

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8

Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок. Стандарт призначений для покращання доречності та достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання та зіставності такої фінансової звітності через якийсь час, а також для зіставності з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.
- 2 Вимоги до розкриття інформації про облікові політики, за винятком інформації про зміни в облікових політиках, надані в МСБО 1 “Подання фінансової звітності”.

Сфера застосування

- 3 Цей Стандарт застосовується при обранні та застосуванні облікових політик, обліку змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду.
- 4 Податкові наслідки виправлень помилок попереднього періоду та ретроспективних коригувань, зроблених з метою застосування змін в облікових політиках, обліковуються та розкриваються відповідно до МСБО 12 “Податки на прибуток”.

Визначення

- 5 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:
Зміна в обліковій оцінці – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це Стандарти та Тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- в) Тлумачення КТМФЗ; та
- г) Тлумачення ПКТ.¹

Неможливий – застосування вимоги є неможливим, якщо суб'єкт господарювання не може застосувати її навіть після всіх відповідних зусиль зробити це. Щодо конкретного попереднього періоду неможливо застосувати зміну в обліковій політиці ретроспективно або зробити ретроспективне перерахування для виправлення помилки, якщо:

- а) вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахування не можна визначати;
- б) ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагає припущень про те, яким був намір управлінського персоналу в той період, або
- в) ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагає значних оцінок сум і неможливо об'єктивно відокремити від іншої інформації ту інформацію про такі оцінки, яка:
 - і) надає свідчення обставин, що існували на дату (дати), на які ці суми потрібно визнати, оцінити або розкрити; та
 - ii) була наявною, коли фінансову звітність за той попередній період затвердили до випуску.

Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Перспективне застосування – перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу зміни в обліковій оцінці, відповідно, є:

- а) застосуванням нової облікової політики до операцій, окрім подій та умов, що відбуваються після дати змінювання облікової політики; та
- б) визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна.

Помилки попередніх періодів – пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:

¹ Визначення МСФЗ змінені після зміни назв, введеної переглянутою Конституцією Фонду МСФЗ у 2010 р.

- а) була наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску;
- б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цієї фінансової звітності.

Такі помилки можуть бути помилками у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, помилками, допущеними внаслідок недогляду або неправильної інтерпретації фактів, а також унаслідок шахрайства.

Ретроспективне застосування – застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

Ретроспективне перерахування – виправлення визнання, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді ніколи не було.

Суттєвий – пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір або характер статті, так і поєднання статей.

- 6 Оцінювання того, чи може пропуск або викривлення вплинути на економічні рішення користувачів і тому бути суттєвим, потребує розгляду характеристик користувачів. *Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності* зазначає в параграфі 25¹: “припускається, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю”. Тому треба, щоб оцінка враховувала, як, за обґрунтованим очікуванням, це впливатиме на користувачів з такими якостями при прийнятті ними економічних рішень.

¹ “Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів” була ухвалена Радою МСБО у 2001 р. У вересні 2010 р. РМСБО замінила її на “Концептуальну основу фінансової звітності”. Параграф 25 був замінений Розділом 3 “Концептуальної основи”.

Облікові політики

Обрання та застосування облікових політик

- 7 **Якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування МСФЗ.**
- 8 МСФЗ наводить облікові політики, які, за висновком РМСБО, дають змогу скласти таку фінансову звітність, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про операції, інші події та умови, до яких вони застосовуються. Такі політики не слід застосовувати, якщо вплив їх застосування є несуттєвим. Проте неприйнятним є робити несуттєві відхилення від МСФЗ або залишати їх не виправленими, щоби досягти особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання.
- 9 МСФЗ супроводжуються керівництвом із запровадження з метою допомогти суб'єктам господарювання у застосуванні цих вимог. В усіх таких керівництвах зазначається, чи є вони невіддільною частиною МСФЗ. Керівництво, яке є невіддільною частиною МСФЗ, обов'язкове для виконання. Керівництво, яке не є невіддільною частиною МСФЗ, не містить вимог до фінансової звітності.
- 10 **Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була:**
 - а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; та
 - б) достовірною, в тому значенні, що фінансова звітність:
 - i) подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
 - ii) відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
 - iii) є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
 - iv) є об'єктивними;
 - v) є повними в усіх суттєвих аспектах.
- 11 **При формуванні судження, згаданого в параграфі 10, управлінський персонал має посилатися на прийнятність наведених далі джерел та враховувати їх у низхідному порядку:**
 - а) вимоги в МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання;

- б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі¹.
- 12 Під формуванні судження, згадуваного в параграфі 10, управлінський персонал має враховувати найостанніші положення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які застосовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів, іншу професійну літературу з обліку та прийняті галузеві практики, тією мірою, якою вони не суперечать джерелам у параграфі 11.

Послідовність облікових політик

- 13 Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії.

Зміни в облікових політиках

- 14 Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна:
- а) вимагається МСФЗ,
 - або
 - б) приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.
- 15 Користувачі фінансової звітності повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через якийсь час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, як правило, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та в проміжок часу від одного періоду до іншого, якщо зміна в обліковій політиці не відповідає критеріям, наведеним у параграфі 14.
- 16 Не вважається змінами в облікових політиках:
- а) застосування облікової політика до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; та

¹ У вересні 2010 р. РМСБО замінила "Концептуальну основу" на "Концептуальну основу фінансової звітності".

- б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.
17. Перше застосування політики для переоцінки активів відповідно до МСБО 16 *“Основні засоби”* або МСБО 38 *“Нематеріальні активи”* є зміною облікової політики, яку слід розглядати як переоцінку відповідно до МСБО 16 або МСБО 38, а не відповідно до цього Стандарту.
18. Параграфи 19-31 не застосовуються до зміни в обліковій політиці, зазначеній у параграфі 17.

Застосування зміни в облікових політиках

19. Відповідно до параграфа 23:
- а) суб'єкт господарювання має обліковувати зміну в обліковій політиці, яка є наслідком першого застосування МСФЗ, відповідно до конкретних положень перехідного періоду (якщо вони є в такому МСФЗ); та
 - б) якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику після першого застосування МСФЗ, які не містять конкретних положень перехідного періоду, застосованих до такої зміни або змін в обліковій політиці добровільно, то він застосовує зміну ретроспективно.
20. Цей Стандарт передбачає, що перше застосування МСФЗ не є добровільною зміною в обліковій політиці.
21. Якщо немає МСФЗ, які застосовуються конкретно до операції, іншої події або умови, управлінський персонал може (згідно з параграфом 12) застосовувати облікову політику з найостанніших положень інших органів, що встановлюють стандарти, у яких використовується подібна концептуальна основа для розробки стандартів бухгалтерського обліку. Якщо внаслідок зміни такого положення суб'єкт господарювання обирає змінити облікову політику, така зміна обліковується та інформація про це розкривається як добровільна зміна в обліковій політиці.

Ретроспективне застосування

22. Відповідно до параграфа 23, якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно (згідно з параграфом 19 а) або б)), то суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компонента власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди.

Обмеження ретроспективного застосування

- 23** Якщо ретроспективне застосування вимагається параграфом 19 а) або б), зміну в обліковій політиці застосовують ретроспективно, за винятком тих випадків, коли неможливо визначити вплив на конкретний період або кумулятивний вплив зміни.
- 24** Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один або кілька поданих попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має застосовувати нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань станом на початок найпершого періоду, щодо якого є можливим ретроспективне застосування та який може бути поточним періодом; суб'єкт господарювання має робити також і відповідні коригування залишків на початок періоду кожного компонента власного капіталу, на який вона впливає, за той період.
- 25** Якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має коригувати порівняльну інформацію та застосовувати нову облікову політику перспективно з найбільш ранньої можливої дати.
- 26** Якщо суб'єкт господарювання застосовує нову облікову політику ретроспективно, то він (наскільки це можливо) застосовує нову облікову політику до порівняльної інформації за попередні періоди. Ретроспективне застосування до попереднього періоду неможливе, якщо неможливо визначити кумулятивний вплив на суми у звіті про фінансовий стан на початок та кінець періоду. Сума остаточного коригування, пов'язаного з періодами, попередніми щодо періодів, поданих у фінансовій звітності, здійснюється щодо суми залишку кожного компонента власного капіталу, на який вона впливає, на початок найпершого поданого попереднього періоду. Як правило, робиться коригування нерозподіленого прибутку. Проте можна коригувати інший компонент власного капіталу (наприклад, з метою відповідності МСФЗ). Будь-яку інформацію про попередні періоди, таку як стислі виклади фінансових даних за минулі періоди, також по зможі коригують.
- 27** Якщо для суб'єкта господарювання неможливо застосувати нову облікову політику ретроспективно, оскільки він не може визначити кумулятивний вплив застосування політики до всіх попередніх періодів, то (відповідно до параграфа 25) суб'єкт господарювання застосовує нову політику перспективно з початку найпершого можливого періоду. Тому він нехтує тією частиною кумулятивного коригування активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати. Зміна облікової політики дозволяється, навіть якщо неможливо застосовувати політику перспективно до будь-якого

попереднього періоду. Параграфи 50-53 надають керівництво для випадків, коли неможливо застосовувати нову облікову політику до одного або кількох попередніх періодів.

Розкриття інформації

28 Якщо перше застосування МСФЗ впливає на поточний період (чи на будь-який попередній період) або матиме такий вплив (за винятком того, що неможливо визначити суму коригування), або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- а) назву МСФЗ;
- б) той факт, що зміна в обліковій політиці здійснюється відповідно до його положень перехідного періоду (якщо це прийнятно);
- в) характер зміни в обліковій політиці;
- г) опис положень перехідного періоду (якщо це прийнятно);
- г) положення перехідного періоду, які могли б мати вплив на майбутні періоди (якщо це прийнятно);
- д) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та
 - ii) для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 “Прибуток на акцію” застосовується до суб'єкта господарювання;
- е) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому (наскільки це можливо); та
- е) якщо ретроспективне застосування, що його вимагає параграф 19 а) або б), неможливе для конкретного попереднього періоду або для періодів, що передують поданому, то розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як і з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

Розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

29 Якщо добровільна зміна в обліковій політиці впливає на поточний період чи будь-який попередній період або матиме вплив на цей період (за винятком того, що неможливо визначити суму коригування) або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- а) характер зміни в обліковій політиці;
- б) причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію;

- в) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - i) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та
 - ii) для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується до суб'єкта господарювання;
- г) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим (наскільки це можливо); та
- г) якщо ретроспективне застосування є неможливим для конкретного попереднього періоду або періодів, що передують поданим, то розкривають обставини, що призвели до існування цієї умови, а також опис того, як та з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

Розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

30 Якщо суб'єкт господарювання не застосовував новий МСФЗ, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- а) цей факт;
- б) відому інформацію (або інформацію, що її можна обґрунтовано оцінити), яка є доречною для оцінювання можливого впливу застосування нового МСФЗ на фінансову звітність суб'єкта господарювання в період першого застосування.

31 Відповідно до параграфа 30, суб'єкт господарювання розглядає розкриття такої інформації:

- а) назва нового МСФЗ;
- б) характер наступної зміни або змін в обліковій політиці;
- в) дата, з якої вимагається застосування МСФЗ;
- г) дата, на яку він планує вперше застосувати МСФЗ; та
- г) або:
 - i) аналіз впливу, який, за очікуванням, таке перше застосування МСФЗ матиме на фінансову звітність суб'єкта господарювання; або
 - ii) якщо такий вплив не є відомим або його не можна обґрунтовано оцінити, зазначення цього.

Зміни в облікових оцінках

32 Унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а можна оцінити лише попередньо. Попередня оцінка пов'язана з судженням, що базується на

найостаннішій наявній достовірній інформації. Наприклад, можуть бути потрібні попередні оцінки:

- а) безнадійних боргів;
- б) старіння запасів;
- в) справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань;
- г) строків корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них;
- г) гарантійних зобов'язань.

- 33 Застосування обґрунтованої попередньої оцінки є важливою частиною складання фінансової звітності і не підриває їхньої достовірності.
- 34 Може виникнути потреба в перегляді попередньої облікової оцінки, якщо відбуваються зміни обставин, на яких базувалася оцінка, або внаслідок нової інформації чи більшого досвіду. За своїм характером перегляд оцінок не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилки.
- 35 Зміна застосованої основи оцінки є зміною облікової політики, а не зміною облікової оцінки. Якщо важко розрізнити зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, зміна вважається зміною облікової оцінки.
- 36 **Вплив зміни облікової оцінки (крім зміни, до якої застосовується параграф 37) визнають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток:**
- а) у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період;
 - б) у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.
- 37 **Тією мірою, якою зміна в обліковій оцінці приводить до змін в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, її визнають шляхом коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в періоді, коли відбулася зміна.**
- 38 Перспективне визнання впливу зміни в обліковій оцінці означає, що зміна застосовується до операцій, інших подій або умов з дати зміни в оцінці. Зміна в обліковій оцінці може впливати на прибуток або збиток лише поточного періоду або прибуток чи збиток як поточного, так і майбутніх періодів. Наприклад, зміна в обліковій оцінці суми безнадійних боргів впливає лише на прибуток або збиток лише поточного періоду, а тому визнається в поточному періоді. Однак зміна в попередньо оціненому строку корисної експлуатації активу, що амортизується, або в очікуваній моделі споживання майбутніх економічних вигід впливає на витрати на амортизацію за поточний період та за кожний майбутній період протягом строку корисної експлуатації активу, що залишився. В обох випадках вплив зміни, пов'язаний з поточним

періодом, визнається як дохід або витрати в поточному періоді. Якщо є вплив на майбутні періоди, то це визнається як дохід або витрати в цих майбутніх періодах.

Розкриття інформації

- 39** Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про характер та суму зміни в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди, за винятком розкриття інформації про вплив на майбутні періоди, якщо неможливо попередньо оцінити такий вплив.
- 40** Якщо інформацію про розмір впливу на майбутні періоди не розкрито у зв'язку з неможливістю його попередньої оцінки, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт.

Помилки

- 41** Помилки можуть виникати щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності. Фінансова звітність не відповідає МСФЗ, якщо вона містить або суттєві помилки, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Потенційні помилки поточного періоду, виявлені протягом цього періоду, виправляють до затвердження фінансової звітності до випуску. Проте суттєві помилки іноді не виявляють, доки не настане подальший період, і такі помилки попереднього періоду виправляють у порівняльній інформації, поданій у фінансовій звітності за такий подальший період (див. параграфи 42-47).
- 42** Відповідно до параграфа 43, суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:
- а)** перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка, або
 - б)** перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів.

Обмеження ретроспективного застосування

- 43** Помилку попереднього періоду виправляють шляхом ретроспективного перерахування, за винятком випадків, коли неможливо визначити або вплив на конкретний період, або кумулятивний вплив помилки.

- 44 Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів, то суб'єкт господарювання перераховує залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок найпершого періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування (який може бути поточним періодом).
- 45 Якщо неможливо визначити кумулятивний вплив (на початку поточного періоду) помилки за всі попередні періоди, суб'єкт господарювання перераховує порівняльну інформацію для виправлення помилки перспективно з найпершої можливої дати.
- 46 Виправлення помилки попереднього періоду виключається з прибутку або збитку за період, у якому виявлено помилку. Будь-яка інформація, подана за попередні періоди, включаючи будь-які стислі виклади фінансових даних за минулі періоди, перераховується, наскільки це можливо.
- 47 Якщо неможливо визначити суму помилки (наприклад, помилка в застосуванні облікової політики) за всі попередні періоди, тоді суб'єкт господарювання, відповідно до параграфа 45, перераховує порівняльну інформацію перспективно з найпершої можливої дати. Тому він нехтує тією частиною кумулятивного перерахування активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати. Параграфи 50-53 надають керівництво для випадків, коли неможливо виправити помилку за один або кілька попередніх періодів.
- 48 Виправлення помилок відрізняються від зміни в облікових оцінках. Облікові оцінки за своїм характером є приблизними значеннями, які можуть потребувати перегляду, коли стає відома додаткова інформація. Наприклад, прибуток або збиток, визнаний як кінцевий результат непередбаченої події, не є виправленням помилки.

Розкриття інформації про помилки попереднього періоду

- 49 Застосовуючи параграф 42, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- а) характер помилки попереднього періоду;
 - б) суму виправлення за кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) статті фінансових звітів, на яку вона впливає;
 - ii) базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо до суб'єкта господарювання застосовується МСБО 33;
 - в) суму виправлення на початок найпершого з поданих попередніх періодів;

- г) якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як та коли виправлено помилку.

Розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

Неможливість ретроспективного застосування та ретроспективного перерахування

50 За деяких обставин неможливо коригувати порівняльну інформацію за один або кілька попередніх періодів з метою досягнення зіставності з поточним періодом. Наприклад, дані могли не бути отриманими у попередньому періоді (ах), щоб уможливити або ретроспективне застосування нової облікової політики (включаючи, з урахуванням параграфів 51-53, її перспективне застосування до попередніх періодів), або ретроспективне перерахування для виправлення помилки попереднього періоду, і може бути неможливим повторне поновлення інформації.

51 Часто треба здійснювати попередні оцінки під час застосування облікової політики до елементів фінансової звітності, які визнано або розкрито щодо операцій, інших подій або умов. Попередня оцінка є за своєю суттю суб'єктивною, і попередні оцінки можна розробляти після звітного періоду. Розробка попередніх оцінок потенційно є складнішою, коли облікова політика застосовується ретроспективно або здійснюється ретроспективне перерахування для виправлення помилки попереднього періоду, через триваліший період часу, що минув з моменту здійснення операції, іншої події або умови, на які це впливає. Проте мета попередньої оцінки, пов'язаної з попередніми періодами, залишається такою самою щодо попередніх оцінок, зроблених у поточному періоді, а саме: попередньої оцінки для відображення обставин, які існували під час здійснення операції, іншої події або умови.

52 Отже, ретроспективне застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду вимагає відрізняти від іншої інформації інформацію, яка:

- а) надає свідчення обставин, що існували на ту дату (дати), коли відбувалася операція, інша подія або умова; та
- б) була б наявною, коли фінансова звітність за попередній період була затверджена до випуску.

Для деяких типів попередніх оцінок (наприклад, оцінка справедливої вартості, яка використовує суттєві закриті вхідні дані), неможливо розрізнити такі типи інформації. Якщо ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагатиме суттєвої попередньої оцінки, щодо якої неможливо розрізнити такі типи інформації, неможливо ретроспективно

застосувати нову облікову політику або виправити помилку попереднього періоду.

- 53 Не слід використовувати ретроспективний погляд ні при здійсненні припущень щодо того, якими були наміри управлінського персоналу в попередньому періоді, ні при попередній оцінці сум, визнаних, оцінених чи розкритих у попередньому періоді, під час застосування нової облікової політики до попереднього періоду або виправлення сум у ньому. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання виправляє помилку попереднього періоду під час обчислення свого зобов'язання щодо накопичених днів тимчасової непрацездатності працівників відповідно до МСБО 19 *“Виплати працівникам”*, він не бере до уваги інформацію про період незвичайно важкого грипу протягом наступного періоду, яка стала наявною після затвердження до випуску фінансової звітності за попередній період. Той факт, що суттєві попередні оцінки часто потрібні під час зміни порівняльної інформації, відображеної за попередні періоди, не звільняє від достовірного коригування або виправлення порівняльної інформації.

Дата набрання чинності

- 54 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 г. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що розпочався до 1 січня 2005 р., інформацію про це слід розкривати.
- 54А [Вилучено]
- 54Б МСФЗ 9 *“Фінансові інструменти”*, виданий у жовтні 2010 р., змінив параграф 53 і вилучив параграф 54А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9, виданий у жовтні 2010 р.
- 54В МСФЗ 13 *“Оцінка справедливої вартості”*, виданий у травні 2011 р., змінив параграф 52. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.

Вилучення інших положень

- 55 Цей Стандарт замінює МСБО 8 *“Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”*, переглянутий у 1993 р.
- 56 Цей Стандарт замінює такі тлумачення:
- а) ПКТ-2 *“Послідовність: капіталізація витрат на позики”*; та
 - б) ПКТ-18 *“Послідовність: альтернативні методи”*.