

1. Страхование подрядчиков от всех видов рисков и от ответственности за убытки потребителей. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 57 с.

2. Страхование подрядчиков от всех рисков (опыт страхового рынка Великобритании). – М.: СО Анкил, 1992. – 306 с.

3. Фалин Г.И. Математический анализ рисков в страховании. – М.: Росс. юрид. изд-во «Дом», 1994. – 218 с.

*Отримано 15.02.2001*

УДК 657.432

Л.П.ТОЛСТОВА, канд. экон. наук

*Севастопольский государственный технический университет*

## **ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Рассматривается новый порядок исправления в финансовой отчетности ошибок, выявленных в данных бухгалтерского отчета в прошлых отчетных периодах, в сравнении с требованиями МСБУ. Сформулированы предложения по совершенствованию национального учетного стандарта 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах», приведен пример применения норм этого стандарта для внесения исправлений в финансовую отчетность.

С 1 января 2000г. вступил в действие новый национальный учетный стандарт П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах», утвержденный приказом Министерства финансов Украины №137 от 28.05.1999г. и зарегистрированный в Министерстве юстиции Украины 21.06.1999г. под №392/3685.

Этим положением определен порядок внесения в финансовую отчетность корректировок, необходимость которых возникает вследствие:

- 1) исправления ошибок, допущенных при составлении финансовых отчетов в предыдущих периодах;
- 2) изменений предварительных оценок активов или обязательств;
- 3) изменений в учетной политике;
- 4) отражения или раскрытия в отчетности событий, происходящих после даты баланса.

П(С)БУ 6 корреспондирует с МСБУ 8 «Чистая прибыль или убыток за период, существенные ошибки и изменения в учетной политике» и с МСБУ 10 «Непредвиденные события и события, которые происходят после даты баланса».

Ошибки при составлении финансовой отчетности могут возникнуть в результате допущения ошибок в арифметических подсчетах, из-за неправильного применения учетной политики, неправильной интерпретации фактов, умышленного искажения данных.

В Украине до 01.01.2000г. порядок исправления ошибок, выявленных как самим предприятием, так и контролирующими органами, определялся инструкцией «О порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета», утвержденной приказом Министерства финансов Украины №139 от 18.08.1995г. с последующими изменениями и дополнениями. В соответствии с п.1.13 данной инструкции при выявлении («в отчетах как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) искажений отчетных данных исправление производится в отчетах за тот отчетный период, в котором были выявлены приписки и иные искажения. Причем исправления вносятся в данные за отчетный период (квартал, с начала года). Если не установлен период искажения отчетных данных, то исправление также производится в отчетах за тот период, в котором были выявлены приписки».

Правила исправления допущенных ошибок в бухгалтерском учете различались для ошибок, выявленных в текущем году до утверждения годовой отчетности за текущий год, и ошибок, допущенных в прошлые отчетные годы. Для исправления ошибки текущего года необходимо было исключить (сторнировать) неправильную учетную запись и заменить ее правильной в том месяце, в котором она была выявлена. Для исправления ошибки прошлых лет она отражалась в текущем году как выявленный финансовый результат прошлых лет, при этом счет, по которому была допущена ошибка, корреспондировал со счетом 80 «Прибыли и убытки». При выявлении и исправлении ошибки, допущенной в прошлые годы, не требовались отражение воздействия ошибок на один или несколько прошлых отчетных периодов (лет) и составление для этого сравнительной отчетности, подготовленной таким образом, будто ошибка не была допущена.

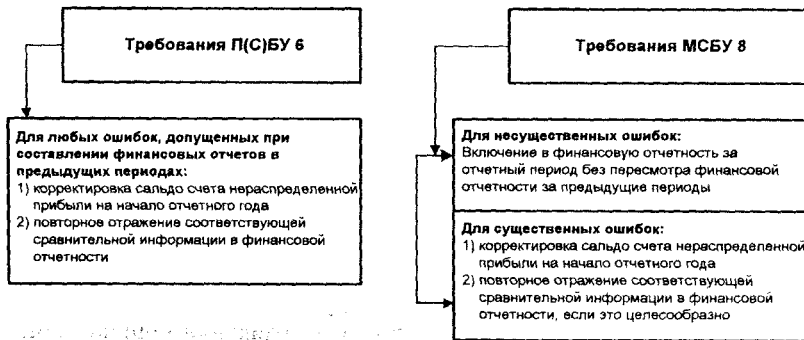
Правила исправления ошибок в соответствии с П(С)БУ 6 определены в ст.4, 5 этого стандарта: «Исправление ошибок, допущенных при составлении финансовых отчетов в предыдущих периодах, осуществляется путем корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного года.

Исправление ошибок, относящихся к предыдущим периодам, требует повторного отражения соответствующей сравнительной информации в финансовой отчетности».

Новыми стандартами не изменен существовавший ранее порядок исправления ошибок текущего года, выявленных и исправленных до составления финансовой отчетности за этот год. В то же время правила внесения корректировок в отчетность вследствие выявления и исправления ошибок прошлых лет существенно дополнены. Теперь выявление таких ошибок потребует от бухгалтера не только составления

в учете исправительной записи, корректирующей величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало отчетного года, в котором исправлена ошибка, но также пересмотра и пересчета финансовой отчетности за предыдущие годы.

Такой однозначный подход к отражению в отчетности исправления допущенных в прошлые годы ошибок не соответствует требованиям МСБУ 8, который, во-первых, определяет разные правила для отражения исправления незначительных и существенных ошибок и, во-вторых, предполагает использование не только базового, но и альтернативного подхода для отражения исправления существенных ошибок (см. рисунок).



Правила исправления ошибок в финансовой отчетности  
согласно требованиям П(С)БУ 6 и МСБУ 8

Следует отметить, что термин «незначительные ошибки» не является общепринятым и используется нами для отличия таких ошибок от существенных. Определение существенных ошибок приведено в параграфе 6 МСБУ 8: «Существенные ошибки – это ошибки, выявленные в текущем периоде, которые являются настолько значимыми, что финансовые отчеты одного или нескольких предыдущих периодов не могут в дальнейшем считаться достоверными на дату их выпуска». К существенным ошибкам в соответствии со стандартом может быть отнесено включение в финансовую отчетность предыдущего периода существенных сумм дебиторской задолженности или незавершенного производства по фиктивным контрактам, не имеющим юридической силы.

Для отражения в отчетности исправления незначительных ошибок параграфом 31 МСБУ 8 предусмотрено, что «ошибки в составлении финансовых отчетов одного или нескольких предыдущих периодов могут раскрываться в текущем периоде... Исправление этих оши-

бок, как правило, учитывается при определении чистой прибыли или убытка за текущий период».

Более сложные правила предусмотрены МСБУ для отражения в отчетности исправления существенных ошибок. МСБУ 8 раскрывает базовый и разрешенный альтернативный подходы к отражению исправления существенных ошибок. В соответствии с базовым подходом «сумму исправления существенной ошибки, которая связана с предыдущими периодами, следует отражать в отчетности путем корректирования сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного периода. Сравнительная информация должна пересчитываться, если это целесообразно». При выборе предприятием в учетной политике базового подхода необходимо раскрыть в примечаниях к финансовым отчетам следующую информацию: характер существенной ошибки; сумму исправлений за текущий и каждый из предыдущих периодов; сумму исправлений, относящихся к периодам, предшествовавшим периодам, включенным в сравнительную информацию; факт пересчета информации или нецелесообразность пересчета.

В соответствии с разрешенным альтернативным подходом «сумму исправления существенной ошибки необходимо учитывать при определении чистой прибыли или убытка за текущий период. Сравнительную информацию нужно приводить так, как она отражена в финансовых отчетах предшествующего периода». Дополнительная прогнозная информация в соответствии с требованиями базового подхода должна быть составлена, если это целесообразно. При использовании разрешенного альтернативного подхода предприятие в примечаниях к финансовой отчетности должно описать: характер существенной ошибки; сумму исправления, включенную в чистую прибыль или убыток отчетного периода; сумму исправления, включенную в каждый период, за который представляется прогнозная информация, и сумму исправления, которая относится к периодам, предшествующим тем, которые были охвачены прогнозной информацией. При нецелесообразности представления прогнозной информации этот факт должен быть раскрыт.

Таким образом, в П(С)БУ 6 использован только базовый подход к отражению в отчетности исправления существенных ошибок, который должен использоваться предприятиями в Украине применительно ко всем ошибкам прошлых отчетных периодов независимо от степени их влияния на достоверность финансовых отчетов за эти периоды. Целесообразно дополнить национальный учетный стандарт и предусмотреть в нем, во-первых, разделение ошибок, допущенных при составлении финансовых отчетов, на существенные и несущественные, а также

различные правила для исправления таких ошибок и, во-вторых, разрешить использование альтернативного подхода для исправления существенных ошибок.

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах». Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 28.05.1999г. №137.

2. Международные стандарты бухгалтерского учета / Пер. с англ. под ред. С.Ф.Голова. – К.: Федерация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины, 1998. – 736 с.

Получено 10.02.2001

УДК 67.372.5

Т.С.ПИЧУГИНА, д-р экон. наук, С.В.ОСИПОВ  
*Харьковская государственная академия городского хозяйства*

### **ОБОСНОВАНИЕ СТАВКИ ДИСКОНТИРОВАНИЯ В ПРОЦЕССЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТОИМОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Рассматривается проблема определения коэффициента дисконтирования с целью оценки предприятий в Украине, даны рекомендации по решению этой проблемы.

Одной из самых сложных и в то же время актуальных задач, которую необходимо решать при оценке предприятия с целью управления его стоимостью, является задача определения ставки дисконтирования. Это исходит из определения стоимости бизнеса как текущей стоимости денежных потоков за весь период работы предприятия. Следовательно, на результат оценки, кроме адекватности подсчета чистых денежных потоков, влияет корректность определения ставки дисконтирования.

В расчетах ставка дисконта чаще всего берется как величина, данная «свыше» или равная доходности наиболее популярного рыночного инструмента. Необоснованное определение ставки дисконта приводит к соответствующим результатам оценки. Отсюда возникает проблема методического обеспечения определения ставки дисконтирования.

При приведении денежных потоков к настоящему периоду ставка дисконта должна учитывать стоимость денег во времени, на которую влияют инфляционные ожидания и минимально гарантированная норма доходности, фактор риска – страновой, отраслевой, внутренний риск.

Для оценки предприятия в «использовании» в мировой практике рекомендуется применять формулу установления ставки дисконта в процессе оценки бизнеса (доходный метод):