

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 8**Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów**

CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest określenie kryteriów wyboru i zmian zasad (polityki) rachunkowości, podanie odpowiedniego ujęcia księgowego oraz zakresu ujawnianych informacji dotyczących zmian zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych i korygowania błędów. Niniejszy standard ma poprawić przydatność i wiarygodność sprawozdań finansowych jednostek, a także zapewnić porównywalność danych zawartych w tych sprawozdaniach na przestrzeni czasu oraz ze sprawozdaniem finansowymi innych jednostek.
- 2 Wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem informacji ujawnianych na temat zmian zasad (polityki) rachunkowości, zawarte są w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

ZAKRES

- 3 Niniejszy standard stosuje się przy wyborze i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, księgowym ujmowaniu zmian zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz korekt błędów poprzednich okresów.
- 4 Skutki podatkowe korekt błędów poprzednich okresów oraz dokonanych retrospektywnie zmian zasad (polityki) rachunkowości rozlicza się i ujawnia zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

DEFINICJE

- 5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Zasady (polityka) rachunkowości są to konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych.

Zmiana wartości szacunkowych stanowi korektę wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania, bądź okresowego zużycia składnika aktywów, będącą wynikiem bieżącej oceny oraz oczekiwanych pożytków i obowiązków związanych z tymi aktywami lub zobowiązaniami. Zmiany wartości szacunkowych są rezultatem nowych informacji bądź wydarzeń i nie stanowią korekt błędów.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) tworzą standardy i ich interpretacje zatwierdzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Obejmują one:

- a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej;
- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości; oraz
- c) interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC).

Istotne pominięcia lub nieprawidłowości – są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego. Istotność uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości ocenianych w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym może być wielkość i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników.

Błędy poprzednich okresów – pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki, które miały miejsce w poprzednim okresie bądź też w kilku wcześniejszych okresach. Są one wynikiem nieuwzględnienia lub błędnego uwzględnienia wiarygodnych informacji:

- a) które były dostępne w momencie zatwierdzania do publikacji sprawozdań finansowych sporządzonych za te okresy;
- b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w procesie sporządzania i prezentacji tych sprawozdań finansowych.

Tego typu błędy wynikają z pomyłek arytmetycznych, z niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń, mylnej interpretacji zdarzeń bądź defraudacji.

Podejście retrospektywne polega na zastosowaniu nowych zasad (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków, jak gdyby zasady te były stosowane od zawsze.

Retrospektywne przekształcenie danych to korekta ujęcia, wyceny lub ujawnionych informacji dotyczących pozycji sprawozdania finansowego, jak gdyby błędy poprzednich okresów nigdy nie miały miejsca.

Niewykonalne w praktyce – zastosowanie standardu jest niewykonalne w praktyce, gdy jednostka nie może zastosować go, mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić. Dla konkretnego, minionego okresu jednostka nie jest w stanie wprowadzić zmian zasad (polityki) rachunkowości lub dokonać retrospektywnego przekształcenia danych, jeśli:

- a) skutek retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia;
- b) retrospektywne zastosowanie zasad bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania założeń co do intencji kierownictwa we wskazanym okresie; lub
- c) retrospektywne zastosowanie zasad bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania istotnych szacunków, a niemożliwe jest obiektywne wyodrębnienie z posiadanych informacji takich informacji na temat szacunków, które:
 - (i) potwierdzają warunki według stanu na dzień, na który wartości te mają być ujęte, wycenione lub ujawnione;
 - (ii) mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdania finansowe tego okresu zostały zatwierdzone do publikacji;

od innych informacji.

Podejście prospektywne do zmian zasad (polityki) rachunkowości i ujęcia skutku zmiany wartości szacunkowych zakłada, że:

- a) zastosowanie nowej zasady (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków następuje od momentu, w którym ta zmiana miała miejsce; oraz
 - b) zmiany wartości szacunkowych ujmowane są w okresie bieżącym i w okresach przyszłych, na które te zmiany mają wpływ.
- 6 Rozstrzygnięcie o tym, czy pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników, czyli czy jest istotne, wymaga rozważenia cech tychże użytkowników. *Założenia koncepcyjne sporządzenia i prezentacji sprawozdań finansowych* mówią w paragrafie 25, że „użytkownicy z założenia posiadają dostateczną wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują gotowość do uważnego zapoznania się z prezentowanymi informacjami”. Dlatego też przy rozstrzygnięciu należy rozważyć, jakiego wpływu na decyzje gospodarcze użytkowników o wymienionych cechach można oczekiwać.

ZASADY (POLITYKA) RACHUNKOWOŚCI

Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości

- 7 Jeśli standard lub interpretacja ma bezpośrednie zastosowanie do transakcji, innych zdarzeń bądź warunków, zasada bądź zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do tej pozycji ustala się w oparciu o standard lub interpretację z uwzględnieniem odpowiednich wytycznych stosowania dołączonych do standardu lub interpretacji, wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB).
- 8 Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej stanowią kompletny zbiór zasad (polityki) rachunkowości, których zastosowanie, zdaniem IASB, decyduje o przydatności i wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Powyższe zasady nie muszą być stosowane, jeśli skutek ich zastosowania jest nieistotny. Nieprawidłowe jest jednak wprowadzenie lub nieskorygowanie odstępstw od wymogów MSSF celem zaprezentowania założonej sytuacji finansowej, wyniku finansowego, czy też przepływów pieniężnych.
- 9 Wytyczne stosowania dołączone do standardów, opracowane przez IASB, nie są częścią standardów, dlatego też nie zawierają regulacji dotyczących sprawozdań finansowych.
- 10 W przypadku braku standardu bądź interpretacji mających bezpośrednie zastosowanie do danej transakcji, innego zdarzenia lub warunku, kierownictwo jednostki kieruje się osądem przy opracowywaniu i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, które prowadzą do uzyskania informacji, które są:
 - a) przydatne dla użytkowników w procesie podejmowania decyzji gospodarczych; oraz
 - b) wiarygodne, czyli takie, dzięki którym sprawozdanie finansowe:
 - (i) wiernie przedstawia sytuację finansową i wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne jednostki;
 - (ii) odzwierciedla ekonomiczną treść transakcji, innych zdarzeń i warunków, a nie tylko formę prawną;

- (iii) jest obiektywne, czyli bezstronne;
 - (iv) jest zgodne z zasadą ostrożnej wyceny; oraz
 - (v) jest kompletne we wszystkich istotnych aspektach.
- 11 Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10, kierownictwo jednostki, zachowując poniżej ustaloną kolejność, uwzględni następujące źródła:
- a) wymogi i wytyczne zawarte w standardach oraz interpretacjach dotyczących podobnych i powiązanych zagadnień; oraz
 - b) definicje, kryteria ujmowania i wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów określone w *Założeniach koncepcyjnych*.
- 12 Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10, kierownictwo jednostki może także uwzględnić najaktualniejsze regulacje innych podmiotów tworzących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych, inną literaturę dotyczącą rachunkowości i przyjęte rozwiązania branżowe w zakresie, w jakim są one zgodne ze źródłami powołanymi w paragrafie 11.

Spójność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości

- 13 Jednostka wybiera i stosuje zasady (politykę) rachunkowości spójnie w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji, innych zdarzeń i warunków, chyba że standard lub interpretacja wymaga wyodrębnienia lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wobec których odpowiednie może być stosowanie różnych zasad. Jeśli standard lub interpretacja wymaga wyodrębnienia lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wybiera się najodpowiedniejsze zasady (politykę) rachunkowości dla każdej z nich i konsekwentnie je stosuje.

Zmiany zasad (polityki) rachunkowości

- 14 Jednostka zmienia stosowane zasady (politykę) rachunkowości tylko wówczas, gdy:
- a) wymagają tego postanowienia standardu lub interpretacji; lub
 - b) doprowadzi to do tego, iż zawarte w sprawozdaniu finansowym informacje o wpływie transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową, wynik finansowy, czy też przepływy pieniężne jednostki będą bardziej przydatne i wiarygodne.
- 15 Użytkownicy sprawozdań finansowych powinni mieć możliwość porównania sprawozdań finansowych jednostki na przestrzeni czasu, w celu ustalenia tendencji zmian sytuacji finansowej jednostki, jej wyników działalności oraz przepływów pieniężnych. Dlatego też należy stosować te same zasady (politykę) rachunkowości z okresu na okres, chyba że dokonanie zmiany zasad (polityki) rachunkowości spełnia kryteria wymienione w paragrafie 14.
- 16 Jako zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie traktuje się:
- a) zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń i transakcji, które różnią się w swej treści od poprzednio występujących; oraz
 - b) zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń lub transakcji, które nie występowały wcześniej lub były nieistotne.
- 17 Zastosowanie po raz pierwszy zasady przeszacowywania wartości aktywów zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne* stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości, którą traktuje się zgodnie z wymogami MSR 16 lub MSR 38, a nie w oparciu o niniejszy standard.
- 18 Do zmian zasad (polityki) rachunkowości opisanych w paragrafie 17 nie stosuje się paragrafów 19–31 niniejszego standardu.

Wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości

- 19 Uwzględniając paragraf 23:
- a) jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) rachunkowości związaną z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji zgodnie z określonymi przepisami przejściowymi zawartymi w tym standardzie lub interpretacji, jeśli takowe istnieją; oraz
 - b) jeśli jednostka dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości w związku z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji, które nie zawierają określonych przepisów przejściowych dotyczących tej zmiany, lub dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości dobrowolnie, zmianę tę jednostka wprowadza retrospektywnie.

- 20 Dla celów niniejszego standardu wcześniejsze zastosowanie postanowień standardu czy interpretacji nie oznacza dobrowolnej zmiany zasad (polityki) rachunkowości.
- 21 Zgodnie z paragrafem 12, w przypadku braku standardu bądź interpretacji mających bezpośrednie zastosowanie do danej transakcji, innego zdarzenia lub warunku, kierownictwo jednostki może także uwzględnić najaktualniejsze regulacje innych podmiotów tworzących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych. Jeśli w przypadku zmiany takich regulacji jednostka zdecyduje się na zmianę zasad (polityki) rachunkowości, to taka zmiana jest ujmowana i ujawniana jak dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości.

Podjęcie retrospektywne

- 22 Uwzględniając paragraf 23, jeśli zmiana zasad (polityki) rachunkowości jest ujmowana retrospektywnie według zasad opisanych w paragrafie 19 a) oraz b), jednostka koryguje bilans otwarcia każdej pozycji kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy, najwcześniejszego prezentowanego okresu oraz ujawnia inne dane porównawcze każdego okresu, tak jak gdyby zmienione zasady (polityka) rachunkowości były stosowane od zawsze.

Ograniczenia retrospektywnego podejścia

- 23 Jeśli, zgodnie z paragrafem 19 a) oraz b), wymagane jest retrospektywne ujęcie zmiany zasad (polityki) rachunkowości, zmianę zasad (polityki) rachunkowości stosuje się retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji, gdy niewykonalne w praktyce jest ustalenie wpływu zmiany na poszczególne okresy lub jej łącznego wpływu.
- 24 Jeśli niewykonalne w praktyce jest ustalenie wpływu zmiany zasad (polityki) rachunkowości na informacje porównawcze jednego lub więcej prezentowanych poszczególnych okresów, jednostka stosuje zmienione zasady (politykę) rachunkowości do wartości bilansowej aktywów i zobowiązań bilansu otwarcia najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych (może to być bieżący okres sprawozdawczy) oraz dokonuje odpowiedniej korekty adekwatnej pozycji kapitałów własnych.
- 25 Jeśli na początku bieżącego okresu niewykonalne w praktyce jest ustalenie łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich wcześniejszych okresów, jednostka koryguje dane porównawcze w celu prospektywnego zastosowania zmienionych zasad (polityki) rachunkowości, począwszy od najwcześniejszej możliwej daty.
- 26 W przypadku retrospektywnego zastosowania przez jednostkę nowych zasad (polityki) rachunkowości, jednostka powinna zaprezentować skorygowane dane porównawcze w odniesieniu do najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych. Retrospektywne ujęcie zmiany jest niewykonalne w praktyce, jeśli nie jest możliwe określenie jej łącznego wpływu na bilans otwarcia i zamknięcia minionego okresu sprawozdawczego. Korekty dotyczące okresów wcześniejszych niż te zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym ujmuje się jako korekty bilansu otwarcia odpowiedniej pozycji kapitału własnego najwcześniejszego z prezentowanych okresów. Zazwyczaj koryguje się zyski zatrzymane, jednakże korekta może dotyczyć innej pozycji kapitału własnego (np. celem zgodności z wymogami innego standardu czy interpretacji). Wszelkie inne informacje dotyczące okresów wcześniejszych, na przykład zestawienie historycznych danych finansowych, także koryguje się w najwcześniejszym z możliwych okresów.
- 27 Jeśli retrospektywne zastosowanie przez jednostkę nowych zasad (polityki) rachunkowości jest niewykonalne w praktyce w związku z tym, iż jednostka nie jest w stanie określić łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich poprzednich okresów (paragraf 25), może nowe zasady (politykę) rachunkowości stosować prospektywnie od początku najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych. Stąd też nie ma konieczności korygowania wartości składników bilansu w części wynikającej ze skumulowanych korekt powstałych przed dokonaniem zmiany. Zmiana zasad (polityki) rachunkowości jest dopuszczalna nawet wtedy, gdy niewykonalne w praktyce jest prospektywne zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do jakiegokolwiek wcześniejszego okresu. Paragrafy 50–53 mówią o tym, kiedy niewykonalne w praktyce jest zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości wobec jednego lub kilku wcześniejszych okresów.

Ujawnianie informacji

- 28 Jeśli zastosowanie standardu lub interpretacji po raz pierwszy ma wpływ na bieżący okres lub którykolwiek z wcześniejszych prezentowanych okresów, chyba że niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka ujawnia następujące informacje:
- a) nazwę standardu lub interpretacji;
 - b) stwierdzenie, że zmiany zasady (polityki) rachunkowości dokonano zgodnie z przepisami przejściowymi – jeśli istnieją;
 - c) charakter zmiany zasad (polityki) rachunkowości;

- d) opis przepisów przejściowych – jeśli istnieją;
- e) opis przepisów przejściowych – jeśli istnieją przepisy, które mogą mieć wpływ na przyszłe okresy;
- f) jeśli jest to możliwe – kwotę korekty dotyczącej bieżącego okresu i każdego wcześniej prezentowanego okresu w odniesieniu do:
 - (i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz
 - (ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;
- g) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów prezentowanych, w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce; oraz
- h) jeśli retrospektywne zastosowanie opisane w paragrafie 19 a) i b) jest niewykonalne w praktyce dla danego wcześniejszego okresu lub okresów poprzedzających okresy prezentowane, należy przedstawić opis okoliczności, które o tym zdecydowały, oraz informacje o tym, w jaki sposób i od kiedy wprowadzono zmianę zasad (polityki) rachunkowości.

Nie jest konieczne, aby w kolejnych sprawozdaniach finansowych powyższe informacje były powtarzane.

- 29 Jeśli dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma istotny wpływ na bieżący okres lub którykolwiek z wcześniejszych prezentowanych okresów, chyba że niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka ujawnia następujące informacje:

- a) charakter zmiany zasad (polityki) rachunkowości;
- b) powód, dla którego zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości przyczyni się do przekazywania bardziej przydatnych i wiarygodnych informacji;
- c) jeśli jest to możliwe – kwotę korekty dotyczącej bieżącego okresu i każdego wcześniej prezentowanego okresu w odniesieniu do:
 - (i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz
 - (ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;
- d) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów prezentowanych, w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce; oraz
- e) jeśli retrospektywne zastosowanie jest niewykonalne w praktyce dla danego wcześniejszego okresu lub okresów poprzedzających okresy prezentowane, należy przedstawić opis okoliczności, które o tym zdecydowały, oraz informacje o tym, w jaki sposób i od kiedy wprowadzono zmianę zasady (polityki) rachunkowości.

Nie jest konieczne, aby w kolejnych sprawozdaniach finansowych powyższe informacje były powtarzane.

- 30 Jeśli jednostka nie zastosowała nowego standardu lub interpretacji, które zostały już opublikowane, ale nie weszły jeszcze w życie, jednostka ujawnia:

- a) ten fakt; oraz
- b) znane lub wiarygodnie oszacowane informacje potrzebne do oceny możliwego wpływu zastosowania nowego standardu lub interpretacji na sprawozdania finansowe jednostki za okres, w którym zostaną one zastosowane po raz pierwszy.

- 31 By zakres ujawnień pozostał zgodny z paragrafem 30, jednostka rozważa przedstawienie następujących informacji:

- a) nazwę nowego standardu lub interpretacji;
- b) charakter przyszłej zmiany lub zmian zasad (polityki) rachunkowości;
- c) termin, w którym standard lub interpretacja powinny zostać zastosowane;
- d) termin, w którym jednostka zamierza wdrożyć postanowienia standardu bądź interpretacji po raz pierwszy;
- e) alternatywnie:
 - (i) opis wpływu na sprawozdania finansowe jednostki zmian będących skutkiem zastosowania danego standardu bądź interpretacji po raz pierwszy; lub

- (ii) poinformowanie o fakcie, że ten wpływ nie jest znany lub nie jest możliwe jego wiarygodne oszacowanie.

ZMIANY WARTOŚCI SZACUNKOWYCH

- 32 Ze względu na niepewność towarzyszącą działalności przedsiębiorstw, wielu pozycji sprawozdań finansowych nie można precyzyjnie wycenić, lecz tylko oszacować. Proces szacowania wymaga dokonania własnego osądu na podstawie dostępnych, wiarygodnych informacji. Zastosowanie wartości szacunkowych może być na przykład wymagane w przypadku określenia:
- należności wątpliwych;
 - zapasów, które utraciły przydatność gospodarczą;
 - wartości godziwej aktywów/zobowiązań finansowych;
 - okresów użytkowania aktywów podlegających amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych związanych z tymi aktywami; oraz
 - zobowiązań z tytułu gwarancji.
- 33 Wykorzystanie wiarygodnych oszacowań stanowi istotną część przygotowania sprawozdań finansowych i nie podważa ich poprawności.
- 34 Dana wartość szacunkowa może zostać zweryfikowana, jeśli zmieniają się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków lub w wyniku pozyskania nowych informacji czy zdobycia większego doświadczenia. Weryfikacja wartości szacunkowych z założenia nie odnosi się do poprzednich okresów, jak też nie stanowi korekty błędów.
- 35 Zmiana zasad wyceny jest zmianą zasad (polityki) rachunkowości, a nie zmianą wartości szacunkowych. W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowej zmianę traktuje się jako zmianę wartości szacunkowej.
- 36 Skutki zmiany wartości szacunkowej inne od tych, do których stosuje się paragraf 37, uwzględnia się prospektywnie poprzez ujęcie w rachunku zysków i strat:
- okresu, w którym nastąpiła zmiana, jeśli zmiana ta dotyczy tylko tego okresu; lub
 - okresu, w którym nastąpiła zmiana, i okresów przyszłych, jeśli zmiana ta dotyczy wszystkich tych okresów.
- 37 Ujęta zmiana wartości szacunkowych koryguje wartości bilansowe odpowiednich aktywów, zobowiązań lub pozycji kapitału własnego w okresie, w którym dokonano zmiany, w stopniu, w jakim zmiana ta ma wpływ na wartość tych aktywów, zobowiązań lub pozycji w kapitale własnym.
- 38 Podejście prospektywne w zakresie zmiany wartości szacunkowych oznacza, że skorygowane zostają wartości dotyczące transakcji, innych zdarzeń i warunków od momentu, w którym nastąpiła zmiana. Zmiana wartości szacunkowych może wpływać tylko na bieżący rachunek zysków i strat, bądź na wyniki danego okresu i okresów przyszłych. Przykładowo zmiana szacunku wartości wątpliwych należności wpływa tylko na wyniki bieżącego okresu i jest ujmowana w bieżącym okresie. Jednak zmiana przewidywanego okresu użytkowania składnika aktywów podlegającego amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych związanych z tym składnikiem aktywów, wpływa na koszty amortyzacji zarówno w bieżącym okresie, jak i we wszystkich przyszłych okresach wchodzących w skład okresu użytkowania tego składnika aktywów. W obu przypadkach skutek zmiany dotyczący bieżącego okresu ujmowany jest jako przychód lub koszt w bieżącym okresie. Skutek (jeśli takowy będzie), jaki zmiana ta wywoła w przyszłych okresach, będzie ujmowany jako przychód lub koszt w przyszłych okresach.

Ujawnianie informacji

- 39 Jednostka ujawnia rodzaj i kwotę zmiany wartości szacunkowej, która wywołuje skutki w bieżącym okresie lub która – według przewidywań – takie skutki wywoła w kolejnych okresach, z wyjątkiem tych, dla których niewykonalne w praktyce jest określenie tych skutków.
- 40 Jeśli liczbowe wyrażenie skutków zmiany wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów jest niewykonalne w praktyce, fakt ten ujawnia się.

BŁĘDY

- 41 Błędy mogą dotyczyć ujęcia, wyceny, prezentacji lub ujawnień informacji dotyczących poszczególnych elementów sprawozdania finansowego. Sprawozdanie finansowe uważa się za niezgodne z wymogami MSSF, jeśli zawiera istotne błędy bądź nieistotne błędy, które zostały celowo popełnione, aby zaprezentować konkretną sytuację finansową, wynik finansowy lub przepływy środków pieniężnych w sposób z góry zamierzony. Błędy wykryte na

etapie sporządzania sprawozdań finansowych powinny zostać skorygowane przed zatwierdzeniem tych sprawozdań do publikacji. Zdarza się jednak, że istotne błędy wykrywane są dopiero w okresach następnych. Są one wówczas korygowane poprzez skorygowanie danych porównawczych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych okresu, w którym wykryto błąd (zob. paragrafy 42–47).

- 42 Uwzględniając paragraf 43, jednostka koryguje istotne błędy poprzednich okresów retrospektywnie, w pierwszym po ich wykryciu zatwierdzonym do publikacji sprawozdaniu finansowym:
- przekształcając dane porównawcze dotyczące prezentowanego(-ych) poprzedniego(-ich) okresu(-ów), w którym(-ych) popełniono błąd; lub
 - przekształcając bilanse otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitałów własnych najwcześniejszego z prezentowanych okresów, jeśli błąd został popełniony we okresach wcześniejszych od prezentowanych.

Ograniczenia retrospektywnego przekształcenia danych

- 43 Błąd poprzednich okresów koryguje się, przekształcając dane retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji, gdy niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty dotyczącej konkretnego okresu lub łącznej kwoty korekt odnoszących się do ubiegłych okresów.
- 44 Jeśli ustalenie kwoty korekty dotyczącej konkretnego jednego lub kilku okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka przekształca bilans otwarcia aktywów, zobowiązań i pozycji kapitałów własnych najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych, w przypadku którego retrospektywne przekształcenie danych jest wykonalne w praktyce (może to być bieżący okres sprawozdawczy).
- 45 Jeśli ustalenie na początek bieżącego okresu skumulowanej kwoty korekt odnoszących się do ubiegłych okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka przekształca dane porównawcze w celu skorygowania błędu prospektywnie, począwszy od najwcześniejszego możliwego momentu.
- 46 Korekta błędów lat ubiegłych nie jest ujmowana w rachunku zysków i strat okresu, w którym błąd wykryto. Wszelkie prezentowane informacje dotyczące okresów wcześniejszych, na przykład zestawienie historycznych danych finansowych, koryguje się od najwcześniejszego z możliwych okresów.
- 47 Jeśli określenie wartości błędów (np. w związku z zastosowaniem zasad (polityki) rachunkowości) dla wszystkich poprzednich okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka, zgodnie z paragrafem 45, powinna skorygować dane porównawcze prospektywnie od możliwie najwcześniejszego momentu. Stąd też nie ma konieczności korygowania wartości składników bilansu w części wynikającej ze skumulowanych korekt powstałych przed dokonaniem zmiany. Paragrafy 50–53 zawierają wytyczne mówiące o tym, kiedy niewykonalne w praktyce jest skorygowanie błędów w jednym lub kilku poprzednich okresach.
- 48 Odróżnia się korekty błędów od zmiany wartości szacunkowych. Wartości szacunkowe z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami, które mogą wymagać weryfikacji po uzyskaniu dodatkowych informacji. Na przykład ujęcie w sprawozdaniu zysku lub straty powstałej na skutek zdarzenia warunkowego nie stanowi korekty błędów.

Ujawnianie informacji dotyczących błędów poprzednich okresów

- 49 W związku z zastosowaniem paragrafu 42 jednostka ujawnia, co następuje:
- rodzaj popełnionego w poprzednich okresach błędów;
 - kwotę korekty dotyczącej każdego wcześniejszego prezentowanego okresu w zakresie, w jakim jest to wykonalne, w odniesieniu do:
 - każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz
 - zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;
 - kwotę korekty dotyczącej bilansu otwarcia najwcześniejszego z prezentowanych okresów; oraz
 - jeśli retrospektywne przekształcenie danych dotyczących wcześniejszych okresów jest niewykonalne w praktyce, ujawnia się informacje o okolicznościach, które uniemożliwiły dokonanie przekształcenia, oraz informacje o tym, w jaki sposób i kiedy błędy zostały poprawione.

Nie jest konieczne, aby w kolejnych sprawozdaniach finansowych powyższe informacje były powtarzane.

NIEWYKONALNOŚĆ W PRAKTYCE RETROSPEKTYWNEGO ZASTOSOWANIA I RETROSPEKTYWNEGO PRZEKSZTAŁCENIA DANYCH

- 50 W pewnych okolicznościach niewykonalne w praktyce jest skorygowanie danych porównawczych z jednego bądź kilku poprzednich okresów sprawozdawczych w celu uzyskania porównywalności z okresem bieżącym. Na przykład

jednostka może nie dysponować danymi z okresów wcześniejszych, które pozwalałyby na retrospektywne zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości (włączając w to jej prospektywne zastosowanie do wcześniejszych okresów zgodnie z paragrafami 51–53), bądź też na retrospektywne przekształcenie danych w celu skorygowania błędów wcześniejszych okresów. Niewykonalne w praktyce może być też odtworzenie tych danych.

- 51 W związku z wprowadzeniem zmian zasad (polityki) rachunkowości częstą praktyką jest dokonywanie szacunków ujętych i ujawnionych w sprawozdaniu finansowym pozycji dotyczących transakcji oraz innych zdarzeń lub warunków. Szacunki są same w sobie wysoce subiektywne, a potwierdzenie ich wartości często następuje po dniu bilansowym. Dokonywanie szacunków jest trudniejsze w przypadku, gdy ma miejsce retrospektywne przekształcenie danych w związku z nowymi zasadami (polityką) rachunkowości bądź korektą błędów poprzednich okresów, w związku z faktem, iż mogło upłynąć trochę czasu od momentu dokonania transakcji, innych zdarzeń lub warunków. Jednakże cel dokonywania szacunków odnośnie do okresów przeszłych pozostaje taki sam jak w przypadku okresu bieżącego, bowiem szacunki mają odzwierciedlać okoliczności, które istniały w dniu transakcji, innego zdarzenia lub warunku.
- 52 Dlatego też retrospektywne wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości bądź retrospektywna korekta danych w związku z korektą błędów poprzednich okresów wymaga wyodrębnienia informacji, które:
- potwierdzają warunki, jakie istniały na dzień transakcji, innego zdarzenia lub warunku; oraz
 - mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdania finansowe tego okresu zostały zatwierdzone do publikacji;

od innych informacji. Dla niektórych szacunków (np. przy szacowaniu wartości godziwej, które nie jest oparte na możliwych do zaobserwowania cenach lub innych czynnikach) niewykonalne w praktyce jest wyodrębnienie powyższych informacji. Jeśli wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania istotnych szacunków, dla których niemożliwe jest wyodrębnienie powyższych informacji, niewykonalne w praktyce jest retrospektywne wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości czy skorygowanie błędów poprzednich okresów.

- 53 Niedopuszczalne jest wykorzystywanie wiedzy po fakcie przy retrospektywnym zastosowaniu nowych zasad (polityki) rachunkowości lub korygowaniu błędów poprzednich okresów, dokonując założeń co do intencji, jakie w poprzednich okresach miało kierownictwo, lub szacując wartości ujęte, wycenione lub ujawnione w poprzednich okresach. Przykładowo, jeśli jednostka koryguje błąd poprzednich okresów dotyczący wyceny składnika aktywów finansowych sklasyfikowanego uprzednio jako inwestycja utrzymywana do terminu zapadalności (zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*), fakt, że kierownictwo jednostki zdecydowało później o nieutrzymywaniu go do terminu zapadalności, nie zmienia podstawy wyceny. Ponadto, jeśli jednostka dokonuje korekty błędów poprzednich okresów dotyczącego wartości zobowiązania z tytułu nieobecności w związku z chorobą zgodnie z wymogami MSR 19 *Świadczenia pracownicze*, nie powinna brać pod uwagę informacji o wysokiej liczbie zachorowań na gripę dostępnej już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego do publikacji. Konieczność dokonywania szacunków przy korygowaniu danych porównawczych nie umniejsza wiarygodności dokonanego przekształcenia.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 54 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 55 Niniejszy standard zastępuje MSR 8 *Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości* zaktualizowany w 1993 r.
- 56 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:
- SKI-2 *Spójność – aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego*; oraz
 - SKI-18 *Spójność – metody alternatywne*.