

МСБОДС 3 - ЧИСТИЙ НАДЛИШОК АБО ДЕФЦИТ ЗА ПЕРІОД, СУТТЄВІ ПОМИЛКИ ТА ЗМІНИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 8 „Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”, опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 8 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Травень 2000 р.

МСБОДС 3 - ЧИСТИЙ НАДЛИШОК АБО ДЕФЦИТ ЗА ПЕРІОД, СУТТЄВІ ПОМИЛКИ ТА ЗМІНИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ

ЗМІСТ

ПАРАГРАФИ

МЕТА

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.....1-5

ВИЗНАЧЕННЯ.....6-9

МАЙБУТНІ ЕКОНОМІЧНІ ВИГОДИ АБО ПОТЕНЦІАЛ КОРИСНОСТІ.....7

ДЕРЖАВНІ КОМЕРЦІЙНІ ПІДПРИЄМСТВА.....8

ЧИСТІ АКТИВИ / ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ.....9

ЧИСТИЙ НАДЛИШОК АБО ДЕФЦИТ ЗА ПЕРІОД.....10-37

ЕКСТРАОРДИНАРНІ СТАТТІ.....14-25

ВІДМІННОСТІ ВІД ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....17-18

НЕ ОЧІКУЄТЬСЯ ПОВТОРЕННЯ У ПЕРЕДБАЧУВАНОМУ МАЙБУТНЬОМУ.....19

ПОЗА КОНТРОЛЕМ АБО ВПЛИВОМ З БОКУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....20

ПРИКЛАДИ ЕКСТРАОРДИНАРНИХ СТАТЕЙ.....21-24

РОЗКРИТТЯ ЕКСТРАОРДИНАРНИХ СТАТЕЙ.....25

НАДЛИШОК АБО ДЕФЦИТ ВІД ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....26-29

ЗМІНИ В ОБЛІКОВИХ ОЦІНКАХ.....30-37

СУТТЄВІ ПОМИЛКИ.....38-47

БАЗОВИЙ ПІДХІД.....41-44

ДОЗВОЛЕНИЙ АЛЬТЕРНАТИВНИЙ ПІДХІД.....45-47

ЗМІНИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ.....48-68

**Прийняття Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для
державного сектора.....55-58**

Інші зміни в обліковій політиці: базовий підхід59-64

Інші зміни в обліковій політиці: дозволений альтернативний підхід...65-68

Дата набрання чинності.....69-70

ДОДАТОК

Екстраординарні статті

Суттєві помилки

Зміни в обліковій політиці

Порівняння з МСБО 8

МСБОДС 3 - ЧИСТИЙ НАДЛИШОК АБО ДЕФІЦИТ ЗА ПЕРІОД, СУТТЄВІ ПОМИЛКИ ТА ЗМІНИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Мета

Метою цього Стандарту є визначення класифікації, розкриття інформації та облікового підходу до певних статей у фінансових звітах з тим, щоб усі суб'єкти господарювання склали та надавали звіти про надлишок і дефіцит на послідовній основі. Це сприяє порівнюваності фінансових звітів суб'єктів господарювання за попередні періоди і порівнюваності з фінансовими звітами інших суб'єктів господарювання.

Цей Стандарт вимагає класифікації та розкриття інформації про екстраординарні статті, а також окремого розкриття інформації про певні статті у фінансових звітах. Він визначає також облікові підходи щодо змін в облікових оцінках, змін в обліковій політиці та коригування суттєвих помилок.

Розкриття інформації про екстраординарні статті у звіті про рух грошових коштів вимагає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 2 „Звіт про рух грошових коштів”.

Сфера застосування

- 1. Суб'єкт господарювання, який складає і подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування в бухгалтерському обліку, повинен застосовувати цей Стандарт при поданні у звіті про фінансові результати надлишку або дефіциту, отриманих у результаті звичайної діяльності та екстраординарних статей, а також при відображенні змін в облікових оцінках, суттєвих помилок та змін в обліковій політиці.*
2. Цей Стандарт розглядає розкриття інформації про певні статті чистого надлишку або дефіциту за певний період. Розкриття такої інформації здійснюється додатково до розкриття будь-якої іншої інформації, яке передбачається іншими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектора, включаючи МСБОДС 1 "Подання фінансових звітів".
3. У цьому Стандарті не розглядається вплив екстраординарних статей, суттєвих помилок та змін в обліковій політиці на податки, оскільки такий вплив не є характерним для багатьох суб'єктів господарювання державного сектору. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 12 "Податки на прибуток" містить керівні положення щодо тлумачення впливу на податки. У випадках, коли йдеться про надзвичайні статті, їх треба розглядати як

екстраординарні статті, визначені в цьому Стандарті.

4. *Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, крім Державних комерційних підприємств.*
5. Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

Визначення

6. *Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Активи – ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигод або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання.

Виплати власникам – виплати в результаті майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, які розподіляються суб'єктом господарювання між усіма або кількома власниками у вигляді доходу з інвестицій або як повернення інвестицій.

Витрати – зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам.

Витрати на позики – витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.

Внески власників – майбутні економічні вигоди або потенціал корисності, забезпечені завдяки внескам зовнішніх щодо суб'єкта господарювання сторін, за винятком тих внесків, які спричиняють зобов'язання цього суб'єкта господарювання, створюють фінансовий інтерес у чистих активах / власному капіталі суб'єкта господарювання, який:

а) *обумовлює право на розподіл майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності суб'єктом господарювання протягом строку його функціонування. Рішення щодо такого розподілу приймається власниками або їх представниками, як і рішення щодо розподілу будь-якого надлишку активів відносно зобов'язань у разі припинення діяльності суб'єкта господарювання,*

та / або

б) *може бути предметом продажу, обміну, передачі або викупу.*

Грошові еквіваленти – короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Грошові потоки – надходження або вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Державне комерційне підприємство (ДКП) – суб'єкт господарювання, який має такі характеристики:

- а) є суб'єктом господарювання, уповноваженим укладати контракти від власного імені;
- б) має фінансові та операційні повноваження для здійснення діяльності;
- в) реалізує товари або надає послуги іншим суб'єктам господарювання у процесі звичайної діяльності й отримує прибутки або повністю відшкодовує витрати;
- г) не залежить від постійного фінансування держави для безперервного здійснення своєї діяльності (крім придбання продукції в комерційних операціях із зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами);
- г) перебуває під контролем суб'єкта господарювання державного сектору.

Дохід – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників.

Екстраординарні статті – дохід або витрати, які виникають у результаті подій чи операцій, що чітко відрізняються від звичайної діяльності суб'єкта господарювання, а отже, не очікується, що вони повторюватимуться часто або регулярно, хоча такі події або операції й перебувають поза контролем чи впливом з боку такого суб'єкта господарювання.

Закордонна господарська одиниця – контрольований суб'єкт господарювання, асоційована компанія, спільне підприємство або відділення суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність яких базується або здійснюється в іншій країні, ніж країна цього суб'єкта господарювання.

Закордонний суб'єкт господарювання – закордонна господарська одиниця, діяльність якої не є невіддільною частиною діяльності суб'єкта господарювання, що звітує.

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність, що здійснюється суб'єктом господарювання з надання послуг або торгової діяльності. Звичайна діяльність включає також таку супутню діяльність, яка здійснюється суб'єктом господарювання для підтримки його діяльності, є додатковою або виникає внаслідок неї.

Зобов'язання – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням,

спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

Контроль – повноваження управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигод від його діяльності.

Надлишок / дефіцит у результаті звичайної діяльності – різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності.

Облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів.

Операційна діяльність – види діяльності суб'єкта господарювання, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Принцип нарахування – принцип обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записах і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за принципом нарахування в обліку, є активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи і витрати.

Припинена діяльність¹ – результати продажу або припинення певної діяльності, яка являє собою окремий основний напрям діяльності суб'єкта господарювання, а його активи, чистий надлишок або дефіцит і види діяльності можна розрізнити фізично, операційно і для цілей фінансової звітності.

Суттєві помилки – помилки, виявлені в поточному періоді, які є настільки значними, що фінансові звіти одного або кількох попередніх періодів не можуть далі вважатися достовірними на дату їх опублікування.

Фінансова діяльність – діяльність, результатом якої є зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу суб'єкта господарювання.

Чистий надлишок / дефіцит складається з таких компонентів:

а) чистого надлишку або дефіциту, отриманих у результаті звичайної діяльності;

б) екстраординарних статей.

Чисті активи / власний капітал – залишкова частка в активах суб'єкта

¹ КДС МФБ ще не розглянув питання припиненої діяльності, яка раніше включалась у Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 (переглянутий у 1993 р.) „Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” і яка нині є предметом окремого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 35 „Припинена діяльність”.

господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Майбутні економічні вигоди або потенціал корисності

7. Активи суб'єкта господарювання є засобом для досягнення визначеної ним мети. Ті активи, які використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб'єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначаються як такі, що мають "потенціал корисності". Ті активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, часто характеризують як активи, що втілюють "майбутні економічні вигоди". Отже, щоб охопити всі цілі, на досягнення яких можуть бути спрямовані активи, для опису всіх суттєвих характеристик активів у цьому Стандарті застосовується термін "майбутні економічні вигоди або потенціал корисності".

Державні комерційні підприємства

8. Державні комерційні підприємства (ДКП) включають як торгові підприємства (наприклад, підприємства комунальних послуг), так і фінансові підприємства (наприклад, фінансові установи). ДКП, по суті, нічим не відрізняються від суб'єктів господарювання, що займаються аналогічними видами діяльності у приватному секторі. Як правило, ДКП функціонують з метою отримання прибутку, хоча деякі з них можуть мати обмежені зобов'язання щодо надання послуг громаді, за якими від них вимагається надавати деяким особам та організаціям у громаді товари та послуги або безплатно, або за значно нижчою ціною. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 6 „Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання” вміщено рекомендації щодо визначення наявності контролю для цілей фінансової звітності. До зазначеного Стандарту слід звертатися при визначенні, чи контролюється ДКП іншим суб'єктом господарювання державного сектору.

Чисті активи / власний капітал

9. Термін „чисті активи / власний капітал” використовується в цьому Стандарті для позначення залишкової частки в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. Чисті активи / власний капітал можуть бути додатними або від'ємними. Замість терміна „чисті активи / власний капітал” можуть уживатись інші терміни, за умови, що їхнє значення зрозуміле.

Чистий надлишок або дефіцит за період

10. *Усі статті доходу та витрат, визнані протягом певного періоду, слід включати до визначення чистого надлишку або дефіциту за цей період, за винятком тих випадків, коли Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) вимагає або дозволяє інше.*
11. Як правило, всі статті надлишку та дефіциту, визнані в певному періоді, включаються до визначення чистого надлишку або дефіциту за цей період. Це стосується екстраординарних статей та результатів змін в облікових оцінках.

Проте можуть існувати обставини, за яких певні статті не включатимуться до чистого надлишку або дефіциту за поточний період. Цей Стандарт стосується двох обставин: виправлення суттєвих помилок та впливу змін в обліковій політиці.

12. В інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектора розглядаються статті, які можуть відповідати визначенням доходу або витрат, але які, як правило, не виключаються з визначення чистого надлишку або дефіциту. Наприклад, приріст вартості внаслідок дооцінки фізичних активів (які обліковуються згідно з відповідними стандартами, що стосуються основних засобів), а також прибутки та збитки, що виникають унаслідок переведення фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБО) 4 "Вплив змін валютних курсів").
13. **Чистий надлишок або дефіцит за певний період складається з таких компонентів, кожен з яких має розкриватися безпосередньо у звіті про фінансові результати:**
 - а) надлишок або дефіцит від звичайної діяльності;*
 - б) екстраординарні статті.*

Екстраординарні статті

14. **Характер та суму кожної екстраординарної статті треба розкривати окремо.**
15. Екстраординарні статті слід розкривати окремо у звіті про фінансові результати.
16. Екстраординарними повинні бути рідкісні, незвичайні і суттєві статті. МСБОДС 2 вимагає розкриття інформації про грошові потоки, пов'язані з екстраординарними статтями, у звіті про рух грошових коштів. МСБОДС 2 окреслює вимоги щодо розкриття екстраординарних статей у звіті про рух грошових коштів. Він вимагає, щоб грошові потоки, пов'язані з екстраординарними статтями, були класифіковані як такі, що виникають унаслідок, відповідно, операційної, інвестиційної або фінансової діяльності, і розкривались окремо.

Відмінності від звичайної діяльності

17. Практично всі статті доходу або витрат, включені до визначення чистого надлишку або дефіциту за певний період, виникають у процесі звичайної діяльності суб'єкта господарювання.
18. Відрізняється явно чи ні певна подія або операція від звичайної діяльності суб'єкта господарювання визначається характером події або операції у зв'язку з діяльністю суб'єкта господарювання, якою він звичайно займається, а не частотою, з якою, як очікується, такі події відбуваються. Подія або операція може бути екстраординарною для одного суб'єкта господарювання або для одного рівня управління, але не бути такою для іншого суб'єкта господарювання або рівня управління – з огляду на відмінності у їхній

звичайній діяльності. У контексті загальнодержавної звітності екстраординарні статті трапляються надзвичайно рідко.

Не очікується повторення в передбачуваному майбутньому

19. Подія або операція повинні бути такого роду, що їх повторення не очікується в передбачуваному майбутньому з огляду на середовище, у якому функціонує суб'єкт господарювання. Характер екстраординарних статей такий, що їх, як правило, не передбачають на початку звітного періоду, а тому не включають до бюджету. Включення статті до бюджету свідчить про те, що настання відповідної події або операції передбачалося, а отже, вона не є екстраординарною.

Поза контролем або впливом з боку суб'єкта господарювання

20. Подія або операція повинна бути поза контролем або впливом з боку суб'єкта господарювання. Вважається, що подія або операція перебуває поза впливом або контролем з боку суб'єкта господарювання, якщо рішення або наміри суб'єкта господарювання, як правило, не впливають на настання такої події або операції. Проте прибуток або збиток, що виникають унаслідок рішення продати певний актив, а не утримувати цей актив, не вважатиметься екстраординарним, оскільки подія виникла в рамках суб'єкта господарювання і відтак була в межах контролю або впливу з боку керівництва.

Приклади екстраординарних статей

21. Приклади екстраординарних статей слід розглядати в контексті операційного середовища суб'єкта господарювання, а також рівня державного управління, на якому воно функціонує. У кожному окремому випадку слід складати судження. Хоча подія може відповідати визначенню екстраординарної статті для певного рівня державного управління (наприклад, місцевого державного управління або державного управління провінції), проте навряд чи багато подій будуть екстраординарними у контексті національного управління.

22. Прикладами витрат, пов'язаних із подіями або операціями, які можуть, хоч і не обов'язково, бути причиною екстраординарних статей для деяких суб'єктів господарювання державного сектору або рівнів державного управління, є такі:

а) короткострокові витрати, пов'язані з наданням послуг біженцям (якщо потреба в таких послугах була непередбачена на початку періоду) є поза звичайною для суб'єкта господарювання сферою діяльності і поза контролем з боку суб'єкта господарювання. Якщо такі послуги надавались протягом більш ніж одного звітного періоду, вони, як правило, не класифікуються як екстраординарні;

б) витрати, пов'язані з наданням послуг після природної або техногенної катастрофи, наприклад, забезпечення притулком бездомних після землетрусу. Щоб кваліфікувати таку подію як екстраординарну, треба, щоб вона була таких масштабів, які звичайно не очікуються в географічній зоні, де вона відбулася (або в географічній зоні, що має відношення до суб'єкта господарювання), і надання послуг у надзвичайних ситуаціях або відновлення надання суттєвих послуг повинно бути поза сферою звичайної

- діяльності відповідного суб'єкта господарювання. Якщо ж суб'єкт господарювання відповідає за надання допомоги тим, хто постраждав унаслідок природної катастрофи, то витрати, пов'язані з такою діяльністю, як правило, не відповідають визначенню екстраординарної статті.
23. Навпаки, наступні види діяльності (або запобігання таким видам діяльності), як правило, перебувають у межах контролю суб'єкта господарювання і рідко (якщо взагалі колись) є екстраординарними для суб'єкта господарювання:
- а) прибутки або збитки внаслідок обміну валют;
 - б) прибуток або збиток від припинення певного виду діяльності суб'єкта господарювання;
 - в) витрати на реструктуризацію.
24. Реструктуризація діяльності є прикладом події, яка звичайно не є екстраординарною ні для окремого суб'єкта господарювання державного сектору, ні для суб'єкта господарювання загальнодержавного рівня, який включає такий орган державного управління. Усі три критерії, вміщені у визначенні екстраординарної статті, повинні виконуватись для того, щоб статтю можна було класифікувати як екстраординарну. Реструктуризацію можна чітко відрізнити від звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Однак на загальнодержавному рівні реструктуризація може відбуватися часто. Важливішим є те, що реструктуризація зазвичай є в межах контролю або впливу загальнодержавного суб'єкта господарювання.

Розкриття екстраординарних статей

25. Розкриття характеру і суми кожної екстраординарної статті може здійснюватися в основній частині звіту про фінансові результати або в примітках до фінансових звітів. Якщо розкриття здійснюється в примітках до фінансових звітів, то загальна сума всіх екстраординарних статей повинна бути розкрита в основній частині звіту про фінансові результати.

Надлишок або дефіцит від звичайної діяльності

26. ***Якщо дохід та витрати в межах надлишку або дефіциту від звичайної діяльності мають такий розмір, характер та частоту, що їх розкриття є важливим для пояснення результатів діяльності суб'єкта господарювання за цей період, то характер та суму таких статей слід розкривати окремо.***
27. Хоча статті, описані у параграфі 26, не є екстраординарними статтями, характер та суми таких статей можуть мати значення для користувачів фінансової звітності. Розкриття такої інформації може допомогти користувачам краще зрозуміти фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання, а також спрогнозувати фінансовий стан і результати його діяльності. Розкриття такої інформації, як правило, робиться в примітках до фінансових звітів.
28. Обставини, що можуть спричинити окреме розкриття статей доходу і витрат згідно з параграфом 26, охоплюють:

- а) списання вартості запасів до чистої вартості реалізації або основних засобів до відновної вартості, а також сторнування такого списання;
 - б) реструктуризацію діяльності суб'єкта господарювання та сторнування будь-яких забезпечень на реструктуризацію;
 - в) реалізацію об'єктів основних засобів;
 - г) приватизацію або іншу реалізацію довгострокових інвестицій;
 - г) припинення діяльності;
 - д) урегулювання судових позовів;
 - е) інші випадки сторнування забезпечень.
29. Якщо наслідки державної реструктуризації мали суттєвий вплив на фінансові звіти, то відповідне розкриття стосовно звіту про фінансові результати повинно включати витрати на утримання персоналу, зокрема, витрати на скорочення штату або перепідготовку працівників, витрати на переведення до іншого приміщення та ремонт, а також чистий надлишок або дефіцит, пов'язаний з продажем або реалізацією активів.

Зміни в облікових оцінках

30. Унаслідок невизначеності, притаманної наданню послуг, здійсненню торгівлі або інших видів діяльності, багато статей фінансових звітів не можна точно виміряти, а можна лише попередньо оцінити. Процес попередньої облікової оцінки включає судження, побудовані на основі останньої наявної інформації. Наприклад, може виникнути потреба в оцінці заборгованості зі сплати державних податків, безнадійних боргів, що виникли внаслідок несплачених податків, старіння запасів або строку корисної експлуатації чи очікуваної моделі споживання економічних вигод або потенціалу корисності активів, що амортизуються, або відсотка завершення спорудження доріг. Використання прийнятних оцінок є суттєвою частиною складання фінансових звітів і не порушує їхньої достовірності.
31. Може виникнути потреба в перегляді попередньої облікової оцінки, якщо відбуваються зміни обставин, на яких базувалася оцінка, або в результаті появи нової інформації, накопичення досвіду чи настання подальших подій. По суті, перегляд оцінок не веде до коригування визначення екстраординарної статті або суттєвої помилки.
32. Інколи важко розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок. У таких випадках зміна розглядається як зміна облікових оцінок із відповідним розкриттям інформації.
33. *Результат зміни облікових оцінок має включатися у визначення чистого надлишку чи дефіциту в той період:*
- а) коли відбулася зміна, якщо вона впливає тільки на цей період,*
- або*

б) коли відбулася зміна і в наступні періоди (якщо вона впливає на всі періоди).

34. Зміна облікових оцінок може впливати тільки на поточний період або і на поточний, і на майбутні періоди. Наприклад, зміна в оцінках суми безнадійних боргів впливає тільки на поточний період і, отже, визнається негайно. Проте зміна в оцінках строку корисної експлуатації або очікуваної моделі споживання економічних вигод або потенціалу корисності активів, що амортизуються, впливає на амортизаційні відрахування в поточному і кожному наступному періоді протягом строку корисної експлуатації активу, що залишився. В обох випадках результат змін, пов'язаних з поточним періодом, визнається як дохід або витрати поточного періоду. Вплив зміни, якщо вона буде, визнають у майбутніх періодах.
35. **Вплив зміни в обліковій оцінці слід включати до тієї самої класифікації статей звіту про фінансові результати, яка використовувалася раніше для оцінок.**
36. Для забезпечення порівнюваності фінансових звітів за різні періоди вплив змін облікових оцінок на оцінки, які раніше були включені до надлишку чи дефіциту від звичайної діяльності, включаються до складу цього компонента чистого надлишку або дефіциту. Вплив зміни в обліковій оцінці на оцінку, яка раніше була включена як екстраординарна стаття, відображається у звітності як екстраординарна стаття.
37. **Слід розкривати характер і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або які, за очікуваннями, суттєво впливатимуть на наступні періоди. Якщо визначити суму недоцільно, необхідно розкрити інформацію про цей факт.**

Суттєві помилки

38. Помилки у складанні фінансових звітів одного або кількох попередніх періодів можуть розкриватися в поточному періоді. Помилки можуть виникати внаслідок помилок у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, неправильної інтерпретації фактів, недогляду або шахрайства. Виправлення цих помилок, як правило, включається до визначення чистого надлишку або дефіциту за поточний період.
39. В окремих випадках помилка може мати настільки суттєвий вплив на фінансові звіти одного або кількох періодів, що ці фінансові звіти вже не можуть більше вважатися достовірними на дату їх опублікування. Такі помилки називають суттєвими. Прикладом суттєвої помилки може служити незанесення до фінансових звітів значного класу доходів або витрат. Виправлення суттєвих помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення порівняльної інформації або викладу додаткової прогнозної інформації.
40. Виправлення суттєвих помилок можна відрізнити від змін в облікових оцінках. За своєю суттю облікові оцінки є наближеними даними, які, можливо, необхідно переглядати з надходженням додаткової інформації. Наприклад,

прибуток або збиток, визнані в результаті непередбаченої події, які не могли бути попередньо оцінені достовірно, не є виправленням суттєвої помилки.

Базовий підхід

41. *Суму виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами, слід відображати у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду. Порівняльну інформацію слід перераховувати, крім випадків, коли це недоцільно.*
42. Фінансові звіти, у тому числі порівняльна інформація за попередні періоди, подається так, наче суттєві помилки були виправлені в тому періоді, у якому вони були допущені. Таким чином, сума виправлення, яка відноситься до кожного відображеного періоду, включається до чистого надлишку або дефіциту цього періоду. Сума виправлення, пов'язана з періодами попередніми щодо періодів, включених до порівняльної інформації у фінансових звітах, виправляється шляхом коригування сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок першого з відображених періодів. Будь-яка інша інформація у звіті стосовно попередніх періодів, така як стислий виклад фінансових даних за минулі періоди, також перераховується.
43. Перерахунок порівняльної інформації не обов'язково має призводити до внесення поправок до фінансових звітів, які вже були ухвалені керівним органом або зареєстровані чи надані регулювальним органам. Проте національне законодавство може вимагати внесення поправок у такі фінансові звіти.
44. *Суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:*
 - а) характер суттєвої помилки;*
 - б) суму виправлення за поточний і за кожний з попередніх відображених періодів;*
 - в) суму виправлення, яке відноситься до періодів, попередніх щодо періодів, включених у порівняльну інформацію;*
 - г) факт перерахунку порівняльної інформації або недоцільність такого перерахунку.*

Дозволений альтернативний підхід

45. *Суму виправлення суттєвої помилки треба включати до визначення чистого надлишку або дефіциту за поточний період. Порівняльну інформацію варто наводити так, як вона відображена у фінансових звітах попереднього періоду. Додаткову прогностну інформацію, складену згідно з параграфом 41, слід відображати в разі доцільності.*
46. Виправлення суттєвої помилки включається до визначення чистого надлишку або дефіциту за поточний період. Проте надається додаткова інформація (часто в окремих графах) для відображення чистого надлишку або дефіциту за поточний та будь-які попередні періоди так, наче суттєва помилка була виправлена в тому періоді, у якому вона була допущена. Такий підхід до

ведення бухгалтерського обліку може бути необхідним для тих країн, де існує вимога включати до фінансових звітів порівняльну інформацію, яка узгоджується з фінансовими звітами, поданими в попередні періоди.

47. *Суб'єкту господарювання слід розкривати таку інформацію:*

а) характер суттєвої помилки;

б) суму виправлення, включену в кожен період, за який надається прогнозна інформація, і суму виправлення, яка відноситься до періодів, що передують тим, які було охоплено прогновною інформацією. У разі недоцільності надання прогнозованої інформації цей факт має бути розкритий;

в) суму виправлення, визнану в чистому надлишку або дефіциті за поточний період.

Зміни в обліковій політиці

48. Користувачі повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти суб'єкта господарювання за певний період для визначення тенденцій у його фінансовому стані, результатах діяльності та потоках грошових коштів. Тому для кожного звітного періоду, як правило, застосовується однакова облікова політика.

49. *Вибір і застосування облікової політики обговорюються в МСБОДС 1. Перехід від одного принципу обліку до іншого принципу обліку є зміною облікової політики.*

50. *Зміна облікового підходу, визнання або вимірювання операції чи події в рамках того самого облікового принципу вважається зміною облікової політики.*

51. *Облікова політика може змінюватися тільки в разі законодавчих вимог (зокрема, обов'язкових до виконання регулятивних документів), вимог органу, який устанавлює стандарти бухгалтерського обліку, або у випадку, коли зміни уможливають адекватніше або реалістичніше відображення інформації про фінансовий стан, фінансові результати або потоки грошових коштів суб'єкта господарювання.*

52. Не вважається зміною облікової політики:

а) прийняття облікової політики для подій або операцій, які суттєво відрізняються від попередніх подій або операцій;

б) прийняття нової облікової політики для подій або операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими.

53. Початкове прийняття політики відображення активів за переоціненими сумами є зміною облікової політики. Проте якщо інший відповідний стандарт бухгалтерського обліку встановлює вимоги щодо здійснення переоцінки стосовно конкретного класу активів, таких як основні засоби, то такі зміни слід виконувати відповідно до такого Стандарту.

54. Згідно з вимогами цього Стандарту зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно або перспективно. Результатом ретроспективного застосування є використання нової облікової політики щодо подій та операцій так, начебто ця нова облікова політика застосовувалася завжди. Отже, облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту виникнення таких статей. Перспективне застосування означає, що нова облікова політика поширюється на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. При перспективному застосуванні не робиться ніяких коригувань щодо попередніх періодів ні щодо сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду, ні щодо відображеного у звітності чистого надлишку або дефіциту за поточний період, оскільки існуючі залишки не перераховуються. Проте нова облікова політика поширюється на існуючі залишки з моменту впровадження зміни. Наприклад, суб'єкт господарювання може вирішити змінити свою облікову політику щодо витрат на позики та капіталізувати ці витрати згідно з дозволеним альтернативним підходом у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 5 "Витрати на позики". Згідно з перспективним застосуванням нова облікова політика поширюється тільки на ті витрати на позики, які відбулися після дати зміни облікової політики.

Прийняття Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектора

55. *Зміну в обліковій політиці, яка відбувається з прийняттям Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектора, слід обліковувати згідно з певними перехідними положеннями в разі їх наявності у відповідному Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектора. У випадку відсутності будь-яких перехідних положень зміна облікової політики має застосовуватися відповідно до базового підходу, про який йшлося в параграфах 59, 60, 63 та 64, або згідно з дозволеним альтернативним підходом, викладеним у параграфах 65, 67 та 68.*

56. Перехідні положення, які містяться у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектора, можуть вимагати ретроспективного або перспективного застосування змін в обліковій політиці.

57. МСБОДС 1 визначає принципи, якими слід керуватися, обираючи та застосовуючи облікову політику.

58. Якщо суб'єкт господарювання не прийняв новий Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора, який було опубліковано, але який ще не набрав чинності, суб'єкт господарювання заохочується до розкриття характеру майбутніх змін в обліковій політиці й до оцінки впливу змін на його чистий надлишок або дефіцит, на фінансовий стан, та / або на чисте збільшення / (зменшення) грошових коштів чи їх еквівалентів.

Інші зміни в обліковій політиці: базовий підхід

59. *Зміни в обліковій політиці слід застосовувати ретроспективно за*

винятком випадків, коли суми будь-яких коригувань, які виконані внаслідок таких змін і які стосуються попередніх періодів, не можна достовірно визначити.

60. *Будь-яке коригування, що виникає, має відобразитися у звітності як коригування сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду. Порівняльну інформацію слід перераховувати, крім випадків, коли це зробити неможливо.*
61. Фінансові звіти, у тому числі порівняльна інформація за попередні періоди, подаються так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди. Тому порівняльну інформацію перераховують для відображення нової облікової політики. Суму поправки, пов'язаної з періодами, попередніми щодо тих, які включені до фінансових звітів, коригують на сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок першого з представлених періодів. Будь-яку іншу інформацію стосовно попередніх періодів, таку як стислий виклад фінансових даних, також перераховують.
62. Перерахування порівняльної інформації не обов'язково призводить до змін у фінансових звітах, які вже були схвалені керівним органом або зареєстровані чи подані до регулювальних органів. Проте національне законодавство може вимагати внесення поправок до таких фінансових звітів.
63. *Зміни в обліковій політиці слід застосовувати перспективно, коли суму коригування сальдо на початок періоду (що вимагається згідно з параграфом 60) не можна визначити достовірно.*
64. *Коли зміни в обліковій політиці мають суттєвий вплив на поточний період чи на будь-який попередній відображений період або ж можуть мати суттєвий вплив на наступні періоди, суб'єктові господарювання слід розкривати:*
 - а) причини зміни;*
 - б) суму коригування за поточний період і за кожний відображений період;*
 - в) суму коригування, пов'язану з періодами, що передували тим періодам, які включаються до порівняльної інформації;*
 - г) той факт, що порівняльна інформація була перерахована або зауваження про неможливість такого перерахування.*

Інші зміни в обліковій політиці: дозволений альтернативний підхід

65. *Зміни в обліковій політиці слід застосовувати ретроспективно, за винятком випадків, коли суму будь-якого коригування, яке відноситься до попередніх періодів, не можна достовірно визначити. Будь-які коригування, які є наслідком зміни в обліковій політиці, слід включати до визначення чистого надлишку або дефіциту за поточний період. Порівняльну інформацію слід відобразити так, як вона наводиться у фінансових звітах за попередній період. Слід подавати додаткову прогностичну порівняльну інформацію, складену відповідно до параграфа 60, якщо це можливо.*

66. Коригування, які виникають у результаті змін облікової політики, включаються до визначення чистого надлишку або дефіциту за даний період. Проте надається додаткова порівняльна інформація (часто в окремих графах) для відображення чистого надлишку або дефіциту та фінансового стану на поточний період чи за будь-які попередні періоди так, наче нова облікова політика застосовувалась завжди. Подібний обліковий підхід може бути необхідним у країнах, де вимагається включати до фінансових звітів порівняльну інформацію, яка узгоджується з фінансовими звітами, поданими в попередні періоди.
67. *Зміни в обліковій політиці слід застосовувати перспективно, якщо суму, що має включатися до чистого надлишку чи дефіциту за поточний період згідно з вимогами параграфа 65, не можна достовірно визначити.*
68. *Коли зміни в обліковій політиці мають суттєвий вплив на поточний чи будь-який попередній відображений період, або можуть мати суттєвий вплив на майбутні періоди, суб'єктові господарювання слід розкривати:*
- а) причини змін;*
 - б) суму коригування, визнану в чистому надлишку або збитках у поточному періоді;*
 - в) суму коригування, що включається до кожного періоду, за який надається прогностна інформація, і суму коригування, пов'язаного з періодами, попередніми щодо тих, що включені до фінансових звітів. У разі недоцільності надання прогностної інформації цей факт слід розкривати.*

Дата набрання чинності

69. *Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються 1 липня 2001 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується.*
70. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після вказаної дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються в день прийняття облікової політики або пізніше.

Додаток

Цей Додаток є тільки прикладом і не входить до стандартів. Мета цього Додатка – показати на прикладі застосування стандартів і допомогти з'ясувати їхній зміст. Цей додаток має виключно ілюстративний характер і не є частиною стандартів. Мета цього додатка – продемонструвати застосування стандартів і допомогти з'ясувати їхнє значення

Щоб показати вплив описаних у цьому Додатку операцій на фінансові звіти, пропонуються уривки з цих звітів. Ці уривки не обов'язково відповідають усім вимогам інших Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору щодо розкриття та надання інформації.

Екстраординарні статті

Приклади, наведені далі, мають на меті проілюструвати розкриття екстраординарних статей у звіті про фінансові результати. Розкриття екстраординарних статей у звіті про рух грошових коштів вимагається згідно з МСБОДС 2. Класифікація події або операції як екстраординарної залежить від характеру події та суб'єкта господарювання. Події або операції, які можуть відображатись як екстраординарні статті для одного суб'єкта господарювання, можуть не бути екстраординарними для іншого суб'єкта господарювання. Зокрема, на загальнодержавному рівні мало які події можуть бути екстраординарними.

Суб'єкт господарювання державного сектору

Звіт про фінансові результати (уривок)

	20X2	20X1
Надлишок від звичайної діяльності	7900	8400
Екстраординарна стаття – збитки від руйнації радіотрансляційних потужностей за кордоном (Примітка 1)	–	(3150)
Чистий надлишок за період	7900	5250

Уривки з приміток до фінансових звітів

- 1 жовтня 20X1 р. землетрус зруйнував трансляційні потужності суб'єкта господарювання за кордоном. Раніше звіт про результати цієї діяльності було розміщено в сегменті „Радіомовлення”. Збитки, викликані землетрусом, відображаються в обліку як екстраординарна стаття, оскільки землетруси не є типовим явищем для цього району. Збитки внаслідок землетрусу – це чиста балансова вартість активів і зобов'язань радіотрансляційної станції на дату землетрусу. Прибутки, визнані як такі, що мають відношення до цієї радіотрансляційної станції з 1 січня 20X1 р. до 1 жовтня 20X1 р., становили 10000, а надлишок складав 2000.

Суттєві помилки

Протягом 20X2 р. суб'єкт господарювання виявив, що дохід від податків на прибуток був неправильний. Податки на прибуток розміром 6500, які слід було визнати у 20X1 р., були неправильно не включені в 20X1 р. і визнані як дохід у 20X2 р.

В облікових записах суб'єкта господарювання за 20X2 р. відображено дохід від оподаткування розміром 60000 (у тому числі 6500 – оподаткування, яке слід було визнати у 20X1 р.), а витрати у розмірі 86500.

У 20X1 р. звітність суб'єкта господарювання містила такі дані:

Дохід від оподаткування	34000
Плата користувачів	3000
Інші операційні доходи	30000
Сукупні доходи	67000
Витрати	(60000)
Чистий надлишок	7000

Суб'єкт господарювання державного сектору

Звіт про фінансові результати згідно з базовим підходом (уривок)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(перерахований)</u>
Дохід від оподаткування	53500	40500
Плата користувачів	4000	3000
Інші операційні доходи	40000	30000
Сукупні доходи	97500	73500
Витрати	(86500)	(60000)
Чистий надлишок	11000	13500

Суб'єкт господарювання державного сектору**Звіт про зміни в чистих активах / власному капіталі згідно з базовим підходом (уривок)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(перерахований)</u>
Нерозподілений надлишок на початок періоду, як подавалось у звітності раніше	17500	10000
Виправлення суттєвої помилки (Примітка 1)	6500	–
Нерозподілений надлишок на початок періоду	23500	10000
Чистий надлишок	11000	13500
Нерозподілений надлишок на кінець періоду	34500	23500

Уривки з приміток до фінансових звітів

1. Доходи від оподаткування розміром 6500 були неправильно не включені до фінансових звітів за 20X1 р. Фінансові звіти за 20X1 р. перераховані з метою виправлення цієї помилки.

Суб'єкт господарювання державного сектору**Звіт про фінансові результати згідно з дозволеним альтернативним підходом (уривок)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Прогноз</u>	
			<u>20X2</u> <u>(перерахований)</u>	<u>20X1</u> <u>(перерахований)</u>
Дохід від оподаткування (Примітка 1)	60000	34000	53500	40500
Плата користувачів	4000	3000	4000	3000
Інші операційні доходи	40000	30000	40000	30000
Сукупні доходи	104000	67000	97500	73500

Витрати	(65500)	(60000)	(86500)	(60000)
Чистий надлишок	17500	7000	11000	13500

Суб'єкт господарювання державного сектору

Звіт про зміни в чистих активах / власному капіталі згідно з базовим підходом (уривок)

	<u>Прогноз</u>			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u> <u>(перерахований)</u>	<u>20X1</u> <u>(перерахований)</u>
Нерозподілений надлишок на початок періоду, як подавалось у звітності раніше	17000	10000	17000	10000
Виправлення суттєвої помилки (Примітка 1)	–	–	6 500	–
Нерозподілений надлишок на початок періоду після перерахування	17000	10000	23500	10000
Чистий надлишок	17500	7000	11000	13500
Нерозподілений надлишок на кінець періоду	34500	17000	34500	23500

Уривки з Приміток до фінансових звітів

1. Дохід від оподаткування розміром 6500 був неправильно не внесений до фінансових звітів за 20X1 р. Перераховану прогнозну інформацію на 20X2 р. і 20X1 р. представлено так, ніби помилку було виправлено в 20X1 р.

Зміни в обліковій політиці

Протягом 20X2 р. суб'єкт господарювання змінив свою облікову політику щодо обліку витрат на позики, які безпосередньо використовувались для придбання гідроелектростанції, спорудження якої триває. У попередні періоди суб'єкт

господарювання капіталізував такі витрати згідно з дозволеним альтернативним підходом у МСБОДС 5. Тепер суб'єкт господарювання вирішив витратити, а не капіталізувати ці кошти з тим, щоб відповідати вимогам базового підходу, викладеного в МСБОДС 5.

Суб'єкт господарювання капіталізував витрати на позики розміром 2600 протягом 20X1 р. та 5200 у періоди, що передували 20X1 р. Усі витрати на позики, понесені в попередні роки у зв'язку з придбанням електростанції, було капіталізовано.

Облікові записи за 20X2 р. свідчать про те, що надлишок від операційної діяльності до сплати відсотків становив 30000, а витрати на сплату відсотків склали 3000 (що стосується лише 20X2 р.).

У 20X1 р. суб'єкт господарювання подавав у звітності таку інформацію:

Надлишок від операційної діяльності до сплати відсотків	18000
Витрати на сплату відсотків	–
Чистий надлишок від звичайної діяльності	18000

Сальдо нерозподіленого надлишку на початок 20X1 р. становило 20000, а сальдо нерозподіленого надлишку на кінець 20X1 р. становило 38000.

Суб'єкт господарювання державного сектору

Звіт про фінансові результати згідно з базовим підходом (уривок)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(перерахований)</u>
Надлишок від операційної діяльності до сплати відсотків	30000	18000
Витрати на сплату відсотків	(3000)	(2600)
Чистий надлишок від звичайної діяльності	27000	15400

Суб'єкт господарювання державного сектору

Звіт про зміни в чистих активах / власному капіталі згідно з базовим підходом

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(перерахований)</u>
Нерозподілений надлишок на початок періоду, як подавалось у звітності раніше	38000	20000
Зміни в обліковій політиці стосовно капіталізації відсотків (Примітка 1)	(7800)	(5200)
Нерозподілений надлишок на початок періоду після перерахування	30200	14800
Чистий надлишок	27000	15400
Нерозподілений надлишок на кінець періоду	57200	30200

Уривки з Приміток до фінансових звітів

1. Протягом 20X1 р. суб'єкт господарювання змінив свою облікову політику щодо відображення в обліку витрат на позики, пов'язані з гідроелектростанцією, спорудження якої триває. З метою відповідності вимогам базового підходу, викладеного в МСБОДС 5, суб'єкт господарювання відносить указані витрати на витрати діяльності, а не капіталізує їх. Така зміна облікової політики застосовується ретроспективно. Порівняльні звіти за 20X1 р. перераховані з тим, щоб вони відповідали зміненій політиці. Наслідком зміни є зростання витрат на сплату відсотків у розмірі 3000 (20X2 р.) та 2600 (20X1 р.). Нерозподілений надлишок на початок 20X1 р. зменшився на 5200, тобто на суму коригування, яке стосується періодів, що передують 20X1 р.

Суб'єкт господарювання державного сектору

Звіт про фінансові результати згідно з дозволеним альтернативним підходом (уривок)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Прогноз</u> <u>20X2</u> <u>(перерахований)</u>	<u>20X1</u> <u>(перерахований)</u>
Надлишок від операційної діяльності до сплати відсотків	30000	18000	30000	18000
Витрати на сплату відсотків	(3000)	–	(3000)	(2600)

Сукупний вплив зміни в обліковій політиці	(7800)	–	–	–
Чистий надлишок	19200	18000	27000	15400

Суб'єкт господарювання державного сектору

Звіт про зміни в чистих активах / власному капіталі згідно з дозволеним альтернативним підходом

	<u>Прогноз</u>			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u> <u>(перерахований)</u>	<u>20X1</u> <u>(перерахований)</u>
Сукупний нерозподілений надлишок на початок періоду, як подавалось у звітності раніше	38000	20000	38000	20000
Зміни в обліковій політиці щодо капіталізації відсотків (Примітка 1)	–	–	(7800)	(5200)
Сукупний нерозподілений надлишок на початок періоду після перерахування	38000	20000	30200	14800
Чистий надлишок	19200	18000	27000	15400
Сукупний нерозподілений надлишок на кінець періоду	57200	38000	57200	30200

Уривки з Приміток до фінансових звітів

- У звіті про фінансові результати за 20X2 р. проведено коригування на суму 7800, що відображає вплив зміни облікової політики щодо відображення в обліку витрат на позики, які мають відношення до спорудження гідроелектростанції, будівництво якої триває. Для того щоб відповідати базовому підходу, викладеному в МСБОДС 5, зміна в обліковій політиці була здійснена ретроспективно. Подано перераховану прогнозну інформацію так, нібито нова політика застосовувалась завжди. Нерозподілений надлишок на початок періоду у прогнозній інформації на 20X1 р. зменшився на 5200, тобто на суму коригування, пов'язаного з періодами, що передували 20X1 р.

Порівняння з МСБО 8

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 3 „Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” покладено, головним чином, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 „Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”. Основні відмінності між МСБОДС 3 та МСБО 8 такі:

- У МСБОДС 3 включено додатковий, порівняно з МСБО8, коментар для роз’яснення застосовності стандартів для обліку суб’єктами господарювання державного сектору.
- У деяких випадках у МСБОДС 3 використовується інша, відмінна від МСБО 8 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання термінів „суб’єкт господарювання,” „звіт про фінансові результати”, „звіт про фінансовий стан”, „чисті активи / власний капітал” у МСБОДС 3. Еквівалентні терміни в МСБО 8 – „підприємство”, „звіт про прибутки та збитки”, „баланс”, „капітал.”
- Список технічних термінів, визначення яких міститься в МСБОДС 3, відрізняється від списку термінів, уміщених у МСБО 8 (параграф 8).
- Визначення екстраординарних статей у МСБОДС 3 і в МСБО 8 різні. МСБОДС 3 містить конкретну вимогу щодо того, що екстраординарні статті повинні бути поза контролем або впливом суб’єкта господарювання (параграф 6).