

ISPRAVKA RAČUNOVODSTVENIH POGREŠAKA U SKLADU SA MRS 8

UVOD

Prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (2), financijski izvještaji predstavljaju strukturirani prikaz financijskog položaja privrednog subjekta i njegovih financijski performansi (MRS 1, t. 9). Osnovni cilj financijskog izvještavanja jeste pružanje informacija o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti, kao i novčanim tokovima privrednog subjekta koje su korisne širem krugu korisnika pri donošenju njihovih ekonomskih odluka.

Financijski izvještaji moraju da pružaju istinit i fer prikaz, odnosno fer prezentaciju informacija o financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima privrednog subjekta.

Smatra se da financijski izvještaji nisu u skladu sa MRS/MSFI ako sadrže (MRS 8, t. 41):

- bilo materijalno značajne pogreške,
- bilo beznačajne pogreške koje su napravljene namjerno sa ciljem postizanja željenih efekata na prikazivanje financijskog položaja, uspješnosti i tokova gotovine privrednog subjekta.

Pogreške se mogu pojaviti u vezi sa priznavanjem, vrednovanjem, prezentacijom ili objavljivanjem elemenata financijskih izvještaja.

Bez obzira koji je uzrok nastanka računovodstvene pogreške, kada se ona jednom uoči i identifikira neophodno ju je ispraviti, što podrazumijeva primjenu odgovarajućih računovodstvenih postupaka.

Prema odredbama tačke 5. MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreški* (3), pod pogreškama se podrazumijeva izostavljanje ili pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima za jedan ili više prethodnih perioda, nastalo propuštanjem ili pogrešnom primjenom pouzdanih informacija koje su bile dostupne u vrijeme sačinjavanja financijskih izvještaja i za koje se može

REZIME

Osnovni cilj financijskog izvještavanja prema MRS/MSFI je pružanje informacija o financijskom položaju, financijskom učinku i novčanim tokovima subjekta koje su korisne širem krugu korisnika prilikom donošenja ekonomskih odluka. Da bi financijski izvještaji bili u skladu sa MRS/IFSI, potrebno je ispraviti uočene greške, na način koji zahtijeva MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*. Bez obzira na uzrok računovodstvenih grešaka, kada se uoče, ispravljaju se primjenom odgovarajućih računovodstvenih procedura. Ključne riječi: fer i istinit prikaz, metoda ispravljanja, materijalna značajnost, materijalno značajne pogreške, materijalno beznačajne pogreške, retroaktivno ispravljanje.

Ključne reči: istinito i fer prikazivanje, način ispravke, materijalnost, materijalno značajne greške, materijalno beznačajne greške, retroaktivna ispravka

¹ Federacija BiH, e-mail: mehmed.budic@gmail

očekivati da su bile prikupljene i uzimane u obzir pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja (MRS 8, t. 5).

Prije nego što se krene u ispravljanje otkrivenih pogreški, potrebno je odrediti period u kojem su pogreške nastale.

Prema periodu nastanka i kada su otkrivene, pogreške se dijele na (4):

- pogreške tekućeg perioda – to su one pogreške koje su nastale u tekućem obračunskom periodu i otkrivene su i ispravljene prije nego što su financijski izvještaji odobreni za izdavanje. Dakle, ove pogreške neće se ni pojavljivati u financijskim izvještajima; i
- pogreške iz ranijih perioda – otkrivene su u tekućem obračunskom periodu, a nastale su u nekom od ranijih izvještajnih perioda i pri tome imaju uticaj na financijske izvještaje koji su tada bili odobreni za izdavanje. Ove pogreške, ako se radi o materijalno značajnim pogreškama, ispravljaju se preračunavanjem uporednih podataka u financijskim izvještajima obračunskog perioda u kojem su pogreške otkrivene i ispravljene.

U cilju pravilne primjene MRS 8, nakon što se otkriju pogreške iz prethodnih obračunskih perioda, najprije treba utvrditi da li se radi o materijalno značajnim pogreškama, pošto MRS 8 primjenjuje različite računovodstvene postupke u slučajevima materijalno značajnih pogreški u odnosu na pogreške koji nisu materijalno značajne.

RAČUNOVODSTVENI ASPEKT ISPRAVKE POGREŠAKA TEKUĆEG PERIODA

Pogreške tekućeg perioda koje su otkrivene ispravljaju se prije nego što su financijski izvještaji odobreni za izdavanje (MRS 8, t. 41).

Kada se računovodstvene pogreške odnose na tekući period, njihov računovodstveni tretman je utoliko jednostavniji, budući da se postupak ispravke pogrešaka provodi metodom storna ili metodom dopunskog knjiženja.

Kod računovodstvenih pogrešaka tekućeg perioda, nema retroaktivnog prepravljavanja financijskih izvještaja, one se ispravljaju u tekućem periodu korektivnim knjiženjem prije samog sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja, pri čemu nema nikakvih korekcija rezultata ranijih godina po tom osnovu.

Ispravkom pogrešaka tekućeg perioda prije sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja postiže se efekat kao da pogreška nikada nije ni bila načinjena.

Dakle, pogreške tekućeg perioda ispravljaju se prije sastavljanja financijskih izvještaja za to razdoblje. Pri tome se mogu koristiti slijedeće metode ispravljanja:

- metoda storna; i
- metoda dopunskog knjiženja

Primjer: Ispravka pogreške upotrebom metode dopunskog knjiženja

Kupac je na transakcijski račun uplatio iznos od 5.950 KM. Evidentirana je uplata na iznos od 5.500 KM, da bi se naknadnom kontrolom utvrdilo da je neophodno da se evidentira razlika u iznosu od 450 KM.

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Transakcijski račun	2000	5.500,00	
	Kupci u zemlji	211		5.500,00
	Pogrešno evidentiran iznos uplate			
2.	Transakcijski račun	2000	450,00	
	Kupci u zemlji	211		450,00
	Dopunsko knjiženje			

Metoda dopunskog knjiženja koristi se u slučaju kada je iznos proknjižen na ispravnom kontu, ali u iznosu koji je manji od ispravnog. Prema ovoj metodi, iznos koji nedostaje do ispravnog iznosa knjiži se na istoj strani konta da bi se zbirom ta dva knjiženja dobio ispravan iznos.

Primjer: Ispravka pogreške upotrebom metodom storna

Sa transakcijskog računa je plaćena obaveza prema dobavljaču „B“ u iznosu od 4.000 KM. Navedeni iznos pogrešno je evidentiran kao plaćanje obaveze prema dobavljaču „A“ pa se vrši njegova ispravka.

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Transakcijski račun	2000		4.000,00
	Dobavljač "A"	432	4.000,00	
	Plaćanje računa – pogreška			
2.	Dobavljač "A"	432	4.000,00	
	Dobavljač "B"	432	4.000,00	
	Ispravka pogrešnog knjiženja			

Metodom storna pogreška se ispravlja tako da se pogrešno proknjiženi iznos upiše na istoj strani, ali u negativnom iznosu. Na taj način i stanje i promet konta pokazuje stanje kakvo bi bilo da pogreška nije ni nastala.

Primjer: Ispravka pogreške upotrebom metode storno i metode dopunskog knjiženja

Od dobavljača je primljen račun za nabavku materijala u vrijednosti od 11.700 KM sa PDV-om i materijal je uskladišten. Poslovni događaj je pogrešno proknjižen kao obaveza po kreditu i materijal je dat u proizvodnju.

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Kratkoročni kredit	422		11.700,00
	Utrošene sirovine i materijal	511	11.700,00	
	Pogrešno knjiženje			
2.	Kratkoročni kredit	422		11.700,00
	Utrošene sirovine i materijal	511	11.700,00	
	Ispravka pogrešnog knjiženja			
3	Sirovine i materijal	101	10.000,00	
	Ulazni PDV	270	1.700,00	
	Dobavljači u zemlji	432		11.700,00
	Ispravno evidentiranje			
4.	Sirovine i materijal	101		10.000,00
	Utrošene sirovine i materijal	511	10.000,00	
	Knjiženje utroška materijala			

Primjena metoda dopunskog knjiženja i metoda storna primjenjuje se na kontima na kojima je proknjižen pogrešan iznos koji se prvo stornira, a zatim se vrši dopunsko knjiženje ispravnog iznosa.

RAČUNOVODSTVENI ASPEKT ISPRAVKE POGREŠAKA IZ PRETHODNIH PERIODA

Prema MRS 8, materijalno značajno je definisano kao izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki, koje su materijalno značajne ako one mogu, pojedinačno ili zbirno, uticati na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovu finansijskih izvještaja (MRS 8, t. 5).

Materijalni značaj zavisi od veličine i prirode onoga što je izostavljeno ili pogrešno prikazano, što se prosuđuje u

postojećim okolnostima, pri čemu odlučujući faktor može biti i veličina ivrsta, ali i kombinacija vrste i veličine izostavljene ili pogrešno prikazane stavke.

Procjenjivanje da li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje neke stavke može uticati na ekonomske odluke korisnika financijskih izvještaja, i zbog toga biti značajna, zahtijeva razmatranje karakteristika samog korisnika (MRS 8, t. 6).

Okvir za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja u tački 25. navodi da se „pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i računovodstvu, te da imaju volju da proučavaju informacije sa razumnom pažnjom“. Prema tome, pri procjenjivanju treba uzeti u obzir sve ono za što bi se razumno moglo pretpostaviti da će uticati na donošenje poslovnih odluka korisnika sa takvim karakteristikama.

MRS 8 ne nalaže konkretan način utvrđivanja značajnosti, niti u praksi postoji univerzalan kriterij za utvrđivanje značajnosti koji bi se mogao primjenjivati u svakom pojedinačnom slučaju.

Utvrđivanje da li je pogreška materijalno značajna zahtijeva procjenu i prosuđivanje rukovodstva i utvrđivanje praga značajnosti (materijalnosti) (1). Kako bi se otklonila subjektivnost kod procjene materijalnog značaja pogrešaka, potrebno je internim aktom, odnosno pravilnikom o računovodstvu i računovodstvenim politikama, jasno definisati kriterijum za utvrđivanje praga značajnosti.

Prilikom odabira kriterija za utvrđivanje praga značajnosti moraju se uzeti u obzir faktori kao što su: vrsta djelatnosti, oblik organizacije, visina prihoda, zakonski ili drugi uslovi u pogledu mjerenja ili objavljivanja pojedinih stavki u financijskim izvještajima, očekivanja i stavovi rukovodstva itd.

Računovodstvenim politikama se kriterij za utvrđivanje značajnosti pogreški može utvrditi u apsolutnom ili relativnom iznosu. Utvrđivanje praga značajnosti u relativnom iznosu primjenom procenta na određenu stavku u financijskim izvještajima može da predstavlja dobru osnovu za utvrđivanje značajnosti pogreške. U praksi kao najčešće osnove za utvrđivanje značajnosti u relativnom iznosu koriste se: ukupni prihodi, poslovni prihodi, dobitak prije poreza, ukupna imovina itd.

Promjena kriterija praga značajnosti može se vršiti ako dođe do promjena okolnosti u kojim privredni subjekt posluje, i kada prethodno odabrani kriterij postane neadekvatan.

Promjena polazne osnove za utvrđivanje značajnosti smatra se promjenom računovodstvene procjene, a ne promjenom računovodstvene politike, pa zbog toga nije potrebna retroaktivna primjena za prethodni period.

U nastavku navodimo korake koji se koriste prilikom utvrđivanja materijalne značajnosti.

Korak 1: Utvrđivanje početne procjene značajnosti

Početna procjena značajnosti predstavlja maksimalan iznos pogreške u financijskim izvještajima, a da pri tome još uvijek ne utiče na odluke korisnika financijskih izvještaja.

Prilikom procjene značajnosti, uobičajene osnove za utvrđivanje značajnosti su: ukupna imovina, ukupni prihodi, dobitak prije oporezivanja, prosječni trogodišnji dobitak prije oporezivanja.

Tablica faktora značajnosti sadrži niz postotaka, koji se razlikuju prema veličini osnovnog iznosa.

Prikaz 1: Tablica faktora značajnosti

Iznos	Postotak
0-100.000	7-5%
100.001-1.000.000	5-3%
1.000.001-2.000.000	3-1,5%
2.000.001-10.000.000	1,5-1%
10.000.001-20.000.000	1-0,8%
20.000.001-50.000.000	0,8-0,5%
50.000.001-100.000.000	0,5-0,4%
preko 100.000.000	0,4-0,2%

Množenjem osnove koja je uzeta za utvrđivanje značajnosti sa odgovarajućim faktorom dobija se početna pozicija značajnosti.

Korak 2: Raspored početne procjene značajnosti na pojedine račune ili vrste poslovanja

Nakon utvrđene početne procjene značajnosti vrši se njena alokacija, odnosno utvrđivanje zbira pozicija na koje se raspoređuje značajnost, te utvrđuje značajnost svake stavke na bazi njenog učešća u zbiru svih stavki.

$$\begin{aligned} & \text{Vrijednost pojedine pozicije/Zbir stavki na koje se raspoređuje} \\ & \quad \text{značajnost} \\ & \quad \times \text{Početni nivo značajnosti} \end{aligned}$$

Korak 3: Procjena vjerovatnih pogrešaka i njena usporedba sa početnom procjenom značajnosti

Iznos pogrešaka koji utiče na pojedinačne stavke se uspoređuju sa raspoređenim iznosima značajnosti pojedine

stavke. Ukoliko je iznos pogreške veći od utvrđenog dopuštenog iznosa, pogreška se smatra značajnom i tretiraće se u skladu sa odredbama MRS 8.

Materijalno značajne pogreške su one čije izostavljanje ili pogrešno iskazivanje, pojedinačno ili zbirno, mogu uticati na ekonomske odluke korisnika informacija iz financijskih izvještaja. Ukoliko se utvrde materijalno značajne pogreške iz prethodnih perioda, one se, prema MRS 8, ispravljaju retroaktivno, u prvom setu financijskih izvještaja odobrenih za izdavanje nakon njezinog otkrivanja (MRS 8, t. 42):

- a) prepravljanjem uporednih iznosa za prezentirani prethodni period u kojem (odnosno u kojima) je greška nastala; ili
- b) ako je pogreška nastala prije najranijeg prezentiranog perioda, prepravljanjem početnog stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji period.

Retroaktivno prepravljanje je ispravljanje priznavanja, vrednovanja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja, kao da se nikada nije ni desila pogreška u ranijem periodu.

Da nije bilo pogreške u prethodnim periodima, početno stanje rezultata bilo bi drugačije, pa je to razlog zbog kojeg se vrši retroaktivna korekcija uporednih podataka u financijskim izvještajima (MRS 8, t. 42). U praksi često postoje ograničenja retroaktivnog ispravljanja uporednih podataka kada nije moguće utvrditi efekte pogrešaka na uporedne podatke, pa je za situacije propisano slijedeće: „Kada je neizvodljivo utvrditi efekt pogrešaka iz određenog perioda na uporedne informacije za jedan ili više prezentiranih prethodnih perioda, subjekt prepravlja početna stanja sredstava, obaveza i kapitala za najraniji period za koji je retroaktivno prepravljanje izvodljivo (što može biti tekući period)“ (MRS 8, t. 44).

Krajnji cilj ovakvog načina ispravke materijalno značajne pogreške iz prethodnih perioda je da se financijski izvještaji, uključujući i uporedne podatke iz prethodnih perioda, prezentiraju kao da je pogreška bila ispravljena u periodu u kome je i nastala, odnosno kao da pogreška nije ni napravljena.

Primjer: Retroaktivna ispravka pogreške iz prethodnog perioda

Prilikom usaglašavanja stanja potraživanja i obaveza ustanovljena je pogreška, nije evidentirana izlazna faktura prema kupcu „A“ iz prethodnog perioda u iznosu od 26.700 KM bez PDV-a. U skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama, ustanovljena pogreška u iznosu od 26.700 KM se smatra materijalno značajnom.

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Kupci u zemlji	211	31.239,00	
	Neraspoređena dobit	340		26.700,00
	Izlazni PDV	470		4.539,00
	Za ispravku materijalno značajne pogreške			

Primjer: Retroaktivna ispravka pogreške iz prethodnog perioda

Prilikom usaglašavanja potraživanja i obaveza ustanovljena je pogreška, nije evidentirana obaveza prema dobavljaču „B“ iz prethodne godine u iznosu od 10.000 KM bez PDV-a. U skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama, ustanovljena pogreška u iznosu od 10.000 KM se smatra materijalno značajnom.

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Neraspoređena dobit	340	10.000,00	
	Dobavljači u zemlji	432		11.700,00
	Ulazni PDV	270	1.700,00	
	Za ispravku materijalno značajne pogreške			

Primjer: Retroaktivna ispravka pogreške iz prethodnog perioda

Preduzeće je 2010. godine kupilo građevinski objekt sa pripadajućim zemljištem u ukupnom iznosu od 500.000 KM. Iznos koji se odnosi na zemljište nije kupoprodajnim ugovorom naznačen posebno u odnosu na iznos koji se odnosi na građevinski objekt, tako da je privredni subjekt cjelokupan iznos evidentirao u sklopu bilansne pozicije Građevinski objekti. Preduzeće je tokom deset godina u potpunosti amortiziralo vrijednost stalnog sredstva.

Naknadno je 2020. godine uočena računovodstvena pogreška da je prije deset godina pogrešno utvrdjena amortizacijska osnovica, budući da je u nju bila uključena i vrijednost zemljišta koja se ne amortizuje. Procjenom je utvrđeno da bi vrijednost zemljišta u financijskim izvještajima bila iskazana u iznosu od 50.000 KM.

U konkretnom slučaju iznos troškova amortizacije u cjelokupnom vijeku upotrebe precijenjen je za iznos od 50.000 KM, što je u konačnici rezultiralo potcijenjenošću financijskog rezultata. Prema tome, preduzeće će u tekućem razdoblju provesti korektivna knjiženja ispravke uočene pogreške na slijedeći način:

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Građevinsko zemljište	0201	50.000,00	
	Neraspoređena dobit	340		50.000,00
	Za ispravku materijalno značajne pogreške			

Prilikom ispravke pogrešaka po računovodstvenim propisima koje za efekt imaju korekcije rezultata ranijih godina, treba imati u vidu i važeće propise o porezu na dobit, prema kojima se korekcije u korist akumulirane dobiti tretiraju kao kapitalni dobici (koji uvećavaju oporezivu dobit u periodu u kome su iskazane), dok se korekcije na teret akumulirane dobiti tretiraju kao kapitalni gubici (koji umanjuju oporezivu dobit u poreznom bilansu u periodu u kome su iskazani).

Za razliku od materijalno značajnih pogrešaka iz prethodnih razdoblja koje se ispravljaju retroaktivno, ostale pogreške i propusti iz prethodnih razdoblja, odnosno pogreške čiji iznos ne prelazi prag značajnosti, ispravljaju se i knjigovodstveno evidentiraju u onom periodu u kojem su i utvrđene, tj. u tekućem razdoblju, bez uticaja na prenesena stanja iz ranijih godina.

Pravilnikom o kontnom okviru, sadržaju konta i primjeni kontnog okvira za privredna društva propisana su posebna konta za ispravku pogreški iz ranijih godina čiji efekti nisu materijalno značajni, i to: konto 591 - Rashodi po osnovu ispravki pogreški iz ranijih godina koje nisu materijalno značajne i konto 691 - Prihodi po osnovu ispravki pogreški iz ranijih godina koji nisu materijalno značajne.

Primjer:

Prilikom usaglašavanja stanja potraživanja i obaveza ustanovljeno je da greškom nije evidentirana obaveza prema dobavljaču „X“ iz prethodne godine, u iznosu 1.170 KM sa PDV-om. Pogreška nije materijalno značajna i potkrijepljena je fakturom, koja nije knjigovodstveno evidentirana jer nije bila dostavljena uračunovodstvo.

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Rashodi po osnovi ispravki pogreški iz ranijih perioda	591	1.000,00	
	Ulazni PDV	270	170,00	1.170,00
	Obaveza prema dobavljačima	432		
	Za ispravku materijalno značajne pogreške			

Primjer:

Prilikom usaglašavanja stanja sa dobavljačem ustanovljeno je da obaveza prema dobavljaču „X“ u iznosu od 234 KM u prethodnom periodu greškom nije otpisana.

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Dobavljači u zemlji	432	234,00	
	Prihodi po osnovu ispravki pogreški iz prethodnih perioda	691		234,00
	Za ispravku materijalno značajne pogreške			

NEIZVODLJIVOST RETROAKTIVNOG ISPRAVLJANJA POGREŠAKA

Iz praktičnih razloga su dozvoljene iznimke od retroaktivne korekcije pogrešaka iz prethodnih razdoblja.

Ispravka pogreške 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.

Iz gore navedenog lako je uočljivo da način ispravke pogreške iz prethodnih razdoblja ovisno od izvodljivosti ispravke učinaka pogreške.

Za određeno prethodno razdoblje, neizvodljivo je primijeniti promjenu računovodstvene politike retroaktivno ili obaviti prepravljanje retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako (MRS 8, t. 5):

- nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljanja;
- retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtijeva pretpostavke o tome kakve bi bile namjere rukovodstva u tom periodu;
- retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtijeva značajne procjene iznosa i nemoguće je od drugih informacija objektivno razlučiti one informacije o tim procjenama koje:
 - pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi se ti iznosi priznali, mjerili ili objavili;
 - bi bile dostupne u vrijeme kada su finansijski izvještaji za taj raniji period bili odobreni za objavljivanje.

Kada je neizvodljivo odrediti iznos pogreške (npr: pogreška u primjeni računovodstvene politike) za sva pret-

hodna razdoblja subjekt prepravljiva u skladu sa tačkom 45. MRS 8, usporedbom najranijeg razdoblja od kojeg je izvodljivo pa nadalje. On stoga zanemaruje dio kumulativnog prepravljavanja imovine, obaveza i kapitala nastao prije tog datuma (MRS 8, t. 47).

U tačkama 50-53 MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* pobliže se objašnjavaju situacije u kojima nije moguće retroaktivno ispravljanje pogrešaka.

OBJAVLJIVANJE POGREŠAKA IZ PRETOHODNIH PERIODA

Važnost financijskog izvještavanja i objavljivanja u vezi sa pogreškama iz prethodnih razdoblja dokazuju i zahtjevi koji se postavljaju pred obveznika primjene MSFI u kontekstu objavljivanja dodatnih kvantitativnih/kvalitativnih informacija kroz *Bilješke uz financijske izvještaje*.

Poslovni subjekti pogreške iz prethodnih razdoblja objavljuju u skladu sa tačkom 49. MRS 8 koji određuje da treba objaviti slijedeće:

- (a) vrstu pogreške prethodnog perioda;
- b) za svaki prezentirani raniji period, u mjeri u kojoj je to izvodljivo, iznos ispravke za:
 - (i) svaku stavku financijskog izvještaja na koju ta ispravka utiče; 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 prepravljavanje za određeni raniji period nije izvodljivo, okolnosti koje su dovele do postojanja takvih uslova, te opis kako i od kada je pogreška ispravljena.

Na kraju navedenih odredbi potrebno je istaknuti da jednom objavljene informacije (u Bilješkama uz financijske izvještaje) o pogreškama prethodnih razdoblja, kao i o njihovom retroaktivnom tretmanu, nije potrebno ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

CORRECTION OF ACCOUNTING ERRORS IN ACCORDANCE WITH IAS 8

SUMMARY

The aim of financial reporting is to provide information on the financial position, financial performance, and cash flows of the business entity that are useful to a wider range of users when making their economic decisions. To be in accordance with IAS/IFRS, it is necessary to correct the observed errors in the financial statements, in the manner prescribed by IAS 8 – Accounting policies, changes in accounting estimates and errors. Regardless of the cause of accounting errors, once they are noticed, they shall be corrected through application of appropriate accounting procedures.

Keywords: true and fair presentation, method of correction, materiality, materially significant errors, materially insignificant errors, retroactive correction

ZAKLJUČAK

Financijski izvještaji moraju pružati istinit i fer prikaz, odnosno fer prezentaciju informacija o financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima privrednog subjekta.

Ukoliko financijski izvještaji sadrže značajne pogreške čije izostavljanje ili pogrešno prikazivanje mogu uticati na ekonomske odluke koje korisnici financijskih izvještaja donose, takvi financijski izvještaji nisu u skladu sa MRS/MSFI.

Pogreške uočene u toku izvještajnog perioda se ispravljaju odmah, odnosno čim je to najranije moguće, dok se za pogreške nastale u prethodnim razdobljima njihova korekcija vrši na način koji nalaže *MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

Identificirane pogreške prvo se moraju kvantificirati kako bi se utvrdilo da li su efekti koje imaju na financijske izvještaje materijalno značajni. U zavisnosti od materijalnog značaja slijedi izbor odgovarajućeg načina računovodstvene ispravke pogreški.

LITERATURA:

1. Manojlović B., Revizor br.84, Beograd, 2018.
2. Međunarodni računovodstveni standard 1 – Prezentacija financijskih izvještaja (2017) Prevod SRRF BiH.
3. Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjena računovodstvenih procjena i greške (2017) Prevod SRRF BiH.
4. Petrović Z., Finansijsko izvještavanje, Beograd, 2017.