

**ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СРОКОВ ПОЛЕЗНОГО
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

**PROBLEMS OF ESTIMATION OF USEFUL LIFE OF PROPERTY,
PLANT AND EQUIPMENT IN ACCOUNTING**

УДК 657

Попова Елена Викторовна

кандидат экономических наук
доцент Санкт-Петербургского Экономического Университета
г. Санкт-Петербург, Россия
e-mail: amprivate@yandex.ru

Аннотация: В статье рассмотрены основные проблемы, связанные с определением сроков полезного использования основных средств (СПИ) в бухгалтерском учете. Проанализирована роль технических специалистов и бухгалтеров в оценке СПИ. Рассмотрено влияние изменений в бухгалтерском и налоговом законодательстве на методы определения СПИ. Проанализированы возможности применения норм налогового законодательства как ориентиров для определения СПИ в бухгалтерском учете.

Abstract: The article deals with the main problems associated with determining the useful life of property, plant and equipment (UL) in accounting. We analyzed the role of technical specialists and accountants in the evaluation of UL. The impact of changes in accounting and tax legislation on the methods of determining the SPI is considered. The possibilities of application of tax legislation as guidelines for determining the UL in accounting are analyzed.

Ключевые слова: Срок полезного использования, амортизация, оценочные значения.

Keywords: Useful life, depreciation, estimates.

Одной из актуальных проблем современного бухгалтерского учета основных средств является определение сроков их полезного использования (СПИ). Анализ современной практики выявил следующие проблемы, связанные с оценкой СПИ:

- Требования к определению СПИ не позволяют применить автоматизированный подход, необходимо применение индивидуального подхода, включающего значительную долю профессионального суждения;
- Необходимость формирования, пополнения и обновления базы источников для определения СПИ;
- Необходимость регулярного пересмотра СПИ;
- Необходимость разработки и утверждения компаниями методики определения СПИ.

Несмотря на то, что правила определения СПИ для целей бухгалтерского учета не вызывают сложности в понимании, их выполнение на практике связано с определенными трудностями. Согласно п.20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» СПИ определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из:

ЭКОНОМИКА

–ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

–ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

–нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Следует отметить, что в отличие от МСФО (IAS) 16 «Основные средства», ПБУ 6/01 не содержит таких значимых, на наш взгляд, положений, присутствующих в тексте п. 57 МСФО (IAS) 16, как:

- сопоставление (соотнесение) срока полезного использования основных средств с их экономическим сроком службы;
- определение организацией расчетной оценки срока полезного использования основных средств с применением профессионального суждения, основанного на опыте ее работы с аналогичными активами.
- При этом под экономическим сроком службы в МСФО 16 понимается¹:
- период времени, в течение которого предполагается использование актива в экономических целях одним или более пользователями;
- либо период времени, определяемый исходя из количества единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от использования актива одним или более пользователями.

Другими словами, экономический срок службы актива² – это период, на протяжении которого данный актив может быть годным к использованию (является общим сроком возможного использования актива одним или более экономическими субъектами). Владение информацией об экономическом сроке службы основных средств (которая имеет характер оценочного значения³) позволяет организации, осуществив ограничительные корректировки названного срока в соответствии с п. 56 МСФО (IAS) 16 (схожим образом оговоренные в п. 20 ПБУ 6/01)⁴, произвести расчетную оценку срока полезного использования основных средств как периода времени (в пределах экономического срока службы актива), на протяжении которого, как ожидается, такой актив будет доступен для использования организацией⁵.

То есть, в отличие от правил ПБУ 6/01 правила п. 57 МСФО (IAS) 16 задают своего рода ориентир для расчетной оценки сроков полезного использования основных средств, которая производится в пределах⁶ экономического срока службы соответствующего актива и с учетом опыта использования организацией аналогичных активов.

Технический аспект проблемы оценки СПИ состоит прежде всего в том, что бухгалтеры, не будучи техническими специалистами, не могут с уверенностью сказать, сколько прослужит тот или иной объект. Поэтому СПИ определяется комиссией, в состав

¹ См. п. 4 МСФО (IAS) 17 «Аренда» (введен в действие для применения на территории РФ Приказом МФ РФ от 28.12.2015 № 217н).

² Пунктом 4.4 Концептуальных основ финансовой отчетности (публикация по состоянию на 29.01.2018 на официальном интернет-сайте МФ РФ) определено, что актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию.

³ То есть требует расчетной оценки (в терминологии п.32 МСФО (IAS) 8).

⁴ По нашему мнению, этому, помимо прочего, способствует оборот «и других ограничений использования этого объекта», употребленный в абзаце 5 п. 20 ПБУ 6/01.

⁵ Либо который определяется исходя из количества единиц продукции или аналогичных единиц, ожидаемого к получению от использования такого актива.

⁶ То есть срок полезного использования может быть меньше или равен экономическому сроку службы актива, но никак не больше его.

ЭКОНОМИКА

которой входят технические специалисты и бухгалтеры, и закрепляется в акте приема-передачи основных средств. Но даже такой подход предполагает ряд ограничений, препятствующих обоснованной оценке СПИ, а именно:

- Технические специалисты не всегда могут надежно определить СПИ, так как:
 - Не понимают в полной мере сущность и цель данного показателя;
 - Не всегда владеют нужной информацией и больше полагаются на сложившуюся практику;
 - Не желают нести ответственность за определение СПИ.
- Могут испытывать давление со стороны экономических служб компании, которые преследуют свои интересы, например, побыстрее амортизировать объект, чтобы увеличить расходы и уменьшить налогооблагаемую прибыль, либо наоборот, увеличить прибыль в расчете на увеличение суммы дивидендов.

Также следует иметь в виду, что сами бухгалтера имеют некоторые «ограничения» в части определения СПИ, поскольку данный показатель используется не только для целей бухгалтерского учета, но также и для целей налогового учета. Поэтому, как правило, для бухгалтера оптимальным является принятие одинаковых СПИ для бухгалтерского и налогового учета, а также установление одинаковых СПИ для однотипных объектов, не зависимо от особенностей условий их использования, что упрощает процесс начисления амортизации и исключает необходимость формирования временных разниц в бухгалтерском учете.

Произведенный анализ показал, что порядок применения СПИ в крупных компаниях, созданных в 90-е годы и ранее, является по сути «многоступенчатым», что обусловлено изменениями в бухгалтерском и налоговом законодательстве, начиная с 70-х годов прошлого века и заканчивая последними изменениями в законодательстве РФ. Так, например, первоначальная стоимость основных средств, приобретенных до 01.01.2002, погашалась путем начисления амортизации по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление, утвержденным постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990 №1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» (далее – Единые нормы №1072). Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных после 01.01.2002, зачастую погашается путем начисления амортизации по нормам амортизационных отчислений, которые исчислены по сроку полезного использования этого основного средства при принятии его к бухгалтерскому учету в соответствии классификации основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (с учетом изменений и дополнений) (далее – Классификация).

С одной стороны, такой способ измерения бухгалтерской оценки формально согласуется с п. 1 Постановления Правительства РФ от 01.01.2002 №1, где до 01.01.2017 было указано, что наряду с налоговым учетом Классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета. С другой же стороны, из сопоставления правил гл. 25 НК РФ и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не вытекает безусловная предпосылка для простого механического использования Классификации в целях определения организацией СПИ объектов основных средств при принятии их к бухгалтерскому учету.

ЭКОНОМИКА

Мы полагаем, что организации могут задействовать Классификацию для целей бухгалтерского учета только в системной взаимосвязи с правилами определения СПИ объектов основных средств, установленными п. 20 ПБУ 6/01.

Следует отметить, что постановлением Правительства Российской Федерации от 07.07.2016 № 640 с 01.01.2017 исключено прямое указание на возможность использования для целей бухгалтерского учета Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 №1. Компании оказались к такому подходу не готовы, поскольку, если раньше при определении СПИ для целей бухгалтерского учета можно было сослаться на Классификацию, то с 01.01.2017 такая возможность исчезла и, как результат, возникла необходимость в разработке компаниями специальных методик по определению СПИ.

Тем не менее, ряд авторов полагает возможным использовать Классификацию для целей бухгалтерского учета, поскольку «в «налоговом» [Классификаторе](#) ОС нет запрета на применение его для целей бухучета. Во всяком случае в нем не сказано, что он применяется исключительно в налоговых целях. Во-вторых, в [ПБУ 6/01](#) также нет условия и о том, что правила формирования в бухучете информации об основных средствах организации, в том числе порядок определения их срока полезного использования, должны быть непременно отличными от тех, которые компания применяет в налоговом учете» [1].

По нашему мнению, интервалы сроков, установленные в Классификации в разрезе амортизационных групп, могут служить приемлемым ориентиром для определения СПИ основных средств (при принятии к бухгалтерскому учету). При этом компаниями должно приниматься во внимание, что интервальные сроки, представленные в Классификации, требуют в соответствующих случаях корректировок (в том числе ограничительного характера), отвечающих по смыслу п. 20 ПБУ 6/01, поскольку:

- данные сроки не учитывают факторы эксплуатации основных средств в условиях агрессивной среды и в режиме повышенной сменности;
- могут приобретаться бывшие в эксплуатации у других лиц объекты;
- причисление некоторых объектов к соответствующей амортизационной группе может быть обусловлено государственными мерами налогового стимулирования экономической деятельности организаций-налогоплательщиков в ряде отраслей промышленности.

Таким образом, по нашему мнению, сам по себе факт отмены с 01.01.2017 абзаца 2 п. 1 Постановления № 1 не лишает компании возможности использовать в дальнейшем Классификацию в качестве допустимого аналога экономических сроков службы⁷ основных средств для целей проведения расчетной оценки СПИ основных средств при принятии их к бухгалтерскому учету. Мы также согласны с мнением авторов, полагающих, что «при определении срока полезного использования активной части основных средств, необходимо учитывать такие факторы как специфику производственного процесса готового продукта; воздействие естественных природных факторов; развитие научно-технического прогресса и др.» [3].

Также следует отметить, что появились многочисленные случаи, когда СПИ, установленные компаниями по объектам, принятым к бухгалтерскому учету с 01.01.2017, существенно отличались от СПИ аналогичных объектов, принятых к учету до 01.01.2017, а

⁷ В терминологии МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

ЭКОНОМИКА

также от СПИ и полных средних сроков службы, опубликованных в интернет-источниках. Такую ситуацию нельзя признать обоснованной, и компаниям необходимо провести серьезную работу по «выравниванию» СПИ по аналогичным объектам при отсутствии факторов, обуславливающих такие причины.

В свою очередь, несмотря на то, что при установлении СПИ основных средств у компаний нет безусловной обязанности руководствоваться технической, проектной документацией, а также рекомендациями организаций-изготовителей, о чем было указано в период действия ПБУ 6/97⁸, мы полагаем, что компании могут использовать указанную информацию для оценки СПИ с учетом требований п.20 ПБУ 6/01, то есть в качестве ориентира.

Важной проблемой является также тот факт, что многие компании игнорируют процедуру пересмотра СПИ и не включают соответствующие положения в учетную политику. В то же время ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» непосредственно относит СПИ основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов к оценочным значениям. Между тем, в настоящее время в ПБУ 6/01 отсутствуют нормы, которые бы аналогичным п. 27 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» образом напрямую предусматривали бы ежегодную проверку СПИ основного средства (на необходимость его уточнения) и отражение в бухгалтерском учете последствий его существенного уточнения (корректировки) в режиме признания в учете изменений в оценочных значениях.

Однако данное обстоятельство, на наш взгляд, не является достаточной предпосылкой для игнорирования компаниями фактов появления новой информации об оценке ожидаемых СПИ действующих основных средств, способной повысить качество бухгалтерской отчетности в результате признания существенных изменений оценочных значений в порядке, установленном ПБУ 21/2008.

Необходимо отметить, что оценочное значение - СПИ, на основании которого рассчитывается норма амортизации, - может изменяться в зависимости от периода, в течение которого планируется, что использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды (доход). Если же при изменении планируемого периода получения дохода оставить, например, норму амортизации в соответствии с Классификацией, требования п. 4 ПБУ 6/01 и пунктов 3, 4 ПБУ 21/2008 будут нарушены. Соответственно, будет искажаться сумма амортизации и остаточная стоимость.

Как справедливо указывают авторы, «на сегодняшний момент отсутствует судебная практика, подтверждающая необходимость пересмотра СПИ основных средств в бухгалтерском учете по иным основаниям, кроме реконструкции и модернизации объектов. Однако наличие обширных налоговых споров в необходимости установления реального срока полезного использования основным средствам, косвенно подтверждает, что срок должен быть реальным, актуальным и порядок его установления следует прописать в учетной политике» [2].

Таким образом, регулярный (не реже одного раза в год) пересмотр СПИ представляется необходимым условием для использования обоснованной оценки СПИ и, следовательно, признания обоснованных расходов по амортизации, а также полностью соответствует требованиям п.51 МСФО (IAS) 16, что является важным фактором в условиях сближения российских стандартов бухгалтерского учета с МСФО.

⁸ П.4.4. ПБУ 6/97 «Учет основных средств» (утратил силу с принятием ПБУ 6/01)

Список использованной литературы

1. Демин А. «Бухгалтерский» СПИ основного средства // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». 2017. № 4
2. [Еременко И.Л.](#) Срок полезного использования основных средств в бухгалтерском учете подлежит обязательному пересмотру. Режим доступа <http://fixedassets.ru/Materials/srok-poleznogo-ispolzovaniya-osnovnih-sredstv-v-buhgalterskom-uchete-podlezhit-obyazatelnomu-peresmotru>
3. Жданкина Н.А. Вопросы определения экономическим субъектом срока полезного использования основных средств. Режим доступа <http://be5.biz/ekonomika1/r2015/2856.htm>