

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, zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja 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 treba primijeniti pri izboru i primjeni računovodstvenih politika i u računovodstvu promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja grešaka ranijih perioda.**
4. Porezni učinci 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. U ovom se Standardu sljedeći izrazi upotrebljavaju s navedenim značenjem:
Računovodstvene politike su posebna načela, 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 otkrića i, stoga, ne predstavljaju ispravke grešaka.
Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI) su Standardi i Tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde. Oni obuhvataju:
 - a) Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja;
 - b) Međunarodne računovodstvene standarde; i
 - c) Tumačenja Odbora za tumačenja međunarodnog finansijskog izvještavanja (IFRIC) ili bivšeg Stalnog odbora za tumačenja (SIC).

Značajno - Izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je (materijalno) značajno ako one mogu, pojedinačno ili zajedno, uticati na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovu finansijskih izvještaja. Značajnost (materijalnost) zavisi od veličine i vrste onoga što je izostavljeno ili pogrešno prikazano, a što se prosuđuje u postojećim okolnostima. Odlučujući faktor može biti veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija.

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 odobravani 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 je primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i okolnosti, kao da se ta politika primjenjivala oduvijek.

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

Neizvodljivo - Primjena nekog 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 prepravljavanje retroaktivno kako bi se ispravila greška, ako:

- a) se efekti retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljavanja ne mogu odrediti;
- b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje iziskuje pretpostavke o tome kakve bi bile namjere menadžmenta 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.

Buduća primjena (prospektivna primjena, primjena unaprijed) promjena računovodstvenih politika i priznavanja efekta promjena računovodstvenih procjena je:

- a) primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uslove koji nastaju nakon datuma s kojim su politike promijenjene; i
- b) priznavanje efekata promjene računovodstvene procjene u tekućem i budućim periodima na koje ta promjena utiče.

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

Računovodstvene politike

Izbor i primjena računovodstvenih politika

7. **Kada je određeni MSFI izričito primjenjiv na određenu transakciju, događaj ili okolnost, računovodstvena politika ili politike koje se primjenjuju na tu stavku će biti određene primjenjivanjem tog MSFI-a.**
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 trebaju 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, finansijske uspješnosti ili novčanih tokova subjekta.
9. MSFI-jevi su popraćeni uputstvima koje subjektima pomažu u primjeni zahtjeva MSFI-jeva. U svakom uputstvu je navedeno da li je on sastavni dio MSFI-jeva. Uputstva koja su sastavni dio MSFI-jeva su obavezna. Uputstva koja nisu sastavni dio MSFI-jeva ne sadrže zahtjeve koje se odnose na finansijske izvještaje.
10. **U slučaju nepostojanja Standarda ili Tumačenja koje je primjenjivo na određenu transakciju, događaj ili okolnost, menadžment će koristiti vlastite prosuđivanja pri razvoju i primjeni računovodstvenih politika koje će rezultirati informacijama koje su:**
- a) **relevantne za potrebe donošenja ekonomskih odluka korisnika;**
 - b) **pouzdana, u smislu da finansijski izvještaji:**
 - i. **vjerno prikazuju finansijski položaj, finansijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;**
 - ii. **odražavaju ekonomsku suštinu transakcija, drugih događaja i okolnosti, a ne samo propisanu formu;**
 - iii. **neutralni su i nepristrasni;**
 - iv. **zasnovani su na opreznosti; i**
 - v. **potpuni su u svim značajnim aspektima.**
11. **Pri prosuđivanju opisanom u tački 10., menadžment će sagledati i razmotriti primjenjivost sljedećih izvora, po padajućem redoslijedu važnosti:**
- a) **zahtjeve i uputstva u MSFI-jevima koja obrađuju slična ili povezana pitanja; i**

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

Dosljednost računovodstvenih politika

13. Subjekt treba biti dosljedan u izboru i primjeni računovodstvenih politika na slične transakcije, događaje i okolnosti, osim ako neki Standard ili Tumačenje posebno zahtijeva ili dopušta kategorizaciju stavki za koje mogu biti prikladne različite politike. Ako neki Standard ili Tumačenje zahtijeva ili dopušta takvu kategorizaciju, prikladna računovodstvena politika će se odabrati i dosljedno primijeniti na svaku kategoriju.

Promjene računovodstvenih politika

14. Subjekt će promijeniti računovodstvenu politiku samo ako:
- a) promjenu zahtijeva Standard ili Tumačenje; ili
 - b) promjena rezultira finansijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na finansijski položaj, finansijsku uspješnost ili novčane tokove subjekta.
15. Korisnici finansijskih izvještaja trebaju biti u mogućnosti da upoređuju finansijske izvještaje subjekta kroz vrijeme kako bi uočili trendove u njegovom finansijskom položaju, finansijskoj uspješnosti i novčanim tokovima. Stoga se unutar svakog perioda i iz perioda u period primjenjuje ista računovodstvena politika, osim ako je ispunjen jedan od kriterija iz tačke 14. za promjenu računovodstvene politike.
16. **Sljedeće se ne smatra promjenom računovodstvenih politika:**
- a) prihvatanje računovodstvene politike za transakcije, događaje ili okolnosti koje se, suštinski, razlikuju od onih nastalih ranije; i
 - b) primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili okolnosti koje se ranije nisu dešavale 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 postupa 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. Zavisno od tačke 23. subjekt će:
- a) **iskazati promjene računovodstvene politike nastale početnom primjenom Standarda ili Tumačenja u skladu s posebnim prelaznim odredbama, ako ih ima, u tom Standardu ili Tumačenju; ili**
 - b) **primijeniti retroaktivno promjenu računovodstvene politike kada računovodstvenu politiku mijenja nakon početne primjene Standarda ili Tumačenja koji ne sadrži posebne prelazne 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 koje bi se primijenilo na neku konkretnu transakciju, događaj ili okolnost, menadžment 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. **Zavisno od tačke 23., kada se promjena računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno u skladu sa tačkom 19(a) ili (b), subjekt će uskladiti početno stanje svake komponente kapitala na koju se ta promjena odražava, za najraniji prezentirani period, kao i druge uporedne iznose objavljene za svaki prezentirani 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 određenog perioda ili kumulativne efekte promjene.**
24. **Kada je neizvodljivo 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 je neizvodljivo 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 je neizvodljivo odrediti kumulativni efekat 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 uobičajeno provodi na zadržanim zaradama (neraspoređenoj dobiti). Međutim, usklađivanje se može obaviti i na drugim komponentama kapitala (na primjer, kako bi se postupilo u skladu sa nekim Standardom ili Tumačenjem). I sve druge informacije o ranijim periodima, kao što su sažeci finansijskih podataka iz prošlosti, takođe se usklađuju unazad, koliko je to izvodljivo.

27. Kada je subjektu neizvodljivo retroaktivno primijeniti 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 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 ju nije izvodljivo primijeniti prospektivno ni na jedan prethodni period. Tačke 50. do 53. daju uputstva o tome kada je neizvodljivo primijeniti novu računovodstvenu politiku na jedan ili više prethodnih perioda.

Objavljivanja

28. Kada početna primjena Standarda ili Tumačenja ima uticaj na tekući period ili je imala uticaj na bilo koji raniji period, osim ako je neizvodljivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati uticaj na buduće periode, subjekt će objaviti:
- a) naziv Standarda ili Tumačenja;
 - b) kad je primjenjivo, da je promjena računovodstvene politike obavljena u skladu s prelaznim odredbama navedenog Standarda ili Tumačenja;
 - c) vrstu promjene računovodstvene politike;
 - d) opis prelaznih odredbi, ako je primjenjivo;
 - e) prelazne odredbe koje mogu uticati 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 uticaja; 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 je neizvodljiva retroaktivna primjena, koju zahtijeva tačka 19(a) ili (b), za određeni prethodni period, ili za periode prije onih koji su prezentirani, okolnosti koje su stvorile takve uslove, te opis kako i od kada su promjene računovodstvene politike primijenjene.

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

29. Kada dobrovoljna promjena računovodstvene politike ima uticaj na tekući period ili je imala uticaj na bilo koji prethodni period, osim ako je neizvodljivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati uticaja u budućim periodima, subjekt će 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 uticala; i
 - ii. ako je MRS 33 - *Zarade po dionici* 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 je neizvodljiva retroaktivna primjena za određeni prethodni period, ili za periode prije onih koji su prezentirani, okolnosti koje su stvorile takve uslove, te opis kako i od kada su promjene računovodstvene politike primijenjene.

Ova objavljivanja ne treba ponavljati u finansijskim izvještajima kasnijih perioda.

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 relevantne za određivanje mogućeg uticaja primjene novog Standarda ili Tumačenja na finansijske izvještaje subjekta u periodu početne primjene.
31. Pri postupanju u skladu s tačkom 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 uticaja za koji se očekuje da će početna primjena Standarda ili Tumačenja imati na finansijske izvještaje subjekta; ili
 - ii. ako uticaj nije poznat ili razumno procjenjiv, izjavu o tome.

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:
- sumnjiva i sporna potraživanja;
 - zastarjele zalihe;
 - fer vrijednost finansijske imovine ili finansijskih obaveza;
 - vijek upotrebe ili očekivani obrazac trošenja budućih ekonomskih koristi sadržanih u imovini koja se amortizuje; i
 - obaveze po garancijama.
33. Korištenje razumnih procjena bitan je dio procesa sastavljanja finansijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.
34. Procjena će se možda morati promijeniti ako nastupe promjene okolnosti na kojima se zasnivala ili kao rezultat novih informacija ili većeg iskustva. Po svojoj prirodi, promjena procjene se ne odnosi na ranije periode i nije ispravljanje greške.
35. Promjena primijenjene osnove vrednovanja je promjena računovodstvene politike, a ne promjena 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:**
- periodu promjene, ako promjena utiče samo na taj period, ili
 - periodu promjene i budućim periodima, ako promjena utiče na oboje.
37. **U mjeri u kojoj promjena računovodstvene procjene utiče na promjene u imovini i obavezama ili se odnosi na neku stavku kapitala, to se treba 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 nakon datuma promjene procjene. Promjena računovodstvene procjene može uticati 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 utiče 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, utiče 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 treba objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene, koja ima uticaj na tekući period ili za koju se očekuje da će uticati na buduće periode, osim objavljivanja efekta na buduće periode kada ga je neizvodljivo procijeniti.**
40. **Ako nije objavljen iznos efekta na buduće periode jer je procjena neizvodljiva, subjekt treba objaviti tu činjenicu.**

Greške

41. Greške mogu nastati u vezi s priznavanjem, vrednovanjem, prezentacijom ili objavljivanjem elemenata finansijskih izvještaja. Finansijski izvještaji nisu u skladu sa MSFI-ima ako sadrže bilo značajne greške bilo beznačajne greške koje su učinjene s namjerom da se postigne određeni prikaz finansijskog položaja, finansijske uspješnosti 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. do 47.).
42. **Uzimajući u obzir tačku 43., subjekt treba značajnu grešku ranijeg perioda ispraviti retroaktivno, u prvom setu finansijskih izvještaja odobrenih za izdavanje nakon njezinog otkrivanja:**
 - a) **prepravljajem uporednih iznosa za prezentirani(e) prethodni(e) period(e) u kojem (odnosno u kojima) je greška nastala; ili**
 - b) **ako je greška nastala prije najranijeg prezentiranog perioda, prepravljajem početnog stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji prezentirani period.**

Ograničenja retroaktivnog prepravljavanja

43. **Grešku prethodnog perioda treba ispraviti retroaktivnim prepravljajem, osim u obimu u kojem je neizvodljivo utvrditi ili efekte za određeni period ili kumulativni efekat greške.**
44. **Kada je neizvodljivo utvrditi efekte greške 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 prepravljavanje izvodljivo (što može biti tekući period).**
45. **Kada je neizvodljivo utvrditi kumulativni efekat greške, subjekt treba prepraviti uporedne informacije počevši od najranijeg datuma od kojeg je to izvodljivo.**
46. Greška ranijeg perioda se isključuje iz dobiti ili gubitka perioda u kojem je otkrivena. Svaka informacija prezentirana za ranije periode, uključujući sažetke finansijskih podataka iz prošlosti, prepravlja se unazad sve dok je to izvodljivo.

47. Kada je neizvodljivo utvrditi iznos greške za sve prethodne periode (na primjer, greške u primjeni računovodstvene politike), subjekt prepravlja u skladu s tačkom 45. 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 je neizvodljivo ispraviti greške za jedan ili više prethodnih perioda.
48. Ispravljanje grešaka se razlikuje od promjena računovodstvenih procjena. Računovodstvene procjene su, po svojoj prirodi, aproksimacije koje može biti potrebno promijeniti čim postanu poznate dodatne informacije. Na primjer, dobit ili gubitak koji je priznat nakon ishoda potencijalnog događaja ne smatra se ispravkom greške.

Objavljivanje grešaka prethodnog perioda

49. Kada primijeni tačku 42., subjekt treba 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 to utiče; i
 - ii. ako je MRS 33 - *Zarade po dionici* primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
 - c) iznos ispravke na početku najranijeg prezentiranog prethodnog perioda; i
 - d) ako je retroaktivno prepravljanje za određeni raniji period neizvodljivo, okolnosti koje su stvorile takve uslove, te opis kako i od kada su greške ispravljene.

Ova objavljivanja ne treba ponavljati u finansijskim izvještajima kasnijih perioda.

Neizvodljivost u vezi s retroaktivnom primjenom i retroaktivnim prepravljanjem

50. U nekim okolnostima je neizvodljivo uskladiti uporedne informacije jednog ili više ranijih perioda kako bi se postigla uporedivost s tekućim periodom. Na primjer, podaci u prethodnom periodu odnosno ranijim periodima se nisu prikupljali na način koji bi omogućio retroaktivnu primjenu nove računovodstvene politike (uključujući, za svrhe tački 51. do 53., njihovu primjenu od nekog ranijeg perioda pa nadalje) ili retroaktivno prepravljanje kako bi se ispravila greška ranijeg perioda, te 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. Procjenama je svojstvena subjektivnost i mogu se stvarati nakon datuma izvještaja o finansijskom položaju. Procjene je potencijalno teže vršiti u slučajevima retroaktivne primjene računovodstvene politike ili retroaktivnog prepravljanja radi ispravka 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. Stoga, retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljanje greške ranijeg perioda zahtijeva da se informacije koje:

- a) pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum odnosno datume nastanka transakcije, drugog događaja ili okolnosti; i
- b) 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, procjena fer vrijednosti koja se ne zasniva na uočenim cijenama ili ulazima) praktično je neizvodljivo razlučiti te dvije vrste informacija. Kada retroaktivna primjena nove računovodstvene politike ili ispravljanje greške ranijeg perioda zahtijeva znatne procjene kod kojih navedene informacije nije izvodljivo razlučiti od ostalih, neizvodljiva je i retroaktivna primjena nove računovodstvene politike ili retroaktivno ispravljanje greške ranijeg perioda.

53. Kada se primjenjuje nova politika ili ispravljaju greške ranijeg perioda, ne smiju se koristiti novija saznanja, ni pri postavljanju pretpostavki o tome kakve bi bile namjere menadžmenta 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 - *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, klasificirala u ulaganja držana do dospelja, on neće kasnije mijenjati svoju osnovu vrednovanja za taj raniji period iako je menadžment naknadno odlučio da ih ne drži do dospelja. Isto tako, ako subjekt ispravlja grešku ranijeg perioda u vezi s izračunavanjem svoje obaveze za kumulirana bolovanja zaposlenih, u skladu sa MRS-om 19 - *Primanja zaposlenih*, on zanemaruje informaciju o neobično jakoj epidemiji gripe u toku narednog perioda, a koja se spoznala nakon što su finansijski izvještaji ranijeg perioda već bili odobreni za izdavanje. Činjenica da su često potrebne značajne procjene kada se mijenjaju prezentirane uporedne informacije ne sprečava pouzdano usklađivanje i ispravljanje uporednih informacija.

Datum stupanja na snagu

54. **Subjekt treba primijeniti ovaj MRS za godišnje periode koji počinju na ili poslije 1. januara 2005. godine. Podstiče se ranija primjena. Ako subjekt primijeni ovaj Standard za periode koji se počeli prije 1. januara 2005. godine, objaviće tu činjenicu.**

Povlačenje drugih objava

55. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 8 - *Neto dobit ili gubitak perioda, temeljne greške i promjene računovodstvenih politika*, revidiran u 1993. godini.

56. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja:

- a) SIC - 2: *Dosljednost - Kapitalizacija troškova posuđivanja*;
- b) SIC - 18: *Dosljednost - Alternativne metode*.