

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8

«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является установление критериев выбора и изменения учетной политики вместе с порядком учета и раскрытием информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и исправлениях ошибок. Настоящий стандарт призван улучшить уместность и надежность информации, содержащейся в финансовой отчетности организации, а также сопоставимость этой финансовой отчетности на протяжении времени и с финансовой отчетностью других организаций.
- 2 Требования к раскрытию информации об учетной политике, за исключением требований к раскрытию информации об изменениях в учетной политике, изложены в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Сфера применения

- 3 Настоящий стандарт должен применяться при выборе и применении учетной политики и учете изменений в учетной политике, изменений в бухгалтерских оценках и исправлений ошибок предыдущих периодов.
- 4 Налоговые эффекты от исправлений ошибок предыдущих периодов и ретроспективных корректировок, внесенных для применения изменений в учетной политике, учитываются и раскрываются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Определения

- 5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Учетная политика – конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Изменение в бухгалтерской оценке – корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или величины, отражающей потребление актива в периоде, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, следовательно, не являются исправлениями ошибок.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – стандарты и разъяснения, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО). Они состоят из:

 - (a) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS);
 - (b) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS);
 - (c) разъяснений КРМФО (IFRIC); и
 - (d) разъяснений ПКР (SIC)¹.

Существенность. Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной или искаженной информации, оцениваемых в контексте сопутствующих

¹ Определение термина МСФО было скорректировано после внесения изменений в наименования при пересмотре Конституции Фонда МСФО в 2010 году.

обстоятельств. Определяющим фактором может быть размер или характер статьи либо сочетание того и другого.

Ошибки предыдущих периодов – пропуски или искажения информации в финансовой отчетности организации за один или более предыдущих периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации,

- (a) которая была доступной в то время, когда финансовая отчетность за указанные периоды была одобрена к выпуску; и
- (b) можно было обоснованно ожидать, что указанная информация будет получена и учтена при подготовке и представлении данной финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, недосмотра 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 применялась всегда.

Ретроспективное исправление – корректировка признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущих периодов никогда не была допущена.

Практическая неосуществимость. Применение какого-либо требования считается практически неосуществимым, когда организация, приложив все разумные усилия для его применения, не может этого сделать. Для определенного предыдущего периода ретроспективное применение изменения в учетной политике или корректировка путем ретроспективного исправления ошибки являются практически неосуществимыми, если:

- (a) эффекты от ретроспективного применения или ретроспективного исправления не могут быть определены;
- (b) ретроспективное применение или ретроспективное исправление требуют допущений о том, каковы были бы намерения руководства в указанном периоде; или
- (c) ретроспективное применение или ретроспективное исправление требуют значительных количественных оценок и невозможно объективно отличить информацию об указанных оценках, которая:
 - (i) свидетельствует об обстоятельствах, существовавших на дату (даты), на которую (которые) эти суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты; и
 - (ii) была бы доступной в то время, когда финансовая отчетность за указанный предыдущий период была одобрена к выпуску, от другой информации.

Перспективное применение изменения в учетной политике и признания влияния изменения в бухгалтерских оценках – соответственно:

- (a) применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, с которой учетная политика изменена; и
- (b) признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых данным изменением.

- 6 Оценка того, могут ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей и, следовательно, быть существенными, требует рассмотрения характеристик таких пользователей. В пункте 25 *«Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»* указывается², что «предполагается, что пользователи должны обладать достаточными знаниями в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желанием изучать информацию с должным старанием». Поэтому оценку необходимо проводить с учетом обоснованных ожиданий в отношении того, какое влияние может быть оказано на принятие экономических решений пользователями с такими характеристиками.

² *«Концепция подготовки и представления финансовой отчетности»* КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил *«Концепцию»* на *«Концептуальные основы финансовой отчетности»*. Пункт 25 был заменен на Главу 3 в *«Концептуальных основах»*.

Учетная политика

Выбор и применение учетной политики

- 7 В том случае, когда какой-либо МСФО применяется к операции, прочему событию или условию, учетная политика или ее положения, применяемые к этому объекту учета, должны быть определены путем применения данного МСФО.
- 8 МСФО устанавливают учетную политику, которая, по заключению Совета по МСФО, приводит к формированию финансовой отчетности, содержащей уместную и надежную информацию об операциях, прочих событиях и условиях, к которым данная учетная политика применяется. Применение указанной учетной политики не является обязательным в тех случаях, когда эффект от ее применения является несущественным. Однако неправильно допускать несущественные отступления от МСФО или оставлять такие отступления неисправленными, с тем чтобы достичь определенного представления финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации.
- 9 МСФО сопровождаются руководством, помогающим организациям применять требования данных стандартов. В таком руководстве указывается, является ли оно неотъемлемой частью МСФО. Руководство, являющееся неотъемлемой частью МСФО, обязательно к применению. Руководство, не являющееся неотъемлемой частью МСФО, не содержит требований к финансовой отчетности.
- 10 В случае отсутствия какого-либо МСФО, специально применимого к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение при разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая:
- (a) уместна для пользователей при принятии ими экономических решений; и
 - (b) надежна в том смысле, что информация в финансовой отчетности:
 - (i) правдиво представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации;
 - (ii) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;
 - (iii) является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;
 - (iv) соответствует осмотрительности; и
 - (v) является полной во всех существенных отношениях.
- 11 При вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство должно обращаться к следующим источникам и рассматривать их применимость в порядке очередности по убыванию:
- (a) требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы; и
 - (b) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, содержащиеся в *Концепции*³.
- 12 При вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство также может рассматривать самые последние официальные материалы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожие концептуальные основы для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую отраслевую практику в части, не противоречащей источникам, указанным в пункте 11.

Последовательность учетной политики

- 13 Организация должна выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только какой-либо МСФО специально не требует или не разрешает деление статей по категориям, для которых может быть уместна разная учетная политика. Если какой-либо МСФО требует или допускает такое деление по категориям, то для каждой такой категории следует выбрать соответствующую учетную политику и применять ее последовательно.

Изменения в учетной политике

- 14 Организация должна вносить изменения в учетную политику, только если данное изменение:

³ В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

- (a) требуется каким-либо МСФО; или
- (b) приведет к тому, что финансовая отчетность будет содержать надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или денежные потоки организации.
- 15 Пользователям финансовой отчетности необходимо иметь возможность сравнивать финансовую отчетность организации на протяжении времени, с тем чтобы определить тенденции изменения ее финансового положения, финансовых результатов и денежных потоков. Таким образом, одна и та же учетная политика применяется в течение каждого периода и от одного периода к следующему, за исключением случаев, когда изменение в учетной политике отвечает одному из критериев, указанных в пункте 14.
- 16 Не является изменениями в учетной политике следующее:
- (a) применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сути от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место; и
- (b) применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными.
- 17 Первоначальное применение политики по переоценке активов согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» является изменением в учетной политике, которое должно рассматриваться как переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, а не в соответствии с настоящим стандартом.
- 18 Пункты 19–31 не применяются к изменению в учетной политике, описанному в пункте 17.

Применение изменений в учетной политике

- 19 За исключением случаев, описанных в пункте 23:
- (a) организация должна учитывать изменение в учетной политике, возникающее в результате первоначального применения какого-либо МСФО в соответствии со специальными переходными положениями, при их наличии, в данном МСФО; и
- (b) в том случае, когда организация меняет учетную политику при первоначальном применении какого-либо МСФО, который не содержит специальных переходных положений, применимых к данному изменению, или добровольно меняет учетную политику, она должна применять данное изменение ретроспективно.
- 20 Для целей настоящего стандарта досрочное применение какого-либо МСФО не является добровольным изменением в учетной политике.
- 21 В отсутствие какого-либо МСФО, специально применимого к операции, прочему событию или условию, руководство может, в соответствии с пунктом 12, применить учетную политику, основываясь на самых последних официальных материалах других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожие концептуальные основы для разработки стандартов бухгалтерского учета. Если, следуя изменению в указанных официальных материалах, организация решает изменить учетную политику, данное изменение учитывается и раскрывается как добровольное изменение в учетной политике.

Ретроспективное применение

- 22 За исключением случаев, описанных в пункте 23, при ретроспективном применении изменения в учетной политике в соответствии с пунктами 19(a) или (b) организация должна скорректировать остаток на начало периода каждого затронутого данным изменением компонента собственного капитала для самого раннего из представленных предыдущих периодов, а также других сравнительных данных, раскрытых за каждый из представленных предыдущих периодов, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Ограничения на ретроспективное применение

- 23 В том случае, когда ретроспективное применение требуется пунктами 19(a) или (b), изменение в учетной политике должно применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить влияние данного изменения применительно к определенному периоду либо кумулятивное влияние данного изменения.

- 24 В том случае, когда практически неосуществимо определить влияние изменения в учетной политике применительно к определенному периоду на сравнительную информацию за один или более из представленных предыдущих периодов, организация должна применять новую учетную политику к балансовой стоимости активов и обязательств по состоянию на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение практически осуществимо и который может являться текущим периодом, и сделать соответствующую корректировку остатка на начало периода каждого затронутого изменением компонента собственного капитала для данного периода.
- 25 В том случае, когда практически неосуществимо определить на начало текущего периода кумулятивное влияние от применения новой учетной политики ко всем предыдущим периодам, организация должна скорректировать сравнительную информацию для того, чтобы применить новую учетную политику перспективно с самой ранней даты, с которой применение практически осуществимо.
- 26 В том случае, когда организация применяет новую учетную политику ретроспективно, она применяет данную учетную политику к сравнительной информации за предыдущие периоды на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо. Ретроспективное применение по отношению к предыдущему периоду считается практически неосуществимым, если определение кумулятивного влияния на суммы в отчете о финансовом положении как на начало, так и на конец периода не является практически осуществимым. Сумма соответствующей корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным в финансовой отчетности, относится на остаток на начало периода каждого затронутого изменением компонента собственного капитала самого раннего из представленных предыдущих периодов. Обычно корректируется нераспределенная прибыль. Однако корректировка может относиться и на иной компонент собственного капитала (например, для соответствия какому-либо МСФО). Любая другая информация о предыдущих периодах, такая как обобщенные финансовые данные за прошлые периоды, также корректируется на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо.
- 27 В том случае, когда ретроспективное применение организацией новой учетной политики практически неосуществимо в связи с тем, что она не может определить кумулятивное влияние применения данной политики на все предыдущие периоды, организация, в соответствии с пунктом 25, применяет новую учетную политику перспективно с начала самого раннего периода, для которого применение практически осуществимо. Таким образом, организация не учитывает возникшую до этой даты часть кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала. Изменение учетной политики разрешено, даже если перспективное применение данной политики для любого из предыдущих периодов практически неосуществимо. Пункты 50–53 содержат руководство относительно того, когда применение новой учетной политики к одному или более предыдущим периодам является практически неосуществимым.

Раскрытие информации

- 28 Если первоначальное применение какого-либо МСФО оказывает влияние на текущий или любой предыдущий периоды, оказывало бы влияние, но сумму корректировки практически неосуществимо определить, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, организация должна раскрыть:
- (a) название данного МСФО;
 - (b) в тех случаях, когда это применимо, тот факт, что изменения в учетной политике проводятся в соответствии с переходными положениями указанного МСФО;
 - (c) характер изменения в учетной политике;
 - (d) в тех случаях, когда это применимо, описание переходных положений;
 - (e) в тех случаях, когда это применимо, переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды;
 - (f) для текущего и для каждого из представленных предыдущих периодов, насколько это практически осуществимо, сумму корректировки:
 - (i) для каждой затронутой статьи финансовой отчетности; и
 - (ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» применяется к организации;
 - (g) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, насколько это практически осуществимо; и

- (h) обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное применение, требуемое пунктами 19(a) или (b), практически неосуществимо для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, и описание того, как и с какого момента применялось данное изменение в учетной политике.

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

- 29 Если добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий или любой предыдущий периоды, оказывало бы влияние на данный период, но сумму корректировки практически неосуществимо определить, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, организация должна раскрыть:

- (a) характер изменения в учетной политике;
- (b) причины, по которым применение новой учетной политики обеспечивает надежную и более уместную информацию;
- (c) для текущего и для каждого из представленных предыдущих периодов, насколько это практически осуществимо, сумму корректировки:
- (i) для каждой затронутой статьи финансовой отчетности; и
- (ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 применяется к организации;
- (d) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, насколько это практически осуществимо; и
- (e) обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное применение практически неосуществимо для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, и описание того, как и с какого момента применялось данное изменение в учетной политике.

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

- 30 В том случае, когда организация не применяет новый МСФО, который был выпущен, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть:

- (a) данный факт; и
- (b) известную или обоснованно оцениваемую информацию, уместную для оценки возможного влияния применения нового МСФО на финансовую отчетность организации в периоде первоначального применения.

- 31 В соответствии с пунктом 30 организация рассматривает раскрытие следующей информации:

- (a) название нового МСФО;
- (b) характер предстоящего изменения или изменений в учетной политике;
- (c) дата, начиная с которой требуется применение данного МСФО;
- (d) дата, по состоянию на которую организация планирует первоначальное применение данного МСФО; и
- (e) одно из двух:
- (i) обсуждение ожидаемого влияния первоначального применения данного МСФО на финансовую отчетность организации; или
- (ii) если такое влияние неизвестно или не может быть обоснованно оценено, заявление о данном факте.

Изменения в бухгалтерских оценках

- 32 В результате неопределенностей, присущих хозяйственной деятельности, по многим статьям учета финансовой отчетности может быть получена не точная, а лишь расчетная оценка. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой последней доступной надежной информации. Например, могут требоваться расчетные оценки:

- (a) безнадежных долгов;

- (b) устаревания запасов;
 - (c) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
 - (d) сроков полезного использования или ожидаемых особенностей потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах; и
 - (e) гарантийных обязательств.
- 33 Использование обоснованных расчетных оценок является неотъемлемой частью подготовки финансовой отчетности и не снижает ее надежность.
- 34 Расчетная оценка может требовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей сути пересмотр расчетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.
- 35 Изменение в применяемой базе оценки является изменением в учетной политике, а не изменением в бухгалтерской оценке. Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, данное изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.
- 36 **Влияние изменения в бухгалтерской оценке, отличное от изменения, к которому применяется пункт 37, должно быть признано перспективно посредством включения в состав прибыли или убытка в:**
- (a) **периоде, когда изменение имело место, если изменение влияет только на данный период; или**
 - (b) **периоде, когда изменение имело место, и будущих периодах, если изменение влияет как на данный, так и на будущие периоды.**
- 37 **В той мере, в какой изменения в бухгалтерских оценках приводят к изменениям в активах и обязательствах или имеют отношение к какой-либо статье собственного капитала, изменения в бухгалтерских оценках должны быть признаны путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи собственного капитала в периоде изменения.**
- 38 Перспективное признание влияния изменения в бухгалтерской оценке означает, что данное изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты изменения в расчетной оценке. Изменение в бухгалтерской оценке может повлиять только на прибыль или убыток текущего периода или на прибыль или убыток текущего и будущих периодов. Например, изменение в расчетной оценке суммы безнадежных долгов влияет только на прибыль или убыток текущего периода и поэтому признается в текущем периоде. Однако изменение расчетного срока полезного использования или предполагаемых особенностей потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемом активе, влияет на расходы по амортизации в текущем периоде и в каждом будущем периоде в течение оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях влияние изменения, относящееся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Влияние изменения на будущие периоды, при его наличии, признается как доход или расход в этих будущих периодах.

Раскрытие информации

- 39 Организация должна раскрыть характер и сумму изменения в бухгалтерской оценке, которая оказывает влияние в текущем периоде, или, как ожидается, окажет влияние в будущих периодах, за исключением раскрытия информации о влиянии на будущие периоды, когда практически неосуществимо оценить данное влияние.
- 40 Если величина влияния на будущие периоды не раскрывается в связи с тем, что оценка не является практически осуществимой, то организация должна раскрыть данный факт.

Ошибки

- 41 Ошибки могут возникать в отношении признания, оценки, представления или раскрытия элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если она содержит существенные ошибки либо несущественные ошибки, которые совершены умышленно с целью достижения определенного представления финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде, исправляются до одобрения финансовой отчетности к выпуску. Однако иногда существенные ошибки остаются необнаруженными до наступления последующего периода, и тогда такие ошибки

предыдущих периодов исправляются путем пересчета сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности за данный последующий период (см. пункты 42–47).

- 42** За исключением случаев, описанных в пункте 43, организация должна ретроспективно исправить существенные ошибки предыдущих периодов после их обнаружения в первом комплекте финансовой отчетности, одобренной к выпуску, посредством:
- (a) пересчета сравнительных данных за представленный предыдущий период (периоды), в котором (которых) была допущена ошибка; или
 - (b) пересчета остатков на начало периода активов, обязательств и собственного капитала для самого раннего из представленных предыдущих периодов, если ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных предыдущих периодов.

Ограничения на ретроспективное исправление

- 43** Ошибка предыдущих периодов должна быть исправлена путем ретроспективного исправления, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить влияние ошибки применительно к определенному периоду или кумулятивное влияние данной ошибки.
- 44** В том случае, когда практически неосуществимо определить влияние ошибки применительно к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более из представленных предыдущих периодов, организация должна пересчитать остатки на начало периода активов, обязательств и собственного капитала для самого раннего периода, в отношении которого ретроспективное исправление практически осуществимо (который может быть текущим периодом).
- 45** В том случае, когда практически неосуществимо определить на начало текущего периода кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды, организация должна пересчитать сравнительную информацию, с тем чтобы исправить ошибку перспективно с самой ранней даты, с которой это практически осуществимо.
- 46** Корректировка ошибки предыдущих периодов не включается в состав прибыли или убытка за период, в котором была обнаружена данная ошибка. Любая представленная информация о предыдущих периодах, включая обобщенные финансовые данные за прошлые периоды, пересчитывается на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо.
- 47** В том случае, когда практически неосуществимо определить сумму ошибки (например, ошибка в применении учетной политики) за все предыдущие периоды, организация, в соответствии с пунктом 45, пересчитывает сравнительную информацию перспективно с самой ранней даты, с которой это практически осуществимо. Таким образом, организация не учитывает возникшую до этой даты часть кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала. Если исправление ошибки одного или более предыдущих периодов практически неосуществимо, следует руководствоваться пунктами 50–53.
- 48** Исправления ошибок отличаются от изменений в бухгалтерских оценках. Бухгалтерские оценки по своей сути являются приближенными значениями, для которых может потребоваться пересмотр по мере поступления дополнительной информации. Например, прибыль или убыток, признанные в результате исхода условного факта хозяйственной жизни, не являются исправлением ошибки.

Раскрытие информации об ошибках предыдущих периодов

- 49** При применении пункта 42 организация должна раскрыть следующее:
- (a) характер ошибки предыдущих периодов;
 - (b) для каждого из представленных предыдущих периодов, насколько это практически осуществимо, сумму корректировки:
 - (i) для каждой затронутой статьи финансовой отчетности; и
 - (ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 применяется к организации;
 - (c) сумму корректировки на начало самого раннего из представленных предыдущих периодов; и
 - (d) обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное исправление практически неосуществимо для определенного предыдущего периода, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

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

Практическая неосуществимость в отношении ретроспективного применения и ретроспективного исправления

- 50 В некоторых обстоятельствах практически неосуществимо произвести корректировку сравнительной информации за один или более предыдущих периодов для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, данные не могли быть собраны в предыдущем периоде (предыдущих периодах) таким образом, чтобы было возможно ретроспективное применение новой учетной политики (включая ее перспективное применение к предыдущим периодам для целей пунктов 51–53) или ретроспективное исправление путем корректировки ошибки предыдущих периодов, и восстановление данной информации может быть практически неосуществимо.
- 51 При применении учетной политики к элементам финансовой отчетности, признанным или раскрытым в отношении операций, прочих событий или условий, часто бывает необходимо выполнять расчетные оценки. Расчетная оценка по своей сути является субъективной величиной, и расчетные оценки могут быть получены после отчетного периода. Выполнение расчетных оценок потенциально более затруднительно при ретроспективном применении учетной политики или ретроспективном исправлении для корректировки ошибки предыдущих периодов в связи с более длительным периодом времени, которое могло пройти с момента возникновения соответствующей операции, прочего события или условия. Однако цель расчетных оценок, относящихся к предыдущим периодам, остается такой же, что и для расчетных оценок, выполненных в текущем периоде, а именно отражение в расчетной оценке обстоятельств, которые существовали на момент возникновения операции, прочего события или условия.
- 52 Таким образом, ретроспективное применение новой учетной политики или исправление ошибки предыдущих периодов требуют отличать информацию, которая:
- (a) подтверждает обстоятельства, существовавшие на дату (даты) возникновения операции, прочего события или условия; и
 - (b) была бы доступной в то время, когда финансовая отчетность за указанный предыдущий период была одобрена к выпуску,
- от другой информации. Для некоторых видов расчетных оценок (например, оценка по справедливой стоимости, для которой используются значительные ненаблюдаемые исходные данные) практически неосуществимо провести различие между этими видами информации. Если ретроспективное применение или ретроспективное исправление требуют проведения существенной расчетной оценки, для которой невозможно различить эти два вида информации, то применение новой учетной политики или исправление ошибки предыдущих периодов ретроспективно практически неосуществимо.
- 53 Появившаяся позднее информация не должна использоваться при применении новой учетной политики или исправлении ошибок в отношении предыдущего периода для определения допущений о том, каковы могли бы быть намерения руководства в предыдущем периоде, или при определении сумм, признанных, оцененных или раскрытых в предыдущем периоде. Например, в том случае, когда организация исправляет ошибку предыдущих периодов, допущенную при расчете величины ее обязательства перед работниками в отношении накопленных отпусков по болезни в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», она не принимает в расчет информацию о сезоне необычно сильного гриппа, имевшего место в следующем периоде, которая стала известна после того, как финансовая отчетность за данный предыдущий период была одобрена к выпуску. Тот факт, что при внесении изменений в сравнительную информацию, представленную за предыдущие периоды, часто требуются существенные расчетные оценки, не препятствует надежным корректировкам или исправлениям сравнительной информации.

Дата вступления в силу

- 54 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть данный факт.
- 54A *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]*

54B [Удален]

54C МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 52. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

54D [Удален]

54E МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», выпущенным в июле 2014 года, внесены изменения в пункт 53 и удалены пункты 54А, 54В и 54D. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.

Прекращение действия других документов

55 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», пересмотренный в 1993 году.

56 Настоящий стандарт заменяет собой следующие разъяснения:

- (a) Разъяснение ПКР (SIC) - 2 «Последовательность – капитализация затрат по заимствованиям»; и
- (b) Разъяснение ПКР (SIC) - 18 «Последовательность – альтернативные методы».