

УДК 657.1.012.1

В.П. Онищенко, канд. екон. наук

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЛІКВІДАЦІЙНА ВАРТІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ

В.П. Онищенко, канд. экон. наук

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ЛИКВИДАЦИОННАЯ СТОИМОСТЬ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Victor Onyshchenko, PhD in Economics

Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine

LIQUIDATION VALUE OF THE FIXED ASSETS: PROBLEMS OF DETERMINATION

Розглянуто сутність ліквідаційної вартості основних засобів згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Визначено, які з методів амортизації основних засобів використовують ліквідаційну вартість. Досліджено вплив ліквідаційної вартості на показники фінансової звітності. Встановлено практичні проблеми визначення ліквідаційної вартості при нарахуванні амортизації за національними стандартами бухгалтерського обліку: відсутність методичного забезпечення, суб'єктивність розрахунку, складнощі в обґрунтуванні при податкових перевірках. Наведено результати дослідження щодо визначення ліквідаційної вартості бухгалтерами підприємств Чернігівської області України. Запропоновано можливі шляхи вирішення зазначених проблем.

Ключові слова: ліквідаційна вартість, основний засіб, амортизація, податок на прибуток, оподатковуваний прибуток, фінансова звітність, стандарти обліку.

Рассмотрена сущность ликвидационной стоимости основных средств согласно национальных и международных стандартов бухгалтерского учета. Определено, какие из методов амортизации основных средств используют ликвидационную стоимость. Исследовано влияние ликвидационной стоимости на показатели финансовой отчетности. Установлены практические проблемы, которые возникают перед бухгалтером при расчете ликвидационной стоимости. Рассмотрены три основные проблемы определения ликвидационной стоимости при начислении амортизации по национальным стандартам бухгалтерского учета: отсутствие методического обеспечения, субъективность расчета, сложности в обосновании при налоговых проверках. Приведены результаты исследования определения ликвидационной стоимости бухгалтерами предприятий Черниговской области Украины. Предложены возможные пути решения поднятых проблем.

Ключевые слова: ликвидационная стоимость, основное средство, амортизация, налог на прибыль, налогооблагаемая прибыль, финансовая отчетность, стандарты учета.

The essence of the residual value of the fixed assets in accordance with national and international accounting standards is studied. Depreciation methods that use residual value are defined. The influence of the residual value on the financial statements is investigated. Practical problems that arise in front of an accountant in the calculation of the residual value are set. Author considers three main issues determining the residual value for calculating the depreciation according to national accounting standards: lack of methodological support, subjectivity of calculation, the complexity of the justification for tax audits. The paper demonstrates the results of study of determining the residual value by the accountants of companies of Chernihiv District of Ukraine. It offers possible solutions to raised problems.

Key words: residual value, fixed asset, depreciation, income tax, taxable income, financial report, accounting standards.

Постановка проблеми. Основні засоби є важливим об'єктом бухгалтерського обліку для більшості підприємств. Їх питома вага в балансі підприємства зазвичай висока, а тому питання, пов'язані з їх оцінюванням, є суттєвими. До таких питань належать їх первісна оцінка, визначення строків корисної експлуатації, методів амортизації, переоцінка на дату балансу. Одним із проблемних питань при первісному і подальшому оцінюванні є визначення ліквідаційної вартості основних засобів, яка використовується при розрахунку амортизації. У такій ситуації важливим є питання її теоретичного обґрунтування і вдосконалення механізму визначення та обчислення. Актуальність обраної теми дослідження полягає у практичній складності визначення ліквідаційної вартості, зокрема через складність і певну суб'єктивність прогнозування вартості активів у майбутньому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемні питання обліку основних засобів, зокрема їх амортизації, розглядали в своїй роботі чимало дослідників, серед яких можна виділити роботи О.Ю. Акименко [1], М.І. Бондаря [2], К.В. Гнедіної [9],

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Н.В. Гуцаленко [4]. У цих роботах проаналізовано переваги, недоліки, особливості різних методів амортизації основних засобів. О.О. Жарікова [5] розглянула питання первинного обліку основних засобів, зокрема й питання документування ліквідаційної вартості. Однак питання визначення (розрахунку) ліквідаційної вартості ними розглядалися лише опосередковано, в контексті первісного визнання основних засобів та розрахунку амортизації. За допомогою їх робіт у контексті цієї теми можна побачити залежні від ліквідаційної вартості розрахунки амортизації основних засобів за різними методами.

Більш детально саме проблеми обліку ліквідаційної вартості основних засобів досліджували Ю. Кловська [7], О.Я. Васильков [3], Т.В. Загорська [6]. Т.В. Загорська, зокрема, здійснила спробу обґрунтувати визначення ліквідаційної вартості основних засобів підприємства, а також встановити її вплив на інші економічні явища і процеси (амортизаційний процес, ефективність і термін експлуатації підприємства тощо) [6, с. 69]. Однак автор у своїй термінології вийшла за межі П(С)БО («уречевлена форма амортизаційних відрахувань») та, по-суті, лише обґрунтовує існування ліквідаційної вартості, але не пропонує методик її розрахунку. Ю. Кловська розглянула практичні проблеми визначення ліквідаційної вартості, які в цілому зводяться до складності її обґрунтування [7].

О.Я. Васильков навів конструктивну критику наявного стану речей з визначенням ліквідаційної вартості за П(С)БО 7 «Основні засоби». Автор дійшов висновку, що перераховані в законодавчих актах України «поняття “ліквідаційної вартості” не затверджене точною формулою і не ґрунтується на яких-небудь наукових засадах», а тому «відсутність загальноприйнятої методики може призвести до перекручування облікових даних залишкової вартості об'єктів основних засобів...» [3, с. 10]. Своєї власної методики дослідник О.Я. Васильков не запропонував, однак висловив думку про обмеженість кола об'єктів основних засобів, для яких доцільно визначати ліквідаційну вартість, лише тими, «...які мають у своєму складі зворотні відходи...» [3, с. 10].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. На основі проведеного дослідження робіт попередніх дослідників, можна зробити висновок, що питання методики розрахунку ліквідаційної вартості на сьогодні є невирішеним. Крім того, постає питання про коло об'єктів основних засобів, для яких можна визначати ліквідаційну вартість. При аналізі практичних проблем постає питання про доцільність самого визначення (розрахунку) ліквідаційної вартості при обліку основних засобів.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є встановити проблемні питання визначення ліквідаційної вартості основних засобів у бухгалтерському обліку на основі діючої системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та визначити можливі варіанти їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Згідно з п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» ліквідаційна вартість розглядається як «сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [11].

МСБО 16 «Основні засоби» в п. 6 ліквідаційну вартість визначає як «попередньо оцінену суму, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації» [8].

Як бачимо, між вищенаведеними визначеннями є певна неузгодженість, «зсув у часі», оскільки визначення П(С)БО 7 акцентує на вартості «після закінчення строку корисного використання (експлуатації)», а МСБО 16 – на вартості «на поточний час». Це є

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

суттєвим, адже П(С)БО 7 вимагає визначення майбутньої вартості продажу (ліквідації) основних засобів, що потребує прогнозування продажної вартості основних засобів у кінці строку їх експлуатації, в той час як МСБО 16 вимагає оцінку за поточною вартості такого продажу (ліквідації). Така ситуація може бути пояснена або різним баченням ліквідаційної вартості, або, що також ймовірно, неточністю визначення, яке наведено в П(С)БО 7, отриманого завдяки невдалому перекладу визначення з МСБО.

Як би там не було, але ні П(С)БО 7, ні інші нормативні документи Міністерства фінансів України, наприклад, Методичні рекомендації з обліку основних засобів (Наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561, які дублюють визначення ліквідаційної вартості з П(С)БО 7) не містять прикладів розрахунку ліквідаційної вартості основних засобів, тому перевірити припущення про некоректний переклад неможливо. Однак аналіз консультацій у професійних бухгалтерських виданнях та роботи інших дослідників вказує на те, що користувачі П(С)БО 7 розуміють це визначення ліквідаційної вартості як необхідність прогнозування майбутньої вартості основних засобів у кінці строку експлуатації [3; 7; 12; 14]. Так, Ю. Кловська зазначає, що «підприємство на свій розгляд визначає суму, яку воно може отримати в майбутньому від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку корисної експлуатації» [7, с. 22]. Фахівці вказують на суб'єктивізм та експертні оцінки ліквідаційної вартості та строків корисного використання об'єктів основних засобів. Неможливо заздалегідь знати, за яку суму в майбутньому можна буде продати цей об'єкт чи якою буде вартість активів, отриманих внаслідок його ліквідації. Отже, у цьому дослідженні будемо виходити з розуміння визначення ліквідаційної вартості як майбутньої вартості основних засобів після закінчення строку корисного використання, тобто так, як визначено в П(С)БО 7.

Керуючись національними обліковими стандартами, підприємство після надходження певного об'єкта основних засобів, перед початком його експлуатації, повинно вирішити, скільки років має намір його використовувати за призначенням, а також вартість, за яку сподівається продати такий об'єкт після закінчення цього строку (або визначити вартість зворотних відходів після закінчення цього строку та ліквідації об'єкта). Визначена сума є ліквідаційною вартістю об'єкта основних засобів згідно з П(С)БО 7.

На практиці виникає така ситуація, яку описують у консультаціях для бухгалтерів підприємств: «точно визначити ліквідаційну вартість основних засобів на практиці досить складно, адже строк їх використання становить кілька років, і точно спрогнозувати, яку саме суму коштів можна отримати від їх продажу, майже неможливо. Саме тому здебільшого припускають, що ліквідаційна вартість об'єктів на момент закінчення їх експлуатації дорівнюватиме нулю» [14]. Тобто практикуючі бухгалтери уникають визначення ліквідаційної вартості основних засобів.

Проведене нами (кафедрою бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівського національного технологічного університету) незалежне дослідження (за допомогою анкетування бухгалтерів підприємств Чернігівської області у грудні 2014 р.) показало, що тільки близько 38 % підприємств визначають ліквідаційну вартість основних засобів (вибірка становила понад 90 респондентів). Тобто більшість (62 %) респондентів відмовляються від її визначення.

На що впливає порівнювання ліквідаційної вартості основних засобів до нуля? Для того, щоб відповісти на це питання, необхідно проаналізувати порядок нарахування амортизації основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Це здійснено, зокрема, в публікаціях О.Ю. Акименко [1] та К.В. Гнедіної [9], в яких проведено порівняння методів амортизації. П(С)БО 7 при описанні методів амортизації оперує терміном «вартість, яка амортизується». Вона визначається як «первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [11]. Якщо ліквідаційна

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

вартість дорівнює нулю, то вартість, яка амортизується, у цьому випадку дорівнює первісній (або переоціненій) вартості. Серед наявних у П(С)БО 7 п'яти методів амортизації основних засобів показник ліквідаційної вартості використовують:

- 1) прямолінійний метод (при визначенні вартості, яка амортизується);
- 2) метод зменшення залишкової вартості (якщо ліквідаційна вартість дорівнює нулю, то його застосування втрачає економічний смисл, оскільки за перший рік амортизується 100 % вартості об'єкта);
- 3) метод прискореного зменшення залишкової вартості (при визначенні суми амортизаційних відрахувань за останній рік експлуатації – *уточнено автором*);
- 4) кумулятивний метод (при визначенні вартості, яка амортизується);
- 5) виробничий метод (при визначенні виробничої ставки амортизації).

Таким чином, на розрахунок амортизації за кожним з п'яти методів амортизації впливає величина ліквідаційної вартості. При її прирівнюванні до нуля (або заниженні її вартості) зростає сума амортизаційних відрахувань з період, що зменшує на дату балансу залишкову вартість основних засобів та збільшує суму витрат операційної діяльності підприємства. І головне – зменшує прибуток підприємства, що піднімає ще одну проблему визначення ліквідаційної вартості – узгодженість її оцінки з вимогами податкового законодавства.

Податкове законодавство на сьогодні не містить визначення ліквідаційної вартості, адже згідно з Податковим кодексом України об'єктом оподаткування з 1 січня 2015 р. є прибуток, який визначається через коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на податкові різниці (ст. 134.1.1 Податкового кодексу України). Отже, ліквідаційна вартість відіграє безпосередню роль в обчисленні суми амортизаційних відрахувань за звітний період, впливає на витрати звітного періоду, а отже, й на оподатковуваний прибуток підприємства та сплачений податок на прибуток [10].

Незалежно від того, яким методом амортизації користується підприємство, воно змушене у разі зарахування на баланс об'єкта основних засобів, а також інших необоротних та нематеріальних активів визначити його ліквідаційну вартість. Однак жодний з цих нормативних документів не оговорює питання щодо методики (порядку) обчислення ліквідаційної вартості. Внаслідок цього суб'єкти господарської діяльності вимушені її визначати, по-суті, на власний розсуд. Крім того, позитивним для підприємств є той факт, що відповідальність за розбіжності між раніше визначеною ліквідаційною вартістю та фактичною сумою доходу від реалізації (списання) основних засобів у майбутньому відсутня. Виходячи з цього більшість підприємств прирівнюють ліквідаційну вартість до нуля. Це пов'язано також з податковими наслідками, оскільки дає можливість збільшити суму амортизаційних відрахувань та зменшити податок на прибуток у звітному періоді.

Проте прирівнювання ліквідаційної вартості до нуля не позбавляє підприємство всіх можливих проблем у майбутньому. На практиці траплялися ситуації, коли податкові органи прискіпливо відносилися до тих підприємств, які прийняли рішення про нульовий розмір ліквідаційної вартості основних засобів. Податковий орган обґрунтовує свою думку тим, що якщо є імовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід та їх можливо достовірно визначити, то платник податку зобов'язаний здійснювати амортизацію з визначенням ліквідаційної вартості. Уже існують відповідні судові позови, які хоча й вирішувалися на користь платника податку, але все ж таки вказують на існування проблеми (наприклад, Ухвала Донецького апеляційного адміністративного суду від 30.08.2012 р. у справі № 2а/0570/4209/2012) [14]. Незважаючи на те, що це було до 1 січня 2015 р., коли вступила в дію нова редакція розділу III

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Податкового кодексу України, ймовірність таких позовів залишається, оскільки порядок обліку основних засобів та амортизації до 1 січня 2015 був наближений до П(С)БО 7. Це значить, що загальні методологічні підходи до обліку основних засобів та амортизації не змінилися. Аналізуючи вищеназвану податкову проблему, слід зауважити щодо абсурдності розгляду ліквідаційної вартості як засобу зменшення податку на прибуток, адже при будь-якій ліквідаційній вартості підприємство може збільшити суму амортизаційних відрахувань завдяки зменшенню очікуваного строку корисного використання об'єкта чи за допомогою підбору відповідного методу амортизації.

Таким чином, відсутність чітко врегульованого підходу до визначення ліквідаційної вартості створює також і проблеми для підприємств при податкових перевірках. Навіть якщо підприємство визначить ненульову ліквідаційну вартість, за відсутності чіткої методики її розрахунку в податкової залишається можливість поставити під сумнів її величину. Враховуючи відсутність методики розрахунку ліквідаційної вартості, складності прогнозування майбутньої вартості об'єкта в кінці строку експлуатації, проблеми в обґрунтуванні ліквідаційної вартості при податкових перевірках постає цілком логічне питання у практичній доцільності її визначення. Крім того, як бачимо з результатів дослідження, більшість підприємств визнають ліквідаційну вартість нульовою.

Слід зазначити, що певним негативним аспектом нульової ліквідаційної вартості є те, що після закінчення строку корисного використання вартість об'єкта основних засобів буде дорівнювати нулю. Однак П(С)БО 7 дозволяє проводити дооцінювання об'єктів основних засобів, якщо їх облікова оцінка відрізняється суттєво від справедливої вартості. У разі нульової залишкової вартості можна провести дооцінювання об'єктів основних засобів. Це не є додатковим ускладненням обліку, оскільки навіть при ненульовій ліквідаційній вартості може виникнути потреба в переоцінці об'єкта основних засобів, оскільки є висока ймовірність, що на кінець експлуатації об'єкта раніше визначена ліквідаційна вартість буде суттєво відрізнятися від його справедливої вартості.

Висновки і пропозиції. Можна виділити такі три основні проблеми щодо ліквідаційної вартості основних засобів, які ставлять під сумнів практичну доцільність її визначення:

- відсутність затвердженої методики розрахунку;
- неминуча суб'єктивність при прогнозуванні майбутньої вартості об'єкта;
- складність обґрунтування розрахованої суми ліквідаційної вартості перед податковим органом, що є наслідком попередньо названих проблем.

Покращити цю ситуацію можна було б за допомогою застосування одного з таких заходів:

1) на законодавчому рівні виділити групи основних засобів, для яких визначення ліквідаційної вартості є обов'язковим із зазначенням її конкретної методики розрахунку для кожної групи, а для всіх інших груп основних засобів – цей показник вважати рівним нулю. Такими групами основних засобів могли б, наприклад, стати будівлі і споруди, транспортні засоби. Цей захід доцільний при гармонізації визначення ліквідаційної вартості в П(С)БО 7 з МСБО 16, адже саме з цих об'єктів в Україні існує активний ринок і можна визначити поточну ринкову вартість для об'єктів різного строку використання;

2) закріпити безумовну норму в П(С)БО, яка б безпосередньо дозволяла використовувати нульову ліквідаційну вартість усіх об'єктів основних засобів без певних застережних умов. Такий захід усуває наявні проблеми та захищає підприємства при податкових перевірках, усуваючи різночитання законодавства з цього питання. Він є найбільш простим та може бути застосований у поєднанні з першим заходом;

3) альтернативним варіантом вирішення проблемної ситуації може стати використання критерію суттєвості в обліковій політиці підприємства. Зазначення порогу суттєвості щодо окремих об'єктів активів дозволяється Листом Міністерства фінансів Укра-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

їни від 29.07.03 № 04230-108 [13]. Наприклад, як поріг суттєвості при визначенні вартості основних засобів загалом та їх ліквідаційної вартості може бути 5 % від підсумку активу балансу (така величина вказана у згаданому Листі). Тоді, якщо ліквідаційна вартість очікується в межах такого порогу суттєвості, то підприємство може її не визначати. Такий підхід наближений також до вимог МСБО 16, оскільки у п. 53 цього Стандарту зазначено: «на практиці ліквідаційна вартість активу часто є незначною і внаслідок цього є несуттєвою при обчисленні суми, що амортизується» [8]. Однак за МСФЗ поріг суттєвості визначається підприємством, а не виконавчим органом державної влади. Крім того, недоліком залишається необхідність певного обґрунтування факту того, що величина ліквідаційної вартості не перевищує порогу суттєвості.

Перспективним є подальше порівняння недоліків та переваг запропонованих варіантів вирішення проблемних питань визначення ліквідаційної вартості основних засобів у бухгалтерському обліку, їх деталізація та розроблення проектів методичних рекомендацій та відповідних змін до П(С)БО.

Список використаних джерел

1. *Акименко О. Ю.* Амортизація як інвестиційний ресурс відновлення основних виробничих фондів підприємства / О. Ю. Акименко, В. П. Онищенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2003. – № 20. – С. 94–101.
2. *Бондар М. І.* Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування / М. І. Бондар, В. В. Бабіч // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 1(55). – С. 33–34.
3. *Васильков О. Я.* Проблеми визначення ліквідаційної вартості основних засобів на підприємствах України / О. Я. Васильков // Міжвузівська науково-практична конференція, присвячена Дню науки ЖДТУ (Житомир, 17-18 травня 2012 р.) : тези доп. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 9–10.
4. *Гуцаленко Н. В.* Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів / Н. В. Гуцаленко, І. І. Божок // Інноваційна економіка. – 2014. – № 1. – С. 176–181.
5. *Жарікова О. О.* Первинний облік основних засобів: удосконалення типових форм / О. О. Жарікова // Вісник Севастопольського національного технічного університету. Серія: Економіка і фінанси. – 2011. – Вип. 116. – С. 55–59.
6. *Загорська Т. В.* Обґрунтування ліквідаційної вартості основних засобів / Т. В. Загорська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2008. – № 635. – С. 68–71.
7. *Кловська Ю.* Як визначити ліквідаційну вартість / Ю. Кловська // Дебет-Кредит. – 2013. – № 7. – С. 22–23.
8. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
9. *Онищенко В. П.* Облік амортизації для підприємств пасажирського транспорту в контексті оподаткування: сучасний стан та перспективи / В. П. Онищенко, К. В. Гнедіна // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2011. – № 1(48). – С. 411–425.
10. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
12. *Порядок нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DC090426.html.
13. *Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності* [Електронний ресурс] : Лист Міністерства фінансів України від 29.07.03 № 04230-108. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=33638&cat_id=34931.
14. *ТОВ самостійно визначає ліквідаційну вартість зношених ОЗ* [Електронний ресурс] // Дебет-Кредит. – Режим доступу : <http://online.dtkr.ua/Book/«ДК»%20№09-2013.epub/navPoint-12>.