Комментарии к проекту рекомендации «Изменение элементов амортизации»

ЧёмоваЕ.А. Банк ГПБ (АО)

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

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

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

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

Понятие «перспективный»/ «перспективно» более точно отражено в последнем абзаце п. 15 ПБУ 1/2008[3], в котором четко указано, что перспективное применение осуществляется

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

«после введения нового способа». На заседании 18.12.2025 высказывалось предположение, что понятия «перспективно» в ПБУ 1/2008 и ПБУ 21/2008 имеют разные наполнения. Мы не можем с этим согласиться, поскольку эти понятия по сути определяют порядок отражения в отчетности, противоположный ретроспективному порядку. Если у каких-то членов комитета есть иное мнение по данному вопросу, то необходимо предметно и детально понять, в чем именно, по их мнению, заключается различие понятий и каким образом это ложится в канву единой системы ФСБУ/ПБУ, и провести подробное критическое обсуждение на заседании с озвучиванием всех полученных комментариев от участников и предоставлением им достаточного времени для изложения своей позиции. Более того, если в РСБУ изменения в учетной политике, оценочных значениях и исправление ошибок разделены между 3 отдельными ПБУ: ПБУ 1/208, ПБУ 21/2008 и ПБУ 22/2010, то в стандартах финансовой отчетности МСФО они комплексно описаны в едином стандарте – МСФО (IAS) 8, что, очевидным образом, не предполагает использование одинаковых понятий, имеющих разное наполнение.

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

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

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

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

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

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

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

Иными словами, организация должна была бы провести проверку элементов амортизации на дату события, которое по существу привело к их пересмотру, но формально не проводила ее, поскольку составляет только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность и,

согласно своей учетной политике, проводит данную оценку только на конец года. Однако во исполнение требований п. 37 ФСБУ 6/2020 (п. 42 ФСБУ 14/2022) при отражении изменения оценочных значений использует именно дату события.

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

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

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

(b) начало отчетного периода;

(c) конец отчетного периода».

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

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

ДОБАВЛЕНИЕ К ПРЕДЫДУЩЕЙ ВЕРСИИ ДОКУМЕНТА

Анализ рассмотрения полученных комментариев позволяет предположить разное понимание понятия «текущий период».

Рассуждения в рекомендации о текущем периоде как об отчетном годе, а не как о текущем промежуточном периоде (фрагменте года) применительно к рассматриваемому вопросу основаны на формате ОФР в ФСБУ 4, вместе с тем согласно IAS 34 в случае составления организацией промежуточных финансовых отчетностей во второй и последующих промежуточных финансовых отчетностях (при ежеквартальном составлении 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 (см. п. 20(b) IAS 34). 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 и в случае отсутствия такой колонки в ОФР, она может быть легко посчитана на основании отчетности за текущий и предшествующий промежуточные периоды. Поэтому в случае если организация составляет финансовую отчетность чаще, чем на ежегодной основе, важно, чтобы финансовые результаты «закрытого» периода были неизменными, в т.ч. части допущений, которые использовались при их формировании.

И вот здесь как раз хотелось проиллюстрировать это на примере законодательного акта (в данном случае предлагается опустить вопросы, связанные с тем, что при «насильственном» сокращении СПИ может изменится ликвидационная стоимость актива, что в конечно счете не приведет к изменению оценочного значения). Не секрет, наличие проекта нормативного акта не свидетельствует, что данный акт будет выпущен и вступит в силу или что он будет выпущен и вступит в силу в дату, указанную в проекте (он может быть выпущен и вступить в силу позже). И вот, допустим, обсуждается проект, который предлагает ограничить максимальный СПИ актива. Проект – это ситуация неопределенности. Здесь возникает суждение: верит ли организация, что проект вступит в силу и, если да, что он вступит в силу в ту дату, которая в нем указана (аналогичная ситуация с научно-техническим прогрессом: могут быть научные статьи, обсуждения и даже прототипы, но пока это все не реализуется в что-то реально работающее, могут быть разные оценки того, заработает или не заработает и, если заработает, то когда заработает). Организация делает оценку исходя из доступной ей информации. Организация составляет ежеквартальную отчетность. При составлении отчетности за 1 квартал она оценила всю информацию, в т.ч. информацию, доступную ей до даты подписания отчетности (события после отчетной даты в смысле ПБУ 7/98 и IAS 10), даже если нормативный акт будет принят после отчетной даты, но до даты составления отчетности, он подтвердит факты и обстоятельства, существовавшие на отчетную дату (был проект, но никто не знал точно, вступи ли он в силу или нет и когда), а то, что он вступил в силу до даты подписания делает определенным ответ на этот вопрос, поэтому выпуск нормативного акта принимается во внимание при составлении отчетности за 1 квартал. В данном случае, по нашему мнению, все-таки можно сделать выбор УП по аналогии с п. 95 IFRS 13, поскольку УП применяется последовательно, что не позволяет «подгонять» результаты. И здесь можно либо пересчитать амортизацию за 1 квартал, применив пересмотренные оценочные значения либо с 1 января текущего года, либо с 31 марта текущего года (вариант на дату отсутствует, т.к. нормативный акт, как триггер, вышел после отчетной даты). Допустим, ни по состоянию на 31 марта текущего года, ни до даты составления отчетности нормативный акт не вышел, и организация не верит с большой долей уверенности в то, что он выйдет. В этом случае она продолжает признавать амортизацию на базе неизменных оценок. Допустим, нормативный акт вступил вышел 1

июня текущего года, что сделало определенным вносимые им изменения. Ошибалась ли организация при составлении финансовой отчетности за 1 квартал? Если она провела добросовестный анализ на основании всей имеющейся информации, не игнорировала факты и не была предвзята, то ответ отрицательный – нет, не ошиблась. На тот момент, по мнению организации, не было достаточных оснований полагать, что нормативный акт вступи в силу. Но ситуация сложилась иначе, и появились новые факты и обстоятельства, которые сделали ситуацию определенной (после выпуска нормативного акта пропала неопределенность, существовавшая ранее), до этого она была неопределенной и допускала разные оценки. В этой ситуация организация изменит свои оценки во 2 квартале (здесь уже возможны 3 варианта в зависимости от выбора УК: с 1 апреля текущего года (на дату начала периода, представляющего собой второй квартал (3 месяца, закончившиеся 30 июня текущего года в терминологии IAS 34)), или с 1 июня текущего года (на дату события – выпуск нормативного акта, сделавший ситуацию с сокращением максимального СПИ определенной), или с 30 июня текущего года (на дату конца периода).

Поэтому в своих комментариях мы делаем упор на то, что является событием (триггером), которое меняет оценки. Еще вчера организация считала, что будет так (что не будет иначе), но сегодня что-то произошло, что изменило ее оценки. Это не значит, что вчера она ошибалась, вчера была ситуация неопределенности (в т.ч. наличия других контроснований), в которой, проведя всесторонний анализ, она сделала одну оценку, а сегодня что-то произошло, что сделало ситуацию определенной или по другой причине перевесило чашу весов в вопросе «за и против» в противоположную сторону. Именно об этом мы говорим. Именно это событие, по нашему мнению, является водоразделом. И когда организация составляет финансовую отчетность ежеквартально, то для нее «текущим» периодом изменений является текущий квартал; годовую и полугодовую – второе полугодие и первое полугодие, соответственно; ежегодно – год.

Комментарии к анализу п. 28-29 IAS 34. В п. 28 – 30 IAS 34 указано (добавлен п. 30 IAS 30 для иллюстрации):

28 Организация применяет в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы учетной политики, что и в годовой финансовой отчетности, за исключением изменений в учетной политике, сделанных после даты последней годовой финансовой отчетности, которые будут отражены в следующей годовой финансовой отчетности. **При этом 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.

29 Может показаться, что требование к организации применять в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы 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.

30 Для иллюстрации:

(a) принципы признания и оценки убытков от частичного списания стоимости запасов, реструктуризации или обесценения в промежуточном периоде соответствуют принципам, которые организация применяла бы, если бы она готовила только годовую финансовую отчетность. Однако если такие убытки были оценены и признаны в одном промежуточном периоде, а в последующем промежуточном периоде того же финансового года их расчетная оценка изменилась, то первоначальная расчетная оценка в последующем промежуточном периоде должна быть изменена **либо путем начисления дополнительной суммы убытка, либо путем восстановления ранее признанной суммы убытка**;

(b) затраты, которые на конец промежуточного периода не соответствуют определению актива, не должны признаваться в отчете о финансовом положении как отложенные расходы ни в ожидании будущей информации в отношении их соответствия определению актива, ни с целью выравнивания показателей прибыли по промежуточным периодам в течение финансового года; и

(c) расход по налогу на прибыль признается в каждом промежуточном периоде исходя из наилучшей расчетной оценки средневзвешенной годовой ставки налога на прибыль, ожидаемой за полный финансовый год. Начисленные суммы расхода по налогу на прибыль в одном промежуточном периоде могут потребовать корректировки в последующем промежуточном периоде того же финансового года, если изменится расчетная оценка годовой ставки налога на прибыль.

Наше понимание этих пунктов следующее.

«**При этом частота представления отчетности организацией (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не должна влиять на оценку результатов ее деятельности за год**» Очень показательной является иллюстрация с оценкой гудвилла на обесценение. Организация А составляет финансовую отчетность ежеквартально, а Организация Б – ежегодно. У обеих организаций есть гудвилл. По состоянию на 31 марта текущего года рыночные ставки резко выросли, что является признаком возможного обесценения. Согласно IAS 36 организация должна тестировать гудвилл на обесценение ежегодно, а также в случае выявления признаков обесценения. При составлении финансовой

отчетности за I квартал Организация А провела оценку гудвилла на обесценение и признала обесценение. По состоянию на 31 декабря текущего года процентные ставки вернулись к прежним значениям. Если бы организация А оценила обесценение гудвилла на 31 декабря текущего года, то обесценение гудвилла признано бы не было (в т.ч. то, что было признано в финансовой отчетности за I квартал). IAS 36 не разрешает восстанавливать обесценение гудвилла. При оценке гудвилла на обесценение организация Б должна учесть рост процентных ставок в I квартале, с тем чтобы периодичность представления отчетности не влияла на оценку результатов деятельности за год. И в этом плане, если организация в своей УП предусмотрела, что она признает изменение оценочных значений непосредственно с даты события, то если событие произошло I августа текущего года, то вне зависимости от периодичности составления финансовой отчетности (ежеквартально или ежегодно) она должна признать изменение оценочных значений с I августа текущего 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**.» Исходя из буквального прочтения, можно было бы предположить, что изменения в оценках за II квартал, может потребовать изменения цифр, представленных в I квартале, однако, как видно, из п. 30 IAS 34, это не так.

В примере (а) речь идет об изменение оценочных значений, связанных с обесценением. При этом изменение оценочных значений относится ко II кварталу, а не I кварталу, и в случае изменения оценочных значений в будущем, будущий ОФР также может быть изменен. Следует отметить, что при восстановлении обесценения амортизируемых активов обесценение восстанавливает не в полной сумме признанного ранее обесценения, а за вычетом амортизации, которая была бы дополнительно признана, если бы обесценение не было признано (см. п. 117 IAS 36). Это свидетельствует о том, что потребление актива в форме амортизации не подлежит изменению, в то время как обесценение само по себе может быть восстановлено.

Иными словами, если снижение экономических выгод свидетельствует об обесценении актива, то необходимо признать обесценение, при этом амортизация может и не измениться, поскольку снижение экономических выгод будет заложено в обесценении. Если же в результате оценки элементов амортизации они будут переоценены таким образом, что это окажет влияние за величину амортизации в единицу времени (амортизационных отчислений), то это изменение будет признано после даты изменения (аналогичная ситуация возникает в случае пересмотра величины амортизации в единицу времени (амортизационных отчислений) в отсутствии признания обесценения). Если в будущем оценки изменятся, то обесценение восстановится с учетом ограничений, связанных с «амортизацией, которая была бы, если бы обесценение не было признано», но сами амортизационные отчисления за предыдущие периоды, в т.ч. отчетного года, пересчету не подлежат, как случившийся факт потребления.

Следует отметить, что при оценке актива на обесценение оценивается его состояние на дату (равно как и при оценке выручки – оценивается степень выполнения обязанности к исполнению на дату), поэтому на эту дату отражаются все изменения в оценках (что в случае с выручкой может даже привести к сторнированию ранее признанной выручки, поскольку оценивается степень достижения от 0% до 100%, и при изменении вводных (например, совокупных затрат на проект) даже при росте понесенных затрат за весь истекший срок проекта (с даты начала проекта до отчетной даты) их доля в измененной величине совокупных затрат по проекту (при их росте) может сократиться по сравнению с оценкой на предыдущую отчетную дату, на которую оценка совокупных затрат по проекту была меньше).При оценке величины амортизационных отчислений за период (месяц) оценивается объем переноса оставшихся экономических выгод в течение оставшегося СПИ с учетом текущей ликвидационной стоимости. Т.е. в первом случае – оценка на дату, во втором – оценка будущего распределения амортизируемой величины (организация оценивает элементы амортизации и исходя из них признает амортизационные отчисления с этой даты до следующей даты пересмотра, после которой амортизационные отчисления признаются уже исходя из новых, пересмотренных значений элементов амортизации), т.е. не затрагивает величину уже потребленных выгод (распределенной через амортизацию амортизируемой величины), в противном случае возникал бы вопрос, почему изменяется величина потребленных выгод только отчетного года, а не за весь истекший срок. В отличие от выручки, в которой оценка идет от 0% к 100% (отражает степень создания стоимости, степень выполнения обязанности к исполнению – в данном случае оценка степени создания стоимости/выполнения обязанности к исполнению может меняться от периода к периоду в любую сторону, равно как и состояние актива при его оценке на обесценение), в оценке амортизационных отчислений оценка идет от 100% к 0% (оставшаяся амортизируемая величина отражает стоимость, которая еще не перенесена и подлежит переносу, которая еще не потреблена и подлежит потреблению – в данном случае потребление является случившимся фактом и не может измениться, в то время как скорость переноса в оставшийся период может измениться). Именно поэтому в п. 38 IAS 8 и приводится 2 примера (с обесценением и амортизацией) как примеры изменения оценочных значений, поскольку они работают принципиально по-разному. Таким образом применительно к оценке величины амортизационных начислений на каждую отчетную дату (конец месяца) оценивается величина потребления в периоде (за месяц) исходя из оценок и допущений, действующих на начало периода (начало месяца), а при их пересмотре внутри периода (месяца) последующие оценки изменяются с даты события, которое привело к пересмотру элементов амортизации (если событие (пересмотр) случилось ближе к концу отчетного года, то по сути эффект пересмотра будет несущественным, поэтому он фактически (явно, отличимо) отразится уже в следующем отчетном периоде, однако если изменения случились в середине отчетного периода, то также будет существенно затронут и оставшийся период отчетный года с даты изменения. Но в любом случае как оценка на

обесценение (оценка выручки), так и оценка элементов амортизации не относится к прошлому (не корректирует цифры предыдущих промежуточных отчетных периодов).

Таким образом, поскольку потребление за прошлые периоды не может быть восстановлено, то если от актива ожидается больше экономических выгод, это может привести к увеличению его ликвидационной стоимости, или срока полезного использования, или и того, и другого, что может привести к тому, что амортизационные отчисления в будущих периодах не изменятся. Если же они изменятся, то эти изменения должны быть отражены с даты изменения и не затрагивать «степень потребления экономических выход, заложенных в актив» до даты изменения.

К этому же выводу можно прийти при анализе требований к ликвидационной стоимости. Первоначальная стоимость актива представляет собой сумму амортизируемой величины, которая подлежит амортизации в течение срока полезного использования актива, а также его ликвидационной стоимости (см. п. 6 IAS 34), которую организация планирует получить по окончании срока полезного использования актива. Согласно п. 51 IAS 34 ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива должны анализироваться на предмет возможного пересмотра как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года и, если ожидания отличаются от предыдущих оценочных значений, соответствующее изменение (изменения) должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерских оценках в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». При этом согласно п. 54 IAS 16, ликвидационная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. Если это происходит, то сумма амортизации по этому активу равна нулю, если только и до тех пор, пока его ликвидационная стоимость впоследствии не станет ниже балансовой стоимости данного актива. Обращаем внимание, что в п. 54 IAS 16 не говорится о том, что если на дату пересмотра ликвидационная стоимость превысит балансовую стоимость актива, то организация должна восстановить начисленную амортизацию по данном активу в течение отчетного периода до даты пересмотра ликвидационной стоимости, но не более величины, в результате которой балансовая стоимость актива станет равна его ликвидационной стоимости. Это связано в т.ч. с тем, что до даты пересмотра ликвидационной стоимости, являющейся следствием события пересмотра (например, на рынке выросли цены на активы), его ликвидационная стоимость равнялась предыдущей оценке, исходя из которой была рассчитана амортизируемая стоимость, поэтому не могло возникнуть ситуации, что балансовая стоимость стала меньше ликвидационной. А вот в результате пересмотра ликвидационной стоимости (при ее росте) такая ситуация на дату пересмотра возможна, но в этом случае не происходит пересчета амортизационных отчислений за предыдущие промежуточные периоды отчетного года до даты пересмотра. Остальные элементы амортизации работают в том же порядке. До даты пересмотра СПИ и/или метода амортизации он(и) был(и) тем(и), который(ые) организация считала адекватным(ыми) и, исходя из которого(ых), она

признавала амортизационные начисления. Именно событие, которое привело к необходимости пересмотра элементов амортизации, изменило величину амортизационных отчислений с даты пересмотра, но не до даты пересмотра даже в рамках текущего отчетного года.

Этот же вывод подтверждается и в примере «b» п. 30 IAS 34. Если бы это было не так, то тогда бы в примере «b» была возможна ситуация, что при составлении только годовой финансовой отчетности организация могла бы капитализировать все затраты на создание НМА в течение отчетного года на том основании, что по состоянию на 1 октября текущего года удовлетворены все критерии для признания актива, в то время как при ежеквартальном составлении финансовой отчетности признанию в качестве актива подлежали бы только затраты за IV квартал, а затраты за I-III кварталы были бы призваны расходами. Такой подход противоречил бы и п. 28 IAS 34, согласно которому **частота представления отчетности организацией (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не должна влиять на оценку результатов ее деятельности за год.**

При этом пример (c) в п. 30 IAS 34 действует по тому же принципу, что и признание выручки, который описан ранее и никоим образом не нарушает логику стандарта и подход в отношении изменения элементов амортизации, о котором мы говорим – пересчет с даты события без пересчета предыдущих промежуточных периодов отчетного года до даты события, исходя из оценок на дату события.

Таким образом, **положения п. 28-30 IAS 34 не подтверждают логику, заложенную в проекте рекомендации**. Напротив, они подтверждают ту логику, о которой говорим мы, что изменение оценочных значений отражается в учете с даты события, которое привело к изменению и не требует затрагивать период до даты события, даже если они относятся к отчетному году. При этом событие – это конкретный факт хозяйственной жизни, который потребовал пересмотра оценки. Если событие само по себе является длящимся (например, технический процесс), то событие, с даты которого необходимо признать изменение оценочных значений, – это критическая точка (например, появление новой научной статьи, появление положительных результатов тестирования, появление нового поколения актива и т.п.), когда организация приняла решение изменить оценку. Именно этот конкретный факт хозяйственной жизни побудил организацию изменить оценку элементов амортизации, поэтому оценочные значения изменяются с этой даты, а не с начала отчетного года, поскольку на начало отчетного года у организации не было оснований для пересмотра оценок. При этом, как отмечалось ранее, считаем возможным применить выбор учетной политики, аналогичный выбору, предусмотренному в п. 95 IFRS 13, в вопросе выбора даты, с которой должны отражаться в финансовой отчетности изменения в оценочных значениях.

Приложение

Выдержки из ПБУ 21/2008

4. Изменение оценочного значения, за исключением изменения, указанного в пункте 5 настоящего Положения, подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;

периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Выдержки из МСФО (IAS) 8

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

Выдержки из ПБУ 1/2008

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