ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»
(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)

на заседание Комитета по рекомендациям (КпР)
18 декабря 2025

П Р О Е К Т

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-XX/202X-КпР
ИЗМЕНЕНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ АМОРТИЗАЦИИ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» предусматривают начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам, рассчитываемой на основании трёх параметров – срока полезного использования, ликвидационной стоимости и способа начисления амортизации, которые называются элементами амортизации. Оба стандарта предписывают проводить регулярную проверку элементов амортизации на соответствие условиям использования амортизируемых объектов. Такая проверка должна проводиться как минимум в конце каждого отчетного года, но может и чаще, если наступают обстоятельства, свидетельствующие о возможном изменении элементов амортизации.

Организация должна изменить элементы амортизации, если результаты проверки свидетельствуют о такой необходимости. Возникшие в связи с этим корректировки должны отражаться в бухучете как изменения оценочных значений. Такое отражение не предполагает корректировку сравнительных показателей за периоды, предшествующие отчетному, но предполагает корректировку показателей отчетного периода и (если уместно) будущих периодов. Так, пункт 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» предписывает признавать в бухгалтерском учете изменения оценочных значений путем включения в доходы или расходы организации~~.~~ периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода, либо периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов. Такое изменение стандарт называет «перспективным».

Перспективное признание изменения оценочного значения согласно ПБУ 21/2008 в любом случае предполагает корректировку данных отчетного периода. Вариативность заключается лишь в том, будет ли это изменение затрагивать только показатели отчетного периода, или наряду с ними также показатели будущих периодов. Варианта, когда данные отчетного периода не корректируются, а изменение влияет только на данные будущих периодов, правила не предполагают.

Однако на практике нередко бытует мнение, что эффект от изменения элементов амортизации должен отражаться только в данных будущих периодов, но не затрагивать показатели

отчетного периода. Такой подход фактически означает отказ от отражения изменения оценочных значений в бухгалтерской отчетности за период, в котором это изменение произошло. При таком подходе пользователь никогда не получает актуальных данных о показателях амортизации активов, так как к тому моменту, когда эти показатели находят отражение в отчетности, они становятся заведомо устаревшими и неактуальными.

Кроме того, когда корректируются данные отчетного периода, возникают вопросы, в какой конкретно сумме эти данные должны корректироваться, зависит ли величина корректировки от частоты начисления амортизации, от суммы амортизации, начисленной за уже истекшие промежутки отчетного периода, от моментов наступления обстоятельств, обусловивших изменения элементов амортизации, от характера этих обстоятельств и от других факторов.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является определение порядка отражения в бухгалтерской отчётности последствий изменения элементов амортизации основных средств и других амортизируемых активов.

РЕШЕНИЕ

1. Сумма амортизации за отчетный период должна определяться с учетом всех изменений элементов амортизации, сделанных в этом периоде, в том числе по результатам проверки этих элементов в конце отчетного года. Указанная сумма определяется в зависимости от причин изменения элементов амортизации, в порядке, изложенном в пунктах 3, 4 настоящей Рекомендации.

2. В целях настоящей Рекомендации событие, приведшее к изменению элементов амортизации, считается корректирующим, если изменение элементов амортизации обусловлено изменением заключённого в активе потенциала будущих экономических выгод в результате свершения события. Событие считается некорректирующим, если изменение элементов амортизации обусловлено изменением потребления заключённых в активе экономических выгод после свершения события, при том что событие не влияет на сам заключённый в активе потенциал этих выгод. Свидетельством того, что событие следует рассматривать как корректирующее, является его рассмотрение в качестве признака возможного обесценения (восстановления обесценения) актива в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Если событие не рассматривается в качестве признака возможного обесценения (восстановления обесценения) актива, такое событие считается некорректирующим.

3. В случае если изменение элементов амортизации является следствием корректирующего события, изменённые элементы амортизации используются в расчете суммы амортизации за весь отчетный период с начала этого периода. Изменение элементов амортизации по причинам, которые не могут быть идентифицированы как конкретное событие (постепенное накопление информации), приравнивается к изменению элементов амортизации вследствие корректирующего события.

4. В случае если изменение элементов амортизации является следствием некорректирующего события, изменённые элементы амортизации используются в расчете суммы амортизации только за часть отчетного периода с момента свершения события. До указанного момента используются прежние (неизмененные) элементы амортизации.

Добавлено примечание ([ИАН1]): На основании каких норм МСФО сделан вывод, что только внутренний потенциал? Стандарт как раз говорит о том, что нужно рассматривать все факторы влияющие на использование актива (МСФО 16, 56 (b)):
56 Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются организацией главным образом через его использование. Тем не менее действие других факторов, таких как моральное или коммерческое устаревание и физический износ при простое актива, часто приводит к уменьшению экономических выгод, которые могли бы быть получены от данного актива. Следовательно, при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание все перечисленные ниже факторы:
(a) предполагаемое использование актива; использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;
(b) предполагаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения актива и поддержания его в рабочем состоянии во время простоев;
(c) моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива. Ожидаемое будущее уменьшение цены продажи продукции, произведенной с использованием актива, может указывать на ожидаемое моральное или коммерческое устаревание актива, что, в свою очередь, может свидетельствовать об уменьшении будущих экономических выгод, заключенных в данном активе;
(d) юридические или аналогичные ограничения по использованию актива, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.
57 Срок полезного использования актива определяется исходя из предполагаемой полезности актива для организации. Политика организации по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени (...

Добавлено примечание ([ИАН2]): О каком событии идет речь? Не понятно. Кроме того увязка на то, что внешние события не могут быть свидетельством изменения СПИ некорректно с т.з. МСФО

Добавлено примечание ([ИАН3]): Предлагаю удалить данное утверждение, т.к. если событие является свидетельством обесценения, то нужно признавать обесценение, а не корректировать СПИ.

Сейчас звучит так, что если мы видим что актив не сможет приносить выгоды на протяжении срока, который мы ожидали, то нужно ускорить признание амортизации. Но это не так при наличии события обесценения мы должны по МСФО признавать обесценение. Кроме того пересмотр амортизации может быть как в бОльшую, так и в меньшую сторону, а обесценение – это всегда только сокращение потенциала использования.

Добавлено примечание ([ИАН4]): Чем обусловлено это требование рекомендации? Если это суждение сообщества, то давайте писать в терминах «рекомендуем», а не «должно». Так как МСФО говорит « с отчетного периода» без утверждения, что нужно брать именно начальную дату отчетного периода, а не отталкиваться от даты принятия решения о пересмотре СПИ.

Собственно, зачем рекомендацией ограничивать выбор организации применять новый СПИ с момента принятия решения? – ведь по факту именно это и является перспективным способом применения оценочных суждений, не допуская отката в начальные дни отчетного периода, когда решение еще НЕ БЫЛО принято.

Добавлено примечание ([ИАН5]): В моем понимании это как раз и есть перспективный способ пересмотра оценочных значений. Почему тогда называем его некорректирующим?

И почему рекомендация вводит дополнительные определения и суждения, разграничивающие способы пересмотра, если они не определены нигде в стандартах?

5. В случае если за истекшие с начала отчетного периода месяцы или другие промежутки ранее уже начислялась амортизация исходя из прошлогодних оценочных значений, организация в последний промежуток отчетного периода доначисляет недостающую сумму или уменьшает излишне начисленную сумму с тем, чтобы итоговая сумма амортизации за весь отчетный период соответствовала порядку её определения, изложенному в пунктах 3, 4 настоящей Рекомендации.

6. В связи с изменениями элементов амортизации в отчетном периоде, сравнительные показатели за период, предшествующий отчётному, не корректируются.

7. Настоящая Рекомендация не применяется к вопросам изменения элементов амортизации и сумм начисленной амортизации вследствие выявления и исправления ошибки в бухгалтерском учете.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 37 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» 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.

Аналогично, в соответствии с пунктом 42 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» элементы амортизации объекта нематериальных активов подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта нематериальных активов. 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.

В соответствии с пунктом 32 ФСБУ 6/2020 сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости. При этом согласно подпункту «а» пункта 34 выбранный способ начисления амортизации должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования.

Аналогично, в соответствии с пунктом 37 ФСБУ 14/2022 сумма амортизации объекта нематериальных активов за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости. При этом согласно подпункту «а» пункта 39 выбранный способ начисления амортизации должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования.

Добавлено примечание ([ИАН6]): Очень несатандартное прочтение перспективного метода применения изменений.

МСФО (IAS 8) не оперирует понятием «отчетный период», стандарт говорит «предыдуший период», что я читаю как «до даты решения». Откуда тогда возникает логика, что мы должны тронуть данные с начала отчетного периода? Особенно это странно для кредитных организация когда закрытие операционного дня происходит ежедневно.
П. 34 МСФО IAS 8:
По своей сути изменение бухгалтерской оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

П. 38 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.

В МСФО идет речь о **периодах**, а не об «**отчетных периодах**»! Это разные термины. И МСФО явно говорит «**с даты изменения**», а не с отчетного периода.

Добавлено примечание ([ИАН7]): Да, которые применяются перспективно – см. цитаты выше

Добавлено примечание ([ИАН8]): И как это согласуется с предложением корректировать с начала отчетного периода, если до принятия решения о пересмотре мы действительно планировали иное потребление актива?

Добавлено примечание ([ИАН9]): Этот пункт и пункт выше и ниже описывают стандартный порядок расчета амортизации, без учета факта пересмотра.

ФСБУ 6/2020. 35. … Начисление амортизации линейным способом производится таким образом, чтобы подлежащая амортизации стоимость объекта основных средств погашалась равномерно в течение всего срока полезного использования этого объекта. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта основных средств к величине оставшегося срока полезного использования данного объекта.

36. … Начисление амортизации способом пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении) производится таким образом, чтобы распределить подлежащую амортизации стоимость объекта основных средств на весь срок полезного использования этого объекта. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как произведение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта основных средств на отношение показателя количества продукции (объема работ в натуральном выражении) в отчетном периоде к оставшемуся сроку полезного использования объекта основных средств.

ФСБУ 14/2022. 40. … Начисление амортизации линейным способом производится таким образом, чтобы подлежащая амортизации стоимость объекта нематериальных активов погашалась равномерно в течение всего срока полезного использования этого объекта. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта нематериальных активов к величине оставшегося срока полезного использования данного объекта.

41. … Начисление амортизации способом пропорционально количеству продукции (объему работ (услуг) в натуральном выражении) производится таким образом, чтобы распределить подлежащую амортизации стоимость объекта нематериальных активов на весь срок полезного использования этого объекта. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как произведение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта нематериальных активов на отношение показателя количества продукции (объема работ (услуг) в натуральном выражении) в отчетном периоде к оставшемуся сроку полезного использования объекта нематериальных активов.

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» 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.

Добавлено примечание ([ИАН10]): Именно ПЕРИОДА! Не «отчетного периода»! не следует смешивать эти понятия

IAS 8 Basis of Preparation of Financial Statements

Applying changes in accounting estimates

36. The effect of a change in an accounting estimate, other than a change to which paragraph 37 applies, shall be recognised prospectively by including it in profit or loss in:

(a) the period of the change, if the change affects that period only; or

(b) the period of the change and future periods, if the change affects both.

37. To the extent that a change in an accounting estimate gives rise to changes in assets and liabilities, or relates to an item of equity, it shall be recognised by adjusting the carrying amount of the related asset, liability or equity item in the period of the change.

38. Prospective recognition of the effect of a change in an accounting estimate means that the change is applied to transactions, other events and conditions from the date of that change. A change in an accounting estimate may affect only the current period's profit or loss, or the profit or loss of both the current period and future periods. For example, a change in a loss allowance for expected credit losses affects only the current period's profit or loss and therefore is recognised in the current period. However, a change in the estimated useful life of, or the expected pattern of consumption of the future economic benefits embodied in, a depreciable asset affects depreciation expense for the current period and for each future period during the asset's remaining useful life. In both cases, the effect of the change relating to the current period is recognised as income or expense in the current period. The effect, if any, on future periods is recognised as income or expense in those future periods.

Применение изменений в бухгалтерских оценках

36. Влияние изменения в бухгалтерской оценке, отличное от изменения, к которому применяется пункт 37, должно быть признано перспективно посредством включения в состав прибыли или убытка в:

(a) периоде, когда изменение имело место, если изменение влияет только на данный период; или

(b) периоде, когда изменение имело место, и будущих периодах, если изменение влияет как на данный, так и на будущие периоды.

37. В той мере, в какой изменения в бухгалтерских оценках приводят к изменениям в активах и обязательствах или имеют отношение к какой-либо статье собственного капитала, изменения в бухгалтерских оценках должны быть признаны путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи собственного капитала в периоде изменения.

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 убы-

ток 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.

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

Добавлено примечание ([ИАН11]): Просим пересмотреть примеры с учетом замечаний по тексту рекомендации.

Общие условия

Первоначальная стоимость основного средства составляет 1000 у.е. Накопленная амортизация на начало отчетного года составила 400 у.е., обесценения не было, соответственно, балансовая стоимость составила 600 у.е. Характер извлечение выгод равномерный, в связи с чем применяется линейный способ амортизации. Ликвидационной стоимости нет.

В конце прошлого года оставшийся срок полезного использования предполагался пять лет. Исходя из этого амортизация в отчетном году в случае неизменности оценочных значений планировалась в размере 120 у.е. (600/5). Для формирования промежуточных отчетных показателей в управленческих целях организация начисляла в течение 11 месяцев отчётного года плановую амортизацию исходя из прошлогодних оценочных значений на ежемесячной основе по 10 у.е. в месяц.

Руководствуясь принципом рациональности, организация в течение года не проводит промежуточных проверок оценочных значений для целей промежуточной управленческой отчетности, а проводит такие проверки только в конце года в целях составления годовой бухгалтерской отчетности. По результатам такой проверки в декабре отчетного года оставшийся срок полезного использования рассматриваемого основного средства по состоянию на отчетную дату оценен в два года (соответственно, отсчитывая от начала отчетного года – три года), то есть сокращен на два года по сравнению с прошлогодним оценочным значением. Причиной сокращения оставшегося срока полезного использования на два года стало случившееся в середине года событие.

Вариативное условие. Вариант 1. Корректирующее событие.

Оставшийся срок полезного использования рассматриваемого основного средства сократился на два года в результате того, что в середине года вышел нормативный документ, не позволяющий использовать основное средство дольше двух лет после отчетной даты.

Поскольку сокращение срока полезного использования вызвано корректирующим событием, сумма амортизации за весь отчетный год рассчитывается исходя из сокращённого срока полезного использования, отсчитываемого от начала отчётного года. Эта сумма составляет 200 у.е. (600/3).

Соответственно, в дополнение к начисленными ранее за 11 месяцев отчетного года 110 у.е. амортизации организация в декабре отчетного года доначисляет недостающие 90 у.е. с тем, чтобы итоговая сумма амортизации за весь отчетный год составила 200 у.е.

Вариативное условие. Вариант 2. Некорректирующее событие.

Оставшийся срок полезного использования рассматриваемого основного средства сократился на два года в результате того, что в середине года основное средство было переведено в условия агрессивной среды.

Поскольку сокращение срока полезного использования вызвано некорректирующим событием, сокращённый срок полезного использования принимается в расчет применительно только к части отчетного периода после свершения события, то есть применительно только ко второму полугодию. Амортизация за первое полугодие рассчитывается исходя из прошлогодних оценочных значений, поэтому считается равной плановой, т.е. составляет 60 у.е. (600/5/2). Балансовая стоимость на момент свершения некорректирующего события в середине года составит 540 у.е. (600–60). Оставшийся уточнённый срок полезного использования на этот момент составит 2½ года, из которых в отчетном периоде истекут полгода, значит, за второе полугодие отчетного года должна быть самортизирована пятая часть балансовой стоимости, то есть, 108 у.е. (540/5). Таким образом, общая сумма амортизации за отчетный год составит 168 у.е. (60+108).

Соответственно, в дополнение к начисленными ранее за 11 месяцев отчетного года 110 у.е. амортизации организация в декабре отчетного года доначисляет недостающие 58 у.е. с тем, чтобы итоговая сумма амортизации за весь отчетный год составила 168 у.е.