

# MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 8

## *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

### Cilj

---

1. Cilj je ovog Standarda propisati kriterije za izbor i mijenjanje računovodstvenih politika, zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Standard namjerava poboljšati važnost i usporedivost financijskih izvještaja subjekta, kao i usporedivost tih financijskih izvještaja kroz razdoblja i u odnosu na financijske izvještaje drugih subjekata.
2. Zahtjevi u vezi objavljivanja računovodstvenih politika, osim onih koje se odnose na promjene računovodstvenih politika, navedeni su u MRS-u 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja*.

### Djelokrug

---

3. **Ovaj Standard treba primijeniti pri izboru i primjeni računovodstvenih politika i računovodstvu promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogreški prethodnog razdoblja.**
4. Porezni učinci ispravljanja pogreški prethodnog razdoblja i retroaktivnog usklađivanja radi primjene promjena računovodstvenih politika iskazuju se i objavljuju u skladu s MRS-om 12 - *Porezi na dobit*.

### Definicije

---

5. U ovom se Standardu sljedeći izrazi upotrebljavaju s određenim značenjem:  
*Računovodstvene politike* su posebna načela, osnove, dogovori, pravila i praksa koje primjenjuje subjekt pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.  
*Promjene računovodstvene procjene* su usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti neke imovine ili obveze, ili iznosa trošenja neke imovine tijekom vremena nastalo procjenom sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s tom imovinom i obvezama. Promjene računovodstvenih procjena nastaju zbog novih informacija ili novih otkrića i u skladu s tim nisu ispravci pogrešaka.  
*Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)* su Standardi i Tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde. Oni obuhvaćaju:
  - a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja;
  - b) Međunarodne računovodstvene standarde; i
  - c) Tumačenja Odbora za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja ili bivšeg Stalnog odbora za tumačenja.

**Značajno** - Izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno ako one mogu, pojedinačno ili skupno, utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljenog ili pogrešno prikazanog, a koje se prosuđuje u postojećim okolnostima. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.

**Pogreške prethodnog razdoblja** su izostavljanja iz ili pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima subjekta za jedno ili više prethodnih razdoblja nastala neupotrebom ili pogrešnom upotrebom pouzdanih informacija:

- a) koje su bile dostupne kada su se financijski izvještaji odobrivali za izdavanje; i
- b) za koje se moglo razborito očekivati da su prikupljene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih financijskih izvještaja.

Takve pogreške uključuju učinke matematičkih pogrešaka, pogreške u primjeni računovodstvenih politika, previde ili pogrešno interpretiranje činjenica i prijevare.

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

**Retroaktivno prepravljavanje** je ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se nikada nije desila pogreška u prethodnom razdoblju.

**Neizvedivo** - Primjena zahtjeva je neizvediva kada ih subjekt ne može primijeniti nakon svih razumnih nastojanja da to učini. Za određeno prethodno razdoblje, neizvedivo je primijeniti promjenu računovodstvene politike retroaktivno ili obaviti prepravljavanja retroaktivno kako bi se ispravila pogreška ako:

- a) učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljavanja se ne mogu odrediti;
- b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje zahtijeva pretpostavke o namjerama menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju; ili
- c) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje zahtijeva značajne procjene iznosa i nemoguće je objektivno razlučiti informacije o tim procjenama koje:
  - i. pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi se ti iznosi priznali, mjerili ili objavili; i
  - ii. bile bi dostupne kada su financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje,

nije moguće objektivno razlučiti od ostalih informacija.

**Buduća primjena promjena** računovodstvenih politika i priznavanja učinaka promjena računovodstvenih procjena je:

- a) primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete nastale nakon datuma s kojim su politike promijenjene; i
- b) priznavanje učinaka promjena računovodstvenih procjena u tekućem i budućim razdobljima uvjetovanih tom promjenom.

6. Procjenjivanje o tome može li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje utjecati na ekonomske odluke korisnika, i time biti značajno, zahtijeva sagledavanje karakteristika tih korisnika. *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja* navodi u točki 25. kako se „pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu, te da imaju volju proučavati informacije s razboritom pažnjom”. Stoga, pri procjenjivanju treba uzeti u obzir sve što bi se razumno moglo pretpostaviti da će utjecati na donošenje poslovnih odluka korisnika s takvim karakteristikama.

## Računovodstvene politike

---

### Izbor i primjena računovodstvenih politika

7. **Kada je određeni MSFI posebno primjenjiv na određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost, računovodstvena politika ili politike primijenjene na tu stavku bit će određene primjenjivanjem tog MSFI-a.**
8. MSFI-ovi navode računovodstvene politike za koje je IASB zaključio da rezultiraju financijskim izvještajima koji sadrže relevantne i pouzdane informacije o transakcijama, drugim događajima i okolnostima na koja se primjenjuju. Te se politike ne trebaju primjenjivati kada je beznačajan učinak njihove primjene. Međutim, nije prikladno raditi, ili ostaviti neispravljenе, beznačajna odstupanja od MSFI-ova kako bi se postigla određena prezentacija financijskog položaja, financijske uspješnosti ili novčanih tokova subjekta.
9. MSFI-jevi su popraćeni uputama koje subjektima pomažu u primjeni zahtjeva MSFI-jeva. U svakoj uputi je navedeno da li je ona sastavni dio MSFI-jeva. Upute koje su sastavni dio MSFI-jeva su obvezne. Upute koje nisu sastavni dio MSFI-jeva ne sadrže zahtjeve koje se odnose na financijske izvještaje.
10. **U slučaju nepostojanja Standarda ili Tumačenja koje je posebno primjenjivo na transakciju, drugi događaj ili okolnost, menadžment će sam prosuditi pri razvoju i primjeni računovodstvenih politika koje će rezultirati informacijama koje su:**
- a) važne i potrebne korisniku pri donošenju ekonomskih odluka;
  - b) pouzdane tako da financijski izvještaji:
    - i. vjerno predočuju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;
    - ii. odražavaju ekonomsku bit transakcija, drugih događaja i uvjeta, a ne samo zakonsku formu;
    - iii. neutralni su i nepristrani;
    - iv. temeljeni su na opreznosti; i
    - v. potpuni su u svim važnim aspektima.
11. **Pri prosuđivanju opisanom u točki 10., menadžment će sagledati i razmotriti primjenjivost sljedećih izvora po padajućem redoslijedu:**
- a) zahtjeve i upute u MSFI-jevima koja obrađuju slična ili povezana pitanja; i

- b) **definicije, kriterije priznavanja i koncepte mjerenja imovine, obveza, prihoda i rashoda iz Okvira.**
12. **Pri prosuđivanju opisanom u točki 10., menadžment može također razmotriti najnovije objave drugih tijela koja kreiraju standarde a koriste sličan konceptualni okvir za razvijanje računovodstvenih standarda, drugu stručnu literaturu i prihvaćenu praksu u grani, u razmjeru u kojem to ne dovodi do konflikta s izvorima navedenim u točki 11.**

### **Dosljednost računovodstvenih politika**

13. **Subjekt će odabrati i primijeniti računovodstvene politike dosljedno na slične transakcije, druge događaje i uvjete, osim ako neki Standard ili Tumačenje posebno ne zahtijeva ili dopušta kategoriziranje stavki za koje mogu biti prikladne različite politike. Ako neki Standard ili Tumačenje zahtijeva ili dopušta takvo kategoriziranje, prikladna računovodstvena politika odabrat će se i dosljedno primijeniti na svaku kategoriju.**

### **Promjena računovodstvenih politika**

14. **Subjekt će mijenjati računovodstvenu politiku samo ako:**
- a) **je promjena zahtijevana Standardom ili Tumačenjem; ili**
  - b) **promjena rezultira financijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i značajnije informacije o učincima transakcija, drugih događaja ili uvjeta na financijski položaj, financijsku uspješnost ili novčane tokove poslovnog subjekta.**
15. **Korisnici financijskih izvještaja trebaju biti u mogućnosti uspoređivati financijske izvještaje subjekta kroz vrijeme kako bi identificirali trendove u njegovom financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima. Stoga se ista računovodstvena politika primjenjuje unutar svakog razdoblja i iz jednog razdoblja u sljedeće razdoblje, osim ako je za promjenu računovodstvene politike ispunjen jedan od kriterija iz točke 14.**
16. **Promjena računovodstvenih politika nije:**
- a) **primjena neke računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koje su u biti različite od prije nastalih; i**
  - b) **primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koje se prije nisu desile ili su bile beznačajne.**
17. **Početna primjena politike revaloriziranja imovine u skladu s MRS-om 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili MRS-om 38 - *Nematerijalna imovina*, promjena je računovodstvene politike s kojom se postupa kao s revalorizacijom u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, a ne u skladu s ovim Standardom.**
18. **Točke 19. do 31. ne primjenjuju se na promjenu računovodstvene politike opisanu u točki 17.**

## Primjena promjena računovodstvenih politika

19. Ovisno o točki 23. subjekt će:
- a) iskazati promjene računovodstvene politike nastale početnom primjenom Standarda ili Tumačenja u skladu s posebnim prijelaznim odredbama, ako ih ima, u tom Standardu ili Tumačenju; ili
  - b) primijeniti retroaktivno promjenu računovodstvene politike kada mijenja računovodstvenu politiku nakon početne primjene Standarda ili Tumačenja koji ne sadrži posebne prijelazne odredbe primjenjive na tu promjenu ili kada dobrovoljno mijenja računovodstvenu politiku.
20. Za svrhe ovog Standarda, ranija primjena Standarda ili Tumačenja nije dobrovoljna promjena računovodstvene politike.
21. U slučaju nepostojanja Standarda ili Tumačenja koji je posebno primjenjiv na transakciju, drugi događaj ili uvjete, menadžment može u skladu s točkom 12. primijeniti računovodstvenu politiku iz najnovijih objava drugih tijela koja kreiraju standarde a koriste sličan konceptualni okvir za razvijanje računovodstvenih standarda. Ako, nakon primjene takve objave, menadžment odabere promijeniti računovodstvenu politiku, ta se promjena iskazuje i objavljuje kao dobrovoljna promjena računovodstvene politike.

### *Retroaktivna primjena*

22. Ovisno o točki 23., kada se promjena računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom 19.(a) ili (b), subjekt će uskladiti početno stanje svake komponente kapitala, na koju to ima učinak, za najranije prezentirano razdoblje i druge usporedne iznose objavljene za svako prezentirano razdoblje, kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala.

### *Ograničenja retroaktivne primjene*

23. Kada je retroaktivna primjena zahtijevana točkom 19.(a) ili (b), promjenu računovodstvene politike treba primijeniti retroaktivno, osim u razmjeru u kojem je neizvedivo odrediti učinke određenog razdoblja ili kumulativne učinke promjene.
24. Kada je neizvedivo odrediti učinke mijenjanja računovodstvene politike određenog razdoblja na usporedne informacije jednog ili više prezentiranih prethodnih razdoblja, subjekt će primijeniti novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvene iznose imovine i obveza na početku najranijeg razdoblja za koje je izvediva retroaktivna primjena, što može biti tekuće razdoblje, te će provesti odgovarajuće usklađivanje početnog stanja tog razdoblja za svaku komponentu kapitala na koju to ima učinak.
25. Kada je neizvedivo odrediti kumulativni učinak, primjene nove računovodstvene politike na prethodna razdoblja, subjekt će na početku tekućeg razdoblja uskladiti usporedne informacije kako bi primijenio novu politiku od najranijeg datuma kada je izvedivo.

26. Kada subjekt retroaktivno primjenjuje novu računovodstvenu politiku on primjenjuje tu politiku na usporedne informacije za prethodna razdoblja toliko unazad koliko je to izvedivo. Retroaktivna primjena na prethodna razdoblja nije izvediva, osim ako je izvedivo odrediti kumulativni učinak na iznose u početnoj i završnoj izvještaju o financijskom položaju tog razdoblja. Iznos nastalog usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih u financijskim izvještajima iskazuje kod svake komponente kapitala, na koju to ima učinak, u početnom stanju za najranije prikazano razdoblje. Usklađivanje se uobičajeno provodi na zadržanim zaradama. Međutim, usklađivanje se može obaviti i na drugim komponentama kapitala (primjerice, kako bi se postupilo u skladu s nekim Standardom ili Tumačenjem). Također se usklađuju unazad koliko je to izvedivo i sve druge informacije o prethodnim razdobljima, kao što su sažeci povijesnih financijskih podataka.
27. Kada je subjektu neizvedivo retroaktivno primijeniti novu računovodstvenu politiku, jer ne može odrediti kumulativni učinak primjene politike na sva prethodna razdoblja, on u skladu s točkom 25. primjenjuje novu politiku od početka najranijeg razdoblja za koji je to izvedivo pa nadalje. On stoga zanemaruje dio kumulativnih usklađivanja imovine, obveza i kapitala nastao prije tog datuma. Promjena računovodstvene politike je dopuštena čak kada je neizvedivo primijeniti politiku prospektivno na bilo koje prethodno razdoblje. Točke 50. do 53. pružaju upute o tome kada je neizvedivo primijeniti novu računovodstvenu politiku na jedno ili više prethodnih razdoblja.

### **Objavljivanja**

28. **Kada početna primjena Standarda ili Tumačenja ima učinak na tekuće razdoblje ili je imala učinak na bilo koje prethodno razdoblje, osim ako je neizvedivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati učinak u budućim razdobljima, subjekt će objaviti:**
- a) **naziv Standarda ili Tumačenja;**
  - b) **kada je primjenjivo, da je promjena računovodstvene politike obavljena u skladu s prijelaznim odredbama navedenog Standarda ili Tumačenja;**
  - c) **vrstu promjene računovodstvene politike;**
  - d) **opis prijelaznih odredbi, ako je primjenjivo;**
  - e) **prijelazne odredbe koje mogu imati učinak u budućim razdobljima, ako je primjenjivo;**
  - f) **za tekuće razdoblje i svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađivanja za:**
    - i. **svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak; 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 razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo; i**
  - h) **ako je neizvediva retroaktivna primjena, koju zahtijeva točka 19(a) ili (b), za određeno prethodno razdoblje, ili za razdoblja prije onih koji su**

prezentirani, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su primijenjene promjene računovodstvene politike.

Ova objavljivanja ne trebaju se ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

29. Kada dobrovoljna promjena računovodstvene politike ima učinak na tekuće razdoblje ili je imala učinak na bilo koje prethodno razdoblje, osim ako je neizvedivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati učinak u budućim razdobljima, subjekt će objaviti:
- a) vrstu promjene računovodstvene politike;
  - b) razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i značajnije informacije;
  - c) za tekuće razdoblje i svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađivanja za:
    - i. svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak; i
    - ii. ako je MRS 33 - *Zarade po dionici* primjenjiv na poslovni subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
  - d) iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo; i
  - e) ako je neizvediva retroaktivna primjena za određeno prethodno razdoblje, ili za razdoblja prije onih koji su prezentirani, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su primijenjene promjene računovodstvene politike.
- Ova objavljivanja ne treba ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.
30. Kada subjekt nije primijenio novi Standard ili Tumačenje koji je izdan ali još nije stupio na snagu, subjekt će objaviti:
- a) tu činjenicu; i
  - b) poznate ili razumno procjenjive informacije važne za određivanje mogućeg učinka primjene novog Standarda ili Tumačenja na financijske izvještaje subjekta u razdoblju početne primjene.
31. Pri postupanju u skladu s točkom 30., subjekt razmatra objavljivanje:
- a) naslova novog Standarda ili Tumačenja;
  - b) vrstu predstojeće promjene ili promjena računovodstvenih politika;
  - c) datum od kojeg je zahtijevana primjena Standarda ili Tumačenja;
  - d) datum od kojega planira početi primjenu Standarda ili Tumačenja;
  - e) alternativno:
    - i. opis učinka za koji se očekuje da će početna primjena Standarda ili Tumačenja imati na financijske izvještaje subjekta; ili
    - ii. ako učinak nije poznat ili razumno procjenjiv, izjavu o tome.

## Promjene računovodstvenih procjena

---

32. Kao rezultat nesigurnosti svojstvenih poslovnim aktivnostima, velik broj stavki u financijskim izvještajima nije moguće točno mjeriti, već se mogu samo procijeniti. Postupak procjenjivanja uključuje prosudbe zasnovane na zadnjim raspoloživim pouzdanim informacijama. Primjerice, procjene se mogu zahtijevati za:
- sumnjiva i sporna potraživanja;
  - zastarjele zalihe;
  - fer vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza;
  - vijek upotrebe ili očekivani obrazac potrošnje budućih ekonomskih koristi utjelovljenih u imovini koja se amortizira; i
  - obveze temeljem jamstva.
33. Korištenje razumnih procjena bitan je dio sastavljanja financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.
34. Procjena će se možda morati promijeniti ako nastupe promjene okolnosti na kojima se temeljila ili kao rezultat novih informacija ili većeg iskustva. Po svojoj prirodi promjena procjene ne odnosi se na prethodna razdoblja i nije ispravljanje pogreške.
35. Promjena primijenjene osnove mjerenja je promjena računovodstvene politike i nije promjena računovodstvene procjene. Kada je teško razlikovati promjenu računovodstvene politike od promjene računovodstvene procjene, promjena se smatra promjenom računovodstvene procjene.
36. **Učinak promjene računovodstvene procjene, osim one na koju se primjenjuje točka 37., priznat će se uključivanjem u dobit ili gubitak u:**
- razdoblju promjene, ako promjena utječe samo na to razdoblje, ili**
  - razdoblju promjene i budućim razdobljima, ako promjena utječe na oboje.**
37. **U mjeri u kojoj promjene računovodstvene procjene utječu na promjene u imovini i obvezama ili se odnose na neku stavku kapitala, to se treba priznati usklađivanjem knjigovodstvenih iznosa odgovarajuće stavke imovine, obveza ili kapitala u razdoblju nastale promjene.**
38. Prepoznavanje budućih učinaka 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 razdoblja, ili na dobit i gubitak tekućeg i budućih razdoblja. Primjerice, promjena procjene iznosa sumnjivih i spornih potraživanja utječe samo na dobit ili gubitak tekućeg razdoblja i za tu svrhu je priznata u tekućem razdoblju. Međutim, promjena procijenjenog vijeka uporabe ili očekivanog obrasca potrošnje budućih ekonomskih koristi utjelovljenih u imovini koja se amortizira utječe na rashod amortizacije u tekućem razdoblju i u svakom budućem razdoblju tijekom preostalog vijeka uporabe te imovine. U oba se slučaja učinak promjene, koja se odnosi na tekuće razdoblje, priznaje kao prihod ili rashod tekućeg razdoblja. Učinak na buduća razdoblja, ako postoji, priznaje se kao prihod ili rashod u tim budućim razdobljima.



## Objavljivanje

39. **Subjekt treba objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene, koja ima učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak na buduća razdoblja, osim objava učinaka na buduća razdoblja koje je neizvedivo procijeniti.**
40. **Ako nije objavljen iznos učinka na buduća razdoblja jer je procjena neizvediva, subjekt treba objaviti tu činjenicu.**

## Pogreške

---

41. Pogreške mogu nastati u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavljivanjem elemenata financijskih izvještaja. Financijski izvještaji nisu u skladu s MSFI-ima ako sadrže značajne pogreške ili namjerno učinjene beznačajne pogreške kako bi se postiglo prezentiranje određenog financijskog položaja, financijske uspješnosti ili novčanih tokova poslovnog subjekta. Moguće pogreške tekućeg razdoblja otkrivene u tom razdoblju ispravljaju se prije nego što se financijski izvještaji odobre za izdavanje. Međutim, značajne pogreške se ponekad ne otkrivaju prije kasnijeg razdoblja, i tada se te pogreške prethodnog razdoblja ispravljaju u usporednim informacijama prezentiranim u financijskim izvještajima za ta kasnija razdoblja (vidjeti točke 42. do 47.).
42. **Ovisno o točki 43., subjekt treba ispraviti značajnu pogrešku prethodnog razdoblja retroaktivno u prvom setu financijskih izvještaja odobrenih za izdavanje nakon njezinog otkrivanja:**
  - a) **prepravljanjem usporednih iznosa za prezentirano prethodno(a) razdoblje u kojem je pogreška nastala; ili**
  - b) **ako je pogreška nastala prije najranije prezentiranog razdoblja, prepravljanjem početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije prezentirano razdoblje.**

## Ograničenja retroaktivnog prepravljanja

43. **Pogrešku prethodnog razdoblja treba ispraviti retroaktivnim prepravljanjem, osim u razmjeru u kojem je neizvedivo odrediti ili učinak za određeno razdoblje ili kumulativni učinak pogreške.**
44. **Kada je neizvedivo odrediti učinak pogreške na usporedne informacije pojedinog prezentiranog prethodnog razdoblja, subjekt će prepraviti knjigovodstvena vrijednost imovine, obveza i kapitala najranijeg razdoblja za koje je izvedivo retroaktivno prepravljavanje (što može biti tekuće razdoblje).**
45. **Kada je neizvedivo odrediti kumulativni učinak pogreške, subjekt treba prepraviti usporedne informacije počevši od najranijeg datuma od kojeg je to izvedivo.**
46. Pogreška prethodnog razdoblja isključuje se iz dobiti ili gubitka razdoblja u kojem je otkrivena. Svaka informacija prezentirana za ranija razdoblja, uključujući sažete povijesne financijske podatke, prepravlja se unazad sve dok je to izvedivo.

47. Kada je neizvedivo odrediti iznos pogreške (primjerice, pogreške u primjeni računovodstvene politike) za sva prethodna razdoblja, subjekt prepravljiva u skladu s točkom 45. usporedne informacije od najranijeg razdoblja od kojeg je izvedivo pa nadalje. On stoga zanemaruje dio kumulativnog prepravljivanja imovine, obveza i kapitala nastao prije tog datuma. Točke 50. do 53. pružaju upute o tome kada je neizvedivo ispraviti pogreške za jedno ili više prethodnih razdoblja.
48. Ispravljavanje pogrešaka razlikuje se od promjena računovodstvenih procjena. Računovodstvene procjene su, po svojoj prirodi, aproksimacije koje mogu tražiti promjene čim dodatne informacije postanu poznate. Primjerice, dobit ili gubitak priznat nakon ishoda nepredviđenog događaja ne predstavlja ispravak pogreške.

### **Objavljivanje pogrešaka prethodnog razdoblja**

49. Kada primijeni točku 42., subjekt treba objaviti sljedeće:
- a) vrstu pogreške prethodnog razdoblja;
  - b) za svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos ispravka za:
    - i. svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak; i
    - ii. ako je MRS 33 - *Zarade po dionici* primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
  - c) iznos ispravka na početku najranijeg prezentiranog prethodnog razdoblja; i
  - d) ako je neizvedivo retroaktivno prepravljavanje za određeno prethodno razdoblje, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su bili napravljeni ispravci pogrešaka.

Ova objavljivanja ne treba ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

### **Neizvedivost u vezi s retroaktivnom primjenom i retroaktivnim prepravljavanjem**

50. U nekim okolnostima je neizvedivo uskladiti usporedne informacije jednog ili više prethodnih razdoblja kako bi se postigla usporedivost s tekućim razdobljem. Primjerice, podaci se u prethodnom razdoblju odnosno prethodnim razdobljima nisu prikupljali na način koji bi omogućio retroaktivnu primjenu nove računovodstvene politike (uključujući za svrhe točki 51. do 53. njihovu primjenu od nekog prethodnog razdoblja pa nadalje) ili retroaktivno prepravljavanje kako bi se ispravila pogreška prethodnog razdoblja, te može biti neizvedivo ponovno stvoriti informacije.
51. Često je nužno raditi procjene pri primjenjivanju računovodstvene politike na elemente financijskih izvještaja priznate ili objavljene u vezi s transakcijama, drugim događajima i okolnostima. Procjenama je svojstvena subjektivnost i mogu se stvarati nakon datuma izvještaja o financijskom položaju. Stvaranje procjena je potencijalno teže u slučajevima retroaktivne primjene računovodstvene politike ili retroaktivnog prepravljavanja radi ispravka pogreške prethodnog razdoblja, zbog toga što dulje vremena može proteći od nastanka transakcije, drugih događaja ili okolnosti koje ih nameću. Međutim, cilj procjena koje se odnose na ranija razdoblja ostaje isti kao i za

procjene koje se odnose na tekuće razdoblje, tj. procjena treba odražavati stanje koje postoji kada je nastala transakcija, drugi događaj ili okolnost.

52. Stoga, retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja zahtijeva razlikovanje od drugih informacija, onih informacija koje:
- pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum odnosno datume nastanka transakcije, drugog događaja ili okolnosti; i
  - bi bile dostupne kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje.

Za neke vrste procjena (primjerice, procjenu fer vrijednosti koja se ne temelji na opaženim cijenama ili ulazima) neizvedivo je razlikovati ove vrste informacija. Kada retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja zahtijeva znatne procjene za koje nije izvedivo razlikovati navedene dvije vrste informacija, neizvedivo je retroaktivno primijeniti novu računovodstvenu politiku ili retroaktivno ispraviti pogrešku prethodnog razdoblja.

53. Kada se primjenjuje nova politika ili ispravljaju pogreške prethodnog razdoblja ne smiju se koristiti novija saznanja bilo pri postavljanju pretpostavki o tome kakve bi bile namjere menadžmenta u prethodnom razdoblju ili pri procjenjivanju iznosa priznatih, mjerenih ili objavljenih u prethodnom razdoblju. Primjerice, kada subjekt ispravlja pogrešku iz prethodnog razdoblja u vezi s mjerenjem financijske imovine koja se ranije klasificirala, u skladu s MRS-om 39 - *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*, u ulaganja držana do dospijea, on neće kasnije mijenjati svoju osnovicu mjerenja za to razdoblje ako je menadžment odlučio kasnije da ih ne drži do dospijea. Osim toga, ako subjekt ispravlja pogrešku prethodnog razdoblja u vezi s izračunavanjem svoje obveze, u skladu s MRS-om 19 - *Primanja zaposlenih*, za kumulirana bolovanja zaposlenih, on zanemaruje informaciju o neobično jakoj epidemiji gripe tijekom narednog razdoblja koja se spoznala nakon što su financijski izvještaji prethodnog razdoblja bili odobreni za izdavanje. Činjenica da su često potrebne značajne procjene kada se mijenjaju prezentirane usporedne informacije ne sprječava pouzdano usklađivanje i ispravljanje usporednih informacija.

## Datum stupanja na snagu

---

54. **Subjekt treba primijeniti ovaj MRS za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2005.godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primijeni ovaj Standard za razdoblja koja se počela prije 1. siječnja 2005.godine, objavit će tu činjenicu.**

## Povlačenje drugih objava

---

55. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 8 - *Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika*, revidiran u 1993. godini.
56. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja:
- SIC - 2: *Dosljednost - Kapitalizacija troškova posudbi*;
  - SIC - 18: *Dosljednost - Alternativne metode*.