

# Перспективный подход к изменениям в учете: сложности понимания и порядок применения

## A Forward-Looking Approach to Accounting Change: Complexities of Understanding and How to Apply

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-5-46-57

**Л.В. Сотникова**, д-р экон. наук, профессор  
Департамента аудита и корпоративной отчетности,  
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при  
Правительстве РФ»

**e-mail:** Prof.Sotnikova@mail.ru

**L.V. Sotnikova**, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Audit and Corporate Reporting Department, Financial  
University under the Government of the Russian  
Federation

**e-mail:** Prof.Sotnikova@mail.ru

**Аннотация.** За более чем четверть века активного реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, половину этого срока в нормативных документах отсутствовало такое понятие, как «изменение оценочных значений». Изменения оценочных значений отражаются в учете и отчетности перспективно. Указанный перспективный порядок не все понимают однозначно и правильно. В настоящей статье перспективный порядок рассмотрен на примере изменения срока полезного использования основных средств.

**Ключевые слова:** изменения порядка бухгалтерского учета, перспективный подход к внесению изменений в порядок бухгалтерского учета, изменение срока полезного использования основных средств.

**Abstract.** Over the past more than a quarter of a century of active reform of Russian accounting in accordance with IFRS, half of this period in the regulatory documents there was no such concept as “change in estimated values”. Changes in accounting estimates are recognized prospectively. Not everyone understands this perspective order unambiguously and correctly. In this article, the prospective procedure is considered on the example of changing the useful life of fixed assets.

**Keywords:** changes in the accounting procedure, a promising approach to amendments to the accounting procedure, changes in the useful life of fixed assets.

Начнем с небольшого экскурса в историю нормативного регулирования бухгалтерского учета: первый «номерной» российский стандарт бухгалтерского учета в современной России появился в 1994 году — это было Положение по бухгалтерскому учету 1/94 «Учетная политика предприятия», утвержденное приказом Минфина России от 28.07.1994 № 100 (в ред. от 26.12.94 № 170) [1].

Затем в 1998 году была принята новая редакция — Положение по бухгалтерскому учету 1/98 «Учетная политика организации», утвержденное приказом Минфина России № 60н от 09.12.1998 (в ред. от 30.12.1999 № 107н) [2].

И в этих документах отсутствовало понятие «изменение оценочных значений».

По прошествии 10 лет приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н были утверждены сразу два Положения по бухгалтерскому учету, имеющие непосредственное отношение к теме настоящей статьи:

- новая редакция ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (действующее и в настоящее время с последующими изменениями) [3];
- новое ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений», аналогов которому до этого момента не было [4].

Таким образом, в течение 14 лет (с 1994 по 2008 г.) в Российской Федерации официально существовал единственный вид изменений, вносимых в порядок бухгалтерского учета — только посредством изменения учетной политики. Но это был как раз тот этап в освоении Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике [12], когда бухгалтерская и аудиторская общественность особенно активно осваивала новые принципы учета и они чрезвычайно крепко закрепились в сознании специалистов.

В те годы на вопрос о том, как квалифицировать изменение срока полезного использования основных средств, как квалифицировать



изменение способа начисления амортизации, был бы получен уверенный ответ, что и то, и другое — это изменение учетной политики организации. И тут же прозвучал бы встречный вопрос — а зачем это надо делать? Практически никто и не делал.

В то время и практически до настоящего времени можно было совершенно спокойно полностью самортизировать объект основных средств исходя из первоначально принятого срока полезного использования и изначально выбранным способом, как правило, линейным, и затем еще много лет физически эксплуатировать этот полностью самортизированный в бухгалтерском учете объект основных средств — сумма накопленной амортизации, представляющая собой кредитовое сальдо счета 02 «Амортизация основных средств» при этом была равна дебетовому сальдо счета 01 «Основные средства».

О чем это говорит? Это говорит о том, что физическая жизнь объектов основных средств или, говоря, бухгалтерским языком, извлечение экономических выгод из объектов основных средств, в реальной жизни и в бухгалтерском учете могли совершенно не совпадать и это не считалось неправильным.

Кроме того, в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2009 год (письмо Минфина России от 28.01.2010 № 07-02-18/01) Минфин России раскрыл свое видение «признания изменения оценочного значения»: в соответствии с ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения (за исключением изменения, указанного в пункте 5 указанного Положения) подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы и расходы аудируемого лица (перспективно) периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода, или периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов. И конкретно: «корректировка суммы ежемесячной амортизации внеоборотного актива в случае изменения его срока полезного использования или способа амортизации будет

оказывать влияние на доходы и расходы в следующем отчетном году».

Но подчеркнем, это было в 2009 году, до системных изменений, произошедших в представлении информации в отчетности на «стыке» двух отчетных периодов.

Теперь, в соответствии с новым ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденным приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н (далее — ФСБУ 6/2020), так быть не должно. Амортизация в бухгалтерском учете объекта основных средств должна отражать «физическую жизнь» объектов основных средств. Это означает, что до тех пор, пока объект основных средств эксплуатируется в организации, должна продолжаться амортизация этого объекта основных средств и он должен иметь остаточную стоимость.

Следовательно, надо учиться вовремя реагировать в бухгалтерском учете на происходящие при эксплуатации изменения сроков полезного использования основных средств, если руководство компании принимает решение продлевать или сокращать эти сроки.

Согласно п. 8 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» организация определяет срок полезного использования для каждого объекта основных средств, а сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период должна определяться таким образом, чтобы только к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной нулю, а в случае, если по объекту определена ликвидационная стоимость, то его ликвидационной стоимости (п. 32 ФСБУ 6/2020).

При этом **сроком полезного использования** считается период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации.

Изменение срока полезного использования отражается в бухгалтерском учете согласно п. 37 ФСБУ 6/2020 перспективно и только перспективно, т.е. так, как отражаются изменения оценочных значений в бухгалтерском учете, а не так, как отражаются изменения учетной политики, для которых основной порядок — ретроспективный, и только если его применение невозможно или разрешено его не применять, то перспективно.

И тут также следует отметить, что несмотря на то, что ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных

значений» применяется в отечественном бухгалтерском учете уже более десяти лет, у бухгалтеров и у аудиторов и в отношении этого порядка сложилось стойкое заблуждение: при применении перспективного метода все изменения в учете происходят в следующем отчетном периоде, а текущий отчетный год завершается без каких-либо изменений в учете.

Так вот, это представление категорически неверно и в преддверии обязательного перехода на ФСБУ 6/2020 «Основные средства» нужно срочно разъяснить, как перспективный переход осуществляется правильно.

**Правило 1.** При изменении срока полезного использования основных средств пересчета суммы накопленной амортизации за предыдущие (так называемые — сравнительные) периоды делать не следует. Формируя отчетность на 31 декабря 2021 года сравнительными периодами будут являться 31 декабря 2020 года и 31 декабря 2019 года. На эти даты пересчет остаточной стоимости делать не следует, так как изменение срока полезного использования произошло на 31 декабря 2021 год.

**Правило 2.** Оно состоит в том, что пересматривать сроки полезного использования основных средств необходимо. Негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» уже давно приходил к выводу, что пересматривать срок полезного использования регулярно не только можно, но и нужно. Это вытекает из совокупности требований российских нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Этому вопросу была посвящена Рекомендация по бухгалтерскому учету Р-6/2009 КПП «Изменение срока полезного использования основных средств в течение эксплуатации» (принята Комитетом по рекомендациям 27 мая 2009 г., утверждена 10 июля 2009 г.).

Так что же конкретно нужно делать в рамках пересмотра срока полезного использования основных средств?

**Вопрос первый:** как часто нужно проводить пересмотр срока полезного использования (СПИ) основных средств?

Для ответа на этот вопрос нужно различать причины пересмотра СПИ:

- причиной послужило некое разовое событие или

- происходило постепенное накопление новой информации об объекте основных средств и его использовании — фактическом и планируемом.

Если произошли какие-то конкретные события, которые могут повлиять на срок полезного использования, то пересматривать этот срок лучше сразу.

Таким образом, пересмотр СПИ, обусловленный конкретными событиями, проводится по факту их свершения.

Какие события могут произойти?

Например, это могут быть:

- события, непосредственно связанные с самим объектом, такие как перевод объекта в другие условия: в условия агрессивной среды; изменение времени эксплуатации в течение суток (в частности, переход с двухсменного режима работы на трехсменный) и др.;

- события, которые не имеют непосредственной связи с объектом.

В частности, может вступить в силу закон или иной нормативный документ, устанавливающий:

- а) дополнительные ограничения на использование объекта, которых раньше не было (ограничения «шумности» самолетов; введение стандартов экологичности для автотранспорта);

- б) изменение, введение или отмену налогов, сборов, пошлин, неналоговых обязательных платежей;

Также руководством компании при разработке нового бюджета устанавливаются планируемые даты закупок нового оборудования взамен имеющегося, что тоже приведет к изменению сроков полезного использования.

Если же таких конкретных событий в течение отчетного периода не было, то при обычном ходе дел срок полезного использования основных средств следует пересматривать как минимум ежегодно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Это требование установлено п. 37 ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Если по результатам проверки при необходимости организация принимает решение об изменении срока полезного использования (п. 37 ФСБУ 6/2020), то в соответствии с общими правилами об обязательном документальном оформлении фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета

такое решение должно быть оформлено первичным документом, подписанным лицами, уполномоченными принимать подобные решения.

Такое требование связано с постепенным накоплением новой информации об имеющихся в организации объектах основных средств, которая за год может оказаться достаточной, чтобы существенно изменились прогнозы (оценки) в отношении сроков полезного использования этих объектов.

Организация может «увязать» процедуру пересмотра срока полезного использования с регулярной инвентаризацией основных средств, но только не в части частоты ее проведения. От того, что инвентаризацию основных средств можно проводить один раз в три года (п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н [ 9 ]) пересмотр их срока полезного использования все равно следует делать не реже одного раза в год.

**Вопрос второй:** в отношении каких единиц основных средств следует проводить пересмотр их срока полезного использования?

Этот срок, как и другие элементы (параметры) амортизации, пересматривается в отношении всех групп основных средств, которые организация сформировала, и в отношении всех объектов каждой группы основных средств, имеющих сходные амортизационные характеристики.

Согласно п. 11 ФСБУ 6/2020 группа основных средств — это совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

Иными словами, для определения срока полезного использования важна не физическая однородность основных средств (все автотранспортные средства, все магистральные трубопроводы, все компьютеры), а одинаковость условий использования этих основных средств с точки зрения начисления амортизации.

Так, если физически одинаковые основные средства эксплуатируются в разных условиях, то их следует относить к разным группам основных средств, обладающим разными амортизационными характеристиками.

И наоборот, если физически разные объекты ОС приносят организации экономические выгоды по одинаковому или схожему графику, то их можно объединить в одну амортизируемую группу.

Сами группы основных средств также могут с течением времени меняться. В частности, примером такой миграции объекта основных средств из одной группы в другую в зависимости от предназначения могут служить основные средства (трубопроводы, скважины, бульдозеры и др.) — если они используются в целях разведки новых месторождений полезных ископаемых, то квалифицируются как «Материальные поисковые активы» в соответствии с ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н [10], если впоследствии эти же объекты начинают эксплуатировать в ходе обычной деятельности по добыче полезных ископаемых, они переквалифицируются в «Основные средства» в соответствии с ФСБУ 6/2020.

Возможна и частичная переквалификация объектов, входящих в одну группу основных средств. Допустим, раньше группа объектов основных средств эксплуатировалась в одинаковых условиях, а теперь часть из этих объектов перевели в другие условия эксплуатации, следовательно, значит срок полезного использования следует пересмотреть только для этой части объектов ОС.

Примечательно, что с этого момента такая часть основных средств в целях начисления амортизации станет самостоятельной группой объектов основных средств.

**Вопрос третий:** что значит пересмотреть срок полезного использования?

Вопрос этот совсем не праздный, в том числе с точки зрения русского языка. Когда кто-то говорит, что он, например, пересмотрел художественный фильм, это означает, что он посмотрел его, этот фильм, еще раз, при этом сам фильм при просмотре, разумеется, не изменился.

Напомним, что в 2020 году приказом Минфина России от 07.02.2020 № 19н были внесены изменения в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете», утвержденное приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н

[11], в частности в п. 8, и словосочетание «пересмотренная бухгалтерская отчетность» была заменена на «исправленная бухгалтерская отчетность».

Когда же речь идет о пересмотре срока полезного использования объекта основных средств, происходит несколько иной процесс — смотрим и анализируем ранее присвоенный срок полезного использования, но при этом срок может быть изменен.

Подчеркнем, пересмотреть срок полезного использования — это не значит непременно изменить его. Специалисты организации должны убедиться, не возникла ли необходимость в изменении срока полезного использования. Для этого надо актуализировать информацию обо всех факторах, влияющих на срок полезного использования. При этом следует помнить о существенности: если речь идет об изменении срока на несколько месяцев, а не на несколько лет, то пересматривать оценочное значение нецелесообразно. К годовой основе начисления амортизации, применяемой в международных стандартах финансовой отчетности, мы еще вернемся в настоящей статье.

Какие же факторы влияют на срок полезного использования основных средств при анализе необходимости или отсутствия необходимости в его изменении?

Это все те же самые факторы, которые должны приниматься во внимание при первоначальном установлении срока полезного использования:

- способ использования объекта основных средств;
- режим эксплуатации объекта основных средств;
- естественные условия эксплуатации основных средств;
- система проведения ремонтов;
- нормативно-правовые, договорные и технические ограничения на продолжение эксплуатации объектов основных средств;
- планы, программы, бюджеты руководства организации по обновлению парка основных средств;
- моральное устаревание действующих объектов основных средств, которое может происходить и происходит на фоне появления более совершенных моделей аналогичных основных средств;

- другие.

Если текущая информация говорит о существенном, подчеркнем — именно существенном изменении этих факторов, то надо соответствующим образом изменить срок полезного использования, в том числе как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

**Вопрос четвертый:** если срок полезного использования изменился, то как это отразить в бухгалтерском учете?

Этот вопрос можно квалифицировать как наиболее важный в контексте настоящей статьи.

Прежде всего, следует помнить, что срок полезного использования — это оценочное значение. На это однозначно указывает п. 3 ПБУ 21/2008.

Изменение оценочных значений по общему правилу отражается *перспективно*. И это означает, что при изменении срока полезного использования пересчета амортизации за прошлые периоды делать не нужно (см. Правило 1, указанное в настоящей статье). Вся амортизация, которая уже была начислена в сравнительных периодах, остается без изменений.

Но оставшуюся и подлежащую амортизации стоимость объекта основных средств следует распределить на оставшийся срок полезного использования, только уже измененный в результате пересмотра. Исходя из этого продолжаем начислять амортизацию в новых суммах, с того момента, как изменился срок полезного использования.

И тут мы добрались до самого интересно — до нюансов определения того самого момента, с которого амортизация «пойдет по-новому». В частности, вопрос в том, что делать с амортизацией за этот самый период, в котором изменился СПИ.

В отечественном бухгалтерском учете традиционно принято *ежемесячное* начисление амортизации или, как выражаются в профессиональной среде, ежемесячная основа начисления амортизации или требование начислять амортизацию ежемесячно.

Однако данное требование потеряло свою актуальность в связи с изменениями, внесенными в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», потому что в него был добавлен п. 7.4, согласно которому организация может не применять требования российских федеральных стандартов бухгалтерского учета,

руководствуясь исключительно требованием рациональности в той степени, в которой выполнение этих требований приводит к формированию несущественной информации.

А вот именно рациональности в ежемесячной амортизации мало. Она имеет смысл, только если отчитывающаяся организация обязана формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность ежемесячно или ежеквартально.

В большинстве зарубежных стран такое требование, как ежемесячное начисление амортизации отсутствует. Международные стандарты финансовой отчетности уделяют особое внимание амортизации *в целом за отчетный период*, потому что именно это важно для формирования отчетности. Если бухгалтерская (финансовая) отчетность — годовая, т.е. за отчетный год, то и амортизация начисляется в целом за год.

Если отчитывающаяся организация должна формировать промежуточную отчетность, то и амортизация должна начисляться за соответствующий промежуточный период накопительным (нарастающим) итогом.

Начисление амортизации чаще, чем наступает отчетная дата, само по себе заведомо не способно оказать существенного эффекта на отчетность, поэтому на основании п. 7.4 ПБУ 1/2008 от такой частоты можно отказаться и сосредоточиться на адекватности суммы амортизации, начисляемой за отчетный период и ее распределении между связанными с ней статьями отчетности, такими как «Запасы», «Себестоимость продаж» и другими.

Но начисление амортизации ежемесячно — это настолько «вросший корнями» элемент российского бухгалтерского учета, что пройдет еще немало времени, прежде чем отношение к нему начнет меняться. Поэтому пока мы будем исходить из незыблемости начисления амортизации по объектам основных средств ежемесячно.

И в таких условиях начнем с наиболее простого примера, а именно — когда изменение срока полезного использования является *результатом наступления разового события* — в такой ситуации амортизация по новому графику может начинаться с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло это событие без пересчета истекших месяцев текущего года.

Сложнее обстоит дело, когда изменение срока полезного использования является результатом постепенного накопления в течение года новой информации об изменении срока полезного использования объекта основных средств.

Согласно п. 37 ФСБУ 6/2020 пересмотр элементов амортизации требуется проводить в конце года и делать это на постоянной основе. Будем полагать, что любое требования стандарта разумно, основано на прошлом опыте многих и многих компаний. Исходя из этого положения, зададим вопрос — почему пересмотр следует приурочить к концу отчетного года, а не делать это в течение года каждый месяц?

Логика подсказывает, что делается это для того, чтобы с 1 января следующего года (первого дня следующего отчетного периода) уверенно начать «новую жизнь», т.е. начислять амортизацию исходя из нового оставшегося срока полезного использования.

Однако такой вывод не будет верным. Это делается для того, чтобы учесть эффект от изменившегося срока полезного использования уже в текущем отчетном году. Именно так — не в следующем, а в текущем. Следовательно, российские организации, которые начнут применять ФСБУ 6/2020 с 1 января 2022 года (при этом объявят в своей учетной политике, что переход они осуществляют перспективно, а не ретроспективно), должны выявить объекты основных средств, по которым срок полезного использования подлежит изменению по состоянию на 31 декабря 2021 года. При этом пересчет суммы амортизации должен быть выполнен на 31 декабря 2021 года, а не с 1 января 2022 года.

И это тот самый вывод, ради которого автор и начал писать настоящую статью.

Почему так? Какая же это перспективность?

Напомним, что в соответствии с п. 2 ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» изменение оценочных значений в бухгалтерском учете происходит под влиянием новой информации.

Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная *появлением новой информации*, которая производится исходя из оценки существующего

положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности (п. 2 ПБУ 21/2008). И об этой новой информации должны быть осведомлены пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если же о том, что на 31 декабря 2021 года следует изменить сроки полезного использования основных средств, пользователи узнают в январе — марте 2023 года, когда им станет доступной отчетность на 31 декабря 2022 года, то какая же это будет «новая» информация? К этому времени она уже утратит свою актуальность.

А если под влиянием новой информации на 31 декабря 2021 года пользователь отчетности увидит влияние этой новой информации, уже актуализированной, на эту дату, то она будет новой, актуальной и на ближайшую перспективу. К этому времени опять накопится новая информация, которую нужно будет вновь обновлять.

Поэтому, пересмотрев в конце года срок полезного использования основных средств, амортизация, исходя из нового срока, должна быть рассчитана с начала текущего года (в нашем примере — с 1 января 2021 года), а не со следующего года (в нашем примере — с 1 января 2022 года). Причем пересчет следует сделать именно с начала отчетного периода, то есть с 1 января текущего (2021) года.

Означает ли это, что надо пересчитывать все предыдущие одиннадцать месяцев отчетного года? Нет, не совсем так, это лишняя работа, это нерациональный подход.

В последнее время проблема применяемой в бухгалтерском учете терминологии обострилась, поэтому нам следует подобрать правильные слова для описания происходящего процесса — на 31 декабря 2021 года нам надо выполнить не «пересчет» амортизации (как мы выразились бы, при исправлении ошибки), речь идет о доначислении амортизации за текущий отчетный год — в случае, если срок полезного использования под влиянием новой информации сократился, или об уменьшении начисленной за текущий год амортизации в случае, если срок полезного использования под влиянием новой информации увеличился.

И еще о правильной терминологии. Амортизация начисляется за отчетный период,

и с какой частотой (ежемесячно, ежеквартально) мы бы ни составляли бухгалтерскую отчетность, любой отчетный период начинается с 1 января отчетного года (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», п. 1 ст. 15). Поэтому выражение, например, «начислить амортизацию за март» может использоваться в обычной речи, но с методологической и формальной точек зрения такое выражение некорректно.

Амортизация начисляется не за март, амортизация доначисляется в марте за первый квартал текущего года, что означает добавление недостающей суммы к той, которая уже начислена по итогам двух первых месяцев — январь и февраль отчетного года.

Эта же логика распространяется и на годовую амортизацию — не бывает начисления амортизации за декабрь, потому что не существует такого отчетного периода, как декабрь. Существует лишь начисление амортизации за год. И для этого, к той амортизации, которая уже начислена за одиннадцать месяцев отчетного года, в декабре добавляется недостающая (до годовой) сумма.

И вот эту «добавку» мы делаем исходя из изменившегося срока полезного использования с тем, чтобы по итогам отчетного года получилась требуемая сумма за период, начавшийся с 1 января текущего года.

**Пример.** Первоначальная стоимость ОС была равна 6 млн руб. Изначально установленный срок полезного использования — 10 лет.

Амортизация за год при линейном способе начисления амортизации составит 600 тыс. руб., амортизация в месяц — 50 тыс. руб.

Для простоты расчетов будем считать, что объект основных средств был принят к учету в декабре 2018 года и значит его амортизация была начата с 1 января 2019 года. Однако в соответствии с ФСБУ 6/2020 и это уточнение утрачивает свою актуальность.

Начисление амортизации объекта основных средств начинается с даты его признания в бухгалтерском учете (п. 33 ФСБУ 6/2020). Допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете — по решению организации (п. 33 ФСБУ 6/2020).

Таким образом, согласно п. 33 ФСБУ 6/2020 основным подходом к началу начисления амортизации становится такой подход, при котором амортизацию надо начислять с того же месяца,



когда объект основных средств принят к учету, а не со следующего месяца после принятия объекта основных средств к учету, как это традиционно делалось в отечественном учете на протяжении многих десятков лет.

В течение первых двух лет эксплуатации никаких признаков изменения срока полезного использования не было.

Но в конце третьего года на основании обновленной информации может выясниться, что первоначальные прогнозы были чересчур оптимистичными и прослужит основное средство, скорее всего, на три года меньше, чем планировалось.

Иными словами, общий срок полезного использования уменьшается с 10 до 7 лет. Происходит это в конце третьего года эксплуатации объекта, которым является 2021 год.

За первые два года (2019 и 2020) амортизация составила (600 тыс.руб. × 2 года) 1 200 тыс.руб. За 11 месяцев 2021 года (до момента пересмотра срока полезного использования на перспективу) будет начислено 550 тыс.руб. (50 тыс.руб. × × 11 месяцев).

Специалисты организации меняют оценку срока полезного использования и моментом, начиная с которого амортизация должна начисляться исходя из нового срока является начало отчетного периода, т.е. 1 января текущего 2021 года.

Бедем исходить из нового оставшегося срока полезного использования, отталкиваясь от 1 января текущего отчетного года. Новый срок составит 5 лет (исходя из первоначального срока 10 лет минус 3 года, на которые был сокращен срок полезного использования, и минус 2 уже истекших года).

Остаточная стоимость объекта основных средств, подлежащая амортизации по состоянию на 1 января текущего 2021 года, составляла 4800 тыс.руб. (6000 тыс. руб. — 1200 тыс. руб.). Делим 4800 тыс. руб. на 5 лет, получаем 960 тыс. руб. в год — это новая сумма годовой амортизации, начиная с третьего года эксплуатации.

В бухгалтерском учете за третий год уже начислена амортизация в сумме 550 тыс. руб., до годовой суммы не хватает 410 тыс.руб. (960 тыс. руб. — 550 тыс.руб.). И эти недостающие 410 тыс. руб. Следует доначислить в декабре отчетного 2021 года.

Акцентируем внимание читателя, что это не амортизация за декабрь 2021 года, это доначисление амортизации за 2021 год, в котором под влиянием новой информации организация узнала о сокращении срока полезного использования.

На следующий год организация будет начислять амортизацию исходя из нового срока, т.е. с 1 января 2021 года по 80 тыс.руб. в месяц (960 тыс. руб./ 12 месяцев).

Если в конце следующего года, пересмотрев срок, мы придем к выводу, что его снова нужно поменять, то проделаем все эти рассуждения и вычисления еще раз.

А что если СПИ будет не сокращен, а наоборот, увеличен, да еще и настолько, что вся уже начисленная амортизация за 11 месяцев отчетного года получилась лишней, и вся годовая сумма должна быть меньше. От этого порядок решения вопроса не меняется. Значит, надо в декабре не доначислить, а списать лишнюю амортизацию.

Главное — помнить, что ни при увеличении, ни при уменьшении срока полезного использования мы не делаем ретроспективного пересчета. Корректировка годовой суммы амортизации применительно к текущему году — это не ретроспективный пересчет, а перспективное отражение изменения оценочных значений в текущем периоде.

Это нормальная процедура, предусмотренная п. 4 ПБУ 21/2008 «Изменение оценочного значения», при которой «изменение оценочного значения ... подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

- периода, в котором произошло это 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».

Для основных средств, используемых в основном производственном процессе, имеют значение остатки незавершенного производства и готовой продукции, при этом:

- если остатки незначительны по сравнению с показателем «себестоимость продаж», то вся сумма доначисления или уменьшения (корректировки) относится на статью «Себестоимость продаж»;

- если остатки по каждой из этих статей существенны, то следует, исходя из пропорции этих показателей, выделить относящуюся к ним часть скорректированной амортизации.

Общее правило такое: при распределении сумм амортизации по статьям отчетности следует исходить из требования рациональности.

Даже когда амортизация связана с разными другими активами и распределение корректировки амортизации между ними затруднительно, у отчитывающейся организации есть

«дефолтный», т.е. приемлемый по умолчанию, вариант: включить всю сумму в статью «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах, отказавшись от ее распределения между статьями активов.

От чего действительно нельзя отказываться, так это от признания эффекта измененного срока полезного использования в текущем году, с тем чтобы начать начислять амортизацию по новому графику только с первого января следующего года.

Изменения оценочного значения нужно признавать немедленно после получения свежей, новой, актуальной информации, пока эта информация не перестала быть свежей, новой и актуальной. Следовательно, одно дело — пренебречь точностью в распределении суммы корректировки между статьями отчетности, и другое дело отказаться от самого признания корректировки в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Второе снижает качество отчетности намного серьезнее, чем первое.

**Вопрос пятый:** какие бухгалтерские записи следует делать при доначислении или уменьшении суммы амортизации при изменении срока полезного использования?

Некоторые бухгалтеры считают этот вопрос самым главным.

Процитированный выше п. 4 ПБУ 21/2008 указывает исключительно на включение сумм доначисленной или уменьшенной амортизации в доходы и расходы отчетного периода, но это могут быть совершенно разные счета.

Для ответа на этот вопрос проанализируем ряд нормативных документов и рекомендаций Минфина России, причем в их исторической ретроспективе, а также прибегнем к методу аналогии.

*Во-первых*, отметим, что срок полезного использования влияет на балансовую стоимость основных средств, также как и их переоценка, а отражение в учете переоценки основных средств урегулировано нормативными документами.

Так, в соответствии с п. 15 ПБУ 6/01, *в редакции, действовавшей до 2011 года*, коммерческая организация могла «не чаще одного раза в год (*на начало отчетного года*) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости». Таким образом, до отчет-

ности за 2011 год переоценка основных средств отражалась в так называемом «межбалансовом» периоде или «32 декабря», как говорили в профессиональной среде. Это означало, что основные средства на 31 декабря предыдущего года отражались в сумме до переоценки. И эти же основные средства отражались на 1 января следующего года уже в другой сумме. Разница между этими величинами и составляла переоценку и этот суммовой «разрыв» приходилось комментировать в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Однако, начиная с отчетности за 2011 год (согласно приказу Минфина России от 24.12.2010 № 186н), тот же пункт 15 ПБУ 6/01 кардинально изменился: «коммерческая организация может не чаще одного раза в год (*на конец отчетного года*) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости». Это значит, что никакого суммового разрыва между стоимостью основных средств на конец предыдущего и начало следующего отчетного периода быть не может.

А теперь ответим на вопрос — как квалифицировать переоценку основных средств? Выбирать мы можем только из трех вариантов:

- это изменение учетной политики;
- это исправление ошибки;
- это изменение оценочных значений.

А ответ будет такой — это изменение оценочных значений под влиянием новой информации.

Следовательно, правило о том, что перспективное отражение изменений оценочных значений — это именно «на конец отчетного года», а не на начало следующего, подтверждается, в том числе, п. 15 ПБУ 6/01.

*Во-вторых*, в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01) в пункте «Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о переоценке основных средств» Минфин подчеркнул, что при принятии отчитывающейся организацией решения о проведении переоценки основных средств (что является решением, отражаемым в учетной политике) при составлении бухгалтерской отчетности данные



о стоимости переоцененных основных средств отражаются по состоянию на 31 декабря отчетного года, на конец которого проведена переоценка. И самое главное — при этом «сравнительные данные за период (периоды), предшествующий (предшествующие) отчетному, **не изменяются**». А это характерный признак «перспективного» отражения.

В случае увеличения стоимости объекта основных средств при переоценке она отражается в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал», однако в контексте настоящей статьи нас интересует отражение на счетах формирования чистой прибыли (убытка), а не прочего совокупного дохода.

В соответствии с п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, сумма дооценки активов является одним из видов прочих доходов (которые отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»).

Аналогично в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 года № 33н сумма уценки активов является одним из видов прочих расходов (которые отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»).

В новом ФСБУ 6/2020 (п. 18) также указано, что сумма дооценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения таких основных средств, признанные в прошлые периоды расходом в составе прибыли (убытка), признается **доходом в составе прибыли (убытка) периода**, в котором проведена переоценка основных средств

*В-третьих*, помимо основных средств к внеоборотным активам относятся нематериальные активы, а в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год (приложение к письму от 19 января 2018 г. № 07-04-09/2694) Минфин России дал рекомендацию по тому, как отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности «Сравнительные данные по нематериальным активам при изменении сроков полезного использования их»: в случае существенного измене-

ния продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению и возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Согласно пункту 4 ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения (за исключением изменения, непосредственно влияющего на величину капитала организации), подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно). И, кроме того, в случае изменения организацией срока полезного использования нематериального актива в бухгалтерской отчетности **«сравнительные данные за период (периоды), предшествующий (предшествующие) отчетному, не изменяются**». Но при этом изменяются данные на конец отчетного периода.

*В-четвертых*, в первоначальной редакции п. 15 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (т.е. на счет 84). Для отложенных налоговых активов норма аналогичная. Именно в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» российские организации уменьшали сумму отложенных налоговых обязательств и активов по состоянию на 1 января 2008 года, когда ставка налога на прибыль организаций была снижена с 24 до 20%.

Начиная с 1 января 2011 года и с отчетности за 2011 год п. 15 ПБУ 18/02 был переписан Минфином России и утвержден приказом от 24.12.2010 № 186н: «в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету на дату, **предшествующую дате начала применения измененных ставок** с отнесением возникшей в результате пересчета разницы **на счет учета**

**прибылей и убытков. Счетом учета прибылей и убытков является счет 99 «Прибыли и убытки».**

Изменение ставки налога на прибыль также является не чем иным, как изменением оценочного значения (а не изменением учетной политики и не исправлением ошибки). И отразить изменение следует в том отчетном периоде, который предшествует году, начиная с которого будет действовать новая ставка налога.

Возникает вопрос: почему на разных счетах — переоценка (уценка или дооценка) основных средств на счете 91, а последствия изменения ставки налога на прибыль — на счете 99. Ответ простой — все эти изменения отражаются не в течение всего отчетного года, а одновременно на отчетную дату, поэтому должна быть установлена как можно более тесная связь с конкретной статьей бухгалтерской отчетности. Уценка или дооценка должна быть отражена по статье соответственно «Прочие расходы» или «Прочие доходы», а изменение отложенных налоговых активов или обязательств по статье «Отложенный налог на прибыль» Отчета о финансовых результатах.

Приведенный выше обзор нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации, и рекомендаций Минфина России аудиторам по формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности позволяет сделать вывод о том, что изменения оценочных значений следует отражать на отчетную дату, в которой организация определилась с необходимостью внесения изменений в учет под влиянием новой информации.

Что же касается документа, напрямую и непосредственно регулирующего учет основных средств, то в п. 49 ФСБУ 6/2020 описан переходный период от применения ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, начиная с которой применяется ФСБУ 6/2020, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, производя единую одновременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (**конец периода, предшествующего отчетному**) в соответствии с пунктом 49 ФСБУ 6/2020.

Для целей отражения этой разовой корректировки балансовой стоимостью основных

средств считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации.

При этом накопленная амортизация должна быть рассчитана в соответствии с ФСБУ 6/2020 исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости (которую нужно оценить по состоянию на 31 декабря 2021 года) и соотношения истекшего (до 2021 года, но не включая его) и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии с ФСБУ 6/2020.

В то же время изменения балансовой стоимости основных средств в связи с началом применения ФСБУ 6/2020, которые не связаны с изменениями других статей бухгалтерского баланса, списываются на нераспределенную прибыль, т.е. на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (п. 51 ФСБУ 6/2020). Упоминание счета 84 логично в связи с содержанием п. 52 ФСБУ 6/2020, согласно которому организация должна раскрыть выбранный ею **способ отражения последствий изменения учетной политики** в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением ФСБУ 6/2020. Таким образом, здесь речь идет не об изменении оценочного значения, а об изменении учетной политики.

Например, доначисленная при уменьшении срока полезного использования амортизация должна повлиять (по дефолтному варианту) на статью Отчета о финансовых результатах «Себестоимость продаж». По данной статье отражается оборот по дебету счета 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж» (далее — 90-2) и кредиту счетов 20 (если организация выполняет работы и услуги для покупателей), 43 (если организация продает свою продукцию), 41 (если организация занимается продажей товаров) и др.

Корреспонденция между счетами 90–2 «Себестоимость продаж» и 02 «Амортизация основных средств» не предусмотрена Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, поэтому корректировку стоимости амортизации следует отражать обычными бухгалтер-



скими записями, аналогичными начислению амортизации. Факт изменения сроков полезного использования следует раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

### Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету 1/94 «Учетная политика предприятия». Утверждено приказом Минфина России № 100 от 28 июля 1994 г. (в ред. Приказа Минфина РФ от 26.12.94 № 170).
2. Положение по бухгалтерскому учету 1/98 «Учетная политика организации». Утверждено приказом Минфина России № 60н от 9 декабря 1998 г. (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н).
3. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации». Утверждено приказом Минфина России № 106н от 6 октября 2008 г.
4. Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.
5. Положение по бухгалтерскому учету 21/2008 «Изменение оценочных значений». Утверждено приказом Минфина России № 106н от 6 октября 2008 г.
6. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств». Утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.
7. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Утвержден приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н.
8. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Утвержден приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.
9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.
10. Положение по бухгалтерскому учету 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2011 г. № 125н.
11. Положение по бухгалтерскому учету 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете». Утверждено приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н.
12. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.

## БЮДЖЕТ ЗАРАБОТАЛ НА НДС ПОЧТИ ПОЛТРИЛЛИОНА РУБЛЕЙ

Несмотря на то, что Росстат фиксирует спад в российской экономике на уровне 1% ВВП в первом квартале этого года, доходы российского бюджета в этот период выросли на 472 миллиарда рублей за счет налога, вшитого в каждую единицу товара.

Речь о 20% НДС (налог на добавленную стоимость), который россияне платят с покупки каждого товара, начиная от продуктов питания и заканчивая более глобальными покупками. Он обеспечивает поступление каждого пятого рубля в государственную казну. Так, по итогам первого квартала сборы НДС выросли на 35% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, следует из оперативной статистики Минфина, на которую ссылается [finanz.ru](http://finanz.ru).

По итогам первого квартала почти на треть выросли поступления от ввезенных в РФ товаров – до 1,1 триллиона рублей.

Стремительный рост налоговых поступлений отчасти можно объяснить эффектом низкой базы прошлого года, отмечает издание. В апреле 2020-го экономика РФ фактически была остановлена коронавирусными ограничениями. Сейчас же по

мере восстановления деловой активности и роста импорта товаров в страну увеличилась и собираемость налоговых платежей. Рост сборов, как отмечает аналитик Райффайзенбанка Станислав Мурашов, объясняется улучшением внутреннего спроса.

Однако темпы роста потребления остаются существенно ниже налоговых поступлений, что объясняется исключительно ростом цен на товары и услуги. Для сравнения, в первом квартале сельское хозяйство прибавило лишь 0,4%, строительство выросло на 0,2%, перевозки – на 0,4%, при этом розничные продажи упали на 1,6%, а реальные доходы населения – на 3,6%. А вот цены поднялись существенно. По данным Росстата, цена на картофель, свеклу, сахар и морковь выросла на 40%, яйца подорожали на 30%, на 15% выросли цены на мясо птицы, на 12% – на крупы. Производственная инфляция выросла на 16%, что вдвое выше потребительской. Рост цен достиг рекордных темпов за последние шесть лет.

Источник: NEWS.ru  
Дата публикации: 21 мая 2021 г.