

АНАЛІЗ, АУДИТ, ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2022.04.165>

JEL classification: M41

UDC: 657.922

Микола БОНДАР

доктор економічних наук, професор,
декан,
факультет обліку та податкового менеджменту,
ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, Україна
E-mail: oeffbondar@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-1904-1211

Андрій КУЛИК

аспірант,
кафедра обліку та консалтингу,
ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, Україна
E-mail: fininv1805@gmail.com
ORCID ID: 0000-0001-7791-3551
Researcher ID: NNS-7188-2022

ОБЛІК ОБ’ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ ТА АНАЛІЗ ЇХНЬОЇ ВАРТОСТІ В УМОВАХ ЗБРОЙНОЇ АГРЕСІЇ

АНОТАЦІЯ

Вступ. Збройна агресія російської федерації спричинила погіршення зовнішнього середовища в Україні. Зокрема це проявилось у формі перерв та зупинки в діяльності підприємств, пошкодженні та знищенні активів підприємств, закритті транспортних шляхів і портів, перебоїв в ланцюгах поставок, зниження ринкового попиту та надмірній інфляції. Зазначені фактори мали переважно негативний вплив на фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємств, а відповідно і на вартість бізнесу та його активів. В структурі активів значного впливу зазнали основні засоби: частина була зруйнована або пошкоджена, частина – залишилася на тимчасово окупованих територіях, а щодо решти – погіршилися очікування щодо отримання економічних вигід від використання таких об’єктів. Нові виклики спричинені збройною агресією актуалізують перегляд підходів і процедур до обліку об’єктів основних засобів, а також оцінки і аналізу їхньої вартості.

Метою дослідження є дослідження підходів до обліку об’єктів основних засобів та аналізу їхньої вартості в умовах збройної агресії. Зокрема проаналізовані процедури основних до обліку основних засобів у випадку пошкодження або знищення, перебування майна в тимчасово окупованій території, розглянуто облікову оцінку основних засобів відповідно моделі собівартості та модель переоцінки, а також проаналізовано зміну вартості основних засобів у випадку зниження корисності та переоцінки активів.

Метод (методологія). Теоретико-методологічну основу дослідження склали наукові дослідження українських та зарубіжних учених, методичні стандарти, практичні коментарі та рекомендації експертів. Огляд літератури показує, що питання впливу збройної агресії на підхід до обліку основних засобів підприємств в Україні хоча і не є новим, але недостатньо вивченим. В дослідженні були використані методи систематизації та узагальнення при дослідженні практичних рекомендацій експертів, індукції та дедукції при дослідженні особливостей обліку основних засобів за різних наслідків збройної агресії (пошкодження, руйнування, перебування в окупованій території), аналізу і синтезу при дослідженні моделей обліку основних засобів та аналізу вартості об’єктів згідно з цими моделями в умовах збройної агресії.

Результати. За підсумками дослідження автори дійшли висновку, що питання інвентаризації та облікового відображення основних засобів, які знаходяться на тимчасово окупованих територіях не є повною мірою вирішеним та таким, що суперечить міжнародним стандартам обліку та фінансової звітності. Зокрема авторами були запропоновані можливі варіанти вирішення даного питання такі як віднесення основних засобів в

© Микола Бондар, Андрій Кулик, 2022

Отримано: 11.12.2022 р.

Рекомендовано до друку: 27.12.2022 р.

Опубліковано: 30.12.2022 р.



Ця стаття розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0, яка дозволяє необмежене повторне використання, розповсюдження та відтворення на будь-якому носії, за умови правильного цитування оригінальної роботи.

Як цитувати: Бондар М., Кулик А. Облік об’єктів основних засобів підприємств та аналіз їхньої вартості в умовах збройної агресії. *Економічний аналіз*. 2022. Том 32. № 4. С. 165-177. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2022.04.165>

тимчасовій окупації на окремі групи рахунків або позабалансові рахунки із припинення амортизації таких активів. Важливим обліковим наслідком збройної агресії є необхідність визначення знецінення або переоцінки основних засобів в залежності від обраної моделі обліку. В умовах збройної агресії виконання таких процедур ускладнено необхідністю оновлення бізнес планів, розробки сценаріїв прогнозу грошових потоків, врахування додаткових ризиків війни у ставці дисконтування.

Ключові слова: основні засоби; збройна агресія; інвентаризація; модель собівартості; модель переоцінки; знецінення активів; переоцінка основних засобів.

Вступ

Повномасштабна збройна агресія російської федерації в Україні, що розпочалася 24 лютого 2022 року, поряд із людськими жертвами спричинила значну шкоду об'єктам активів та інфраструктури приватного та державного секторів. В структурі активів вагоме місце посідають основні засоби, які є об'єктом подальшого дослідження.

В контексті дослідження шкодою є певне знецінення блага, яке охороняється правом. Виділяють майнову та немайнову (моральну) шкоду. Грошовою оцінкою майнової шкоди виступають збитки. В свою чергу збитки проявляються у формі вартість втрачених, пошкоджених або знищених основних засобів (реальні збитки), неодержаного прибутку (втраченої вигоди) від використання об'єктів активів та додаткових витрат понесених підприємством у зв'язку з необхідністю оперативного реагування та ліквідації наслідків пошкодження та (або) руйнування об'єктів. Варто зауважити, що і в Цивільному [1], і в Господарському кодексах [2] України та інших законодавчих актах при визначенні збитків та втрат вживаються різні терміни. Щодо реальних збитків, то в законодавстві використовуються такі поняття як «фактична шкода», «фактично заподіяна шкода»,

зустрічається також терміни «фактичні збитки» та «прямий збиток». У більшості випадків зазначені поняття тлумачаться як синонім поняття реальних збитків. Розглядаючи неодержані доходи використовуються також наступні терміни: втрачена вигода, упущена вигода, неодержаний прибуток. Дослідження облікового відображення, облікової оцінки та аналізу зміни вартості об'єктів основних засобів формують предмет дослідження. Зокрема на увагу заслуговує визначення грошового вимірника та відображення прямих збитків завданих об'єктам основних засобів, що в обліковому контексті проявляється у формі знецінення, уцінки або вибуття активів.

Шкода завдана активам підприємств створює нові виклики щодо їхнього обліку, аналізу, а також відображення у фінансовій звітності інформації щодо зміни їхньої вартості. В даному контексті збройна агресія спричиняє ряд облікових наслідків. Зокрема варто зауважити на необхідності перегляду принципу безперервної діяльності, зменшення вартості активів у формі безпосереднього знищення майна, зниженні корисності або переоцінки активів, перегляду класифікації і визнанні активів та зобов'язань, переоцінці фінансових інструментів, договірних активів та зобов'язань (див. рис. 1).

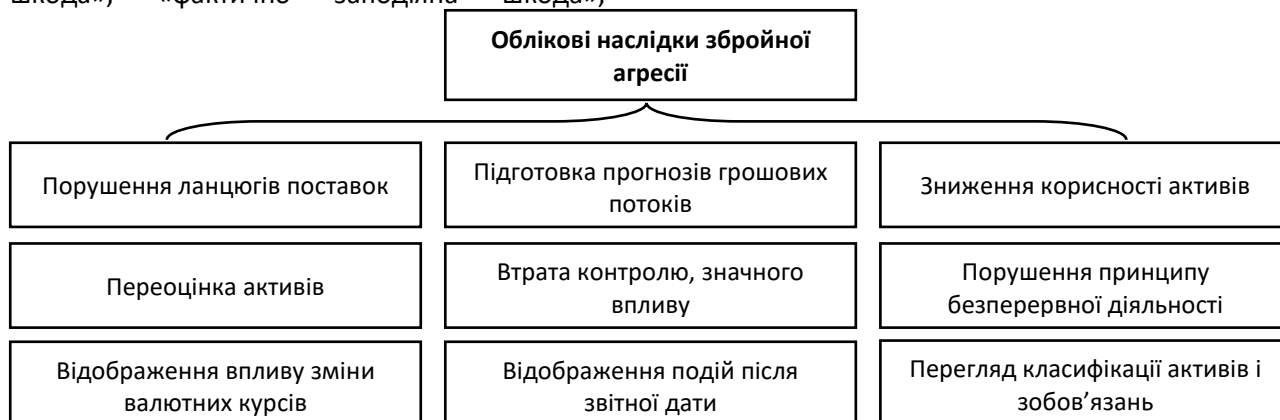


Рис. 1. Ключові облікові наслідки збройної агресії

Джерело: [3].

З-поміж праць науковців знаходимо ті, які присвячені дослідженню аспектів обліку об'єктів основних засобів та аналізу їхньої вартості в умовах збройної агресії. Зокрема, в монографії С. Іванов дослідив вплив збройної агресії на вартість підприємства на прикладі конфлікту на Донбасі [4]. Пізніше С. Іванов, С. Юдіна та інші [5] дослідили класифікацію збитків і втрат від збройної агресії. Зокрема, залежно від місця та часу прояву науковці класифікували шкоду на пряму (прямі збитки) та непряму (упущена вигода), а залежно від форм прояву – медико-біологічну, військово-політичну, соціально-економічну, екологічну, зовнішньополітичну та внутрішньополітичну. В. Жук, Ю. Бездушна, та Є. Попко зазначають що важливим аспектом обліку основних засобів в період збройної агресії є перегляд амортизаційної політики, зокрема таких її компонентів як строку корисного використання, ліквідаційної вартості та методу амортизації [6]. С. Рогозний та О. Дядюн дослідили практичні обліку та звітності основних засобів в умовах воєнного стану, зокрема питання тимчасової консервації основних засобів, облік пошкоджених основних засобів, а також об'єктів, які знаходяться на тимчасово окупованих територіях [7].

Тема обліку та оцінки активів в умовах невизначеності не лишилася поза увагою зарубіжних науковців. Зокрема, А. Цаміс та К. Ліаніс дослідили аспекти обліку активів за справедливою вартістю в умовах невизначеності, зокрема здійснили порівняння методологічних аспектів обліку основних засобів відповідно до МСФЗ та US GAAP [8]. Важливість переоцінки вартості основних засобів до справедливої вартості в періоди економічних криз, зокрема гіперінфляції, дослідив І. Мерт [9], тоді як Е. Квал дослідив різні аспекти обліку та проведення знецінення основних засобів [10]. Вплив збройної агресії російської федерації в Україні та вартість бізнесу європейських компаній здійснили А. Бугіаса, А. Епіскопоса та Г. Леледакіса [11].

Мета та завдання статті

Метою статті є формулювання та узагальнення підходів до обліку об'єктів основних засобів та аналізу їхньої вартості в умовах збройної агресії. Для досягнення

поставленої мети передбачаються наступні завдання: (1) дослідження обліку основних засобів в умовах збройної агресії, зокрема у випадках пошкодження або знищення майна, знаходження майна на тимчасово окупованій території; (2) дослідження обліку та облікової оцінки основних засобів відповідно моделі собівартості та моделі переоцінки; (3) аналіз зміни вартості основних засобів у випадку зниження корисності та переоцінки вартості активів.

Виклад основного матеріалу дослідження

Одним із безпосередніх результатів збройної агресії є пошкодження або повне знищення об'єктів основних засобів у зв'язку з активними бойовими діями або бомбардуваннями. В такому випадку перед керівництвом підприємства постають наступні завдання: фіксація факту пошкодження-знищення майна та протиправного акту збройної агресії, відображення наслідків шкоди завданої основним засобам в обліку та фінансовій звітності.

Питання розробки алгоритму дій з фіксації факту пошкодження або знищення майна та протиправного акту збройної агресії знаходиться поза предметом подальшого дослідження. В межах даної роботи лише зазначимо, що за підсумками фіксації, по-перше, встановлюється факт пошкодження майна, по-друге, ідентифікується протиправна подія збройної агресії, яка призвела до пошкодження майна, по-третє, встановлюється причинно-наслідковий зв'язок між такою подією та пошкодженням майна, по-четверте, здійснюється попереднє визначення грошового розміру завданої шкоди на базі правовстановлюючих та облікових документів [12, 13]. Важливим також є приведення первинних документів, які слугують підтвердженням знищення, руйнування або викрадення об'єктів основних засобів у зв'язку зі збройною агресією (див. таблицю 1). В подальшому такі матеріали фіксації шкоди є, по-перше, основою для обліку, а по-друге, підтверджуючою базою для оцінки реальних збитків та втрат завданих підприємству з метою отримання компенсацій.

Поряд із фіксацією шкоди важливим питанням в контексті предмету дослідження є забезпечення достовірності інформації про

наявність, стан та вартість основних засобів підприємства. Для виконання цього завдання необхідним кроком є проведення

інвентаризації спеціально сформованою за наказом керівництва комісією.

Таблиця 1. Первинні документи з фіксації шкоди спричиненої збройною агресією

Документ	Коротка характеристика
Протокол огляду місця події	Документ, що оформлюється працівниками СБУ та (або) ДСНС для фіксації факту знищення майна або завдання шкоди внаслідок воєнних дій
Акт комісійного обстеження	Документ, що оформлюється комісією створеною органами місцевого самоврядування за результатами комісійного обстеження. В акті з-поміж іншого зазначаються відомості про пошкоджений об'єкт, обсяг та ймовірні причини пошкоджень.
Звіт та акт технічного обстеження	Документи, що оформлюються технічними фахівцями за результатами технічного обстеження. В документах з-поміж іншого зазначається можливість подальшої експлуатації та категорії пошкоджень об'єкта.
Витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань	Документ, що встановлює факт реєстрації відомостей про кримінальне правопорушення у зв'язку зі збройною агресією.
Витяг з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно	Документ про припинення права власності на основні засоби у разі їх повного знищення відповідно до положень передбачених ст. 349 ЦКУ.
Сертифікат Торгівельно-промислової палати України	Документ, який засвідчує знищення об'єкту основних засобів у зв'язку з обставинами непереборної сили (форс-мажору).

Джерело: розроблено авторами на підставі аналізу [13], [14].

В межах компетенції такої комісії знаходяться безпосередній огляд об'єктів основних засобів та встановлення їхнього стану, визначення відповідності або невідповідності об'єкту критеріям активу; визначення можливості продажу або передачі) об'єкта іншим підприємствам або оприбуткування окремих матеріалів отриманих при демонтажу об'єкту. На думку авторів ідентифіковане майно за підсумками інвентаризації укрупнено можна віднести до однієї з наступних категорій:

- повністю зруйноване майно або суттєво пошкоджене майно, яке не підлягає подальшому ремонту і використанню;
- пошкоджене майно, яке підлягає ремонту перед його подальшим використанням;
- непошкоджене майно.

Результати роботи комісії оформлюються у відповідних протоколах інвентаризації, а подальший підхід до обліку об'єктів основних засобів залежить від ступеню пошкодження майна (див. табл. 2). Відповідно до Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань № 879 результати інвентаризації відображають у

періоді, в якому була завершена інвентаризація [15]. У випадку знищення окремо ідентифікованих одиниць основних засобів (наприклад окремі одиниці обладнання або машин), за підсумками інвентаризації формується акт списання основних засобів та наказ керівника, що є базою для закриття інвентарних карток обліку основних засобів і зняття таких об'єктів з обліку. У випадку пошкодження або знищення комплексного об'єкту основних засобів, наприклад об'єкту нерухомості до складу, якого входять будівлі, окремі споруди, інженерні комунікації та інше обладнання, необхідно додатково залучити відповідних фахівців інженерних служб для отримання підтвердження про характер і ступінь пошкодження майна, доцільність-недоцільність його ремонту і відновлення. За результатами такої технічної перевірки складається відповідний акт, в якому у разі необхідності зазначається причина списання активів. Варто зауважити, що встановленої форми такого акту ще не розроблено, що залишає питання оформлення такого

документу на розсуд керівництва. Залишкову вартість списаних основних засобів та витрати на демонтаж відображають у складі інших витрат відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» [16]. Одночасно у відповідності до

Методичних рекомендацій №561 деталі та інші матеріали отримані при ліквідації основних засобів відображають у складі інших витрат періоду [17].

Таблиця 2. Підходи до обліку окремих об'єктів основних засобів

Ситуація	Порядок оперативних дій	Підхід до обліку
Повністю зруйноване майно	<ul style="list-style-type: none"> – Проведення інвентаризації і встановлення факту знищення майна; – Списання активу у зв'язку з невідповідністю критеріям визнання активу (відсутність економічних вигід у разі знищення активу); – Основні засоби, які не відповідають критеріям активу, списують на підставі наказу керівника. 	<p>Списання активу за загальною процедурою на підприємстві:</p> <ul style="list-style-type: none"> – визнання витрат в сумі залишкової вартості зруйнованого майна; – визнання витрат від усунення наслідків руйнування (розчищення території, розбирання вцілілих конструкцій); – оприбуткування матеріалів отриманих під час ліквідації наслідків руйнування.
Частково пошкоджене майно	<ul style="list-style-type: none"> – Проведення інвентаризації і встановлення факту пошкодження майна; – Визначення ступеню пошкодження об'єкту основних засобів та планів щодо його подальшого використання відповідною комісією; – Відповідно до рішення комісії здійснюється ремонт або ліквідація майна з одночасним оприбуткуванням матеріалів, які отримують під час демонтажу. 	<p>У випадку ремонту основних засобів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – визнання витрат в сумі залишкової вартості пошкоджених компонентів майна; – капіталізація вартості нових компонентів майна; – оприбуткування матеріалів отриманих під час ліквідації наслідків руйнування.
Майно в тимчасово окупованій зоні (втрата контролю)	<ul style="list-style-type: none"> – Проведення інвентаризації майна після відновлення доступу (на практиці може буде нездійснено); – Оцінка ступеню контролю підприємства над основними засобами в окупації; 	<ul style="list-style-type: none"> – Визначення зменшення корисності або уцінка активів у зв'язку з втратою контролю. – Після відновлення доступу до основних засобів здійснення відновлення корисності основних засобів або їхнє списання (якщо вони втрачені).

Джерело: розроблено авторами на підставі аналізу [21], [22].

У разі, коли за підсумками інвентаризації ідентифіковано, що основні засоби є пошкодженими з можливістю їхнього подальшого використання після здійснення ремонту, тоді залишкова вартості об'єкту знижується на суму балансової вартості пошкодженого компоненту, який підлягає

заміщенню, а також збільшується на суму капіталізованої історичної вартості нових компонентів та інших витрат пов'язаних з ремонтом пошкоджених основних засобів (логістика, заробітна плата, пусконаладжувальні роботи, тощо). У разі, коли приймається рішення про недоцільність

ремонту і подальшого використання пошкодженого об'єкту, то підхід до обліку подібним до випадку повного знищення об'єкту основних засобів.

Зауважимо, що у випадку відсутності фізичного доступу до об'єкту нерухомості у зв'язку з активним перебігом бойових дій в місцевості або перебування такого об'єкту на тимчасово окупованій території маємо суперечність: з одного боку, входячи з зовнішніх джерел інформації (новин, даних фото та відео) керівництво розуміє, що об'єкт основних засобів ймовірно зазнав пошкодження або руйнування, а тому мають бути виконані відповідні облікові процедури, з іншого боку – у керівництва немає можливості провести інвентаризацію і задокументувати фактичний стан майна з метою здійснення таких процедур. Якщо звернутися до позиції державних органів, то відповідно до роз'яснень Міністерства фінансів [18; 19] та Державної податкової служби [20] обов'язковою умовою списання майна є наявність результатів інвентаризації з належним документальним оформленням (інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, протоколи інвентаризаційної комісії), а списання пошкодженого чи втраченого майна, яке знаходиться на окупованій території, можливе лише після відновлення фізичного доступу до таких активів та проведення інвентаризації. Тобто відповідно до позиції державних органів активи мають обліковуватися на балансі підприємства до проведення інвентаризації.

З іншого боку виходячи з міжнародних стандартів обліку і звітності, тимчасову окупацію активів підприємства можна трактувати як втрату можливості здійснення контролю над основними засобами і відповідно отримання економічних вигід пов'язаних з використанням таких активів. В такому випадку, навіть якщо юридично підприємство є власником основних засобів, то фактично корисність від використання таких об'єктів суттєво знизилася. Для цього необхідно звернутися до алгоритму передбаченого положеннями МСБО 36 «Зменшення корисності активів», зокрема [23]:

– визначити суму очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: справедлива вартість за мінусом витрат на продаж

активу (чи одиниці, що генерує грошові потоки) або (ii) вартості у використанні одиниці, що генерує грошовий потік;

- здійснити порівняння балансової вартості об'єктів з сумою їхнього очікуваного відшкодування і визнати збиток від зменшення корисності у випадку, якщо сума, на яку балансова вартість активу або одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує суму очікуваного відшкодування.

Відповідно, основні засоби на тимчасово окупованих територіях не списуватимуться безпосередньо, але в обліку станом на кінець звітного періоду буде відображено зниження корисності активів у складі інших витрат періоду, а власне основні засоби будуть відображатися за умовною мінімальною вартістю (наприклад в розмірі 1 грн). Таке зниження корисності активів відобразатиметься в складі інших витрат періоду. При цьому після відновлення доступу до основних засобів і появи можливості проведення інвентаризації підприємство може здійснити відновлення корисності таких основних засобів або ж їхнє повне списання.

Автори дійшли висновків, що для вирішення даного питання поряд зі зменшенням корисності таких основних засобів необхідно також дослідити також інші варіанти, наприклад віднесення основних засобів в тимчасово окупованих територіях на окремі групи рахунків або на позабалансові рахунки до моменту можливості здійснення інвентаризації. З моменту перекласифікації таких активів автори пропонують припинити нарахування амортизації. Такий підхід на думку авторів дозволив би:

- по-перше, відділити активи на тимчасово окупованих територіях від решти активів, які знаходяться під контролем підприємства,
- по-друге, оцінити наскільки суттєвим є втрата балансової вартості основних засобів на окупованих територіях по відношенню до інших активів підприємства, по-третє;
- елімінувати вплив амортизації таких активів на фінансові результати та фінансовий стан підприємства.

Зменшення корисності активів визначається у випадку використання керівництвом підприємства моделі собівартості для обліку основних засобів. Альтернативною хоча і менш застосовуваною на практиці українськими компаніями моделлю обліку відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» є модель переоцінки (див. табл. 3). Відповідно до неї основні засоби слід обліковувати за

справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням подальшої накопленої амортизації та накопчених збитків від зменшення корисності, а власне переоцінки необхідно здійснювати з достатньою регулярністю, так щоб станом на кінець звітного періоду балансова вартість об'єктів суттєво не відрізнялася від справедливої [16].

Таблиця 3. Порівняння моделей для обліку основних засобів

Ознака	Модель собівартості	Модель переоцінки
Завдання моделі	Недопущення в обліку завищення вартості об'єкту основних засобів в порівнянні з сумою економічних вигід отриманих від його використання	Відображення в обліку об'єкту основних засобів за справедливою вартістю або за сумою близькою до справедливої вартості
Відповідальність за проведення оцінки	Побудова моделі зменшення корисності здійснюється персоналом підприємства самостійно або із залученням фахівців-оцінювачів	Для визначення справедливої вартості основних засобів здійснюється незалежна оцінка фахівцями-оцінювачами
Випадки застосування	Тестування зниження корисності активів здійснюється за наявності відповідних ознак зазначених в МСБО 36	Оцінка справедливої вартості здійснюється за ініціативою керівництва підприємства, так щоб на кінець звітного періоду балансова вартість об'єктів суттєво не відрізнялася від справедливої
Порівняльний показник для балансової вартості	Сума очікуваного відшкодування (більше значення між вартістю у використанні або справедливою вартістю за врахуванням витрат на продаж)	Результати попередньої оцінки справедливої вартості
Зміна первісної вартості	Первісна вартість не змінюється, натомість змінюється сума накопленої амортизації	Первісна вартість змінюється за результатами переоцінки
Зміна балансової вартості	Балансова вартість може бути збільшена до величини, яка була до зменшення корисності активів	На дату переоцінки балансова вартість наближається у відповідності до справедливої вартості

Джерело: розроблено авторами на підставі аналізу [16], [23].

Питанню визначення вартості відшкодування в умовах збройної агресії доречно приділити окрему увагу. Зауважимо, що при тестуванні знецінення активів цілісного майнового комплексу на практиці керівництво здійснює розрахунок вартості у використанні. На думку авторів в умовах збройної агресії при розрахунок вартості у використанні перед керівництвом підприємства постають наступні виклики:

- оновлення бюджетів, бізнес прогнозів, оцінка ступеню чутливості бізнесу до змін зовнішнього середовища з огляду на фактори ризику;
- розрахунок ставки дисконтування з урахуванням фактору додаткового ризику, що використовується для визначення приведеної вартості грошових потоків зазначених в оновлених планах керівництва;

– розробка реалістичних планів дій з метою оперативного вирішення додаткових ризиків спричинених збройною агресією та доведення досяжності закладених у фінансовій моделі планів керівництва.

На думку авторів при розробці бізнес планів і прогнозів в умовах невизначеності спричиненої збройною агресією одним з дієвих інструментів є розробка різних сценаріїв (базового, песимістичного, оптимістичного) діяльності підприємства, відповідного до кожного з яких маємо різні результати прогнозу ключових компонентів грошових потоків (доходів, операційних і капітальних витрат, робочого капіталу, тощо). До кожного сценарію призначається ймовірність, так щоб в підсумку шляхом зважування на ймовірності різних сценаріїв можна було отримати результуючих прогноз грошових потоків. Також вагомою особливістю розробки фінансових прогнозів в умовах нестабільності зовнішнього середовища є скорочення періоду планування. Це на думку авторів ускладнює використання моделі дисконтованих грошових потоків для визначення вартості у використанні.

Відповідно до МСБО 36 «Знецінення активів» ставка дисконтування відображає поточні ринкові оцінки щодо вартості грошей у часі та ризиків, характерних для активу [23]. Розглядаючи ставку дисконтування на прикладі середньозваженої вартості капіталу варто зауважити, що нестабільність зовнішнього середовища викликана збройною агресією

спричиняє підвищення норми дохідності на капітал. Зокрема при розрахунку вартості власного капіталу зростає премія за ризик інвестування в цінні папери країни (ризик країни), а при розрахунку вартості боргового капіталу – ставки за кредитами та дохідність до погашення облігацій. На думку авторів можливо застосувати наступні прийоми при визначення ставки дисконтування у воєнний період: (1) поступове зниження ставки дисконтування від поточного рівня в умовах збройної агресії до типового рівня, який існував до початку збройної агресії, (2) застосування різних ставок дисконтування до періоду збройної агресії та післявоєнного періоду.

Оцінка справедливої вартості здійснюється на базі використання витратного, ринкового та дохідного підходів передбачених МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [24] та Міжнародними стандартами оцінки (МСО) [25]. Визначення справедливої вартості активів в межах ринкового підходу в умовах збройної агресії ускладнюється нестабільністю та низькою ліквідністю ринків, високими інфляційними ризиками. Це ускладнює отримання ринкової інформації про ціни на співставні об'єкти-аналоги. Використання дохідного підходу ускладнюється у зв'язку зі складністю, по-перше, здійснення надійних прогнози майбутніх грошових потоків, по-друге, розрахунку достовірної ставки дисконтування, по-третє, прогнозування цін реалізації продукції та закупівлі ресурсів.

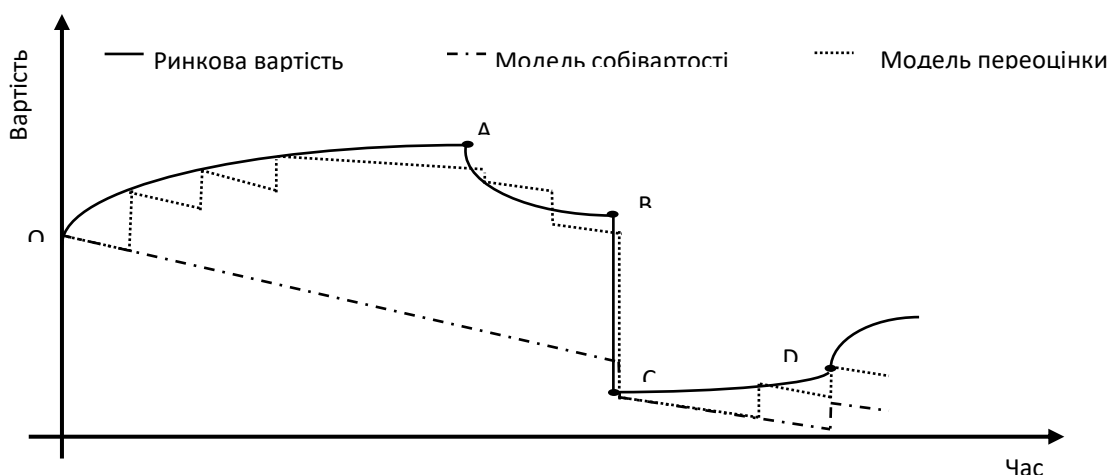


Рис. 2. Аналіз зміни вартості основних засобів в умовах збройної агресії

Джерела: розроблено авторами на підставі аналізу [26], [27].

Одним з облікових наслідків збройної агресії навіть для тих об'єктів основних засобів, які є контрольованими та неушкодженими – перегляд складових амортизаційної політики – строку корисного використання, методу амортизації та ліквідаційної вартості. Зокрема на думку авторів керівництву підприємства необхідно переглянути строки корисного використання об'єктів основних засобів у зв'язку зі зниженням економічних вигід пов'язаних з експлуатацією активів.

Розглядаючи аналіз вартості основних засобів в умовах збройної агресії умовно виділимо наступні ключові моменти (див. рис. 2):

- зовнішнє середовище до початку збройної агресії (відрізок O-A), яке характеризується помірною інфляцією та відповідно зростанням ринкової вартості активів;
- погіршення зовнішнього середовища спричиненого початком збройної агресії (відрізок A-B), яке супроводжується падінням ринкового попиту та / (або) пропозиції, зниженням ліквідності ринку, високою інфляцією та девальвацією, і як наслідок зниженням ринковою вартості деномінованої в іноземній валюті (наприклад доларах США);
- стрімке падіння вартості основних засобів внаслідок фізичного руйнування спричиненого бойовими діями (відрізок B-C);
- післявоєнне відновлення зовнішнього середовища (відрізок C-D), що супроводжується покращенням бізнес очікувань, зростанням споживання, сповільненням темпів інфляції, і як наслідок відновлення ринкової вартості активів.

Вартість основних засобів в умовах збройної агресії була проаналізована відповідно до моделі собівартості та моделі переоцінки (див. рис. 2). У випадку обліку за моделлю собівартості основним завданням моделі є недопущення в обліку ситуації, коли балансова вартість об'єкту основних засобів перевищує суму економічних вигід отриманих від його використання. В даному контексті базисом вартості, який відображає цінність активу є його ринкова вартість – сума, на яку актив або зобов'язання має бути обміняний на дату оцінки між бажаними покупцем і бажаним

продавцем в угоді, яка відповідає принципу «втягнутої руки», після належного маркетингу за умови, що кожна зі сторін діяла обізнано, розсудливо і без примусу [25]. Значні негативні зміни в ринковому та економічному середовищі є підставою для тестування активів на знецінення. Однак, зауважимо, що у випадку, коли активи підприємства не зазнали безпосереднього пошкодження, а підприємство оперує в галузі стійкій до економічних шоків може мати місце ситуація, коли знецінення активів відсутнє. З іншого боку при обліку основних засобів за моделлю переоцінки варто також проаналізувати вплив збройної агресії та додаткових ризиків на підприємства і за необхідності здійснити уцінку основних засобів. У разі безпосереднього руйнування основних засобів у зв'язку з бойовими діями виникає необхідність визнання зменшення корисності активів за моделлю собівартості або їхньої уцінки за моделлю переоцінки (проміжок B-C). В подальшому у разі після покращення зовнішнього середовища в післявоєнний період в обліку здійснюється дооцінка вартості основних засобів за моделлю переоцінки, або елімінавання попередньої величини зменшення корисності. При цьому варто зауважити, що модель переоцінки більш повною мірою відображає ринкову вартість об'єктів станом на кінець звітного періоду, оскільки за цією моделлю можлива як уцінка та і дооцінка первісної вартості відповідно до зміни ринкових очікувань. З іншого боку за моделлю собівартості балансова вартість основних засобів може бути значно нижчою їхньої ринкової, що негативно впливає на розуміння вартості реальної вартості активів бізнесу та розрахунок фінансових показників. При цьому використання моделі переоцінки є більш трудомістким, оскільки вимагає залучення незалежних фахівців-оцінювачів для оцінки справедливої вартості. Враховуючи фактор збройної агресії автори також дійшли висновку, що оцінка справедливої вартості може бути досить складним і суперечливим завданням для оцінювачів у зв'язку з нестабільністю ринковою та макроекономічною нестабільністю. При цьому проведення тесту на знецінення активів є більш досяжним завданням в умовах такої

нестабільності оскільки вимагає використання меншої кількості ринкових припущень, може бути виконане фахівцями підприємства та є більш економним, оскільки не потребує витрат на пошук оцінювача та оплату вартості його послуг. Враховуючи, що більшість підприємств в Україні на практиці застосовують модель собівартості для обліку основних засобів автори дійшли висновку до необхідності більш детального вивчення даного питання в подальших дослідженнях.

Висновки та перспективи подальших розвідок

За підсумками дослідження автори дійшли ряду висновків щодо особливостей обліку об'єктів основних засобів підприємств та аналізу їхньої вартості в умовах збройної агресії. По-перше, дослідження питання обліку, оцінки та аналізу майна підприємств в Україні хоче і не є новим, але можна вважати недостатньо вивченим. Серед праць українських науковців зустрічаємо ті, що присвячені дослідженню облікових та оціночних викликів, які виникли в результаті російської агресії на Донбасі. По-друге, питання інвентаризації та подальшого облікового відображення об'єктів основних засобів щодо яких відсутній доступ у зв'язку з перебуванням на тимчасово окупованій території не є

повноцінно вирішеним на сьогодні. Незважаючи на однаковість державних органів в цьому питанні, запропонований державою підхід суперечить міжнародним стандартам обліку та фінансової звітності. Неможливість списання основних засобів на тимчасово окупованих територіях до певної міри спотворює звіт про фінансовий стан та дезінформує користувачів. Поряд зі зменшенням корисності таких активів доречним на нашу думку розгляд інших варіантів таких як віднесення активів в окупації на окремі групи рахунків або позабалансові рахунки із припинення амортизації таких основних засобів. По-третє, одним з облікових наслідків збройної агресії є необхідність тестування основних засобів на наявність знецінення або переоцінка основних засобів. Це пов'язано з рядом викликів (наприклад оновлення бізнес планів, розробка різних сценаріїв прогнозу грошових потоків, врахування додаткових ризиків війни у ставці дисконтування), вирішення яких багато в чому залежить від судження керівництва та досвіду фахівців-оцінювачів. Автори також дійшли висновку щодо необхідності більш детального дослідження особливостей проведення тесту на зменшення корисності активів в умовах збройної агресії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цивільний кодекс України від : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV : станом на 10 жовтня 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
2. Господарський кодекс України від : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV : станом на 19 серпня 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
3. Deloitte. (2022). IFRS in Focus — Financial reporting considerations related to the russia-Ukraine War. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2022/reporting-russia-ukraine>
4. Іванов С. Вплив збройного конфлікту (війни, бойових дій) на вартість підприємства: монографія. Дніпропетровськ: Вид-во Маковецький, 2015. 175 с.
5. Ivanov, S., Yudina, S., Lysa, O., & Drahun, A. (2020). Classification and assessment of losses from the armed conflict in Donbas and annexation of Crimea. *Economic Annals-XXI*, 184(7-8), 107-123. DOI: <https://doi.org/10.21003/ea.V184-10>.
6. Жук В., Бездушна Ю., Попко Є. Амортизація активів підприємств у воєнний час. *Облік і фінанси*. 2022. № 1(95). С. 5-12. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-5-12).
7. Рогозний С., Дядюн О. Основні засоби vs воєнний стан: нові обліково-звітні реалії. *Практика МСФЗ*. 2022. № 5 (41). С. 29-37. URL: https://ibuhgalter.net/storage/web/source/1/MSFZ_5_2022_1.pdf.
8. Tsamis, A., Liapis, K. (2014). Property Assets Fair Value Accounting Under Uncertainty. *European Research Studies*, Volume XVII, Issue (4), 35-54. DOI: <https://doi.org/10.35808/ersj/431>.
9. Mert, M. (2020). The Importance of Fixed Asset Revaluations in Economic Crises Periods. *Journal of Business and Social Science Review*. Volume 1, No. 7, 35-45. URL: https://www.researchgate.net/publication/343827852_The_Importance_of_Fixed_Asset_Revaluations_in_Economic_Crises_Periods.

10. Kvaal, E. (2005). *Topics in accounting for impairment of fixed assets* (Dissertation, BI Norwegian School of Management, Oslo, Norway). URL: <https://biopen.bi.no/bi-xmlui/handle/11250/94340>.
11. Bougias, A., Episcopos, A., Leledakis, G. (2022). Valuation of European firms during the Russia–Ukraine war. *Economics Letters*. Volume 218, 110750. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2022.110750>.
12. USAID, Chenomics, Ukrainian Agri Council. (2022). Презентація методологічних рекомендацій щодо документування втрат аграрних підприємств внаслідок військової агресії росії проти України. URL: <https://minagro.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/varmethodichnerekomendatszfsats.pdf>.
13. Arzinger (2022). Procedure for the fixation of losses caused by the military aggression. Retrieved from <https://eba.com.ua/en/fiksatsiya-zbytktiv-zavdanyh-voennoyu-agresiyeyu/>.
14. Про затвердження Порядку виконання невідкладних робіт щодо ліквідації наслідків збройної агресії Російської Федерації, пов'язаних із пошкодженням будівель та споруд : Постанова Кабінету Міністрів України від 19.04.2022 р. № 473. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/473-2022-%D0%BF#Text>.
15. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14?#Text>.
16. Deloitte. (n.d.). IAS 16 — Property, Plant and Equipment. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.
17. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства Фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.
18. Лист Міністерства фінансів України від 12.01.2015 р. № 31-11420-08-10/558. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v_558201-15#Text.
19. Лист Міністерства юстиції України від 04.06.2015 р. № 5777-0-4-15/8.1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v5777323-15#Text>.
20. Лист Державної податкової служби України від 05.05.2022 р. № 3781/7/99-00-04-01-03-07. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/DPA2306?an=4>.
21. MGI PSP Audit. *Що бізнесу робити з активами, які залишені в окупації*. 2022. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/213503_shcho-bznesu-robiti-z-aktivami-yak-zalishen-v-okupats.
22. Карп'юк Р. Активи на території активних бойових дій: що показувати в обліку. *Бухгалтер & Закон*. № 25-26. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ013863.
23. Deloitte. (n.d.). IAS 36 — Impairment of Assets. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>.
24. Deloitte. (n.d.). IFRS 13 — Fair Value Measurement. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>.
25. International Valuation Standards Council. (2021). International Valuation Standards. Retrieved from <https://www.rics.org/uk/upholding-professional-standards/sector-standards/valuation/red-book/international-valuation-standards/>.
26. Peterson, R. H. (2002). *Accounting for fixed assets: Second Edition*. John Wiley & Sons, Inc., New York.
27. Svynous, I., Shepel, T., Lytvynenko, N. (2019). Methodological approaches to evaluation and revaluation of fixed assets in the context of implementing international accounting standards. *Economics, Entrepreneurship, Management*. Volume 6, No. 2, 89-99. DOI: <https://doi.org/10.23939/eem2019.02.089>.

REFERENCES

1. Civil Code of Ukraine from: Law of Ukraine dated January 16, 2003 No. 435-IV (2022, October). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
2. Economic Code of Ukraine from: Law of Ukraine dated January 16, 2003 No. 436-IV (2022, August). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
3. Deloitte. (2022). IFRS in Focus — Financial reporting considerations related to the russia-Ukraine War. Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2022/reporting-russia-ukraine>
4. Ivanov, S. V. (2015). The Impact of armed conflict (war, military actions) on the enterprise value. Dnipro: Prydniprovsk State Academy of Civil Engineering and Architecture. Retrieved from: <https://pgasa.dp.ua/wp-content/uploads/2017/10/2.pdf>.
5. Ivanov, S., Yudina, S., Lysa, O., & Drahun, A. (2020). Classification and assessment of losses from the armed conflict in Donbas and annexation of Crimea. *Economic Annals-XXI*, 184(7-8), 107-123. DOI: <https://doi.org/10.21003/ea.V184-10>.
6. Zhuk V., Bezduzhna Yu., Popko E. (2022). Amortization of enterprise assets in wartime. *Accounting and finance*, No. 1(95), 5-12. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-5-12).

7. Rogozny, S., & Dyadyun, O. (2022). Fixed assets vs martial law: new accounting and reporting realities. *Practice of IFRS*, No. 5 (41), 29-37. Retrieved from: https://ibuhgalter.net/storage/web/source/1/MSFZ_5_2022_1.pdf.
8. Tsamis, A., & Liapis, K. (2014). Property Assets Fair Value Accounting Under Uncertainty. *European Research Studies*, Volume XVII, Issue (4), 35-54. DOI: <https://doi.org/10.35808/ersj/431>.
9. Mert, M. (2020). The Importance of Fixed Asset Revaluations in Economic Crises Periods. *Journal of Business and Social Science Review*. Volume 1, No. 7, 35-45. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/343827852_The_Importance_of_Fixed_Asset_Revaluations_in_Economic_Crises_Periods.
10. Kvaal, E. (2005). *Topics in accounting for impairment of fixed assets* (Dissertation, BI Norwegian School of Management, Oslo, Norway. Retrieved from <https://biopen.bi.no/bi-xmlui/handle/11250/94340>.
11. Bougias, A., Episcopos, A., Leledakis, G. (2022). Valuation of European firms during the Russia–Ukraine war. *Economics Letters*. Volume 218, 110750. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2022.110750>.
12. USAID, Chemomics, Ukrainian Agri Council. (2022). resentation of methodological recommendations on documenting losses of agricultural enterprises as a result of Russia's military aggression against Ukraine. Retrieved from: <https://minagro.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/varmethodichnrekomentatszfsats.pdf>.
13. Arzinger (2022). Procedure for the fixation of losses caused by the military aggression. Retrieved from: <https://eba.com.ua/en/fiksatsiya-zbytkiv-zavdanyh-voyennoyu-agresiyeyu/>.
14. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 473 “On the approval of the Procedure for the implementation of urgent works related to the elimination of the consequences of the armed aggression of the russian federation, related to the damage to buildings and structures” (2022, April). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/473-2022-%D0%BF#Text>.
15. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 879 “On the approval of the Regulation on the inventory of assets and liabilities” (2014, September). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14?#Text>.
16. Deloitte. (n.d.). IAS 16 — Property, Plant and Equipment. Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.
17. Decree of the Ministry of Finance of Ukraine No. 561 “On the approval of Methodological recommendations for accounting of fixed assets” (2003, September). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.
18. Letter of the Ministry of Justice of Ukraine dated June 4, 2015 No. 5777-0-4-15/8.1 (2015, June). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v5777323-15#Text>.
19. Letter of the Ministry of Finance of Ukraine No. 31-11420-08-10/558 (2015, January). Retrieved from: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v_558201-15#Text.
20. Letter of the State Tax Service of Ukraine No. 3781/7/99-00-04-01-03-07 (2022, May). Retrieved from: <https://ips.ligazakon.net/document/view/DPA2306?an=4>.
21. MGI PSP Audit. (2022). What should a business do with assets left in occupation. Retrieved from: https://biz.ligazakon.net/analitics/213503_shcho-bznesu-roboti-z-aktivami-yak-zalishen-v-okupats.
22. Karpuk., R. (2022). Assets in the territory of active hostilities: what to show in the records. *Accountant & Law*, 25-26. Retrieved from: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ013863
23. Deloitte. (n.d.). IAS 36 — Impairment of Assets. Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>.
24. Deloitte. (n.d.). IFRS 13 — Fair Value Measurement. Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>.
25. International Valuation Standards Council. (2021). International Valuation Standards. Retrieved from: <https://www.rics.org/uk/upholding-professional-standards/sector-standards/valuation/red-book/international-valuation-standards/>.
26. Peterson, R. H. (2002). *Accounting for fixed assets: Second Edition*. John Wiley & Sons, Inc., New York.
27. Svyynous, I., Shepel, T., Lytvynenko, N. (2019). Methodological approaches to evaluation and revaluation of fixed assets in the context of implementing international accounting standards. *Economics, Entrepreneurship, Management*. Volume 6, No. 2, 89-99. DOI: <https://doi.org/10.23939/eem2019.02.089>.

Mykola Bondar, D.E.Sc., Professor, Dean, Faculty of Accounting and Tax Management, Kyiv National University of Economics named after Vadym Hetman, Ukraine

Andrii Kulyk, PhD student, Department of Accounting and Consulting, Faculty of Accounting and Tax Management, Kyiv National University of Economics named after Vadym Hetman, Ukraine

ACCOUNTING OF FIXED ASSETS OF ENTERPRISES AND ANALYSIS OF THEIR VALUE IN THE CONDITIONS OF ARMED AGGRESSION

Abstract

Introduction. The armed aggression of the Russian Federation led to deterioration of the external environment in Ukraine. In particular, this was manifested in the form of interruptions and stoppages in business activities, damage and destruction of business assets, closure of transport routes and ports, disruptions in supply chains, reduced market demand and high inflation. The mentioned factors mainly had a negative impact on the financial condition and financial results of the enterprises, and, accordingly, on the value of the business and its assets. In the structure of assets, fixed assets were significantly affected: some were destroyed or damaged, some remained in temporarily occupied territories, and for the rest, expectations regarding generating economic benefits from the use of such objects worsened. New challenges caused by armed aggression actualize the revision of approaches and procedures to the accounting of fixed assets, as well as the appraisal and analysis of their value.

The purpose of the study is to explore approaches to accounting for fixed assets and analysis of their value in the environment of armed aggression. In particular, the procedures for accounting for fixed assets in case of damage or destruction, property being in a temporarily occupied territory were analyzed, the accounting assessment of fixed assets was considered according to the cost model and the revaluation model, and the change in the value of fixed assets in the event of an impairment and revaluation of assets was also analyzed.

Method (methodology). The theoretical and methodological basis of the study was made up of scientific research by Ukrainian and foreign scientists, methodology standards, practical comments, and recommendations of experts. A literature review indicates that the topic of the impact of armed aggression on the approach to the accounting of fixed assets of enterprises in Ukraine is not new, but not sufficiently studied. In the article, the methods of systematization and generalization were used when studying practical recommendations of experts, induction and deduction when studying the peculiarities of the accounting of fixed assets for various consequences of armed aggression (damage, destruction, location in the occupied territory), analysis and synthesis when studying the accounting models of fixed assets and analysis the value of objects according to these models in the environment of armed aggression.

Results. According to the study, the authors came to the conclusion that the issue of identification and accounting of fixed assets located in the temporarily occupied territories is not fully resolved and is contrary to international accounting and financial reporting standards. In particular, the authors proposed possible solutions to this issue, such as assigning fixed assets in temporary occupation to separate groups of accounts or off-balance sheet accounts and ceasing depreciation of such assets. An important accounting consequence of armed aggression is the need to determine depreciation or revaluation of fixed assets, depending on the chosen accounting model. In the conditions of armed aggression, the implementation of such procedures is complicated by the need to update business plans, develop scenarios of cash flow forecast, incorporate additional risks of war in the discount rate.

Keywords: fixed assets; armed aggression; identification; cost model; revaluation model; impairment of assets; revaluation of fixed assets.

Cite as: Bondar, M., & Kulyk, A. (2022). Accounting of fixed assets of enterprises and analysis of their value in the conditions of armed aggression. *Economic analysis*, 32 (4), 165-177. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2022.04.165>