

## ПРАКТИЧНА ДОЦІЛЬНІСТЬ ВИЗНАЧЕННЯ ЛІКВІДАЦІЙНОЇ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Онищенко В.П., Піралова О.Ю.

Чернігівський національний технологічний університет

Розглянута сутність ліквідаційної вартості основних засобів згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Визначено, які з методів амортизації основних засобів використовують ліквідаційну вартість. Досліджений вплив ліквідаційної вартості на показники фінансової звітності. Встановлені практичні проблеми, які постають перед бухгалтером при розрахунку ліквідаційної вартості. Підняте питання обов'язковості визначення ліквідаційної вартості при нарахуванні амортизації за національними стандартами бухгалтерського обліку та податковим законодавством. Наведені результати дослідження щодо визначення ліквідаційної вартості бухгалтерами підприємств Чернігівської області України. Запропоновані можливі шляхи вирішення піднятих проблем.

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

**Постановка проблеми.** Основні засоби є важливим об'єктом бухгалтерського обліку для багатьох підприємств. Їх питома вага в балансі підприємства зазвичай висока, а тому питання пов'язані з їх оцінкою є суттєвими. До таких питань належать їх первісна оцінка, визначення строків корисної експлуатації, методів амортизації, переоцінка на дату балансу. Одним з проблемних питань при первісній і подальшій оцінці є визначення ліквідаційної вартості основних засобів. Показник ліквідаційної вартості згідно облікових стандартів 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 хоча б через складність і певну суб'єктивність прогнозування вартості активів у майбутньому.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемні питання обліку основних засобів, зокрема їх амортизації, розглядали в своїй роботі чимало дослідників, серед яких можна виділити роботи Акименко О.Ю. [1], Бондаря М.І. [2], Гнедіної К.В. [9], Гуцаленко Н.В. [4]. В даних роботах проаналізовані переваги, недоліки, особливості різних методів амортизації основних засобів. Жарікова О.О. [5] зачепила питання первинного обліку основних засобів, зокрема й питання документування ліквідаційної вартості. Однак, питання визначення (розрахунку) ліквідаційної вартості ними розглядалися лише опосередковано, в контексті первісного визначення основних засобів та розрахунку амортизації. За допомогою їх робіт в контексті даної теми можна побачити залежні від ліквідаційної вартості розрахунки амортизації основних засобів за різними методами.

Більш детально саме проблеми обліку ліквідаційної вартості основних засобів досліджували Кловська Ю. [7], Васильков О.Я. [3], Загорська Т.В. [6]. Загорська Т.В. зокрема здійснила спробу обґрунтувати визначення ліквідаційної вартості основних засобів підприємства, а також встановити вплив цього показника на інші економічні явища і процеси (амортизаційний процес, ефективність і термін експлуатації підприємства тощо) [6, с. 69]. Однак, недоліком даної роботи є те, що автор у своїх термінології вийшла за межі ПСБО («уречевлена форма амортизаційних відрахувань») та, по-суті, лише обґрунтовує існування ліквідаційної вартості, але не пропонує методику її розрахунку. Кловська Ю. розглянула практичні проблеми визначення лікві-

даційної вартості, які в цілому зводяться до складності її обґрунтування [7].

Васильков О.Я. навіть конструктивну критику існуючого стану речей з визначенням ліквідаційної вартості за ПСБО 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 Васильков О.Я. 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 практичну доцільність визначення ліквідаційної вартості основних засобів в бухгалтерському обліку підприємств України, визначити можливі напрями удосконалення урегулювання питання щодо визначення ліквідаційної вартості в діючій системі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Згідно з п. 4 П(СБО 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», так як ви-

значення П (С)БО 7 акцентує на вартості «після закінчення строку корисного використання (експлуатації)», а МСБО 16 – на вартості «на поточний час». Це є суттєвим, так як ПСБО 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 бачення ліквідаційної вартості, або, що також ймовірно, неточністю визначення даного в ПСБО 7, отриманого шляхом невадалого перекладу визначення з МСБО.

Як би там не було, але ні ПСБО 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 ПСБО 7) не містять прикладів розрахунку ліквідаційної вартості основних засобів, тому перевірити припущення про некоректний переклад неможливо. Однак, аналіз консультацій в професійних бухгалтерських виданнях та роботи інших дослідників говорить, що користувачі ПСБО 7 розуміють дане визначення ліквідаційної вартості як необхідність прогнозування майбутньої вартості основних засобів у кінці строку експлуатації [3, 12, 13]. Отже, у даному ж дослідженні надалі будемо виходити з даного розуміння визначення ліквідаційної вартості, існуючого в ПСБО 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 даного строку (або визначити вартість зворотних відходів по закінченню даного строку та ліквідації об'єкта). Дана сума є ліквідаційною вартістю об'єкта основних засобів згідно ПСБО 7.

На практиці виникає така ситуація, яку описують в консультаціях для бухгалтерів підприємств: «точно визначити ліквідаційну вартість основних засобів на практиці досить складно, адже строк їх використання складає кілька років, і точно спрогнозувати, яку саме суму коштів можна отримати від їх продажу, майже неможливо. Саме тому в більшості випадків припускають, що ліквідаційна вартість об'єктів на момент закінчення їх експлуатації дорівнюватиме нулю» [13]. Тобто практикуючі бухгалтери уникають визначення ліквідаційної вартості основних засобів.

Проведене нами (кафедрою бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівського національного технологічного університету) незалежне дослідження шляхом анкетування бухгалтерів підприємств Чернігівської області у вересні 2014 р., показало, що тільки близько 40% підприємств визначають ліквідаційну вартість основних засобів (вибірка складала 55 респондентів). Тобто більшість (60%) респондентів відмовляються від визначення ліквідаційної вартості основних засобів.

На що впливає прирівняння ліквідаційної вартості основних засобів до нуля? Для того, щоб відповісти на дане питання необхідно проаналізувати порядок нарахування амортизації основних засобів в ПСБО 7 «Основні засоби». Це здійснено зокрема в публікаціях Акименко О.Ю. [1] та Гнедіної К.В. [9], в яких проведено порівняння методів амортизації. ПСБО 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 вартість дорівнює нулю, то вартість, яка амортизується, у цьому випадку дорівнює первісній (або переоціненій) вартості. Серед існуючих в ПСБО 7 п'яти методів амортизації основних засобів показник ліквідаційною вартості використовують:

- прямолінійний метод (при визначенні вартості, яка амортизується);
- метод зменшення залишкової вартості (якщо ліквідаційна вартість дорівнює нулю, то його застосування недоцільне, так як за перший рік амортизується 100% вартості об'єкта);
- метод прискореного зменшення залишкової вартості (при визначенні суми амортизаційних відрахувань за останній рік експлуатації);
- кумулятивний метод (при визначенні вартості, яка амортизується);
- 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 прирівнянні 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 не містить конкретного визначення ліквідаційної вартості, а лише посилається на норму п. 4 П (С)БО 7. Важливість її визначення в податкових цілях впливає з того, що згідно Податкового кодексу та ПСБО 7 методики нарахування амортизації основних засобів практично ідентичні (пп. 145.1.5 Податкового кодексу України та п. 26 ПСБО 7). Згідно уже проаналізованих нами нормативних документів всі п'ять можливих методів амортизації здійснюється до досягнення об'єктом ліквідаційної вартості і всі методи при розрахунку суми амортизаційних відрахувань передбачають використання показника ліквідаційної вартості в розрахунках або прямим шляхом або через показник «вартість, яка амортизується». Таким чином, 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].

Таким чином, і ПСБО 7, і Методичні рекомендації з обліку основних засобів, і Податковий кодекс України, містять вказівки про те, що незалежно від того, яким методом амортизації користується підприємство, воно змушене при зарахуванні 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 змушені її визначити, по-суті, на власний розсуд. Визначити ступінь фактичного зносу об'єкта на момент закінчення строку експлуатації та об'єктивно визначити його продажну вартість викликає практичні труднощі, а отже, величина ліквідаційної вартості залежить від суб'єктивного рішення керівництва окремого підприємства чи його персоналу. Крім того, позитивним для підприємств є той факт, відповідальність за розбіжності між раніше визна-

ченою ліквідаційною вартістю та фактичної суми доходу від реалізації основних засобів у майбутньому відсутня. Виходячи з цього, більшість підприємств порівнюють ліквідаційну вартість до нуля. Це пов'язано також з податковими наслідками, так як дає можливість збільшити суму амортизаційних відрахувань та зменшити податок на прибуток у звітному періоді.

Однак, прирівняння ліквідаційної вартості до нуля не позбавляє підприємство всіх можливих проблем у майбутньому. На практиці трапляються ситуації, коли податкові органи прискіпливо відносяться до тих підприємств, які прийняли рішення про нульовий розмір ліквідаційної вартості основних засобів. Податковий орган обґрунтовує свою думку тим, що якщо існує імовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод 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) [13].

Аналізуючи вищезазвану податкову проблему слід зауважити щодо абсурдності розгляду ліквідаційної вартості як засобу зменшення податку на прибуток, так як при будь-якій ліквідаційній вартості підприємство може збільшити суму амортизаційних відрахувань шляхом зменшення очікуваного строку корисного використання об'єкта чи шляхом 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, при відсутності чіткої методики її розрахунку у 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 по закінченню строку корисного використання вар-

тість об'єкта основних засобів буде дорівнювати нулю. Однак, ПСБО 7 дозволяє проводити дооцінку об'єктів основних засобів, якщо їх облікова оцінка відрізняється суттєво від справедливої вартості. У разі нульової залишкової вартості можна провести дооцінку об'єктів основних засобів. Це не є додатковим ускладненням обліку, так як навіть при ненульовій ліквідаційній вартості може виникнути потреба в переоцінці об'єкта основних засобів, так як існує 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 дану ситуацію можна було б шляхом застосування одного з таких заходів:

1) виключити з формул розрахунку амортизації поняття ліквідаційної вартості в фінансовому обліку при використанні національних стандартів та відповідно в податковому обліку. Це найбільш радикальний крок, але в умовах практичної недоцільності існування ліквідаційної вартості у межах визначення даного в ПСБО 7 він є цілком логічним;

2) 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 – даний 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 ПСБО 7 з МСБО 16, так як саме по цих об'єктам в Україні існує активний ринок і можна визначити поточну вартість для об'єктів різного строку використання.

3) закріпити норму в ПСБО, яка б на пряму дозволяла використовувати нульову ліквідаційну вартість усіх об'єктів основних засобів. Такий захід усуває існуючі проблеми та захищає підприємства при податкових перевірках, усуваючи різничитання законодавства з даного питання. Він є найбільш простим та може бути застосований у поєднанні з другим заходом.

### Список літератури:

1. Акименко О. Ю. Амортизація як інвестиційний ресурс відновлення основних виробничих фондів підприємства / О. Ю. Акименко, В. П. Онищенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – Чернігів: ЧДТУ. – 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. Науково-виробничий журнал. – 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]: Міжнародний документ від 01.01.2012. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](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] / Всеукраїнська мережа ЛІГА: ЗАКОН. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/li-nk1/DG090426.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/li-nk1/DG090426.html)
13. ТОВ самостійно визначає ліквідаційну вартість зношених ОЗ [Електронний ресурс] / Дебет-Кредит. Журнал Online. – Режим доступу: <http://online.dtk.ua/Book/»ДК»%20№09-2013.epub/navPoint-12>

**Онищенко В.П., Пиралова О.Ю.**

Черниговский национальный технологический университет

## **ПРАКТИЧЕСКАЯ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЛИКВИДАЦИОННОЙ СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

### **Аннотация**

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. Поднят вопрос обязательности определения ликвидационной стоимости при начислении амортизации по национальным стандартам бухгалтерского учета и налоговому законодательству. 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.

**Onishchenko V.P., Piralova O.Y.**

Chernihiv National Technological University

## **ADVISABILITY OF DETERMINING OF THE RESIDUAL VALUE OF FIXED ASSETS IN ACCOUNTING**

### **Summary**

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. The authors raise the problem of advisability of determining of the residual value of fixed assets in calculating of depreciation on national accounting standards and tax law. 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.

**Keywords:** residual value, fixed asset, depreciation, income tax, taxable income, financial report, accounting standards.