

Тема 19. ОБЛІКОВІ ПОЛІТИКИ ТА ОЦІНКИ. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК ПОПЕРЕДНІХ ЗВІТНИХ ПЕРІОДІВ

Поняття облікової політики та облікової оцінки. Підходи до відображення в обліку змін облікових політик та оцінок. Розкриття у примітках.

Види помилок. Порядок виправлення помилок. Розкриття інформації про помилки попередніх звітних періодів.

- 19.1. Облікові політики, зміни в бухгалтерських оцінках та помилки
- 19.2. Облік витрат на позики
- 19.3. Облік державних грантів

19.1.МСБО 8 «ОБЛІКОВІ ПОЛІТИКИ, ЗМІНИ В БУХГАЛТЕРСЬКИХ ОЦІНКАХ ТА ПОМИЛКИ»

	Облікові політики	Бухгалтерські оцінки	Помилки
Визначення	<p>Облікова політика – це конкретні принципи, основи, умови, правила практики, прийняті компанією для підготовки подання фінансової звітності.</p>	<p>Зміни в бухгалтерських оцінках – корегування балансової вартості активів чи зобов'язань унаслідок перегляду їхнього поточного статусу й очікуваних майбутніх вигод/ заборгованостей. Оцінка підлягає переглядові в результаті:</p> <ul style="list-style-type: none"> – зміни обставин, на яких вона ґрунтувалася; – появи нової інформації, нового досвіду чи наступних подій. 	<p>Помилки, допущені в попередні періоди, – це пропуски у фінансовій звітності невірної наведеної в ній дані за один або кілька попередніх періодів унаслідок ігнорування або неправильного використання надійної інформації, що:</p> <ul style="list-style-type: none"> – була в наявності; – повинна була бути отримана на момент затвердження фінансової звітності за попередні періоди до публікації.
Особливості	<p>Вибір застосування</p> <p>При виборі та застосуванні облікових політик необхідно керуватися відповідними стандартами й інтерпретаціями, з урахуванням роз'яснень по їх застосуванню, випущених Радою по МСФЗ. Під час відсутності конкретних Стандартів та інтерпретацій керівництво самостійно розробляє облікову політику та забезпечує застосування таким чином, щоб інформація, що подається у фінансовій звітності, була <i>дочесною надійною</i>. При цьому керівництво повинно врахувати:</p> <ul style="list-style-type: none"> – стандарти й інтерпретації, що регулюють аналогічні чи пов'язані операції; – визначення, критерії визнання концепції оцінки, викладені в <i>Принципах підготовки складання фінансової звітності</i>; – постанови інших органів стандартизації обліку, що керуються аналогічними концептуальними принципами; – прийняті галузеві підходи (практики). <p>Послідовність застосування облікових політик</p> <p>Облікові політики повинні послідовно застосовуватися до аналогічних статей, за винятком випадків, якщо Стандарт чи інтерпретація вимагає/ дозволяє провадити категоризацію статей.</p>	<p>Багато елементів, як визнанню фінансової звітності, оцінюються з відомою часткою припущення. Дебторська заборгованість оцінюється з урахуванням корегування на безнадійну сумнівну заборгованість; Запаси оцінюються за найменшою з величин: собівартістю або чистою реалізаційною вартістю, але з урахуванням можливого старіння; Амортизація необоротних активів здійснюється на підставі припущень про термін їхнього корисного служби та способи споживання зосереджених у них економічних вигод.</p>	<p>Приклади:</p> <ul style="list-style-type: none"> – математичні помилки; – неправильне застосування облікових політик; – невірна інтерпретація фактів; – шахрайство; – неуважність.

<p>Підхід до обліку</p>	<p><i>Зміна облікової політики</i> Застосування облікової політики вперше до нових статей (або статей, що раніше були несуттєвими) не є зміною. Прикладом зміни облікової політики може бути перехід на модель оцінки основних засобів по переоціненій вартості там, де раніше застосовувалася модель оцінки по первісній вартості згідно з МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби». Протягом звітного періоду при переході до наступних періодів повинні застосовуватися ті самі облікові політики. Зміни припустимі тільки тоді, якщо це: – вимагається Стандартом або інтерпретацією; або – призведе до того, що у фінансовій звітності буде опублікована більш надійна і доречна інформація. У разі опублікування нового Стандарту, зміни облікових політик здійснюються відповідно до його перехідних положень. Якщо новий стандарт не містить перехідних положень або перегляд облікової політики здійснюється добровільно, то зміна застосовується <i>ретроспективно</i>.</p>	<p>Наслідки перегляду бухгалтерської оцінки визнаються <i>перспективно</i> (тобто включаються в прибуток/ збиток за поточний або (де необхідно) відповідний майбутній період). Зміна бухгалтерської оцінки, яка впливає на оцінку активів або зобов'язань, визнається шляхом корегування балансової вартості активу або зобов'язання. Кореспондуюче проведення здійснюється через звіт про прибуток і збитки за період, в якому відбулася зміна бухгалтерської оцінки.</p>	<p>Сотні помилки за попередній період виправляються <i>ретроспективно</i> в першому комплекті фінансової звітності, затвердженому до публікації після їхнього виявлення шляхом повторного представлення порівняльної інформації за попередній(і) період(и), представлений у звітності, протягом якого була допущена помилка. <i>Таким чином, звітність за поточний період представляється наче помилка була виправлена в тому звітному періоді, протягом якого вона була допущена. Однак, компанія не публікує заново фінансову звітність за попередній період.</i> Якщо помилка відбулася раніше попередніх періодів, представлених у звітності, то необхідно перерахувати вхідні залишки активів, зобов'язань власного капіталу для найбільш раннього з представлених періодів. <i>Якщо в доборення впливу помилки на порівняльну інформацію практично недоцільно, то вхідні залишки перераховуються, починаючи з того періоду, з якого це стає доцільно.</i></p>
<p>Розкриття інформації</p>	<p><i>Характер зміни в обліковій політиці</i> Для поточного і всього попереднього періодів, представлених у звітності, суму корегувань для кожного статистичного звітного року торкнулася зміна. Сума корегування, що відноситься до періодів, що передують тим, які представлені в звітності. Якщо ретроспективний перегляд звітності практично недоцільним, варто вказати: – обставини, що обумовили недоцільність; – опис того, яким чином та з якого періоду була врахована зміна облікової політики. Якщо зміна обумовлена прийняттям нового Стандарту або інтерпретації – вказати їхню назву. У випадку добровільної зміни облікової політики – пояснити, чому нова політика дозволяє зробити звітну інформацію більш доречною надійною</p>	<p>Характер і сума зміни бухгалтерської оцінки в поточному звітному періоді або очікувані майбутній періоді. Якщо вплив перегляду бухгалтерської оцінки в майбутній періоді спрогнозувати неможливо, то цей факт повинен бути зазначений</p>	<p>Характер помилки, допущеної в попередній період. Для кожного з представлених попередніх періодів необхідно показати суму корегування: – для кожного статистичного фінансової звітності, на яку вплинула помилка; – на початок самого раннього з представлених періодів. Якщо ретроспективне представлення практично недоцільне, необхідно вказати обставини, що обумовили недоцільність, і описати, яким чином з якого періоду помилка була виправлена</p>

Ретроспективне застосування

Ретроспекція означає застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов, наче ця політика застосовувалася завжди.

Вхідні залишки всіх компонентів власного капіталу, на які вплинула зміна, корегуються, починаючи з найбільш раннього з представлених у звітності періодів, а порівняльні показники переглядаються, наче нова політика застосовувалася завжди.

Якщо застосування нової облікової політики до попередніх періодів є недоцільною, МСФЗ (IAS) 8 дозволяє відображати зміну з найбільш раннього періоду, для якого це практично доцільно.

Приклад

Протягом 2005 року компанія «Citi» змінила облікову політику щодо обліку витрат на позики, безпосередньо пов'язані з придбанням незавершеного будівництва виробничої лабораторії. У попередні роки компанія «Citi» капіталізувала такі витрати. Тепер компанія вирішила відображати витрати на позики як витрати звітного періоду, а не капіталізувати їх. Керівництво вважає, що нова політика краща, оскільки призведе до більш прозорого відображення фінансових витрат і узгоджується з місцевою галузевою практикою, що робить звіти компанії більш порівнянними.

Компанія капіталізувала витрати на позики в 2004 році в сумі 5 000 грн. і 9 000 грн. протягом періодів до 2004. Усі витрати на позики, пов'язані з придбанням виробничої лабораторії, були капіталізовані.

В облікових регістрах компанії за 2005 рік відображений прибуток до сплати відсотків і податків на прибуток у сумі 50 000 грн. Витрати на відсотки в сумі 5 000 грн. відносяться винятково до 2005 року, а витрати на податок на прибуток за 2005 рік склали 11 250 грн.

Амортизація виробничої лабораторії не нараховувалася, оскільки вона ще не введена в експлуатацію.

Звіт про прибуток компанії за 2004 рік містить, зокрема, такі показники:

Прибуток до відсотків і податків на прибуток	41 000
Витрати на відсотки	-----
Прибуток до оподаткування	41 000
Податки на прибуток	10 250
Прибуток	30 750

Нерозподілений прибуток на початок 2004 року був 20 000 грн., а на кінець цього року склав 50 750 грн. Ставка податку на прибуток у 2004-2005 роках була 25%.

Компанія «Citi» має вкладений капітал на суму 50 000 грн. Інших статей власного капіталу, крім нерозподіленого прибутку, немає.

Завдання. Відобразити ретроспективне застосування зміни облікової політики щодо витрат на позики в звітності компанії «Citi».

19.2. МСБО 23 «ВИТРАТИ НА ПОЗИКИ»

Визначення

Витрати на позики	Кваліфіковані активи	Визнання	
		Основний підхід	Припустимий альтернативний підхід
Процентні і інші витрати, понесені компанією в зв'язку з одержанням позикових засобів. Вони можуть включати: Відсоток по банківських овердрафтах і короткострокових та довгострокових позичках; Амортизацію знижок або премій, пов'язаних з позичками;	<ul style="list-style-type: none"> це активи, що вимагають значного часу на доведення їх до або стану, придатного до використання по призначенню або реалізації. 	Витрати на позики повинні визнаватися як витрати того періоду, в якому вони зроблені.	Витрати на позики повинні визнаватися витратами того періоду, в якому вони зроблені, за винятком тих їхніх частин, що капіталізуються. Витрати по позиках, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або

Витрати на позики	Кваліфіковані активи	Визнання	
		Основний підхід	Припустимий альтернативний підхід
Амортизацію додаткових витрат, понесених у зв'язку з організацією одержання позички; Платежі відносно фінансового лізингу; Курсові різниці, що виникають у результаті позик в іноземній валюті, у тій мірі, у якій вони вважаються корегуванням витрат на виплату відсотків.	Наприклад: • запаси, що вимагають значного часу на доведення їх до товарного стану (наприклад, коньяк); • виробничі потужності; • електроенергетичні потужності; • інвестиційна власність		виробництва кваліфікованого активу, повинні капіталізуватися шляхом включення у вартість цього активу. Величина витрат по позиках, дозволена для капіталізації, повинна визначатися відповідно до МСБО (IAS) 23.

Капіталізація

Витрати на позики, дозволені для капіталізації	Витрати на позики, <i>безпосередньо пов'язані</i> з придбанням, будівництвом або виробництвом кваліфікованого активу, – це ті витрати по позиках, яких можна було б уникнути, якби не були зроблені витрати на відповідний актив. У випадку, якщо компанія <i>займає засоби виключно</i> для фінансування конкретного кваліфікованого активу, витрати по позиках, безпосередньо пов'язані з ним, можуть бути встановлені без ускладнень. Капіталізована сума повинна являти собою фактичні витрати по позиках, з урахуванням доходу, отриманого від тимчасового інвестування позикових засобів. Щодо може бути не просто визначити безпосередній зв'язок між активом і фінансуванням, якщо засоби запозичені в загальних цілях.
Ставка капіталізації	Сума витрат по позиках, дозволена для капіталізації, повинна визначатися шляхом застосування <i>ставки капіталізації</i> до витрат на відповідний актив. Ставка капіталізації – середньозважене значення витрат по позиках, стосовно до позик компанії, що залишаються непогашеними протягом періоду, за винятком позичок, отриманих спеціально для придбання кваліфікованого активу. Сума витрат по позиках, капіталізованих протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат по позиках, понесених протягом цього періоду.
Початок капіталізації	Капіталізація повинна починатися , коли: • виникли витрати по даному активу; • виникли витрати по позиках; • почалася робота, необхідна для підготовки активу для використання по призначенню або до продажу.
Призупинення капіталізації	Капіталізація повинна призупинитися протягом тривалих періодів, якщо активна діяльність по модифікації об'єкта переривається. Капіталізація звичайно не призупиняється : Протягом періоду, якщо здійснюється значна технічна й адміністративна робота; Якщо тимчасова затримка являє собою необхідну частину процесу підготовки активу для використання по призначенню або для продажу.
Припинення капіталізації	Капіталізація повинна припинитися , якщо завершено практично всі роботи, необхідні для підготовки кваліфікованого активу до використання по призначенню або продажу. Звичайно це відбувається, якщо завершено фізичне спорудження активу, незважаючи на те, що повсякденна адміністративна робота усе ще може продовжуватися та ще можуть залишатися незначні доробки (так як оформлення об'єкта відповідно до вимог покупця або користувача). Якщо спорудження кваліфікованого активу завершується по часткам, кожна частина може використовуватися в той час, як спорудження інших частин продовжується, капіталізація витрат по позиках повинна припинитися по завершенні, в основному, всієї роботи, необхідно для підготовки даної частини активу до використання по призначенню або до продажу

Розкриття інформації

Фінансова звітність повинна показувати:

- облікову політику, прийняту для витрат по позиках;
- суму витрат по позиках, капіталізовану протягом періоду;
- ставку капіталізації, використану для визначення величини витрат по позиках, прийнятних для капіталізації.

Приклад

Компанія «Т» займається будівництвом котеджів. Для забезпечення будівництва компанія взяла кредити в банку (грн.)

1.04.05 – 250000 грн. на термін 4 роки під 15% річних;

1.10.05 – 1000000 грн. на термін 1 рік під 20% річних

1.12.05 – овердрафт у розмірі 150000 грн. під 25% річних, не погашений станом на кінець року.

Крім цього, компанія придбала 02.01.05 р. на умовах фінансової оренди устаткування, процентний платіж за рік по якому склав 20000 грн., а вартість устаткування 160000 грн.

Загальні витрати по будівництву склали:

Січень – 800000 грн.

Квітень – 2300000 грн.

Жовтень – 560000 грн.

Грудень – 350000 грн.

Компанія використовує альтернативний спосіб обліку витрат по позиках.

Завдання. Розрахувати суму витрат по позиках, що повинні бути капіталізовані за станом на 31.12.05 р.

19.3.МСБО 20 «ОБЛІК ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ І РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДЕРЖАВНУ ДОПОМОГУ»

Сфера застосування

МСБО 20 розглядає питання:

- облік і розкриття інформації про державні гранти;
- розкриття інформації про інші форми державної допомоги.

Питання, не розглянуті стандартом

• облік державних грантів у фінансових звітах, що відображають вплив зміни цін або в додатковій інформації аналогічного характеру.

• пільги по податку на прибуток (напр., тимчасове звільнення від податку на прибуток, податкові пільги на інвестиції, пільги по прискореному нарахуванню амортизації, зниження ставок податку на прибуток).

- державна участь у власності компанії.

Визначення	<p><i>Держава</i> – це власне уряд, урядові установи й аналогічні органи, у тому числі місцеві, загальнодержавні або міжнародні.</p> <p><i>Державні гранти</i> – це допомога у формі передачі компаніям ресурсів в обмін на дотримання, у минулому або в майбутньому, визначених умов, пов'язаних з операційною діяльністю компанії (дотації, субвенції, премії).</p> <p><i>Гранти, що відносяться до активів</i>, – надаються на тій основній умові, що компанія-одержувач повинна купити, побудувати або придбати іншим засобом непоточні активи. Інші умови можуть обмежувати вид активів, їх місцезнаходження, а також терміни їхнього придбання або володіння.</p> <p><i>Гранти, що відносяться до доходу</i>, – це державні гранти, що не відносяться до активів.</p>
Критерії визнання	<p>Державні гранти не повинні визнаватися доти, поки не буде існувати обґрунтована впевненість, що:</p> <ul style="list-style-type: none"> – компанія буде відповідати умовам надання грантів; – гранти будуть отримані. <p>Одержання гранту саме по собі не є остаточним доказом того, що умови його надання виконані або будуть виконані.</p> <p>Грант враховується однаково, незалежно від того, чи отриманий він в грошовій формі чи у формі зменшення зобов'язання перед державою.</p>

Безповоротні позики	Позики, в ід погашення яких кредитор в імовляється при виконанні визначених умов. Безповоротна позика в ід держави враховується як державний грант, якщо об ірунтована впевненість у т ім, що компан ія виконає умови неповернення позики.
Негрошові державні гранти	Державний грант може бути у вид і передачі немонетарного активу: Наприклад, земельні або інші ресурси; У цьому випадку і грант і актив звичайно оцінюються за справедливою варт істю. МСБО 20 дозволяє враховувати негрошовий грант і актив по ном інальній вартості.
Державна допомога	Державна допомога – це д іуряду, спрямован і на забезпечення специфічних економічних вигод для компан ії або групи компан ії, що в ідпов ідають визначеним критер іям. <i>Виключення з визначення державних грант ів</i> 1. Форми державної допомоги, що не можуть бути об ірунтовано оцінені Приклади: безкоштовне надання технічних або маркетингових консультацій, надання гарант ії. 2. Операції, що не в ідр ізняються в ід звичайних торговельних операцій компан ії Приклади: продаж і, здійснен і в рамках програми державних закуп івель. Наявність вигоди може бути безперечною, але будь-які спроби в ідокремити торговельну діяльність в ід державної допомоги виявляться сп ірними. Значим ість вигоди для компан ії може бути така, що без розкриття інформації про характер, ступ інь і тривал ість допомоги, що здійснюється, ф інасов ізв іти можуть увести користувач ів в оману.
Безпроцентні позики або позики п ід низький в ісоток	форма державної допомоги, але вигоди не п іддаються вим іров і за допомогою застосування процентної ставки.
Розкриття інформації	об ікова політика, прийнята для державних грант ів, у тому числі методи представлення, прийнят і у ф інасов ій звітності; характер і розм ір державних грант ів, визнаних у ф інасов ій звітності, а також вказ івка інших форм урядової допомоги, в ід яких компан ія одержала пряму вигоду; невиконан і умови та інші умовні под ії, зв'язан і з державною допомогою, що була визнана.
Облік	Визнання грант ів як доход протягом пер іод ів, необх ідних для з іставлення іх з витратами як ів іні компенсу і, на систематичній основ і. Наприклад, державні гранти, що в ідносяться до: – актив ів, як і амортизуються – у пер іоди нарахування амортизації; – актив ів, як і не амортизуються – у пер іоди, коли виникли витрати по зв'язаним із грантами зобов'язанням. Облік по факт і одержання суперечить принципам нарахувань і тому може бути прийнятний тільки п ід час в ідсутності альтернативної бази обліку. Гранти не кредитуються прямо на рахунок кап італу. Компенсації вже понесених витрат або збитк ів, а також негайна ф інасова допомога, з якою не зв'язан і як і майбутні витрати, повинні визнаватися як доход у пер іод одержання, у т.ч. – як результат надзвичайних обставин (якщо це правом ірно)

Основні підходи до відображення в обліку

Метод кап італу	Метод доходу
<p>Аргументи на користь:</p> <ul style="list-style-type: none"> - інструменти ф інансування повинні в ідображатися в балансі; - оскільки повернення не передбачається, субсидії повинні кредитуватися безпосередньо на рахунок кап італу 	<p>Аргументи на користь:</p> <ul style="list-style-type: none"> - будучи надходженнями з джерел, не пов'язаних з акціонерами, субсидії не повинні кредитуватися на рахунок кап італу - урядові субсидії р ідко і доброд іїні істю, п ідприємства заробляють іх виконанням умов і зобов'язань, на яких субсидії надані

Метод капіталу	Метод доходу
- субсидії не зароблені, вони є формою стимулювання і як витрати з ними не зв'язані, тому їхній неправомірно визнавати в звіт про прибуток і збитки.	- субсидії варто співвідносити з витратами, що субсидії покликані компенсувати - оскільки субсидії є формою фінансової політики, їхній логічно відображати в звіт про прибуток і збитки за аналогією з податками.
Грант кредитується на капітал	Грант відноситься на доходи одного або декількох періодів

Представлення інформації про гранти

Гранти, що належать до активів	
Як доходи майбутнього періоду	Вирахування для одержання балансової вартості активу
враховується як дохід на систематичній і раціональній основі протягом терміну корисного використання активу.	дохід враховується протягом терміну корисного використання активу шляхом зменшення величини амортизації, що нараховується.
Повернення державних грантів	
Повернення грантів повинне враховуватися як перегляд бухгалтерської оцінки.	
Сума повернення віднімається з величини, що залишилася неамортизованою відстроченого надходження Перевищення повернення над залишковою вартістю надходження негайно списується на витрати періоду.	Сума повернення повинна враховуватися шляхом збільшення балансової вартості активу або зменшення залишку доходів майбутніх періодів Накопичена додаткова амортизація негайно списується на витрати періоду.
Гранти, що належать до доходу	
У звіт про прибуток і збитки гранти кредитується окремо, або в складі загальної статті, наприклад, «інші доходи»	У звіт про прибуток і збитки гранти віднімаються з відповідних витрат
Аргументи на користь: - недоцільно робити взаємозалік статей доходів і витрат; - відділення субсидій від витрат полегшує з'ясування з іншими витратами, на які не вплинув грант	Аргументи на користь: Витрати, імовірно, не були б понесені під час відсутності субсидій отже, представлення витрат без заліку субсидій може вводити в оману

Приклад

Компанії 2.01.05 р. була надана безповоротна позика державних органів під зобов'язання будівництва заводу по переробці сміття. Позика склала 2 млн. грн., а вартість заводу складає 10 млн. грн., строк корисного використання визначений 25 років, амортизація нараховується прямолінійним методом.

Завдання: Відобразити дану ситуацію в обліку компанії на кінець звітного року якщо її розглядати:

Як доходи майбутніх періодів або

Віднімати з вартості заводу

При використанні методу доходу і методу капіталу.