

Научная статья

УДК 657.6

DOI 10.18101/2304-4446-2022-2-11-18

ФОРМИРОВАНИЕ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ИЗМЕНЕНИЯ ЭКОНОМИКИ

© Батуева Оюна Баировна

старший преподаватель,

Бурятский государственный университет имени Доржи Банзарова

Россия, 670000, г. Улан-Удэ, ул. Смолина, 24а

o_batueva@mail.ru

Аннотация. В статье описан порядок признания в бухгалтерском учёте оценочных значений и изучены понятия «оценка», «оценочные значения», «справедливая стоимость» «оценочные резервы» и «профессиональное суждение», а также их влияние на показатели бухгалтерской отчетности. Оценочные значения играют важную роль в финансово-хозяйственной деятельности организации, особенно в условиях кризиса, когда точность и своевременность информации зачастую отсутствуют. Для принятия эффективных управленческих решений и обеспечения финансовой стабильности организации в области оценки объектов учета возможно применение оценочных значений как способа корректировки стоимости активов и обязательств в текущем периоде, так и в будущих периодах. Поэтому в работе определен алгоритм действий по признанию оценочных значений при невозможности однозначной оценки информации о фактах хозяйственной жизни. В статье рассмотрены характеристики основных видов оценочных значений, порядок отражения в бухгалтерском учете и раскрытие в отчетности.

Ключевые слова: оценочные значения, оценочные резервы, балансовая стоимость, профессиональное суждение, бухгалтерская финансовая отчётность, справедливая стоимость.

Для цитирования

Батуева О. Б. Формирование оценочных значений в условиях изменения экономики // Вестник Бурятского государственного университета. Экономика и менеджмент. 2022. № 2. С. 11–18.

В условиях экономического кризиса, изменения структуры рынка, реформирования законодательства, повышения уровня расходов и убытков большинство организаций с целью снижения степени рисков корректирует свою деятельность с учетом подобных факторов, планируя возможные варианты наступления негативных событий, применяет механизмы их недопущения и процедуры страхования от возможных потерь. В подобной ситуации из-за пандемии коронавируса оказались все сферы и отрасли экономики, многие организации обанкротились, сократили свои объемы или перепрофилировались. В первую очередь, организации столкнулись с отсутствием информации о фактах хозяйственной жизни, с неоднозначностью трактовки данных и в целом с информационными рисками, что привело к усложнению и затруднению в принятии эффективного управленческого решения.

Поскольку экономическая информация влияет на всю финансово-хозяйственную деятельность организации, а обязанность ее сбора, оценки, регистрации и обобщения возложена на бухгалтерскую службу, то от действий и решений бухгалтера при ведении учета зависит качество, полнота и достоверность информации в бухгалтерской отчетности, которая необходима для дальнейшего контроля, анализа, планирования, управления и развития организации.

Как известно, многие ученые-экономисты определяют бухгалтерский учет как азбуку или основу основ в понимании деятельности организаций, а в основе самого бухгалтерского учета лежит оценка фактов хозяйственной жизни. Любые существенные события и явления должны иметь стоимостную характеристику. Оценка процессов, возникающих в деятельности организаций, может существенно влиять на её финансовое и имущественное положение, финансовые результаты, движение капитала и денежные потоки. Оценка является основным элементом метода бухгалтерского учета [1]. Согласно федеральному закону от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», «оценка представляет собой денежное измерение объектов бухгалтерского учета»¹. В соответствии с международными стандартами обязательность оценки связана с достоверностью и полнотой информации об активах, капитале и обязательствах, отраженной в финансовой отчетности организации. Трансформация бухгалтерской отчетности по МСФО требует достаточно большого количества знаний и навыков, которые в конечном итоге формируют профессиональное суждение бухгалтера, которое тесно связано с процедурой оценки объектов бухгалтерского учета [3].

Однако оценка стоимости не является постоянной величиной и в ходе деятельности организация под влиянием множества факторов вправе корректировать по ранее оцененным объектам бухгалтерского учета их стоимость. Среди ключевых факторов выделяют время, возникновение новой информации и нового опыта, непосредственно воздействующие на изменение стоимости объектов бухгалтерского учета, при этом отсутствует независимая точная оценка. Так, в результате изменения текущей оценки активов и обязательств или связанных с ними ожидаемых выгод и обязанностей может быть скорректирована балансовая стоимость этих объектов. Соответственно возникает сложность в расчетах и отсутствие точных способов оценки, что приводит к получению приблизительных значений, которые в бухгалтерском учете называются оценочными значениями [2].

Согласно положению по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/2008) «под изменением оценочного значения 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 и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности»².

¹ О бухгалтерском учете: федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

² Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

Используемый в западной практике термин «оценочные значения» в России появился с введением в действие МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»¹ и МСА 540 «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»². В рамках изменения законодательства и трансформации международных и федеральных стандартов ведения бухгалтерского учета вышеуказанные нормативные акты также пересмотрены Минфином РФ и вступили в законную силу в новой редакции с 2021 г.

Так, согласно МСА 540: «Оценочные значения существенно различаются по характеру и должны рассчитываться организациями в случаях, когда суммы в денежном выражении прямо установить невозможно. Расчет таких сумм связан с неопределенностью оценки, которая отражает ограничения в информации или исходных данных. Ограничения неизбежно приводят к субъективности и различиям в результатах расчетов. Расчет оценочных значений предполагает выбор методов учета с использованием допущений, требующих профессионального суждения лица, который отражает корректировки в оценке и признает их в качестве оценочных значений»³.

Таким образом, основными характеристиками оценочных значений в ходе отражения в учете выступают сложность в расчетах оценочных значений; субъективизм при признании в учете оценочных значений; отсутствие информации, опыта применения; неопределенность оценки и обесценение; оценка ожидания в будущем экономических выгод или потерь.

События с подобными трудностями и вопросами встречаются в деятельности любой организации, то есть любая организация может сформировать оценочные значения, признать их таковыми и отразить в учете и отчетности, примерами могут быть следующие факты хозяйственной жизни⁴:

- обесценение активов;
- амортизация основных средств;
- оценка финансовых инструментов;
- текущие судебные разбирательства;
- оценочные резервы;
- оценка обязательств по договорам страхования;
- гарантийные обязательства;
- справедливая стоимость.

¹ Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 [введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н].

² Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации: международный стандарт аудита 540 [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 30.12.2020 № 335н].

³ Там же.

⁴ Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н].

Согласно российскому законодательству (ПБУ 21/2008) к оценочным значениям относятся¹:

- 1) величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, другие оценочные резервы;
- 2) сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов;
- 3) оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов;
- 4) прочие².

Сегодня к прочим оценочным значениям относят экономические определения: справедливая стоимость и гарантийные обязательства. Последнее понятие в российской практике подразумевает резервы предстоящих расходов под гарантийные обязательства. С 2015 г. на территории РФ введен стандарт МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости». В российских положениях это понятие законодательно закреплено с 2022 г., с момента вступления в силу нового федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2018 «Запасы»³ и определяется как цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки⁴.

В бухгалтерском учете оценочных значений ключевую роль играет определенность времени и период признания оценочных значений в бухгалтерском учете в качестве доходов или расходов организации. Это периоды, в которых происходят изменения оценочных значений, влияющие на текущие показатели отчетности и/или существенно влияющие на отчетность в будущем. Определение периода признания оценочных значений является сложным процессом.

Для достоверного отражения текущего состояния и прогноза выгод и рисков в будущем бухгалтеру необходимо определить порядок учета корректировок соответствующий целям и особенностям деятельности организации. На наш взгляд, такой алгоритм должен включать в себя следующие действия:

- 1) сбор надлежащей и достоверной информации об оценочных значениях;
- 2) оценка допущений и факторов, повлиявших на возникновение оценочных значений;
- 3) расчет оценочных значений и их влияния на показатели капитала, финансовые результаты и показатели финансового положения организации;

¹ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

² Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

³ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н.

⁴ Оценка справедливой стоимости: международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 [введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н].

-
- 4) разработка различных вариантов применения учетной политики по возникшим оценочным значениям;
 - 5) принятие решения о признании в учете и отчетности объектов учета в качестве оценочных значений и принятие ответственности за подобное решение.

Несмотря на неопределенность учета оценочных значений, бухгалтеру предоставляется свобода выбора в оценке и признании в учете оценочных значений, возможность оптимизации и наличия вариативности, вместе с этим у бухгалтера возрастает профессиональная ответственность за совершаемый выбор способа ведения бухгалтерского учета. Интерпретация фактов хозяйственной жизни в качестве оценочных значений и их представление в бухгалтерской отчетности — яркий пример значимости профессионального суждения бухгалтера в деятельности организации, в ее управлении, особенно в условиях кризиса [7].

Существенность влияния оценочных значений, как правило, имеет длительный характер воздействия и способствует корректировке величины капитала и финансовых результатов, что показано на примере учёта оценочных резервов. Корреспонденция и порядок отражения на счетах бухгалтерского учёта приведены в таблице.

Таблица
Корреспонденция счетов по учету оценочных резервов

	Содержание	Дебет	Кредит
1	Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей	91.2	14
2	Создание резерва под обесценение вложений в ценные бумаги	91.2	59
3	Создание резерва по сомнительным долгам	91.2	63
4	Списание средств резерва под снижение стоимости материальных ценностей	14	91.1
5	Списание средств резерва под обесценение вложений в ценные бумаги	59	91.1
6	Списание средств резерва по сомнительным долгам	63	91.1
7	Списание безнадёжного долга за счёт резерва по сомнительным долгам	63	62 (76)
8	Влияние оценочных значений на финансовый результат отчетного периода	91.9	99

В бухгалтерском балансе стоимость оценочных значений отражается по расчетной стоимости, корректирующей балансовую стоимость тех активов или обязательств, которые были изменены при возникновении оценочных значений. Так, оценочные резервы в бухгалтерском балансе корректируют стоимость запасов, финансовых вложений и стоимостью дебиторской задолженности (долгов) и рассчитываются как разность между первоначальной стоимостью активов и суммой резерва и отражаются по каждой статье баланса отдельно. Вместе с тем информация об оценочных значениях должна быть раскрыта в пояснениях к отчетности. К ним относятся:

- 1) описание характеристики изменения оценочных значений и степени влияния на отчетность текущего и будущих периодов;
- 2) стоимостное измерение оценочных значений и оценка их изменений;
- 3) при невозможности определить стоимостное влияние на отчётность в будущем изменений оценочных значений, указываются причины таковой [5].

Для раскрытия и подробного описания формирования и изменений оценочных значений бухгалтер проводит анализ множества факторов, определяя степень точности, уместности и целесообразности. Однако подобный анализ является сложным процессом, к которому могут быть привлечены эксперты различных областей деятельности. К тому же операции по учету оценочных значений занимают достаточно длительный период времени, требуют грамотного и многостороннего подхода оценочных значений, которая базируется на опыте, знаниях и мнении — профессиональном суждении бухгалтера [8].

Профессиональное суждение необходимо, в первую очередь, при выборе подходящего именно для организации метода ведения бухгалтерского учета и его определения в учетной политике и далее при отражении его в бухгалтерской отчетности. Так, например, метод амортизации долгосрочных активов и изменение их сроков полезного использования, порядок создания резервов и многие другие факты хозяйственной жизни выступают в качестве предмета профессионального суждения [5].

Понятие «профессиональное суждение» в России является новым и неопределенным в отличие от мировой практики, где широко применяются международные стандарты финансовой отчетности, что во многом объясняет разницу в концепции ведения бухгалтерского учета в России и за рубежом. Профессиональное суждение бухгалтера согласно МСФО базируется на принципе принятия им ответственности за управление решение, которое выбрано исходя из его знаний, навыков, опыта и возможностей, предоставляемых действующим законодательством. Профессиональное суждение бухгалтера особенно значимо и важно в условиях неопределенности и недостаточности информации, которые, как отмечалось ранее, выступают основными характеристиками оценочных значений. Применение профессионального суждения в условиях неопределенности и неточности информации при учете оценочных значений способствует минимизации уровня риска негативных последствий на деятельность организации и на её финансовую отчетность.

В настоящее время в условиях жестких ограничений и изменения норм законодательства для поиска альтернативных решений с учётом особенностей ведения бизнеса профессиональное суждение бухгалтера становится одним из ключевых элементов управления и финансового планирования деятельности организации. Примерами такого влияния может служить профессиональное суждение бухгалтера в области оценочных значений, учет которых позволит организациям эффективнее, рациональнее и результативнее осуществлять свою деятельность за счёт оптимального и подходящего именно для этой организации способа получения экономических выгод, порядка изменения срока полезного использования, формирования оценочных резервов, корректировки стоимости оценочных значений и т. п. Также возникает вопрос о выработке требования к определению такого мнения со стороны бухгалтера. На основе изучения отечественной и зарубежной литературы можно сделать вывод, что основными требованиями выступают

не только знания, навыки и опыт, но и добросовестность в действиях бухгалтера, обоснованность в выборе способа учета и полезность принятого управленческого решения [4].

Таким образом, в случае неоднозначности и неопределенности информации о фактах хозяйственной жизни бухгалтер на основе профессионального суждения принимает решение о признании в качестве оценочных значений таких объектов учёта, как корректировка балансовой стоимости активов и обязательств под влиянием различных факторов, в основном из-за изменения оценки. Оценочные значения дают возможность маневрирования и прогнозирования будущих экономических выгод и оптимизации потерь, связанных с обесценением активов, превышением балансовой стоимости чистых активов над рыночной капитализацией, моральным устареванием активов и прочих изменений в характере использования активов или обязательств, которые негативно могут повлиять на положение организации. На наш взгляд, применение в бухгалтерском учёте оценочных значений и отражение в учётной политике порядка признания и изменения, а также раскрытие информации об оценочных значениях в бухгалтерской отчётности позволяют организациям снизить риск убытков, повышая текущую доходность и возможность получения экономических выгод в будущем.

Литература

1. Алексеева Г. И. Учетная политика и оценочные значения: порядок отражения изменений в отчетности по РПБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 16. С. 28–40. Текст: непосредственный.
2. Батуева О. Б. Оценочные значения в российской и зарубежной практике // Вестник Бурятского государственного университета. Вып. 2. Экономика и право. 2011. № 2. С. 40–44. Текст: непосредственный.
3. Батуева О. Б. Факторы, влияющие на формирование оценочных значений // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальского государственного университета экономики и права). 2011. №2(76). С. 119–122. Текст: непосредственный.
4. Баранов П. П. Методология и методика формирования профессионального суждения о существенности: монография. Кемерово; Кузбассвузиздат, 2011. 257 с.
5. Богатая И. Н., Евстафьева Е. М. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации // Учет. Анализ. Аудит. 2020. Т. 7, № 6. С. 64–74.
6. Дружиловская Т. Ю. Проблемы применения оценочных резервов в системах российских и международных стандартов // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 20. С. 1164–1182.
7. Сотникова Л. В. Изменение учетной политики и оценочных значений. Москва: Налоговый вестник, 2008. 304 с.
8. Сотникова Л. В. Изменения оценочных значений // Бухгалтерский учет. 2009. № 2. С. 5–11.

Статья поступила в редакцию 21.03.2022; одобрена после рецензирования 29.04.2022; принята к публикации 04.05.2022.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING ESTIMATES
UNDER THE ALTERED ECONOMY

Oyuna B. Batueva

Senior Lecturer,

Dorzh Banzarov Buryat State University
24a Smolina St., Ulan-Ude 670000, Russia
o_batueva@mail.ru

Abstract. The article describes the procedure for recognizing estimates in accounting, studies the concepts of "estimate", "accounting estimates", "fair value", "valuation reserves" and "professional judgment", as well as their impact on accounting statements. Accounting estimates are of great relevance for the financial and economic activities of organizations, especially in crisis, when the accuracy and timeliness of information are often not available. To make effective management decisions and ensure the financial stability of the organization in the field of estimation of accounting entities, it is possible to use accounting estimates as a way to adjust the value of assets and liabilities in the current period and future periods. Therefore, we define an algorithm for recognizing accounting estimates when single-value estimate of the facts of economic life is impossible. The article discusses the characteristics of the main kinds of accounting estimates, the procedure of recording in accounting and disclosing in reporting.

Keywords: accounting estimates, estimated reserves, book value, professional judgment, accounting (financial) statements, fair value.

For citation

Batueva O. B. Development of Accounting Estimates under the Altered Economy. *Bulletin of Buryat State University. Economy and Management*. 2022; 2: 11–18 (In Russ.).

The article was submitted 21.03.2022; approved after reviewing 29.04.2022; accepted for publication 04.05.2022.