

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-141/2022-КпР ОЦЕНОЧНЫЕ ЗНАЧЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ЗНАЧИТЕЛЬНОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В целях оценки объектов бухгалтерского учета широко используются оценочные значения. Определение оценочных значений, как правило, основывается на прогнозных параметрах и поэтому требует предположительных суждений относительно условий деятельности организации в будущем. Прогнозы относительно будущего всегда содержат в себе ту или иную степень неопределенности.

Как федеральные стандарты бухгалтерского учета, так и международные стандарты финансовой отчетности, содержат множество положений, которыми признание или изменение стоимости объектов бухгалтерского учета ставится в зависимость от возможности надежной оценки. При этом лишь в отдельных случаях стандарты предусматривают алгоритм действий при отсутствии возможности такой оценки. В большинстве случаев про такой алгоритм стандарты умалчивают. Кроме того, при применении положений стандартов организации испытывают затруднения в определении того, какая оценка является надежной, а какая не является, на какие факторы следует ориентироваться, чтобы констатировать возможность или невозможность этой оценки, в какой степени следует при этом принимать во внимание требование рациональности.

С ростом будущих неопределенностей снижается надежность прогнозов, используемых в бухгалтерском учете при определении оценочных значений. В ряде случаев неопределенности могут вырасти настолько значительно, что у организации есть основания сомневаться в надежности оценки объекта бухгалтерского учета, и в полезности основанной на такой оценке информации для пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является помощь в принятии организациями решений о надежности используемых в бухгалтерском учете оценочных значений с точки зрения полезности основанной на них информации для пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности при принятии им экономических решений, а также о способах бухгалтерского учета в случае, когда будущие неопределенности настолько высоки, что оценочное значение не может служить основой надежной оценки.

РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется исключительно в случаях, когда положения федеральных стандартов бухгалтерского учета, международных стандартов финансовой отчетности (далее – Стандарты) не содержат специальных положений о порядке учета в ситуации невозможности надежной оценки.
2. Значительные будущие неопределенности в параметрах, исходя из которых определяется оценочное значение, в общем случае не исключают использование оценочного значения в бухгалтерском учете, в том числе не оправдывают отказ от признания или изменения

стоимости объекта бухгалтерского учета, в оценке которого используется такое оценочное значение. Организация использует в бухгалтерском учете оценочное значение, содержащее в себе значительную неопределенность, в том числе признает объект бухгалтерского учета или изменяет его стоимость, когда для его оценки использовано такое оценочное значение, за исключением случая, указанного в пункте 3 настоящей Рекомендации. Информация о значительных будущих неопределенностях в использованных оценочных значениях и об эффектах для показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае их возможных изменений раскрывается с учетом существенности в этой отчетности.

- 3.** Организация не использует в оценке объекта бухгалтерского учета оценочное значение, когда оно содержит настолько значительные будущие неопределенности, что его использование может скорее ввести пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности в заблуждение, нежели способствовать в принятии им экономических решений. В таком случае организация раскрывает в бухгалтерской (финансовой) отчетности:
 - a)** факт неиспользования оценочного значения для оценки объекта бухгалтерского учета и последствия такого неиспользования для бухгалтерской (финансовой) отчетности (непризнание объекта, оценка объекта исходя из оценочного значения на более раннюю дату, оценка объекта альтернативным способом или др.);
 - b)** информацию о будущих неопределенностях оценочного значения;
 - c)** диапазон возможных величин оценочного значения (если применимо) и отраженную в отчетности сумму непосредственно связанного показателя (показателей).
- 4.** Признаком наличия будущих неопределенностей настолько значительных, что это приводит к условию, указанному в пункте 3 настоящей Рекомендации, может, например, служить сочетание нескольких (в отдельных случаях одно из) следующих обстоятельств:
 - a)** факторы, обусловившие значительные будущие неопределенности, являются крайне редкими и нехарактерными для деятельности организации, с подобными факторами организация не сталкивалась на протяжении многих последних лет и, как ожидается, не столкнется в будущем;
 - b)** предполагается, что значительные будущие неопределенности оценочного значения не могут существовать более одного отчетного периода и с большой вероятностью устранятся на следующую ближайшую отчетную дату;
 - c)** на дату оценки не представляется возможным выработать вероятные сценарии поведения прогнозных параметров, лежащих в основе оценочного значения;
 - d)** применимые подходы к оценке не допускают (не разрешают) определение того значения из возможного диапазона, которое являлось бы наиболее показательным в текущих обстоятельствах с учетом оценки организацией вероятности наступления влияющих будущих событий;
 - e)** возможный диапазон величин оценочного значения сравним с самой расчетной стоимостью оцениваемого объекта бухгалтерского учета при том, что оцениваемая величина чрезвычайно чувствительна даже к самым небольшим изменениям расчетных оценок вероятности;
 - f)** в зависимости от принимаемого сценария возможные величины оценочного значения взаимно противоположны (например, стоимость оцениваемого объекта может как уменьшиться, так и увеличиться) при том, что вероятности этих сценариев примерно одинакова;
 - g)** при определении оценочного значения используется одновременно большое число прогнозных параметров, в определении каждого из которых присутствуют обстоятельства, указанные в других подпунктах настоящего пункта.

Приведенный в настоящем пункте перечень не является исчерпывающим. При этом наличие одного или одновременно нескольких из названных в настоящем пункте обстоятельств не является однозначным основанием для неиспользования оценочного значения в бухгалтерском учете. В каждом конкретном случае организации необходимо

применить суждение, чтобы прийти к выводу о выполнении / невыполнении условия, указанного в пункте 3 настоящей Рекомендации.

- 5.** В той степени, в которой речь идет о существенной информации, организация не вправе обосновывать отказ от использования текущего оценочного значения в оценке объекта бухгалтерского учета требованием рациональности, в частности, необходимостью несения затрат для осуществления оценки, вне зависимости от того насколько эти затраты, по мнению организации, оправдывают ценность получаемой информации.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В федеральных стандартах бухгалтерского учета содержится множество положений, в которых условием признания (изменения стоимости) объекта бухгалтерского учета является возможность (обоснованной, подтвержденной) оценки.

Так, согласно подпункту «б» пункта 5 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» запасы признаются в бухгалтерском учете при соблюдении условия, что определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.

Согласно подпункту «в» пункта 5 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при соблюдении условия, что величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Согласно подпункту «б» пункта 12 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка признается в бухгалтерском учете при наличии условия, что сумма выручки может быть определена.

Согласно третьему абзацу пункта 16 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии условия, что сумма расхода может быть определена.

Согласно подпункту «е» пункта 3 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо выполнение условия, что фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена.

Согласно второму абзацу пункта 7 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии условия, что сумма расхода может быть определена и подтверждена.

В соответствии с пунктом 20 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Согласно подпункту «б» пункта 6 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при соблюдении условия, что определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

В отдельных случаях федеральные стандарты конкретизируют способ определения стоимости. Так, пунктом 17 ПБУ 14/2007 возможность коммерческой организации

переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости обусловлена определением этой стоимости исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. Похожим образом для целей ПБУ 19/02 в соответствии с пунктом 13 этого стандарта под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг.

Однако в большинстве случаев положения федеральных стандартов не уточняют, каким образом должна оцениваться возможность определения стоимости, и не содержатся критерии, по которым организация могла бы судить о наличии или отсутствии такой возможности.

Аналогичная ситуация с регулированием действий организации в случае, если предусмотренная стандартом стоимость не может быть определена. Такое регулирование существует лишь в отдельных случаях.

Так, согласно пункту 9 ПБУ 8/2010 существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения условия о возможности обоснованной оценке его величины, относится к условным обязательствам. Последующие пункты 14, 25, 26, 28 этого стандарта регулируют представление в бухгалтерской отчетности информации об условных обязательствах.

В соответствии с последним абзацем пункта 25 ПБУ 14/2007 нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. При этом в соответствии со вторым абзацем пункта 23 этого же стандарта по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется. В соответствии со вторым абзацем пункта 27 этого стандарта в отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

В соответствии с пунктом 21 ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости. Последующие пункты 22 и 23 этого стандарта содержат уточнения для отдельных видов финансовых вложений. Далее глава VI (пункты 37 – 40) регламентирует обесценение финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость.

Однако в большинстве случаев федеральные стандарты не содержат положений, регулирующих бухгалтерский учет в ситуации, когда предусмотренная стандартом стоимость не может быть определена.

Для таких случаев в соответствии с пунктом 7.1. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности;

б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;

в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

В свою очередь положения МСФО по рассматриваемому вопросу в большинстве своем содержательно построены аналогично приведенным выше положениям федеральных стандартов, поскольку последние формировались на основе МСФО. При этом положения МСФО, как правило, более подробны и охватывают более широкий круг вопросов, чем ФСБУ.

Так, в соответствии с пунктом 25 IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» использование расчетных оценок является неперенным условием подготовки финансовой отчетности и не умаляет ее надежности. Это особенно справедливо в отношении оценочных обязательств, которые по своей природе являются более неопределенными, чем большинство других статей отчета о финансовом положении. За исключением крайне редких случаев, организация будет в состоянии определить набор возможных результатов и, следовательно, произвести расчетную оценку обязательства, достаточно надежную для использования при признании оценочного обязательства. В соответствии с пунктом 26 этого же стандарта в исключительно редких случаях, когда невозможно получить надежную расчетную оценку, существует обязательство, которое не может быть признано. Такое обязательство раскрывается в финансовой отчетности как условное обязательство.

В соответствии с пунктом 20 IAS 36 «Обесценение активов» существует возможность оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие даже при отсутствии котируемой цены на идентичный актив на активном рынке. Однако иногда невозможно оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие ввиду отсутствия основы для надежной оценки цены, по которой проводилась бы обычная операция по продаже актива между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. В таком случае организация может использовать в качестве возмещаемой суммы актива его ценность использования.

В соответствии с пунктом 30 IAS 41 «Сельское хозяйство» существует презумпция того, что справедливую стоимость биологического актива возможно надежно оценить. Тем не менее данную презумпцию можно опровергнуть, но только при первоначальном признании биологического актива, в отношении которого отсутствуют рыночные котировки, а альтернативные оценки его справедливой стоимости являются явно ненадежными. В таком случае указанный биологический актив следует оценивать по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Как только появляется возможность надежной оценки справедливой стоимости такого биологического актива, организация должна начать оценивать его по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Кроме того, в МСФО содержится более подробное регулирование в случае отсутствия соответствующих положений непосредственно в стандартах. Так, в соответствии с пунктом 10 IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в случае отсутствия какого-либо МСФО, специально применимого к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение при разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая:

(а) уместна для пользователей при принятии ими экономических решений; и

(b) надежна в том смысле, что информация в финансовой отчетности:

(i) правдиво представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации;

- (ii) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;
- (iii) является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;
- (iv) соответствует осмотрительности; и
- (v) является полной во всех существенных отношениях.

Далее в соответствии с пунктом 11 этого стандарта при вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство должно обращаться к следующим источникам и рассматривать их применимость в порядке очередности по убыванию:

- (a) требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы; и
- (b) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, содержащиеся в "Концептуальных основах представления финансовых отчетов".

По вопросам неопределенности расчетных оценок Концептуальные основы содержат развернутые положения.

Так, в соответствии с пунктом 2.22 в некоторых случаях, возможно, потребуется выбрать оптимальное соотношение между основополагающими качественными характеристиками для того, чтобы достигнуть цели представления финансовых отчетов, заключающейся в предоставлении полезной информации об экономических явлениях. Например, наиболее уместной информацией об экономическом явлении может оказаться расчетная оценка с высокой степенью неопределенности. В некоторых случаях степень неопределенности при определении расчетных оценок может быть настолько высокой, что может возникнуть сомнение в том, обеспечит ли расчетная оценка достаточно правдивое представление данного экономического явления. В некоторых таких случаях наиболее полезной информацией может служить расчетная оценка с высокой степенью неопределенности, которая сопровождается описанием данной расчетной оценки и объяснением неопределенностей, влияющих на нее. В других подобных случаях, когда такая информация не может обеспечить достаточно правдивого представления экономического явления, наиболее полезная информация может включать расчетную оценку другого вида, которая является несколько менее уместной, но при этом степень неопределенности ее оценки ниже. В ограниченном числе случаев возможно, что нет никаких расчетных оценок, которые предоставляют полезную информацию. В таких особых случаях может потребоваться предоставление информации, не основывающейся на расчетной оценке.

Кроме того, Концептуальные основы затрагивают вопросы неопределенности оценки в контексте признания активов и обязательств. В соответствии с пунктом 5.19 чтобы актив или обязательство можно было признать, его величину необходимо оценить. Во многих случаях такие оценки необходимо определять расчетным путем и, следовательно, они подвержены неопределенности. Как отмечалось в пункте 2.19, применение обоснованных расчетных оценок является неотъемлемой частью подготовки финансовой информации и не снижает полезности такой информации, если данные расчетные оценки четко и точно описаны и объяснены. Даже высокая степень неопределенности оценки не обязательно препятствует тому, чтобы такая расчетная оценка несла полезную информацию.

В соответствии с пунктом 5.20 в некоторых случаях степень неопределенности, связанной с расчетной оценкой величины актива или обязательства, может быть настолько высокой, что может возникать сомнение в том, обеспечит ли расчетная оценка достаточно правдивое представление данного актива или обязательства и любых возникающих в результате доходов, расходов или изменений в собственном капитале. Насколько высокой степень неопределенности оценки может быть в том случае, если, например, единственным способом

определения величины актива или обязательства является использование методов оценки, основанных на денежных потоках, и при этом имеет место одно или несколько следующих обстоятельств:

(а) диапазон возможных результатов оценки исключительно широк, и оценить вероятность каждого результата исключительно сложно;

(б) оцениваемая величина чрезвычайно чувствительна даже к небольшим изменениям расчетных оценок вероятности различных результатов оценки — например, если вероятность будущих поступлений или выбытий денежных средств исключительно низка, но величина таких поступлений или выбытий денежных средств будет чрезвычайно высокой в случае их возникновения;

(с) оценка актива или обязательства требует исключительно сложного или исключительно субъективного распределения денежных потоков, которые относятся не только к оцениваемому активу или обязательству.

В соответствии с пунктом 5.21 в некоторых случаях, описанных в пункте 5.20, наиболее полезной информацией может оказаться оценка величины, рассчитанная с высокой степенью неопределенности, которая дополнена описанием данной расчетной оценки и объяснением неопределенностей, которые оказывают на нее влияние. Такая ситуация, вероятнее всего, будет иметь место, если указанная величина является наиболее уместной оценкой актива или обязательства. В других случаях, если данная информация не обеспечила бы достаточно правдивого представления актива или обязательства и любых возникающих в результате доходов, расходов или изменений в собственном капитале, наиболее полезной информацией может стать другая оценка (дополненная всеми необходимыми описаниями и объяснениями), которая является чуть менее уместной, но при этом с более низкой степенью неопределенности оценки.

В соответствии с пунктом 5.22 в ограниченных обстоятельствах все уместные оценки величины актива или обязательства, которые имеются в наличии (или могут быть получены), могут быть подвержены такой высокой неопределенности оценки, что ни одна из них не сможет предоставить полезной информации об этом активе или обязательстве (и любых возникающих в результате доходах, расходах или изменениях в собственном капитале), даже если бы такая оценка была дополнена описанием расчетных оценок, сделанных в процессе ее получения, и объяснением неопределенностей, которые влияют на эти расчетные оценки. В таких ограниченных случаях актив или обязательство признаваться не будут.

В соответствии с пунктом 5.23 независимо от того, будут ли признаны актив или обязательство, правдивое представление этого актива или обязательства может потребовать включения пояснительной информации о неопределенностях, связанных с существованием или оценкой данного актива или обязательства либо с результатом оценки — величиной или сроками поступлений или выбытий экономических выгод, которые в итоге возникнут по этому активу или обязательству (см. пункты 6.60–6.62).

В свою очередь в соответствии с пунктом 6.60 если невозможно определить оценку напрямую путем наблюдения за ценами на активном рынке и вместо этого необходимо использовать расчетные оценки, возникает неопределенность оценки. Степень неопределенности оценки, связанной с конкретной базой оценки, может повлиять на то, обеспечивает ли информация, предоставленная в результате использования этой базы оценки, правдивое представление финансового положения организации и ее финансовых результатов. Высокая степень неопределенности оценки не обязательно препятствует использованию базы оценки, которая предоставляет уместную информацию. Однако в некоторых случаях степень неопределенности оценки настолько высока, что информация, предоставленная этой базой оценки, может не обеспечить достаточно правдивого представления (см. пункт 2.22). В таких

случаях будет целесообразно рассмотреть возможность выбора другой базы оценки, которая также сможет предоставить уместную информацию.

В соответствии с пунктом 6.61 неопределенность оценки отличается как от неопределенности результатов, так и от неопределенности существования:

(а) неопределенность результатов возникает в случаях, когда существует неопределенность в отношении величины или сроков поступлений или выбытий экономических выгод, обусловленных активом или обязательством;

(б) неопределенность существования возникает в случаях, когда имеет место неопределенность в отношении существования актива или обязательства. В пунктах 5.12–5.14 рассматривается вопрос о том, как неопределенность существования может повлиять на решения организации в отношении признания актива или обязательства, когда имеет место неопределенность существования этого актива или обязательства.

В соответствии с пунктом 6.62 наличие неопределенности результатов или неопределенности существования иногда может стать причиной возникновения неопределенности оценки. Однако наличие неопределенности результатов или неопределенности существования не обязательно приводит к возникновению неопределенности оценки. Например, если справедливую стоимость актива можно определить напрямую с помощью наблюдаемых цен на активном рынке, в отношении оценки данной справедливой стоимости отсутствует неопределенность оценки, даже если нет уверенности в том, сколько денежных средств в итоге будет создано активом, и, следовательно, существует неопределенность результатов.