

ПБУ 21/2008

Изменение оценочных значений

*«3. Оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.»*

То есть оценочными значениями называются те показатели учета и отчетности, которые формируются на основании поступившей информации, как внешней (например, об уровне рыночных цен запасов или финансовом положении должника компании), так и внутренней, полученной в процессе анализа данных учета.

*<...> 2. <...> 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. <...>*

Общепринято, что изменение оценочных значений отражают, включая те или иные суммы в доходы или расходы организации (то есть в корреспонденции со счетами учета прочих доходов или расходов). Это делают в том периоде, в котором произошло изменение, или же в будущих периодах, если оно влияет на будущую отчетность.

Однако, есть исключение: это изменение оценочных значений, влияющих на капитал компании. Оно признается путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности.

Компания может создавать оценочные резервы:

- под обесценение финансовых вложений;
- по сомнительным долгам.

Порядок создания резерва первого вида регламентирован пунктами 38 и 39

Положения по бухучету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н.

Создание резерва отражают в учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 2 «Прочие расходы») и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». В бухгалтерском балансе стоимость обесценившихся финансовых вложений показывают по расчетной стоимости. Она равна их первоначальной стоимости за вычетом суммы резерва.

Рассмотрим порядок создания резерва по сомнительным долгам.

Согласно пункту 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) величину резерва определяют отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Сумму резерва отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 2 «Прочие расходы») и кредиту счета 63 «Резерв по сомнительным долгам».

Компания провела инвентаризацию и выявила просроченную и не обеспеченную гарантиями дебиторскую задолженность в сумме 1 млн руб. По оценке финансовой службы компании, вероятность непогашения долга составляет 40%. Бухгалтер организации должен сформировать по этой задолженности резерв сомнительных долгов в такой сумме:

$$1\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 40\% = 400\ 000\ \text{руб.}$$

Размер резерва сформирован на основе проведенной оценки вероятности, сумма резерва – это оценочное значение. При создании резерва бухгалтер сделает запись:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 63

– 400 000 руб. – создан резерв по сомнительным долгам.

Поскольку в России идет реформирование бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, то и положения, которые касаются пересмотра оценочных значений, взяты из международных стандартов финансовой отчетности, в частности из IAS 8.

Согласно ПБУ 14/2007 все нематериальные активы делятся на две группы — с определенным и с неопределенным сроком полезного использования. При этом предусмотрено, что амортизация начисляется только по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования и только по НМА коммерческих организаций.

Таким образом, появление ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» связано со вступлением в силу новой редакции ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и продиктовано необходимостью привести в соответствие между собой все российские Положения по бухгалтерскому учету и желанием сблизить правила российского бухгалтерского учета с МСФО.

Организация зарегистрировала товарный знак в марте 2011 г.

Первоначальная стоимость – 240 000 руб., срок полезного использования – 10 лет (120 мес.). Способ начисления амортизации – линейный.

Ежемесячная сумма амортизации – 2 000 руб. (240 000 руб. : 10 лет : 12 мес.).

В 2011 году начислена амортизация – 18 000 руб. (2 000 руб. x 9 мес.), в 2012 году – 24 000 руб.

По окончании 2012 года организация решила, что выпустит с этим товарным знаком 240 единиц продукции, в том числе в 2011 г. – 40 единиц, в 2012 г. – 100 единиц, в 2013 г. – 100 ед., и прекратит его использование.

С 2013 года изменен способ начисления амортизации по товарному знаку: «линейный способ» на «способ пропорционально объему продукции».

В связи с этим произведен пересчет амортизации:

- за 2011 год – 40 ед. x (240 000 руб./ 240 ед.) = 40 000 руб.;

- за 2012 год: 100 ед. x (240 000 руб./ 240 ед.) = 100 000 руб.

Изменение оценочного значения (суммы начисленной амортизации)

составило:

- за 2011 год – 22 000 руб. (40 000 – 18 000);
- за 2012 год – 76 000 руб. (100 000 – 24 000).

В бухгалтерском учете 31.12.2012 г. произведены следующие записи:

Дебет 84 Кредит 05 – 22 000 руб. – на сумму амортизации, относящуюся к 2011 году;

Дебет 44 Кредит 05 – 76 000 руб. – на сумму амортизации, относящуюся к 2012 году.

В бухгалтерском балансе, представляемом в составе бухгалтерской отчетности за 2012 год, в графе «На 31.12.2011» скорректированы (уменьшены) на сумму 22 тыс. руб. строка «Нематериальные активы» (в активе баланса) и строка «Нераспределенная прибыль» (в пассиве баланса).

Очевидный пример другого вида оценочных значений, изменение которых отражается в корреспонденции со счетами капитала, – это переоценка основных средств и нематериальных активов. Как известно, сумма дооценки основных средств зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) либо в уменьшение добавочного капитала организации (если он образован за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды(п. 15 ПБУ 6/01)). Аналогичный порядок предусмотрен и для отражения переоценки нематериальных активов.

В бухгалтерском учете организации числится исключительное право на компьютерную программу, первоначальная стоимость которой составляет 1 200 000 руб. Срок полезного использования, установленный по этому активу, составляет 10 лет.

Амортизация начисляется линейным способом. Сумма ежемесячной амортизации составляет 10 000 руб.

По состоянию на 1 января отчетного года сумма начисленной амортизации составила 360 000 руб. (10 000 руб. x 36 мес.).

В январе 2009 года стало известно, что по планам руководства организация прекратит использование этого программного обеспечения через два года.

Таким образом, срок полезного использования нематериального актива сократится с 10 до 5 лет.

Указанное изменение является изменением оценочного значения, которое не влияет на отчетные данные предыдущих периодов, но увеличит амортизацию в последующих периодах.

В качестве примеров оценочных значений в ПБУ 21/2008 приведены:

— величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов;

— сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов;

— оценка процесса потребления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов.

Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем. Размер указанных величин определяется на основании оценки, профессионального суждения, а при поступлении новой информации или накопления опыта пересматривается. В результате происходит изменение оценочного значения

## Использованная литература:

1. Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»
2. ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ" (ПБУ 21/2008) Документ применяется в части, не противоречащей Федеральному закону N 402-ФЗ (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).  
Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017)

Спасибо за внимание!