

# ОЦЕНКА СРОКОВ ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И СТОИМОСТИ ПРИ ВЫБЫТИИ АКТИВА. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБОСНОВАННЫХ ПРЕДПОЛОЖЕНИЙ

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте [fnotchet.ru](http://fnotchet.ru)

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка: [msfo@fnotchet.ru](mailto:msfo@fnotchet.ru)

**А. Н. Лопатников,**  
ASA, MRICS,  
управляющий  
партнер  
компании AAR



**А. Ю. Румянцев,**  
CFA,  
директор,  
финансовая  
оценка  
и моделирование,  
компания AAR



*Подготовка финансовой отчетности — постоянно развивающийся вид корпоративной деятельности. Одним из ключевых принципов финансовой отчетности является принцип сопоставимости доходов и расходов — так называемый matching principle<sup>1</sup>.*

*На практике точного соответствия добиться невозможно, поэтому используют различные начисления и распределения, например амортизационные начисления, не связанные с реальной выплатой в течение конкретного отчетного периода. Размер начисляемой амортизации определяется на основе оценочных суждений, выдвигаемых на основе, например, информации о сроках полезного использования. Поскольку оценочные суждения строятся на предположениях и наилучшей доступной информации, возникает вопрос: какую информацию и какие предположения составители финансовой отчетности могут считать достаточно обоснованными? Мы предлагаем ответ на этот вопрос применительно к отражению в финансовой отчетности основных средств. Данный пример актуален с учетом недавнего обновления МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и вступления в действие с 1 января 2022 года стандарта ФСБУ 6/2020.*

Бухгалтерский учет традиционно и заслуженно ассоциируется с надежностью и точностью. Однако экономическая деятельность, которую он призван отражать, сопряжена с многочисленными неопределенностями, и это создает неустранимое противоречие между затратами — традиционным доменом бухгалтерского учета — и стоимостью, которую затраты создают и которая интересна инвесторам.

Признавая это, создатели международных стандартов финансовой отчетности сделали выбор в пользу более широкого использования справедливой стоимости и оценочных суждений.

Внедрение новых концепций требует времени, и нередко времени значительного. В полной мере это относится к принятию практикующими бухгалтерами и регуляторами фактора неопределенности оценоч-

<sup>1</sup> [accountingcoach.com/terms/M/matching-principle](http://accountingcoach.com/terms/M/matching-principle)

ных значений, включая оценочные значения амортизации, стоимости в конце срока полезного использования основных средств (ликвидационной стоимости в ФСБУ 6/2020) и рассчитываемых и распределяемых с использованием данных оценочных значений показателей финансового положения и результатов деятельности.

В то же время многим бухгалтерам хотелось бы, чтобы каждый принцип дополнялся правилом, а каждое оценочное суждение — надежным источником. Оптимально, чтобы источник был внешним и, по возможности, авторитетным.

Дополнительную путаницу вносит (или, точнее, до недавнего времени вносило) нечеткое определение разницы между изменениями в учетной политике и изменениями бухгалтерских оценок. Кроме того, уточнение отчетности может быть связано с бухгалтерскими ошибками, поэтому и бухгалтеру, и регуляторам, и инвесторам важно понимать, чем вызваны эти уточнения.

Поводом для уточнения оценочного суждения в отчетности может быть также изменение сроков полезного использования (СПИ), остаточных сроков полезного использования (ОСПИ) и новое оценочное суждение о стоимости актива в конце срока полезного использования. Во вступающем с начала года в действие российском стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 последний термин определен как ликвидационная стоимость.

## История

Казалось бы, простой и, на первый взгляд, очевидный вопрос изменений в финансовой отчетности, связанных с уточнением сроков полезного использования активов, обсуждается уже не один десяток лет. В начале 1970-х Комитет по принципам бухгалтерского учета (AICPA<sup>2</sup>) опубликовал документ под названием APBO<sup>3</sup> 20 «Изменения в бухгалтерской отчетности» (Opinion 20, Accounting Changes), где в параграфе 10 говорилось, что срок службы (*service life*) и стоимость в момент выбытия амортизируемых активов являются примерами оценочных суждений (*accounting estimates*) и могут периодически уточняться при изменении обстоятельств и оценок менеджмента (*judgement of management*), «по мере накопления опыта или получения дополнительной информации».

В 2005 году на смену APBO 20 пришел Стандарт SFAS 154 «Изменения в бухгалтерской отчетности и устранение ошибок» (Accounting Changes and Error Corrections — A Replacement of APB Opinion No. 20 and FASB Statement No. 3), который в целом сохранил подход APBO 20, включая понятие «срок службы» и необходимость регулярной оценки остаточного срока службы и стоимости в момент выбытия, особенно по результатам тестов на обесценение. В других документах FASB и в российском бухгалтерском

Для заметок

<sup>2</sup> AICPA — American Institute of Certified Public Accountants.

<sup>3</sup> APBO — сокращенное название Комитета по принципам бухгалтерского учета (Accounting Principles Board).

учете вместо срока службы используется аналогичный по смыслу термин «срок полезного использования» (иногда также *useful life*).

Несмотря на то что уже в APBO 20 предписывалось раскрывать в отчетности использованные оценки, только с появлением в 1994 году документа под названием «Раскрытие существенных рисков и неопределенности»<sup>4</sup> возникло требование указывать наличие обстоятельств, при которых изменение бухгалтерских оценок в краткосрочном периоде (например, в течение года) может значительно повлиять на выводы финансовой отчетности.

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

[fnotchet.ru](http://fnotchet.ru)

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:  
[msfo@fnotchet.ru](mailto:msfo@fnotchet.ru)

## СПРАВОЧНО

### Обновленный МСФО (IAS) 8. Основания для изменений, внесенных в стандарт в 2021 году

«BC42. Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности сообщил Совету по МСФО о сложностях, которые составители отчетности испытывают, пытаясь понять, чем отличаются изменения учетной политики от изменений бухгалтерских оценок (*changes in accounting estimates*). Причиной было то, что предыдущее определение изменения бухгалтерских оценок в МСФО (IAS) 8 не было достаточно четким.

BC43. В феврале 2021 года Совет опубликовал изменения к МСФО (IAS) 8. В параграф 5 стандарта было добавлено определение понятия бухгалтерских изменений, также были внесены другие поправки, которые должны были помочь составителям отчетности отличать изменения в бухгалтерских оценках от изменений в учетной политике.»

Параграф 32 уточненного в начале 2021 года стандарта МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» поясняет, что учетная политика компании может включать требование отражать в финансовой отчетности показатели, измерение которых сопряжено с неопределенностью, то есть денежное значение которых не наблюдается напрямую, и поэтому должна использоваться оценка такого значения. В таких случаях компания для соответствия учетной политике использует бухгалтерскую оценку. Поскольку неопределенность — неотъемлемый атрибут любой операционной деятельности, значения многих статей финансовой отчетности не могут быть измерены точно, а могут быть только оценены.

<sup>4</sup> Statement of Position (SOP) 94-6, Disclosure of Certain Significant Risks and Uncertainties (ASC 275).

Оценочные суждения составителей отчетности основаны на их мнении и предположениях с учетом лучшей доступной и наиболее надежной информации. Среди приводимых в стандарте примеров упоминаются:

- a) резервы на ожидаемые кредитные убытки — МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- b) чистая цена реализации для запасов — МСФО (IAS) 2 «Запасы»;
- c) справедливая стоимость активов или обязательств — МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»;
- d) амортизационные начисления для основных средств — МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- e) резервы по гарантийным обязательствам — МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

В предыдущей версии стандарта в пункте d упоминались срок полезного использования и профиль снижения стоимости основного средства. В новой редакции они исключены.

На первый взгляд, кратко и исчерпывающе. Тем не менее остается вопрос: как это уточнение стандарта поменяет практику использования оценочных бухгалтерских суждений, например практику выбора остаточного срока полезного использования основных средств?

### Практика

На практике у менеджмента и технических специалистов обычно не хватает времени для регулярного анализа и уточнения оценок сроков полезного использования, оставшихся сроков полезного использования активов.

Может показаться парадоксальным, но, за исключением, возможно, случаев покупки транспорта, планируемый срок полезного использования не определяется ни в момент бюджетирования закупки или планирования строительства, ни в момент закупки или начала строительных работ. Чаще всего он определяется только в момент ввода актива в эксплуатацию и постановки основного средства на баланс.

В теории было бы естественно предположить, что и классификацию, и сроки полезного использования должны определять технические специалисты или сотрудники отделов, занимающихся инвестициями и финансовым планированием. На практике это часто приходится делать сотрудникам бухгалтерии. Они, безусловно, привлекают технических специалистов для обсуждения выбора, однако не секрет, что во многих странах (возможно, даже в большинстве) в качестве источника нормы амортизации основного средства бухгалтеры используют сроки службы, предписываемые для целей налогового учета.

Одна из причин: это позволяет избежать сложных расчетов отложенного налога на прибыль (*deferred income tax*) и длительных дискуссий относительно обоснованности предположений компании. Кроме того, эти сроки амортизации в налоговом учете, как правило, короче фактического срока использования, поскольку они определяют допустимый темп компенсации инвестиций в капитальные активы (*return*

Для заметок

*of investment*), а значит, компании заинтересованы сделать это быстрее. К сожалению, подобная практика часто приводит к искажениям размера реального снижения стоимости актива. В частности, искажение сроков полезного использования снижает информативность амортизации как индикатора размера капитальных затрат на поддержание. Обсуждение обоснованности размера таких затрат в финансовых моделях всегда проходит достаточно бурно и может заметно влиять на итоговую стоимость.

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте [fnotchet.ru](http://fnotchet.ru)

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка: [msfo@fnotchet.ru](mailto:msfo@fnotchet.ru)

### Какие предположения можно считать обоснованными

Общие принципы учета основных средств описаны в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и новом ФСБУ 6/2020. В частности, в ФСБУ 6/2020 говорится о том, что:

- для целей бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам;
- организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов;
- срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации объекта основных средств определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете.

Ключевыми элементами учета основных средств является их классификация, контроль наличия и движения, а также ожидания относительно продолжительности использования и стоимости в конце срока службы.



Рисунок 1. Выполнение требований ФСБУ 6/2020 и повышение качества учета основных средств

Ниже мы рассмотрим способы обоснования выбора бухгалтерской оценки (*an accounting estimate*) ликвидационной стоимости и сроков полезного использования.

#### Ликвидационная стоимость

Используемый в новом ФСБУ 6/2020 термин «ликвидационная стоимость», на наш взгляд, может восприниматься более узко, чем стоимость актива в конце срока полезного использования. Речь исклю-

чительно о выборе названия, поскольку из приведенного в стандарте определения понятно, что в данном случае понимается под ликвидационной стоимостью.

Ликвидацией применительно к ФСБУ 6/2020 называется прекращение использования основного средства конкретным предприятием, причем это не обязательно означает невозможность дальнейшего использования основного средства данным или другим предприятием.

### СПРАВОЧНО ФСБУ 6/2020

«30. Для целей настоящего Стандарта ликвидационной стоимостью объекта основных средств считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования».

Один и тот же тип активов может использоваться двумя разными компаниями в течение разных периодов времени, а по окончании использования одно предприятие может реализовать актив, его части или лом, а другое не сможет этого сделать, например по причине удаленности расположения и экономической нецелесообразности, то есть для него затраты на перемещение или демонтаж окажутся больше, чем доход от реализации.

Причина, по которой необходимо определять и периодически уточнять ликвидационную стоимость, связана с использованием этого показателя при расчете амортизации, что описано в п. 32 нового ФСБУ 6/2020: «Сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости».

Формула расчета ежегодной амортизации выглядит следующим образом:

$$\text{Амортизация} = \frac{(\text{Первоначальная стоимость} - \text{ЛС}_0)}{\text{СПИ}} \text{ либо}$$

$$\text{Амортизация} = \frac{(\text{Балансовая стоимость} - \text{ЛС}_t)}{\text{ОСПИ}},$$

где Амортизация — расчетный размер ежегодных амортизационных отчислений в предположении о равномерной и линейной амортизации; Первоначальная стоимость — первоначальная/историческая стоимость актива; Балансовая стоимость — текущая/остаточная стоимость актива; ЛС<sub>0</sub> — ликвидационная стоимость в момент постановки на баланс; ЛС<sub>t</sub> — ликвидационная стоимость в момент определения остаточной стоимости.

Для заметок

На практике для многих основных средств правомерно используется предположение, что их ликвидационная стоимость равна нулю. В новом стандарте ФСБУ 6/2020 есть пункт 31, в котором перечислены ситуации, когда ликвидационная стоимость основного средства может быть признана равной нулю.

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

[fnotchet.ru](http://fnotchet.ru)

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:  
[msfo@fnotchet.ru](mailto:msfo@fnotchet.ru)

### ФСБУ 6/2020

«31. Ликвидационная стоимость объекта основных средств считается равной нулю, если:

- а) не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;
- б) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной;
- в) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена».

Отметим, что для большинства основных средств одновременно реализуются все три условия, вследствие чего часто ликвидационная стоимость (в МСФО и GAAP — стоимость актива в конце срока полезного использования) принимается равной нулю, и в итоге используется упрощенная формула расчета амортизации:

$$\text{Амортизация} = \frac{\text{Первоначальная стоимость}}{\text{СПИ}} \text{ либо}$$

$$\text{Амортизация} = \frac{\text{Балансовая стоимость}}{\text{ОСПИ}},$$

Редким исключением, применимым не для всех предприятий, могут быть транспортные средства, некоторые виды станочного оборудования и активы, содержащие цветные металлы. При этом в последнем случае, с учетом высокой волатильности рынка металлов, довольно сложно точно определить размер возможных поступлений от продажи лома.

Там, где есть основания считать, что ликвидационная стоимость будет существенной, она должна регулярно анализироваться и при необходимости обновляться.

**Срок полезного использования и остаточный срок полезного использования****СПРАВОЧНО  
ФСБУ 6/2020**

«Срок полезного использования объекта основных средств определяется исходя из:

- а) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;
- б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), систем проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
- в) ожидаемого морального устаревания, в частности в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;
- г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения».

Ранее российские компании в процессе планирования закупок и замены основных средств редко определяли ожидаемый срок полезного использования большинства активов.

Отчасти это связано с большим числом и разнообразием используемых предприятиями основных средств, долгим сроком использования многих основных средств, медленными технологическими изменениями в капиталоемких отраслях. Поэтому сложно сколько-нибудь надежно определить точный период полезного использования каждого конкретного основного средства, тем более что важнейший для подготовки финансовой отчетности принцип непрерывности деятельности (*going concern*) не ограничивает деятельность предприятия каким-либо конкретным сроком. Даже горные или нефтегазовые предприятия с определенным и конечным объемом запасов полезного ископаемого часто работают дольше, а некоторые — намного дольше, чем предполагалось первоначально.

Наша практика работы с крупными предприятиями в разных странах мира показывает, что они, как правило, не ведут статистики сроков службы основных средств либо делают это выборочно, для отдельных их категорий. Рост интереса к внедрению учета полных затрат за время жизни актива, так называемый *life-cycle costing*, на наш взгляд, должен повысить внимание к вопросу обоснованности сроков полезного использования и накоплению необходимого массива статистических данных.

Естественными ограничителями для сроков полезного использования основных средств являются предельная длительность технической

**Для заметок**



эксплуатации, пороговая экономическая эффективность (когда заменить основное средство становится выгоднее, чем его ремонтировать) и регуляторные ограничения (периодичность проверок и сертифицирования). Кроме того, при изменении рыночных условий предприятия могут менять свою политику замены и модернизации, ускоряя или замедляя собственные планы. Отличия может создавать также практика капитализации затрат на поддержание и ремонты основных средств. Тем не менее сложно предположить, что сроки полезного использования у предприятий в одной отрасли могут значительно различаться, как, например, приведено в таблице 1 для предприятий металлургической отрасли.

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

[fnotchet.ru](http://fnotchet.ru)

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:  
[msfo@fnotchet.ru](mailto:msfo@fnotchet.ru)

**Таблица 1**

**Срок полезного использования в финансовой отчетности МСФО / US GAAP согласно данным финансовой отчетности компаний за 2020–2021 годы**

Компания	Срок полезного использования, лет	
	Здания	Оборудование
Nippon steel	В основном 31 год	В основном 14 лет
POSCO	5–50	4–25
Tata Steel	До 60 лет	До 40 лет
ArcelorMittal	10–50	15–64
Salzgitter	10–50	5–33
SSAB	25–50	12–20
US Steel	35	5–40
«Евраз»	15–60	4–45
НЛМК	10–70	2–30
«Северсталь»	20–50	10–20

Приведенная таблица с данными финансовой отчетности предприятий металлургической отрасли показывает, что эти различия заметны. При этом гораздо более информативным был бы анализ возрастов основных средств, который, как показывает наш опыт, выявляет довольно большую долю активов, возраст которых заметно превышает указанные в отчетности сроки полезного использования.

Исследования, проведенные в Северной Америке<sup>5</sup>, показывают, что для нежилых зданий причиной сноса редко становится физический износ. Средние ожидаемые сроки службы, по оценкам специалистов, составляют 70–80 лет (кроме деревянных зданий), при этом фактический возраст на момент сноса не превышает 50 лет и мало зависит от используемого конструкционного материала.

<sup>5</sup> Survey on actual service lives for North American buildings (cwc.ca).

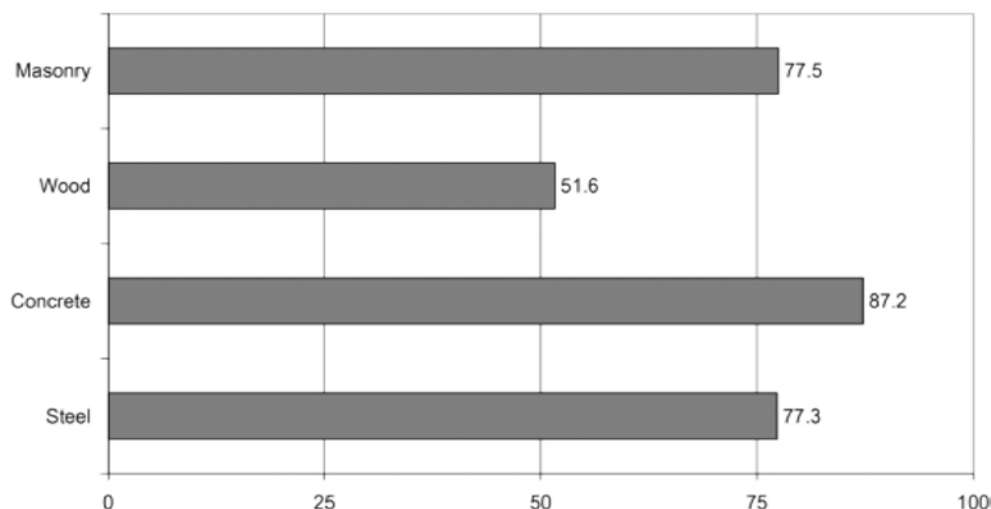


Рисунок 2. Ожидаемый средний срок эксплуатации нежилых зданий из разных конструкционных материалов, лет. Источник: данные опросов архитекторов, инженеров по структурным материалам, строителей и девелоперов из США и Канады. Количество опрошенных — 683 человека

Если попробовать представить некоторое среднее качество определения сроков полезного использования основных средств для целей финансовой отчетности, то везде в мире оно в лучшем случае может считаться удовлетворительным. В большинстве случаев причина заключается в использовании в качестве источника данных для выбора срока полезного использования основных средств налоговых нормативов. В результате практически повсеместно встречается одна и та же картина: реестры основных средств содержат большое число основных средств, находящихся в эксплуатации, возраст которых превысил установленный для них в учете срок полезного использования. Их балансовая стоимость при этом равна нулю и амортизация на них не начисляется. Иллюстративный пример реальной доли таких основных средств на предприятии капиталоемкой отрасли — металлургии — приведен на графике. Мы видим, что для разных групп основных средств число тех, чей возраст превышает СПИ, находится в диапазоне от 20 до 70 %.

## Продолжается подписка на I полугодие 2022 года

Продлите подписку на журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты» и Систему Finotchet.ru.

[finotchet.ru/subscription/](https://finotchet.ru/subscription/)



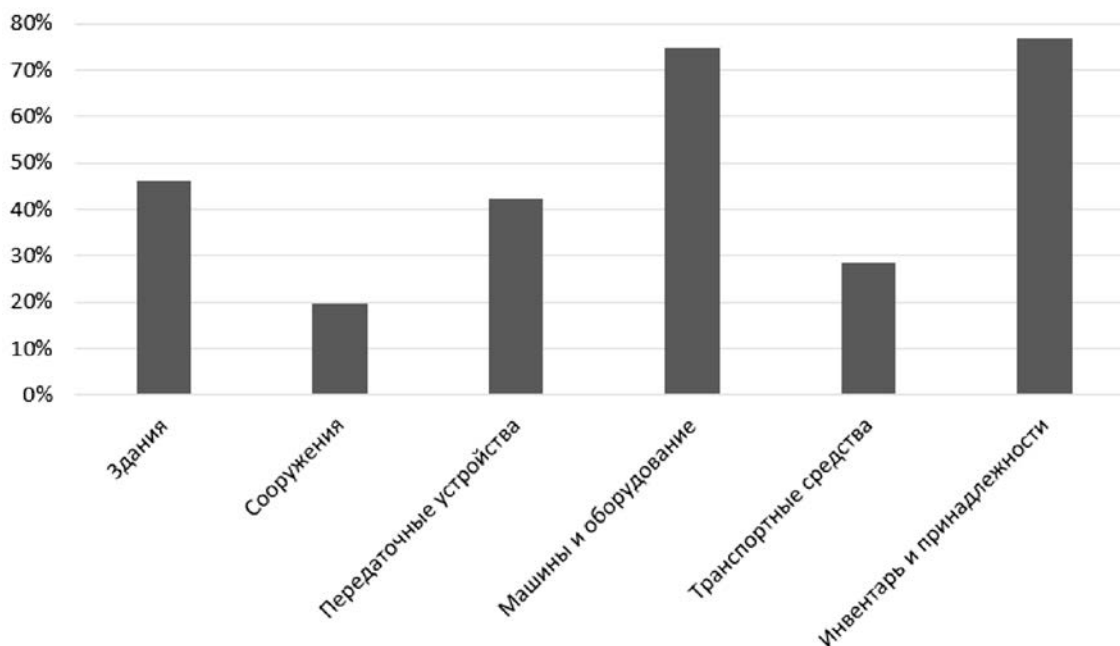


Рисунок 3. Иллюстративный пример реальной металлургической компании. Процент числа основных средств, возраст которых превысил срок полезного использования

Что касается процедур регулярного пересмотра сроков полезного использования, они чаще всего либо отсутствуют, либо носят формальный характер. В этом смысле введение в действие стандарта ФСБУ 6/2020 — отличный повод для пересмотра практики выбора сроков полезного использования и внедрения процедур регулярного пересмотра остаточных сроков полезного использования и, где необходимо, ликвидационной стоимости.

Существенно улучшить управление основными средствами, на наш взгляд, могло бы внедрение процедур определения ожидаемых сроков службы и способов ликвидации на стадии планирования деятельности по закупке, замене, строительству и вводу новых основных средств. Предиктивное планирование сроков полезного использования основных средств полезно в связи с получающей все большее распространение практикой перехода на более сложную аналитику и предиктивные ремонты основных средств.

Источниками для выбора обоснованных значений сроков полезного использования при этом будут статистика самого предприятия и отраслевая статистика. Сами процедуры, на наш взгляд, могут включать:

- 1) улучшение качества классификации основных средств для целей учета и управления ими;
- 2) назначение менеджеров и технических специалистов (не бухгалтеров!), ответственных за выбор срока полезного использования, остаточного срока полезного использования, а также источников информации для их обоснования;
- 3) регулярный и систематический сбор статистики использования и выбытия основных средств;
- 4) регулярный анализ физического состояния активов;

- 5) анализ планов реконструкций, программы модернизаций и замены основных средств;
- 6) учет предписаний органов технического надзора;
- 7) долгосрочные планы компании в отношении производства в целом и отдельных цехов.

Как часто бывает, наличие процедуры и регулярное проведение анализа (а если нужно — уточнения и пересмотра) бухгалтерских оценок является лучшей гарантией, что в финансовой отчетности будут применяться обоснованные значения сроков полезного использования и остаточных сроков полезного использования.

### Заключение

Использование оценочных суждений и мнения менеджмента все чаще будет применяться при составлении финансовой отчетности, пользователи которой признают связанную с этими неопределенность и ценят информативность и обоснованность суждений.

Обязательным и важным атрибутом при этом является раскрытие источников информации и логики выбора предположений, использованных в бухгалтерских оценках. Изменение предположений при поступлении новой информации и изменении ожиданий не является ошибкой, а соответствующие уточнения не относятся к изменению учетной политики.

Вступление в силу нового стандарта ФСБУ 6/2020, на наш взгляд, хороший повод еще раз пересмотреть и усовершенствовать практику и процедуры учета основных средств как в российском учете, так и в учете по МСФО.

## Finotchet

### Продолжается подписка на I полугодие 2022 года

Продлите подписку на журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты» и Систему Finotchet.ru.

[finotchet.ru/subscription/](https://finotchet.ru/subscription/)

