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

на заседание Комитета по рекомендациям (КпР)
5 февраля 2026

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 бухучёте 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 в случае наличия эффекта. 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.

На практике возникает вопрос, с какой даты необходимо отразить эффект от изменения элементов амортизации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, особенно в следующих случаях:

Добавлено примечание ([ЧЕА1]): При необходимости перечень может быть дополнен с учетом реальных ситуаций, возникающих на практике

- организация составляет отчетность на ежегодной основе, поэтому, руководствуясь принципом рациональности проводить оценку элементов амортизации только на конец года и не проводит его, как того требуют ФСБУ 6/2000 и ФСБУ 14/2022, также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации;
- в некоторых отраслях (например, нефтяной) процесс пересмотра элементов амортизации может быть длительным (например, квартал).

~~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~~ имевших место в этом периоде, в том числе по результатам проверки этих элементов в конце отчетного года, за исключением случая, указанного в пункте 6 настоящей Рекомендации. ~~Сумма амортизации за отчетный период 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 в результате его свершения изменяется оценка степени, в которой заключенный в активе потенциал экономических выгод был утрачен до свершения события. Оценка степени утраты указанного потенциала может меняться вследствие факторов как внутреннего, так и внешнего характера (в том числе рыночных, правовых и др.). Событие считается некорректирующим, если оно изменяет паттерн (график) потребления заключенных в активе экономических выгод после свершения события, но не влияет при этом на оценку степени утраты потенциала этих выгод до свершения события. Одним из свидетельств того, что событие следует рассматривать как корректирующее, может служить его рассмотрение в качестве признака возможного обесценения (восстановления обесценения) актива в соответствии с МСФО~~

Отформатировано: Абзац списка, маркированный + Уровень: 1 + Выровнять по: 1,63 см + Отступ: 2,27 см

Добавлено примечание ([ЧЕА2]): Это искаженное понимание ситуации. Предлагаем переформулировать – см выше

Добавлено примечание ([МАЮЗR2]): Я тебе проиллюстрировал, что и такое тоже возможно. Если датой начала изменения оценочных значений является дата окончания периода.

Добавлено примечание ([ЧЕА4R2]): Я это понимаю, но они эту ситуацию искажают, что только в будущих отчетных периодах. Все зависит от даты события.

Добавлено примечание ([ЧЕА5]): Набор вопросов представляет странным, нужно ли это оставлять? Предлагаем удалить или просим пояснить смысл этого абзаца, если будет принято решение оставить.

Добавлено примечание ([ЧЕА6]): Нумерацию необходимо скорректировать с учетом внесенных и вносимых изменений

Добавлено примечание ([ЧЕА7]): Общий порядок всегда един – от даты событие, явившегося причиной изменений оценок. При этом можно предусмотреть аналогию с п. 95 МСФО 13 с учетом комментариев, направляемых ранее (дублируем в виде отдельного файла).

(IAS) 36 «Обесценение активов». Данное свидетельство используется в настоящей Рекомендации как практический ориентир для квалификации экономической природы изменения и не подменяет требований о проверке на обесценение и признании убытка от обесценения (при наличии оснований).

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. Настоящий пункт применяется в отношении изменений элементов амортизации вследствие корректирующих событий и постепенного накопления информации, приравненного к таким событиям; для некорректирующих событий применяется пункт 4 настоящей Рекомендации.

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.

5. В случае если за истекшие с начала отчетного периода месяцы или другие промежутки ранее уже начислялась плановая 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.

6.2. При применении пунктов 3 – 5 настоящей Рекомендации допускается использовать аппроксимации в целях рациональности. Например, в случае если изменение элементов амортизации является следствием некорректирующего события, произошедшего незадолго до конца года, организация может не использовать изменённые элементы амортизации при определении суммы амортизации за отчетный год с тем, чтобы использовать их только применительно к следующему году.

7.3. В связи с изменениями элементов амортизации в отчетном периоде, сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчётному, не корректируются.

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

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Исходя из пункта 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», учетная политика должна обеспечивать, в частности, полноту и своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности, непротиворечивость и рациональность ведения учета. Применительно к амортизации это означает необходимость такого учета изменений элементов амортизации, при котором расходы отчётного периода отражают актуальную (на отчётную дату) оценку степени потребления экономических выгод, содержащихся в активе, и

Добавлено примечание ([ЧЕА8]): Если это признак обесценения, то надо признать обесценение и с учетом этого далее рассчитывать амортизацию.

В рекомендации указано, что это одно из свидетельств, какие другие? Пока это непонятно, поэтому в целом концепция корректирующего события не укладывается в голове.

Кроме того, данная концепция не укладывается в голове, когда отчетность выпускается ежеквартально и, согласно этой рекомендации, организация должна по сути корректировать данные закрытого квартала, что равноценно порядку учета ошибки.

Добавлено примечание ([ЧЕА9]): Мы не поддерживаем эту идею, норм, содержащихся в ФСБУ, стандартах финансовой отечности МСФО достаточно, чтобы прописать решение без введения новых понятий, таких как корректирующие и некорректирующие события.

Добавлено примечание ([ЧЕА10]): Почему с начала? Это неочевидно. При этом мы в целом не согласны с тем, что нужно идти назад, пусть даже и в рамках отчетного года.

Считаем, что назад можно идти только в том случае, когда организация составляет отчетность ежегодно и в нарушение требования оценки элементов амортизации не только на конце года, но при наступлении фактов проводит эту оценку только на конец года, тогда она может уйти назад (к факту) и посчитать от него, но все равно не от начала года по дефолту.

Добавлено примечание ([ЧЕА11]): Банки не начисляют плановую амортизацию. Где вообще в БУ есть такое понятие?

Добавлено примечание ([ЧЕА12]): Они могут быть не только прошлогодними, но и оценками текущего года, тогда уж «предыдущих оценочных значений»

Добавлено примечание ([ЧЕА13]): Изменения с даты события, которое привело к изменению оценок. При этом можно предусмотреть аналогию с п. 95 МСФО 13 с учетом комментариев, направляемых ранее (дублируем в виде отдельного файла)

при этом не создаются внутренние противоречия в применяемых принципах признания и оценки.

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.

Указанные нормы акцентируют внимание на определение амортизации за отчётный период, а не за отдельные фрагменты этого периода, по понятным причинам. Информация до пользователя отчётности доводится в виде показателей за отчётный период. Показатели внутри периода за отдельные его фрагменты пользователь не видит, и на его решения они заведомо повлиять не могут. При этом отчётный период определяется нарастающим итогом, то есть его началом для любой промежуточной и годовой отчётности является 1 января. В этой связи отчётный период любой промежуточной отчётности не является предыдущим по отношению к отчётным периодам следующих промежуточных отчётностей, равно как и по отношению к отчётному периоду годовой отчётности. Он является неотъемлемой частью этих периодов. Наиболее точное отражение распределения во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования актива при этом означает использование актуальных самых свежих данных, доступных организации по состоянию на отчётную дату.

Амортизация является оценочным измерением степени потери активом заключенных в нём экономических выгод вследствие использования или течения времени. Сумма амортизации за отчётный период представляет собой единый показатель, характеризующий это потребление за весь отчётный период, а не совокупность показателей за отдельные фрагменты внутри периода. Поскольку расчёт амортизации базируется на прогнозных параметрах, отраженная в бухгалтерском учете величина амортизации тем качественнее, информативнее и полезнее, чем более свежие параметры используются. В этой связи стандартами установлена обязанность регулярного пересмотра элементов амортизации.

Так, 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 отчётного 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

Добавлено примечание ([ЧЕА14]): Зачем это здесь и как помогает в решении проблемы? Документ получился очень большим. Предлагаем в основе для выводов оставить только то, что подкрепляет выводы, отраженные в решении, и не распыляться.

При этом мы не согласны с решением.

Добавлено примечание ([ЧЕА15]): Может, написать, что аналогичные положения содержатся в п. 27 и 39 ФСБУ 14/2022? Это было бы покороче, но суть при этом осталась бы неизменной?

Добавлено примечание ([ЧЕА16]): Данные рассуждения основаны на формате ОФР в ФСБУ 4, вместе с тем согласно МСФО 34 в случае составления организацией промежуточных финансовых отчетностей во второй и последующих промежуточных финансовых отчетностях (при ежеквартальном составление речь об отчетности за 6 и 9 месяцев) в ОФР представляется информация за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за период с начала текущего финансового года до соответствующей даты.

При этом поскольку ФСБУ написаны на базе стандартов финансовой отчетности МСФО, они не должны им противоречить.

Для пользователей также важна информация о финансовых результатах за текущий промежуточный период. Да в случае отсутствия такой колонке в ОФР, она может быть легко посчитана на основании отчетности за текущий и предшествующий промежуточный периоды.

Предлагаем удалить.

Добавлено примечание ([ЧЕА17]): Никто не запрещает амортизацию начислять каждый день, что будет отражать систематическое потребление ценности.

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.

~~Вывод о применении обновленных элементов амортизации при расчёте суммы амортизации за весь отчётный период подтверждается также конкретизацией этого расчёта амортизации при применении отдельных способов. Так, согласно пункту 35 ФСБУ 6/2020 при применении линейного способа 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. Аналогично, согласно следующему пункту 36 при применении способа пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении) 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. Аналогичные положения содержатся в пунктах 40, 41 ФСБУ 14/2022.~~

~~Приведенные нормы регламентируют расчет амортизации за отчётный период и не предусматривают каких-либо расчетов за отдельные фрагменты отчётного периода. При этом в приведенных нормах со всей очевидностью, (вытекающей в том числе из следующих пунктов 37 ФСБУ 6/2020 и 42 ФСБУ 14/2022) названные элементы амортизации – ликвидационная стоимость и оставшийся срок полезного использования – должны приниматься в расчёт амортизации за отчётный период в их самой последней обновлённой оценке, сделанной организацией по состоянию на отчётную дату.~~

Из приведенных положений следует, что годовая проверка элементов амортизации не является факультативной процедурой; это предусмотренный стандартами этап формирования оценки, на которой строится измерение показателей отчётности. Следовательно, сумма амортизации за отчётный период должна отражать оценку такого потребления применительно к отчётному периоду. Если организация по итогам обязательной проверки элементов амортизации приходит к выводу, что прежние параметры больше не соответствуют условиям использования актива, то игнорирование этого вывода при формировании показателя амортизации за отчётный период означало бы, что пользователь отчётности получает показатель, рассчитанный по заведомо устаревшей оценке.

Такой вывод подтверждается также порядком изменения оценочных значений в бухгалтерском учёте. Так, согласно пункту 4 ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения признаётся путём включения в доходы или расходы организации периода, в котором произошло изменение, если изменение влияет только на показатели данного отчётного

Добавлено примечание ([ЧЕА18]): Может, написать, что аналогичные положения содержатся в п. 42 ФСБУ 14/2022? Это было бы покороче, но суть при этом осталась бы неизменной?

Добавлено примечание ([ЧЕА19]): Это общее описание подхода без нюансов, очевидно, что если в течение отчетного периода происходили изменения, то расчет несколько усложняется и весь отчетный период делится не несколько периодов, для которых могут быть использованы разные допущения (исходя из того, какие оценки относятся к данному периоду).
Предлагаем удалить, т.к. по сути эти положения не подтверждают то, что предлагается авторами, а общее описание притягивается к выводам.

Добавлено примечание ([ЧЕА20]): Предлагаем удалить с учетом предыдущих комментариев.

Добавлено примечание ([ЧЕА21]): В целом мы согласны с тезисом, но вопрос в том, в какой момент произошло изменение этой оценки, и именно с этого момента нужно изменять амортизацию, а не с начала года, как считают авторы рекомендации. Именно в этом мы не согласны с авторами рекомендации.

периода, либо периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если изменение влияет на показатели данного отчётного периода и будущих периодов. ~~Конструкция нормы принципиально предусматривает два варианта перспективного признания — влияние только на отчётный период либо влияние на отчётный и будущие периоды. Варианта, при котором влияние относится только к будущим периодам при отсутствии влияния на отчётный период, правило не предусматривает.~~

Все изложенные выше выводы подтверждаются также положениями МСФО. Так, пункты 51 и 61 МСФО (IAS) 16, так же как ФСБУ, требует регулярного своевременного пересмотра элементов амортизации с отражением последствий как изменения оценочных значений. Аналогичные требования содержатся также в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». При этом согласно пункту 36 МСФО (IAS) 8 влияние изменения в бухгалтерской оценке 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 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. Среди вариантов, названных в МСФО (IAS) 8 (так же, как в ПБУ 21/2008) нет такого, когда изменение влияет только на данные будущих периодов, а данные текущего периода не затрагиваются.~~

~~Таким образом перспективное отражение изменений в бухгалтерской оценке как по ФСБУ, так и по МСФО, предполагает обязательное отражение последствий изменений в показателях текущего отчётного периода. Вариативность, о которой говорят стандарты, относится лишь к тому, затрагиваются ли, помимо отчётного, также будущие периоды.~~

~~Это более подробно раскрыто в пункте 38 МСФО (IAS) 8, в соответствии с которым 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 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~~

Добавлено примечание ([ЧЕА22]): И с этим пунктом мы согласны, но вопрос, с какого момента. По нашему мнению, с момента изменения. При этом, как писали в отдельных комментариях на рекомендацию, здесь можно пойти по аналогии с п. 9 МСФО 13. Дублируем:
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 ...

Добавлено примечание ([ЧЕА23]): В данном случае конструкция подразумевает отражение эффекта в текущем и будущем периоде, но если эффект равен 0 или около 0, это не значит, что эффект не отражен. Поэтому противоречия нет. Предлагаем удалить, чтобы не вводить в заблуждение.

Добавлено примечание ([ЧЕА24]): Ни с чем из этого не спорим с учетом комментариев, указанных ранее.

Добавлено примечание ([ЧЕА25]): Предлагаем удалить с учетом комментария выше

Добавлено примечание ([ЧЕА26]): С учетом комментария выше, чтобы не путать. Да, нужно отразить эффект текущего периода, но он может быть 0 или близок к нулю. Этот момент упускается авторами рекомендации, акценты расставлены так, что происходит искажения смысла как текстов стандартов финансовой отчетности МСФО, так и ФСБУ.

Добавлено примечание ([ЧЕА27]): Пункт 38 IAS 8 никак не противоречит тому, что говорим мы и никак не подтверждает правоту авторов рекомендации. Предлагаем удалить, чтобы не вносить путаницу

Если при проведении оценки на конец года организация понимает, что триггером к изменению было событие 15 октября, то она пересчитает эффект с 15 сентября по 31 декабря текущ ...

Добавлено примечание ([МАЮ28R27]): И отдельно готовы проговорить «про пример1», который следует из мсфо 9 и представляет собой четко сформулированный и применяемый порядок – к отражению обесценения финактивов - он назван туманно «the estimate
of the amount of bad debts» - но я не могу представить себе иного формального его наименования, как оценка expected credit losses – ожидаемых убытков. ...

Добавлено примечание ([ЧЕА29R27]): Согласна, что обесценение (выручка) работают иначе, чем амортизация. Постаралась в комментариях (см. отдельный файл) это проиллюстрировать.

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 это влияние на текущий период при перспективном отражении изменений в бухгалтерской оценке согласно пункту 38 (так же как согласно пункту 36) должно быть отражено обязательно и безальтернативно.

Из изложенного выше следует, что сумма амортизации за отчётный период должна определяться с учётом всех изменений элементов амортизации, сделанных в этом периоде, включая изменения по результатам проверки элементов в конце отчётного года, начиная с даты события, которое послужило причиной к этому изменению, если учетной политикой не предусмотрен иной порядок, но в любом случае не ранее начала промежуточного периода, следующего за последним промежуточным периодом отчетного года, за который была составлена бухгалтерская (финансовая) отчетность (например, при ежеквартальном составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности результаты проверки элементов амортизации, проведенной по состоянию на 31 декабря текущего года, не могут быть отражены ранее 1 октября текущего года). Такой подход не означает ретроспективного пересчёта прошлых периодов и не превращает изменение оценки в исправление ошибки. Напротив, он обеспечивает исполнение модели перспективного признания: эффект изменения оценки должен обязательно отражаться в показателях периода изменения, то есть периода, отчётность за который составляется с учётом уточнённой оценки.

Между тем, поскольку изменения элементов амортизации влияют не только на текущий, ну и на будущие периоды, следующим вопросом является распределение этого влияния между текущим и будущими периодами. Исходя из приводившихся выше норм о порядке определения суммы амортизации за отчётный период следует, что нужно просто применить соответствующую формулу расчета, включив в неё обновлённые значения элементов амортизации, и из получившейся пропорции определить сколько амортизации должно приходиться на отчётный период, и сколько нужно оставить на будущие периоды. Иными словами, обновлённые значения элементов амортизации должны приниматься в расчёт с начала отчётного периода.

Это подтверждается также дополнительным положением МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность». В частности, в соответствии с пунктом 28 этого стандарта частота представления отчетности организацией (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не должна влиять на оценку результатов ее деятельности за год. Для достижения этой цели оценка статей в промежуточной отчетности должна производиться за период с начала года до соответствующей даты.

Следующий пункт 29 раскрывает это требование: может показаться, что требование к организации применять в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы

Добавлено примечание ([ЧЕА30]): См. комментарий выше.

Добавлено примечание ([МАЮ31R30]): Да и примеры эти даны только для того, чтобы показать иллюстрацию того, что бывают «изменения в оценках», которые надо отразить «сразу» - как резервы под финактивы, а бувают те, которые работают С ДАТЫ ИЗМЕНЕНИЯ И ДАЛЬШЕ ЧЕМ КОНЕЦ ПЕРИОДА. НО ПРИ ЭТОМ НИГДЕ НЕ ГОВОРИТСЯ, ЧТО ДАТА ИЗМЕНЕНИЯ АНАЛОГИЧНА ДАТЕ НАЧАЛА ПЕРИОДА
И ДА,ТАМ ЯВНО СКАЗАНО О НЕПЕРЕСЧЕТЕ СРАВНИТЕЛЬНЫХ ДАННЫХ

Добавлено примечание ([ЧЕА32R30]): Оценка состояния на дату и оценка будущего распределения (см. комменты в отдельном файле)

Добавлено примечание ([ЧЕА33]): Не согласны, альтернативную формулировку включили ранее

Добавлено примечание ([ЧЕА34]): Абсолютно верно, но это, скорее, работает против тех, кто составляет отчетность ежегодно, поскольку согласна общей норме они должны производить оценку элементов амортизации не только на конец года, но и в случае изменена фактов и обстоятельств, т.е. если факты и обстоятельства поменялись в середине года, организации должна была сделать эту оценку в середине года и отразить ее эффект (с даты события, которое привело к изменению элементов амортизации). Поэтому в качестве упрощения практического характера организации, составляющие отчетность на ежегодной основе, могли бы проводить эту оценку только на конец года, но в этом случае им необходимо определить дату события, если учетной политикой не предусмотрен иной порядок (см. аналогию с п. 95 МСФО 13)

Предлагаем удалить, т.к. по сути не доказывает мысль автора рекомендации (см. комментарии в отдельном файле в отношении анализа п. 28=30 IAS 34)

~~учетной политики, что и в годовой отчетности, предполагает, что оценки в промежуточном периоде производятся так, как если бы каждый промежуточный период по отдельности является самостоятельным отчетным периодом. Однако, указывая на то, что частота представления отчетности организацией не должна влиять на оценку результатов ее деятельности за год, пункт 28 признает, что промежуточный период является частью более продолжительного периода – финансового года. Оценки, производимые за период с начала года до соответствующей даты, могут сопровождаться изменением в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года. Но при этом принципы признания активов, обязательств, доходов и расходов в промежуточных периодах являются теми же, что и в годовой финансовой отчетности.~~

~~Эти положения в явном виде подтверждают, что корректировка оценочных сумм с начала текущего финансового года (без пересчёта прошлых лет) является естественным элементом измерения годовой суммы в рамках перспективного применения изменений.~~

Вместе с тем, если внимательно анализировать экономическую природу причин изменения элементов амортизации, то принятие в расчёт новых значений с начала отчётного периода не во всех случаях уместно. В этой связи следует обратить внимание на первое предложение пункта 38 МСФО (IAS) 8, в соответствии с которым перспективное признание влияния изменения в бухгалтерской оценке означает, что данное изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты этого изменения. ~~С учетом этой нормы необходимо 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. От этого зависит, относится ли уточнение оценки ко всему отчётному периоду или только к его части.~~

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 здесь уместно использовать дату события как «точку отсечения». Это значит, что при определении суммы амортизации за отчётный период обновлённые значения элементов амортизации в таких случаях должны приниматься в расчёт не с начала отчётного периода, а с момента попадания амортизируемого актива в новые условия.

~~Поэтому обновлённые значения элементов амортизации должны приниматься в расчёт с начала отчётного периода не во всех случаях, а только когда новая информация (в том числе выявленная в ходе обязательной годовой проверки параметров) уточняет оценку существовавших условий использования амортизируемого актива, но не относится к операциям, прочим событиям и условиям после события-триггера.~~

Добавлено примечание ([ЧЕА35]): И вот это очень важный момент. Принцип тот же в течение года, но оценки могут меняться от периода к периоду: в 1 квартале один СПИ, а во втором он может измениться. Весь п. 29 никоим образом не противоречит нашей логике и никоим образом не подтверждает логику авторов рекомендации.

Предлагаем удалить, чтобы не вносить путаницы, да и для краткости тоже. Ни один из приведенных авторами аргументов не подтверждает их правоту и нашу неправоту.

Более подрано см. комментарии в отдельном файле в отношении анализа п. 28=30 IAS 34

Добавлено примечание ([ЧЕА36]): В них не про это речь. См. предыдущий комментарий

Добавлено примечание ([ЧЕА37]): Вот это очень важно, это надо подчеркнуть обязательно

отформатировано: подчеркивание

Добавлено примечание ([ЧЕА38]): О каких еще критериях речь. Критерий – это дата изменения, необходимо понять причину, породившую изменение и определить ее дату.

Добавлено примечание ([ЧЕА39]): Не согласны. Если произошла утрата, это отражается в обесценении, которое в т.ч. омжет оказать влияние на оценку элементов амортизации и, как следствие, затраты по амортизации.

Добавлено примечание ([ЧЕА40]): Либо есть событие, либо это ошибка.

~~Для развлечения причин изменения элементов амортизации по указанным двум типам по аналогии применимы положения федерального стандарта ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» и его международного аналога МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода». В этих стандартах используется такой же по смыслу критерий, который актуален для рассматриваемого вопроса: необходимо отличать события, представляющие собой новые свидетельства о старых фактах, от событий, представляющих собой новые факты. Первые именуется «корректирующими», вторые – «не корректирующими».~~

~~В рассматриваемом вопросе уместно использовать эти же термины, так как смысл разграничения событий не отличается. Если специфицировать критерии, содержащиеся в ПБУ 7/98 и МСФО (IAS) 10, применительно к амортизации, то событие следует считать корректирующим, если в результате его свершения изменяется оценка степени, в которой заключенный в активе потенциал экономических выгод был утрачен до свершения события. Оценка степени утраты указанного потенциала может меняться вследствие факторов как внутреннего, так и внешнего характера (в том числе рыночных, правовых и др.). Событие следует считать некорректирующим, если оно изменяет паттерн (график) потребления заключенных в активе экономических выгод после свершения события, но не влияет при этом на оценку степени утраты потенциала этих выгод до свершения события.~~

~~Разграничение корректирующих и некорректирующих событий применительно к амортизации соотносится с общей моделью отнесения эффектов к отчётным периодам. По смыслу ПБУ 7/98 и МСФО (IAS) 10 корректирующие события предоставляют дополнительные свидетельства о ранее существовавших условиях, а некорректирующие приводят к возникновению новых условий. Хотя ПБУ 7/98 и МСФО (IAS) 10 не регулируют прямо пересмотр элементов амортизации, сама логика разграничения – уточнение оценки уже существовавших условий или возникновение новых условий – применима по аналогии для решения рассматриваемого вопроса.~~

В качестве практического ориентира квалификации события можно использовать признаки возможного обесценения (восстановления обесценения) актива по МСФО (IAS) 36 как одно из свидетельств корректирующего характера события. Такое свидетельство не означает автоматического признания убытка от обесценения и прямо не заменяет требований о проверке на обесценение и признании убытка при наличии оснований. Его значение лишь в том, чтобы указать на экономическую природу обстоятельства, связанного с пересмотром оценки способности актива генерировать экономические выгоды.

Эта увязка следует из пункта 17 МСФО (IAS) 36, согласно которому наличие признака возможного обесценения может указывать на необходимость пересмотра и корректировки оставшегося срока полезного использования, метода амортизации или ликвидационной стоимости даже в случае, когда убыток от обесценения не признаётся. Следовательно, события и обстоятельства, которые служат признаками возможного обесценения, по своей природе совпадают с кругом обстоятельств, способных требовать пересмотра элементов амортизации. Именно поэтому ссылка на IAS 36 является удобным практическим ориентиром: она подсказывает, что речь идёт не только о будущем графике потребления выгод, но и об уточнении оценки уже произошедшей утраты потенциала выгод.

Добавлено примечание ([ЧЕА41]): О чем речь? Либо это обесценение, либо ошибка.

Добавлено примечание ([ЧЕА42]): Вот здесь как раз и явно видна «хромота» логики авторов рекомендации. В событиях после отчетной даты говорится о событиях/фактах и обстоятельствах, которые существовали или не существовали на отчетную дату. В данном смысле применительно к элементам амортизации должно быть выявлено событие, которое привело к изменению этой оценки. Это событие по датам может не совпадать с датой, в которую провели процедуру оценки, но в любом случае речь идет о дате события, от которой и нужно идти, о чем мы и говорим.

Добавлено примечание ([ЧЕА43]): Абсолютно верно. И мы про это, но все равно речь о событие, которое повлияло на эти оценки и дате этого события, начиная с которой изменяются оценки.

Но только непонятно, зачем все так усложнять и приводить в пример МСФО 10?

Добавлено примечание ([ЧЕА44]): Мы в целом не против этой аналогии – см. комментарии дальше, но зачем так усложнять, если по сути речь о событии, которое повлияло на оценку, и дате этого события, с которого нужно отразить изменение. Все эти постулаты есть в ФСБУ 4/14, ПБУ 21 и IAS 16/38, 8

Добавлено примечание ([ЧЕА45R44]): Я была более снисходительна: не против с учетом комментов, но, на наш взгляд, это очень усложняет, поэтому не видим смысла в этом усложнении и, как следствие, в этом подходе.

Добавлено примечание ([ЧЕА46]): А есть ли что-то еще кроме обесценения? Если нет, то про обесценение см. далее. Нет оснований пересчитывать амортизацию с начала года. Если есть иные причины, просьба указать и описать в основах для выводов.

Добавлено примечание ([ЧЕА47]): А если в результате оценки на обесценение не признано обесценение, с чего бы вдруг потребовалось пересчитывать амортизацию с начала года? Если на отчетную дату не признано обесценение, значит степень потребления экономических выгод, заложенная в балансовой стоимости актива, соответствует фактическому значению, т.е. корректировать с начала года не надо. При этом может потребоваться переоценить элементы амортизации и применить новые оценки с даты события, которое привело к их изменениям. Если же признано обесценение и при этом также изменились элементы амортизации, то эти изменения найдут свое отражение в периоды после признания обесценения, поскольку обесценение уже учло снижение экономических выгод, заложенных в активе.

Добавлено примечание ([ЧЕА48]): Экономические выгоды могут быть получены как от использования актива, так и его продажи, поэтому при оценке на обесценение используется наибольшее из ценности использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Если обесценение не признано, значит экономические выгоды, отраженные в балансовой стоимости актива не меньше фактических экономических выгод, поэтому нет необходимости их корректировать с начала года. При этом в последующих периодах могут быть изменения при изменении элементов амортизации.
Элементы амортизации – (если не ошибка) – это всегда про будущее – про скорость потребления скорректированную, но в текущей точке, куда мы «приехали». Обесценение – это про прошлое – про обстоятельства, нарушившие первоначальный график в части не изменения скорости потребления, а в части изменения объема потребления. – не все мы сможем самортизировать. Надо часть отразить как «потерю» - «обесценение» - это «потеря».

Не корректирующее событие меняет условия эксплуатации и темп потребления выгод «после», но не меняет оценку того, как актив потреблял выгоды «до». В таких случаях применение изменённых элементов амортизации к расчёту амортизации за часть периода до события приводило бы к искажению распределения расходов по периодам: расход периода до события был бы рассчитан исходя из параметров, относящихся к иным условиям использования. Поэтому при некорректирующем событии изменённые элементы амортизации следует использовать в расчёте суммы амортизации только за часть отчётного периода с момента свершения события, а до указанного момента использовать прежние элементы амортизации.

Если причины изменения элементов амортизации не могут быть идентифицированы как конкретное событие и проявляются через постепенное накопление информации, это аналогично корректирующему событию, так как речь идёт об информации, а не о новых фактах. На практике такие ситуации встречаются регулярно: организация получает более точные сведения о фактических условиях эксплуатации, о техническом состоянии, о характере будущего использования, и только по итогам периода оценка становится достаточно надёжной, чтобы использовать её для определения суммы амортизации за год. В таких случаях самого события как границы не существует.

С практической точки зрения необходимо также принцип рациональности. В соответствии с пунктом 6 ПБУ 1/2008 учётная политика должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учёта исходя из условий деятельности и величины организации. Из этого следует допустимость использования аппроксимаций. В частности, если некорректирующее событие произошло незадолго до конца года настолько, что эффект для текущего года несущественен. В таком случае применять изменённые элементы амортизации к расчёту суммы амортизации за текущий год практически нецелесообразно, имея в виду их применение только к следующему году. Такой подход позволяет избежать несоразмерных затрат на точные расчёты при минимальном влиянии на решения пользователей, сохраняя при этом обоснованность и проверяемость итоговых показателей.

Добавлено примечание ([ЧЕА49]): Вместо корректирующее и некорректирующее событие, нужно определить событие, которое привело к изменению оценки элементов амортизации и с этой даты отражать это изменение.

Добавлено примечание ([МАЮ50]): Предлагаемый подход – это искажение.
Логика проста – едем по графику амортизации. Меняется график – будущий – не надо оглядываться назад. Смотрим только вперед – как нам доамортизировать текущую точку. Если мы видим, что выбились из графика из-за «поломки» - признаем снижение – «потерю» - обесценение. При этом график амортизации может и не меняться. А может и поменяться, совершенно независимо от поломки – потери.

Добавлено примечание ([ЧЕА51]): Это напоминает ситуацию с добывающими компаниями, но там это ограничивается периодом квартала и не требует распространения на год. Любые оценочные значения не являются абсолютно точными, но если мы не можем их соотнести к конкретным событием, то мы считаем, что этим событием является дата, на которую сделана эта оценка.

Добавлено примечание ([МАЮ52R51]): Да, при условии, что дата оценки внутри «открытого периода». И если она раньше (долго отчет об оценке делается), то она может браться как дата начала открытого периода.

Добавлено примечание ([ЧЕА53]): Предложение не закончено

Добавлено примечание ([ЧЕА54]): Мы об этом и говорим, когда говорим, что в ряде случае изменение оценочных значений 0 или близко к 0, но это не значит, что они не признано.

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

Общие условия

Первоначальная стоимость основного средства составляет 1000 у.е. Накопленная амортизация на начало отчётного 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 отчётном году в случае неизменности оценочных значений планировалась в размере 120 у.е. (600/5). Организация составляет финансовую отчетность ежегодно, поэтому, руководствуясь принципом рациональности, она проводит оценку элементов амортизации только на конец года и не проводит ее в течение года при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов

амортизации, однако принимает это во внимание при определении даты начала применения новых оценок. Для формирования промежуточных отчётных 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 отчётности, а проводит такие проверки только в конце года в целях составления годовой бухгалтерской отчётности. По результатам такой проверки в декабре отчётного года оставшийся срок полезного использования рассматриваемого основного средства по состоянию на отчётную дату оценен в два года (соответственно, отсчитывая от начала отчётного 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. В связи с этим начисленная за 11 месяцев ~~плановая~~ амортизация подлежит корректировке в декабре отчётного года путем доначисления (уменьшения) до суммы амортизации за отчетный год, определенной в соответствии с пунктами 3–5 настоящей Рекомендации.

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.

В рассматриваемой ситуации сокращение срока полезного использования не компенсируется никакими дополнительными экономическими выгодами после свершения события. Таким образом новый нормативный документ увеличивает степень, в которой заключенный в активе потенциал экономических выгод был утрачен до свершения события, то есть событие является корректирующим. Поэтому 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).

С учётом того, что за 11 месяцев отчетного года начислена ~~плановая~~ амортизация 110 у.е., в декабре отчетного года организация доначисляет недостающие 90 у.е. таким образом, чтобы итоговая сумма амортизации за отчетный год составила 200 у.е.

Требования о проверке на обесценение и признании убытка от обесценения в связи с рассматриваемым обстоятельством применяются самостоятельно и не заменяются пересмотром элементов амортизации.

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.

В рассматриваемой ситуации сокращение срока полезного использования обусловлено изменением условий эксплуатации после перевода в условия агрессивной среды. Перевод в

Добавлено примечание ([ЧЕА55]): Предлагаем добавить данный текст или аналогичный ему, т.к. в его отсутствие возникает вопрос, почему событие, которое произошло в середине года, не повлияло на величину амортизационный отчислений после этой даты, а корректировки были сделаны только в конце отчетного года.

Добавлено примечание ([ЧЕА56]): Какие управленческие цели? А бухгалтерский учет компания не ведет?

Добавлено примечание ([ЧЕА57]): Сомнительно утверждение, если это оказывает существенное значение и организации составляет ежеквартальную отчетность.

Добавлено примечание ([ЧЕА58]): Категорически не согласны. В данном случае надо разбираться с учетом планов организации: может, она будет интенсивнее использовать объект, может, необходимо скорректировать ликвидационную стоимость и т.д. Также необходимо оценить на обесценение – возможно нужно признать убыток от обесценения. Исходных данных недостаточно, чтобы сделать вывод, но пересчитывать амортизацию с начала года считаем в любом случае некорректным.

Событие – законодательный акт. Он был выпущен в середине год, от него и надо признавать эффект в случае наличия.

Добавлено примечание ([ЧЕА59]): Не согласны

новые условия меняет график потребления заключённых в активе экономических выгод после перевода, но не влияет при этом на степень утраты потенциала этих выгод до этого момента, то есть событие является некорректирующим. Поэтому сокращённый срок полезного использования принимается в расчёт 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 ранее начисленной ~~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).

С учётом того, что в соответствии с Общими условиями за 11 месяцев отчетного года начислена ~~плановая~~ амортизация 110 у.е., в декабре отчетного года организация доначисляет недостающие 58 у.е. таким образом, чтобы итоговая сумма амортизации за отчетный год составила 168 у.е.