

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 має на меті покращання доречності та достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання та зіставності такої фінансової звітності в часі, а також 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 попередніх періодів.
- 4 Податкові наслідки виправлень помилок попередніх періодів та ретроспективних коригувань, зроблених з метою застосування змін в облікових політиках, обліковуються та розкриваються відповідно до МСБО 12 “Податки на прибуток”.

Визначення

- 5 Терміни, які використовуються у цьому Стандарті, мають такі значення:

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

Облікові оцінки - це грошові суми у фінансовій звітності, які мають невизначеність оцінки.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це Стандарти та Тлумачення, видані Радою 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

Суттєвий – термін визначений у пункті 7 МСБО 1 та використовується в цьому Стандарті з таким самим значенням.

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:

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

Такі помилки можуть бути помилками у математичних підрахунках, помилками у застосуванні облікових політик, 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.

¹ Визначення МСФЗ змінені після зміни назв, введених переглянутою Конституцією Фонду МСФЗ у 2010 році.

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

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 визначити;
- б) ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагає припущень про те, яким був би 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 мали бути визнаними, оціненими або розкритими; та
 - іі) була наявною, коли фінансову звітність за той попередній період затвердили до випуску.

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

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

6 [Вилучено]

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 наводять 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, щоб досягти особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання.
- 9 МСФЗ супроводжуються керівництвом, щоб допомогти суб'єктам господарювання під час застосування цих вимог. В усіх таких керівництвах зазначається, чи є вони невід'ємною частиною МСФЗ. Керівництво, яке є невід'ємною частиною МСФЗ, обов'язкове для виконання. Керівництво, яке не є невід'ємною 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:
 - і) подає достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
 - іі) відображає економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише

- юридичну форму;
 - iii) є нейтральною, тобто вільною від упереджень;
 - iv) є об'єктивною; та
 - v) є повною в усіх суттєвих аспектах.
- 11 При формуванні судження, згаданого в пункті 10, управлінський персонал має посилається 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; та
 - б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у *Концептуальній основі фінансової звітності (Концептуальній основі)*.²
- 12 При формуванні судження, згаданого в пункті 10, управлінський персонал має враховувати найостанніші положення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які використовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів бухгалтерського обліку, іншу літературу з бухгалтерського обліку та прийняті галузеві практики, тією мірою, якою вони не суперечать джерелам у пункті 11.

Послідовність облікових політик

- 13 Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій та умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких різні 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 має змінити облікову політику, лише якщо зміна:
- а) вимагається МСФЗ; або
 - б) призводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та більш доречну 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, 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 пункті 14.
- 16 Не вважається змінами в облікових політиках:
- а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; та
 - б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.
- 17 Первісне застосування політики для переоцінки активів відповідно до МСБО 16 “Основні засоби” або МСБО 38 “Нематеріальні активи” є зміною в обліковій політиці, яку слід розглядати як переоцінку відповідно до МСБО 16 або МСБО 38, а не відповідно до цього Стандарту.
- 18 Пункти 19-31 не застосовуються до зміни в обліковій політиці, описаній у пункті 17.

Застосування змін в облікових політиках

- 19 З урахуванням пункту 23:

² Пункт 54Е пояснює, як цю вимогу змінено для залишків за рахунками тарифного регулювання.

- а) суб'єкт господарювання має обліковувати зміну в обліковій політиці, яка є наслідком первісного застосування МСФЗ, відповідно до конкретних положень перехідного періоду, якщо вони є в такому МСФЗ; та
 - б) якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику після первісного застосування МСФЗ, який не містить конкретних положень перехідного періоду, застосовних до такої зміни або змін в обліковій політиці добровільно, то він застосовує зміну ретроспективно.
- 20 Цей Стандарт передбачає, що більш раннє застосування МСФЗ не є добровільною зміною в обліковій політиці.
- 21 Якщо немає МСФЗ, який застосовується конкретно до операції, іншої події або умови, управлінський персонал може згідно з пунктом 12 застосовувати облікову політику з найостанніших положень інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які використовують подібну концептуальну основу 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 З урахуванням пункту 23, якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно згідно з пунктом 19 а) або б), суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компонента власного капіталу за найбільш ранній попередній поданий період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний попередній поданий період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди.

Обмеження ретроспективного застосування

- 23 Якщо ретроспективне застосування вимагається пунктом 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 найбільш раннього 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 початок поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має коригувати порівняльну інформацію, щоб 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 найбільш раннього попереднього поданого періоду. Як правило, робиться коригування нерозподіленого прибутку. Проте можна коригувати інший компонент власного капіталу (наприклад, з метою відповідності до МСФЗ). Будь-яку інформацію про попередні періоди, таку як історичні узагальнення фінансових даних за минулі періоди, також, наскільки це можливо, 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 пункту 25 суб'єкт господарювання застосовує нову політику перспективно з початку найбільш раннього 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. Пункти 50-53 надають керівництво для випадків, коли неможливо застосовувати

нову облікову політику до одного або кількох попередніх періодів.

Розкриття інформації

- 28 Якщо первісне 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 застосовується);
 - 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
 - іі) 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 пункт 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 більш доречну інформацію;
 - в) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та
 - іі) 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 нові МСФЗ, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- а) цей факт; та

- 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 первісного застосування.

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

- а) назву нового МСФЗ;
- б) характер наступної зміни або змін в обліковій політиці;
- в) дату, з якої вимагається застосування МСФЗ;
- г) дату, на яку він планує вперше застосувати МСФЗ; та
- г) або:
 - і) аналіз впливу, який, за очікуванням, таке первісне 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.

Облікові оцінки

- 32 Облікова політика може вимагати оцінювати статті фінансової звітності у спосіб, що передбачає невизначеність оцінки, тобто облікова політика може вимагати, щоб такі статті оцінювалися в грошових сумах, які не піддаються безпосередньому спостереженню й натомість мають оцінюватись наближено. У такому випадку суб'єкт господарювання розробляє облікову оцінку для досягнення мети, визначеної обліковою політикою. Розробка облікових оцінок передбачає застосування суджень або припущень на основі самої останньої наявної достовірної інформації. Прикладами облікових оцінок є:
- а) резерв під збитки для очікуваних кредитних збитків під час застосування МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
 - б) чиста вартість реалізації одиниці запасів під час застосування МСБО 2 “Запаси”;
 - в) справедлива вартість активу або зобов'язання під час застосування МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”;
 - г) амортизаційні витрати для об'єкта основних засобів під час застосування МСБО 16; та
 - г) забезпечення для гарантійних зобов'язань під час застосування МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”.
- 32А Суб'єкт господарювання застосовує методи оцінювання та вхідні дані для розроблення облікової оцінки. Методи оцінювання включають методи наближеного оцінювання (наприклад, методи, які застосовуються для оцінки резерву під збитки для очікуваних кредитних збитків під час застосування МСФЗ 9) та методи вартісного оцінювання (наприклад, методи, які застосовуються для оцінки справедливої вартості активу або зобов'язання під час застосування МСФЗ 13).
- 32Б Термін “наближене оцінювання” у МСФЗ іноді стосується наближеного оцінювання, яке не є обліковою оцінкою як визначено у цьому Стандарті. Наприклад, це іноді стосується вхідних даних, які застосовуються для розроблення облікових оцінок.
- 33 Застосування обґрунтованих оцінок є важливою частиною складання фінансової звітності і не підриває її достовірності.

Зміни в облікових оцінках

- 34 У суб'єкта господарювання може виникнути потреба змінити облікову оцінку, якщо відбуваються зміни в обставинах, на основі яких здійснювалася така облікова оцінка, або внаслідок нової інформації, нових розробок чи більшого досвіду. За своїм характером зміна в обліковій оцінці не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилок.
- 34А Впливом зміни у вхідних даних або зміни у методі оцінювання на облікову оцінку є зміни в облікових оцінках, якщо вони не є наслідком виправлення помилок попередніх періодів.

- 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.

Застосування змін в облікових оцінках

- 36 Вплив зміни облікової оцінки, крім зміни, до якої застосовується пункт 37, визнають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток:
- а) у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період; або
 - б) у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.
- 37 Якщо 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 ця зміна застосовується до операцій, інших подій або умов з дати такої зміни. 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 у резерві під збитки для очікуваних кредитних збитків впливає на прибуток або збиток лише поточного періоду, а тому визнається у цьому поточному періоді. Однак зміна у наближено оціненому строку корисного використання активу, що амортизується, або втіленої в ньому очікуваної моделі споживання майбутніх економічних вигід впливає на витрати на амортизацію за поточний період та за кожний майбутній період протягом строку корисного використання активу, що залишився. В обох випадках вплив зміни, пов'язаної з поточним періодом, визнається як дохід або витрати у цьому поточному періоді. Якщо є вплив на майбутні періоди, то це визнається як дохід або витрати у 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 оцінити такий вплив.
- 40 Якщо інформацію про розмір впливу на майбутні періоди не розкрито у зв'язку з неможливістю його 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 попередніх періодів виправляють у порівняльній інформації, поданій у фінансовій звітності за такий подальший період (див. пункти 42-47).
- 42 З урахуванням пункту 43, суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попередніх періодів ретроспективно в першому комплекті фінансової звітності, затвердженій 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 найбільш ранній з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до найбільш раннього 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 для найбільш раннього періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування (який може бути поточним періодом).
- 45 Якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив помилки за всі попередні періоди, суб'єкт господарювання перераховує порівняльну інформацію для виправлення помилки перспективно з найбільш ранньої 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 історичні 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 пункту 45 перераховує порівняльну інформацію перспективно з найбільш ранньої можливої дати. Тому він нехтує тією частиною кумулятивного перерахування активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати. Пункти 50-53 надають керівництво для випадків, коли неможливо виправити помилку за один або кілька попередніх періодів.
- 48 Виправлення помилок відрізняються від змін в облікових оцінках. Облікові оцінки за своїм характером є приблизними значеннями, які можуть потребувати зміни, коли стає відома додаткова інформація. Наприклад, прибуток або збиток, визнаний як кінцевий результат непередбаченої події, не є виправленням помилки.

Розкриття інформації про помилки попередніх періодів

- 49 Застосовуючи пункт 42, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- а) характер помилки попереднього періоду;
 - б) суму виправлення за кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) кожної статті фінансового звіту, на яку вона впливає; та
 - ii) базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо до суб'єкта господарювання застосовується МСБО 33;
 - в) суму виправлення на початок найбільш раннього з поданих попередніх періодів; та
 - 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 для 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 пунктів 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 наближені оцінки під час застосування облікової політики до елементів фінансової звітності, які визнано або розкрито щодо операцій, інших подій або умов. Наближене оцінювання є за

своєю суттю суб'єктивним, і наближені оцінки можна розробляти після звітного періоду. Розробка наближених 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 наближених оцінок, пов'язаних з попередніми періодами, залишається такою самою як і щодо наближених оцінок, зроблених у поточному періоді, а саме щодо наближеної 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 відрізнити 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 наявною, коли фінансова звітність за попередній період була затверджена до випуску.

Для деяких типів наближених оцінок (наприклад, оцінка справедливої вартості, яка використовує суттєві закриті вхідні дані), неможливо розрізнити такі типи інформації. Якщо ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагатиме суттєвої оцінки, щодо якої неможливо розрізнити такі типи інформації, неможливо ретроспективно застосувати нову облікову політику або виправити помилку попереднього періоду.

- 53 Не слід використовувати судження заднім числом ні при здійсненні припущень щодо того, якими були наміри управлінського персоналу в попередньому періоді, ні при наближеному оцінюванні 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 оцінки часто потрібні під час зміни порівняльної інформації, відображеної за попередні періоди, не звільняє від достовірного коригування або виправлення порівняльної інформації.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 54 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, що починаються 1 січня 2005 року або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періоду, що розпочався до 1 січня 2005 року, він розкриває інформацію про цей факт.
- 54А [Вилучено]
- 54Б [Вилучено]
- 54В МСФЗ 13 "*Оцінка справедливої вартості*", випущений у травні 2011 року, змінив пункт 52. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 54Г [Вилучено]
- 54Г МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*", випущений у липні 2014 року, змінив пункт 53 та вилучив пункти 54А, 54Б, 54Г. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 54Д Документ "*Зміни у посиланнях на Концептуальну основу в Стандартах МСФЗ*", випущений у 2018 р., змінив пункт 6 та 11 б). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2020 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється, якщо одночасно суб'єкт господарювання також застосовує всі інші зміни, внесені "*Змінами у посиланнях на Концептуальну основу в Стандартах МСФЗ*". Суб'єкт господарювання застосовує зміни до пунктів 6 та 11б) ретроспективно відповідно до цього Стандарту. Однак, якщо суб'єкт господарювання визначить, що ретроспективне застосування неможливе або призведе до надмірних витрат або зусиль, він застосовує зміни до пунктів 6 та 11 б) з посиланням на пункти 23–28 цього Стандарту. Якщо ретроспективне застосування будь-якої зміни зі "*Змін у посиланнях на Концептуальну основу в Стандартах МСФЗ*" призводить до надмірних витрат або зусиль, суб'єкт господарювання, застосовуючи пункти 23–28 цього стандарту, читає будь-яке посилання, крім як в останньому реченні пункту 27 посилання на "неможливе", оскільки це "призводить до надмірних витрат або зусиль", а будь-яке посилання на "можливе" – як "можливе без зайвих витрат чи зусиль".

- 54Е Якщо суб'єкт господарювання не застосовує МСФЗ 14 *“Відстрочені рахунки тарифного регулювання”*, то він, застосовуючи пункт 11 б) до залишків за рахунками тарифного регулювання, продовжує посилається на (та розглядає можливість застосування) визначення, критерії визнання та концепції оцінки, викладені у *Концептуальній основі фінансової звітності*³ замість викладених у *Концептуальній основі*. Залишок за рахунком тарифного регулювання є залишком за будь-яким рахунком витрат (або доходу), який не визнається як актив або зобов'язання відповідно до інших застосовуваних Стандартів МСФЗ, але включений, або очікується, що буде включеним, регулятором тарифів при встановленні тарифу (тарифів), які можуть бути виставлені клієнтам. Регулятором тарифів є уповноважений орган, який за статутом чи нормативно-правовими актами має право встановлювати тарифи або діапазон тарифів, які є обов'язковими для суб'єкта господарювання. Регулятором тарифів може бути третя сторона або сторона, пов'язана із суб'єктом господарювання, в тому числі власний керівний орган суб'єкта господарювання, якщо такий орган вимагається за статутом чи нормативно-правовими актами для встановлення тарифів як в інтересах споживачів, так і для забезпечення загальної фінансової життєздатності суб'єкта господарювання.
- 54Є Документ *“Визначення суттєвого (Зміни до МСБО 1 та МСБО 8)”*, випущений у жовтні 2018 року, змінив пункт 7 МСБО 1 та пункт 5 МСБО 8, вилучив пункт 6 МСБО 8. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно для річних періодів, які починаються 1 січня 2020 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває інформацію про цей факт.
- 54Ж Документ *“Визначення облікових оцінок”*, випущений у лютому 2021 року, змінив пункти 5, 32, 34, 38 і 48 та додав пункти 32А, 32В та 34А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних звітних періодів, які починаються 1 січня 2023 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до змін в облікових оцінках та змін в облікових політиках, які відбуваються на початку першого річного звітного періоду, в якому він застосовує ці зміни, або пізніше.

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:
- ПКТ-2 *“Послідовність: капіталізація витрат на позики”*; та
 - ПКТ-18 *“Послідовність: альтернативні методи”*.

³ Посилання стосується *“Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності”*, прийнятої Радою МСБО у 2001р.

[Примітка редактора: Витяг з *“Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності”* КМСБО, прийнятої Радою у 2001 р., розміщений на сторінці МСБО 8 вебсайту Фонду у розділі *“Supporting Implementation”* під назвою *“Supporting Implementation by IFRS Standard”*.]