

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
27 марта 2023

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-149/2023-КпР ИЗМЕНЕНИЯ БАЗИСНЫХ ПАРАМЕТРОВ ОЦЕНКИ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В целях оценки объектов бухгалтерского учета используются различного рода оценочные значения. Ряд оценочных значений определяется на основе набора рыночных параметров (процентные ставки, кредитные рейтинги, котировки, курсы и т.п.), публикуемая информация о которых унифицируется практикой в стандартизированных общепринятых формах как обычай делового оборота исходя из текущих сложившихся экономических условий.

Кардинальные изменения экономических условий могут приводить к исчезновению ряда публикуемых параметров, использовавшихся в качестве базисных величин в целях оценки объектов бухгалтерского учета. В результате возникает необходимость изменения методик расчета с использованием других доступных базисных величин. Также организация может потерять доступ к рынку, на котором раньше обращался оцениваемый актив. При этом котировки актива на рынке, к которому у организации сохранился доступ, могут существенно отличаться от использовавшихся ранее котировок.

Несмотря на то что значение, полученное на основе новой расчетной методики с использованием новых базисных параметров, не должно значительно отличаться от предыдущего значения, однако разница в значениях может быть существенной для отчетности (например, если у организации близкий к нулю финансовый результат (небольшая прибыль или небольшой убыток), который меняет свой знак на противоположный в результате данной разницы).

Необходимо определить порядок отражения в бухгалтерском учете результатов изменения расчетных методик, основанных на изменившихся базисных параметрах.

РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется к изменениям оценки объектов бухгалтерского учета, когда такие изменения связаны с началом использования для этой оценки других базисных параметров вместо прежних, в том числе, если переход на другие базисные параметры оценки привел к необходимости изменения используемых организацией расчетных методик. Настоящая Рекомендация применяется в случае если переход на другие базисные параметры оценки обусловлен внешними не зависящими от организации обстоятельствами, но не применяется если этот переход является результатом решения организации, не обусловленного внешними обстоятельствами. Изменения оценки объектов бухгалтерского учета, к которым применяется настоящая Рекомендация, именуются далее для краткости «квалифицированными изменениями».
2. Квалифицированное изменение относится на финансовый результат отчетного периода, если иное не установлено пунктом 3 настоящей Рекомендации.

3. Квалифицированное изменение относится на другую статью актива или обязательства, если это прямо предусмотрено федеральными стандартами бухгалтерского учета или (если применимо) международными стандартами финансовой отчетности.
4. Организация раскрывает в бухгалтерской отчетности информацию, необходимую для понимания пользователями отчетности влияния квалифицированных изменений на отчетные показатели.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 10 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает повышение качества информации об объекте бухгалтерского учета;

существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Аналогичная норма содержится в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». В соответствии с пунктом 14 организация должна вносить изменения в учетную политику, только если данное изменение:

(а) требуется каким-либо МСФО; или

(b) приведет к тому, что финансовая отчетность будет содержать надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или денежные потоки организации.

Изменения базисных параметров оценки не подходят ни под один из перечисленных случаев (как в формулировках ПБУ 1/2008, так и в формулировках МСФО (IAS) 8). Из этого можно косвенно сделать вывод о том, что такие изменения не являются изменениями учетной политики.

Вместе с тем, в соответствии с пунктом 2 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» для целей Положения 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.

Аналогично, в соответствии с пунктом 5 МСФО (IAS) 8 изменение в бухгалтерской оценке – корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или величины, отражающей потребление актива в периоде, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, следовательно, не являются исправлениями ошибок.

Изменения базисных параметров оценки не обусловлено появлением новой информации, а наоборот, обусловлено исчезновением информации о тех базисных

параметрах, которые ранее использовались для оценки объекта. Поэтому напрямую под эти определения изменения базисных параметров оценки также не подходят.

В соответствии с пунктом 10 ПБУ 1/2008 не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Аналогично, в соответствии с пунктом 16 МСФО (IAS) 8 не является изменениями в учетной политике: (а) применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сути от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место; и (b) применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными.

Изменения базисных параметров оценки связано не с фактами хозяйственной жизни организации, а с фактами доступа к источникам информации, необходимой для осуществления бухгалтерских оценок. Поэтому указанные пункты ФСБУ и МСФО не касаются изменений базисных параметров оценки.

В соответствии с пунктом 3 ПБУ 21/2008 изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения. Аналогично, в соответствии с пунктом 35 МСФО (IAS) 8 изменение в применяемой базе оценки является изменением в учетной политике, а не изменением в бухгалтерской оценке.

В этих нормах под другими способами оценки имеется в виду принципиально другая основа оценки, например, переход со справедливой на историческую стоимость. Это подтверждается Концептуальными основами представления финансовых отчетов. Так, в соответствии с пунктом 6.1 Концептуальных основ база оценки является установленной характеристикой оцениваемой статьи, например, историческая стоимость, справедливая стоимость или стоимость исполнения. Применение базы оценки к активу или обязательству определяет величину данного актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов. В соответствии со следующим пунктом 6.2 принимая во внимание качественные характеристики полезной финансовой информации и ограничение в отношении затрат, вероятнее всего, что для разных активов, обязательств, доходов и расходов будут выбраны разные базы оценки.

В соответствии с пунктом 65 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» Методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, должны применяться последовательно. Однако внесение изменений в метод оценки или его применение (например, изменение его удельного веса при использовании множества моделей оценки или изменение корректировки, применяемой к методу оценки) является уместным, если такое изменение приводит к получению оценки, являющейся в равной степени или более показательной в отношении справедливой стоимости в сложившихся обстоятельствах. Такая необходимость может возникнуть, если, например, имеет место любое из следующих событий:

- (a) развиваются новые рынки;
- (b) становится доступной новая информация;
- (c) ранее используемая информация больше не является доступной;
- (d) совершенствуются методы оценки; или
- (e) изменяются рыночные условия.

В соответствии со следующим пунктом 66 исправления, возникающие в результате изменения метода оценки или его применения, должны отражаться в учете как изменение бухгалтерских оценок в соответствии с МСФО (IAS) 8.

При изменении базисных параметров оценки сам способ оценки (база оценки) сохраняется прежним, в том числе даже тогда, когда из-за использования новых базисных параметров приходится менять расчетные методики.

В соответствии с тем же пунктом 3 ПБУ 21/2008 если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения. Аналогично, в соответствии с пунктом 35 МСФО (IAS) 8 когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, данное изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке. Из этих норм следует, что изменения базисных параметров оценки должны считаться скорее изменениями оценочных значений, а не изменениями учетной политики.

Кроме того, в МСФО (IAS) 8 имеются нормы, которые указывают на такой вывод более определенно. В соответствии с пунктом 34 этого стандарта расчетная оценка может требовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей сути пересмотр расчетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки. После этого пункта в 2021 году в Стандарт был добавлен пункт 34А, непосредственно касающийся рассматриваемого вопроса. Согласно нему, влияние на бухгалтерские оценки изменений исходных данных или расчетных методик являются изменениями в бухгалтерских оценках, если только они не являются результатом исправления ошибок предыдущего периода.

Таким образом, из совокупности приведенных выше норм следует, что изменения базисных параметров оценки должны учитываться как изменения оценочных значений.

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения, за исключением изменения, указанного в пункте 5 настоящего Положения, подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;

периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

В соответствии со следующим пунктом 5 изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

При этом исходя из структуры отчета о финансовых результатах (как по ФСБУ, так и по МСФО) изменения, не включаемые в прибыль (убыток), тем не менее включаются в совокупный финансовый результат ниже показателя прибыли (убытка) за период (в МСФО такие финансовые результаты именуются «Прочий совокупный доход»).