Комментарии к проекту рекомендации «Ликвидационная стоимость ОС»

ЧёмоваЕ.А. Банк ГПБ (АО)

Просим инициаторов и авторов рекомендации пояснить суть обсуждаемого вопроса. Как мы понимаем, актуальность рекомендации обусловлена тем, что в последнее время в судах появились споры с налоговыми органами по поводу порядка определения ликвидационной стоимости.

Первоначальная стоимость актива представляет собой сумму амортизируемой величины, которая подлежит амортизации в течение срока полезного использования актива, а также его ликвидационной стоимости, которую организация планирует получить по окончании срока полезного использования актива (см. п. 6 IAS 16[1]).

При этом:

Амортизируемая величина – первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость актива – **расчетная сумма**, которую организация получила бы **на текущий момент от выбытия актива** после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, какие ожидаются **по окончании срока его полезного использования**.

Амортизация (основного средства) – систематическое распределение **амортизируемой величины** актива на протяжении **срока его полезного использования**.

Срок полезного использования – это:

(a) период времени, на протяжении которого, **как ожидается, актив будет доступен для использования организацией**; или

(b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Из приведенных определений следует обратить внимание на следующие моменты.

Во-первых, амортизируемая величина является производной от ликвидационной стоимости, т.е. IAS 16 исходит из презумпции, что балансовая стоимость основного средства с точки зрения логики стандарта возмещается в первую очередь через предполагаемое использования по окончании срока полезного использования актива (в рамках ликвидационной стоимости через, например, продажу), а уже во вторую очередь через выручку от основной деятельности в течение срока полезного использования (в рамках амортизируемой величины через признание амортизационных отчислений, которые в свою очередь являются производными от амортизируемой величины). Иными словами, возмещение балансовой стоимости основного средства в рамках амортизируемой величины по логике стандарта происходит по остаточному принципу, т.е. в сумме, фактически не ожидаемой к возмещению в рамках ликвидационной стоимости (нет возможности получения возмещения).

Во-вторых, срок полезного использования не является сроком, в течение которого обязательно потребляются все экономические выгоды, содержащиеся в активе, а является сроком, в течение которого организация планирует использовать актив (аналогично

[1] Здесь и далее все ссылки приводятся в отношении IAS 16. При этом в этой части положения IAS 16 и IAS 38 идентичны, поэтому сделанные выводы в равной мере применимы и в отношении НМА.

применимо и для п. (b)). Иными словами, организация может не потребить все экономические выгоды, заложенные в активе, в течение срока его полезного использования, что предопределяет наличие у актива ликвидационной стоимости, отличной от нуля. И в этом случае его амортизируемая величина будет меньше балансовой стоимости. Условно эту мысль можно пояснить следующим образом на примере автомобиля. Экономические выгоды от автомобиля заложены в количестве километров, который он может проехать, и в стоимости металлолома. Допустим, что автомобиль может проехать 500 000 км. Если организация решит использовать автомобиль до тех пор, пока километраж не составит 300 000 км, это значит, что его ликвидационная стоимость будет включать оценку оставшегося километража в 200 000 км и стоимости металлолома. Если организация решит использовать автомобиль в течение всего доступного километража, то его ликвидационная стоимость будет включать только стоимость металлолома. Как видно из приведенных примеров, величина ликвидационной стоимости меняется в зависимости от планируемого срока полезного использования. Срок полезного использования автомобиля зависит от решения организации, и это решение оказывает влияние на величину ликвидационной стоимости и, как следствие, амортизируемой величины, которая в течение срока полезного использования будет списываться на затраты путем амортизационных отчислений.

Предлагаем рассмотреть следующий пример.

Организация А и Организация Б купили одинаковые автомобили стоимостью 1 млн руб. Обе организации учитывают основные средства **по модели фактических затрат за вычетом амортизации и обесценения**. Организация А планирует использовать автомобиль 5 лет, а Организация Б планирует использовать автомобиль 10 лет, при этом обе организации планирует одинаковую интенсивность использования автомобиля (т.е. количество километров в год и условия эксплуатации одинаковые). В этом случае у них будут разные величины ликвидационной стоимости.

Допустим:

- Организация А оценила, что на текущий момент данный автомобиль, используемый в течение 5 лет, будет стоить 250 тыс. руб. с учетом затрат на продажу, Организация А планирует продать автомобиль по окончании срока его полезного использования и принимает ликвидационную стоимость равной 250 тыс. руб.
- Организация Б оценила, что на текущий момент данный автомобиль, используемый в течение 10 лет, будет стоить 50 тыс. руб. с учетом затрат на продажу. Поскольку заниматься продажей автомобиля является экономически нецелесообразным (50 тыс. руб. является несущественной величиной, затраты на продажу могут ее превысить), Организация А планирует списать автомобиль по окончании срока его полезного использования, пренебрегает 50 тыс. руб. и принимает ликвидационную стоимость, равной нулю.

Таким образом:

- амортизируемая величина для Организации А – 750 тыс. руб. (1 000 – 250), что с учетом срока полезного использования 5 лет (допустим, что линейный метод амортизации отражает особенности потребления экономических выгод, заложенных в автомобиль) означает, что ежегодно Организация А будет признавать амортизационные отчисления в сумме 150 тыс. руб. (750 / 5);
- амортизируемая величина для Организации Б – 1 млн руб. (1 – 0), что с учетом срока полезного использования 10 лет (допустим, что линейный метод амортизации

отражает особенности потребления экономических выгод, заложенных в автомобиль) означает, что ежегодно Организация А будет признавать амортизационные отчисления в сумме 100 тыс. руб. (1 000 / 10).

Через 3 года цены на рынке автомобилей резко выросли. Сейчас аналогичный новый автомобиль стоит уже не 1 млн руб., а 4 млн руб. В результате на текущий момент данный автомобиль, используемый в течение 5 лет, будет стоить 1,5 млн руб. с учетом затрат на продажу; а автомобиль, используемый в течение 10 лет, будет стоить 500 тыс. руб. с учетом затрат на продажу.

В этой ситуации:

- Через 3 года балансовая стоимость автомобиля Организации А составляет 550 тыс. руб. (1 000 – 150*3). Организация А переоценивает ликвидационную стоимость с 250 тыс. руб. до 550 тыс. руб. (наименьшее между балансовой стоимостью и ликвидационной стоимостью актива (мин (550, 1 500))) и, руководствуясь п. 54 IAS 16, прекращает начислять амортизацию до тех пор, пока ликвидационная стоимость автомобиля впоследствии не станет ниже его балансовой стоимости (в рассматриваемой ситуации Организация А прекратила бы начисление амортизации до окончания использования автомобиля при неизменности иных оценок). В дату продажи автомобиля после окончания его использования она признала бы прибыль в размере 950 тыс. руб. (1 500 – 550). В результате совокупный финансовый результат за весь период жизненного цикла основного средства (с даты первоначального признания до даты прекращения признания) Организации А был бы 500 тыс. руб. прибыль (950 (прибыль от продажи автомобиля) – 450 (амортизационные отчисления, признанные в течение срока полезного использования автомобиля)) вместо 750 тыс. руб. убытка (совокупная сумма амортизационных отчислений при неизменности оценок), что представляет собой дополнительную прибыль в размере 1 250 тыс. руб. от реализации автомобиля по окончании его использования (1 500 – 250).
- Через 3 года балансовая стоимость автомобиля Организации Б составляет 700 тыс. руб. (1 000 – 100 *3). В этой ситуации экономически целесообразным со стороны Организации Б было бы продать автомобиль по окончании срока его полезного использования за 500 тыс. руб. Однако по каким-то причинам Организация Б может продолжать планировать его списать (передать в дар водителю). В этом случае если Организация Б не переоценит ликвидационную стоимость автомобиля до 500 тыс. руб., несмотря на то, что она не планирует его продавать, она введет пользователей финансовой отчетности в заблуждение, поскольку (при неизменности обстоятельств) за оставшиеся 7 лет она признает в составе ОФР амортизационные отчисления в сумме 700 тыс. руб. Т.е. за 10 лет она признает в ОФР амортизационные отчисления в сумме 1 млн. руб. и спишет автомобиль с финансовым результатом от списания 0 руб., в то время как автомобиль на дату выбытия будет стоить 500 тыс. руб. То есть Организация А могла бы признать в ОФР доход в размере 500 тыс. руб., если бы продала автомобиль, а не списала его, что является прямым убытком (упущенная выгода) для акционеров, но пользователи финансовой отчетности не увидят этого эффекта (эти 500 тыс. руб. отражены в составе амортизационных отчислений, а не убытка от продажи). Иными словами, **в отсутствии переоценки ликвидационной стоимости** Организация Б признает за 10 лет совокупный финансовый результат в сумме 1 млн. расхода/убытка, представляющий собой исключительно сумму амортизационных отчислений. Если бы Организация Б переоценила ликвидационную стоимость исходя из цены продажи за вычетом затрат на продажу в размере 500 тыс. руб., то в течение следующих 7 лет она бы признала в ОФР амортизационные отчисления в сумме 200 тыс. руб. (700 – 500), по 28,6 тыс.

руб. ежегодно, т.е. за 10 лет Организация А признала бы в ОФР амортизационные отчисления в сумме 500 тыс. руб., а при списании автомобиля признала бы убыток от списания в размере 500 тыс. руб. Иными словами, **в случае переоценки ликвидационной стоимости** Организация Б признает за 10 лет совокупный финансовый результат в той же сумме (1 млн руб. расхода/убытка), но он будет представлен из 2х величин: 500 тыс. руб. амортизационные отчисления и 500 тыс. руб. убыток от списания автомобиля. Такой порядок отражения в финансовой отчетности давал бы правдивое представление о финансовом положении и финансовых результатах Организации Б.

Согласно п. 1.2 – 1.4 Концептуальных основ представления финансовых отчетов (см. цитаты в Приложении) на основании финансовой отчетности пользователи финансовой отчетности в т.ч. **оценивают деятельность руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации**. Для этой оценки им **необходима информация о том, насколько рационально и эффективно руководство и орган стратегического управления организации выполнили свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации**. Как видно из приведенного примера, в случае переоценки Организацией Б ликвидационной стоимости даже в случае отсутствия намерения о продаже, пользователи финансовой отчетности будут располагать необходимой информацией для оценки деятельности руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации. Однако в случае отсутствия такой переоценки пользователи финансовой отчетности не будут обладать данной информацией.

Таким образом, возникает вопрос, о какой ситуации идет речь в рекомендации. Если речь идет о ситуации, аналогичной ситуации с Организацией Б, то даже в случае намерения у нее списать, а не продать автомобиль, по нашему мнению, **она должна переоценить ликвидационную стоимость исходя из цены продажи автомобиля за вычетом затрат на продажу. В противном случае финансовая отчетность не будет давать достоверное представление о ее финансовом положении и финансовых результатах.**

В этом смысле даже в отсутствии в определении ликвидационной стоимости понятия «справедливая стоимость» – в определении используется понятие «расчетная сумма» (estimated amount) – **подходы к определению расчетной суммы должны быть аналогичны подходам к определению справедливой стоимости нефинансовых активов, поскольку это позволяет оценить, насколько рационально и эффективно руководство и орган стратегического управления организации выполнили свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации**. Как мы понимаем, по сути возможны 3 принципиально различных способа использования объекта по окончании срока его полезного использования: использовать внутри организации (например, на запчасти), списать или продать (а также их вариации в разных соотношениях). .По нашему мнению, сделанные выводы в равной мере применимы ко всем 3 способам использования объекта по окончании срока его полезного использования. Иными словами, **при определении ликвидационной стоимости неважны намерения самой организации, а необходимо исходить из наилучшего способа использования, т.е. по сути применять подходы, аналогичные к подходам при определении справедливой стоимости нефинансовых активов**.

Следует отметить, что в случае использования организациями **модели по переоцененной стоимости** при таком существенном росте рыночных цен на автомобили Организация А и Организация Б должны были бы переценить балансовую стоимость автомобиля. В этом

случае ликвидационная стоимость была бы оценена в полной величине как для Организации А (1,5 млн руб.), так и для Организации Б (500 тыс. руб.), поскольку балансовая стоимость автомобиля после переоценки у обеих организаций превышала бы ее ликвидационную стоимость. Амортизационные отчисления с даты переоценки также бы изменились таким образом, чтобы к окончанию использования автомобиля (при неизменности условий) балансовая стоимость автомобиля Организации А составила 1,5 млн. руб., а балансовая стоимость автомобиля Организации Б – 500 тыс. руб. При этом при неизменности условий Организация А не признала бы прибыль от продажи автомобиля, поскольку он был бы продан по стоимости, отражающей ликвидационную стоимость. А Организация Б признала бы убыток от списания автомобиля в сумме 500 тыс. руб.

Получается, что при **модели учета по фактическим затратам за вычетом амортизации и обесценения** организация по сути признает положительную переоценку основных средств в части оценки ликвидационной стоимости (без соответствующих бухгалтерских записей, а в результате перераспределения между амортизируемой величиной за вычетом накопленной амортизацией и ликвидационной стоимостью), ограниченной величиной балансовой стоимости на эту дату. Эта положительная переоценка оказывает влияние на ОФР путем снижения будущих амортизационных отчислений в результате снижения амортизируемой величины (при неизменности прочих допущений). В то время как при **модели учета по переоцененной стоимости** переоценка признается в полном объеме (как в части амортизируемой величины за вычетом накопленной амортизации (при наличии), так и ликвидационной стоимости). При этом эта положительная переоценка оказывает влияние на ОФР путем увеличения будущих амортизационных отчислений в результате увеличения амортизируемой величины (при неизменности прочих допущений). С точки зрения совокупного влияния на величину чистых активов за весь период жизненного цикла основного средства (с даты первоначального признания до даты прекращения признания) обе модели учета для каждой из организаций дадут одинаковый результат. Не знаем, насколько это наблюдение (текущий и предыдущий абзацы) полезно для рекомендации. Возможно, что его и не стоит включать, а ограничиться только общими выкладками в отношении того, нужно ли или нет принимать во внимание намерения организации при определении ликвидационной стоимости (по нашему мнению, при определении ликвидационной стоимости намерение организации не имеет значения, т.е. его не нужно принимать во внимание – ликвидационная стоимость должна определяться на основе тех же принципов, что и справедливая стоимость нефинансового актива).

Данные примеры наглядно иллюстрируют, что **описанный в рекомендации подход может быть подвергнут критике**. В связи с чем мы хотели бы в рамках заседания **детально обсудить ситуацию, которая является предметом рекомендации**.

Приложение

Выдержки из Концептуальных основ представления финансовых отчетов

1.2 Цель представления финансовых отчетов общего назначения <1> заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов <2>. Такие решения касаются решений о:

<1> В тексте Концептуальных основ термины "финансовые отчеты" и "представление финансовых отчетов" обозначают "финансовые отчеты общего назначения" и "представление финансовых отчетов общего назначения", если прямо не указано иное.

<2> В тексте Концептуальных основ термин "организация" обозначает "отчитывающаяся организация", если прямо не указано иное.

(a) покупке, продаже или удержании долевых и долговых инструментов;

(b) предоставлении или погашении займов и прочих форм кредита; либо

(c) реализации прав голоса в отношении действий руководства, от которых зависит использование экономических ресурсов организации, или оказания влияния на эти действия каким-либо иным образом.

1.3 Решения, описанные в пункте 1.2, зависят от той отдачи, которую существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы ожидают получить от инвестиций, например дивидендов, выплат основной суммы долга и процентов или роста рыночной цены. Ожидания инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов относительно отдачи от инвестиций зависят от их оценки суммы, сроков и неопределенности (перспектив) будущих чистых поступлений денежных средств в организацию и от их **оценки деятельности руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации**. Существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы нуждаются в информации, позволяющей им проводить такую оценку.

1.4 Чтобы осуществить оценку, описанную в пункте 1.3, существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам необходима информация:

(a) об экономических ресурсах организации, правах требования на ресурсы организации и об изменениях в этих ресурсах и правах требования (см. пункты 1.12 - 1.21); и

(b) **о том, насколько рационально и эффективно руководство и орган стратегического управления организации <3> выполнили свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации** (см. пункты 1.22 - 1.23).