Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 8

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և փոփոխության վերաբերյալ չափանիշները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխությունների, սխալների ուղղման հաշվապահական մոտեցումներն ու բացահայտումները: Սույն ստանդարտը նպատակ ունի բարձրացնելու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ռելևանտությունը (տեղին լինելը) և արժանահավատությունը, ինչպես նաև տարբեր ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների և այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների հետ համադրելիությունը:

2. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտումների նկատմամբ պահանջները, բացառությամբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների նկատմամբ կիրառվող բացահայտման պահանջների, սահմանված են *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»* ՀՀՄՍ 1-ով:

Գործողության ոլորտը

3. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունն ընտրելիս ու կիրառելիս, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները հաշվառելիս, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններն ու նախորդող ժամանակաշրջանների սխալների ուղղումը հաշվառելիս:

4. Նախորդող ժամանակաշրջանների սխալների ուղղման և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հետընթաց ճշգրտումների հարկային հետևանքները հաշվառվում և բացահայտվում են՝ համաձայն *«Շահութահարկեր»* ՀՀՄՍ 12-ի:

Սահմանումներ

5. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն. **որոշակի սկզբունքներ, հիմունքներ, եղանակներ, կանոններ, ձևեր և արարողակարգեր են, որոնք կիրառվում են կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու և ներկայացնելու նպատակով:**

Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում. **ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի կամ ակտիվի պարբերաբար սպառվող մեծության ճշգրտում, որն առաջանում է ակտիվների և պարտավորությունների ընթացիկ վիճակի և դրանց հետ կապված ակնկալվող ապագա օգուտների և պարտականությունների գնահատումից: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններն առաջանում են նոր տեղեկատվության ստացման կամ նոր հանգամանքների առաջացման հետևանքով և, հետևաբար, չեն համարվում սխալների ուղղում:**

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ (ՖՀՄՍ-ներ). **Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի (ՀՀՄՍԽ) կողմից հրապարակված ստանդարտներն ու մեկնաբանությունները: Դրանք բաղկացած են՝**

ա) Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից,

բ) Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներից,

գ) ՖՀՄՍՄԿ մեկնաբանություններից, և

դ) ՄՄԿ Մեկնաբանություններից[1]:

Էական. **հոդվածների բացթողումները կամ ոչ ճիշտ ներկայացումները համարվում են էական, եթե դրանք, առանձին կամ միասին, կարող են ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունը կախված է բացթողման կամ ոչ ճիշտ ներկայացման չափից և բնույթից, որոնք գնահատվում են՝ հաշվի առնելով առկա հանգամանքները: Հոդվածի բնույթը կամ մեծությունը, կամ երկուսը միասին, կարող են որոշիչ գործոն հանդիսանալ:**

Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալները. **կազմակերպության մեկ կամ մեկից ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կատարած բացթողումներն ու ոչ ճիշտ ներկայացումներն են, որոնք առաջանում են այն արժանահավատ տեղեկատվությունը չօգտագործելու կամ ոչ ճիշտ օգտագործելու արդյունքում, որը՝**

ա) առկա էր, երբ այդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվել էին հրապարակման համար, և

բ) խելամտորեն ակնկալվում է, որ կարող էր ստացվել և հաշվի առնվել այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս:

Նման սխալները ներառում են թվաբանական սխալների, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման սխալների, փաստերի ոչ ճիշտ ներկայացման կամ սխալ մեկնաբանության հետևանքները և կեղծիքը:

Հետընթաց կիրառում. **հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառումն է գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ այնպես, կարծես այդ քաղաքականությունը միշտ կիրառվել է:**

Հետընթաց վերահաշվարկ. **ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի գումարների ճանաչման, չափման և բացահայտման ուղղումն է այնպես, կարծես նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը երբեք չի եղել:**

Անիրագործելի. **պահանջի կիրառումը համարվում է անիրագործելի, երբ կազմակերպությունը չի կարողանում կիրառել այդ պահանջը դրա կատարման համար բոլոր խելամիտ ջանքերը գործադրելուց հետո: Նախորդող կոնկրետ ժամանակաշրջանի համար հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության հետընթաց կիրառումը կամ սխալն ուղղելու նպատակով հետընթաց վերաներկայացման կատարումը անիրագործելի է, եթե՝**

ա) հետընթաց կիրառման կամ հետընթաց վերաներկայացման հետևանքները որոշելի չեն,

բ) հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերաներկայացումը պահանջում են ենթադրություններ կազմակերպության ղեկավարության մտադրությունների մասին, որոնք կարող էին լինել այդ ժամանակաշրջանում, կամ

[1] ՖՀՄՍ-ների սահմանումը փոփոխվել է 2010 թվականին *ՖՀՄՍ Հիմնադրամի վերանայված կանոնադրությամբ* անվանումների փոփոխություններ կատարելուց հետո

գ) հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերաներկայացումը պահանջում են գումարների նշանակալի գնահատումներ և անհնար է օբյեկտիվորեն այլ տեղեկատվությունից տարանջատել այդ գնահատականների մասին տեղեկատվությունը, որը՝

(i) տրամադրում է վկայություն այն ամսաթվերին առկա հանգամանքների մասին, որոնց դրությամբ այդ գումարները պետք է ճանաչվեին, չափվեին կամ բացահայտվեին, և

(ii) կարող էին լինել հասանելի այն պահին, երբ այդ նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացված կլինեին հրապարակման համար:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության և հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքի ճանաչման *առաջընթաց կիրառումը,* համապատասխանաբար, ենթադրում է՝

ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխման ամսաթվից հետո տեղի ունեցող գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառում, և

բ) ընթացիկ և ապագա ժամանակաշրջաններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքի ճանաչում, եթե այն ազդեցություն ունի նշված ժամանակաշրջանների վրա:

6. Որպեսզի գնահատվի, թե արդյոք բացթողումը կամ ոչ ճիշտ ներկայացումը կարող է ազդել օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա և, հետևաբար, լինել էական, անհրաժեշտ է դիտարկել այդ օգտագործողներին բնութագրող առանձնահատկությունները: *«Ֆինանսական հաշվետվությունների հայեցակարգային հիմունքների»* 25-րդ պարագրաֆը[2] նշում է. «ենթադրվում է, որ օգտագործողներն ունեն բավականաչափ գիտելիք բիզնեսի, տնտեսական գործունեության և հաշվապահական հաշվառման մասին, ինչպես նաև պատրաստակամություն՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պատշաճ ուշադրությամբ ուսումնասիրելու համար»: Հետևաբար, էականությունը գնահատելիս անհրաժեշտ է խելամտորեն հաշվի առնել, թե ինչպես նման բնութագրող առանձնահատկություններ ունեցող օգտագործողների որոշումների կայացման կամ գնահատականների վրա կարող է ազդել տեղեկատվության բացթողումը կամ ոչ ճիշտ ներկայացումը:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն և կիրառում

7. Երբ որևէ ՖՀՄՍ կոնկրետ կիրառվում է որևէ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության նկատմամբ, այդ հոդվածի նկատմամբ կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պետք է ընտրվի՝ կիրառելով այդ ՖՀՄՍ-ն:

8. ՖՀՄՍ-ները ներկայացնում են այնպիսի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություններ, որոնք ՀՀՄՍԽ-ի որոշմամբ հանգեցնում են ֆինանսական հաշվետվություններում գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների վերաբերյալ տեղին և արժանահավատ տեղեկատվության ներկայացմանը: Հարկ չկա, որ նշված քաղաքականությունները կիրառվեն, եթե դրանց կիրառման արդյունքը էական չէ: Այնուամենայնիվ, չպետք է կատարել կամ չճշգրտված թողնել ոչ էական շեղումները ՖՀՄՍ-

[2] ՀՀՄՍԿ-ի «*Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքները*» ընդունվել են ՀՀՄՍԽ-ի կողմից 2001 թվականին: 2010 թվականի սեպտեմբերին ՀՀՄՍԽ-ն «*Հիմունքներ*» անվանումը փոխարինեց «*Ֆինանսական հաշվետվությունների հայեցակարգային հիմունքներ*» անվանումով: 25-րդ պարագրաֆը փոխարինվեց «*Հայեցակարգային հիմունքների*» 3-րդ գլխով

ներից, որոնք կատարվել են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ որոշակի պատկեր ներկայացնելու նպատակով:

9. ՖՀՄՍ-ներին կցված է ուղեցույց, որը կազմակերպություններին օժանդակում է ՖՀՄՍ-ների պահանջների կատարման հարցում: Բոլոր այդպիսի ուղեցույցները նշում են, թե արդյոք հանդիսանում են ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մաս: ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մաս հանդիսացող ուղեցույցը պարտադիր է: ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մաս չհանդիսացող ուղեցույցը չի պարունակում ֆինանսական հաշվետվությունների համար ներկայացվող պահանջներ:

10. Կոնկրետ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության նկատմամբ կիրառվող ՖՀՄՍ-ի բացակայության դեպքում ղեկավարությունն իր դատողությունների հիման վրա ինքնուրույն պետք է մշակի հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որ տեղեկատվությունը լինի՝

ա) տեղին (ռելևանտ)՝ օգտագործողների կողմից տնտեսական որոշումներ ընդունելու համար, և

բ) արժանահավատ այն առումով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝

(i) ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը,

(ii) արտացոլեն գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ոչ միայն իրավական ձևը, այլև դրանց տնտեսական բովանդակությունը,

(iii) չեզոք են, այսինքն՝ կանխակալությունից զերծ,

(iv) հաշվենկատ են, և

(v) ամբողջական են բոլոր էական դրսևորումներում:

11. 10-րդ պարագրաֆում նշված դատողությունները կատարելիս կազմակերպության ղեկավարությունը պետք է անդրադառնա հետևյալ հաջորդականությամբ ներկայացված աղբյուրներին՝ հաշվի առնելով դրանց կիրառման հնարավորությունը՝

ա) նման և կապակցված հարցերին առնչվող ՖՀՄՍ-ներում ներկայացված պահանջները, և

բ) ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի սահմանումները, ճանաչման չափանիշները և չափման հիմունքները ներկայացված «*Հիմունքներում*[3]»:

12. 10-րդ պարագրաֆում նշված դատողություններն անելիս կազմակերպության ղեկավարությունը կարող է նաև հաշվի առնել ստանդարտներ սահմանող այլ մարմինների վերջին հրապարակումները, որոնք հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ մշակելու համար օգտագործում են նմանատիպ հայեցակարգային հիմունքներ, ինչպես նաև կարող է հաշվի առնել հաշվապահական այլ գրականություն և ոլորտում ընդունված փորձն այնքանով, որքանով վերջիններս չեն հակասում 11-րդ պարագրաֆում նշված աղբյուրներին:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման հետևողականությունը

13. Կազմակերպությունն իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համանման գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ պետք է ընտրի և կիրառի հետևողական հիմունքով, եթե որևէ ՖՀՄՍ հատուկ չի պահանջում կամ թույլատրում հոդվածների այնպիսի դասերի բաժանում, որոնց նկատմամբ կարող են կիրառվել հաշվապահական հաշվառման

[3] 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍԽ-ն «*Հիմունքներ*» անվանումը փոխարինեց «*Ֆինանսական հաշվետվությունների հայեցակարգային հիմունքներ*» անվանումով

տարբեր քաղաքականություններ: Եթե որևէ ՖՀՄՍ պահանջում կամ թույլատրում է հոդվածների նման դասերի բաժանում, ապա պետք է ընտրել հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն և հետևողական հիմունքով այն կիրառել յուրաքանչյուր դասի նկատմամբ:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններ

14. Կազմակերպությունը պետք է փոփոխի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը միայն այն դեպքում, եթե այդ փոփոխությունը՝

ա) պահանջվում է որևէ ՖՀՄՍ-ով, կամ

բ) հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցության վերաբերյալ առավել արժանահավատ և տեղին (ռելևանտ) տեղեկատվության ներկայացմանը:

15. Ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները պետք է ի վիճակի լինեն համեմատել կազմակերպության տարբեր ժամանակաշրջաններին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունները, որպեսզի որոշեն նրա ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունների միտումները: Հետևաբար, յուրաքանչյուր և հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար կիրառվում է հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը, քանի դեռ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության համար առկա չէ 14-րդ պարագրաֆի չափանիշներից որևէ մեկը:

16. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններ չեն՝

ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընդունումը այնպիսի գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների համար, որոնք իրենց բովանդակությամբ տարբերվում են նախկինում կատարված գործառնություններից և տեղի ունեցած իրադարձություններից,

բ) նոր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընդունումը այնպիսի գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների համար, որոնք նախկինում տեղի չեն ունեցել կամ հանդիսացել են ոչ էական:

17. *«Հիմնական միջոցներ»* ՀՀՄՍ 16-ի կամ *«Ոչ նյութական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 38–ի համաձայն ակտիվները վերագնահատված արժեքով հաշվառելու քաղաքականության առաջին անգամ ընդունումը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է, սակայն դիտարկվում է որպես վերագնահատում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի կամ ՀՀՄՍ 38-ի, այլ ոչ թե որպես քաղաքականության փոփոխություն՝ համաձայն սույն ստանդարտի:

18. 19-31-րդ պարագրաֆները չեն կիրառվում 17-րդ պարագրաֆում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության նկատմամբ:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում փոփոխությունների կիրառում

19. Ստորև նշված կետերը պետք է դիտարկվեն 23-րդ պարագրաֆի համատեքստում՝

ա) կազմակերպությունը պետք է հաշվառի ՖՀՄՍ-ի առաջին կիրառման արդյունքում առաջացող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տվյալ ՖՀՄՍ-ի կոնկրետ անցումային դրույթների համաձայն (եթե այդպիսիք կան), և

բ) երբ կազմակերպությունը փոխում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ կապված որևէ ՖՀՄՍ-ի առաջին անգամ կիրառման հետ, որը չի ներառում այդ

փոփոխությանը վերաբերող կոնկրետ անցումային դրույթներ, կամ կամավոր փոխում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ապա կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի հետընթաց:

20. Սույն ստանդարտի իմաստով որևէ ՖՀՄՍ-ի ավելի վաղ կիրառումը չի համարվում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխություն:

21. Կոնկրետ գործառնության, այլ դեպքի և իրադարձության նկատմամբ կիրառվող որևէ ՖՀՄՍ-ի բացակայության դեպքում կազմակերպության ղեկավարությունը, 12-րդ պարագրաֆի համաձայն, կարող է կիրառել հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ սահմանող այնպիսի այլ մարմինների ամենավերջին հրապարակումների հիման վրա մշակված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որոնք հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ մշակելու համար օգտագործում են նմանատիպ հայեցակարգային հիմունքներ: Երբ նշված հրապարակումների փոփոխությունների արդյունքում կազմակերպությունը որոշում է փոխել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ապա այդ փոփոխությունը հաշվառվում և բացահայտվում է որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխություն:

Հետընթաց կիրառում

22. Հաշվի առնելով 23-րդ պարագրաֆի դրույթները, երբ 19(ա) կամ 19(բ) պարագրաֆների համաձայն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը կիրառվում է հետընթաց, կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի ամենավաղ ներկայացված նախորդող ժամանակաշրջանի սեփական կապիտալի համապատասխան հոդվածների սկզբնական մնացորդները, որոնց առնչվում են փոփոխությունները, ինչպես նաև յուրաքանչյուր ներկայացված նախորդող ժամանակաշրջանի համար բացահայտված այլ համադրելի գումարներն այնպես, կարծես թե հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը ի սկզբանե կիրառվել է:

Հետընթաց կիրառման սահմանափակումներ

23. Եթե 19(ա) կամ 19(բ) պարագրաֆներով պահանջվում է հետընթաց կիրառում, ապա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը պետք է կիրառվի հետընթաց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ անիրագործելի է որոշել կա՛մ այդ փոփոխության ազդեցությունը կոնկրետ ժամանակաշրջանի վրա, կա՛մ դրա կուտակային ազդեցությունը:

24. Եթե անիրագործելի է որոշել մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջաններ ներառող հաշվետվությունների փաթեթում բացահայտված համադրելի տեղեկատվության վրա կոնկրետ ժամանակաշրջանին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության հետևանքները, ապա կազմակերպությունը ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների նկատմամբ կիրառում է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը՝ սկսած այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի (որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը) սկզբից, որի համար հետընթաց կիրառումն իրագործելի է: Միաժամանակ, կազմակերպությունը պետք է կատարի այդ ժամանակաշրջանում սեփական կապիտալի այն հոդվածների սկզբնական մնացորդների համապատասխան ճշգրտումներ, որոնց առնչվում են այդ փոփոխությունները:

25. Եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջանների վրա հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառման կուտակային հետևանքի որոշումն անիրագործելի է, ապա կազմակերպությունը ճշգրտում է համադրելի տեղեկատվությունը հնարավոր ամենավաղ ամսաթվից սկսած՝ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը առաջընթաց կիրառելու համար:

26. Եթե կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը կիրառում է հետընթաց, ապա հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը կիրառում է նախորդող ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվության նկատմամբ՝ հետ գնալով այնքան ժամանակաշրջան, որքան քաղաքականության հետընթաց կիրառումը իրագործելի է: Հետընթաց կիրառությունը նախորդող ժամանակաշրջանի նկատմամբ իրագործելի չէ, քանի դեռ հնարավոր չէ որոշել այդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության սկզբնական և վերջնական մնացորդների կուտակային հետևանքը: Ճշգրտման հանրագումարը, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին, վերագրվում է ամենավաղ ժամանակաշրջանում ներկայացված սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած բաղադրիչի սկզբնական մնացորդին: Սովորաբար, ճշգրտումը վերագրվում է չբաշխված շահույթին: Այնուամենայնիվ, ճշգրտումը կարող է վերագրվել սեփական կապիտալի մեկ այլ բաղադրիչի (օրինակ՝ մեկ այլ ՖՀՄՍ-ի պահանջները բավարարելու նպատակով): Նախորդող ժամանակաշրջանների հետ կապված ցանկացած այլ տեղեկատվություն, օրինակ՝ նախորդ տարիների ֆինանսական ցուցանիշների ամփոփագրերը, նույնպես ճշգրտվում են՝ հետ գնալով այնքան ժամանակաշրջան, որքան իրագործելի է:

27. Երբ կազմակերպության համար անիրագործելի է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը կիրառել հետընթաց՝ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջանների նկատմամբ նոր քաղաքականության կիրառման կուտակային հետևանքը որոշելու անկարողության պատճառով, ապա կազմակերպությունը, 25-րդ պարագրաֆի համաձայն, նոր քաղաքականությունը կիրառում է առաջընթաց՝ հնարավոր ամենավաղ ժամանակաշրջանից սկսած: Այդ դեպքում կազմակերպությունը հաշվի չի առնում ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի՝ մինչ այդ ամսաթիվն առաջացող կուտակային ճշգրտման բաժինը: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն թույլատրվում է, եթե նույնիսկ հնարավոր չէ այդ քաղաքականությունը առաջընթաց կիրառել ցանկացած նախորդող ժամանակաշրջանի համար: 50-53-րդ պարագրաֆներում ներկայացված է, թե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառումը որ դեպքերում է անիրագործելի մեկ կամ մեկից ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների համար:

Բացահայտում

28. Երբ ՖՀՄՍ-ի առաջին կիրառումը ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ ցանկացած նախորդող ժամանակաշրջանի վրա, կամ կունենար այդ ազդեցությունը (եթե նույնիսկ այդ ազդեցության ճշգրտման գումարի որոշումն անիրագործելի է), կամ կարող է ազդեցություն ունենալ հետագա ժամանակաշրջանների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) ՖՀՄՍ-ի անվանումը,

բ) երբ կիրառելի է՝ այն փաստը, որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունն իրականացվում է այդ ստանդարտի անցումային դրույթների համաձայն,

գ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության բնույթը,

դ) երբ կիրառելի է՝ անցումային դրույթների նկարագրությունը,

ե) երբ կիրառելի է՝ անցումային դրույթները, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ հետագա ժամանակաշրջանների վրա,

զ) ընթացիկ և ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է՝

(i) ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար,

(ii) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի համար, եթե «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ՀՀՄՍ 33-ը կիրառելի է կազմակերպության կողմից,

է) ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ճշգրտման գումարը՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է, և

ը) եթե 19(ա) կամ 19(բ) պարագրաֆներով պահանջվող հետընթաց կիրառումն անիրագործելի է ներկայացված նախորդող որևէ ժամանակաշրջանի կամ մի քանի ժամանակաշրջանների համար, այն հանգամանքները, որոնք նպաստել են այդպիսի իրավիճակի առաջացմանը, և նկարագրություն՝ ինչպես և երբ է այդ փոփոխությունը կիրառվել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ:

Անհրաժեշտություն չկա, որ հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ևս ներառված լինեն վերը նշված բացահայտումները:

29. Եթե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխությունը ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ կամ ցանկացած նախորդող ժամանակաշրջանի վրա կամ ազդեցություն կունենար այդ ժամանակաշրջանի վրա (եթե նույնիսկ այդ ազդեցության ճշգրտման գումարի որոշումն անիրագործելի է), կամ կարող է ազդեցություն ունենալ հետագա ժամանակաշրջանների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության բնույթը,

բ) պատճառները, թե ինչու է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառումը տրամադրում արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվություն,

գ) ընթացիկ և ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է՝

(i) ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար,

(ii) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի համար, եթե ՀՀՄՍ 33-ը կիրառելի է կազմակերպության կողմից,

դ) ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ճշգրտման գումարը՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է, և

ե) եթե հետընթաց կիրառումն անիրագործելի է ներկայացված նախորդող որևէ ժամանակաշրջանի կամ մի քանի ժամանակաշրջանների համար, այն հանգամանքները, որոնք նպաստել են այդպիսի իրավիճակի առաջացմանը, և նկարագրություն՝ ինչպես և երբ է այդ փոփոխությունը կիրառվել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ:

Անհրաժեշտություն չկա, որ հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ևս ներառված լինեն վերը նշված բացահայտումները:

30. Եթե կազմակերպությունը չի կիրառել հրապարակված, սակայն դեռևս ուժի մեջ չմտած որևէ նոր ՖՀՄՍ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) այդ փաստը, և

բ) հայտնի կամ խելամիտ ձևով գնահատելի տեղեկատվությունն այն մասին, թե նոր ՖՀՄՍ-ի կիրառումը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ինչ հնարավոր ազդեցություն կարող է ունենալ դրա առաջին անգամ կիրառման ժամանակաշրջանում:

31. 30-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ կազմակերպությունը դիտարկում է հետևյալ բացահայտումները՝

ա) նոր ՖՀՄՍ-ի անվանումը,

բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ ակնկալվող փոփոխության կամ փոփոխությունների բնույթը,

գ) այն ամսաթիվը, որից սկսած պահանջվում է ՖՀՄՍ-ի կիրառումը,

դ) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմակերպությունը նախատեսում է ՖՀՄՍ-ի առաջին անգամ կիրառումը, և

ե) կա՛մ՝

(i) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ՖՀՄՍ-ի առաջին անգամ կիրառմամբ պայմանավորված ազդեցության քննարկումը, կա՛մ՝

(ii) եթե այդ ազդեցությունները հայտնի կամ խելամտորեն գնահատելի չեն, ապա՝ հայտարարություն այդ մասին:

Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում

32. Ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացմանը ներհատուկ անորոշությունների հետևանքով, ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ հոդվածներ չեն կարող ճշգրիտ չափվել, այլ կարող են միայն գնահատվել: Գնահատումը ընդգրկում է դատողություններ՝ հիմնված առկա և արժանահավատ վերջին տեղեկատվության վրա: Օրինակ՝ կարող է պահանջվել ստորև նշվածների գնահատականները՝

ա) անհուսալի պարտքեր,

բ) պաշարների հնացածություն,

գ) ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեք,

դ) ամորտիզացվող ակտիվների օգտակար ծառայություն կամ տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդել, և

ե) երաշխիքային պարտավորություններ:

33. Խելամիտ գնահատումների օգտագործումը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կարևորագույն մասն է և չի խաթարում դրանց արժանահավատությունը:

34. Կարող է անհրաժեշտ լինել վերանայել գնահատումը, եթե փոփոխվել են այդ գնահատման համար հիմք հանդիսացող պայմանները կա՛մ նոր տեղեկատվության ստացման, կա՛մ փորձի ավելացման արդյունքում: Իր բնույթով՝ գնահատման վերանայումը չի վերաբերում նախորդող ժամանակաշրջաններին և չի համարվում սխալի ուղղում:

35. Կիրառվող չափման հիմունքի փոփոխությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է և չի համարվում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություն: Այն դեպքում, երբ դժվար է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տարբերակել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունից, փոփոխությունը համարվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն:

36. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքը, բացառությամբ այն փոփոխության, որի նկատմամբ կիրառվում է 37-րդ պարագրաֆը, պետք է ճանաչվի առաջընթաց՝ արտացոլվելով շահույթի կամ վնասի մեջ՝

ա) փոփոխման ժամանակաշրջանում, եթե փոփոխությունն ազդում է միայն տվյալ ժամանակաշրջանի վրա, կամ

բ) փոփոխման ժամանակաշրջանում և հետագա ժամանակաշրջաններում, եթե փոփոխությունը երկուսի վրա էլ ազդում է:

37. Այնքանով, որքանով հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխությունն առաջացնում է ակտիվների և պարտավորությունների փոփոխություն կամ առնչվում է սեփական կապիտալի որևէ հոդվածի հետ, այն պետք է ճանաչվի համապատասխան ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի հոդվածի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտման միջոցով՝ փոփոխության ժամանակաշրջանում:

38. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխության հետևանքի առաջընթաց ճանաչումը նշանակում է, որ փոփոխությունը կիրառվում է այն գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունեցել փոփոխության ամսաթվից հետո: Հաշվառման գնահատման փոփոխությունը կարող է ազդել ինչպես միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի, այնպես էլ և՛ ընթացիկ, և՛ հետագա ժամանակաշրջանների շահույթի կամ վնասի վրա: Օրինակ՝ անհուսալի պարտքերի գումարի գնահատման փոփոխությունը ազդում է միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի վրա և, հետևաբար, ճանաչվում է ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Սակայն ամորտիզացվող ակտիվների օգտակար ծառայության կամ տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելի գնահատման փոփոխությունն ազդում է ամորտիզացիոն ծախսերի վրա՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանում և ակտիվի ծառայության հետագա յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում: Երկու դեպքում էլ ընթացիկ ժամանակաշրջանին վերաբերող փոփոխության հետևանքը ճանաչվում է որպես եկամուտ կամ ծախս ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Հետագա ժամանակաշրջանում առաջացող փոփոխության հետևանքը ճանաչվում է որպես եկամուտ կամ ծախս հետագա ժամանակաշրջաններում:

Բացահայտում

39. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխության բնույթն ու գումարը, որոնք ազդեցություն ունեն ընթացիկ ժամանակաշրջանում, կամ որոնք ազդեցություն կարող են ունենալ հաջորդող ժամանակաշրջաններում, պետք է բացահայտվեն, բացառությամբ երբ հաջորդող ժամանակաշրջանների վրա ազդեցության գնահատումը անիրագործելի է:

40. Եթե հաջորդ ժամանակաշրջանների վրա ազդեցության գումարը չի բացահայտվում դրա գնահատման անիրագործելիության պատճառով, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Սխալներ

41. Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը ճանաչելիս, չափելիս, ներկայացնելիս կամ բացահայտելիս կարող են առաջանալ սխալներ: Ֆինանսական հաշվետվությունները չեն համապատասխանում ՖՀՄՍ-ներին, եթե դրանք պարունակում են էական սխալներ կամ այնպիսի ոչ էական սխալներ, որոնք կատարվել են միտումնավոր՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ որոշակի պատկեր ներկայացնելու միտումով: Տվյալ ժամանակաշրջանում հայտնաբերված ընթացիկ ժամանակաշրջանի պոտենցիալ սխալները ուղղվում են նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների՝ հրապարակման համար հաստատումը: Սակայն, երբեմն էական սխալները չեն հայտնաբերվում մինչև հաջորդ ժամանակաշրջան, ուստի նախորդող ժամանակաշրջանի սխալներն ուղղվում են այդ հաջորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված համեմատական տեղեկատվության մեջ (տե՛ս 42-47-րդ պարագրաֆները):

42. Հաշվի առնելով 43-րդ պարագրաֆի դրույթները՝ կազմակերպությունը ուղղում է նախորդող ժամանակաշրջանի էական սխալները հետընթաց՝ դրանց հայտնաբերումից հետո հրապարակման համար հաստատված առաջին ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում՝

ա) վերահաշվարկելով ներկայացված այն նախորդող ժամանակաշրջանի (ժամանակաշրջանների) համադրելի գումարները, որոնցում տեղի է ունեցել սխալը, կամ

բ) եթե սխալը տեղի է ունեցել նախքան մինչև ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանը, ապա ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդները վերահաշվարկելով ներկայացված նախորդող ամենավաղ ժամանակաշրջանի համար:

Հետընթաց վերահաշվարկման սահմանափակումներ

43. Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը պետք է ուղղվի հետընթաց վերահաշվարկմամբ, բացառությամբ երբ անիրագործելի է կոնկրետ ժամանակաշրջանի վրա սխալի հետևանքների կամ դրա կուտակային հետևանքների որոշումը:

44. Եթե անիրագործելի է որոշել մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջաններ ներառող հաշվետվություններում ներկայացված համադրելի տեղեկատվության վրա կոնկրետ ժամանակաշրջանին վերաբերող սխալի հետևանքները, ապա կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի (որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը) ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդները, որի համար հետընթաց վերահաշվարկումն իրագործելի է:

45. Եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող սխալի կուտակային հետևանքի որոշումն անիրագործելի է, ապա կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի համադրելի տեղեկատվությունը՝ հնարավոր ամենավաղ ամսաթվից սկսած՝ սխալն առաջընթաց ուղղելու համար:

46. Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալի ուղղումը չի վերագրվում այն ժամանակաշրջանի շահույթին կամ վնասին, որում սխալը հայտնաբերվում է: Նախորդող ժամանակաշրջանների հետ կապված ցանկացած այլ տեղեկատվություն, օրինակ՝ նախորդ տարիների ֆինանսական ցուցանիշների ամփոփագրերը, նույնպես վերահաշվարկվում են՝ հետ գնալով այնքան ժամանակաշրջան, որքան իրագործելի է:

47. Եթե նախորդող բոլոր ժամանակաշրջանների համար անիրագործելի է որոշել սխալի գումարը (օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման սխալ), ապա կազմակերպությունը, 45-րդ պարագրաֆի համաձայն, համադրելի տեղեկատվությունը վերահաշվարկում է առաջընթաց՝ հնարավոր ամենավաղ ժամանակաշրջանից սկսած: Այդ դեպքում կազմակերպությունը հաշվի չի առնում ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի՝ մինչ այդ ամսաթիվն առաջացած կուտակային վերահաշվարկման բաժինը: 50-53-րդ պարագրաֆներում ներկայացված է, թե սխալների ուղղումը որ դեպքերում է անիրագործելի մեկ կամ մեկից ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների համար:

48. Սխալների ուղղումը տարբերվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխությունից: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներն իրենց բնույթով մոտավոր տվյալներ են և կարող են վերանայման կարիք ունենալ, երբ ի հայտ է գալիս լրացուցիչ տեղեկատվություն: Օրինակ՝ պայմանական դեպքի արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ վնասը սխալի ուղղում չի համարվում:

Նախորդ ժամանակաշրջանների սխալների բացահայտում

49. 42-րդ պարագրաֆը կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) նախորդող ժամանակաշրջանի սխալի բնույթը,

բ) յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է՝

(i) ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար,

(ii) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի համար, եթե ՀՀՄՍ 33-ը կիրառելի է կազմակերպության կողմից,

գ) ներկայացված ամենավաղ նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ուղղման գումարը, և

դ) եթե հետընթաց վերահաշվարկումն անիրագործելի է նախորդող կոնկրետ ժամանակաշրջանի համար, այն հանգամանքները, որոնք նպաստել են այդպիսի իրավիճակի առաջացմանը, և նկարագրություն՝ ինչպես և երբ է այդ սխալն ուղղվել:

Անհրաժեշտություն չկա, որ հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ևս ներառված լինեն վերը նշված բացահայտումները:

Հետընթաց կիրառման և հետընթաց վերահաշվարկման անիրագործելիությունը

50. Որոշ դեպքերում ընթացիկ ժամանակաշրջանի հետ համադրելիություն ապահովելու նպատակով մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվության ճշգրտումը լինում է անիրագործելի: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ նախորդող ժամանակաշրջանում (ժամանակաշրջաններում) տվյալները չեն հավաքագրվել այնպես, որ հնարավոր լիներ ապահովել հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության հետընթաց կիրառումը (ներառյալ 51-53-րդ պարագրաֆների նպատակով՝ դրա առաջընթաց կիրառումը նախորդող ժամանակաշրջանների նկատմամբ) կամ հետընթաց վերահաշվարկումը՝ նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը ուղղելու նպատակով, և հնարավոր է, որ այդ տեղեկատվության վերականգնումը լինի անիրագործելի:

51. Գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների գծով ճանաչված կամ բացահայտված ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն կիրառելիս հաճախ անհրաժեշտ է լինում կատարել գնահատումներ: Գնահատումներին բնորոշ է սուբյեկտիվիզմը, և գնահատումները կարող են կատարվել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո: Գնահատումներ կատարելը կարող է ավելի դժվար լինել, երբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառվում, կամ նախորդող ժամանակաշրջանի սխալն ուղղելու համար վերահաշվարկումը կատարվում է հետընթաց՝ համապատասխան գործառնության, այլ դեպքի և իրադարձության տեղի ունենալուց հետո բավականին երկար ժամանակ անցած լինելու պատճառով: Այնուամենայնիվ, նախորդող ժամանակաշրջանների վերաբերյալ գնահատումների նպատակը նույնն է, ինչ ընթացիկ ժամանակաշրջանում կատարված գնահատումներինը, այսինքն՝ համապատասխան գնահատումը պետք է արտացոլի այն հանգամանքները, որոնք առկա էին գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների տեղի ունենալու ժամանակ:

52. Հետևաբար, հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության հետընթաց կիրառումը կամ նախորդող ժամանակաշրջանի սխալի հետընթաց ուղղումը պահանջում է այլ տեղեկատվությունից տարանջատել այն տեղեկատվությունը, որը՝

ա) տրամադրում է վկայություն գործառնության, այլ դեպքի և իրադարձության տեղի ունենալու ամսաթվին առկա հանգամանքների վերաբերյալ,

բ) հասանելի կլիներ, երբ այդ նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացված էին հրապարակման համար:

Գնահատումների որոշ տեսակների համար (օրինակ՝ իրական արժեքի չափումը, որն օգտագործում է նշանակալի ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ) նման տեսակի տեղեկատվության տարբերակումն անիրագործելի է: Եթե հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերահաշվարկումը պահանջեն նշանակալի գնահատում, որի համար տեղեկատվության վերը նշված երկու տեսակների տարբերակումը կլինի անհնար, ապա անիրագործելի է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը հետընթաց կիրառելը կամ նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը հետընթաց ուղղելը:

53. Եթե նախորդող ժամանակաշրջանի նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականություն կիրառելիս կամ այդ ժամանակաշրջանին վերաբերող գումարներ ուղղելիս ենթադրություններ է արվում, թե ինչպիսին կլինեին նախորդող ժամանակաշրջանում ղեկավարության մտադրությունները կամ, երբ գնահատական է տրվում նախորդող ժամանակաշրջանում ճանաչված, չափված կամ բացահայտված գումարների վերաբերյալ, ապա չեն կարող օգտագործվել այդ ժամանակաշրջանին հաջորդող ժամանակաշրջաններում ստացված տվյալները: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը, ուղղում է նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը, որը թույլ էր տրվել աշխատակիցների՝ հիվանդության հետ կապված վճարովի կուտակված արձակուրդների գծով իր պարտավորությունը *«Աշխատակիցների հատուցումներ»* ՀՀՄՍ 19-ին համապատասխան հաշվարկելիս, ապա կազմակերպությունը անտեսում է հաջորդ ժամանակաշրջանի ընթացքում գրիպի անսովոր ուժեղ համաճարակի մասին տեղեկատվությունը, որը հասանելի է դարձել, երբ նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները արդեն վավերացված էին հրապարակման համար: Այն փաստը, որ նախորդ ժամանակաշրջանների համար ներկայացված համադրելի տեղեկատվությունը փոփոխելիս հաճախ պահանջվում է իրականացնել նշանակալի գնահատումներ, արգելք չի հանդիսանում համադրելի տեղեկատվության արժանահավատ ճշգրտման կամ ուղղման համար:

Ուժի մեջ մտնելը

54. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

54Ա. [Հանված է]

54Բ. [Հանված է]

54Գ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված *«Իրական արժեքի չափում»* ՖՀՄՍ 13-ով փոփոխվել է 52-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

54Դ. [Հանված է]

54Ե. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված *«Ֆինանսական գործիքներ»* ՖՀՄՍ 9-ով փոփոխվել է 53-րդ պարագրաֆը և հանվել են 54Ա, 54Բ և 54Դ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:

Այլ հրապարակումների գործողության դադարեցումը

55. Սույն ստանդարտը փոխարինում է «*Ժամանակաշրջանի զուտ շահույթ կամ վնաս, էական սխալներ և փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ*» ՀՀՄՍ 8-ին (1993 թվականին վերանայված տարբերակ):

56. Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ մեկնաբանություններին՝

ա) *«Հետևողականություն. փոխառության ծախսումների կապիտալացում»* ՄՄԿ-2, և

բ) *«Հետևողականություն. այլընտրանքային մեթոդներ»* ՄՄԿ-18: