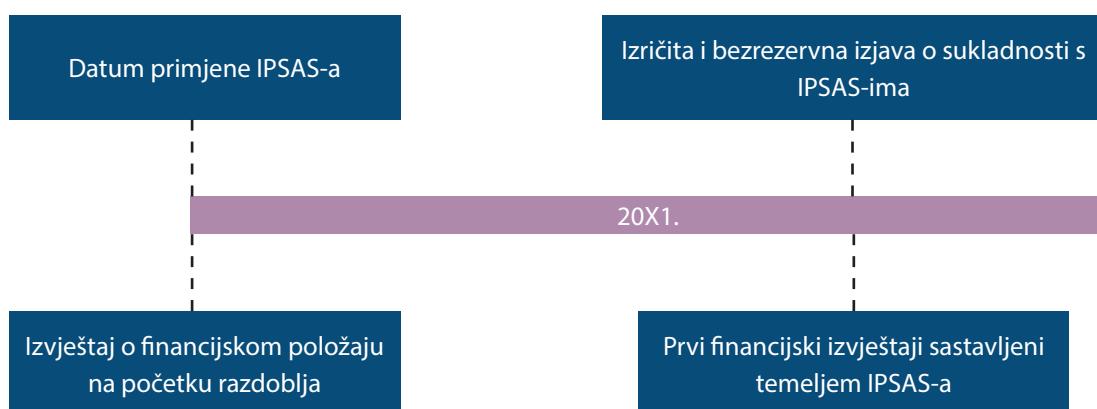


mogućnosti davanja izričite i bezrezervne izjave o sukladnosti s IPSAS-ima.

- **Prijelazni financijski izvještaji sastavljeni temeljem IPSAS-a** su financijski izvještaji izrađeni u skladu s IPSAS-om 33, za koje prvi primjenitelj ne može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s okvirom IPSAS-a u cijelosti.
 - **Prvi financijski izvještaji sastavljeni temeljem IPSAS-a** su prvi godišnji financijski izvještaji, koji uključuju izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s IPSAS-ima. Ta izjava obično glasi ovako: „Ovi su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s IPSAS-ima.“

Slika 2. prikazuje vremenski okvir od primjene IPSAS-a do prvih finansijskih izvještaja sastavljenih temeljem IPSAS-a u slučaju da subjekt ne primijeni prijelazna izuzeća iz IPSAS-a 33 koja utječu na fer prezentiranje finansijskih izvještaja i mogućnost davanja izjave o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi. U tom slučaju, nema prijelaznih finansijskih izvještaja sastavljenih temeljem IPSAS-a, a prvi su finansijski izvještaji izrađeni nakon izvještaja o finansijskom položaju na početku razdoblja prvi finansijski izvještaji sastavljeni temeljem IPSAS-a, koji sadrže izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s IPSAS-ima.

Slika 2. Vremenski okvir primjene IPSAS-a (u slučaju da subjekt ne primjeni prijelazna izuzeća)



Ovisno o izuzećima navedenima u nastavku ove tehničke note, prvi je primjenitelj dužan:

- priznati, počevši od najvećih stavaka, svu imovinu i obveze, čije je priznavanje obvezno u skladu s IPSAS-ima
- ne priznati stavke imovine i obveza u slučaju da priznavanje nije dopušteno u skladu s IPSAS-ima
- reklassificirati u skladu s IPSAS-ima stavke priznate na temelju prethodne računovodstvene osnove
- dosljedno primjeniti IPSAS-e pri mjerenu sve priznate imovine i obveza.

U tablicama 2., 3., i 4. prikazani su neki primjeri razlika koje se mogu pojaviti između prethodnih računovodstvenih politika i IPSAS-a u pogledu priznavanja i prestanka priznavanja, reklassifikacije i mjerena. Prijelaz na IPSAS-e dovodi do toga da subjekt mora izmijeniti računovodstvene politike priznavanja i mjerena. U pravilu, učinak toga priznaje se u neto imovini/ kapitalu u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja ili u narednim izvještajima o finansijskom položaju za vrijeme prijelaznog razdoblja.

Tablica 2. Primjeri priznavanja i prestanka priznavanja u skladu s IPSAS-ima

Priznavanje	Prestanak priznavanja
<ul style="list-style-type: none"> • Mirovinske obveze • Odgođena porezna imovina i obveze • Imovina i obveze po osnovi finansijskog najma • Rezerviranja, samo ako su zakonska ili konstruktivna • Derivativni finansijski instrumenti • Stečena nematerijalna imovina • Troškovi za potrebe internog razvoja 	<ul style="list-style-type: none"> • Rezerviranja koja ne ispunjavaju kriterije • Nematerijalna imovina koja ne ispunjava kriterije

Tablica 3. Primjeri reklassifikacije u skladu s IPSAS-ima

Prethodne računovodstvene politike	U skladu s IPSAS-ima
Finansijska imovina	Klasifikacija na temelju (a) modela upravljanja finansijskom imovinom u subjektu i (b) ugovornih osobitosti novčanog toka finansijske imovine u skladu s IPSAS-om 41
Finansijske obveze	Obveza ili kapital u skladu s IPSAS-om 28
Prijeboj	Prezentiranje bruto iznosa osim u slučaju prijeboja u skladu s IPSAS-om
Izvještaj o finansijskom položaju	U načelu, odvojeno prezentiranje dugotrajne i kratkotrajne imovine i obveza u skladu s IPSAS-om 1
Vrijednosni papiri u izvještajima o novčanim tokovima	Klasificirani kao novčani ekvivalenti samo u slučaju da je dospijeće < 3 mjeseca od datuma stjecanja

Tablica 4. Primjeri mjerenja u skladu s IPSAS-ima

Prethodne računovodstvene politike	U skladu s IPSAS-ima
Finansijski instrumenti	Fer vrijednost ili amortizirani trošak u skladu s IPSAS-om 41
Mirovinske obveze	Primjena IPSAS-a 39 (kompleksno i detaljno)
Rezerviranja	Najbolja procjena u skladu s IPSAS-om 19
Ispravak vrijednosti imovine	Primjena IPSAS-a 21 i 26 (kompleksno i detaljno)
Revalorizacija zaliha	Nije dopušteno u skladu s IPSAS-om 12

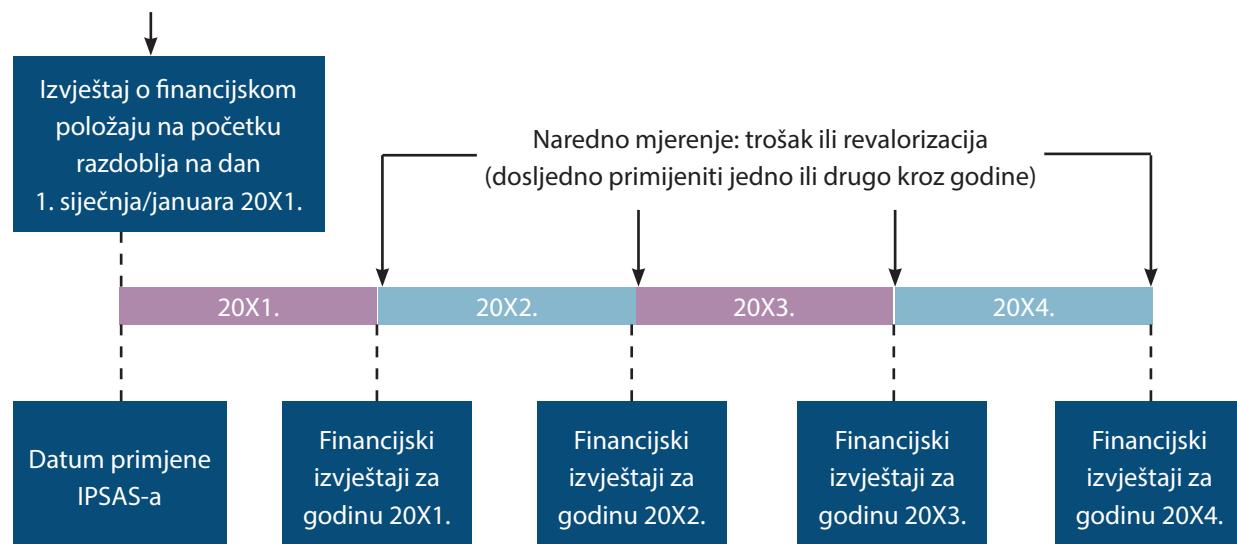
U slučaju da prvi primjenitelj koristi izuzeća koja utječu na fer prezentiranje i mogućnost davanja izjave o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi, za vrijeme prijelaznog razdoblja neće moći dati izjavu o sukladnosti s IPSAS-ima. Za vrijeme primjene izuzeća koja utječu na fer prezentiranje i mogućnost davanja izjave prvog primjenitelja o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi u razdoblju prijelaza na IPSAS-e temeljene na obračunskoj osnovi, prvi primjenitelj izrađuje prijelazne finansijske izvještaje sastavljene na temelju IPSAS-a. Zbog primjene prijelaznih odredaba, jurisdikcija može ograničiti radnje potrebne za izradu izvještaja o finansijskom položaju na početku razdoblja. Neke će radnje biti potpuno eliminirane, a neke odgođene nakon datuma prijelaza na primjenu IPSAS-a.

Mjerenje u okviru izvještaja o finansijskom položaju na početku razdoblja i naredna mjerena

Na dan prijelaza na primjenu IPSAS-a, subjekt mora izraditi izvještaj o finansijskom položaju na početku razdoblja kako je prikazano na slici 3. U tom izvještaju, poznatom i kao bilanca stanja na početku razdoblja, prezentira svu imovinu i obveze na dan prijelaza na primjenu IPSAS-a u skladu sa zahtjevima za priznavanje i mjerjenje temeljem IPSAS-a.

Slika 3. Mjerenje imovine u bilanci stanja na početku razdoblja i naredna mjerena

Trošak ili fer vrijednost, temeljem procjene u skladu s amortizacijskim troškom zamjene (DRC)



U skladu s IPSAS-om 33 prvi primjenitelj može se odlučiti za valoriziranje imovine u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja u skladu s računovodstvenim politikama koje će se razlikovati od računovodstvenih politika koje planira koristiti pri narednom mjerenu u budućim finansijskim izvještajima u skladu s IPSAS-ima. To je izuzeće navedeno u IPSAS-u 33, jer u načelu subjekt treba koristiti iste računovodstvene politike u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja i u svim prezentiranim razdobljima. U skladu s tim izuzećem subjekt može primijeniti sadašnju vrijednost (fer vrijednost) u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja, a model troška ili model revalorizacije u narednim razdobljima.

Mjerjenje u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja sastavljenom na temelju IPSAS-a

Subjekt obično ima samo ograničene podatke o povijesnom trošku odmah raspoložive imovine. Za posljedne godine podaci su možda dostupni u električnom formatu. Za prethodne godine u pravilu su dostupni samo u neelektričkim arhivima. U slučaju da pouzdani podaci o povijesnom trošku imovine nisu raspoloživi na dan primjene IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi, u skladu s IPSAS-ima umjesto troška nabave (stjecanja) ili amortiziranog troška može se odrediti „prepostavljeni trošak“. Za valorizaciju imovine u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja treba koristiti dostupne podatke o trošku imovine u pripremi (investicije u tijeku).

Za određivanje iznosa izgrađene imovine, primjerice infrastrukturne imovine, u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja subjekt u obzir može uzeti amortizacijski zamjenski trošak (DRC). DRC je istovjetan sadašnjem trošku zamjene imovine njezinim modernim ekvivalentom, umanjen za odbitke zbog svih fizičkih oštećenja i ispravka vrijednosti. Moderni ekvivalent imovine je imovina koja ima potencijalno isti učinak kao i postojeća imovina, ali u obzir se uzima najsuvremenija tehnologija i standardi. Bruto zamjenski trošak (GRC) je trošak izgradnje modernog ekvivalenta nove imovine. Razlika između bruto i amortiziranog troška je trošak obnove imovine iz sadašnjeg u novo i moderno stanje.

U slučaju da povijesni podaci o trošku nisu dostupni, u ovoj se tehničkoj noti stoga preporučuje određivanje prepostavljenog troška, jer je primjena DRC-a praktičan način za ostvarenje fer prezentiranja i sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi pri prvoj primjeni IPSAS-a. Primjerice, subjekt može odrediti mjeru jedinicu za ceste, npr. trošak po četvornom metru i na taj način izračun DRC-a dobiti množenjem broja četvornih metara ceste pod njegovim nadzorom. Te vrijednosti DRC-a zatim može koristiti za stanje u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja i za prepostavljeni trošak u narednim izvještajima.

S druge strane, subjekt može odrediti GRC stavke s naslova postrojenja ili opreme provjerom najnovijih ugovora o izgradnji ili upotrebom indeksirane cijene slične imovine na temelju povijesnog troška. Pri upotrebi metode indeksirane cijene (primjerice, primjena indeksa potrošačkih cijena) potrebno je prosudbom utvrditi je li došlo do promjene u proizvodnoj tehnologiji.

Naredno mjerjenje

Naredno mjerjenje znači valorizacija imovine u budućim finansijskim izvještajima subjekta sastavljenima na temelju IPSAS-a. Kao što je prethodno navedeno, u narednom mjerenu, subjekt može primijeniti model troška ili model revalorizacije, neovisno o valorizacijskoj osnovi primjenjenoj u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja.

U slučaju da subjekt primjeni model troška, smatra se da je DRC u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja prepostavljeni trošak u narednom mjerenu. Kao i obično, amortizacija se naplaćuje sustavno u iskoristivom vijeku trajanja imovine. Pri obračunu amortizacije mora se primijeniti model koji pokazuje kako će subjekt konzumirati očekivane buduće ekonomski koristi ili uslužni potencijal imovine, npr. linearna (proporcionalna) metoda, metoda opadajućeg salda ili metoda amortizacije koja se temelji na količini proizvodnje. Subjekt mora barem jednom godišnje revidirati preostalu vrijednost iskoristivog vijeka trajanja imovine.

U pravilu se smatra da je primjena modela troška jednostavnija i ekonomičnija. U ovoj se tehničkoj noti subjektima stoga preporučuje da primijene model troška, a da model revalorizacije razmotre u kasnijoj fazi.

4

PRIZNAVANJE I MJERENJE: IZUZEĆA OD OPĆEG NAČELA

IPSAS 33 sadrži dva različita prijelazna izuzeća prikazana u tablici 5.:

- prijelazna izuzeća koja utječu na fer prezentiranje i sukladnost s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi u prijelaznom razdoblju

- prijelazna izuzeća koja ne utječu na fer prezentiranje i sukladnost s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi u prijelaznom razdoblju.

Tablica 5. Izuzeća za prve primjenitelje IPSAS-a u skladu s IPSAS-om 33

Izuzeća koja utječu na fer prezentiranje i sukladnost	Izuzeća koja ne utječu na fer prezentiranje i sukladnost
Subjekt ne može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi u prijelaznom razdoblju	Subjekt može dati izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi u prijelaznom razdoblju
Prijelazni finansijski izvještaji sastavljeni na temelju IPSAS-a	Prvi finansijski izvještaji sastavljeni na temelju IPSAS-a

Tablica 6. Izuzeća koja utječu na fer prezentiranje i sukladnost (IPSAS 33, točke 33. – 62.)

Računovodstvena tema	Sažeti prikaz izuzeća u skladu s IPSAS-om 33
Zalihe (IPSAS 12)	
Investicijska imovina (IPSAS 16)	Subjekt može koristiti olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje bez priznavanja ili mjerjenja imovine i obveza.
Nekretnine, postrojenja i oprema (IPSAS 17)	

Računovodstvena tema	Sažeti prikaz izuzeća u skladu s IPSAS-om 33
Nematerijalna imovina (IPSAS 31)	
Financijski instrumenti (IPSAS 41)	
Imovina koncesije za usluge i obveze s tim u vezi (IPSAS 32)	
Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi (IPSAS 27)	Subjekt može koristiti olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje bez priznavanja ili mjerena imovine i obveza.
Definirani planovi davanja za zaposlene i ostala dugoročna davanja za zaposlene: obveze i planirana imovina s tim u vezi (IPSAS 39)	
Prihod od nerazmjenskih transakcija (IPSAS 23)	Subjekt može zadržati postojeću politiku priznavanja i mjerena u olakotnom trogodišnjem prijelaznom razdoblju ili je izmjeniti na osnovi pojedinih razreda.
Troškovi zaduživanja (IPSAS 5)	Subjekt nema obvezu priznavanja troškova zaduživanja kvalificirane imovine u slučaju da početni datum prethodi datumu primjene IPSAS-a, a to izuzeće može primjeniti u slučaju da koristi olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje i odluči se troškove zaduživanja iskazati na alternativno dopušteni način (tj. pomoću kapitalizacije troškova zaduživanja).
Najmovi (IPSAS 13)	Subjekt nema obvezu primjene zahtjeva za financijski najam, a to izuzeće može primjeniti u slučaju da koristi olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje.
Odredbe o troškovima obveza rastavljanja imovine (IPSAS 19)	Subjekt nema obvezu priznavanja odredbe o rastavljanju i uklanjanju imovine i vraćanju mjesta na kojem se nalazila u prvobitno stanje, a to izuzeće može primjeniti u slučaju da za tu imovinu koristi olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje.
Objave povezanih stranaka (IPSAS 20)	U olakotnom trogodišnjem prijelaznom razdoblju subjekt se potiče, ali nije obvezan objaviti odnose, transakcije i podatke o ključnim rukovoditeljima povezanih stranaka.
Udjeli u kontroliranim subjektima (IPSAS 35), pridruženim društvima i zajedničkim pothvatima (IPSAS 36)	U olakotnom trogodišnjem prijelaznom razdoblju subjekt nema obvezu priznavanja udjela u kontroliranim subjektima, pridruženim društvima i zajedničkim pothvatima.
Konsolidirani financijski izvještaji (IPSAS 35)	U olakotnom trogodišnjem prijelaznom razdoblju subjekt se potiče, ali nije obvezan eliminirati stanja, transakcije, prihode i rashode. Te financijske izvještaje bez eliminacije subjekt ne može prezentirati kao konsolidirane financijske izvještaje.
Ulaganja u pridružena društva i zajedničke pothvate (IPSAS 36)	U olakotnom trogodišnjem prijelaznom razdoblju subjekt nema obvezu eliminacije udjela u višku ili manjku koji proizlaze iz transakcija s pridruženim društvom ili zajedničkog pothvata, a to izuzeće može primjeniti u slučaju da koristi metodu udjela za ulaganja u pridružena društva.

Računovodstvena tema	Sažeti prikaz izuzeća u skladu s IPSAS-om 33
Kombinacije u javnom sektoru (IPSAS 40)	Subjekt nema obvezu priznavanja i mjerena imovine i obveza vezanih za kombinacije u javnom sektoru, a to izuzeće može primjeniti u slučaju da koristi olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje za imovinu i obveze.

Tablica 7. Izuzeća koja NE utječu na fer prezentiranje i sukladnost (IPSAS 33, točke 63. – 134.)

Računovodstvena tema	Sažeti prikaz izuzeća u skladu s IPSAS-om 33
Prepostavljeni trošak	Subjekt može primjeniti prepostavljeni trošak umjesto troška nabave (stjecanja) ili amortiziranog troška za zalihe, investicijsku imovinu, nekretnine, postrojenja i opremu, nematerijalnu imovinu, finansijske instrumente i imovinu koncesije za usluge i obveze s tim u vezi.
Usporedive informacije	Subjekt se potiče, ali nije obvezan uvrstiti usporedive informacije u prvim prijelaznim finansijskim izvještajima sastavljenima na temelju IPSAS-a ili u prvim finansijskim izvještajima sastavljenima na temelju IPSAS-a.
Kumulativne tečajne razlike	Prepostavlja se da su na dan primjene IPSAS-a kumulativne tečajne razlike na nuli.
Primjena usporedivih (referentnih) vrijednosti za troškove zaduživanja	Unatražna (retrospektivna) primjena se potiče, ali nije obvezna.
Velika hiperinflacija	Subjekt svu imovinu i obveze koje se drže prije datuma normalizacije funkciske valute na dan primjene IPSAS-a može mjeriti po fer vrijednosti.
Postojeći najmovi	Subjekt je najam obvezan klasificirati kao poslovni ili finansijski ovisno o okolnostima na dan početka najma. Međutim, u slučaju da su najmoprimatelj i najmodavatelj suglasni da odredbe izmijene, subjekt je dužan razmotriti sklanjanje novog ugovora.
Informacije po segmentima	Subjekt može, ali nije obvezan informacije iskazati po segmentima.
Ispravak vrijednosti imovine koja ne stvara novac i imovine koja stvara novac	Subjekt je obvezan primjeniti ispravak vrijednosti u budućem razdoblju, osim u slučaju da nema obvezu priznavanja odnosno mjerena imovine jer koristi izuzeće u olakotnom trogodišnjem prijelaznom razdoblju.
Definirani planovi davanja za zaposlene i ostala dugoročna davanja za zaposlene	Subjekt ima obvezu mjerena sadašnje vrijednosti obveze uz pomoć primjene metode projicirane kreditne jedinice na dan (i) primjene IPSAS-a, (ii) isteka olakotnog trogodišnjeg prijelaznog razdoblja u slučaju da ga koristi, (iii) priznavanja ili (iv) mjerena.
Složeni finansijski instrument	U slučaju da je komponenta obveze podmirena, subjekt nije dužan složeni finansijski instrument klasificirati u odvojenoj komponenti obveze i neto imovine/kapitala.

Računovodstvena tema	Sažeti prikaz izuzeća u skladu s IPSAS-om 33
Finansijska imovina ili finansijska obveza mjerena po fer vrijednosti kroz višak ili manjak	Na dan primjene IPSAS-a subjekt finansijsku imovinu ili finansijsku obvezu može klasificirati kao finansijsku imovinu ili finansijsku obvezu mjerenu po fer vrijednosti kroz višak ili manjak.
Prestanak priznavanja finansijske imovine i finansijskih obveza	Subjekt može unatražno (retrospektivno) primijeniti prestanak priznavanja u slučaju da ima na raspolaganju potrebne podatke na dan iskazivanja početnog stanja tih transakcija. U protivnom je obvezan prestanak priznavanja primijeniti u budućem razdoblju.
Računovodstvo zaštite	Na dan primjene IPSAS-a subjekt ima obvezu mjerjenja svih derivativa (izvedenica) po fer vrijednosti i eliminiranja svih odgođenih gubitaka i dobitaka budućeg razdoblja.
Klasifikacija i mjerjenje finansijskih instrumenata	Subjekt ima obvezu procijeniti postoji li potreba za izmjenom računovodstvene politike za finansijsku imovinu na temelju činjenica i okolnosti aktualnih na dan primjene IPSAS-a.
Ispravak vrijednosti finansijske imovine	Subjekt ima obvezu primijeniti zahtjeve za ispravak vrijednosti u budućem razdoblju, osim u slučaju da koristi olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje u kojem nema obvezu priznavanja ili mjerjenja finansijskih instrumenta.
Ugrađeni derivativi (izvedenice)	Subjekt ima obvezu procijeniti postoji li potreba odvajanja ugrađenog derivativa (izvedenice) od osnovnog ugovora na temelju uvjeta aktualnih na dan potpisivanja prvog ugovora ili na dan ponovne procjene.
Objave o finansijskim instrumentima	Subjekt ima obvezu zahtjeve za objavljivanje primijeniti u budućem razdoblju.
Interno stvorena nematerijalna imovina	Subjekt ima obvezu priznavanja i mjerjenja u slučaju da imovina odgovara definiciji nematerijalne imovine i kriterijima priznavanja u skladu s IPSAS-om 31.
Obveza u vezi s imovinom koncesije za usluge mjerena uz pomoć prepostavljenog troška	<ul style="list-style-type: none"> • Subjekt ima obvezu mjerjenja po preostalim novčanim tokovima u skladu s modelom finansijske obveze. • Subjekt ima obvezu mjerjenja po fer vrijednosti imovine umanjenje za finansijske obveze u skladu s modelom dodjeljivanja prava koncesionaru na korištenje imovine.
Imovina i obveze kontroliranih subjekata, pridruženih društava i zajedničkih pothvata	U procesu konsolidacije i u kombinacijama u javnom sektoru subjekt imovinu i obveze može mjeriti s vrijednosnim usklađivanjima ili bez njih. To izuzeće može primijeniti u slučaju da kontrolirani subjekt postane prvi primjenitelj poslijе kontrolirajućeg subjekta (matice). Slično se izuzeće primjenjuje u slučaju pridruženih društava i zajedničkih pothvata.
Konsolidirani finansijski izvještaji	Subjekt ima obvezu procijeniti je li on investicijski subjekt i investiciju izmjeriti po fer vrijednosti kroz višak ili manjak na dan primjene IPSAS-a.
Zajednički dogовори	Subjekt ima obvezu izvršiti mjerjenje u vidu zbirnog iznosa knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza. To izuzeće primjenjuje u slučaju da je u skladu s prethodnom računovodstvenom osnovom koristio metodu razmjerne konsolidacije.
Obveze u okviru programa socijalnih davanja	Subjekt ima obvezu mjerjenja u skladu s IPSAS-om 42.

Standardi koji ne ulaze u prijelazne mehanizme u skladu s IPSAS-om 33

**U skladu s IPSAS-om 33, za neke standarde subjekt
ne može koristiti olakotno trogodišnje prijelazno
razdoblje, uključujući sljedeće:**

- IPSAS 2 Izvještaji o novčanom toku
- IPSAS 3 Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške
- IPSAS 4 Učinci promjene deviznih tečajeva
- IPSAS 9 Prihodi od razmijenskih transakcija
- IPSAS 10 Financijsko izvještavanje u uvjetima hiperinflacije
- IPSAS 14 Događaji nakon datuma izvještavanja
- IPSAS 19 Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina (izuzeće se odnosi samo na odredbe o rastavljanju i uklanjanju imovine i vraćanju mesta na kojem se nalazila u prvočitno stanje)
- IPSAS 35 Konsolidirani financijski izvještaji (izuzeće se odnosi samo na eliminaciju stanja, transakcija, prihoda i rashoda pri konsolidaciji).

5

OBJAVE

IPSAS 33 uključuje opsežne zahtjeve za prezentiranje i objavljivanje, većinom za potrebe razjašnjavanja korisnicima da finansijski izvještaji prvih primjenitelja koji koriste izuzeća u skladu s IPSAS-om 33 ne moraju nužno biti potpuno u skladu s IPSAS-ima. Ova tehnička nota u dodatku 2. sadrži kontrolni popis za prezentiranje i objavljivanje. Cilj je tih objava transparentno prikazati prijelaz na potpunu primjenu IPSAS-a i krajnji rok planiranog dovršetka prijelaza. Osim toga, cilj im je razjasniti i da finansijski izvještaji nisu potpuno u skladu s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi jer je prvi primjenitelj koristio izuzeća u skladu s IPSAS-om 33 koja utječu na fer prezentiranje. U finansijskim izvještajima treba objaviti u kojoj je mjeri subjekt koristio ona prijelazna izuzeća, koja utječu na fer prezentiranje finansijskih izvještaja i mogućnost davanja izjave o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi, i koja na to ne utječu. U objavama subjekt treba odgovoriti na sljedeća pitanja:

- Koji je napredak ostvaren u priznavanju, mjerenu, prezentiranju i objavljivanju imovine, obveza, prihoda i rashoda u skladu sa zahtjevima IPSAS-a?
- Koja imovina, obveze, prihodi i rashodi su priznati i mjereni na temelju računovodstvene politike koja nije u skladu s IPSAS-ima?
- Koja imovina, obveze, prihodi i rashodi nisu bili priznati, mjereni, prezentirani ili objavljeni u prethodnom izvještajnom razdoblju, ali su sada priznati, mjereni, prezentirani i objavljeni?
- Koje su vrste i iznosi vrijednosnih usklađivanja priznatih u izvještajnom razdoblju (poravnavanja)?
- Kako je prijelaz s prethodne računovodstvene osnove na IPSAS-e utjecao na iskazani finansijski položaj, finansijski učinak i novčane tokove?

6

MEĐUNARODNO ISKUSTVO

U ovom su poglavlju prikazani neki primjeri uvođenja IPSAS-a u raznim jurisdikcijama diljem svijeta. U tablici 8. sažeto su prikazana iskustva prve primjene IPSAS-a šest zemalja: Kostarike, Malezije, Novog Zelanda, Nigerije, Švicarske i Tanzanije.

Na temelju primjera, vidljivo je da se većina jurisdikcija, osim Novog Zelanda (jedinstveni slučaj), radije odlučila za etapno uvođenje IPSAS-a, koje im omogućuje da primjene fleksibilniji vremenski okvir i utjecaj reforme raspodijele na dulje razdoblje. Što se tiče načina primjene IPSAS-a, većina se odabranih jurisdikcija radije odlučila za izravnu primjenu IPSAS-a. Primjeri

pokazuju i da u praksi mnoge jurisdikcije primjenjuju prijelazne mehanizme, koji nisu nužno u skladu s IPSAS-om 33. U biti, samo nigerijske države pokazuju jasan primjer primjene IPSAS-a 33.

Glavni su razlozi zašto samo ograničen broj jurisdikcija primjenjuje IPSAS 33 sljedeći:

- IPSAS 33 je razmjerno noviji standard. Prvi primjenitelj dužan je primijeniti IPSAS 33 u slučaju da su prvi finansijski izvještaji sastavljeni na temelju IPSAS-a izrađeni za razdoblje koje započinje na dan 1. siječnja/januara 2017. ili poslije tog datuma.

Tablica 8. Sažeti prikaz prve primjene IPSAS-a po zemljama

Zemlja	Pristup primjeni IPSAS-a	Pristup provedbi reformi	Primjena IPSAS-a 33	Primjena prijelaznih odredaba
Kostarika	Izravno	Etapno	Ne	Da
Malezija	Neizravno	Etapno	Ne	Ne
Novi Zeland	Izravno	Odjednom (tzv. „veliki prasak“)	Ne	Ne
Nigerija: države Eki i Lagos	Izravno	Etapno	Da	Da
Švicarska	Izravno	Etapno	Ne	Ne
Tanzanija	Izravno	Etapno	Ne	Da

- Mnoge jurisdikcije koriste neizravan način uvođenja IPSAS-a (pri čemu nemaju obvezu primjene IPSAS-a 33).
- U mnogim jurisdikcijama zakonom nije dopušteno primjeniti izuzeća u prijelaznom razdoblju, što dodatno smanjuje primjenjivost IPSAS-a 33.

Pouke iz navedenih primjera pokazuju da je uvođenje cjelokupnog niza IPSAS standarda na obračunskoj osnovi dug i mukotrpni proces. Gotovo svakoj jurisdikciji potrebno je znatno više od prvotno očekivanog vremena i stoga trebaju ostaviti dovoljno vremena za planiranje i pripremu prije objave datuma primjene IPSAS-a 33, jer im nakon toga preostaje samo tri godine. Sljedeće se pouke mogu izvući iz primjera ovih i drugih zemalja koje su se odvažile na dug i zavojit put uvođenja IPSAS-a:

- a. Primijenite dokazane metodologije planiranja i provedbe projekata.
- b. Osnujte međuresorni upravljački odbor za projekt uvođenja IPSAS-a koji će biti na čelu prijelaza na IPSAS-e.
- c. Pratite strategiju primjene IPSAS-a, i prema potrebi ponovno je ocijenite i uskladite.
- d. Podnosite redovite izvještaje o napretku provedbe upravljačkim tijelima kako bi mogli poduzeti korake u slučaju zastoja u projektima.
- e. Izmijenite i dopunite zakone, pravila i propise u ranoj fazi projekta kako biste uveli obvezu prijelaza na primjenu IPSAS-a za sve subjekte na koje se to odnosi.
- f. Raspodijelite sredstva za projekt putem mehanizma planiranja višegodišnjeg proračuna.
- g. Odredite i isplanirajte sredstva za dodatne ljudske resurse potrebne u administrativnim, proračunskim i financijskim područjima kako biste osigurali učinkovite kapacitete za prijelaz na IPSAS-e i održavanje sukladnosti s IPSAS-ima.
- h. Izdvojite dovoljno sredstava za usavršavanje i upravljanje promjenama.
- i. Provedite kampanju podizanja svijesti o napretku prijelaza na IPSAS-e putem svih dostupnih sredstava komuniciranja, usavršavanja i informiranja.

- j. Donesite strategije procjene, upravljanja i ublažavanja rizika, uzimajući u obzir dobre međunarodne prakse upravljanja projektima.
- k. Osigurajte pravilnu integraciju između ključnih modula PFM-a, koji će najmanje uključivati računovodstvo, planiranje proračuna i upravljanje riznicom.
- l. Pobrinite se za neovisno i sveobuhvatno osiguranje kvalitete izvještaja o procjeni napretka.

Primjer zemlje: Novozelandska vlada¹²

Novi Zeland jedan je od najjasnijih primjera izravne primjene IPSAS-a, koji su uvedeni odjednom (tzv. „veliki prasak“), jer su imali razmjerno visok stupanj usklađenosti između prvotno korištenog nacionalnog računovodstvenog okvira i IPSAS-a. Financijski izvještaji Novog Zelanda za 2015., uključujući komparativne financijske izvještaje, bili su prvi financijski izvještaji sastavljeni u skladu s računovodstvenim standardima Novog Zelanda za javni sektor za obveznike izvještavanja u javnom sektoru, koji su temeljeni na IPSAS-ima. Prethodno objavljeni financijski izvještaji bili su sastavljeni u skladu s novozelandskim standardima ekvivalentnim međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (IFRS) za obveznike izvještavanja u javnom sektoru prema potrebi. Prijelaz s novozelandskih IFRS-a na novozelandske računovodstvene standarde za javni sektor nije imao znatne posljedice i Novi Zeland u tom prijelazu nije primijenio IPSAS 33 zbog velikog stupnja usklađenosti između ta dva niza standarda.

Primjer zemlje: Švicarska savezna vlada¹³

Uvođenje IPSAS-a na razini švicarske savezne vlade drugi je primjer izravne primjene IPSAS-a, ali u ovom su slučaju IPSAS-i uvedeni etapno. Švicarska savezna vlada preuzeila je obvezu prijelaza na potpuno obračunsko računovodstvo i započela s pripremama u 2002., a

¹² Novozelandski vladini financijski izvještaji dostupni su na:

<https://www.treasury.govt.nz/publications/financial-statements-government/year-end-financial-statements>.

¹³ Švicarski vladini financijski izvještaji dostupni su na:

https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/konsolidierte_rg_bund.html.

izvještaj o finansijskom položaju na početku razdoblja objavljen je na dan 1. siječnja/januara 2007. Savezna je vlada smatrala da joj pripremno razdoblje nije bilo dovoljno pa je u narednim godinama bilo važno neprestano unaprjeđivati kvalitetu računovodstvenih podataka. Od tada konsolidirani finansijski izvještaji savezne vlade ne uključuju izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s IPSAS-ima. Umjesto toga savezna vlada objavljuje sve razlike u odnosu na IPSAS-e i objašnjava ih u bilješkama uz godišnje finansijske izvještaje. S vremenom su smanjili broj i opseg razlika i trenutno imaju samo nekolicinu područja koja se razlikuju od računovodstva i valorizacijskih načela na temelju IPSAS-a.

Primjer zemlje: Tanzanija¹⁴

I vlada Ujedinjene Republike Tanzanije uvela je IPSAS-e koristeći izravnu i etapnu primjenu. Prvi su konsolidirani finansijski izvještaji sastavljeni na obračunskoj osnovi prikazani za godinu 2012./2013. Nakon toga konsolidirani finansijski izvještaji sastavljeni na temelju IPSAS-a na obračunskoj osnovi prezentirani su u skladu s prijelaznim odredbama za prve primjenitelje iz pojedinih standarda jer u to doba IPSAS 33 još nije bio objavljen. Konsolidirani finansijski izvještaji za godinu FG 2017./2018. predstavljali su prvu godinu nakon isteka prijelaznih odredaba. Zbog onodobnih prijelaznih mehanizama prvi primjenitelji nisu imali obvezu priznavanja i mjerena nekretnina, postrojenja i opreme (PPE) i poreznih prihoda (na temelju poreznih događaja) u razdoblju od pet godina. Te su odredbe u okviru IPSAS-a 17 i 23 zamijenjene IPSAS-om 33 u 2015., u skladu s kojim subjekt može koristiti trogodišnje prijelazno razdoblje.

Primjer zemlje: Malezija¹⁵

Malezijska savezna vlada odlučila se za neizravno uvođenje IPSAS-a uz pomoć primjene malezijskih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi, prvenstveno temeljenih na IPSAS-ima, a istodobno je razmatrala manje izmjene kako bi IPSAS-e uskladila s određenim nacionalnim okolnostima. I Malezija je koristila etapni pristup u uvođenju novih propisa korak po korak, ali u IPSAS-u 33 ne postoji prijelazno razdoblje za svaki određeni provedbeni korak. Vlada je u 2011. objavila svoju odluku o primjeni obračunskog računovodstva u cilju boljeg upravljanja fiskalnom disciplinom. Ministarstvo financija je u 2013. objavilo okružnicu (cirkularno pismo) riznice s objašnjnjem o prijelazu na obračunsko računovodstvo. Vlada se odlučila i za osnivanje odbora na visokoj razini za potrebe unaprjeđenja upravljanja reformama i praćenja stanja provedbe.

Primjer zemlje: Kostarika¹⁶

Uvođenje IPSAS-a u Kostarici još je jedan primjer izravne i etapne primjene IPSAS-a. U skladu s nacionalnim tijelima za PSA, proces uvođenja IPSAS-a bio je dug i postupan. Modernizacija državnog finansijskog upravljanja započela je u 2001. stupanjem na snagu novog zakona o financijama i proračunu i dogovorom o primjeni IPSAS-a. U 2018. vlada je objavila odluku o primjeni španjolskog prijevoda Priručnika IPSASB-a iz 2014. Taj je priručnik sadržavao prva 32 IPSAS standarda (bez IPSAS-a 33 koji je objavljen u 2015.). Finansijski izvještaji Vlade Kostarike iz 2018. uključivali su izjavu o sukladnosti s IPSAS-ima, osim u nekim prijelaznim odredbama. Stoga Kostarika nije primijenila IPSAS 33, i u finansijskim izvještajima nije bilo terminologije svojstvene IPSAS-u 33, kao što su prijelazni finansijski izvještaji sastavljeni na temelju IPSAS-a.

¹⁴ Tanzanijski vladini finansijski izvještaji dostupni su na: http://www.mof.go.tz/docs/00-ConsoFS_Audit%20Opinion.pdf.

¹⁵ Malezijski vladini finansijski izvještaji dostupni su na: <http://www.anm.gov.my/index.php/en/arkib-ag/terbitan/penyata-kewangan-kerajaan-persekutuan>.

¹⁶ Kostarikanski vladini finansijski izvještaji dostupni su na: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/12442-estados-financieros>.

Primjer zemlje: vlade nigerijskih država Ekiti¹⁷ i Lagos¹⁸

U podnacionalnim nigerijskim državama IPSAS-i su uvedeni izravno i etapno. Međutim, ta dva primjera pripadaju malobrojnim slučajevima stvarne primjene IPSAS-a 33 u procesu uvođenja IPSAS-a. Vlade država Ekiti i Lagos započele su primjenu IPSAS-a na obračunskoj osnovi 1. siječnja/januara 2017. i 2016. i odlučile se za primjenu prijelaznih izuzeća u skladu s IPSAS-om 33, temeljem kojih su obje države mogle primijeniti pretpostavljeni trošak i prijelazno razdoblje u trajanju do najviše tri godine. Međutim, uslijed primjene prijelaznih izuzeća i odredaba, te države u finansijskim izvještajima prezentiranim u prijelaznom razdoblju nisu mogle dati izričitu i bezrezervnu izjavu o potpunoj sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi.

¹⁷ Financijski izvještaji vlade države Ekiti dostupni su na:
<https://ekitistate.gov.ng/wp-content/uploads/2019/07/AUDITOR%20GENERAL%27S%20REPORT%202018.pdf>.

¹⁸ Financijski izvještaji vlade države Lagos dostupni su na:
[https://openstates.ng/lagos/dataset/220/2018-audited%20statement%20\(financial%20statement\)%20lagos%20state](https://openstates.ng/lagos/dataset/220/2018-audited%20statement%20(financial%20statement)%20lagos%20state).

7

ZAKLJUČCI I PREPORUKE

U ovoj se tehničkoj noti jasno daje do znanja da je IPSAS 33 koristan standard za prve primjenitelje IPSAS-a. Taj standard sadrži korisna izuzeća koja omogućuju nesmetan prijelaz na cijelokupni niz IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi. Budući da je proces prve primjene IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi izazovan zadatkom koji može potrajeti znatan broj godina i donijeti određene rizike navedene u prethodnim poglavljima, uz pomoć IPSAS-a 33 osigurano je da u tom procesu u financijskim izvještajima bude jasno iskazano koje su stavke u njima sadržane, a koje nisu, kao i napredak ostvaren u prijelazu na potpunu sukladnost s IPSAS-ima.

IPSAS 33 važan je standard za sve prve primjenitelje IPSAS-a. Međutim, mnoge su jurisdikcije uvele IPSAS-e bez primjene IPSAS-a 33. I to zato što su mnoge od njih reformu uvođenja IPSAS-a započele prije objave IPSAS-a 33 u 2015. U tim su slučajevima jurisdikcije: (i) željele da njihovi financijski izvještaji „odmah budu kako treba“ i da mogu dati izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s IPSAS-ima i na taj način postići fer prezentiranje ili (ii) nastojale razviti nacionalne standarde slične IPSAS-ima, ali različite zbog njima svojstvenih određenih praksi i okolnosti. Tim bi jurisdikcijama IPSAS 33 i dalje mogao biti koristan, primjerice u primjeni smjernica za mjerjenje imovine i obveza u izvještaju o financijskom položaju na početku razdoblja.

U ovoj se tehničkoj noti ističe da je trogodišnje prijelazno razdoblje obično prekratko, posebice ako je polazište računovodstvo na novčanoj osnovi. Stoga se preporučuju opsežne pripreme prije primjene IPSAS-a 33, jer trogodišnje razdoblje za ostvarenje potpune sukladnosti s IPSAS-ima počinje teći čim se financijski izvještaji klasificiraju kao *prijelazni financijski izvještaji sastavljeni na temelju IPSAS-a*, u punom smislu svih značajnih aspekata, sa svim zahtjevima sadržanima u svim IPSAS-ima.

Glavne su preporuke ove tehničke note sljedeće:

- Prijelazno razdoblje u skladu s IPSAS-om 33 smatrajte završnom fazom procesa primjene IPSAS-a iz razloga što počinje teći od datuma primjene i ograničeno je na tri godine, što zemljama obično nije dovoljno da dovrše prijelaz.
- Izradite provedbenu strategiju i plan u kojima ćete definirati pouzdan vremenski okvir za računovodstvene reforme prije datuma primjene.
- Posebnu pozornost obratite na razvoj i organiziranje kontinuiranog usavršavanja i jačanje kapaciteta za cijelo vrijeme trajanja reforme u skladu s IPSAS-ima, uključujući pripremnu fazu.
- Na vrijeme uključite i osigurajte pravilnu koordinaciju između MFIN-a ili druge agencije/tijela, koju ćete imenovati za predvodnika provedbe reformi, i drugih ključnih institucionalnih interesnih strana, kao što su riznica i tijela porezne uprave i vrhovna revizijska institucija.

- Primijenite etapni pristup uvođenju IPSAS-a jer je primjena odjednom (tzv. „veliki prasak“), u kojoj se većina zahtjeva IPSAS-a uvodi u isto vrijeme, podložna kašnjenju i vrlo je rizična.
- Pobrinite se da bilanca stanja na početku razdoblja ne sadrži zastarjele i neupotrebljive podatke iz postojećeg ili prethodnog ISFU-a.
- Pri određivanju prioriteta u primjeni IPSAS-a, imajte u vidu da za neke standarde neće biti moguće koristiti olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje u skladu s IPSAS-om 33.
- Suzite primjenu širokog spektra prijelaznih odredaba iz IPSAS-a 33 jer kratkoročno uskraćuju prednosti primjene IPSAS-a te umanjuju cjelovitost i transparentnost financijskih izvještaja.

Dodatak 1.

Ilustrativan primjer prve primjene IPSAS-a

U ovom je dodatku ilustrativno prikazano sastavljanje izvještaja o finansijskom položaju na početku razdoblja. Prepostavljeni je datum primjene IPSAS-a u ovom dodatku 1. siječnja/januara 20X1. Prezentirana su odabrana vrijednosna usklađivanja stanja na dan 31. prosinca/decembra 20X0. iskazana u skladu s prethodnim

(hibridnim) računovodstvenim politikama. Ovaj dodatak uključuje poravnanje neto imovine/kapitala i prikazuje izmjene izazvane mijenjanjem računovodstvenih politika zbog prijelaza na primjenu IPSAS-a (usklađivanja s IPSAS-ima).

Tablica 9. Sažeti prikaz prve primjene IPSAS-a po zemljama

	Bilješke	Saldo na kraju razdoblja primjene prethodnih računovodstvenih politika	Usklađivanja s IPSAS-ima	Izvještaj o finansijskom položaju na početku razdoblja		
			31. prosinca/decembra 20X0.	1. siječnja/januara 20X1.		
Imovina						
<i>Dugotrajna imovina</i>						
IPSAS 1.88(a)	Nekretnine, postrojenja i oprema	1	300.000	(100.000) 200.000		
IPSAS 1.88(c)	Nematerijalna imovina i goodwill					
IPSAS 1.88(b)	Investicijska imovina					
IPSAS 1.89	Biološka imovina					
IPSAS 1.88(e)	Ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela (imovina angažirana u investicijama)					
IPSAS 1.88(d)	Ostala ulaganja i derivativna imovina Odobreni zajmovi po povoljnim uvjetima	8	3.800.000 (800.000)	3.000.000 (900.000)		
Ukupno dugotrajna imovina			4.100.000 (900.000)	3.200.000		

¹⁹ Kumulativne jedinice iskazane u tisućama.

		Saldo na kraju razdoblja primjene prethodnih računovodstvenih politika	Usklađivanja s IPSAS-ima	Izvještaj o finansijskom položaju na početku razdoblja
	Bilješke	31. prosinca/ decembra 20X0.		1. siječnja/ januara 20X1.
<i>Kratkotrajna imovina</i>				
IPSAS 1.88(i)	Novac i novčani ekvivalenti	2.000.000	800.000	2.800.000
IPSAS 1.88(h)	Potraživanja (od razmjenskih transakcija)	6	1.500.000 (600.000)	900.000
IPSAS 1.88(g)	Nadoknadivi iznosi (od nerazmjenskih transakcija)			
IPSAS 1.88(f)	Zalihe	2	200.000	200.000
IPSAS 1.89	Predujmovi i druga imovina			
IPSAS 1.88(d)	Ostala ulaganja i derivativna imovina			
IPSAS 1.89	Biološka imovina			
	Odobreni zajmovi po povoljnim uvjetima			
IPSAS 1.88.1(a)	Imovina koja se drži za prodaju			
	Ukupno kratkotrajna imovina	3.500.000	400.000	3.900.000
	Ukupno imovina	7.600.000	(500.000)	7.100.000

Neto imovina/kapital i obvezе

Kapital i rezerve

IPSAS 1.95(a)	Uloženi/[dionički] kapital			
IPSAS 1.95(c)	Rezerve s osnove fer vrijednosti finansijske imovine raspoložive za prodaju			
IPSAS 1.95(c)	Rezerve s osnove tečajnih razlika			
IPSAS 1.95(c)	Revalorizacijski višak			
IPSAS 17.92(e)				
IPSAS 1.95(c)	Rezerve za posebnu namjenu			
IPSAS 1.95(b)	Akumulirani prihodi i rashodi	2.600.000	(1.600.000)	1.000.000
IPSAS 1.88(o)	Neto imovina/kapital pripisiv vlasnicima kontrolirajućeg subjekta (matice)	2.600.000	(1.600.000)	1.000.000
IPSAS 1.88(n)	Nekontrolirajući udjeli			
IPSAS 1.95(d)	Ukupno neto imovina/kapital	2.600.000	(1.600.000)	1.000.000

		Saldo na kraju razdoblja primjene prethodnih računovodstvenih politika	Usklađivanja s IPSAS-ima	Izvještaj o finansijskom položaju na početku razdoblja
	Bilješke	31. prosinca/decembra 20X0.		1. siječnja/januara 20X1.
<i>Dugotrajne obveze</i>				
IPSAS 1.89	Obveze s osnove davanja za zaposlenike	3	250.000	250.000
IPSAS 1.88(m)	Obveze s osnove odobrenih zajmova po povoljnim uvjetima	4	1.000.000	(400.000)
IPSAS 1.88(m)	Obveze s osnove finansijskog najma			600.000
IPSAS 1.88(m)	Derivativne obveze			
IPSAS 1.88(l)	Rezerviranja			
<i>Nerazmjenske obveze</i>				
Ukupno dugotrajne obveze			1.000.000	(150.000)
				850.000

Kratkotrajne obvezne

IPSAS 1.88(i)	Novac i novčani ekvivalenti – bankovno prekoračenje				
IPSAS 1.88(k)	Obveze (od razmjenskih transakcija)				
IPSAS 1.89	Prihodi budućeg razdoblja	7		700.000	700.000
IPSAS 1.88(m)	Obveze s osnove davanja za zaposlenike	3		50.000	50.000
IPSAS 1.88(m)	Zajmovi				
IPSAS 1.88(m)	Obveze s osnove finansijskog najma				
IPSAS 1.88(l)	Derivativne obveze				
IPSAS 1.88(l)	Rezerviranja				
IPSAS 1.88.1(b)	Nerazmjenske obveze	5		4.000.000	500.000
IPSAS 1.88(l)	Obveze koje se drže radi prodaje				
	Ukupno kratkotrajne obveze			4.000.000	1.250.000
	Ukupno obveze			5.000.000	1.100.000
	Ukupno kapital i obveze			7.600.000	(500.000)
					7.100.000

Vrijednosno usklađivanje (poravnanje) neto imovine/kapitala

U tablici 10. u nastavku prikazano je vrijednosno usklađivanje (poravnanje) stanja neto imovine/kapitala izkazanog u skladu s prethodnom računovodstvenom

osnovom sa stanjem neto imovine/kapitala na početku razdoblja na dan primjene IPSAS-a. U skladu s IPSAS-om 33, subjekt je obvezan iskazati vrijednosna usklađivanja (poravnanja) osim u slučaju da je prethodno koristio novčanu računovodstvenu osnovu.

Zbog primjene IPSAS-a izmjene su iznosile ukupno 1.600.00 KJ, kako je prikazano u nastavku:

Tablica 10. Vrijednosna usklađivanja u skladu s IPSAS-ima

Bilješke	Vrijednosna usklađivanja 31. prosinca/ decembra 20X0.	KJ'000
Vrijednosno usklađivanje građevinskih objekata	1	(100.000)
Priznavanje zaliha	2	200.000
Priznavanje obveza s osnove davanja za zaposlenike	3	(300.000)
Vrijednosno usklađivanje obveza s osnove odobrenih zajmova po povoljnim uvjetima	4	400.000
Vrijednosno usklađivanje obveza zbog tečajnih razlika (nerealizirani gubitak proizašao iz promjene tečaja stranih valuta)	5	(500.000)
Vrijednosno usklađivanje s osnove ispravka vrijednosti na temelju spornih potraživanja	6	(600.000)
Priznavanje prihoda budućeg razdoblja	7	(700.000)
Ukupno vrijednosna usklađivanja s IPSAS-ima		(1.600.000)
Stanje neto imovine/kapitala na kraju razdoblja na dan 31. prosinca/ decembra 20X0.		2.600.000
Stanje neto imovine/kapitala) na početku razdoblja na dan 1. siječnja/ januara 20X1.		1.000.000

Bilješke

- Vrijednosno usklađivanje građevinskih objekata.** Subjekt je primijenio prijelaznu odredbu za nekretnine, postrojenja i opremu. Jedini razred imovine koji je subjekt priznao na dan 1. siječnja/januara 20X1. su građevinski objekti. U skladu s prethodnim računovodstvenim politikama, građevinski objekti uvršteni su u finansijske izvještaje po povjesnom trošku bez amortizacije ili ispravka

vrijednosti. Subjekt je vrijednosno usklađivanje u iznosu od 100.000 KJ za akumuliranu amortizaciju i ispravak vrijednosti građevinskih objekata priznao kao vrijednosno usklađivanje neto imovine/kapitala.

- Prvotno priznavanje zaliha.** U skladu s IPSAS-ima, zalihe su prvi put priznate u izvještaju o financijskom položaju na dan 1. siječnja/januara 20X1. u iznosu od 200.000 KJ, ali nisu bile priznate u skladu s prethodnim računovodstvenim politikama.

- 3. Prvotno priznavanje obveza s osnove davanja za zaposlene.** Obveze koje se odnose na mirovine po aktuarskom izračunu priznate su u financijskim izještajima na temelju izračuna na dan 1. siječnja/januara 20X1. Te su obveze po osnovi davanja za zaposlene poslije prestanka zaposlenja (u ukupnom iznosu od 300.000 KJ) klasificirane kao kratkotrajne (250.000) i dugotrajne (50.000).
- 4. Vrijednosno usklađivanje obveza s osnove odobrenih zajmova po povoljnim uvjetima.** Strana je vlada u prošlosti odobrila beskamatni zajam za izgradnju mosta. Zajam u iznosu od 1.000.000 KJ mora se otplatiti u razdoblju od 30 godina, koje razdoblje stupa na snagu od prve godine završetka izgradnje mosta. Zajam je vrijednosno usklađen za 400.000 KJ u skladu s amortiziranim troškom zajma uz primjenu efektivne kamatne stope od 1,23 %.
- 5. Vrijednosno usklađivanje obveza zbog tečajnih razlika (nerealizirani gubitak proizašao iz promjene tečaja stranih valuta).** Obveze denominirane u stranim valutama sada se na dan izještavanja revaloriziraju po stopama na završetku razdoblja. U budućim razdobljima nerealizirani dobici i gubici proizašli iz promjene tečaja stranih valuta bit će iskazani kroz višak ili manjak. U skladu s prethodnim računovodstvenim politikama, svi nerealizirani dobici i gubici proizašli iz promjene tečaja stranih valuta objavljeni su u bilješkama uz finansijske izještaje i priznati u finansijskim izještajima u računovodstvenom razdoblju u kojem se utvrde. Vrijednosno usklađivanje akumuliranih nerealiziranih dobitaka i gubitaka proizašlih iz promjene tečaja stranih valuta u iznosu od 500.000 KJ priznato je kao vrijednosno usklađivanje neto imovine/kapitala.
- 6. Vrijednosno usklađivanje s osnove ispravka vrijednosti na temelju spornih potraživanja.** U skladu s IPSAS-ima, iskazano je vrijednosno usklađivanje u iznosu od 600.000 KJ zbog smanjenja ispravka vrijednosti na temelju spornih potraživanja na početku godine.
- 7. Prvotno priznavanje prihoda budućeg razdoblja.** Vrijednosno usklađivanje u iznosu od 700.000 KJ bilo je potrebno priznati kao prihode budućeg razdoblja u stanju neto imovine/kapitala na početku razdoblja. Radi se o novčanim primicima od telekomunikacijskih poduzeća za 15-godišnju licencu za mreže treće generacije koji su priznati u višku/manjku u godini ostvarenog primitka.
- 8. Novčani ekvivalenti.** U skladu s IPSAS-ima oročeni depoziti u iznosu od 800.000 KJ reklasificirani su kao novac i novčani ekvivalenti umjesto kao investicije.

Dodatak 2.

Kontrolni popis za prezentiranje i objavljivanje u skladu s IPSAS-om 33

IPSAS 33 uključuje nekoliko zahtjeva za prezentiranje i objavljivanje kao nadopunu objavama u skladu s drugim standardima u prvim prijelaznim finansijskim izvještajima subjekta sastavljenima na temelju IPSAS-a i

prvim finansijskim izvještajima sastavljenima na temelju IPSAS-a. Ti su dodatni zahtjevi za objavljivanje navedeni u kontrolnom popisu u nastavku teksta.

Tablica 11. Kontrolni popis za prezentiranje i objavljivanje u skladu s IPSAS-om 33

IPSAS 33, točka	Objave	Kvačica
135.	Prvi primjenitelj s finansijskim izvještajima koji su u skladu sa zahtjevima ovog IPSAS-a, ali koristi prijelazna izuzeća i odredbe koji utječu na fer prezentiranje i mogućnost davanja izjave o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi dužan je dati izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s ovim IPSAS-om u bilješkama uz finansijske izvještaje. Tu je izjavu potrebno popratiti izjavom u kojoj je navedeno da finansijski izvještaji nisu u potpunoj sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi.	
136.	U slučaju da prvi primjenitelj koristi prijelazna izuzeća iz ovog IPSAS-a dužan je objaviti:	
136.(a)	(a) u kojoj mjeri koristi prijelazna izuzeća koja utječu na fer prezentiranje finansijskih izvještaja i mogućnost davanja izjave o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi, i/ili	
136.(b)	(b) u kojoj mjeri koristi prijelazna izuzeća koja ne utječu na fer prezentiranje finansijskih izvještaja i mogućnost davanja izjave o sukladnosti s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi.	
137.	U onoj mjeri u kojoj koristi prijelazna izuzeća i odredbe iz ovog IPSAS-a koje utječu na fer prezentiranje i sukladnost s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi za imovinu, obveze, prihode i/ili rashode, prvi je primjenitelj dužan objaviti:	
137.(a)	(a) napredak ostvaren u priznavanju, mjerenu, prezentiranju i/ili objavljinju imovine, obveza, prihoda i/ili rashoda u skladu sa zahtjevima primjenjivog IPSAS-a	

IPSAS 33. točka	Objave	Kvaćica
137.(b)	(b) imovinu, obveze, prihode i/ili rashode koji su priznati i izmjereni u skladu s računovodstvenom politikom koja nije u skladu sa zahtjevima primjenjivog IPSAS-a	
137.(c)	(c) imovinu, obveze, prihode i/ili rashode koji nisu bili priznati, izmjereni, prezentirani i/ili objavljeni u prethodnom izvještajnom razdoblju, ali su sada priznati i/ili izmjereni, i/ili prezentirani i/ili objavljeni	
137.(d)	(d) vrste i iznose vrijednosnih usklađivanja koji su priznati u izvještajnom razdoblju, i	
137.(e)	(e) dati naznaku o tome kako i do kada planira ostvariti potpunu sukladnost sa zahtjevima primjenjivog IPSAS-a.	
138.	U slučaju da prvi primjenitelj koristi prijelazno izuzeće u skladu s kojim nema obvezu eliminirati određena stanja, transakcije, prihode i rashode, i/ili primijeni trogodišnju prijelaznu olakšicu za priznavanje i/ili mjerjenje svojih udjela u kontroliranim subjektima, pridruženim društvima ili zajedničkim pothvatima iz točke 55., dužan je objaviti vrste tih stanja, transakcija, prihoda i rashoda i/ili uzlazne ili silazne transakcije koje su eliminirane u izvještajnom razdoblju.	
139.	U slučaju da prvi primjenitelj nije u mogućnosti prezentirati konsolidirane financijske izvještaje zbog prijelaznih izuzeća i odredaba primjenjenih u točkama 58. ili 62. dužan je objaviti:	
139.(a)	(a) razlog iz kojeg financijske izvještaje, ulaganja u pridružena društva ili udjele u zajedničkim pothvatima ne može prezentirati kao konsolidirane financijske izvještaje, i	
139.(b)	(b) dati naznaku o datumu do kojeg će prvi primjenitelj moći prezentirati konsolidirane financijske izvještaje.	
140.	Korisnicima će zahtjevi za objavljivanje iz točaka 135. i 139. pomoći u praćenju napretka koji prvi primjenitelj ostvaruje pri usklađivanju računovodstvenih politika sa zahtjevima u primjenjivom IPSAS-u u prijelaznom razdoblju.	

Objašnjenje prijelaza na primjenu IPSAS-a

141.	Prvi primjenitelj dužan je objaviti:	
141.(a)	(a) datum primjene IPSAS-a, i	
141.(b)	(b) informacije i objašnjenja o tome kako je prijelaz s prethodne računovodstvene osnove na IPSAS-e utjecao na izvještaj o financijskom položaju i, prema potrebi, na izvještaj o financijskom učinku i novčanim tokovima.	

Vrijednosna usklađivanja (poravnjanja)

142.	Prvi primjenitelj dužan je u bilješkama uz prijelazne financijske izvještaje sastavljene na temelju IPSAS-a ili uz prve financijske izvještajima sastavljene na temelju IPSAS-a prezentirati:	
142.(a)	(a) vrijednosno usklađivanje (poravnjanje) neto imovine/kapitala iskazanog u skladu s prethodnom računovodstvenom osnovom u stanju neto imovine/kapitala na početku razdoblja na dan primjene IPSAS-a, i	
142.(b)	(b) vrijednosno usklađivanja (poravnjanje) viška ili manjka u skladu s prethodnom računovodstvenom osnovom u stanju viška ili manjka na početku razdoblja na dan primjene IPSAS-a.	

IPSAS 33. točka	Objave	Kvačica
	Prvi primjenitelj koji je u prethodnim finansijskim izvještajima primjenjivao novčanu računovodstvenu osnovu nije obvezan prezentirati prethodno navedena vrijednosna usklađenja (poravnanja).	
143.	Vrijednosno usklađivanje (poravnanje) prezentirano u skladu s točkom 142. subjekt je dužan poprati dovoljnom količinom kvantitativnih i kvalitativnih podataka, koji će korisnicima omogućiti razumijevanje značajnih vrijednosnih usklađivanja u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja i, prema potrebi, u prepravljenom komparativnom izvještaju o finansijskom učinku prezentiranom u skladu s IPSAS-ima temeljenima na obračunskoj osnovi. U slučaju da su narativna objašnjenja sadržana u drugim javnim dokumentima objavljenima zajedno s finansijskim izvještajima, subjekt je dužan korisnike uputiti na te dokumente u bilješkama.	
144.	U slučaju da subjekt otkrije pogreške nastale u skladu s prethodnom računovodstvenom osnovom u vrijednosnim usklađivanjima (poravnajima) u skladu s točkom 142. dužan je jasno prikazati razliku između ispravljenih pogrešaka i izmjena u računovodstvenoj politici.	
145.	U slučaju da subjekt nije prezentirao finansijske izvještaje za prethodna razdoblja, tu je činjenicu dužan objaviti u prijelaznim finansijskim izvještajima sastavljenima na temelju IPSAS-a ili u prvim finansijskim izvještajima sastavljenima na temelju IPSAS-a.	
146.	U slučaju da prvi primjenitelj koristi izuzeća iz točaka 36. – 43. u skladu s kojima ima pravo na olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje bez obveze priznavanja i/ili mjerena stavaka, u bilješkama je dužan prezentirati vrijednosno usklađene stavke koje su priznate i/ili izmjerene u izvještajnom razdoblju u kojem te stavke nisu bile uključene u prethodno iskazanim finansijskim izvještajima. Subjekt je dužan vrijednosna usklađivanja (poravnanja) prezentirati u svakom razdoblju u kojem priznaje i/ili mjeri nove stavke u skladu s ovim IPSAS-om.	
147.	Korisnici u vrijednosnom usklađivanju (poravnanju) koje je prezentirano u skladu s točkom 146. imaju dovoljno podataka da razumiju one stavke koje su priznate i/ili izmjerene u izvještajnom razdoblju u slučaju da prvi primjenitelj primjeni jedno ili više izuzeća u skladu s kojima ima pravo na olakotno trogodišnje prijelazno razdoblje u kojem nema obvezu priznavanja i/ili mjerena dotične stavke. Poravnanja jasno prikazuju vrijednosna usklađivanja u prethodno iskazanom izvještaju o finansijskom položaju i prema potrebi, u prethodno iskazanom izvještaju o finansijskom učinku u svakom razdoblju u kojem subjekt priznaje i/ili mjeri nove stavke u skladu s ovim IPSAS-om.	

Objave u slučaju da subjekt koristi prepostavljeni trošak za zalihe, investicijsku imovinu, nekretnine, postrojenja i opremu, nematerijalnu imovinu, finansijske instrumente ili imovinu koncesije za usluge

148.	U slučaju da prvi primjenitelj koristi fer vrijednost ili alternativu iz točaka 64., 67. ili 70. kao prepostavljeni trošak za zalihe, investicijsku imovinu, nekretnine, postrojenja i opremu, nematerijalnu imovinu, finansijske instrumente ili imovinu koncesije za usluge u finansijskim je izvještajima dužan objaviti:	
148.(a)	(a) zbirni iznos tih fer vrijednosti ili drugih alternativnih mjerena korištenih u određivanju prepostavljenog troška	
148.(b)	(b) zbirni iznos vrijednosno usklađenih knjigovodstvenih iznosa koji su priznati u skladu s prethodnom računovodstvenom osnovom, i	
148.(c)	(c) je li prepostavljeni trošak određen na dan primjene IPSAS-a ili u prijelaznom razdoblju.	

IPSAS 33, točka	Objave	Kvačica
--------------------	--------	---------

Objave u slučaju da subjekt koristi prepostavljeni trošak za ulaganja u kontrolirane subjekte, pridružena društva ili zajedničke pothvate

149.	U slučaju da prvi primjenitelj koristi fer vrijednost kao prepostavljeni trošak u izvještaju o finansijskom položaju na početku razdoblja za ulaganje u kontrolirani subjekt, pridruženo društvo ili zajednički pothvat u odvojenim finansijskim izvještajima, u tim je izvještajima dužan objaviti:	
149.(a)	(a) zbirni prepostavljeni trošak tih ulaganja za koje koristi fer vrijednost kao prepostavljeni trošak, i	
149.(b)	(b) zbirni iznos vrijednosno usklađenih knjigovodstvenih iznosa koji su priznati u skladu s prethodnom računovodstvenom osnovom.	
150.	Subjekt je dužan primijeniti zahtjeve za objavljivanje iz točaka 148. i 149. u svakom razdoblju u kojem priznaje i/ili mjeri nove stavke do isteka roka primjene olakotnih izuzeća i/ili do priznavanja i/ili mjerjenja dotične imovine u skladu s primjenjivim IPSAS-om (ovisno o tome što je ranije).	

Izuzeća u primjeni zahtjeva za objavljivanje u skladu s IPSAS-ima u prijelaznom razdoblju

151.	U onoj mjeri u kojoj prvi primjenitelj koristi izuzeće u skladu s olakotnim trogodišnjem prijelaznim razdobljem u kojem nema obvezu priznavanja i/ili mjerjenja stavaka, subjekt nema obvezu primjeniti srodne zahtjeve za prezentiranje i/ili objavljivanje na dotične stavke u skladu s IPSAS-om 1, 18 i/ili primjenjivim IPSAS-om do isteka roka primjene olakotnih izuzeća i/ili do priznavanja i/ili mjerjenja dotičnih stavki u skladu s primjenjivim IPSAS-om (ovisno o tome što je ranije).	
152.	Ne dovodeći u pitanje prijelaznu odredbu iz točke 151., prve primjenitelje potiče se na objavljivanje informacija u skladu s IPSAS-om 1, 18 i/ili primjenjivim IPSAS-om što je prije moguće.	

Prijelazne odredbe

153.	U slučaju da prvi primjenitelj primjeni postojeće prijelazne odredbe iz drugog IPSAS-a temeljenog na obračunskoj osnovi, dužan je nastaviti primjenjivati dotične prijelazne odredbe do roka njihova isteka i/ili do priznavanja i/ili mjerjenja dotičnih stavki u skladu s primjenjivim IPSAS-om (ovisno o tome što je ranije). U slučaju da se prvi primjenitelj odluči za primjenu prijelaznih izuzeća iz ovog IPSAS-a, olakotno razdoblje primjenjeno pri uvođenju IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi ne može biti dulje od olakotnog razdoblja predviđenog u ovom IPSAS-u.	
------	---	--



 Federal Ministry
Republic of Austria
Finance

CFRR»
**Centre for Financial
Reporting Reform**



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

