Результат рассмотрения Комментариев 3 (А.Н. Ивенкова)

В проекте используется разграничение событий на корректирующие и некорректирующие исключительно для целей настоящей Рекомендации — как методический инструмент, позволяющий единообразно решать практический вопрос: должны ли измененные элементы амортизации применяться к сумме амортизации за отчетный период как единый период либо только к части периода после события. Это разграничение не подменяет требований стандартов об изменениях оценочных значений, а направлено на устранение неоднородной практики, возникшей из-за отсутствия прямого регулирования рассматриваемой проблемы.

Замечание учтено путем изменения редакции пункта 2 в котором теперь используется формулировка «оценка степени, в которой заключенный в активе потенциал экономических выгод был утрачен до свершения события». Соответствующим образом скорректированы также иллюстративные примеры.

Что касается обесценения, то в Рекомендации не предлагается замена процедур обесценения пересмотром амортизации. Использование признаков обесценения в качестве ориентира для квалификации события как корректирующего методически вытекает из МСФО (IAS) 36, который прямо увязывает эти явления: в соответствии с пунктом 17 IAS 36 при наличии признаков возможного обесценения актива это может указывать на то, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационная стоимость актива должны быть пересмотрены и скорректированы в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, даже если никаких убытков от обесценения в отношении этого актива не признается. Из этого следует, что события/обстоятельства, выступающие признаками возможного обесценения, по своей экономической природе являются также событиями/обстоятельствами, которые могут приводить к пересмотру и корректировки элементов амортизации.

Данное замечание учтено в Решении путем изменения редакции пункта 2, в котором теперь используется формулировка «Одним из свидетельств того, что событие следует рассматривать как корректирующее, может служить…». Также добавлен соответствующий абзац в иллюстративный пример (вариант 1). С учетом изменений упоминание обесценения в Рекомендации выполняет роль не «критерия обесценения», а критерия экономической природы изменения, отличающего случаи изменения оценки степени утраты потенциала (корректирующие) от случаев изменения паттерна потребления после события (некорректирующие). Использование в проекте признаков обесценения как практического ориентира при квалификации события как корректирующего прямо вытекает из взаимосвязанной логики IAS 36 и IAS 16.

Замечание о том, что пересмотр элементов амортизации может быть обусловлен внешними факторами, также учтено в пункте 2 Решения путем прямого указания, что оценка степени утраты потенциала может меняться вследствие факторов как внутреннего, так и внешнего характера (в том числе рыночных, правовых и др.).

Термин «событие» используется в Рекомендации как определимое во времени обстоятельство, послужившее основанием пересмотра элементов амортизации (включая внешние изменения — например, правовое ограничение эксплуатации, изменения условий использования и т.п.). Одновременно проект предусматривает ситуацию, когда конкретное событие не идентифицируется (постепенное накопление информации) – такие случаи приравнены к корректирующим (п.3). Это закрывает замечание о невозможности привязать причину пересмотра к одному моменту времени.

Используемая в МСФО (IAS) 8 фразы “с даты изменения” относится к операциям, прочим событиям и условиям. Опциональность в стандартах (как в МСФО, так и в ФСБУ) относится к распределению влияния только на текущий период или на текущий период вместе с будущими периодами, в зависимости от того, к чему относится изменение оценки. Опциональности «хочешь — отражай, хочешь — нет» по влиянию на текущий отчетный период не возникает. Текущий период должен быть в любом случае откорректирован.

В проекте именно для этого и введена развилка:

- корректирующее событие — изменяет оценку степени утраты потенциала в части отчетного периода до события → сумма амортизации за отчетный период определяется как за единый период с учетом новых элементов (п.3);
- некорректирующее событие — меняет паттерн потребления выгод после события, не меняя оценку до события → изменение применяется к части периода после события (п.4).

Именно эта логика предотвращает искажение показателя амортизации за отчетный период из-за формального момента документирования пересмотра.

Действительно, ПБУ 21/2008 говорит именно о признании в «периоде, в котором произошло изменение», а не использует выражение «с начала отчётного периода». Действительно, МСФО IAS 8 формулирует тот же подход и допускает только два режима влияния: либо на период изменения, либо на период изменения и будущие периоды. И именно из этой конструкции следует ключевой вывод, который усилен в скорректированной редакции проекта: «перспективно» не равно «с даты изменения так, чтобы не затронуть показатель периода изменения». Напротив, модель, заложенная как в ПБУ 21/2008, так и МСФО IAS 8, предполагает, что показатели периода изменения затрагиваются всегда, а вариативность лишь в том, затрагиваются ли ещё и будущие периоды.

Отсюда — почему проект вообще обсуждает «с начала года» и «с даты события». Причина в том, что на практике в амортизации «период изменения» часто не совпадает с календарной датой, когда управленчески «приняли решение». Организация может в декабре получить информацию, которая меняет оценку того, какова была степень утраты потенциала экономических выгод до этого момента, и тогда речь идёт не о том, что «новая оценка действует только вперёд», а о том, что измерение расхода за год должно отражать уточнённую оценку потребления выгод в этом самом году (без ретроспективного пересчёта сравнительных данных). Именно поэтому в Решение внесены критерии, которые позволяют квалифицировать экономическую природу изменения и привязать «период изменения» к тому, какую часть отчётного периода затрагивает уточнение оценки.

Рекомендация как раз и нужна потому, что стандарты (РСБУ и МСФО) не дают «механики» распределения эффекта пересмотра элементов амортизации внутри отчётного года, в том числе в ситуациях, когда организация не пересматривает элементы непрерывно, а делает это по итогам годовой проверки. Чтобы убрать произвольность («кто как посчитает»), проект вводит не «новую обязанность», а практический алгоритм, как реализовать уже существующее требование признавать изменения оценок перспективно — то есть в показателях периода изменения.

Идея «оформить варианты как выбор политики по аналогии с IFRS 13 (п. 95)» понятна как ответ на реальную практическую проблему (длительность процесса пересмотра, отраслевые особенности). Однако IFRS 13 п. 95 касается момента признания переводов между уровнями иерархии справедливой стоимости, то есть вопроса классификации/раскрытия, где стандарт прямо допускает “policy choice”. Для изменений оценок МСФО (IAS) 8, напротив, задаёт модель признания эффекта в прибыли/убытке периода изменения (и, если нужно, будущих) и не

формулирует выбор «с начала периода / с даты события / с конца периода» как свободную учетную политику.

Кроме того, допущение широкого «выбора» по сути превращает измерение расхода периода в настройку «под удобный результат», что плохо совместимо с целями сопоставимости и проверяемости показателей амортизации.

В то же время практический запрос на рациональность Рекомендация не игнорирует: в проекте (и особенно в примерах) акцент усилен на том, что «доначисление/уменьшение» в последнем промежутке года — это технический способ довести сумму амортизации до значения, рассчитанного по правилам, а не требование «пересчитывать каждый месяц задним числом».

При этом в Рекомендации оставлена возможность аппроксимаций в ситуациях поздних некорректирующих событий (идея рациональности), чтобы не создавать искусственную нагрузку на учетную функцию.