

УДК: 658.14/17(047.32):657.23]:006.032
JEL Classification: M40, M41, M48
doi: 10.31767/nasoa.4.2018.09

С. І. КОВАЧ,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, контролю та оподаткування агробізнесу,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»;
К. О. ШАРАПКА,
студент I курсу магістратури
факультету обліку і податкового менеджменту,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Порядок виправлення помилок попередніх періодів у фінансовій звітності за МСФЗ

В статті з'ясовано сутність помилок у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ і наведено їх класифікацію. При цьому особливу увагу приділено помилкам попередніх періодів, допущених у фінансовій звітності. Також досліджено порядок виправлення помилок попередніх періодів згідно з вимогами МСФЗ, починаючи з наказу про облікову політику і завершуючи інформацією щодо розкриття, та на конкретному прикладі наведено виправлення помилки попереднього періоду з відображенням у формах фінансової звітності.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності, помилки попередніх періодів, суб'єкт господарювання, суттєвість, фінансова звітність.

Постановка проблеми та її зв'язок із практичними завданнями. Під час складання фінансової звітності виникають помилки; їх ігнорування призводить до спотворення інформації за звітні періоди, унеможлиблює відображення справжнього фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання. Порядок виправлення помилок попередніх періодів у фінансовій звітності та можливі підходи до такого виправлення недостатньо висвітлені у науковій літературі. Вітчизняні П(С)БО також дуже лаконічні щодо цього питання. Тому виникає необхідність дослідження питань, пов'язаних із виправленням помилок у фінансовій звітності суб'єктів господарювання за підходами, викладеними у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанню виправлення помилок у фінансовій звітності підприємств присвячені наукові праці багатьох науковців, серед яких І. Бадаві, К. Безверхий, М. Власова, Ю. Гужел, К. Іващишина, А. Кузьменко, Т. Моргунова, А. Мельник, О. Папінова, Л. Сас. Варто відмітити також значну кількість практичних рекомендацій і матеріалів щодо порядку виправлення помилок у фінансовій звітності за МСФЗ, напрацьованих у професійній літературі. Вони мають особливу цінність, оскільки можуть бути використані укладачами фінансової звітності при її укладанні за МСФЗ.

Метою дослідження є з'ясування сутності помилок попередніх періодів, допущених у фінансовій звітності, визначення їх класифікації та порядку виправлення згідно з МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з параграфом 41 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” (далі – МСБО 8), “Помилки можуть виникати щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності” [1].

В результаті проведеного аналізу трактування сутності помилок в обліку та фінансовій звітності в професійній літературі нами було зроблено припущення про те, що визначальною ознакою при класифікації бухгалтерських помилок є їх належність

до поточного чи попереднього звітнього періоду, що, в свою чергу, підтверджує МСБО 8 [1].

В параграфі 5 МСБО 8 термін “помилки попередніх періодів” визначено як “пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб’єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:

- а) була наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску;
- б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цієї фінансової звітності” [1].

При цьому допущені помилки параграф 5 МСБО 8 поділяє на:

1. помилки у математичних розрахунках;
2. помилки у застосуванні облікової політики;
3. помилки, допущені внаслідок недогляду або неправильної інтерпретації фактів господарської діяльності;
4. помилки внаслідок шахрайства [1].

Вказаний стандарт обмежується лише такою інформацією про помилки поточного періоду в параграфі 41: “Потенційні помилки поточного періоду, виявлені протягом цього періоду, виправляють до затвердження фінансової звітності до випуску” [1].

Отже, що хоча в назві МСБО 8 не зазначено, про які саме помилки в ньому йдеться, увагу акцентовано насамперед на помилках попередніх періодів, оскільки вони впливають на показники фінансової звітності, що складається за підсумками річного звітнього періоду.

Варто звернути увагу на той факт, що помилки попередніх років можна поділити на помилки, що не впливають на величину нерозподіленого прибутку, та помилки, що впливають на величину нерозподіленого прибутку. Звісно, в професійній літературі більш досліджуваними є останні, і це не випадково, адже вони впливають на основний показник – прибуток, в якому зацікавлені власники бізнесу або його потенційні інвестори.

Наступна класифікація бухгалтерських помилок в професійній літературі пов’язана з важливим і розмитим поняттям “суттєвість”. Тож помилки, допущені при складанні фінансової звітності, можуть бути суттєвими і несуттєвими.

Згідно з параграфом 41 МСБО 8 “Фінансова звітність не відповідає МСФЗ, якщо вона містить або суттєві помилки, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб’єкта господарювання” [1].

В пп. ЯХ11 Концептуальної основи фінансової звітності суттєвість пояснюється таким чином: “Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб’єкт господарювання, що звітує. Іншими словами, суттєвість – це характерний для кожного суб’єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб’єкта господарювання” [2].

В параграфі 5 МСБО 8 зазначено: “Суттєвий – пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір або характер статті, так і подання статей” [1].

Керівництво суб’єкта господарювання може визначати критерії суттєвості в окремому організаційно-розпорядчому документі, що регулює питання організації, складання і подання фінансової звітності, або у власній обліковій політиці у розділі “Облікові оцінки та припущення”. Приклад фрагменту наказу про облікову політику в аспекті кількісних критеріїв суттєвості наведено на рис. 1.

Витяг з наказу ТОВ «ВЕСЕЛКА» «Про облікову політику підприємства»	
від 02 січня 2013 р. № 3	снт. Калинівка
...	
Розділ “Облікові оцінки та припущення”	
Частина III “Фінансова звітність”	
...	
3.2.1. Вважати суттєвою статтю з метою окремого наведення її у фінансовій звітності, якщо вона становить не менше:	
3% від підсумку відповідного класу активів, власного капіталу та зобов’язань для Звіту про фінансовий стан;	
2% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) для Звіту про прибутки і збитки);	
...	
3.2.2. Вважати суттєвою помилку попереднього періоду у фінансовій звітності, що впливає на величину нерозподіленого прибутку, якщо вона становить більше:	
0,1% суми чистого прибутку (збитку) за період, в якому виникла помилка;	
...	

Рис. 1. Витяг із наказу про облікову політику підприємства

Джерело: власна розробка авторів

Укладачам фінансової звітності за МСФЗ в Україні, які не мають встановлених корпоративних критеріїв суттєвості, для їх встановлення варто звернутись до рекомендацій Міністерства фінансів України (далі – Мінфін), доведених Листом № 04230-108 від 29.07.2003 [3], та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Мінфіну № 635 від 27.06.2013 [4]. Підводячи підсумок стосовно важливості суттєвості помилки та суттєвості загалом, не можна знехтувати застереженням О. Харламової: “Відсутність чіткої методики визначення суттєвості, з однієї сторони, сприяє застосуванню концепції суттєвості в конкретних умовах, з іншої – знижує порівнянність фінансової звітності” [5, с. 20].

Помилки, допущені у фінансовій звітності, класифікують також як навмисні та ненавмисні помилки. В МСБО 8 міститься досить лаконічне визначення таких помилок. У цілому їх можна охарактеризувати на основі визначення, наведеного у ст. 10, 11 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Навмисні – помилки, вчинені особою, яка усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала їх шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків. Ненавмисні – помилки, вчинені особою, яка передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії або бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоча повинна була і могла їх передбачити [6].

Слід зазначити, що наявність умислу у вчиненні бухгалтерської помилки довести досить складно, і цим повинні займатися правоохоронні органи. Тому більшість допущених помилок можна включити до категорії ненавмисних [7].

Зауважимо, що помилки при складанні фінансової звітності можуть бути допущені відповідальними особами з метою фальсифікації показників. Вітчизняне законодавство уникає ідентифікації такого роду помилок як шахрайства, позначаючи їх терміном “навмисні”, в той час як Міжнародний стандарт аудиту 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів” рекомендує розрізняти два поняття:

1. Помилка – це ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок в облікових записках і розрахунках, недогля-

ду в дотриманні повноти обліку, неправильного представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності майна, вимог і зобов'язань та невідповідне відображення записів в обліку.

2. Шахрайство – це навмисно невідображення і представлення даних обліку і звітності службовими особами та керівництвом підприємства. Шахрайство полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності, навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропущенні або приховуванні результатних записів або документів, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в облікових реєстрах [8, с. 162].

Класифікацію помилок у фінансовій звітності згідно з МСФЗ наведено на рис. 2.

Отже, кожну помилку одночасно можна класифікувати як навмисну чи ненавмисну, суттєву чи несуттєву, помилку поточного чи попередніх звітних періодів; в свою чергу, помилки попередніх звітних періодів можна поділити на ті, що впливають на величину нерозподіленого прибутку, і ті, що не впливають на величину нерозподіленого прибутку.



Рис. 2. Класифікація помилок у фінансовій звітності згідно з МСФЗ

Джерело: [7]

Ретельно дослідивши параграфи 42–53 МСБО 8, які регламентують порядок виправлення помилок попереднього періоду, можна дійти висновку про те, що помилки попередніх періодів виправляються ретроспективно [1]. Ретроспективний метод виправлення помилки полягає в тому, що коригування впливає на показники фінансової звітності не тільки поточного і майбутніх періодів, а й на показники попередніх періодів; в той час як при перспективному методі коригування впливають на показники фінансової звітності лише поточного і майбутніх періодів. В параграфі 5 МСБО 8 термін “ретроспективне перерахування” визначається як “виправлення визнання, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді ніколи не було” [1].

Так, згідно з параграфом 42 розділу “Помилки” МСБО 8 “суб’єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:

а) перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка, або

б) перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів” [1].

Решта розділів МСБО 8, окрім розділу “Розкриття інформації про помилки попереднього періоду”, присвячені власне тим випадкам, коли помилку виправити ретроспективно не вдається або існують обмеження щодо застосування ретроспективного методу [1].

Параграф 43 розділу “Обмеження ретроспективного застосування” МСБО 8 встановлює, що “Помилку попереднього періоду виправляють шляхом ретроспективного перерахування, за винятком випадків, коли неможливо визначити або вплив на конкретний період, або кумулятивний вплив помилки” [1].

Якщо суму помилки визначити за всі попередні звітні періоди неможливо, МСФЗ дозволяють нехтувати кумулятивним ефектом від такої помилки в ретроспективі та рекомендують проводити перерахування порівняльної інформації від першої можливої звітної дати і в подальшому – перспективно.

В параграфах 50–53 МСБО 8 розділу “Неможливість ретроспективного застосування та ретроспективного перерахування” надано детальні пояснення для випадків, коли неможливо виправити помилку за один або кілька попередніх періодів ретроспективно [1].

Розглянемо більш ретельно порядок виправлення суттєвих помилок попереднього періоду.

Як було зазначено вище, в параграфі 42 МСБО 8 встановлено, що суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення. При цьому є два підходи до такого виправлення: або перерахуванням порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), в якому відбулася помилка, або перерахуванням залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів [1].

Перший підхід вимагає подання повного комплексу фінансової звітності за попередній період, якщо помилку здійснено в попередньому періоді. Другий підхід, оскільки помилки здійснено в періоді, що передує попередньому, вимагає подання лише Звіту про фінансовий стан та Звіту про власний капітал (Звіт про прибутки і збитки та Звіт про рух грошових коштів не подається), адже саме дані цих фінансових звітів, а саме залишки активів, зобов'язань та власного капіталу, перераховуються у зв'язку з виправленням помилки.

Варто зауважити, що МСФЗ не містять рекомендацій, як це технічно зробити. Проте це передбачено в п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”: “Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)” [9].

Відповідно до чинних нормативно-правових документів, а саме абз. 4 п. 9 Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку [10] та пп. 4.3 п. 4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [11], виправлення помилок, допущених у фінансових звітах за попередні роки, оформляється у місяці виявлення помилки бухгалтерською довідкою, в якій наводиться зміст помилки, сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка.

Розглянемо порядок виправлення помилки попередніх періодів на такому умовному прикладі.

У квітні 2017 року в результаті внутрішньої перевірки, ініційованої керівництвом суб'єкта господарювання, було виявлено, що у 2015 році не здійснювалось нарахування амортизації реєстраторів розрахункових операцій “Екселліо LP-1000” в кількості 100 одиниць, внаслідок чого було завищено чистий прибуток підприємства за 2015 рік (рис. 3)

ТОВ “ВЕСЕЛКА”
Код за ЄДРПОУ 35810104

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Донараховано амортизацію реєстраторів розрахункових операцій “Екселліо LP-1000”, 100 одиниць, за 2015 рік (метод додаткового запису)	44	131	150 000,00

Виконавець

Петренко П. П.

Головний бухгалтер

Іванченко І. І.

(підпис)

(підпис)

“30” квітня 2017 р.

Рис. 3. Бухгалтерська довідка

Джерело: власна розробка авторів

Оскільки помилку здійснено в періоді, що передує попередньому, вимагається подання лише Звіту про фінансовий стан та Звіту про власний капітал; перерахуванню у зв'язку з виправленням помилки підлягають залишки активів та власного капіталу.

Для подання інформації у фінансовій звітності скористаємось формами, затвердженими Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [12].

В табл. 1 наведено фрагмент Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31 грудня 2016 року (до виправлення помилки).

В табл. 2 наведено фрагмент Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31 грудня 2017 року (після виправлення помилки).

Очевидно, що підсумок Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31 грудня 2016 року, графа “На кінець звітного періоду” (табл. 1), має дорівнювати підсумку Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31 грудня 2017 року, графа “На початок звітного періоду” (табл. 2).

Таблиця 1

**Фрагмент Балансу (Звіту про фінансовий стан)
(до виправлення помилки) на 31 грудня 2016 року**

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		-
первісна вартість	1001		-
накопичена амортизація	1002		-
Незавершені капітальні інвестиції	1005		-
Основні засоби	1010		695
первісна вартість	1011		1296
знос	1012		(601)
...
Усього за розділом I	1095		712
...
Баланс	1300		1877

Пасив	Код рядка	На кінець звітного періоду	На початок звітного періоду
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		300
Капітал у дооцінках	1405		–
Додатковий капітал	1410		450
Резервний капітал	1415		300
Нерозподілений прибуток (непокри- тий збиток)	1420		196
Неоплачений капітал	1425	()	(–)
Вилучений капітал	1430	()	(–)
Усього за розділом I	1495		1246
...
Баланс	1900		1877

Джерело: власна розробка авторів

Проте у нашому випадку ці підсумки не збігаються на суму помилки. В Балансі (Звіті про фінансовий стан) відсутня інформація про те, які коригування елементів власного капіталу було проведено на початок звітного періоду, такі коригування містить лише ф. №4 Звіт про власний капітал, це безпосередньо стаття “Виправлення помилок” (р. 4010).

Таблиця 2

**Фрагмент Балансу (Звіту про фінансовий стан)
(після виправлення помилки) на 31 грудня 2017 року**

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	–	
первісна вартість	1001	–	
накопичена амортизація	1002	–	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	–	
Основні засоби	1010	545	
первісна вартість	1011	1296	
знос	1012	(751)	
...
Усього за розділом I	1095	562	
...
Баланс	1300	1727	
Пасив			
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	300	
Капітал у дооцінках	1405	–	
Додатковий капітал	1410	450	
Резервний капітал	1415	300	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	46	

Продовження табл. 2			
1	2	3	4
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	1096	
...
Баланс	1900	1727	

Джерело: власна розробка авторів

Фрагмент Звіту про власний капітал за 2017 рік, який містить інформацію про виправлення помилки в сумі 150 тис. грн, наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**Фрагмент Звіту про власний капітал з інформацією
про виправлення помилки
за _____ 2017 рік**

Форма № 4						код за ДКУД		1801005	
Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	300	-	450	300	196	-	-	1246
Коригування: Зміна облікової політики	4005	-	-	-	-	-	-	-	-
Виправлення помилок	4010	-	-	-	-	(150)	-	-	(150)
Інші зміни	4090	-	-	-	-	-	-	-	-
Скоригований залишок на початок року	4095	300	-	450	300	46	-	-	1096

Джерело: власна розробка авторів

Відповідно до параграфу 49 розділу “Розкриття інформації про помилки попереднього періоду” МСБО 8 суб’єкт господарювання розкриває таку інформацію про помилки попереднього періоду:

- а) характер помилки попереднього періоду;
- б) суму виправлення за кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) статті фінансових звітів, на яку вона впливає;
 - ii) базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо до суб’єкта господарювання застосовується МСБО 33;
- в) суму виправлення на початок найпершого з поданих попередніх періодів;

- г) якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як та коли виправлено помилку” [1].

Але розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

Можливий варіант розкриття інформації про помилки попереднього періоду в текстовій частині приміток до фінансової звітності наведено на рис. 4.

ТОВ “ВЕСЕЛКА”

Фрагмент текстової частини приміток до фінансової звітності за 2017 рік
від 08 лютого 2018 р. снт. Калинівка

...

3.2.2. Розкриття інформації про помилки попереднього періоду

Зміст помилки № 1: у 2015 р. не проведено нарахування амортизації обладнання, реєстраторів розрахункових операцій “Екселліо LP-1000” в кількості 100 одиниць. Помилку було виправлено ретроспективно шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку (визначене станом на 31 грудня 2016 року) на суму донарахованого зносу обладнання, реєстраторів розрахункових операцій “Екселліо LP-1000”, в розмірі 150 тис. грн. Внаслідок виправлення помилки станом на 01 січня 2017 року в Балансі (Звіті про фінансовий стан) стаття “Знос основних засобів”, р. 1012 складає 751 тис. грн, стаття “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”, р. 1420 складає 46 тис. грн. Помилку в сумі 150 тис. грн відображено за статтею “Виправлення помилок”, р. 4010 в складі статті “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” гр. 7 Звіту про власний капітал, внаслідок чого стаття “Скоригований залишок на початок року” за статтею “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”, гр. 7, склала 46 тис. грн.

Рис. 4. Розкриття інформації про помилки попереднього періоду

Джерело: власна розробка авторів

З метою гармонізації законодавства України у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності до законодавства Європейського Союзу, зокрема Директиви ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов’язану звітність певних типів підприємств, до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” було внесено суттєві зміни, які набули чинності 1 січня 2018 року. Вони стосуються в тому числі виправлення помилок попередніх періодів.

Так, згідно з п. 6 ст. 14 вказаного Закону, “Підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та уточнену консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки, з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин”.

Така норма не є в повній мірі узгодженою зі ст. 42 МСБО 8 та ст. 4 П(С)БО 6, внаслідок чого мета внесення змін до Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” не може вважатися досягнутою, а самі зміни викликають низку питань щодо механізму їх практичної реалізації, в тому числі у сфері виправлення помилок попередніх періодів у фінансовій звітності суб’єкта господарювання.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Дослідивши порядок виправлення помилок попередніх звітних періодів у фінансовій звітності за МСФЗ, можна зробити такі висновки.

1. Згідно з МСФЗ помилки можуть виникати щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності. В МСБО 8 можна простежити поділ помилок на помилки поточного і попередніх звітних періодів, останні, в свою чергу, можуть впливати або не впливати на величину нерозподіленого прибутку, суттєві і несуттєві, а також навмисні і ненавмисні.

2. Стосовно суттєвості помилок МСБО/МСФЗ не дає жодних рекомендацій щодо встановлення кількісних і якісних критеріїв чи характеристик суттєвості помилки. Кожен укладач фінансової звітності, виходячи з власних кількісних критеріїв суттєвості помилки, встановлює суттєвість помилки.

3. Згідно з параграфом 42 МСБО 8, суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення. Існують два підходи до такого виправлення: або перерахуванням порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка, або перерахуванням залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів. Інформація про помилки попереднього періоду підлягає розкриттю.

В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на розробленні алгоритму виправлення помилок у фінансовій звітності згідно з МСФЗ. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, конкретизації та подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
2. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Electronic resource]. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualframework.pdf>.
3. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності. Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 [Електронний ресурс]. URL: <http://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-finansiv-ukrayiny/>.
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id.
5. Харламова О. Суттєвість у П(С)БО та МСФЗ: від теорії до практики // Все про бухгалтерський облік. 2014. № 18. С. 9–21.
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Затв. постановою ВР УРСР № 8074-10 від 07.12.1984 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
7. Карпова В. Виправлення помилок у бухгалтерському обліку: основи процедури. ТОВ “Інформаційно-аналітичний центр “ЛІГА”, ТОВ “ЛІГА ЗАКОН”, БУХГАЛТЕР & ЗАКОН. № 36 (441). 05.09.2016 [Електронний ресурс]. URL: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ009332.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: частина 1. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2015. 997 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
10. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html.
11. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

References

1. Mizhnarodnyi standart buhalterskoho obliku (IAS) 8 “Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkah ta pomylyky” [International Accounting Standard (IAS) 8 “Accounting

- Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”]. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020 [in Ukrainian].
2. The Conceptual Framework for Financial Reporting. Retrieved from <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualframework.pdf>
3. Pro suttjevist u buhalterskomu obliku i zvitnosti. Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.07.2003 No 04230- 04108 [The materiality in accounting and reporting. The letter of the Ministry of Finance of Ukraine from 29.07.2003 No 04230- 04108]. Retrieved from <http://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-finansiv-ukrayiny/> [in Ukrainian].
4. Metodichni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpryemstva. Zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.06.2013 No 635 [Methodical recommendations on the accounting policy of an enterprise. Approved by the Directive of Ministry of Finance of Ukraine from 27.06.2013 No 635]. Retrieved from http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id [in Ukrainian].
5. Kharlamova O. (2014). Suttevist u P(S)BO ta MSFZ: vid teorii do praktyky [The materiality in National Accounting Provisions (Standards) and IFRS: from theory to practice. Vse pro buhalterskyi oblik – Everything about accounting, 18, 9–21 [in Ukrainian].
6. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia. Zatv. postanovoiu VR URSR No 8074-10 vid 07.12.1984 (zi zminamy ta dopovnenniamy) [The Code of Ukraine on Administrative Offence. Approved by the Directive of Verkhovna Rada of the Ukrainian Soviet Socialist Republic No 8074-10 from 07.12.1984 (with amendments and additions)]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> [in Ukrainian].
7. Karpova V. (2016). Vypravlennia pomylok u buhalterskomu obliku: osnovy procedury [Corrections of errors in accounting: main procedures]. *Buhalter & Zakon – Accountant & Law*, 36(441). Retrieved from http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ009332 [in Ukrainian].
8. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ogliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnih posluh: chastyna 1 [International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services: Part 1]. Kyiv: International Federation of Accountants; Auditor Chamber of Ukraine, 2015 [in Ukrainian].
9. Polozhennya (standart) buhalterskoho obliku 6 “Vypravlennia pomylok i zminy u finansovyh zvitax”. Zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.05.1999 No 137 (zi zminamy ta dopovnenniamy) [Accounting Provision (Standard) 6 “Correction of errors and changes in financial reports. Approved by the Directive of the Ministry of Finance of Ukraine from 28.05.1999 No 137 (with amendments and additions)]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> [in Ukrainian].
10. Metodichni rekomendatsii po zastosuvanniu rehistriv buhalterskoho obliku. Zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2000 No 356 (zi zminamy ta dopovnenniamy) [Methodical Recommendations on Use of Accounting Registers. Approved by the Directive of the Ministry of Finance of Ukraine from 29.12.2000 No 356 (with amendments and additions)]. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html [in Ukrainian].
11. Polozhennia pro dokumentalne zabezpechennia zapysiv u buhalterskomu obliku. Zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24.05.1995 No 88 (zi zminamy ta dopovnenniamy) [The Provision on Documenting Records in Accounting. Approved by the Directive of the Ministry of Finance of Ukraine from 24.05.1995 No 88 (with amendments and additions)]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> [in Ukrainian].
12. Natsionalne polozhennya (standart) buhalterskoho obliku 1 “Zagalni vymohy do finansovoi zvitnosti”. Zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 No 73 (zi zminamy ta dopovnenniamy) [The National Accounting Provision (Standard) 1 “General Requirements to Financing Statements. Approved by the Directive of the Ministry of Finance of Ukraine from 07.02.2013 No 73 (with amendments and additions)]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].

С. И. КОВАЧ,

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры учета, контроля и налогообложения агробизнеса,
ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет
имени Вадима Гетьмана»*

К. О. ШАРАПКА,

*студент I курса магистратуры
факультета учета и налогового менеджмента,
«Киевский национальный экономический университет
имени Вадима Гетьмана»*

Порядок исправления ошибок предыдущих периодов в финансовой отчетности согласно МСФО

В статье выяснена сущность ошибок в финансовой отчетности в соответствии с МСФЗ и приведена их классификация. При этом особое внимание уделено ошибкам предыдущих периодов, допущенных в финансовой отчетности. Также исследован порядок исправления ошибок предыдущих периодов согласно требованиям МСФЗ, начиная с приказа об учетной политике и завершая информацией относительно раскрытия, и на конкретном примере приведено исправление ошибки предыдущего периода с отражением в формах финансовой отчетности.

Ключевые слова: *Международные стандарты финансовой отчетности, ошибки предыдущих периодов, субъект хозяйствования, существенность, финансовая отчетность.*

S. I. KOVACH,

*PhD (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of Department
for Accounting, Control and Taxation in Agribusiness,
Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman*

K. O. SHARAPKA,

*Master Student,
Faculty of Accounting and Tax Management,
Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman*

The Procedure for Correcting Errors of Previous Periods in Financial Reporting According to IFRS

The subject of the study is represented by errors which were made in financial statements of prior periods and order of adjusting them according to International Financial Reporting Standards (IFRS). The objective of the research was set to study out the materiality of errors made in financial statements of prior periods, determination of classification and order of adjusting the errors in accordance with IFRS. Different methods were used for achieving set up goals: induction and deduction, analysis, synthesis, causal relationships, abstractly logical, comparison, studying monographs and other generally accepted methods. According to IFRS errors might be made while recognizing, measuring, submitting and disclosing information about elements of financial statements. IFRS 8 divides such errors to errors of current period and prior reporting periods. Errors of prior reporting periods may influence or not influence the amount of undivided profit, material or not material, also intentional or not intentional. IFRS/IAS do not set up any recommendations about quantity or quality criteria or characteristics of materiality of errors. Every business entity preparing financial reports sets up materiality of errors based on their own criteria of materiality of errors. According to IFRS 8 paragraph 42 business entities adjust material mistakes of the prior period retrospectively in the first set of financial statements confirmed before its disclosing after their revealing. There are two ways to adjust these kind of errors: by transferring

comparable sums for prior period (periods) presented when the mistake was made. Also by transferring the residue of assets, liabilities and equity in the beginning of the period for the earliest of the prior period presented, if the errors were made before the earliest of the prior period presented. Information about errors of prior period must be disclosed. Practical use of the research consists in bringing its main ideas to life through methodical innovations and recommendations which may be applied while adjusting errors, by business entities preparing financial statements according to IFRS.

Keywords: *International Financial Reporting Standards, errors of prior periods, business entity, materiality, financial statements.*

Посилання на статтю:

Ковач С. І., Шарапка К. О. Порядок виправлення помилок попередніх періодів у фінансовій звітності за МСФЗ // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.. 2018. №4. С. 89-101.