

Međunarodni računovodstveni standard 8

Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je da propiše kriterije za izbor i mijenjanje računovodstvenih politika, kao i za računovodstveni postupak i objavljivanje promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanje grešaka. Namjera Standarda je da poboljša relevantnost i pouzdanost finansijskih izvještaja subjekta, kao i uporedivost tih finansijskih izvještaja kroz periode i u odnosu na finansijske izvještaje drugih subjekata.
2. Zahtjevi za objavljivanje računovodstvenih politika, osim onih koje se odnose na promjene računovodstvenih politika, navedeni su u MRS-u 1 - *Prezentacija finansijskih izvještaja*.

Djelokrug

3. **Ovaj Standard se treba primjenjivati pri izboru i primjeni računovodstvenih politika i u računovodstvu promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja grešaka ranijih perioda.**
4. Porezni efekti ispravljanja grešaka ranijih perioda i retroaktivnog usklađivanja koje se vrši radi primjene promjena računovodstvenih politika iskazuju se i objavljuju u skladu sa MRS-om 12 - *Porezi na dobit*.

Definicije

5. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Računovodstvene politike su posebni principi, osnove, konvencije, pravila i prakse koje subjekt primjenjuje prilikom sastavljanja i prezentacije finansijskih izvještaja.

Promjena računovodstvene procjene je usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine ili obaveze, ili iznosa trošenja neke imovine tokom vremena, koje proizlazi iz procjene sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obaveza povezanih s tom imovinom i obavezama. Promjene računovodstvenih procjena proizlaze iz novih informacija ili novih događaja i, u skladu s tim, ne predstavljaju ispravke grešaka.

Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI) su Standardi i Tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvataju:

 - (a) Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja;
 - (b) Međunarodne računovodstvene standarde;
 - (c) Tumačenja Odbora za tumačenja međunarodnog finansijskog izvještavanja (IFRIC); i

(d) Tumačenja bivšeg Stalnog odbora za tumačenja (SIC).¹

Materijalno značajno Izostavljanja ili pogrešno prikazivanje stavki su materijalno značajni ako mogu, pojedinačno ili zbirno, utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovu finansijskih izvještaja. Značajnost zavisi od veličine i prirode izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja i cijeni se u odnosu na date okolnosti. Veličina ili priroda stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući faktor.

Greške iz ranijeg perioda su izostavljanja iz, ili pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima subjekta za jedan ili više ranijih perioda, nastala propuštanjem upotrebe ili pogrešnom upotrebom pouzdanih informacija:

- (a) koje su bile dostupne kada su finansijski izvještaji za te periode odobreni za izdavanje; i
- (b) za koje se moglo razumno očekivati da budu prikupljene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih finansijskih izvještaja.

U takve greške se ubrajaju efekti matematičkih grešaka, greške u primjeni računovodstvenih politika, previdi ili pogrešne interpretacije činjenica, i prevare.

Retroaktivna primjena predstavlja primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i okolnosti, kao da se ta politika primjenjivala oduvijek.

Retroaktivno prepravljavanje je ispravljanje priznavanja, vrednovanja i objavljivanja iznosa elemenata finansijskih izvještaja, kao da se nikada nije ni desila greška u ranijem periodu.

Neizvodljivo Primjena zahtjeva je neizvodljiva kada ga subjekt ne može primijeniti ni nakon svih razumnih nastojanja da to učini. Za određeni prethodni period, neizvodljivo je primijeniti promjenu računovodstvene politike retroaktivno ili obaviti prepravljavanja retroaktivno kako bi se ispravila greška, ako:

- (a) efekte retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljavanja nije moguće odrediti;
- (b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje iziskuje pretpostavke o tome kakve bi bile namjere uprave u tom periodu; ili
- (c) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje zahtijeva značajne procjene iznosa, a informacije o tim procjenama koje:
 - (i) pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum(e) na koji bi se ti iznosi priznali, mjerili ili objavili; i
 - (ii) bi bile dostupne u vrijeme kada su finansijski izvještaji za taj raniji period bili odobreni za objavljivanje;
 nije moguće objektivno razlučiti od ostalih informacija.

¹ Definicija MSFI dopunjena nakon izmjena naziva uvedenih u revidiranom Statutu Fondacije IFRS 2010. godine.

Prospektivna primjena (primjena unaprijed) promjena računovodstvenih politika, odnosno priznavanja efekata promjena računovodstvenih procjena je:

- (a) **primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i okolnosti koje nastaju nakon datuma promjene politike; i**
 - (b) **priznavanje efekata promjene računovodstvene procjene u tekućem i budućim periodima na koje ta promjena utječe.**
6. Ocjenjivanje da li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje može utjecati na ekonomske odluke korisnika, i na taj način biti značajno, zahtijeva razmatranje karakteristika tih korisnika. Okvir za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja navodi u tački 25². da se “pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu, te da imaju volju proučavati informacije s dužnom pažnjom”. Stoga u procjeni treba računati s tim da je realno očekivati utjecaj na korisnike s takvim obilježjima u donošenju ekonomskih odluka.

Računovodstvene politike

Izbor i primjena računovodstvenih politika

7. **Kada se određeni MSFI izričito primjenjuje na određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost, računovodstvena politika ili politike koje se primjenjuju na tu stavku će se utvrditi primjenjivanjem tog MSFI-ja.**
8. MSFI-ovi navode računovodstvene politike za koje je IASB zaključio da rezultiraju finansijskim izvještajima koji sadrže relevantne i pouzdane informacije o transakcijama, drugim događajima i okolnostima na koje se one primjenjuju. Te se politike ne moraju primjenjivati kada je efekat njihove primjene beznačajan. Međutim, nije prikladno praviti, ili ostaviti neispravljena, beznačajna odstupanja od MSFI-ova s namjerom da se postigne određeni prikaz finansijskog položaja, finansijskog uspjeha ili novčanih tokova subjekta.
9. MSFI-jeve prate smjernice koje subjektima pomažu u primjeni njihovih zahteva. U svakoj od tih smjernica je navedeno da li je ona sastavni dio MSFI-jeva. Smjernice koje su sastavni dio MSFI-jeva imaju obavezujući karakter. Smjernice koje nisu sastavni dio MSFI-jeva ne sadrže zahtjeve koje se odnose na finansijske izvještaje.
10. **U slučaju nepostojanja konkretnog MSFI-ja koji se primjenjuje na određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost, uprava je dužna koristiti vlastitu procjenu pri donošenju i primjeni računovodstvene politike koja će rezultirati informacijama koje su:**
- (a) **relevantne za potrebe donošenja ekonomskih odluka korisnika; i**
 - (b) **pouzdana, u smislu da finansijski izvještaji:**

² Okvir za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja IASC-a je IASB usvojio 2001. godine. U septembru 2010. godine, IASB je taj Okvir zamijenio *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*. Tačka 25. je zamijenjena Poglavljem 3 *Konceptualnog okvira*.

- (i) vjerno prikazuju finansijski položaj, finansijski uspjeh i novčane tokove subjekta;
 - (ii) odražavaju ekonomsku suštinu transakcija, drugih događaja i okolnosti, a ne samo propisani pravni oblik;
 - (iii) neutralni su, tj. nepristrasni;
 - (iv) sastavljeni su oprezno; i
 - (v) potpuni su u svim značajnim aspektima.
11. Pri procjenjivanju opisanom u tački 10., uprava je dužna sagledati, i razmotriti, primjenjivost sljedećih izvora, po redoslijedu važnosti:
- (a) zahtjeve u MSFI-jevima koji obrađuju slična ili povezana pitanja; i
 - (b) definicije, kriterije priznavanja i koncepte mjerenja imovine, obaveza, prihoda i rashoda iz *Okvira*.³
12. Pri procjenjivanju opisanom u tački 10., uprava takođe može razmotriti najnovije objave drugih tijela koja kreiraju standarde i koja koriste sličan konceptualni okvir za razvijanje računovodstvenih standarda, drugu stručnu literaturu i prakse prihvaćene u određenim djelatnostima, u obimu u kojem to nije u suprotnosti s izvorima navedenim u tački 11.

Dosljednost računovodstvenih politika

13. Subjekt je dužan biti dosljedan u izboru i primjeni računovodstvenih politika za slične transakcije, događaje i okolnosti, osim ako neki MSFI posebno zahtijeva ili dopušta kategorizaciju stavki za koje bi mogle biti prikladne različite politike. Ako neki MSFI zahtijeva ili dopušta takvu kategorizaciju, odgovarajuća računovodstvena politika se bira i dosljedno primjenjuje na svaku kategoriju.

Promjene računovodstvenih politika

14. Subjekt je dužan promijeniti računovodstvenu politiku samo ako:
- (a) tu promjenu zahtijeva neki MSFI; ili
 - (b) ta promjena rezultira finansijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na finansijski položaj, finansijski uspjeh ili novčane tokove subjekta.
15. Korisnici finansijskih izvještaja trebaju biti u mogućnosti da upoređuju finansijske izvještaje subjekta tokom vremena kako bi uočili trendove u njegovom finansijskom položaju, finansijskom uspjehu i novčanim tokovima. Stoga se, unutar svakog perioda i iz jednog perioda u drugi, primjenjuje ista računovodstvena politika, osim u slučaju da je ispunjen jedan od kriterija iz tačke 14. za promjenu računovodstvene politike.

³ U septembru 2010. godine, IASB je *Okvir* zamijenio *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*

16. **Promjenom računovodstvenih politika se ne smatraju:**
- (a) primjena računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili okolnosti koje se, suštinski, razlikuju od onih koje su se pojavljivale ranije; i
 - (b) primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili okolnosti koje se ranije nisu pojavljivale ili su bile beznačajne.
17. Početna primjena politike revalorizovanja imovine u skladu sa MRS-om 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili MRS-om 38 - *Nematerijalna imovina* je promjena računovodstvene politike s kojom se treba postupati kao s revalorizacijom prema MRS-u 16 ili MRS-u 38, a ne prema ovom Standardu.
18. Tačke 19. do 31. se ne primjenjuju na promjenu računovodstvene politike opisanu u tački 17.

Primjena promjena računovodstvenih politika

19. U smislu tačke 23.:
- (a) subjekt je dužan iskazati promjene računovodstvene politike koja proizlazi iz početne primjene nekog MSFI-ja u skladu sa konkretnim prelaznim odredbama, ako ih ima, tog MSFI-ja; i
 - (b) subjekt je dužan retroaktivno primijeniti promjenu računovodstvene politike, kada računovodstvenu politiku mijenja nakon početne primjene nekog MSFI-ja koji ne sadrži posebne prelazne odredbe primjenjive na tu promjenu, ili kada dobrovoljno mijenja računovodstvenu politiku.
20. Za svrhe ovog Standarda, ranija primjena nekog MSFI-ja nije dobrovoljna promjena računovodstvene politike.
21. U slučaju nepostojanja MSFI-ja koji se primjenjuje na neku konkretnu transakciju, drugi događaj ili okolnost, uprava može, u skladu sa tačkom 12., primijeniti računovodstvenu politiku iz najnovijih objava drugih tijela koja kreiraju standarde a koriste sličan konceptualni okvir za razvijanje računovodstvenih standarda. Ako subjekt, nakon primjene takve objave, odabere da promijeni računovodstvenu politiku, ta se promjena iskazuje i objavljuje kao dobrovoljna promjena računovodstvene politike.

Retroaktivna primjena

22. U smislu tačke 23., kada se promjena računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno u skladu sa tačkom 19.(a) ili (b), subjekt je dužan uskladiti početno stanje svake komponente kapitala na koju se ta promjena odražava, za najraniji prezentirani period, kao i ostale uporedne iznose objavljene za svaki prezentirani raniji period, kao da se nova računovodstvena politika primjenjivala oduvijek.

Ograničenja retroaktivne primjene

23. Kada tačka 19.(a) ili (b) zahtijeva retroaktivnu primjenu, promjenu računovodstvene politike treba primijeniti retroaktivno, osim u obimu u

kojem nije izvodljivo odrediti efekte u određenom periodu ili kumulativni efekat promjene.

24. Kada nije izvodljivo odrediti efekte promjene računovodstvene politike određenog perioda na uporedne informacije jednog ili više prezentiranih ranijih perioda, subjekt će novu računovodstvenu politiku primijeniti na knjigovodstvene iznose imovine i obaveza na početku najranijeg perioda za koji je izvodljiva retroaktivna primjena, što može biti tekući period, te će provesti odgovarajuće usklađivanje početnog stanja tog perioda za svaku komponentu kapitala na koju se to odražava.
25. Kada nije izvodljivo odrediti kumulativni efekat primjene nove računovodstvene politike na sve ranije periode, subjekt će na početku tekućeg perioda uskladiti uporedne informacije kako bi novu politiku primijenio unaprijed (prospektivno) od najranijeg datuma od kada to jeste izvodljivo.
26. Kada subjekt primjenjuje novu računovodstvenu politiku retroaktivno, on tu novu politiku primjenjuje na uporedne informacije za ranije periode toliko unazad koliko je to izvodljivo. Retroaktivna primjena na neki raniji period se smatra neizvodljivom uvijek kada nije izvodljivo odrediti kumulativni učinak i na početna i na završna stanja u izvještaju o finansijskom položaju za taj period. Iznos nastalog usklađivanja koji se odnosi na periode prije onih koji su prezentirani u finansijskim izvještajima iskazuje se kod svake komponente kapitala na koju se to odražava, u početnom stanju za najraniji prikazani period. Usklađivanje se obično provodi na zadržanim zaradama. Međutim, usklađivanje se može obaviti i na drugim komponentama kapitala (na primjer, da bi se postupilo u skladu sa nekim MSFI-jem). I sve druge informacije o ranijim periodima, kao što su sažeci finansijskih podataka iz prošlosti, također se usklađuju onoliko retroaktivno koliko je to izvodljivo.
27. Kada za neki subjekt nije izvodljivo da retroaktivno primijeni novu računovodstvenu politiku, jer ne može utvrditi kumulativni efekat primjene te politike na sve ranije periode, on u skladu sa tačkom 25., primjenjuje novu politiku prospektivno, od početka najranijeg perioda za koji je to izvodljivo pa nadalje. On, stoga, zanemaruje dio kumulativnih usklađivanja imovine, obaveza i kapitala koji je nastao prije tog datuma. Promjena računovodstvene politike je dopuštena čak i kada je nije izvodljivo primijeniti prospektivno ni na jedan prethodni period. Tačke 50-53. daju smjernice o tome kada nije izvodljivo primijeniti novu računovodstvenu politiku na jedan ili više prethodnih perioda.

Objavljivanje

28. Kada početna primjena nekog MSFI-ja ima utjecaj na tekući period ili je imala utjecaj na bilo koji raniji period, ili bi imala utjecaj i na taj period, ali nije izvodljivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati utjecaj na buduće periode, subjekt je dužan objaviti:
- (a) naziv MSFI-ja;
 - (b) da je promjena računovodstvene politike obavljena u skladu s prelaznim odredbama, kad je primjenjivo;
 - (c) prirodu promjene računovodstvene politike;

- (d) opis prelaznih odredbi, ako je primjenjivo;
- (e) prelazne odredbe koje mogu utjecati na buduće periode, ako je primjenjivo;
- (f) za tekući period i svaki prezentirani prethodni period, u mjeri u kojoj je izvodljivo, iznos usklađivanja za:
 - (i) svaku stavku finansijskog izvještaja na koju ima utjecaja; i
 - (ii) ako je MRS 33 - *Zarade po dionici* primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
- (g) iznos usklađivanja koji se odnosi na periode prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvodljivo; i
- (h) ako retroaktivna primjena, koju zahtijeva tačka 19.(a) ili (b), za određeni prethodni period, ili za periode prije onih koji su prezentirani, nije izvodljiva, okolnosti koje su dovele do postojanja takvih uslova, te opis kako i od kada se promjene računovodstvene politike primjenjuju.

Ova objavlivanja se ne moraju ponavljati u finansijskim izvještajima kasnijih perioda.

29. Kada dobrovoljna promjena računovodstvene politike ima utjecaj na tekući period ili je imala utjecaj na bilo koji raniji period, ili bi imala utjecaj i na taj period, ali nije izvodljivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati utjecaj na buduće periode, subjekt je dužan objaviti:

- (a) vrstu promjene računovodstvene politike;
- (b) razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i relevantnije informacije;
- (c) za tekući period i svaki prezentirani prethodni period, u mjeri u kojoj je izvodljivo, iznos usklađivanja za:
 - (i) svaku stavku finansijskog izvještaja na koju je promjena utjecala; i
 - (ii) ako je MRS 33 primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
- (d) iznos usklađivanja koji se odnosi na periode prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvodljivo; i
- (e) ako retroaktivna primjena za određeni prethodni period, ili za periode prije onih koji su prezentirani, nije izvodljiva, okolnosti koje su dovele do postojanja takvih uslova, te opis kako i od kada se promjene računovodstvene politike primjenjuju.

Ova objavlivanja se ne moraju ponavljati u finansijskim izvještajima kasnijih perioda.

30. Kada subjekt nije primijenio novi MSFI koji je izdat, ali još nije stupio na snagu, subjekt je dužan objaviti:

- (a) tu činjenicu; i

(b) poznate ili razumno procjenjive informacije relevantne za određivanje mogućeg utjecaja koji će primjena novog MSFI-ja imati na finansijske izvještaje subjekta u periodu početne primjene.

31. Pri postupanju u skladu s tačkom 30., subjekt razmatra objavljivanje:
- (a) naziva novog MSFI-ja;
 - (b) prirodu predstojeće promjene ili promjena računovodstvene politike;
 - (c) datuma od kojeg počinje obavezna primjena tog MSFI-ja;
 - (d) datuma od kojeg planira da počne sa primjenom tog MSFI-ja po prvi put; i
 - (e) jedno od sljedećeg:
 - (i) opis utjecaja za koji se očekuje da će početna primjena MSFI-ja imati na finansijske izvještaje subjekta; ili
 - (ii) ako taj utjecaj nije poznat ili razumno procjenjiv, izjavu u tom smislu.

Promjene računovodstvenih procjena

32. Kao rezultat neizvjesnosti koje su svojstvene poslovnim aktivnostima, velik broj stavki u finansijskim izvještajima ne može se precizno vrednovati, već samo procjenjivati. Postupak procjenjivanja podrazumijeva prosuđivanja zasnovana na posljednjim raspoloživim pouzdanim informacijama. Na primjer, procjene se mogu zahtijevati za:
- (a) sumnjiva i sporna potraživanja;
 - (b) zastarjele zalihe;
 - (c) fer vrijednost finansijske imovine ili finansijskih obaveza;
 - (d) korisni vijek upotrebe, ili očekivani model trošenja budućih ekonomskih koristi sadržanih u imovini koja se amortizuje; i
 - (e) obaveze po garancijama.
33. Korištenje razumnih procjena je bitan dio procesa sastavljanja finansijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.
34. Procjena će možda morati da se revidira ako nastupe promjene u okolnostima na kojima se zasnivala, ili kao rezultat novih informacija ili većeg iskustva. Po svojoj prirodi, revidiranje procjene se ne odnosi na ranije periode i ne predstavlja ispravljanje greške.
35. Promjena primijenjene osnove vrednovanja predstavlja promjenu računovodstvene politike, a ne promjenu računovodstvene procjene. Kada je promjenu računovodstvene politike teško razlikovati od promjene računovodstvene procjene, smatra se da se radi o promjeni računovodstvene procjene.
36. **Efekat promjene računovodstvene procjene, osim one na koju se primjenjuje tačka 37., priznaje se prospektivno, njegovim uključivanjem u dobit ili gubitak u:**
- (a) **periodu promjene, ako promjena utječe samo na taj period; ili**

(b) **periodu promjene i budućim periodima, ako promjena utječe na oboje.**

37. **U mjeri u kojoj promjena računovodstvene procjene utječe na promjene u imovini i obavezama ili se odnosi na neku stavku kapitala, treba se priznati usklađivanjem knjigovodstvenih iznosa odgovarajuće stavke imovine, obaveza ili kapitala u periodu nastale promjene.**
38. Prospektivno priznavanje efekata promjene računovodstvene procjene znači da se promjena primjenjuje na transakcije, druge događaje i okolnosti od datuma promjene procjene. Promjena računovodstvene procjene može utjecati samo na dobit ili gubitak tekućeg perioda, ili na dobit i gubitak tekućeg i budućih perioda. Na primjer, promjena procjene iznosa sumnjivih i spornih potraživanja utječe samo na dobit ili gubitak tekućeg perioda i stoga se priznaje u tekućem periodu. Međutim, promjena procijenjenog vijeka upotrebe ili očekivanog rasporeda trošenja budućih ekonomskih koristi sadržanih u imovini koja se amortizuje, utječe na rashod amortizacije i u tekućem i u svakom budućem periodu tokom preostalog vijeka upotrebe te imovine. U oba slučaja, efekat promjene koji se odnosi na tekući period se priznaje kao prihod ili rashod tekućeg perioda. Efekat na buduće periode, ako postoji, priznaje se kao prihod ili rashod u tim budućim periodima.

Objavljivanje

39. **Subjekt je dužan objaviti prirodu i iznos promjene računovodstvene procjene, koja ima utjecaj na tekući period ili se očekuje da će utjecati na buduće periode, osim objavljivanja efekta na buduće periode kad procjena tog efekta nije izvodljiva.**
40. **Ako iznos efekta na buduće periode nije objavljen zato što je njegova procjena neizvodljiva, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.**

Greške

41. Greške se mogu pojaviti u odnosu na priznavanje, vrednovanje, prezentaciju ili objavljivanje elemenata finansijskih izvještaja. Finansijski izvještaji nisu u skladu sa MSFI-ima ako sadrže ili značajne greške ili beznačajne greške koje su učinjene s namjerom da se postigne određeni prikaz finansijskog položaja, finansijskog uspjeha ili novčanih tokova subjekta. Potencijalne greške tekućeg perioda otkrivene u tom periodu ispravljaju se prije nego što se finansijski izvještaji odobre za izdavanje. Međutim, značajne greške se ponekad otkrivaju tek u kasnijem periodu, i tada se te greške ranijeg perioda ispravljaju u uporednim informacijama koje se prezentiraju u finansijskim izvještajima za taj kasniji period (vidjeti tačke 42- 47)
42. **U smislu tačke 43., subjekt je dužan značajnu grešku ranijeg perioda ispraviti retroaktivno, u prvom setu finansijskih izvještaja odobrenih za izdavanje nakon njenog otkrivanja, tako što će:**
- (a) **prepraviti uporedne iznose za prezentirani(e) prethodni(e) period(e) u kojem (odnosno u kojima) je greška nastala; ili**

- (b) ako je greška nastala prije najranijeg prezentiranog prethodnog perioda, prepraviti početno stanje imovine, obaveza i kapitala za najraniji prezentirani prethodni period.

Ograničenja retroaktivnog prepravljanja

43. Greška iz prethodnog perioda se ispravlja retroaktivnim prepravljanjem, osim u obimu u kojem nije izvodljivo utvrditi ili efekte za određeni period ili kumulativni efekat greške.
44. Kada nije izvodljivo utvrditi efekte greške iz određenog perioda na uporedne informacije za jedan ili više prezentiranih prethodnih perioda, subjekt će prepraviti početna knjigovodstvena stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji period za koji je retroaktivno prepravljanje izvodljivo (što može biti tekući period).
45. Kada na početku tekućeg perioda nije izvodljivo utvrditi kumulativni efekat neke greške na sve prethodne periode, subjekt treba prepraviti uporedne informacije prospektivno, počevši od najranijeg datuma od kojeg je to izvodljivo.
46. Ispravka greške iz ranijeg perioda se isključuje iz dobiti ili gubitka perioda u kojem je otkrivena. Svaka informacija prezentirana za ranije periode, uključujući sve sažetke finansijskih podataka iz prošlosti, prepravlja se retroaktivno onoliko koliko je to izvodljivo.
47. Kada nije izvodljivo utvrditi iznos greške za sve prethodne periode (na primjer, greške u primjeni računovodstvene politike), subjekt, u skladu s tačkom 45., prepravlja uporedne informacije od najranijeg perioda od kojeg je to izvodljivo pa nadalje. On, stoga, zanemaruje dio kumulativnog prepravljanja imovine, obaveza i kapitala koji su postojali prije tog datuma. Tačke 50. do 53. daju uputstva o tome kada se ispravljanje greške za jedan ili više prethodnih perioda smatra neizvodljivim.
48. Ispravljanje grešaka se razlikuje od promjena računovodstvenih procjena. Računovodstvene procjene su, po svojoj prirodi, približni iznosi koji će možda trebati da se revidiraju kako se bude dolazilo do novih informacija. Na primjer, dobit ili gubitak koji je priznat nakon ishoda nepredviđenog događaja ne smatra se ispravkom greške.

Objavljivanje grešaka prethodnog perioda

49. Prilikom primjene tačke 42., subjekt je dužan objaviti sljedeće:
- (a) vrstu greške prethodnog perioda;
 - (b) za svaki prezentirani raniji period, u mjeri u kojoj je to izvodljivo, iznos ispravke za:
 - (i) svaku stavku finansijskog izvještaja na koju ta ispravka utječe; i
 - (ii) ako je MRS 33 primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
 - (c) iznos ispravke na početku najranijeg prezentiranog prethodnog perioda; i

- (d) ako retroaktivno prepravljjanje za određeni raniji period nije izvodljivo, okolnosti koje su dovele do postojanja takvih uslova, te opis kako i od kada je greška ispravljena.

Ova objavljivanja se ne moraju ponavljati u finansijskim izvještajima kasnijih perioda.

Neizvodljivost u pogledu retroaktivne primjene i retroaktivnog prepravljjanja

50. U nekim okolnostima nije izvodljivo uskladiti uporedne informacije jednog ili više ranijih perioda da bi se postigla uporedivost s tekućim periodom. Na primjer, može se desiti da se podaci u prethodnom periodu(ima) nisu prikupljali na način koji bi omogućio ili retroaktivnu primjenu nove računovodstvene politike (uključujući, za svrhe tački 51-53., njihovu primjenu od nekog ranijeg perioda pa nadalje) ili retroaktivno prepravljjanje da bi se ispravila greška ranijeg perioda, a može biti neizvodljivo da se te informacije rekonstruišu.
51. Često je neophodno vršiti procjene pri primjeni računovodstvene politike na elemente finansijskih izvještaja priznate ili objavljene u vezi s transakcijama, drugim događajima i okolnostima. Procjenjivanje je po svojoj prirodi subjektivno, a procjene se mogu praviti i nakon izvještajnog perioda. Procjene je potencijalno teže vršiti u slučajevima retroaktivne primjene računovodstvene politike ili retroaktivnog prepravljjanja radi ispravljjanja greške ranijeg perioda, zbog toga što od nastanka transakcije, drugih događaja ili okolnosti koje ih nameću može proteći dulji vremenski period. Međutim, cilj procjena koje se odnose na ranije periode ostaje isti kao i za procjene koje se odnose na tekući period, tj. procjena treba odražavati stanje koje postoji onda kada je nastala transakcija, drugi događaj ili okolnost.
52. Zbog toga, retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljjanje greške ranijeg perioda zahtijeva da se informacije koje:
- pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum(e) nastanka transakcije, drugog događaja ili okolnosti, i
 - bi bile dostupne kada su finansijski izvještaji za taj prethodni period bili odobreni za objavljivanje,
- razluče od ostalih informacija. Kod nekih vrsta procjena (na primjer, mjerenje fer vrijednosti koje u značajnoj mjeri koristi neuočljive inpute) praktično je neizvodljivo razlučiti te dvije vrste informacija. Kada retroaktivna primjena nove računovodstvene politike ili ispravljjanje greške ranijeg perioda zahtijeva značajnu procjenu kod koje navedene informacije nije izvodljivo razlučiti od ostalih, neizvodljiva je i retroaktivna primjena nove računovodstvene politike ili retroaktivno ispravljjanje greške ranijeg perioda.
53. Kasnije stečena saznanja se ne smiju koristiti kad se primjenjuje nova računovodstvena politika ili ispravljaju greške ranijeg perioda, ni kad se prave pretpostavke o tome kakve su bile namjere uprave u ranijem periodu, niti pri procjenjivanju iznosa koji su priznati, vrednovani ili objavljeni u ranijem periodu. Na primjer, kada subjekt ispravlja grešku iz ranijeg perioda u vezi s vrednovanjem finansijske imovine koja se ranije, u skladu sa MRS-om 39 - *Financijski*

instrumenti: priznavanje i mjerenje, klasificirala u ulaganja držana do dospijeca, on neće kasnije mijenjati svoju osnovu vrednovanja za taj raniji period čak i ako je uprava naknadno odlučila da ih ne drži do dospijeca. Isto tako, ako subjekt ispravlja grešku ranijeg perioda u izračunavanju svoje obaveze za kumulativna bolovanja zaposlenih, u skladu sa MRS-om 19 - *Primanja zaposlenih*, on zanemaruje informaciju o neobično jakoj epidemiji gripe u toku narednog perioda, a koja je postala dostupna nakon što su finansijski izvještaji ranijeg perioda već bili odobreni za izdavanje. Činjenica da su često potrebne značajne procjene kada se mijenjaju uporedne informacije prezentirane za prethodne periode ne sprečava pouzdano usklađivanje i ispravljanje uporednih informacija.

Datum stupanja na snagu

54. Subjekti su dužni ovaj Standard primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2005. godine. Podstiče se ranija primjena. Ako neki subjekt usvoji ovaj Standard u nekom ranijem periodu, dužan je tu činjenicu objaviti.
- 54.A *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 54.B *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 54.C Objavljivanjem MSFI 13 – *Mjerenje fer vrijednosti*, u maju 2011. godine, izmijenjena je i dopunjena tačka 52. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 13.
- 54.D *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 54.E *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*

Povlačenje ostalih objava

55. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 8 - *Neto dobit ili gubitak perioda, osnovne greške i promjene računovodstvenih politika*, revidiran u 1993. godini.
56. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja:
- (a) SIC – 2: *Dosljednost – Kapitalizacija troškova zaduživanja*; i
 - (b) SIC – 18: *Dosljednost – Alternativne metode*.