

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

ОБ ИЗМЕНЕНИИ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ
НЕКОТОРЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТНОСТИ

В. А. ТЕРЕХОВА,
заслуженный работник
высшей школы Российской Федерации,
доктор экономических наук, профессор
Финансовая академия
при Правительстве Российской Федерации

Вследствие неопределенностей, присущих предпринимательской деятельности, некоторые статьи бухгалтерской отчетности не могут быть точно определены и рассчитаны, а могут быть только оценены на основе доступной и надежной информации.

Согласно п. 1 Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, информацию об оценочных значениях должны раскрывать все организации (кроме кредитных и бюджетных).

Четкого определения оценочного значения в ПБУ 21/2008 не дано, однако в Правилах (стандартах) аудиторской деятельности № 21 «Особенности аудита оценочных значений» этот термин определяется таким образом: оценочным значением являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками организации на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения. Например, величина резерва по сомнительным долгам; резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов; сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и других амортизируемых активов; оценка будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов.

Величина оценочных значений, определяемая на основе профессионального суждения или при накоплении опыта и при поступлении новой ин-

формации, может пересматриваться с изменением оценочного значения.

Такое изменение связано с корректировкой стоимости актива (обязательства), которая производится исходя из оценки их стоимости в существующих условиях или в условиях ожидаемых будущих выгод и обязательств.

Как правило, изменение оценочных значений производится перспективно, т.е. с того периода, когда оно было произведено, и далее. Однако изменение оценочного значения не является изменением способа оценки активов и обязательств в учетной политике организации, так как в этом случае корректировке подвергаются показатели бухгалтерской отчетности ретроспективно, т.е. за прошлые отчетные годы.

Важным вопросом, рассмотренным в ПБУ 21/2008, является порядок отражения в бухгалтерском учете изменений оценочных значений. Если эти изменения влияют только на показатели конкретного отчетного периода, то они включаются в доходы и расходы этого периода. Если же изменения влияют на показатели бухгалтерской отчетности как текущего, так и будущих периодов, то корректировка значений включается в доходы и расходы текущего и будущих периодов. Исключением является изменение оценочного значения величины капитала организации. Такое изменение признается путем корректировки в бухгалтерском балансе соответствующих статей капитала за период, в котором произошло изменение.

Об изменении оценочных значений организация должна сообщить в пояснительной записке, где раскрывается содержание изменений в бухгалтерской отчетности за данный отчетный период и возможных изменениях в отчетности будущих периодов.

Необходимость разработки ПБУ 21/2008 связана с процессом реформирования бухгалтерского учета в нашей стране в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, в частности IAS 8, где сказано о пересмотре оценочных значений.

В российской практике это касается прежде всего учета нематериальных активов в соответствии с новым ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», которое применяется начиная с отчетности за 2008 г.

В соответствии с ПБУ 14/2008 нематериальные активы подразделяются на две группы — с определенным и неопределенным сроком полезного использования, а амортизация начисляется только по нематериальным активам коммерческих организаций с определенным сроком полезного использования (п. 24 ПБУ 14/2007).

По объектам второй группы (с неопределенным сроком) амортизация не начисляется.

При этом в п. 26 ПБУ 14/2007 срок полезного использования определяется как период, в течение которого организация предполагает использовать актив в целях получения экономической выгоды. При изменении продолжительности этого периода организация должна изменить срок полезного использования как по объектам с определенным, так и с неопределенным сроком полезного использования. Если появляются факторы, позволяющие определить срок полезного использования достаточным, то организация должна отнести соответствующий объект нематериальных активов к первой группе (с определенным сроком). В связи с этим организация должна ежегодно проводить проверку сроков полезного использования в целях их уточнения.

Отражение корректировок в бухгалтерском учете и отчетности определено в п. 27 ПБУ 14/2007, согласно которому они показываются в отчетности на начало года. Соответствующий порядок отражения изменений в оценочных значениях детально отражен в ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений».

Пример. В бухгалтерском учете ООО «Маяк» отражается исключительное право на компьютерную программу с первоначальной стоимостью 240 000 руб. Срок полезного использования данного актива — 10 лет. Амортизация начисляется линейным способом. Ежемесячная сумма амортизации — 2 000 руб.

По состоянию на 01.01.2009 сумма начисленной амортизации составила 72 000 руб. (2 000 руб. х 36 мес.).

В январе 2009 г. руководство ООО «Маяк» приняло решение о прекращении использования этой компьютерной программы через 2 года, а потому срок полезного использования сократится с 10 до 5 лет.

Это изменение срока является изменением оценочного значения, которое не влияет на отчетные данные предыдущих 3 лет использования программы, но увеличит амортизацию в последующих периодах.

В положении по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 определены три способа начисления амортизации по нематериальным активам: линейный способ, способ уменьшенного остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Выбор способа должен производиться на основе расчета ожидаемого потребления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от его возможной продажи. При невозможности составления такого расчета амортизацию следует начислять линейным способом.

Способ начисления амортизации объектов нематериальных активов должен ежегодно уточняться. При существенном изменении сроков полезного использования должен измениться способ определения амортизации конкретного объекта.

Таким образом, разработка нового Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» является фактом гармонизации требований национальных стандартов с международными стандартами финансовой отчетности.

Список литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008): Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007: Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н.

* * *