



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСС® 8 СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА, ПРОМЕНИ В СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ И ГРЕШКИ



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (МСС) 8 СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА, ПРОМЕНИ В СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ И ГРЕШКИ

ОБХВАТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки се прилага при подбора и прилагането на счетоводните политики и отразяването на промените в счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и коригирането на грешки от предходен период.

Таблица 1. Основни определения в МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки

Термин	Определение
Счетоводна политика	Конкретните принципи, изходни положения, конвенции, правила и практики, прилагани от предприятието при изготвянето и представяне на финансовите отчети.
Промяна в счетоводна приблизителна оценка	Корекция на балансовата стойност на даден актив или пасив, или сумата и периодичното потребление на даден актив, получена след оценка на сегашното състояние на и очакваните бъдещи изгоди и задължения, свързани с активите и пасивите. Промени в счетоводните приблизителни оценки настъпват в резултат на нова информация или ново развитие и в тази връзка не се третират като корекции на грешки.
Грешки от минал период	Пропуски или неточно представяне на финансовите отчети на предприятието за един или повече минали периоди, произтичащи от неизползване или неправилно използване на надеждна информация, която: (а) е била налична към момента, в който финансовите отчети за тези периоди са били утвърдени за публикуване; и (б) е могла, при полагането на разумни усилия, да бъде получена и взета предвид при изготвянето и представянето на тези финансови отчети. Тези грешки включват ефектите от математически грешки, грешки при прилагане на счетоводната политика, недоглеждане или неточно представяне на факти и измамите.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

В резултат на несигурността, присъща на бизнес дейностите, много позиции във финансовите отчети не могат да бъдат измерени с точност, а могат да бъдат оценени само **приблизително**. Приблизителните оценки се основават на най-актуалната надеждна информация.

Съществуват два вида **счетоводни промени**:

- Промяна в счетоводната приблизителна оценка
- Промяна в счетоводната политика

Основният счетоводен проблем е дали счетоводните промени трябва да се отчитат като корекции на отчетите за предходни периоди или промените трябва да засягат само текущи и бъдещи отчетни периоди.

Противно на това, което много хора вярват, счетоводната информация не винаги може да бъде измерена точно.

За да бъде представяна навреме за вземане на решения, счетоводната информация често трябва да се основава на прогнози за бъдещи събития.

Тези приблизителни оценки се основават на най-добрата професионална преценка, като се има предвид наличната към момента информация и може да се наложи да бъдат преразглеждани на по-късен етап.

Някои промени в счетоводната политика всъщност са просто промяна на формата на приблизително оценяване.

Ако една компания промени своя метод на амортизация, тя всъщност взема решение за промяна в очаквания модел на използване по отношение на този актив.

Промяна в метода на амортизация се счита за промяна на метода за приблизителна оценка и се нарича „промяна в счетоводната приблизителна оценка в резултат на промяна в счетоводната политика“.

Промените в счетоводните политики намаляват информационните характеристики за сравнимост и последователност.

Съпоставимостта позволява на потребителите да свържат счетоводната информация с еталон или стандарт, като например финансови отчети на друго предприятие или финансови данни от същото предприятие, но за друг период от време. Една счетоводна промяна може да затрудни сравняването на данни от един период с друг или от едно предприятие с тези от друго, като по този начин намалява съпоставимостта. Например, ако дадено предприятие премине от метода на линейната амортизация към метода на двойно намаляващата амортизация през 2015 г., разходите за амортизация за 2015 г. не са сравними с разходите за амортизация от предходни години, без да се знаят ефектите от промяната при отчитане на амортизацията.

Последователността означава дадено предприятие да прилага едни и същи методи за подобни транзакции и събития в различните отчетни периоди. Следователно промените в счетоводните политики и особено промените в използваните методи, биха влошили показателя за последователност на информацията.

Използването на разумни приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансови отчети и не намалява тяхната надеждност. Може да се наложи предприятието да промени счетоводната приблизителна оценка, ако настъпят промени в обстоятелствата, на които се основава счетоводната приблизителна оценка, или в резултат на нова информация, нови развития или натрупан опит. По своята същност промяната в счетоводната приблизителна оценка не се отнася до предходни периоди и не представлява корекция на грешка. Всяка промяна в прилаганата база за оценяване се третира като промяна в счетоводната политика, а не в счетоводната приблизителна оценка.

Признаването в бъдеще на ефекта от промяната в счетоводната приблизителна оценка означава, че промяната се прилага за сделки, други събития и условия, считано от датата на тази промяна. Една промяна на счетоводна приблизителна оценка може да засегне печалбата или загубата само за текущия период или не само за него, а и за бъдещи периоди.

Примери за позиции, за които често се правят промени в счетоводните приблизителни оценки, са:

- (1) Несъбрани вземания
- (2) Полезен живот на амортизируеми активи
- (3) Остатъчна стойност на амортизируеми активи
- (4) Задължения по гаранции
- (5) Количества на изчерпаеми минерални ресурси
- (6) Актюерски допускания за пенсии и други задължения по пенсионни планове
- (7) Брой периоди с непризнати разходи

Промяна в оценката трябва да бъде отразена или в текущия период, или в текущия и бъдещите периоди. Не трябва да се изготвят корекции със задна дата за промяна в счетоводната оценка.

Пример 1

Промяна в счетоводната приблизителна оценка

На 1 януари 2019 г. предприятие X закупува дълготраен актив с цена 100 000 BE, полезен живот от 20 години и остатъчна стойност от 2000 BE. През 2022 г. полезният живот се променя от 20 на 16 години, а остатъчната стойност на 2200 BE. При линейния метод на амортизация, разходите за амортизация са:

Изчисляване:

Балансова стойност към 01. 01. 2019 г. (цена на придобиване) 100 000 BE

минус: натрупана амортизация

(100 000 BE – 2 000 BE / 20 години = 4,900 BE x 3 периода на амортизация = 14 700 BE) (14 700 BE)

Балансова стойност 85 300 BE

минус: нова остатъчна стойност 2 200 BE

Амортизируема стойност 83 100 BE

Амортизируема стойност/нов полезен живот = 83 100 BE / 13 години = 6 392.30 BE

Dr. Разход за амортизация 6 392.30 BE

Cr. Начислена амортизация 6 392.30 BE

Оповестяването за този вид промяна ще бъде:

Компанията извърши преглед на оценките за полезния живот на определени машини и съоръжения. Бяха направени някои модификации, за да се осигури по-добро отразяване на оценката за периода, през който активът ще продължи да работи. По този начин промяната доведе до увеличение на годишната амортизация от 4 900 BE на 6 392,30 BE, считано от 2022 г.

Съгласно параграф МСС 8.23, когато промени в счетоводната политика се прилагат с обратна сила съгласно разпоредбите на параграф 19, буква а) или б), предприятието прилага новата счетоводна политика по отношение на балансовата стойност на активите и пасивите към началото на най-ранния период, за който е осъществимо прилагането с обратна сила.

Пример 2

Пример за промени в счетоводната политика

Германска корпорация трябва да промени подхода за оценка на материален запас от FIFO на среднопретеглена стойност, защото това отразява по-добре модела на потребление на специфичните материални запаси. Балансовите стойности на материалните запаси при двата подхода са:

	<i>FIFO</i>	<i>Среднопретеглена стойност</i>
01 януари 2020 г.	174 000 BE	177 000 BE
31 декември 2020 г.	181 000 BE	183 000 BE
Данъчната ставка е 40%		
Каква стойност трябва да се признае като кумулативен ефект във финансовите отчети за 2020 г.?		
Среднопретеглена стойност към 01 януари 2020 г., годината, в която е направена промяната		177 000 BE
минус: метода FIFO		174 000 BE
Кумулативен ефект от промяната преди облагане с данък		3 000 BE
Нетен кумулативен ефект: 3 000 BE (1-40%)		1 800 BE

В **пояснение** към отчетите трябва да се оповестят промени в счетоводната политика, които са практически несъществени за текущата година, но е вероятно да станат съществени за следващи години.

Естеството и мотивите за такава промяна в политиките, включително обяснение защо новата концепция е по-добра, трябва да бъдат посочени в поясненията.

Грешки могат да възникнат във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на елементи от финансовите отчети. Финансовите отчети не съответстват на МСФО, ако съдържат съществени грешки или несъществени грешки, преднамерено направени с цел постигане на определено представяне на финансовото състояние, резултатите и паричните потоци на предприятието. Евентуални грешки за текущия период, открити в същия, се коригират преди финансовите отчети да бъдат одобрени за публикуване.

Пример 3

Счетоводни грешки

На 01 януари 2016 г. Sun Corporation закупува Sweet Company, която притежава патенти с цена на придобиване 100 000 BE, които не са амортизирани. Полезният живот на тези патенти се оценява на 20 години. Корекцията на грешката в края на 2018 г. е:

Dr. Разходи за амортизация (100 000 BE/20 години = 5 000 BE x 1 година за 2018 г.)	5 000 BE
Dr. Неразпределена печалба (5 000 BE x 2 години за 2016 и 2017)	10 000 BE
Cr. Патенти	15 000 BE

По време на счетоводния процес могат да възникнат множество грешки. Много от тези грешки се откриват и коригират по време на обичайната дейност. Някои грешки се откриват след приключване на баланса за отчетния период, което изисква корекция на баланса на неразпределената печалба. Повечето грешки, които остават неоткрити, се коригират в период от 2 години, но тези, които останат неоткрити често изискват кумулативна корекция, след като бъдат открити. Когато се открие грешка, всички финансови отчети, представени за сравнителни цели, се коригират и преизчисляват.

ПРИМЕР 4

Грешки в крайни салда

Производствено предприятие изготвя следните заключителни салда в края на годината:

#1 Dr. Неразпределена печалба	65 350 BE
Cr. Приходи от оказани услуги	65 350 BE
#2 Dr. Неразпределена печалба	39 200 BE
Cr. Разходи за реклама	10 400 BE
Разходи за наем	4 500 BE
Разходи за заплати	18 800 BE
Разходи за материали	4 500 BE

#3 Dr. Неразпределена печалба 2 000 BE
Cr. Изплатени дивиденди 2 000 BE

Задача:

Открийте потенциалните грешки в заключителните салда.

Решение:

1. Това салдо е ретроспективно. Правилното салдо трябва да е:

Dr. Приходи от оказани услуги	65 350	
		Cr. Неразпределена печалба
		65,350

2. Дебитите не се равняват с кредитите. Дебитът на неразпределената печалба трябва да е 38 200 BE, а не 39 200 BE.
3. Салдото е грешно. Позицията Изплатени дивиденди не е приключена в края на годината. В заключителното салдо има само кредит по позицията Изплатени дивиденди.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Съгласно МСС 8.28, когато първоначалното прилагане на МСФО има ефект върху текущия или предходен период или би или би имало такъв ефект, въпреки че е практически неприложимо да се определи сумата на корекцията, или би могло да има ефект върху бъдещи периоди, предприятието е длъжно да оповести определена информация.

Съгласно МСС 8.29, когато доброволната промяна на счетоводната политика има ефект върху текущия или предходен период или би имала такъв ефект, въпреки че е практически неприложимо да се определи размерът на корекцията, или би могла да има ефект върху бъдещи периоди, предприятието трябва да оповести определена информация.

Съгласно МСС 8.30, когато едно предприятие не е приложило нов МСФО, който е публикуван, но все още не е влязъл в сила, предприятието трябва да оповести определена информация.

Предприятието оповестява естеството и сумата на промяната в счетоводната приблизителна оценка, която оказва влияние върху текущия период или се очаква да окаже влияние в бъдещи периоди с изключение на случаите, когато е практически неприложимо да се оцени този ефект за бъдещи периоди.

Добър пример за **промяна на приблизителна счетоводна оценка** е промяната на правната форма на дадено предприятие от самостоятелно дружество в компания-майка.

В този случай промяната се обосновава и оповестява в поясненията към финансовите отчети.

При бизнес комбинация, комбинираното предприятие трябва да оповести информация за комбинираните приходи и нетна печалба за годината на комбинацията и предходната година. Стойностите се преизчисляват ретроспективно към началото на предходната година.

В таблицата по-долу са обобщени счетоводните процедури, които са приложими за четирите категории в обхвата на МСС 8.

Таблица 2. Обобщение на процедурите за отчитане на счетоводни промени и корекции на грешки

Категория	Счетоводни процедури
I. Промяна на приблизителна оценка	<ol style="list-style-type: none"> 1. Корекция на резултатите или само за текущия период или за текущия и бъдещи периоди. 2. Не се изискват корекции със задна дата за промяна в счетоводната оценка.
II. Промяна в счетоводни политики	<ol style="list-style-type: none"> 1. Предприятието прилага своята счетоводна политика последователно за сходни операции и други събития и условия, освен ако даден МСФО конкретно не изисква или разрешава класификация на статиите, спрямо които би било уместно прилагането на други различни политики. 2. Когато даден МСФО изисква или разрешава подобна класификация, спрямо всяка категория трябва да бъде избрана и прилагана последователно подходяща политика.
III. Проформа оповестявания след бизнес комбинация	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оповестява се информация за комбинираните приходи и нетна печалба за годината на комбинацията и предходната година. Стойностите се преизчисляват ретроспективно към началото на предходната година
IV. Корекции на грешки	<ol style="list-style-type: none"> 1. Грешки за текущия период, открити в същия, се коригират преди финансовите отчети да бъдат одобрени за публикуване. 2. Грешки, открити в последващ период, се коригират в сравнителната информация за баланса на неразпределената печалба, представена във финансовите отчети за този последващ период. Когато е практически неприложимо да се определят специфичните за периода ефекти от дадена грешка върху сравнителната информация за един или повече от представените предходни периоди, предприятието преизчислява началното салдо на активите, пасивите и капитала за най-ранния период, за който е практически приложимо да се направи преизчисление с обратна сила. 3. Корекцията на грешка от предходен период се изключва от печалбата и загубата за периода, в който е открита грешката. Всяка представена информация за предишни периоди, включително исторически обзори на финансови данни, се преизчислява толкова назад, колкото е практически приложимо.