Ответ на «Комментарии 2» (Е.А. Чёмова)

Совершенно справедлива базовая предпосылка комментариев: изменения оценочных значений действительно отражаются перспективно и не являются исправлением ошибки. И проект рекомендации отражает именно перспективный подход. В проекте нет «по сути ретроспективного применения», нет никакого подобия ретроспективного применения. Проект прямо запрещает ретроспективный пересчёт сравнительных показателей (п.7 Решения) и не подменяет изменение оценочного значения исправлением ошибки. Речь идёт исключительно о том, как рассчитать показатель амортизации за отчётный период с учетом изменившихся оценочных значений в отчётном периоде, то есть о перспективном характере отражения.

Вместе с тем, при обсуждении перспективности важно избегать подмены понятия "перспективного отражения" упрощённым календарным правилом "не трогать ничего до даты изменения". Никакая позиция не может быть адекватной, если она строится на паре словосочетаний в тексте Стандарта, выдернутых из контекста, с игнорированием других положений Стандарта и смысла предложений, в которых содержатся эти слова. Фраза «с даты изменения» и слово «может» в пункте 38 – это далеко не единственное, что написано о порядке отражение эффектов изменения оценочных значений в МСФО (IAS) 8.

О том, как должно быть признано перспективное применение, написано в пункте 36 МСФО (IAS) 8, в соответствии с которым 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.

Здесь используется формулировка «должно быть признано» (в оригинальном тексте: "shall be recognised"). Здесь чётко названы два варианта, по одному из которых должно быть признано перспективно влияние изменения в бухгалтерской оценке, – те же самые два варианта, которые названы в ПБУ 21/2008. И среди вариантов, названных в МСФО (IAS) 8 (точно так же, как в ПБУ 21/2008) нет такого варианта, когда изменение влияет только на данные будущих периодов, а данные текущего периода не корректируются. Поэтому данный вывод сделан не в результате «неаккуратного и неточного по смыслу перевода требований МСФО (IAS) 8 при написании ПБУ 21/2008». Перевод требований МСФО (IAS) 8 при написании ПБУ 21/2008 сделан вполне аккуратно, и норма пункта 4 ПБУ 21/2008 вполне точно передаёт смысл нормы пункта 36 МСФО (IAS) 8.

При этом слово «может», содержащееся в пункте 38 МСФО (IAS) 8, не опровергает и не противоречит этому смыслу, а только лишний раз подтверждает его. В соответствии с пунктом 38 МСФО (IAS) 8 изменение в бухгалтерской оценке может повлиять только на прибыль или убыток текущего периода или на прибыль или убыток текущего и будущих периодов. Здесь прямо указаны только два возможных варианта влияния на прибыль убыток, в точности соответствующие двум вариантам перспективного признания, по одному из которых в соответствии с пунктом 36 должно признаваться изменения в бухгалтерской оценке в пункте 36. Никакого третьего варианта, типа «только будущий», в пункте 38 (как и в пункте 36) нет. Пункт 38 логично объясняет, почему в пункте 36 указаны только два варианта перспективного признания (только текущий либо текущий + будущий): потому что изменение в бухгалтерской оценке (как говорит пункт 38) может повлиять только одним из двух вариантов на прибыль / убыток (только текущий либо текущий + будущий). И дальше пункт 38

иллюстрирует каждый из этих двух вариантов примерами. Опять же приводится только два примера (только текущий либо текущий + будущий). И никаких третьих вариантов нет.

Причём в качестве второго примера прямо приводится именно изменение элементов амортизации: 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 этом примере влияние на текущий период указано безальтернативно. Более того, дальше в пункте сказано: 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. Фраза «при его наличии» в явном виде относится только к будущим периодам, но не относится к текущему периоду, потому что (как сказано перед этим в пункте 38) влияние на текущий период есть всегда, и оно согласно пункту 38 (так же как согласно пункту 36) должно быть отражено обязательно и безальтернативно.

То же самое касается фразы «с даты этого изменения». Она отнюдь не означает, «что всё, что было до даты этого изменения, «живет» по-старому и не подлежит никакому изменению». Эта фраза означает ровно то, что написано, и не означает того, чего не написано. В соответствии с пунктом 38 МСФО (IAS) 8 перспективное признание влияния изменения в бухгалтерской оценке означает, что данное изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты этого изменения.

В этом и состоит цель Рекомендации, чтобы идентифицировать критерии, на основании которых можно выделить влияние изменения в бухгалтерской оценке на операции, прочие события и условия с даты этого изменения и обособить его от уточнения оценки прошлых операций, прочих событий и условий, имевших место до момента уточнения этой оценки. Применительно к амортизации это означает необходимость обособить фактические изменения условий использования объекта от уточнения степени утраты экономических выгод до даты этого изменения.

Судя по комментариям предыдущая редакция Проекта не совсем внятно отражала этот момент. В этой связи пункт 2 Решения изложен в новой редакции где теперь используется формулировка «оценка степени, в которой заключенный в активе потенциал экономических выгод был утрачен до свершения события». Соответствующим образом скорректированы также Иллюстративные примеры.

Рекомендация не решает вопрос «перспективно или ретроспективно». Она решает вопрос «к чему относится новая оценка». Содержащаяся в пункте 38 МСФО (IAS) 8 фраза «к операциям, прочим событиям и условиям с даты изменения» естественным образом применима к ситуациям, когда в результате события действительно возникают эти новые условия: изменяется характер использования актива, режим эксплуатации, интенсивность потребления выгод и т.п. В таких случаях новая оценка относится к тому, что будет происходить после совершения события, и использование даты события как точки отсечения действительно уместно.

Однако в практике изменений элементов амортизации встречается и другой тип ситуаций: когда новая информация (в том числе выявленная в ходе обязательной годовой проверки параметров) не относится к операциям, прочим событиям и условиям после события-триггера, а уточняет оценку того, какова была степень потребления/утраты экономических выгод в течение уже прошедшей части отчётного года. Поэтому вопрос “к чему относится изменение” не сводится к технической календарной дате оформления, а требует оценки природы

информации. И в таком ключе построены (с учетом корректировок) пункты Решения и Иллюстративные примеры.

Именно для устранения произвольности проект вводит разграничение корректирующих и некорректирующих событий: корректирующее — относящееся к оценке уже потреблённого (утраченного) потенциала выгод (признаки обесценения здесь выступают маркером, а не подменяют собой амортизацию), некорректирующее — относящееся к изменению паттерна потребления выгод после события при неизменном прежнем потенциале.

Эту развилку хорошо подтверждает приведенная в комментариях аналогия с пунктом B41 IFRS 18. Доход или расход классифицируется иначе ровно после того, как инвестирование или предоставление финансирование клиентам встало перестало быть основной деятельностью. Классификация доходов и расходов до этого момента не меняется. Это естественный порядок бухгалтерского учёта, применяемый на всех участках. Разведочные активы перестают считаться разведочными и переклассифицируется в основные средства или нематериальные активы (с соответствующим изменением правил учёта) после того, как подтверждена коммерческая целесообразность добычи. До этого момента ничего не меняется. Затраты на разработки начинают капитализироваться после того, как соблюдены установленные условия. Признанные до этого момента расходы в стоимости нематериального актива не восстанавливаются. Долговые затраты перестают капитализироваться в стоимости инвестиционного актива после момента, когда актив в основном готов к использованию. До этого момента ничего в учёте не меняется. Основное средство переклассифицируется в актив к продаже после того как выполнены соответствующие условия. До этого момента ничего в учёте не меняется.

И так далее – подобные примеры можно провести по любому участку учёта. Во всех перечисленных случаях момент определяется оценочным суждением. В этом смысле можно сказать, что у компании меняется оценка. Оценка чего? Оценка обстоятельств. Но современный бухучёт весь построен на оценочных суждениях, и в этой связи можно сказать, что любой факт хозяйственной жизни – это изменение оценки обстоятельств. Тем не менее, разные обстоятельства отражаются по-разному, потому что не может быть универсального алгоритма для всех изменений оценки. В каждом случае необходимо смотреть, какие именно обстоятельства меняются.

Что общего во всех приведенных примерах (включая B41 IFRS 18)? Рассматриваемый объект «жил» в одних условиях, потом что-то произошло, и он попал в другие условия. Поэтому порядок бухгалтерского учета вполне естественно меняется ровно с того момента, когда объект из одних условий попал в другие условия. В этом смысле во всех приведенных примерах можно сказать, что это не «изменение оценки», а просто фиксация перевода объектов из одних условий в другие. Слово «оценка» здесь применяется только лишь потому, что для данной фиксации требуется оценочное суждение, так как факт перевода в другие условия выражен неявно. Никакого другого смысла слова «изменение оценки» здесь не несут. Бухгалтер просто фиксирует факт перевода объекта из одних условий в другие. И поэтому надо поменять порядок бухгалтерского учета сообразно новым условиям именно с того момента, когда условия поменялись.

С чем можно здесь найти аналогию применительно к рассматриваемой проблеме? Очевидно, с переводом основного средства в условия агрессивной среды (Иллюстративный пример 2). В «обычных условиях» объект терял потенциал экономических выгод «обычным образом», а после перевода в агрессивную среду стал терять этот потенциал быстрее. Соответственно после перевода объекта в новые условия его нужно амортизировать быстрее. Порядок бухучета естественным образом вытекает из экономической сущности обстоятельств.

Здесь интересно отметить, что если бы бухгалтер заранее знал, что рассматриваемое событие произойдет, то есть объект будет переведен в условиях агрессивной среды в середине года, то порядок бухгалтерского учета от такого заблаговременного знания никак бы не поменялся. Организация всё равно должна была бы первые полгода амортизировать объект по прежнему графику и перейти на более быструю амортизацию только со второго полугодия. То же самое можно сказать про все приведенные выше примеры. Знание заранее того факта, что условия в будущем поменяются, никак не влияет на порядок бухгалтерского учёта. Этот порядок всё равно изменяется только с момента изменения условий, несмотря на то что об этом известно заранее.

В Иллюстративном примере 1 экономическая сущность обстоятельств другая. К ней аналогия выше приведенных примеров неприменима. Выход нормативного документа, ограничивающего предельное время использования объекта, не меняет ничего в условиях его использования, в характере потребления выгод, в интенсивности потребления выгод. Что при этом меняется? Только оценка скорости, с которой объект терял потенциал этих выгод до события и будет его терять после события. Это одна и та же скорость как до события, так и после события. То есть, само событие является не более чем информационным поводом. Оно информирует организацию, что оценка потерянного потенциала была чересчур оптимистичной. В реальности потенциал экономических выгод потерян в большей степени, чем это предполагалось до получения информации об этом нормативном акте. Если бы организация знала о планируем выходе нормативного документа вначале года, она изначально начисляла бы плановую амортизацию уже исходя из ограничения срока использования. Сумма амортизации за отчетный период не может быть разной в зависимости от того, насколько заблаговременно государство публиковало информацию о планируемых к изданию нормативных правовых актах и насколько быстро организация узнавала эту информацию.

В связи с изложенным проект предусматривает, что если событие-триггер изменяет только характер потребления выгод после события, не меняя при этом оценку степени, в которой заключенный в активе потенциал экономических выгод был утрачен до свершения события, то изменённые элементы амортизации используются только за часть периода с момента события. Это логика соответствует контексту фразы “from the date” и обеспечивает понятную связь между изменившимися условиями использования и начислением амортизации.

Другая ситуация – когда событие-триггер представляет собой по сути новый источник информации, позволяющий более точно оценить степень, в которой заключенный в активе потенциал экономических выгод был утрачен до свершения события, по сравнению с плановой оценкой, существовавшей на начало отчётного года. Проект квалифицирует такое событие как корректирующее и устанавливает, что изменённые элементы используются при расчёте суммы амортизации за весь отчётный период с начала этого периода.

Такой подход не означает пересчёт прошлых периодов (ни годовых, ни промежуточных) и не превращает изменение оценочного значения в ретроспективу. Он отражает другое: если к моменту составления годовой отчётности организация располагает информацией, относящейся к оценке потребления/утраты выгод в рамках текущего отчётного года как единого периода, то годовой показатель амортизации должен быть определён с учётом этой оценки. Это согласуется с тем, что IAS 16 требует ежегодного пересмотра срока полезного использования и ликвидационной стоимости, а изменения учитываются как изменения оценочных значений.

Терминология МСФО (IAS) 10 (как и ПБУ 7/98) используется здесь по аналогии в связи с единой сущностью подходов к различению “новых условий” и “новых свидетельств”. Для пояснения природы “корректирующих” изменений проекту полезно опираться на общую логику IAS 10 не

как на буквальное правило для внутри года, а как на понятную методологическую рамку различения информации.

IAS 10 различает события после отчётного периода, которые дают доказательства условий, существовавших на конец отчётного периода (adjusting events), и события, свидетельствующие о новых условиях, возникших после отчётной даты (non-adjusting events). Эта логика хорошо объясняет, почему в одних ситуациях уместна календарная отсечка “с даты события” (новые условия после события), а в других — годовой показатель должен отражать уточнённую оценку условий в периоде (новые свидетельства об условиях, относящихся к периоду).

Если информация появляется после отчётной даты и квалифицируется как корректирующая по IAS 10, то организация должна скорректировать финансовую отчётность, поскольку новая информация относится к условиям, существовавшим на отчётную дату. Это обстоятельство показывает, что экономическая сущность показателей не может зависеть от формального момента появления информации: если та же самая информация была бы доступна на 31 декабря, её влияние на годовую оценку не должно исчезать только потому, что триггер появился на два дня раньше или позже. В этом смысле применение логики IAS 10 по аналогии помогает избежать ситуации, когда при прочих равных условиях итоговая сумма амортизации за год начинает зависеть от календарного “окна” закрытия оценки (31 декабря или 2 января).

При этом само по себе появление информации 2 января не означает автоматически необходимость пересчёта: корректировка по IAS 10 требуется лишь в тех случаях, когда событие действительно даёт доказательства условий, существовавших на 31 декабря.
Именно поэтому в проекте акцент сделан на природе изменения (потенциал выгод/новые условия), а не на календарной дате информационного повода.

Рекомендация дополнительно опирается на IAS 34.28–29, потому что эти положения выражают общий принцип: частота представления отчётности не должна влиять на измерение годового результата. Измерения в промежуточной отчётности выполняются за период с начала года, при этом вполне естественными являются изменения расчётных оценок сумм, отражённых в уже истекших промежуточных периодах текущего года, так как каждый следующий промежуточный период включает в себя все истекшие периоды.

Это означает, что корректировка оценочных сумм в пределах текущего финансового года (без пересчёта прошлых лет) является естественным элементом измерения годовой суммы, а не “ретроспективностью”. Именно такую функцию выполняет предусмотренный проектом механизм “догоняющего” начисления/уменьшения в последнем промежутке, чтобы итоговый показатель за год соответствовал установленному порядку его определения.

Проект учитывает и практическую сторону пересмотров: изменения элементов амортизации могут выявляться и оформляться не мгновенно. Поэтому проект допускает рациональные упрощения: если некорректирующее событие произошло незадолго до конца года, организация может не применять изменённые элементы к расчёту амортизации за отчётный год и применить их к следующему году. Эта оговорка важна для того, чтобы рекомендация оставалась применимой без разрушения базовой методологии.

Таким образом перспективность в смысле IAS 8 не сводится к универсальному календарному запрету “не трогать всё до даты изменения” в любой ситуации. Проект последовательно учитывает нюанс: одни изменения относятся к новым условиям после события и корректно применяются “с даты события”, другие представляют собой новую оценку условий в периоде (потенциала выгод) и должны быть отражены в годовой сумме амортизации как показателе потребления/утраты выгод за отчётный год. Такая конструкция согласуется с IAS 16/IAS 8, не противоречит логике IAS 34 year-to-date измерения и концептуально объяснима через

различение adjusting/non-adjusting в IAS 10 (по аналогии), позволяя избегать зависимости годовой цифры от формального момента оформления оценки (31 декабря или 2 января).

Исходя из изложенного текст Решения и примеров в Проекте скорректирован так, чтобы снять ложную альтернативу «затрагивать/не затрагивать отчётный год» и сосредоточить дискуссию на профессионально проверяемых критериях: что именно изменилось в экономике потребления выгод – оценка уже произошедшей утраты потенциала или только будущий график потребления.