

Информация об изменениях в оценочных значениях: правила признания и раскрытия

Е.А. МИЗИКОВСКИЙ, доктор экономических наук, профессор

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

М.А. ШТЕФАН, кандидат экономических наук, доцент

Государственный университет – Высшая школа экономики (Нижегородский филиал)

Анализируются правила признания и раскрытия учетной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности об изменениях оценочных значений. Сопоставляются требования международных и отечественных стандартов финансовой отчетности.

С 1 января 2009 г. все организации, являющиеся юридическими лицами (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), должны при формировании финансовой (бухгалтерской) отчетности применять нормы Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 21/2008 «Изменения оценочных значений». Аналогом данного ПБУ в международной системе финансовой отчетности (МСФО) является МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Напомним, что впервые определение понятия «**оценочное значение**» в нашей стране появилось в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (далее – ПСАД). Согласно п. 3 ПСАД 21 «Особенности аудита оценочных значений» оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения. Введение в действие Положения по бухгалтерскому учету 21/2008 не внесло изменений в содержание рассматриваемого понятия.

В международной практике аналогичный термин – **бухгалтерская оценка** (changes in accounting estimates). Под этим термином в соответствии с п. 32 международным стандартом финансовой отчетности 8 понимаются статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые не могут быть определены точно, вследствие чего появляется необходимость их расчета с помощью профессиональной оценки, основанной на экспертных суждениях. Таким образом, понятия «бухгалтерская оценка» и «оценочное значение» взаимно адекватны (далее по тексту – оценочное значение).

Перечень оценочных значений, определенных российскими и международными стандартами, представлен в таблице.

Таблица 1

Перечень оценочных значений в соответствии с российскими и международными стандартами

Оценочное значение	ПБУ 21/2008	ПСА Д 21	МСФ О 8
Срок полезного использования объектов основных средств	+	+	+
Срок полезного использования нематериальных активов	+	+	+
Ожидаемое поступление будущих экономических выгод от использования объектов основных средств (способ начисления амортизации по объектам основных средств)	+	+	+
Ожидаемое поступление будущих экономических выгод от использования нематериаль-	+	+	+

ных активов (способ начисления амортизации по нематериальным активам)			
Резервы по сомнительным долгам	+	+	+
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	+	+	+
Резервы под обесценение финансовых вложений	+	+	+
Отложенные налоговые активы и обязательства	-	+	+
Гарантийные обязательства	-	-	+
Другие	+	+	+

В связи с тем, что в основе расчета оценочных значений лежат экспертные суждения специалистов, в практике работы организаций зачастую возникает необходимость их изменения. **Изменением оценочных значений** в соответствии с п. 2 Положением по бухгалтерскому учету 21/2008 и п. 5 международного стандарта финансовой отчетности 8, в бухгалтерском учете признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств. Изменения оценочных значений не могут быть связаны с прошлыми событиями, поэтому их справедливо считать результатами возникновения дополнительных данных, они не относятся к процедурам исправления ошибок в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В качестве примеров рассмотрим наиболее типичные изменения оценочных значений, предусмотренные российскими и международными стандартами:

1. Пересмотр срока полезного использования и способа начисления амортизации нематериальных активов. Возможность пересмотра срока полезного использования нематериальных активов предусмотрена Положением по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов», согласно п. 27 которого срок полезного использования нематериального актива следует ежегодно проверять на необходимость его уточнения. Помимо того, в соответствии с п. 30 Положения по бухгалтерскому учету 14/2007 в случае существенного изменения ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериальных активов организация должна пересмотреть способ определения амортизации такого имущества. Аналогичные требования установлены в п. 104 МСФО 38 «Нематериальные активы».

2. Пересмотр срока полезного использования и способа начисления амортизации объектов основных средств. В настоящее время российские нормативные акты не предусматривают возможности добровольного периодического уточнения срока полезного использования для объектов основных средств. В качестве исключений выступают случаи улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации. При их наступлении, согласно п. 20 Положения по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств», организации обязаны пересмотреть срок полезного использования. Право изменения способа начисления амортизации по объектам основных средств в Российской Федерации также имеет ограничения. Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу (п. 18 Положения по бухгалтерскому учету 6/01). Таким образом, выбор другого способа начисления амортизации по определенной группе

объектов основных средств допускается лишь при выбытии всех объектов из данной группы.

Согласно международной практике учета организация обязана как минимум один раз в год пересматривать сроки полезного использования и способы начисления амортизации по всем объектам основных средств (п. 51. 61 МСФО 16 «Основные средства»), что позволяет пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности принимать управленческие и экономические решения о реальном состоянии объектов, степени и способе их использования, оставшемся сроке получения экономических объектов, возникающих при их применении.

3. Изменения значения резерва по сомнительным долгам. Правила оценки резервов по сомнительным долгам для целей бухгалтерского учета в нашей стране определены п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. При получении дополнительной информации о финансовом состоянии дебитора организация вправе откорректировать созданный ранее резерв. Аналогичные требования содержатся в Налоговом Кодексе Российской Федерации, определяющем порядок налогового учета активов и обязательств в нашей стране.

В международной практике учета и отчетности вопросы создания резервов по сомнительным долгам регулируются международным стандартом финансовой отчетности 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». В соответствии с п. 58 МСФО 39 организации на конец каждого отчетного года должны проанализировать наличие объективных свидетельств обесценения дебиторской задолженности. По сомнительным долгам создаются резервы, значение которых определяется исходя из результатов оценки разнообразных факторов: значительных финансовых затруднений эмитента или должника, нарушения им условий договора, возможности банкротства заемщика и т.д. При появлении дополнительной информации из внешних и внутренних источников, свидетельствующей об изменении перечисленных выше факторов, значение резерва по сомнительным долгам корректируется.

4. Изменение значения резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Порядок создания, отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и изменения резерва под снижения стоимости материальных ценностей в Российской Федерации определены в Положении по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Согласно п. 25 Положения по бухгалтерскому учету 5/01, материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Сумма резерва определяется предприятием на конец отчетного года на основании значения рыночной стоимости материально-производственных запасов, в случае изменения последней величина резерва уточняется.

В соответствии с п. 28 международным стандартом финансовой отчетности 2 «Запасы» при повреждении, полном или частичном устаревании или снижении продажной цены запасов, а также при увеличении расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу, организациям необходимо отразить обесценение запасов, сократив их себестоимость. По экономическому смыслу списание стоимости активов на расходы по причине обесценения аналогично созданию резерва под снижение их стоимости.

5. Изменение стоимости резерва под обесценение финансовых вложений. Вопросы создания и пересмотра резерва под обесценения финансовых вложений в нашей стране регулируется Положением по бухгалтерскому учету 19/02 «Учет финансовых вложений». В соответствии с пп. 38, 39 Положения по бухгалтерскому учету 19/02 в случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна проверить наличие условий для устойчивого снижения их стоимости и образовать резерв под их обесценение на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Если в дальнейшем снижение расчетной стоимости финансовых вложений продолжается, то сумма ранее созданного резерва под обесценение корректируется в сторону его увеличения. Если же выявляется повышение расчетной стоимости финансовых вложений, то сумма ранее созданного резерва корректируется в сторону его уменьшения.

Согласно п. 58 международного стандарта финансовой отчетности 39 организация должна на конечную дату текущего отчетного периода оценивать наличие объективных свидетельств того, что финансовые активы или их группы обесценились. При возникновении признаков обесценения и неизбежных при этом убытков от обесценения организация вправе уменьшить балансовую стоимость финансовых активов либо создать оценочный резерв. Если в последующем периоде величина убытка от обесценения сокращается, сальдо оценочного резерва на отчетную дату корректируется.

6. Пересчет суммы отложенных налоговых активов и обязательств. В соответствии с пп. 14, 15 Положения по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», отложенные налоговые активы и обязательства рассчитываются как произведение временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату. Изменение ставок налога на прибыль влечет обязательный пересчет суммы отложенных налоговых активов и обязательств, такой факт считается изменением их оценочных значений.

Аналогичные требования содержит и п. 47 международного стандарта финансовой отчетности 12 «Налоги на прибыль».

Нередко в практике работы организаций невозможно однозначно классифицировать осуществляемые изменения, зачастую трудно отделить корректировку учетной политики от изменения оценочного значения. В подобных ситуациях изменения в учете и отчетности признаются изменениями оценочного значения (п. 3 ПБУ 21/2008, п. 35 МСФО 8). Однако смена способа оценки активов и обязательств, например, пересмотр варианта оценки материально-производственных запасов при их выбытии (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения), не является изменением оценочного значения и трактуется как изменение учетной политики (п. 3 ПБУ 21/2008, п. 35 МСФО 8). Порядок бухгалтерского учета изменений в учетной политике регулируется Положением по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации».

Все изменения оценочных значений по степени их влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, согласно пп. 4, 5 Положения по бухгалтерскому учету 21/2008, можно подразделить на два вида.

1. Изменения, не оказывающие влияние на величину капитала организации, в том числе:

изменения, влияющие на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности только данного отчетного периода;

изменения, влияющие на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего и будущего отчетных периодов.

2. Изменения, оказывающие влияние на величину капитала организации.

Каждый из видов изменений оценочных значений оказывает самостоятельное влияние на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности. Однако независимо от вида корректировка носит **перспективный характер**, т.е. не влияет на отчетность прошлых отчетных периодов и применяется к операциям с момента изменения.

Таблица 2

Признание в учете и финансовой (бухгалтерской) отчетности изменений оценочных значений представлено ниже

Виды изменения оценочного значения	Порядок признания в бухгалтерском учете
Изменение оценочного значения, не оказывающее влияние на величину капитала	Включается в доходы и расходы организации
Изменение оценочного значения, влияющее на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности только данного отчетного периода	Включается в доходы или расходы организации периода, в котором произошло изменение
Изменение, влияющее на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего и будущего отчетных периодов	Включается в доходы или расходы организации будущих периодов
Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации	Подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в финансовой (бухгалтерской) отчетности за период, в котором произошло изменение

Отметим, что международные стандарты не выделяют второй вид изменений бухгалтерских оценок. Однако п. 37 международного стандарта финансовой отчетности 8 уточняет, что все изменения, влияющие на показатели активов, обязательств или капитала, должны признаваться путем корректировки балансовой стоимости соответствующих активов, обязательств или капитала в периоде изменения.

Примерами изменений оценочных значений, влияющих на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности только данного отчетного периода, являются операции создания резервов по сомнительным долгам, под снижение стоимости материальных ценностей и обесценение финансовых вложений.

Пример 1. По результатам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной в конце отчетного периода, организация «А» признала сомнительной задолженность организации «Б», возникшую в связи с неоплатой партии товара стоимостью 160 000 руб., отгруженной в мае (срок возникновения задолженности составляет более 90 дней). В бухгалтерском учете на основании экспертной оценки платежеспособности организации «Б» было принято решение о создании резерва по сомнительным долгам в размере 80% суммы дебиторской задолженности.

Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». В соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации», сумма созданного резерва по сомнительным долгам считается прочим расходом, следовательно, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (План счетов бухгалтерского учета).

Порядок налогообложения резервов по сомнительным долгам регулируется ст. 266 Налогового Кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой сумма резерва по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней составляет 100% значения этой задолженности. Однако общая сумма резервов по сомнительным долгам, созданных организацией, не может превышать 10% выручки текущего отчетного периода. Разница между суммой резервов, созданных для целей бухгалтерского учета, и максимальной суммой резервов, определенной налоговым законодательством, представляет собой вычитаемую временную разницу и определяет возникновение отложенного налогового актива, отражаемого в учете и отчетности в соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету 18/02.

Бухгалтерские записи организации по созданию резерва по сомнительным долгам (при допущении, что максимальная сумма резерва по сомнительным долгам, исчисленная для целей налогового учета исходя из выручки отчетного периода, составляет 100 000 руб.), представлены ниже:

Дебет 91-2, Кредит 63 – 128 000 руб. $(160\ 000 \times 80\%)$ – принят к бухгалтерскому учету резерв по сомнительным долгам;

Дебет 09, Кредит 68 – 5600 руб. $[(128\ 000 - 100\ 000) \times 20\%]$ – начислена сумма постоянного налогового актива.

Результатом рассмотренного изменения оценочного значения станет уточнение дебиторской задолженности, отражаемой в активе бухгалтерского баланса по стр. 241 «Дебиторская задолженность», в том числе покупатели и заказчики». Она скорректируется на сумму созданного резерва по сомнительным долгам и составит 32 000 руб. Информация о созданном резерве будет раскрыта по стр. 250 «Отчисления в оценочные резервы» в справочном разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» отчета о прибылях и убытках. Кроме того, в отчете о прибылях и убытках за отчетный год организация «А» признает убыток от снижения стоимости дебиторской задолженности в сумме 128 000 руб. и отложенный налоговый актив в размере 5600 руб.

Примерами изменений, влияющих на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего и будущего отчетных периодов, являются изменение срока полезного использования и способов начисления амортизации объектов основных средств и нематериальных активов.

Пример 2. Организация в начале 2009 г. приняла решение о сокращении срока полезного использования нематериального актива, используемого в производственном процессе. Изначально срок полезного использования данного объекта был оценен в 60 мес.; на дату пересмотра оценочного значения оставшийся период, в течение которого предполагается использовать нематериальный актив с целью получения экономических выгод, составляет 30 месяцев. Первоначальная стоимость актива по данным бухгалтерского и налогового учета совпадает и составляет 300 000 руб. Объект амортизировался в течение 12 месяцев, величина ежемесячной амортизации равнялась 5000 руб. $(300\ 000/60)$, за время использования актива сумма накопленной амортизации составила 60 000 руб. $(5000 \times 12\ \text{месяцев})$.

После корректировки срока полезного использования значение ежемесячной амортизации нематериального актива увеличится с 5000 руб. до 8000 руб. $((300\ 000 - 60\ 000)/30)$. Данная сумма подлежит признанию в бухгалтерском учете текущего и будущего отчетных периодов:

Дебет 25, Кредит 05 - 8000 руб.

Изменение срока полезного использования для нематериальных активов возможно лишь для целей бухгалтерского учета. Поскольку налоговое законодательство не предусматривает такой возможности, это приводит к образованию вычитаемой временной разницы и, как следствие, отложенного налогового актива, равного 600 руб. $[(8000 - 5000) \times 20\%]$:

Дебет 09, Кредит 68 – 600 руб.

Под влиянием рассмотренного изменения оценочного значения корректируются следующие показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего и будущих периодов:

остаточная стоимость нематериальных активов, отражаемая в бухгалтерском балансе по стр. 110 и в приложении к нему;

начисленная амортизация нематериальных активов, представленная в приложении к бухгалтерскому балансу;

затраты незавершенного производства (стр. 213 бухгалтерского баланса) и, как следствие, в будущем – фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции (стр. 214 «Готовая продукция и товары для перепродажи»);

отложенные налоговые активы, фиксируемые в отчете о прибылях и убытках.

В качестве примера изменения оценочного значения, непосредственно влияющего на величину капитала организации, можно привести ситуацию переоценки нематериальных активов. Согласно пп. 17–20 Положения по бухгалтерскому учету 14/2007 коммерческие организации могут не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, они принимаются к учету на начало отчетного года и раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Пример 3. В бухгалтерском учете организации числится патент, его первоначальная стоимость – 100 000 руб., сумма накопленной амортизации по состоянию на 31 декабря 2009 г. – 20 000 руб. На основании информации о текущей рыночной стоимости аналогичных активов, полученной из заключения эксперта, руководство организации приняло решение о дооценке остаточной стоимости данного нематериального актива до 120 000 руб.

Согласно п. 19 Положения по бухгалтерскому учету 14/2007 переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости, поэтому для отражения ее результатов в финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо:

списать сумму накопленной амортизации патента на уменьшение его первоначальной стоимости;

дооценить остаточную стоимость патента, увеличив добавочный капитал организации;

по результатам переоценки нематериального актива определить оставшийся срок его полезного использования.

Бухгалтерские записи, отражающие операции по дооценке нематериального актива, представлены ниже.

Дебет 05, Кредит 04 – 20 000 руб. - списана с бухгалтерского учета сумма накопленной амортизации нематериального актива;

Дебет 04, Кредит 83 – 40 000 руб. [120 000 - (100 000 – 20 000)] - признаны результаты переоценки остаточной стоимости нематериального актива.

Результаты переоценки будут отражены путем изменения вступительного сальдо на 1 января 2010 г. по счетам 04 «Нематериальные активы» (стр. 110 бухгалтерского баланса) и 83 «Добавочный капитал» (стр. 420 бухгалтерского баланса). В пояснительной записке к годовой отчетности за 2009 г. организация раскроет причины расхождения валюты баланса на начало и конец периода.

Отметим, что рассмотренная ситуация согласно международным стандартам финансовой отчетности не будет трактоваться как изменение оценочного значения в связи с тем, что корректировка остаточной стоимости амортизируемого имущества признается изменением базы оценки и принимается к учету как изменение учетной политики (п. 35 МСФО 8). Пункт 22 международного стандарта финансовой отчетности 8 содержит требование обеспечить сопоставимость показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Изменения в учетной политике должны признаваться ретроспективно, т.е. таким образом, как будто новая учетная политика применялась всегда. Если определить влияние осуществленных изменений на показатели отчетности предыдущих периодов не предоставляется возможным, то организация вправе скорректировать начальное сальдо затрону-

тых активов, обязательств и капитала, т.е. признать их перспективно, что предлагается российскими нормативными документами.

Информация об изменениях оценочных значений, согласно п. 6 Положения по бухгалтерскому учету 21/2008 и пп. 39, 40 международного стандарта финансовой отчетности 8 в обязательном порядке подлежит раскрытию в пояснительной записке к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в которой организация должна представить:

содержание изменения, повлиявшего на финансовую (бухгалтерскую) отчетность за данный отчетный период;

содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно; факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.