Комментарии к проекту рекомендации «Изменение элементов амортизации»

Мы в корне не согласны с методологическим подходом, изложенным в проекте рекомендации. Согласно МСФО (IAS) 8 / ПБУ 21/2008 изменения оценочных значений отражаются перспективно. При этом в описании перспективного подхода в п. 4 ПБУ 21/2008[1] в отличие от описания подхода в п. 38 МСФО (IAS) 8[2] пропущены 2 важных сущностных момента: «может» и «с даты этого изменения»), которые имеют принципиальное методологическое значение для корректного понимания порядка применения перспективного отражения.

«С даты этого изменения» означает, что все, что было до даты этого изменения, «живет» по-старому и не подлежит никакому изменению. Это относится как к цифрам предыдущего отчетного периода (года), так и к цифрам предыдущего промежуточного периода отчетного года, а также к входящим цифрам текущего промежуточного периода (например, при ежеквартальном составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в бухгалтерской (финансовой) отчетности за первое полугодие 1 июля является датой входящих остатков текущего промежуточного периода), если только «датой изменения» обоснованно не определена дата начала этого периода). Условно, если изменение произошло 25 июня, то все, что было до этой даты, остается неизменным, а изменения в элементах амортизации отражаются начиная с этой даты. Это созвучно с природой изменений в оценочных значениях, которая более четко была обозначена в МСФО (IAS) 8 после поправок 2021 года – см. п. 34 МСФО (IAS) 8:

«34 Организации может потребоваться изменить бухгалтерскую оценку, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или **в результате появления новой информации, новых событий** или накопления опыта. По своей сути изменение бухгалтерской оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки».

В данном случае важным является факт и момент появления новой информации, новых событий которой(ых) ранее не было. Именно поэтому изменения оценочных значений могут отражаться не просто в отчетном периоде (в отчетном году), но именно **с даты изменений** (появления обстоятельств, новой информации, которые явились причиной для изменения оценочных значений), а не автоматически с начала отчетного года (за исключением обстоятельств, описанных далее).

Понятие «перспективный»/ «перспективно» более точно отражено в последнем абзаце п. 15 ПБУ 1/2008[3], в котором четко указано, что перспективное применение осуществляется **«после введения нового способа»**. На заседании 18.12.2025 высказывалось предположение, что понятия «перспективно» в ПБУ 1/2008 и ПБУ 21/2008 имеют разные

[1] Цитата приведена в Приложении.
[2] Цитата приведена в Приложении.
[3] Цитата приведена в Приложении.

наполнения. Мы не можем с этим согласиться, поскольку эти понятия по сути определяют порядок отражения в отчетности, противоположный ретроспективному порядку. Если у каких-то членов комитета есть иное мнение по данному вопросу, то необходимо предметно и детально понять, в чем именно, по их мнению, заключается различие понятий и каким образом это ложится в канву единой системы ФСБУ/ПБУ, и провести подробное критическое обсуждение на заседании с озвучиванием всех полученных комментариев от участников и предоставлением им достаточного времени для изложения своей позиции. Более того, если в РСБУ изменения в учетной политике, оценочных значениях и исправление ошибок разделены между 3 отдельными ПБУ: ПБУ 1/208, ПБУ 21/2008 и ПБУ 22/2010, то в стандартах финансовой отчетности МСФО они комплексно описаны в едином стандарте – МСФО (IAS) 8, что, очевидным образом, не предполагает использование одинаковых понятий, имеющих разное наполнение.

Кроме того, единство понятия «перспективно» для всей системы стандартов финансовой отчетности МСФО подтверждается также в п. B41 МСФО (IFRS) 18:

«41B Организация должна оценить, является ли инвестирование в активы или предоставление финансирования клиентам основной коммерческой деятельностью, исходя из фактов в определенный момент времени, поэтому изменение результата данной оценки не изменяет результатов предыдущих оценок. Следовательно, организация классифицирует и представляет доходы и расходы с учетом изменившегося результата оценки **перспективно, начиная с даты изменения, и не реклассифицирует суммы, представленные до даты такого изменения.** …».

Следует отметить, что в контексте МСФО (IFRS) 18 изменения в основной коммерческой деятельности отчитывающейся организации могут происходить не только с начала, но и в течение отчетного года (например, в результате приобретения или выбытия дочерней организации, деятельность которой связана со специфической коммерческой деятельностью и является существенной для финансового результата группы в целом).

Не менее важным является корректное понимание и использование модального глагола **«может»**, т.е. изменение **может**, но **не должно** быть отражено. Могут произойти изменения в допущениях, которые не оказывают влияния на оценочные значения, в результате чего изменение не отражается. Это может быть связано как с разнонаправленным влиянием изменений в допущениях (например, сократился СПИ, при этом соразмерно увеличилась ликвидационная стоимость) или с тем, что период времени отчетного года по сути закончился или является ничтожно малым, что приводит к несущественным изменениям, которые в соответствии с п. 8 МСФО (IAS) 8 (аналогом этого пункта является п. 7.4 ПБУ 1/2008) могут не отражаться в финансовой отчетности. Но так или иначе упоминание в п. 38 МСФО (IAS) 8 не следует трактовать как обязанность признать эффект изменения оценочного значения, в том числе не привязанного к какому-то конкретному событию

(например, невозможно точно определить момент научно-технического прогресса, но можно констатировать факт его наличия), в отчетном периоде с его начала по умолчанию, а именно этот вывод делается в описании проблемы в проекте рекомендации на основании анализа п. 4 ПБУ 21/2008: «Варианта, когда данные отчетного периода не корректируются, а изменение влияет только на данные будущих периодов, правила не предполагают». Данный вывод сделан в результате неаккуратного и неточного по смыслу перевода требований МСФО (IAS) 8 при написании ПБУ 21/2008. Принимая во внимание оригинальный текст стандартов финансовой отчетности МСФО, которые, согласно федеральному закону № 402-ФЗ являются основой для разработки ФСБУ, очевидно, что вывод, сделанный в рекомендации, не является корректным. К сожалению, это не единственный случай, когда в ПБУ/ФСБУ формулировки требований противоречат стандартам финансовой отчетности МСФО или приводят к неверному толкованию (например, п. 19 ФСБУ 5/2019 противоречит п. 5 МСФО (IAS) 2).

В связи с изложенным, считаем, что в рекомендации должно быть четко и однозначно написано, что изменения оценочных значений отражаются перспективно, т.е. с даты их изменений. В отдельных случаях, когда, например, организация составляет только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, она может установить в своей учетной политике, что пересмотр СПИ, ликвидационной стоимости и оценка адекватности метода амортизации формально пересматриваются только один раз – на конец текущего (отчетного) года (31 декабря) , при этом если есть объективные свидетельства, что событие, которое привело к пересмотру СПИ, и/или ликвидационной стоимости, и/или метода амортизации произошло до 31 декабря текущего (отчетного) года, то в этом и аналогичном этому случаях изменение оценочных значений (в случае наличия) отражается не с даты формального изменения (31 декабря текущего (отчетного) года), а с даты соответствующего события в текущем (отчетном) году. Это созвучно с требованиями абзаца второго п. 37 ФСБУ 6/2020 (аналогичные положения содержатся в абзаце втором п. 42 ФСБУ 14/2022), согласно которому:

«Элементы амортизации объекта основных средств подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, **а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации**. По результатам такой проверки при необходимости организация принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений».

Иными словами, организация должна была бы провести проверку элементов амортизации на дату события, которое по существу привело к их пересмотру, но формально не проводила ее, поскольку составляет только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность и, согласно своей учетной политике, проводит данную оценку только на конец года. Однако

во исполнение требований п. 37 ФСБУ 6/2020 (п. 42 ФСБУ 14/2022) при отражении изменения оценочных значений использует именно дату события.

Кроме того, в качестве описания вариантов из допустимых альтернатив, можно рассмотреть возможность применение выбора учетной политики по аналогии с п. 95 МСФО (IFRS) 13, согласно которому:

«95 Организация должна раскрыть и последовательно соблюдать свою политику по определению момента времени, в который происходит перевод объекта между уровнями в иерархии справедливой стоимости в соответствии с подпунктами 93 (c) и (e) (iv). Политика в отношении момента времени, в который, как считается, происходит признание переводов, должна быть одинаковой для переводов на определенные уровни и для переводов с определенных уровней. Примерами политики по определению момента времени, в который, как считается, происходит перевод, могут быть следующие:

(a) дата возникновения события или изменения обстоятельств, ставшего причиной перевода;

(b) начало отчетного периода;

(c) конец отчетного периода».

Такой выбор учетной политики может помочь организациям, например, в нефтяной отрасли, где процесс пересмотра элементов амортизации может занимать длительный период (квартал).

При этом важно отметить и зафиксировать по тексту, что под отчетным периодом в данном случае понимается период, не превышающий промежуточный отчетный период, если организация составляет промежуточную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Иными словами, при ежеквартальном выпуске бухгалтерской (финансовой) отчетности в бухгалтерской (финансовой) отчетности за первое полугодие организация может отразить изменение оценочных значений либо с начала второго квартала, либо с фактической даты изменения, либо с конца второго квартала.

Приложение

Выдержки из ПБУ 21/2008

4. 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.

Выдержки из МСФО (IAS) 8

38 Перспективное признание влияния изменения в бухгалтерской оценке означает, что данное изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям **с даты этого изменения**. Изменение в бухгалтерской оценке **может** повлиять только на прибыль или убыток текущего периода или на прибыль или убыток текущего и будущих периодов. Например, изменение оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки влияет только на прибыль или убыток текущего периода и поэтому признается в текущем периоде. Однако изменение расчетного срока полезного использования или предполагаемых особенностей потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемом активе, влияет на расходы по амортизации в текущем периоде и в каждом будущем периоде **в течение оставшегося срока полезного использования актива**. В обоих случаях влияние изменения, относящееся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Влияние изменения на будущие периоды, при его наличии, признается как доход или расход в этих будущих периодах.

Выдержки из ПБУ 1/2008

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся **после введения измененного способа (перспективно)**.