

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для коммерческих предприятий 6**

**«УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА,
ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»**

| Содержание | № пунктов |
|--|------------------|
| Общие положения..... | 1-3 |
| Определения..... | 4-5 |
| Выбор и применение учетной политики | 6-11 |
| Изменения в учетной политике | 12-21 |
| Изменения в бухгалтерских оценках..... | 22-28 |
| Ошибки..... | 29-37 |
| Раскрытие информации | 38-43 |
| Практическая невозможность ретроспективного пересчета..... | 44-48 |
| Дата вступления в силу..... | 49 |

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Цель национального стандарта финансовой отчетности «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» состоит в том, чтобы определить порядок:

- выбора и применения учетной политики;
- учета изменений учетной политики, а также раскрытия информации об изменениях в учетной политике;
- изменений в бухгалтерских оценках;
- исправления ошибок прошлых отчетных периодов.

2. Стандарт планирует улучшить качество финансовой отчетности предприятия в отношении уместности, надежности и сопоставимости этой финансовой отчетности во времени и с финансовой отчетностью других предприятий.

3. Налоговые последствия исправления ошибок предыдущих периодов и ретроспективных корректировок, сделанных в целях применения изменений в учетной политике, учитываются и раскрываются в соответствии с национальным стандартом «Налоги на прибыль».

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Учетная политика - это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для составления и представления финансовой отчетности.

Изменения в бухгалтерской оценке – связаны с появлением новой информации или развитием событий и поэтому не являются исправлением ошибок, а представляют собой корректировки балансовой стоимости актива или обязательства, или суммы периодического потребления актива, которые возникают в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами.

Существенность - пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание могут быть определяющим фактором.

Ошибки предыдущих периодов – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая:

а) имела в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску; и

б) могла обоснованно ожидаться быть полученной и рассмотренной в ходе составления и представления этой финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательности или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

Ретроспективное применение заключается в применении новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда в прошлом.

Ретроспективный пересчет – это корректировка признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода не имела места никогда.

Практически невозможно - применение какого-либо требования представляется практически невозможным, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это. Для определенных предшествующих периодов практически невозможно ретроспективно применить изменение в учетной политике или ретроспективно произвести пересчет для корректировки ошибки, если:

а) эффект ретроспективного применения или ретроспективного пересчета не может быть определен;

б) ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует допущений о том, каковы были намерения руководства в том периоде; или

в) ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует значительных расчетных оценок, и невозможно объективно идентифицировать информацию об этих оценках.

Перспективное применение изменения в учетной политике и признания влияния изменения в бухгалтерских оценках - это:

а) применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую поменялась политика; и

б) признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением.

5. Оценка того, могут ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенными, требует рассмотрения характеристик этих пользователей. Предполагается, что пользователи должны иметь достаточные знания в области бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желание изучать информацию с должным старанием.

ВЫБОР И ПРИМЕНЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

6. Когда конкретный стандарт применяется к операции, прочему событию или условию, учетная политика или ее положения, применяемые к этой статье, должны быть определены путем применения данного стандарта.

7. Учетная политика может не применяться, если эффект от ее применения несущественен. Однако является неприемлемым в целях представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств предприятия определенным образом допускать несущественные отклонения от стандартов или оставлять такие отступления неисправленными.

8. В отсутствие конкретного стандарта, применимого к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая:

а) уместна для пользователей при принятии экономических решений; и

б) надежна в том, что финансовая отчетность:

достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;

отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;

является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;

является консервативной; и

является полной во всех существенных отношениях.

9. При выборе учетной политики на основе собственного суждения руководство должно обращаться и рассматривать применимость следующих источников в нисходящем порядке:

а) требования и указания стандартов, затрагивающих аналогичные и связанные вопросы;

б) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, представленные в Концепции.

10. Предприятие должно выбрать и применять последовательно учетную политику для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только стандарт специально не требует или разрешает деление статей по категориям, для которых могут подходить разные учетные политики. Если стандарт требует или допускает такое деление по категориям, то для каждой такой категории следует выбрать соответствующую учетную политику и применять ее последовательно.

11. Одна и та же учетная политика, применяемая последовательно в течение каждого периода и от одного периода к следующему, позволит пользователям финансовой отчетности иметь возможность сравнивать финансовые отчеты предприятия разных периодов с тем, чтобы определить тенденции изменения его финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств.

ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ

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

а) требуется каким-либо национальным стандартом; или

б) 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.

13. Следующие действия не являются изменениями в учетной политике:

применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сущности от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место; и

применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или не были существенными.

14. Когда предприятие меняет учетную политику при первоначальном применении национальных стандартов финансовой отчетности, которые не предписывают специфических переходных положений, применяемых к такому изменению или добровольно меняет учетную политику, оно должно применять изменение ретроспективно.

15. В отсутствие конкретного стандарта, которые применяются к операции, прочему событию или условию, руководство может применять

самые последние нормативные документы уполномоченных органов, устанавливающих стандарты, которые используют схожую концепцию для разработки стандартов финансовой отчетности.

16. Если, следуя изменению такого нормативного документа, предприятие решает изменить учетную политику, такое изменение учитывается и раскрывается ретроспективно.

17. За исключением, предписанным пунктом 18, когда изменения в учетной политике применяются ретроспективно, предприятие должно скорректировать начальное сальдо каждого затронутого данным изменением компонента собственного капитала за самый ранний из представленных периодов и другие сравнительные данные, раскрытые за каждый из представленных предыдущих периодов, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

18. Изменение в учетной политике должно применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда практически невозможно определить влияние, относящееся к определенному периоду, или кумулятивное влияние изменения.

19. Когда практически невозможно определить кумулятивное влияние на начало текущего периода от применения новой учетной политики ко всем предыдущим периодам, предприятие должно скорректировать сравнительную информацию для того, чтобы применить перспективно новую учетную политику с самой ранней даты, с которой применение будет практически осуществимо.

20. Когда предприятие применяет новую учетную политику ретроспективно, оно применяет ее к сравнительной информации за предыдущие периоды на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо. Ретроспективное применение к предыдущему периоду практически невозможно, если только определение кумулятивного влияния на суммы в отчете о финансовом положении как на начало, так и на конец периода не является практически осуществимым. Сумма корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным в финансовой отчетности, относится на начальное сальдо каждого затронутого изменением компонента собственного капитала в самом раннем из представленных периодов. Обычно корректируется нераспределенная прибыль. Однако корректировка может относиться и на иной компонент собственного капитала (например, для соответствия требованиям стандарта). Любая другая информация о предыдущих периодах, такая как сводки финансовой информации за предыдущие периоды, также корректируется на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо.

21. Когда ретроспективное применение предприятием новой учетной политики практически невозможно, так как оно не может определить кумулятивный эффект применения учетной политики на все предыдущие периоды, предприятие применяет новую учетную политику перспективно с начала самого раннего периода, с которого применение будет практически

осуществимо. Таким образом, предприятие не учитывает часть кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала, возникающую до этой даты. Изменение учетной политики разрешено, даже если перспективное применение политики для любого из предыдущих периодов практически невозможно.

ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ

22. В результате неопределенностей, свойственных хозяйственной деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть оценены точно, а могут быть лишь оценены на основании расчета. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой свежей, доступной и надежной информации. Например, могут требоваться расчетные оценки:

- а) безнадежных долгов;
- б) устаревания запасов;
- в) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
- г) сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах; и
- д) гарантийных обязательств.

23. Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью составления финансовой отчетности и не снижает степени ее надежности.

24. Расчетная оценка может требовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей природе пересмотр расчетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является корректировкой ошибки.

25. Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, оно учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.

26. Влияние изменения бухгалтерской оценки должно быть признано перспективно посредством включения в прибыль или убыток:

- а) периода, когда изменение имело место, если оно влияет только на данный период; или
- б) периода, когда изменение имело место, и будущих периодов, если оно влияет как на этот, так и на будущие периоды.

27. В той степени, в какой изменения в бухгалтерских оценках служат причиной изменений в активах и обязательствах или имеют отношение к статье собственного капитала, изменения в бухгалтерских оценках должны признаваться путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи капитала в периоде изменения.

28. Перспективное признание влияния изменения бухгалтерской оценки означает, что изменение применяется к операциям, прочим событиям и

условиям с даты изменения в расчетной оценке. Изменение в бухгалтерской оценке может влиять только на прибыль или убыток текущего периода или текущего и будущих периодов. Например, изменение расчетной оценки суммы безнадежных долгов влияет на прибыль или убыток только текущего периода, и поэтому признается в текущем периоде. Однако изменение расчетного срока полезного использования или предполагаемой схемы потребления экономических выгод, заключенных в амортизируемом активе влияет на расходы на амортизацию в текущем периоде и в каждом будущем периоде оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях результат изменения, относящийся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Влияние изменения на будущие периоды, если таковое имеется, признается как доход или расход в этих будущих периодах.

ОШИБКИ

29. Ошибки могут возникнуть при признании, оценке, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности.

30. Финансовая отчетность не соответствует национальным стандартам, если она содержит существенные или несущественные ошибки, совершенные с целью достижения определенного представления финансового положения предприятия, финансовых результатов или движения денежных средств. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде, корректируются до утверждения финансовой отчетности к выпуску. Однако иногда существенные ошибки остаются необнаруженными до следующих периодов, и тогда ошибки предыдущих периодов корректируются в сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности за такой последующий период.

31. Предприятие должно ретроспективно корректировать существенные ошибки предыдущих периодов в первом пакете финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения посредством:

а) пересчета сравнительных данных за представленный предыдущий период(ы), в котором была допущена ошибка; или

б) если ошибка была допущена до самого раннего из представленных периодов, то пересчета начального сальдо активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных периодов.

32. Ошибка предыдущего периода должна корректироваться посредством ретроспективного пересчета, за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить влияние, относящееся к определенному периоду, или кумулятивное влияние ошибки.

33. Когда практически невозможно определить влияние ошибки, относящейся к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более представленных периодов, предприятие должно пересчитать начальное сальдо активов, обязательств и собственного капитала за самый

ранний период, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим (этот период может быть текущим).

34. Когда практически невозможно определить кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды по состоянию на начало текущего периода, предприятие должно пересчитать сравнительную информацию для того, чтобы перспективно скорректировать ошибку с самой ранней даты, с которой это будет практически осуществимо.

35. Корректировка ошибки предыдущего периода не включается в прибыль или убыток за период, в котором была обнаружена ошибка. Любая представленная информация о предыдущих периодах, включая исторические сводки финансовой информации, пересчитывается на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо.

36. Когда практически невозможно определить сумму ошибки (например, ошибка в применении учетной политики) за все предыдущие периоды, предприятие должно пересчитать сравнительную информацию перспективно с самой ранней даты, с которой это практически осуществимо. Таким образом, предприятие не учитывает часть кумулятивного пересчета активов, обязательств и собственного капитала, возникающую до этой даты.

37. Следует различать корректировки ошибок и изменения в расчетных оценках. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Например, прочий доход или убыток, признанный как результат исхода условного факта хозяйственной деятельности, не является корректировкой ошибки.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

38. Если первоначальное применение стандарта оказывает влияние на текущий или предыдущий период, а также если добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий период или предыдущий, то предприятие должно раскрывать следующую информацию:

а) название такого применяемого стандарта;

б) характер изменения в учетной политике;

в) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо, для каждой затронутой статьи финансовой отчетности;

г) если ретроспективное применение практически невозможно для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента применялось изменение в учетной политике.

39. Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

40. Предприятие должно раскрыть характер и сумму изменений в бухгалтерских оценках, оказывающих влияние в текущем периоде, или тех, которые, как ожидается, окажут влияние в будущих периодах, за исключением случаев раскрытия влияния на будущие периоды, когда практически невозможно оценить это влияние.

41. Если величина влияния на будущие периоды не раскрывается, так как оценка не является практически осуществимой, то предприятие должно раскрыть этот факт.

42. В случае исправления ошибок предприятие должно раскрыть следующую информацию:

а) характер ошибки предыдущего периода;

б) сумму корректировки каждого из предыдущих представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо, для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности;

в) сумму корректировки на начало самого раннего периода из представленных;

г) если ретроспективный пересчет практически невозможен для определенного предыдущего периода, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

43. Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

ПРАКТИЧЕСКАЯ НЕВОЗМОЖНОСТЬ РЕТРОСПЕКТИВНОГО ПЕРЕСЧЕТА

44. В некоторых условиях практически невозможно произвести корректировку сравнительной информации за один или более предыдущих периодов для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, информация не была собрана в предыдущий период(ы) таким образом, чтобы было возможно ретроспективное применение новой учетной политики или ретроспективный пересчет для корректировки ошибки предыдущего периода, и восстановление информации может быть практически невозможно.

45. Часто бывает нужно сделать расчетные оценки при применении учетной политики к признанным или раскрытым элементам финансовой отчетности относительно операций, прочих событий или условий. Процесс расчетной оценки по своей природе является субъективным, и такие оценки могут изменяться после отчетной даты. Осуществление расчетных оценок потенциально более затруднительно при ретроспективном применении учетной политики или ретроспективном пересчете для корректировки ошибки предыдущего периода из-за более длительного периода времени, возможно, прошедшего после затрагиваемой операции, прочего события или условия. Однако цель расчетных оценок, которые относятся к предыдущим

периодам, остается такой же, что и для расчетных оценок текущего периода, то есть отражение в расчетной оценке обстоятельств, которые существовали на момент возникновения операции, прочего события или условия.

46. Таким образом, ретроспективное применение новой учетной политики или корректировка ошибки предыдущего периода требует отличать информацию:

а) которая обеспечивает доказательство условий, существовавших на дату, на которую операция, прочее событие или условие имели место; и

б) была бы в наличии, когда финансовая отчетность за тот период была утверждена к выпуску, от другой информации.

47. Для определенного вида расчетных оценок (например, оценка справедливой стоимости, не основанная на наблюдаемой цене или наблюдаемых переменных) практически невозможно провести различие между этими видами информации. Если ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требуют проведения существенной расчетной оценки, для которой невозможно провести различие между этими видами информации, то применение новой учетной политики или корректировка ошибки предыдущего периода ретроспективно являются практически невозможными.

48. Появившаяся позднее информация о прошлых событиях не должна использоваться при применении новой учетной политики к предыдущему периоду или корректировки суммы предыдущего периода для определения допущений о намерениях руководства в предыдущем периоде, или для оценочных расчетов признанных, оцененных или раскрытых в предыдущем периоде сумм.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

49. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности (IAS 2009) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» за исключением следующего:

некоторые пункты откорректированы для большей ясности;

исключены положения относительно изменения учетной политики при наличии переходных положений по применению стандартов впервые;

исключены отдельные раскрытия, связанные с изменением учетной политики при наличии переходных положений по применению стандартов впервые;

исключены положения относительно представления базовой и разводненной прибыли на акцию (данное требование предусмотрено в НСФО 1 в разделе «Отчет о совокупной прибыли»).