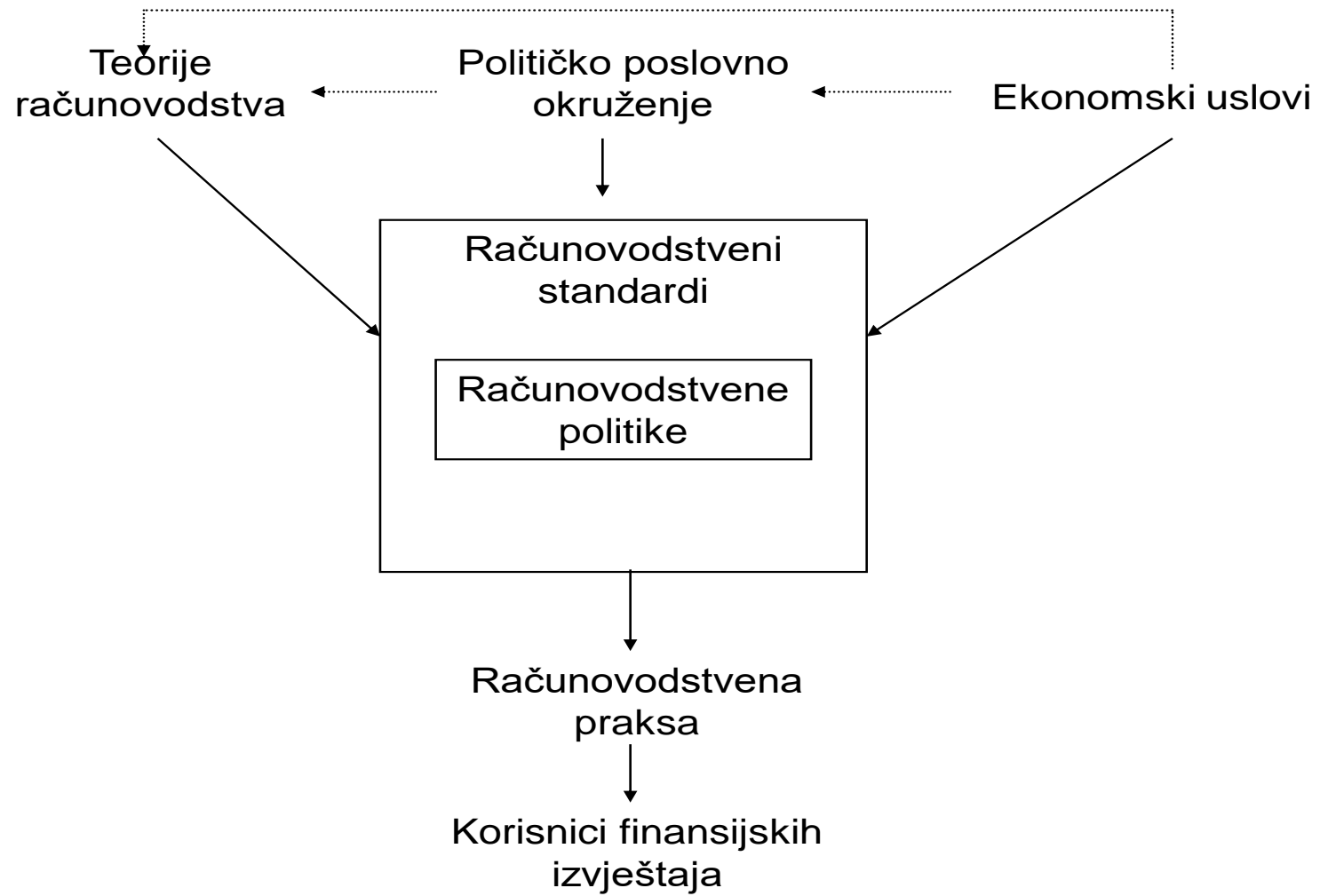


# MRS 8- RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I GREŠKE





## Cilj finansijskog izvještavanja: obezbijediti korisne informacije za donošenje ekonomskih odluka

### računovodstvene pretpostavke

subjektivite poslovnog subjekta

privredni subjekt za koji se sastavljaju finansijski izvještaji je samostalna jedinica čija imovina je odvojena od imovine vlasnika. Finansijski izvještaji prikazuju efekte samo poslovnih transakcija koji su rezultat poslovanja subjekta, ali ne i lične transakcije vlasnika. Dio kapitala koji se raspoređuje u vidu dividendi pripada vlasnicima.

stalnost poslovanja

privredni subjekt za koji se sastavljaju finansijski izvještaji nastaviće poslovanje u budućnosti čak i u slučaju gubitka sve dok postoji vjerovatnoća ostvarivanja budućih dobiti.

stabilnost novčane valute

elementi finansijski izvještaja se prikazuju u novčanim jedinicima kupovne snage koja se ne mijenja tokom vremena. U slučaju promjene potrebno je izvršiti korekciju tzv. revalorizaciju kako bi se svele na jedinice realne kupovne vrijednost.

nastanak poslovnog događaja  
(obračunska osnova)

u finansijskim izvještajima se prikazuju učinci poslovnih događaja koji su nastali, ali ne i oni koji se predviđaju, odnosno učinci se priznaju kada se dese, a ne kada se dođe do odliva ili priliva po osnovu istih, što uslovljava pojavu računa obaveza i potraživanja.

računovodstvena načela ili principi	načelo dvostranog obuhvatanja poslovnih promjena	nastanak poslovne transakcije i događaja uvijek utiče na najmanje dva knjigovodstvena računa; promjena jedne računovodstvene kategorije se neminovno odražava na promjenu druge.
	načelo istorijskog troška	imovina u knjigovodstvu se vrednuje u visini uloženi, odnosno primljenih vrijednosti.
	načelo uzročnosti	prihodi i rashodi se priznaju u periodu u kojem su nastali bez obzira kada će po osnovu njih priticati priliv odnosno odliv sredstava.
	načelo opreznosti	oprezno odmjeravanje neto imovine (princip niže vrijednosti za vrednovanje imovine i princip više vrijednosti za vrednovanje obaveza) i neto rezultata (princip realizacije- prihodi se priznaju kada su tržišno verifikovani i princip impariteta-zahtjev za priznavanje gubitaka i prije njihove realizacije)
Načela ili principi bilansiranja	načelo značajnosti ili materijalnosti	svaku značajnu skupinu sličnih stavki treba odvojeno prezentovati u finansijskim izvještajima. Ako pojedina stavka nije značajna niti važna ona se prikazuje s drugim stavkama.
	načelo konzistentnosti	dosljedna primjena pravila i postupaka usvojenih za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja iz perioda u period. Ukoliko dođe do promjene računovodstvenih metoda i postupaka, potrebno je u finansijskim izvještajima obrazložiti razloge te promjene i kvantifikovati njen uticaj na poslovni rezultat.
	načelo jasnosti	odgovarajuće raščlanjavanja bilansnih pozicija u finansijskim izvještajima i zabrana kompenzacije pojedinih pozicija aktive i pasive, odnosno prihoda i rashoda.
	načelo bilansnog identiteta	bilans otvaranja svake poslovne godine mora se podudarati sa zaključnim bilansom prethodne godine

# MRS 8

- **Cilj standarda** je propisati kriterijume za:
  - izbor, promjenu, računovodstveni postupak i objelodanjivanje promjene **RAČUNOVODSTVENE POLITIKE**
  - promjenu i potrebna objelodanjivanja **RAČUNOVODSTVENE PROCJENE** i
  - korekcije **GREŠKE**

# MRS 8: Definicija

- **Računovodstvene politike** su *specifični principi, osnove, konvencije, pravila i postupke koje pravno lice primijenjuje pri sastavljanju i prezentiranju finansijskih izvještaja.*

Upravljanje

Objelodanivanjem računovodstvenih politika korisnici finansijskih izvještaja se upoznaju sa:

- Kriterijumima za priznavanje** bilansnih pozicija
- Osnovama za vrednovanje** bilansnih pozicija
- Dodatnim **relevantnim informacijama** za pojedinu bilansnu poziciju

# MRS 8-Izbor i primjena računovodstvene politike:

- na osnovu postojećeg MSFI za datu transakciju, događaj ili okolnost,
- ako ne postoji MSFI koji se primjenjuje na određenu transakciju, računovodstvo koristi sopstvenu procjenu za formulisanje računovodstvene politke



*Osnovni koncepti: Relevantnost, vjerodostojna prezentacija i uporedivost*

- Računovodstvene politike treba da se *konzistentno primjenjuju* tokom računovodstvenih perioda kako bi se obezbijedila **uporedivost** finansijskih informacija.
- Računovodstvene politike se mogu promijenti samo ukoliko to zahtijeva MSFI ili ako promjena računovodstvene politike unapređuje relevantnost i pouzdanost finansijskih izvještaja.



# Način objavljivanja računovodstvenih politika

- **Kao poseban izvještaj** ( navode se nakon Izvještaj o promjenama na kapitalu, a prije Napomena)
- **Kao dio napomena uz finansijske izvještaje:**

U dijelu napomena posvećenom objelodanjivanju značajnih računovodstvenih politika privredni subjekt treba da objelodani:

- osnove za vrednovanje korišćene za sastavljanje finansijskih
- svaku specifičnu računovodstvenu politiku koja je neophodna za ispravno razumijevanje finansijskih iskaza

# Koje računovodstvene politike objelodaniti?

- Rukovodstvo privrednog subjekta procjenjuje da li treba objelodaniti i koje specifične računovodstvene politike.
- **Ključni kriterijumi za ovu odluku jeste:**
  - (1) u kom obimu data računovodstvena politika doprinosi korisnicima finansijskih iskaza razumijevanju načina priznavanja i vrednovanja bilansnih stavki u finansijskim izvještajima;
  - (2) priroda poslovanja;
  - (3) očekivanja korisnika da budu obavjesteni.
- Uvijek se objelodanjuju :
  - računovodstvene politike za koje u Standardima ne postoji propisan postupak;
  - Računovodstvene politike gdje u pojedinim Standardima (npr. MRS 16) postoje dva ili više postupaka za priznavanje ili vrednovanje stavki u finansijskim izvještajima- *korisnik mora biti upoznat koji je postupak preduzeće izabrao;*

# Koie računovodstvene politike obielodaniti?

## Mala i srednja preduzeća (MSP)

Stalna imovina i obračun amortizacije  
Zalihe i obračun utroška zaliha  
Priznavanje prihoda i otpis potraživanja  
Rezervisanje za rizike i troškove

## Velika preduzeća

- Utvrđivanju prihoda
- Principi konsolidovanja
- Poslovne kombinacije
- Utvrđivanje amortizacije
- Kapitalizacija troškova pozajmljivanja i drugi troškovi
- Ulaganje u razne oblike materijalnih i nematerijalnih sredstava
- Lizing
- Troškovi istraživanja i razvoja
- Zalihe
- Porezi, uključujući odložene poreske obaveze
- Rezervisanja
- Troškovi koji se odnose na zaposlene

Konverziju inostranih transakcija

- definisanje geografskih i poslovnih segmenata
- definisanje gotivne i gotovinskih ekvivalenata
- Inflatorno računovodstvo
- Vladina pomoć i donacije

# MRS 8-Promjena računovodstvene politike

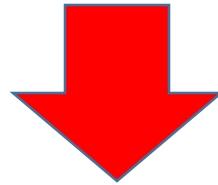
## Obavezna

(Propisana standardom)

## Dobrovoljna

(nije propisana standardom)

Opšti princip



- Ako postoje prelazne odredbe, primjeniti ih;
- Ako ne postoje, promjenu primjeniti **retrospektivno**

- Retroaktivna primjena promijenjenih računovodstvenih politika ima za cilj **postizanje efekta kao da je ta izmijenjena politika oduvijek bila primjenjivana.**
- Retroaktivna primjena promijenjenih računovodstvenih politika odrazava se **kroz promjenu uporednih podataka**

# Retrospektivna primjena promijenjene računovodstvene politike.

- **Retrospektivno korigovanje i retrospektivne ispravke** se vrše na saldu **neraspoređena dobit** (Izvještaj o promjenama na kapitalu), osim u slučajevima kada neki MSFI zahtijeva retrospektivno korigovanje *ostalih komponenti kapitala*.
- To znači da je potrebno **promijeniti početno stanje** svake komponente sopstvenog kapitala na koju promjena utiče i to za najraniji prikazani prethodni period i da promjeni ostale uporedne iznose koji se objelodanjuju za svaki prikazani period kao da je nova rač. politika primjenjivana oduvijek.

# Primjer:

- Preduzeće X posjeduje investicionu nekretninu na dan 31.12.2016. Početno priznavanje se vrši primjenom modela istorijskog troška, kao i naknadno vrednovanje poslije početnog priznavanja. **U 2018. godini** preduzeće donosi odluku da promjeni računovodstvenu politiku i da investicione nekretnine vrednuje po modelu fer vrijednosti. Na dan 31.12.2016. god, NV investicione nekretnine bila je 900.000€, a ispravka vrijednosti 400.000. Procjenitelj je procijenio fer vrijednost ove nekretnine na dan 31.12.2016. i utvrdio da ona iznosi 530.000€

# Retrospektivna promjena:

rb	Vrijednost	31,12,2016	31,12,2017	31,12,2018
1.	Nabavna vrijednost	900.000	900.000	550.000
2.	Ispravka vrijednosti	400.000	418.000	
3.	Sadašnja vrijednost (1-2)	500.000	482.000	550.000
4.	Procijenjena fer vrijednost	530.00	550.000	600.000
5.	Promjena u odnosu na knjigovodstvenu vrijednost (4-3)	30.000	68.000	50.000
6.	Knjiženje troškova amortizacije	18.000	18.000	
7.	Promjena u odnosu na prethodnu fer vrijednost koja se priznaje kao prihod ( promjena u red broju 4)	12.000	20.000	50.000

*Iznosi pod red brojem 7 su dobijeni kao razlika između procijenjene fer vrijednosti i sadašnje knjigovodstvene vrijednosti uvećane za troškove amortizacije, koji po modelu fer vrijednosti se ne obračunavaju .*



# Knjiženje:

• Investicione nekretnine	-350.000	
• Ispravka vrijednosti investicionih nekretnina		- 418.000
• Neraspoređena dobit ranijih godina		68.000

Korigovanje **početnog stanja** po osnovu retroaktivne primjene promijenjene računovodstvene politike, na dan 01.01. 2018.

Investicione nekretnine	50.000	
Prihodi od usklađivanja vrijednosti investicionih nekretnina		50.000
Za procijenjenu fer vrijednost investicione nekretnine <b>na kraju 2018</b>		

Knjiženje se vrši u tekućoj godini pod datumom 01.01.2018. uz opis „korigovanje početnog stanja po osnovu promijenjene računovodstvene politike

# Korekcije u bilansima za 2018.

- Bilansna stanja:(kolona prethodna godina)
  - Investicione nekretnine se koriguje za +68.000€ ( pogledaj kolonu 5 za 2017. godinu)
  - Neraspoređena dobiti iz ranijih godina se koriguju za +68.000 €

Bilans uspjeha: (u koloni prethodna godina)

Troškovi amortizacije -18.000€

Ostali prihodi po osnovu usklađivanja vrijednosti +20.000€ ( kolona 4 promjena fer vrijednosti za 2017 u odnosu na 2016)

Neto dobiti +38.000€

# Računovodstvene procjene

- Postupak kojim se vrši procjenjivanje visine neke stavke u poslovnoj transakciji ili procjenjivanje parametara na osnovu kojih će se utvrditi visina te stavke.

Problemi procjene pozicija u bilansu najviše su vezani za računovodstvene pretpostavke i računovodstvena načela. Postoji mnogo računovodstvenih načela koja je potrebno uvažavati kod sastavljanja i prikazivanja finansijskih izvještaja, a na području procjene bilansnih pozicija posebno se odnose: **načelo historijskog troška, načelo opreznosti, i načelo dosljednosti.**

# Računovodstvene procjene

- Primjeri bilansnih stavki:
  - sumnjiva potraživanja
  - rezerviranja
  - fer vrijednost finansijskih sredstava ili obaveza,
  - Stalna sredstva (korisni vijek upotrebe sredstva)

# Koncepti: pouzdanost i relevantnsot

- Upotreba **razumnih računovodstvenih procjena** za izračunavanje vrijednosti bilansnih stavki je ključno za pripremanje **pouzdanih** finansijskih izvještaja.
- Računovodstvene procjene moraju biti revidirane kada nove **relevantne** informacije budu dostupne, kako bi se obezbijedile relevantne informacije za donošenje ekonomskih odluka.

# Promjena računovodstvene procjene

- prilagođavanje knjigovodstvenog iznosa sredstava ili obaveza koje proizilaze iz procjene sadašnjeg stanja ili očekivanih budućih koristi i obaveza povezanih sa tim sredstvima i obavezama.
- Promjena se vrši zbog **sticanja novih informacija** koja zahtijeva promjenu procjene zbog toga ona se ne tretira kao računovodstvena greška.

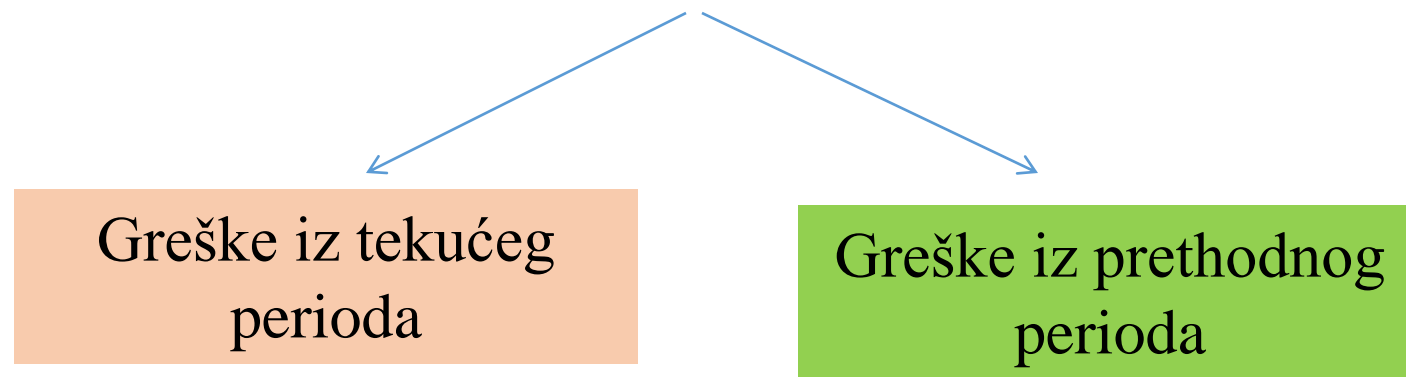
# Računovodstvene procjene

- Efekat promjene uključuje se u određivanju neto dobitka ili gubitka u:
  - **periodu promjene**, ako utiče samo na taj period
  - **periodu promjene** i u **buduće periode**, ako utiče na dati period i buduće

**Osnovni princip: prospektivna primjena**

# Greške iz prethodnog perioda

- netačnost u poslovnim knjigama privrednog subjekta a samim tim i u njegovim finansijskim izvještajima prethodnih izvještajnih perioda.





# Priroda greški:

- Greške koje se odnose na **priznavanje** stavki u bilansima
- Greške koje se odnose na **vrednovanje** na dan bilansa
- Greške koje se odnose na **prezentaciju**- pogrešne klasifikacije i prezentacija određene stavke imovine, obaveza, kapitala, prihoda i rashoda u bilansima.
- Greške koje se odnose na **objelodanjivanja**- greške usljed neobjelodanjivanja, neadekvantog objelodanjivanja ili nepotpunog objelodanjivanja

# Zavisno na koji se bilans odnose razlikujemo :

- Greške koje se odnose samo na Bilans stanja
- Greške koje se odnose samo na Bilans uspjeha
- Greške koje se odnose na Bilans stanja i Bilans uspjeha

Zavisno od značajnosti greški :



- **Materijalno značajne greške** – greške koje utiču na informacije sadržane u finansijskim izvještajima na način koji može da dovede korisnike tih finansijskih izvještaja na donošenje pogrešne odluke.

U suprotnom riječ je o materijalno beznačajnim greškama

**Procjenu donosi rukovodstvo**, pa je zbog toga potrebno opštim aktom (pravilnikom) o računovodstvu i računovodstvenim politikama regulisati i utvrditi **prag materijalnosti greške** (vrsta djelatnosti, visina prihoda, ponavljanja materijalno značajnih gresaka iz godine u godinu)

# Greške iz prethodnog perioda

su izostavljanje ili pogrešno iskazivanje podataka iz finansijskih izvještaja za jedan ili više perioda.

Greške iz prethodnog perioda se uvijek ispravljaju u **poslovnim knjigama tekućeg perioda**, a način njihovog iskazivanja zavisi od njihove materijalnosti i od odluke rukovodstva ( korekcija uporednih podataka u finansijskim izvještajima ili zamjena finansijskih izvještaja prethodne godine).

# Opšti principi



- Računovodstvene greške **umanjuju pouzdanost** finansijskih izvještaja
- Greške moraju biti ispravljene **odmah nakon otkrivanja**.
- *Greške se ispravljaju u poslovnim knjigama tekućeg perioda (kada je greška otkrivena).*
- Ako je **beznačajna greška** ispravka se vrši na odgovarajućim pozicijama imovine i obaveza a efekat greške se priznaje u korist **tekućih prihoda ili rashoda**, a Ako je **značajna greška** ispravka se vrši na odgovarajućim pozicijama imovine i obaveza , a efekti takvih grešaka se priznaju u korist ili na teret **neraspoređene dobiti odnosno gubitka ranijih godina**.

# Materijalno beznačajne greške iz prethodno perioda:

- Evidentiranje ovih grešaka vrši se na odgovarajućim računima imovine i obaveza, a efekti takvih grešaka se priznaju u korist tekućih prihoda ili rashoda.

Pravilnik o Kontnom okviru predviđa sljedeće račune prihoda i rashoda koji se koriste za ove potrebe:

592- Rashodi po osnovu ispravke grešaka iz ranijih godina koje nisu materijalno značajne

692- Prihodi po osnovu ispravke grešaka iz ranijih godina koje nisu materijalno značajne

Ispravka ovakvih grešaka **se iskazuje u finansijskim izvještajima za period u kojem su te greške otkrivene, bez korigovanja uporednih podataka za prethodne godine.**

## Materijalno značajne greske iz prethodnog perioda

a) koje ne utiču na promjenu rezultata prethodnog period:

Ukoliko je greška iz prethodnog perioda uticala na pozicije **bilansa stanja bez uticaja na rezultat prethodnog perioda**, u finansijskim izvještajima tekuće godine vrši se korekcije uporednih podataka odgovarajućih pozicija u obrascu **Bilansa stanja**.

- *Ukoliko se materijalno značajna greška odnosi na prethodnu godinu koriguje se uporedni podataka na dan 31.12. prethodne godine odnosno početno stanje tekuće godine tangiranih pozicija bez korekcija na računima rezultata;*
- Ukoliko materijalno značajna greška potiče iz ranijeg perioda ( perioda prije 01.01. prethodne godine, koriguju se uporedni podaci i na dan 01.01. prethodne godine (najraniji izvještajni datum) i na 31.12. prethodne godine

## b) Greške koje utiču na promjenu rezultata prethodne godine

*Ukoliko je greška iz prethodnog perioda uticala i na pozicije bilansa uspjeha vrši se korekcija uporednih podataka u obrascima Bilansa stanje, Bilansa uspjeha i Izvještaja o promjenama na kapitalu.*

*Efekat materijalno značajne greške iz prethodne godine na rezultat prethodne godine, u Bilansu stanja tekuće godine iskazuje se kao korekcija **neraspoređene dobiti/ gubitka tekuće godine u uporednom podatku na dan 31.12. prethodne godine**, uz istovremeno korigovanje uporednih podataka odgovarajućih prihoda / rashoda za prethodnu godinu u obrascu Bilansa uspjeha za tekuću godinu.*



## Bilans stanja

		Prethodna godina	
Pozicije	Tekuća godina	krajnje stanje 31.12.20	Početno stanje 01.01.20
Neraspoređeni dobitak ranijih godina			
Neraspoređeni dobitak tekuće godine			
Gubitak ranijih godina			
Gubitak tekuće godine			

## Bilans uspjeha

Pozicije	Tekuća godina	Prethodna godina
Prihoda....		
Rashodi...		
Neto dobitak		
Neto gubitak		

## Izvještaj o promjenama na kapitalu

Opis	Komponente kapitala	
	Gubitak	Neraspoređena dobit
5. Stanje na kraju prethodne godine 31.12.		
6. Ispravka materijalno značajnih grešaka i promjena računovodstvene politike		
7. Korigovano početno stanje tekuće godine na dan 01.01.20.		

# Primjer:

- Entitet je na dan finansijskih izvještaja izvršilo reklasifikaciju nekretnina namjenjenih prodaji na građevinske objekte. Entitet nije na dan reklasifikovanja retroaktivno obračunalo amortizaciju za period u kojem su sredstva bila klasifikovana kao nekretnine namijenjene prodaji, već je građevinske objekte priznalo po nabavnoj vrijednosti pomenutih sredstava.
- **Posljedice:** precijenjene nekretnine, postrojenja i oprema i potcijenjeni troškovi amortizacije.
- **Preporuka:** potrebno je građevinski objekat preknjižiti na stalnu imovinu za obavljanje redovnih djelatnosti i korigovati knjigovodstvenu vrijednost za neobračuantu amortizaciju za period u kojem je sredstvo bilo klasifikovano kao stalna imovina namijenjena prodaji. U slučaju da je iznos amortizacije prethodnog perioda **MATERIJALNO ZNAČAJAN**, isti će se evidentirati na teret **rezultata ranijih godina**, u suprotnom obračunata amortizacija prethodnog perioda će se evidentirati na teret računa 592- Rashodi po osnovu ispravki grešaka iz ranijih godina koje nisu materijalno značajne ili na teret računa 579-Ostali nepomenuti rashodi (ukoliko je do izostanka prodaje doslo zbog dejstva više sile).

Dio troška amortizacije koji se odnosi na posmatrani period se evidentira na računu 540-Trošak amortizacije.

# Objelodanjivanje ( pravila)

- Ispravljanje finansijskih izvještaja zahtijeva da menadžment u napomenama objelodani:
  - činjenicu da su finansijski izvještaji korigovani
  - prirodu promjene rač. pol./procjene/ greške
  - efekat izmjene na svakoj bilansnoj poziciji
  - kumulativni efekat izmjene na računu  
neraspoređena dobit ili imovine, obaveza i kapitala  
ako je izvodljiv