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

**Принята Комитетом по рекомендациям 2009-05-27**

**Утверждена 2009-07-10**

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-6/2009 КпР

«ИЗМЕНЕНИЕ СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ   
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ТЕЧЕНИЕ ЭКСПЛУАТАЦИИ»

**ТОЛКУЕМЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ**

**Основные толкуемые документы:**

* ПБУ 6/2001  «**Учет основных средств**»  *Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н, с изменениями от 18.05.2002 №45н, от 12.12.2005 №147н, от 18.09.2006 №116н, от 27.11.2006 №156н*
* ПБУ 21/2008 «**Изменения оценочных значений**»  *Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 №106н*

**Прочие применяемые документы:**

* ПБУ 1/2008 «**Учетная политика организации**»*Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 №106н*
* ПБУ 14/2007 «**Учет нематериальных активов**»  *Утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 №153н*

**СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ**

Настоящая Рекомендация применяется для расчёта амортизационных отчислений по основным средствам в целях бухгалтерского учёта и бухгалтерской (финансовой) отчётности.

Настоящая Рекомендация действует с момента его публикации до момента принятия нормативного правового акта (актов), которым будет урегулирована проблема, являющаяся предметом настоящей Рекомендации.

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В соответствии с первым абзацем **пункта 20 ПБУ 6/01** срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Указанная норма содержит правило первоначального установления срока полезного использования (далее по тексту — СПИ), но не говорит о том, должен ли изначально установленный СПИ быть окончательным, или он подлежит изменению.

В соответствии с последним абзацем того же **пункта 20 ПБУ 6/01**, в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации, организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Указанная норма описывает случай изменения СПИ, но не говорит о том, является ли данный случай единственно возможным. По поводу пересмотров СПИ в результате других причин, правила отсутствуют — нет ни запрета, ни разрешения, ни предписания.

Согласно **пункту 3 ПБУ 21/08**, СПИ основных средств является оценочным значением. В свою очередь, исходя из **пункта 2 того же ПБУ 21/08**, изменением оценочного значения является корректировка величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод. Эти нормы свидетельствуют о том, что появление новой информации также является основанием для изменения СПИ в течение эксплуатации ОС.

СПИ — это прогнозная характеристика. Если с течением времени при изменении условий эта характеристика уточняется, то финансовая картина становится более достоверной. Тем не менее, в российской учётной практике изначально установленный срок полезного использования почти никогда не пересматривается. Зачастую правило об установлении СПИ в момент принятия к учёту основного средства трактуется как запрет на его дальнейший пересмотр, а возможность увеличения СПИ в результате модернизации трактуется, как исключительный случай изменения СПИ. Такая учётная практика приводит к снижению информативности отчётных показателей и ухудшению качества бухгалтерской отчётности.

Указанные аргументы свидетельствуют о том, что существующая практика бухгалтерского учёта не согласуется с требованиями ПБУ, и кроме того, снижает качество бухгалтерской отчётности.

**РЕШЕНИЕ**

* 1. Абзацем первым **пункта 20 ПБУ 6/01** установлено правило первичного определения СПИ основных средств, которое никак не ограничивает последующий пересмотр СПИ. Случай пересмотра СПИ, названный в последнем абзаце **пункта 20 ПБУ 6/01**, не является единственно возможным случаем изменения СПИ основных средств.
  2. СПИ основных средств подлежит пересмотру как минимум на ежегодной основе. Пересмотр не означает непременное изменение СПИ. Организация должна убедиться, не возникло ли необходимости изменения. Для этой цели организация рассматривает режим эксплуатации, способы использования, естественные условия, системы проведения ремонта, нормативно-правовые и другие ограничения, намерения руководства организации, физический или моральный износ объектов и другие актуальные параметры и сравнивает их с данными, которые учитывались при предыдущем установлении СПИ. В случаях, когда текущая информация свидетельствует о существенном изменении указанных параметров, СПИ основных средств изменяется соответствующим образом (в том числе, как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения). Организация может проводить процедуры пересмотра СПИ основных средств в рамках регулярной инвентаризации основных средств. Однако, частота проведения инвентаризации не должна служить основанием для пересмотра СПИ реже, чем один раз в год.
  3. Изменение СПИ отражается в бухгалтерском учёте как изменение оценочного значения в соответствии с **ПБУ 21/08**[.](http://bmcenter.ru/Files/PBU-21-2008) Это означает, что при изменении СПИ, амортизация, начисленная за предыдущие периоды, не пересчитывается. При этом остаточная стоимость распределяется на оставшийся новый срок полезного использования в соответствии с выбранным методом амортизации.
  4. Момент начала начисления амортизации по новому графику в связи с изменением СПИ выбирается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике. Рекомендуется во всех случаях отражать изменение СПИ в учёте с начала отчётного года, в котором произошло изменение. Амортизация за истекшие месяцы текущего года пересчитывается в соответствии с новым СПИ, что не является ретроспективным пересчётом, а является отражением изменения оценочного значения в текущем периоде.

Если изменение СПИ является результатом наступления разового события, такого как перевод объектов в агрессивную среду, принятие ограничивающих нормативных документов, введение налогов или пошлин, решения руководства по графику обновления основных фондов и т.п., амортизация по новому графику может начисляться с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло событие без пересчёта истекших месяцев текущего года.

Изменение СПИ основных средств может быть обусловлено постепенным обновлением информации, когда организация фиксирует сроки фактического прекращения эксплуатации или выбытия основных средств такого же класса и таким образом обнаруживает, что изначально заданный СПИ для этого класса объектов отличается от фактического.

Если сбор такой информации был завершён к концу отчётного года, а пересчёт амортизации за истекшие месяцы текущего года является трудоёмким и снижающим надёжность информации, организация может начать начислять амортизацию по новому графику с 1 января года, следующего за годом изменения СПИ.

* 1. СПИ пересматривается в отношении всей группы объектов основных средств, имеющих сходные амортизационные характеристики. Под амортизационными характеристиками понимаются факторы, указанные в **пункте 2 настоящей Рекомендации**. Если физически совершенно одинаковые основные средства эксплуатируются в разных условиях, то для целей настоящей Рекомендации их следует считать группами основных средств, обладающих разными амортизационными характеристиками.

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Определение СПИ при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету согласно первому абзацу **пункта 20 ПБУ 6/01** не может трактоваться как окончательное, хотя бы в силу того, что в последнем абзаце этого же пункта указан случай изменения СПИ.

Но и этот случай не может рассматриваться как единственно возможный, поскольку формулировки норм об этом не свидетельствуют. В противном случае в **разделе III ПБУ 6/01** должна была присутствовать норма, аналогичная **пункту 14 ПБУ 6/01**, согласно которому стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учёту, не подлежит изменению, кроме специально названных случаев.

Стоимость объекта наряду с его сроком полезного использования является бухгалтерским параметром основного средства, определяемым при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Наличие ограничений по дальнейшему изменению стоимости и отсутствие аналогичных ограничений по дальнейшему изменению СПИ свидетельствует о том, что СПИ в отличие от первоначальной стоимости рассматривается как постоянно меняющаяся характеристика.

В том же**пункте 20 ПБУ 6/01** перечислены параметры, которыми организация должна обосновывать определение СПИ основных средств: ожидаемый срок использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью, ожидаемый физический износ, зависящий от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; нормативно-правовые и другие ограничения использования этого объекта (например, срок аренды). Ни один из указанных параметров не является статичным. Все они постоянно меняются в ходе ведения хозяйственной деятельности организацией, и в течение СПИ одного объекта они могут поменяться неоднократно. В этой связи было бы нелогичным предполагать, что ПБУ требует принимать во внимание данные параметры только в начале эксплуатации объекта и игнорировать текущие данные.

СПИ основных средств прямо назван в качестве примера оценочного значения в **пункте 3 ПБУ 21/08**. В **пункте 2 того же ПБУ 21/08** корректировка величины, отражающей погашение стоимости актива, названа в качестве примера изменения оценочного значения. Такая корректировка обусловлена появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод. В целях правильного понимания положений нормативных актов следует исходить из такого варианта их толкования, который снимает противоречия и разночтения.

Указанные нормы ПБУ 21/08 не противоречат ПБУ 6/01 только при условии, что отсутствие положений об изменении СПИ в ПБУ 6/01 в течение эксплуатации ОС рассматривается не как запрет на такое изменение, а напротив — как необходимость такого изменения.

При ином толковании ПБУ 21 противоречит ПБУ 6.

В соответствии с **пунктом 7.1 ПБУ 1/08** в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:

а) международные стандарты финансовой отчетности;

б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;

в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

В рассматриваемой ситуации при отсутствии специальных правил в ПБУ 6/01 оба источника, названные в подпунктах а) и б), приводят к одинаковому решению — необходимости регулярного пересмотра СПИ основных средств.

Международная практика бухгалтерского учёта, формализованная в международных стандартах финансовой отчётности (МСФО), строится на необходимости регулярного пересмотра СПИ основных средств, что закреплено в § 51 IAS 16 «Основные средства». При отсутствии специальных правил в **ПБУ 6/01**, организация, согласно **пункту 7.1 ПБУ 1/08**, должна руководствоваться нормами МСФО.

В соответствии с **пунктом 27 ПБУ 14/07**, срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Организация обязана применить данную норму ПБУ 14/07 в отношении основных средств, как аналогичную, в связи с тем, что данный вопрос в ПБУ 6/01 не рассматривается.

Третьим источником, названным в подпункте в) пункта 7.1 ПБУ 1/08, является настоящая Рекомендация.