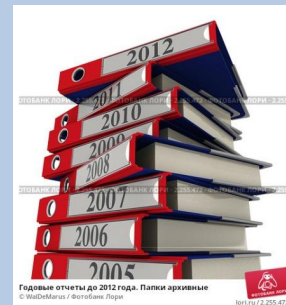


Тема 5. Сопоставимость отчетных данных и принцип последовательности: МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

Основные вопросы:

- Что делать при изменении учетной политики предприятия () и когда такие изменения допустимы?
- Что делать при изменении бухгалтерских расчетных оценок (результат профессионального суждения, например, СП ОС, метода начисления амортизации)?
- Что делать если в опубликованной отчетности прошлых периодов обнаружены серьезные ошибки и искажения?



Определение

- **Учетная политика ('accounting policy')** - это совокупность правил, руководств, конвенций, принципов и аналогичных норм, принятых и используемых компаниями для подготовки финансовой отчетности.

При выборе учетной политики организации исходят из:

- Специфики ведения бизнеса,
- Экономической конъюнктуры
- Практики работы.

Выбор учетной политики

- Если есть соответствующий стандарт или разъяснение, применяются он.

Например, когда вы учитываете оборудование, вам, очевидно, следует применить [МСФО \(IAS\) 16 «Основные средства»](#).

- Если же НЕТ конкретного стандарта или разъяснения, касающегося рассматриваемой операции, необходимо прибегнуть к профессиональному суждению или разработать свою собственную политику, но с осторожностью, поскольку политика должна обеспечивать как можно более надежную и уместную информацию.
- *В качестве примера можно привести [учет произведений искусства](#): такой учет не рассматривается конкретными стандартами, и во многих случаях бухгалтеру необходимо разработать свою собственную учетную политику.*

Выбор учетной политики

!!!! Показатели финансовой отчетности должны быть сопоставимы не только между собой в ретроспективе, но и с аналогичными показателями финансовой отчетности других организаций.

!!!! Пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность оценить финансовое положение организации, тенденции ее перспективного развития. Это возможно только **при последовательном применении единых правил учет, методов оценки при подготовке финансовой отчетности.**

!!!! Любые изменения в учетной политике должны в обязательном порядке раскрываться в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности..

- При формировании учетной политики организации должны исходить из тех принципов учета, методов оценки, которые предписываются стандартами.....

Последовательность учетной политики

- Учетная политика для сходных статей, операций, событий и условий должна применяться **последовательно**.
- Исключением могут быть только те статьи, в отношении которых стандартом предусмотрено применение другой учетной политики.
- Пример. *Организация владеет несколькими зданиями - объектами основных средств. Одно из зданий предназначено для сдачи в операционную аренду....".*

Изменения в учетной политике

Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение:

- (a) Требуется каким-либо МСФО; или
- (b) Приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств предприятия.

- **Не являются изменениями в учетной политике:**

- (a) применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сущности от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место;
- (b) применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными.

Виды изменения учетной политики и способы их отражения

Показатель	Изменения учетной политики	
	обязательные	добровольные
Причина изменения УП	Изменения стандартов	Компания нашла способ более достоверного раскрытия фин. положения или фин. рез.

Необходимо отразить в примечаниях

При применении нового стандарта или интерпретации

- название стандарта или интерпретации;
 - если применимо, то информацию о соответствии изменения переходным положениям с описанием этих положений;
- сущность изменений;
- если применимо, то описание переходных положений, которые могут повлиять на будущие периоды;
- величину корректировки (для текущего и представленных предшествующих периодов);
- величину корректировки для периодов, предшествующих представленным в сравнительной информации;
- если применимо, то указание обстоятельств, препятствующих использованию ретроспективного подхода, а также описание характера и даты изменения.

В случае добровольных изменений учётной политики

- причины, по которым использование новой учётной политики приводит к надёжному и уместному представлению информации;
- сущность изменений;
- величину исправлений (для текущего периода и представленных в отчетности предшествующих периодов);
- величину исправлений для периодов, предшествующих периодам, представленным в сравнительной информации;
- указание обстоятельств (если применимо), препятствующих использованию ретроспективного подхода.

- IAS 8 описывает два возможных способа отражения изменений в учетной политике:
 - ретроспективный;
 - перспективный.

Ретроспективное применение учетной политики

- Ретроспективное применение учетной политики - это применение вновь принятой учетной политики к операциям, событиям и условиям так, как если бы она применялась всегда.
- Ретроспективное применение учетной политики предусматривает обязанность корректировки и приведения в сопоставимый вид **всех входящих сальдо** по каждому затронутому компоненту капитала и **сводных показателей** за отчетный и все предыдущие периоды.
- Если применение новой учетной политики невозможно ретроспективно, то она применяется **с наиболее раннего возможного периода перспективно.**

Пример ретроспективного применения

- Организация А, зарегистрированная три года назад, с 2017 года вносит изменения в положения учетной политики: 1) по методу оценки материалов при их выбытии и 2) способу начисления амортизации основных средств. Данные изменения являются для организации существенными, следовательно, ретроспективное применение учетной политики обязательно.
- Комментарий:
- В результате такого применения учетной политики необходимо произвести пересчет стоимости израсходованных за последние три года материалов и начисленной за этот же период амортизации основных средств.

Оценка материалов организации при их списании за 2014-2016 годы

Год	Способ 1		Способ 2		Отклонение расхода материалов, тыс. руб.
	расход, тыс. руб.	остаток материалов на конец года, тыс. руб.	расход, тыс. руб.	остаток материалов на конец года, тыс. руб.	
		руб.		руб.	
2014	5 000	800	5 150	650	+150
2015	5 500	900	5 620	780	+120
2016	6 200	700	6 340	560	+140

Амортизация основных средств организации за 2014-2016 годы

Год	Способ 1		Способ 2		Отклонение суммы амортизации , тыс. руб.
	сумма амортизации , тыс. руб.	остаточная стоимость на конец года, тыс. руб.	сумма амортизации , тыс. руб.	остаточная стоимость на конец года, тыс. руб.	
		руб.		руб.	
2014	1000	19 000	1904	18 096	+904
2015	1000	18 000	1810	16 286	+810
2016	1000	17 000	1714	14 572	+714

Корректировка показателей организации в результате ретроспективного применения новой учетной политики

Показатель	Сумма корректировки, тыс. руб.		
	2014	2015	2016
Материальные затраты организации	+150	+120	+140
Амортизация основных средств	+904	+810	+714
Нераспределенная прибыль (кумулятивный эффект)	-1054	-1984	-2838

Не осуществимо ретроспективное применение в том случае, если

- не оказывается возможным определить соответствующее кумулятивное воздействие на суммы этого периода как во входящем, так и в исходящем балансе.

Перспективное применение изменения учетной политики

это применение новой учетной политики в
отношении операций, событий и условий
после даты ее изменения.

Раскрытие информации об изменениях в учетной политике в финансовой отчетности

При обязательном изменении учетной политики организации должны единовременно раскрывать следующую информацию:

- *наименование стандарта или толкования, на основании которых была изменена учетная политика;*
- *период, с которого были применены изменения, в соответствии с переходными положениями стандарта, и подтверждение соответствия переходным положениям;*
- *описание условий изменения учетной политики;*
- *переходные положения, которые могут оказать влияние в будущих отчетных периодах;*
- *суммы корректировок по отчетному и предшествующим периодам по каждой линейной статье и при необходимости по базовой и разведенной прибыли на акцию;*
- *описание условий, в результате которых невозможно ретроспективное изменение.*

В последующих отчетных периодах повтор раскрытия информации не требуется.

Раскрытие информации об изменениях в учетной политике в финансовой отчетности

При добровольном изменении учетной политики организации
должны единожды раскрывать следующую информацию:

- причины, которые обусловили принятие новой учетной политики;
- описание условий изменения учетной политики;
- суммы корректировок по отчетному и предшествующим периодам по каждой линейной статье и при необходимости по базовой и разводненной прибыли на акцию;
- описание условий, в результате которых невозможно ретроспективное изменение.

В последующих отчетных периодах повтор раскрытия информации не требуется.

Разница между учетной политикой и бухгалтерской оценкой.

	Учетная политика	Бухгалтерская оценка
Что это?	Принципы / основа оценки	Суммы / расчеты, основанные на профессиональном суждении
Примеры	Переход от оценки по первоначальной стоимости к оценке по справедливой стоимости	Изменение размера резерва на основе справедливой стоимости
Бухгалтерский учет	Ретроспективно	Перспективно

Изменения в бухгалтерских оценках

- **Изменение в расчетных оценках** - это корректировка балансовой стоимости актива, обязательства, срока полезного использования актива, которая определяется исходя из оценки их состояния и будущих экономических выгод или обязанностей.
- **Оценка может быть необходима для:**
 - безнадёжной дебиторской задолженности;
 - пересмотра предполагаемой чистой стоимости реализации запасов;
 - пересмотра справедливой стоимости основных средств, нематериальных активов, финансовых активов или обязательств;
 - пересмотра срока полезного использования основных средств и нематериальных активов;
 - пересмотра размера обязательств по гарантийному обслуживанию.
- Изменение в расчетных оценках проводится в случаях, когда меняются условия, на которых основывалась предыдущая оценка, появляется новая информация или накопленный опыт работы.

Примеры изменений в бухгалтерских оценках:

- изменение в оценке сомнительных долгов;
- изменение сроков полезной службы амортизируемых активов;
- изменение метода амортизации;
- изменение оценки устаревания запасов.

Перспективное применение изменений в расчетных оценках

- **Перспективное применение изменений в расчетных оценках** - это признание влияния изменения в расчетной оценке за отчетный и будущие отчетные периоды, на которые окажет влияние изменение.
- Оно может затронуть только отчетный период. В этом случае корректировке подлежит прибыль или убыток только отчетного периода.
- Если изменение воздействует на показатели не только отчетного, но и последующих периодов, то корректировке подлежат показатели всех затронутых периодов.

Пример.

1) У организации на балансе числится дебиторская задолженность в сумме 600 тыс. руб. Есть достоверная информация, что дебитор не является платежеспособным и может объявить процедуру банкротства. Такую задолженность следует признать в убытке за отчетный период. На последующие отчетные периоды и предшествующие изменению периоды корректировка влияние не оказывает.

Ошибки

- - это пропуски или искажения в финансовой отчетности за один или более отчетных периодов, возникающие в результате не использования или ненадлежащего использования достоверной информации:
- *і. которая имелась в наличии на момент утверждения к выпуску финансовой отчетности;*
- *іі. которую можно было получить и учесть в ходе подготовки и составления финансовой отчетности.*

Ошибки

- **Причины возникновения:** математические просчеты, искажение информации, намеренный обман, невнимательность и т.п.
- **Если ошибки обнаружены в текущем периоде,** то они подлежат исправлению до того, как финансовая отчетность будет утверждена и представлена пользователям.
- **Если существенные ошибки обнаружены в последующих периодах,** то они должны быть исправлены ретроспективно в первой финансовой отчетности, которая будет выпущена после обнаружения ошибок.
- **Существенные ошибки** - искажение информации настолько, что это может повлиять на принятие экономического решения пользователями.

В этом случае необходимо сделать **ретроспективный пересчет.**

Ниже представлены примеры информации, существенность которой не зависит от объемов раскрываемой информации

- i. операции со связанными сторонами;
- ii. операции или корректировки, которые могут изменить прибыль на убыток, и наоборот;
- iii. операции или корректировки, в результате которых не может быть достигнуто желаемое соотношение чистых оборотных активов и чистых краткосрочных обязательств и наоборот;
- iv. операции или корректировки, в результате которых не достигнуты прогнозы аналитиков;
- v. операции или корректировки, в результате которых меняются показатели доходности и складывающиеся тренды;
- vi. операции или корректировки, в результате которых происходят существенные изменения в показателях сегмента или части бизнеса, которая считается важной составляющей деятельности и рентабельности компании в целом;
- vii. операции или корректировки, в результате которых пересматриваются кредитные договоренности и другие договорные отношения;
- viii. операции или корректировки, в результате которых увеличивается размер компенсационных выплат руководству;
- ix. изменение законодательных и нормативных актов;
- x. несоблюдение законодательных и нормативных актов;
- xi. штрафы, предъявленные компании;
- xii. судебные разбирательства;
- xiii. ухудшение отношений с ключевыми поставщиками, клиентами или сотрудниками;
- xiv. зависимость от определенного поставщика, клиента или сотрудника;

Правила ретроспективного пересчета ошибок

Ретроспективный пересчет - это исправление признанной ошибки и представление информации в финансовой отчетности так, как если бы такая ошибка не была допущена в предшествующих периодах.

Ретроспективный пересчет предусматривает:

- 1)
- 2)

- Существенные ошибки, допущенные за наиболее ранние периоды, могут быть исправлены путем пересчета всех сопоставимых сумм, затронутых допущенной ошибкой. Ошибки, которые были допущены в течение длительного периода времени, например с начала работы организации, исправляются путем пересчета входящего сальдо.

- *Пример. Организация представляет финансовую отчетность с показателями за последние два года: 2009 - 2010 гг. При этом обнаружена бухгалтерская ошибка, которая была допущена за 2009 г.*

Проверь себя!!

- **1. Специальные принципы, основные допущения, правила и процедуры, применяемые при представлении финансовой отчетности – это определение:**
 - *учетных оценок;*
 -  *учетной политики;*
 - *перспективного применения.*

2. Такое применение новой учетной политики в отношении операций, прочих событий и условий, как будто новая политика проводилась всегда – это:

- 1. *ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности;*
- 2. *ретроспективное применение;*
- 3. *изменение учетной оценки.*

3. Ретроспективное применение новой учетной политики в отчетности за некоторый период неосуществимо, если вы не можете определить влияние изменений на:

- бухгалтерский баланс на начало этого периода;
- бухгалтерский баланс на конец этого периода;
- бухгалтерский баланс и на начало, и на конец этого периода.

- **4. При обнаружении ошибки предыдущих периодов, допущенных вследствие искажения информации , следует исправить отчетность:**
 - 1 *только за тот период, когда была ошибка обнаружена;*
 - 2 *за самый ранний период, когда это возможно;*
 - 3 *только за будущие периоды.*

5. По своей природе пересмотр расчетной оценки предполагает:

- *профессиональное суждение, основанное на самой свежей из доступной информации*
- **исправление ошибки**
- *перспективное применение*
- **изменение учетной политики**

Вопросы по МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

1. При каких обстоятельствах IAS 8 допускает изменение учетной политики?
2. В чем принципиальное отличие в отражении в финансовой отчетности изменений учетной политики и изменений бухгалтерских оценок?
3. Как осуществляется выбор учетной политики в соответствии с МСФО?
4. В чем заключается последовательность применения учетной политики в соответствии с МСФО?
5. Что является изменением учетной политики в соответствии с МСФО?
6. Что не является изменением учетной политики в соответствии с МСФО?
7. В чем заключается ретроспективное применение изменений в учетной политике в соответствии с МСФО?
8. Что является изменением в расчетных бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО?
9. Что является ошибкой при составлении финансовой отчетности в соответствии с МСФО?