

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-142/2022-КпР ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЫНОЧНЫХ ДАННЫХ В УСЛОВИЯХ ЗНАЧИТЕЛЬНОЙ ВОЛАТИЛЬНОСТИ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В хозяйственной жизни организации случаются экстраординарные события, которые приводят к резкому изменению рыночных параметров, используемых в бухгалтерском учете в качестве основы для оценки объектов бухгалтерского учета. К таким параметрам относятся курсы иностранных валют, котировки ценных бумаг, процентные ставки и др. Воздействие экстраординарного события на рынки может не закончиться по состоянию на отчетную дату, из-за чего рыночные параметры продолжают меняться разнонаправленно, реагируя на изменение текущей ситуации. В таких условиях оценка объекта бухгалтерского учета, основанная на значении рыночного параметра по состоянию на отчетную дату, отражает случайный момент в колебаниях этого параметра. В этой связи возникают сомнения в способности такого значения отражать реальную стоимость оцениваемого объекта бухгалтерского учета.

Необходимо определить порядок использования рыночных параметров, подверженных значительной волатильности, для целей оценки объектов бухгалтерского учета с тем, чтобы избежать введения пользователя отчетности в заблуждение.

РЕШЕНИЕ

1. В случае если объект бухгалтерского учета в соответствии с применяемыми стандартами подлежит оценке по справедливой (рыночной) стоимости, и при этом в отношении такой стоимости доступна котировка активного рынка, к которому у организации есть доступ (исходные данные Уровня 1, как это определено Международным стандартом финансовой отчетности IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости»), то указанный объект оценивается на основе значения котировки, сложившегося по состоянию на отчетную дату, независимо от волатильности котировки и степени отклонения ее значения на отчетную дату от предыдущих значений. Настоящий пункт применяется в том числе в случае, когда значение котировки на отчетную дату выглядит случайным резким отклонением от предыдущего долгого стабильного уровня (тренда), и есть основания ожидать в ближайшем будущем возврата котировки к этому уровню (тренду).
2. В случае если резкое колебание рыночной котировки значительно повлияло на какой-либо показатель (показатели) бухгалтерской отчетности, организация раскрывает в отчетности соответствующую информацию об этом влиянии в отношении такого показателя (показателей).
3. В случае если котировка активного рынка, использованная для оценки объекта бухгалтерского учета, после отчетной даты значительно изменилась по сравнению с ее значением на отчетную дату, организация раскрывает в бухгалтерской отчетности информацию о таком изменении в порядке, предусмотренном для раскрытия информации о событиях после отчетной даты (после отчетного периода).

4. Несмотря на то что положения пунктов 1 и 2 настоящей Рекомендации сформулированы для целей оценки объектов бухгалтерского учета по справедливой (рыночной) стоимости, они применяются в равной степени также для целей пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в рубли (в функциональную валюту).
5. Настоящая Рекомендация не применяется в случае если организация приняла решение (при наличии соответствующих оснований) применить пункты 7.3 и 20.2 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и (или) пункты 19–24 Международного стандарта финансовой отчетности IAS 1 «Представление финансовой отчетности».

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с частью 3 статьи 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» при формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами. В свою очередь в соответствии с пунктом 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета.

При этом положения федеральных стандартов бухгалтерского учета, устанавливающие требование или предоставляющие возможность оценивать объекты бухгалтерского учета по справедливой (рыночной) стоимости, ни в одном случае не содержат исключений для ситуации высокой волатильности рыночных котировок. Так, например, в соответствии с пунктом 34 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» организация, принявшая решение оценивать запасы, указанные в пункте 19 Стандарта, по справедливой стоимости, на отчетную дату оценивает эти запасы также по справедливой стоимости. В соответствии с пунктом 20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 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.

Международными стандартами финансовой отчетности оценка активов и обязательств по справедливой стоимости предусматривается в большем числе случаев, чем федеральными стандартами бухгалтерского учета. Ни в одном из случаев, когда такая оценка требуется на отчетную дату, МСФО, также как ФСБУ, не предусматривают исключений или особенностей в связи с резкими колебаниями рыночных котировок.

Согласно пункту 2 Международного стандарта финансовой отчетности IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» цель оценки справедливой стоимости во всех названных в Стандарте случаях одна – определить цену, по которой была бы осуществлена обычная сделка между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цену выхода на дату оценки с позиции участника рынка, который удерживает указанный актив или является должником по указанному обязательству). В соответствии с пунктом 77 этого стандарта ценовая котировка активного рынка представляет собой наиболее надежное свидетельство справедливой стоимости и должна использоваться для оценки справедливой стоимости без корректировки всякий раз, когда она доступна, за исключением случаев, описанных в пункте 79. При этом описанные в пункте 79 исключения не увязываются с волатильностью рыночной котировки до даты оценки и после нее.

В соответствии с пунктом 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости перечисленных в пункте 7

Положения активов и обязательств в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату. Исключений из этого требования в связи с резкими колебаниями курса иностранной валюты не предусмотрено. Аналогичные положения содержатся также в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

В свою очередь, в соответствии с пунктом 3 Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Резкое изменение после отчетной даты рыночной котировки, по которой оцениваются объекты бухгалтерского учета организации, вне сомнения подходит под указанное определение. При этом в соответствии с пунктом 10 ПБУ 7/98 событие после отчетной даты, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся.

Далее приводится пример, прямо иллюстрирующий значительное изменение после отчетной даты рыночной цены: «В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря отчетного года отражены значительные вложения организации в акции другой организации. В марте года, следующего за отчетным, организация получила информацию о том, что рыночная цена этих акций в марте значительно уменьшилась. В данной ситуации организация должна раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах соответствующую информацию. При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие». В соответствии с пунктом 11 ПБУ 7/98 информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в соответствии с пунктом 10 Положения, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении.

Аналогичные положения содержатся также в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода». При надлежащем выполнении организацией указанных положений ПБУ 7/98 и (или) IAS 10 пользователь отчетности получит достаточно информации, чтобы не быть введенным в заблуждение оценкой объекта бухгалтерского учета на основе рыночной котировки на отчетную дату, даже если эта котировка оказалась по существу случайным краткосрочным отклонением от долгосрочного уровня или тренда. В связи с этим, оснований для отказа от использования котировки на отчетную дату не усматривается.

Вместе с тем, в соответствии с пунктом ПБУ 1/2008 в исключительных случаях, когда формирование учетной политики в соответствии с пунктами 7 и 7.1 настоящего Положения приводит к недостоверному представлению финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация вправе отступить от правил, установленных данными пунктами, при соблюдении всех следующих условий:

а) определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства;

в) альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств;

г) информация об отступлении от правил, установленных пунктами 7 и 7.1 настоящего Положения, и применении альтернативного способа ведения бухгалтерского учета раскрывается организацией в соответствии с настоящим Положением.

Аналогичные положения содержатся в пунктах 19–24 Международного стандарта финансовой отчетности IAS 1 «Представление финансовой отчетности». Указанные положения ПБУ 1/2008 и IAS 1 предполагают наличие специфических обстоятельств, присущих конкретной организации и возникающих в конкретных сложившихся условиях. При этом оба стандарта исходят из презумпции редкости возникновения этих обстоятельств. Настоящая Рекомендация рассматривает значительную волатильность рыночной котировки в качестве общего обстоятельства с точки зрения его влияния на применение требований стандартов к оценке объектов бухгалтерского учета вне контекста специфических условий конкретной организации или конкретной хозяйственной ситуации. Соответственно, настоящая Рекомендация не должна затрагивать вопросы применения названных выше положений ПБУ 1/2008 и IAS 1.