

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВІДНОВЛЕННЯ АКТИВІВ І ІНФРАСТРУКТУРИ У ПІСЛЯВОЄННИЙ ПЕРІОД: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

ГРИЦЕНКО Ольга Миколаївна

кандидатка економічних наук, доцентка,

доцентка кафедри фінансів, банківської справи, страхування та фондового ринку Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9253-7299>

Анотація. У статті досліджено теоретико-методологічні засади та практичні аспекти обліку витрат на відновлення активів і інфраструктури в умовах післявоєнного відновлення економіки України. Проаналізовано чинні нормативно-правові документи, виявлено проблеми і прогалини у відображенні відновлювальних витрат у бухгалтерському обліку. Запропоновано напрями вдосконалення облікової політики підприємств у частині відновлення зруйнованих активів, адаптацію міжнародних стандартів та використання цифрових технологій для підвищення прозорості й ефективності обліку.

Ключові слова: витрати, облік, активи, відновлення, інфраструктура, післявоєнний період, облікова політика, МСФЗ.

Постановка проблеми. Повномасштабна війна, що триває на території України з 2022 року, стала безпрецедентним викликом для економіки країни та її інфраструктури. Масштабні руйнування об'єктів житлового фонду, промислових підприємств, транспортної та соціальної інфраструктури зумовили необхідність проведення широкомасштабних відновлювальних робіт. У таких умовах особливої ваги набуває питання забезпечення належного обліку та аудиту витрат, пов'язаних із відновленням активів і інфраструктури у післявоєнний період, що були знищені або пошкоджені внаслідок воєнних дій. Відновлення активів і інфраструктури потребує значних інвестицій з боку держави, міжнародних донорів, приватного сектору та громад. Це, у свою чергу, вимагає ефективного управління фінансовими ресурсами, прозорості їх використання, а також обґрунтованості прийнятих управлінських рішень. У зв'язку з цим виникає потреба в розробці дієвих механізмів бухгалтерського обліку витрат на відновлення активів і інфраструктури, які б забезпечували достовірність фінансової інформації, та проведенні незалежного аудиту, здатного виявити можливі ризики нецільового чи неефективного використання коштів.

Актуальність дослідження обумовлена як масштабами завданих збитків, так і необхідністю формування ефективної обліково-аудиторської системи в умовах післявоєнного відновлення. У статті розглядаються теоретичні та практичні аспекти обліку і аудиту витрат на відновлення активів і інфраструктури, з урахуванням сучасних викликів, міжнародного досвіду та національних особливостей.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Ваговий вклад у відображення в бухгалтерському обліку витрат на відновлення активів і інфраструктури у

післявоєнний період здійснювали: Рудницький В. С., Меліхова Т. О [1] досліджували питання бухгалтерського обліку в умовах воєнного стану: проблеми та напрями удосконалення; Л.В. Сергієнко [2] обґрунтував методи оцінки воєнних збитків, підходи до визначення вартості відновлення та наслідки для планування реконструкції, Кузьмін О. Є., Гуменюк О. В. [3] досліджували обліково-аналітичне забезпечення управління процесами відновлення підприємств у післявоєнний період, Селіванова Н.М [4] розкрила облік витрат на відновлення та поліпшення основних засобів підприємства: питання оцінки, обліку і документування,

Проте, не применшуючи вклад зазначених авторів, вважаємо, що зміни, які впроваджуються у сфері бухгалтерського обліку, пов'язані із продовженням воєнного стану, формують поле для проведення подальших досліджень, зокрема в частині вдосконалення обліку витрат на відновлення активів і інфраструктури у післявоєнний період.

Метою статті – обґрунтувати теоретичні положення та запропонувати практичні підходи до вдосконалення обліку витрат на відновлення активів і інфраструктури у післявоєнний період. Завданням дослідження нормативного регулювання обліку витрат, виявити основні проблеми їх відображення та визначити напрями вдосконалення облікової політики підприємств..

Виклад основних результатів. Витрати на відновлення активів і інфраструктури становлять сукупність економічних ресурсів, спрямованих на відбудову, ремонт або заміну пошкоджених основних засобів та елементів інфраструктури, які зазнали руйнувань унаслідок бойових дій. На відміну від поточних витрат, що пов'язані з підтриманням діяльності підприємства у звичайних умовах, відновлювальні витрати мають капітальний характер і призводять до створення або збільшення вартості нового (відновленого) активу.

Відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 *Property, Plant and Equipment*, витрати, які забезпечують зростання майбутніх економічних вигід від використання активу, підлягають капіталізації. Такий підхід узгоджується з концепцією визнання активів, за якою вартісне відображення повинно відображати потенціал генерування економічних вигід у майбутніх періодах [5,6].

Однак, у практиці вітчизняного бухгалтерського обліку існують значні проблеми з ідентифікацією, оцінкою та документальним підтвердженням витрат, пов'язаних із відновленням зруйнованих активів. Складність полягає у відсутності уніфікованих методичних підходів до визначення первісної вартості відновленого активу, обліку компенсацій, отриманих від держави чи донорів, а також у відмінностях у трактуванні критеріїв капіталізації витрат.

Недостатня деталізація облікової політики підприємств, а також відсутність нормативно врегульованих положень щодо обліку витрат, профінансованих за рахунок грантів, донорських коштів або державних програм, ускладнюють забезпечення достовірності та порівнянності фінансової звітності. Унаслідок цього виникають труднощі в оцінці фінансового стану підприємств, що беруть участь у процесах відбудови, та в обґрунтуванні ефективності використання відновлювальних ресурсів.

Першоджерелом інформації щодо збитків, завданих війною, для підприємства, яке продовжує здійснювати господарську діяльність, виступають дані бухгалтерського обліку. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться кожним суб'єктом господарювання [7]. Саме на його дані спираються інші види звітності -

фінансова, податкова, статистична тощо. Таким чином, бухгалтерський облік є інформаційною основою для визначення масштабів збитків, розрахунку сум відшкодування та прийняття управлінських рішень щодо відновлення діяльності підприємства.

Контроль достовірності та законності відображення операцій з відновлення активів здійснюється відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», що забезпечує незалежну перевірку правильності формування витрат і відповідності фінансової звітності встановленим стандартам [9].

Особливу роль у процесі відновлення відіграє фіксація пошкоджень активів, зруйнованих унаслідок бойових дій. Відповідно до Порядку проведення невідкладних робіт з ліквідації наслідків збройної агресії російської федерації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 19 квітня 2022 року № 473 [10], здійснюється обстеження та документальна фіксація пошкоджень будівель і споруд приватної, комунальної та державної форми власності. Ця інформація має не лише правове, а й облікове значення, оскільки є підставою для оцінки збитків, нарахування резервів під знецінення активів та визначення обсягу витрат, необхідних для їх відновлення.

Слід також зазначити, що необоротні активи та запаси, які обліковувалися на балансі підприємства до запровадження воєнного стану та фактично перебувають на тимчасово окупованих територіях або в районах бойових дій, продовжують визнаватися активами підприємства у бухгалтерському обліку. Такий підхід узгоджується з принципом безперервності діяльності (*going concern*), що передбачає збереження облікової оцінки активів до моменту їх фактичного списання або відновлення контролю над ними.

Таким чином, бухгалтерський облік у післявоєнний період набуває ключового значення у процесі документування, оцінки та відображення відновлювальних витрат, забезпечуючи не лише фінансову прозорість, але й правову основу для отримання компенсацій, фінансування та відшкодування збитків.

Витрати на відновлення активів розглядаються як складова частина інвестиційної діяльності підприємств. Відповідно до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), такі витрати можуть бути класифіковані за кількома напрямками, а саме:

- капітальні інвестиції;
- витрати на ремонт;
- витрати на реконструкцію або модернізацію.

Класифікація витрат залежить насамперед від характеру пошкодження об'єкта основних засобів, ступеня його зношення, а також від цілей, яких прагне досягти підприємство у процесі відновлення. Зокрема, якщо внаслідок проведених робіт покращуються технічні або експлуатаційні характеристики активу, відбувається заміна його частин чи елементів на нові або сучасніші, такі витрати визнаються капітальними інвестиціями.

Таким чином, для правильного відображення у бухгалтерському обліку витрат на відновлення активів необхідно ретельно аналізувати зміст господарських операцій, їх економічну сутність, а також відповідність критеріям визнання активів згідно з чинними нормативно-правовими актами у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Окрім національного законодавства, у процесі організації обліку витрат на відновлення доцільно враховувати міжнародні підходи та рекомендації. Зокрема,

вагоме значення мають практичні настанови та керівні принципи, розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), Програмою розвитку ООН (UNDP) та Агентством США з міжнародного розвитку (USAID), які висвітлюють особливості обліку витрат на відновлення після катастроф і надзвичайних ситуацій. Таким чином, ефективна організація облікового процесу вимагає інтеграції національних стандартів із міжнародним досвідом, що сприятиме підвищенню прозорості, достовірності фінансової звітності та обґрунтованості управлінських рішень у період післявоєнного відновлення.

Системний підхід до управління процесом відновлення активів передбачає необхідність чіткої класифікації витрат за їх економічним змістом, функціональним призначенням та джерелами фінансування. Така класифікація є базою для формування облікової політики, контролю ефективності використання ресурсів і забезпечення достовірності фінансової звітності. У сучасних умовах доцільно виділити такі основні групи витрат на відновлення активів (табл. 1):

Таблиця 1

Класифікація основних груп витрат на відновлення активів

№ пор	Ознака класифікації	Групи витрат	Приклади
1	За економічним змістом	матеріальні, трудові, фінансові, амортизаційні	будівельні матеріали, заробітна плата працівників відбудовних бригад, послуги підрядників
2	За функціональним призначенням	ремонтні, реконструкційні, модернізаційні	поточний ремонт пошкоджених приміщень, добудова зруйнованих частин, встановлення сучасного обладнання
3	За джерелами фінансування	власні кошти, державні програми, гранти міжнародних організацій, страхові відшкодування	кошти підприємства; фінансування з держбюджету; допомога ЄС, USAID, ПРООН; виплати від страховиків
4	За об'єктом відновлення	основні засоби, нематеріальні активи, об'єкти інфраструктури	виробничі будівлі, офісні приміщення, IT-мережі, комунікації
5	За характером впливу на економічні вигоди	капітальні (інвестиційні) та поточні	добудова або заміна активів – капітальні; усунення незначних пошкоджень – поточні
6	За центрами відповідальності	адміністративні, виробничі, збутові	витрати на відновлення офісу, цеху, складу тощо

Джерело: складено на основі [5,6]

Запропонована класифікація дозволяє структурувати облік витрат відповідно до фінансово-економічної логіки відновлювального процесу і забезпечити можливість аналітичного контролю за кожною групою витрат.

Важливим аспектом є розмежування поточних і капітальних витрат. Якщо поточні витрати спрямовані на підтримання об'єкта в робочому стані без зміни його функціональних характеристик, то капітальні призводять до збільшення первісної вартості активу або створення нового. У контексті післявоєнного відновлення більшість таких витрат має ознаки капіталізації, що потребує коректного бухгалтерського відображення.

Однією з ключових проблем є ідентифікація первісної вартості відновленого активу у випадку повного знищення первинної документації чи часткового руйнування

об'єкта. У таких ситуаціях доцільно застосовувати альтернативні методи оцінки, передбачені МСБО 16, зокрема:

- відновлювальну (replacement cost) або справедливую вартість на дату визнання;
- експертну оцінку незалежного оцінювача;
- використання індексів будівельних цін чи ринкових котирувань аналогічних активів.

До первинних документів, які фіксують витрати на відновлення, належать:

- дефектні акти;
- акти обстеження та оцінки шкоди;
- кошториси;
- договори з підрядниками;
- акти виконаних робіт (форми КБ-2в, КБ-3 тощо);
- накладні та платіжні документи.

Проблеми в первинному обліку часто пов'язані з втратою документів у зоні бойових дій, що вимагає застосування альтернативних форм доказів (фото-, відеофіксація, свідчення тощо).

Витрати, понесені за рахунок державних чи міжнародних програм, мають відображатися на окремих аналітичних рахунках, що забезпечить контроль цільового використання коштів. Для цього пропонується у робочому плані рахунків підприємства передбачити:

Витрати на відновлення можуть обліковуватись на рахунках:

- 15 “Капітальні інвестиції”;
- 23 “Виробництво” – якщо ремонт виконується власними силами;
- 92 “Адміністративні витрати” – для поточного ремонту;
- 10 “Основні засоби” – після введення в експлуатацію відновлених об'єктів.
- аналітику за джерелами фінансування (державний бюджет, грант, власні кошти тощо);
- відображення компенсацій та відшкодувань за кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Особливістю є необхідність окремого обліку витрат, пов'язаних із відновленням, аби забезпечити прозорість використання фінансування (особливо у випадку залучення державних чи міжнародних коштів).

Аудиторська перевірка витрат на відновлення повинна включати:

- перевірку достовірності первинних документів;
- аналіз відповідності витрат затвердженим кошторисам;
- оцінку правомірності їх включення до активів або витрат;
- перевірку джерел фінансування (державні кошти, донорські програми, страхові виплати тощо).

Ключові ризики:

- завищення обсягів робіт та вартості матеріалів;
- подвійне відображення витрат;
- використання коштів не за призначенням.

Аудитор має звертати увагу на наявність підтверджень фізичного існування відновлених об'єктів та їх введення в експлуатацію.

Аналізуючи праці вітчизняних науковців, які досліджували дану проблематику, варто відмітити, що воєнні дії суттєво ускладнили функціонування системи

бухгалтерського обліку на підприємствах, в органах державної влади та місцевого самоврядування, а також у неприбуткових організаціях, що здійснюють діяльність у зоні бойових дій або на прилеглих територіях. У цих умовах виникає низка об'єктивних і суб'єктивних проблем, які безпосередньо впливають на достовірність, повноту та своєчасність облікової інформації.

Однією з проблем є відсутність доступу до зруйнованих об'єктів. Значна частина основних засобів, складів, виробничих приміщень і адміністративних будівель зазнала пошкоджень або повного знищення. Це унеможливує проведення інвентаризації, уточнення фактичного стану активів та їх залишкової вартості. У результаті підприємства не мають змоги достовірно відобразити втрати у бухгалтерському обліку, що впливає на формування фінансових результатів і звітності. Такі обставини також створюють складнощі для підтвердження права власності на активи та визнання збитків у податковому обліку.

Наступною проблемою є втрата облікової документації. Через руйнування офісних приміщень, евакуацію персоналу або вимушене переміщення підприємств втрачено значний масив первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та архівних матеріалів. Відсутність первинних документів перешкоджає належному підтвердженню господарських операцій і створює ризики для проведення аудиторських перевірок. Неврегульованість процедур відновлення втрачених документів у надзвичайних умовах лише поглиблює цю проблему.

Також варто відмітити, що в умовах вимушеного скорочення персоналу та ротації кадрів у зоні активних бойових дій бухгалтерські функції часто виконують працівники, які не мають достатньої професійної підготовки. Це призводить до помилок у відображенні господарських операцій, невірному застосуванні рахунків обліку, порушення строків подання звітності. Особливо гостро проблема проявляється у бюджетних установах місцевого рівня, де кадровий дефіцит поєднується з високим навантаженням на бухгалтерські служби.

Унаслідок порушення логістичних ланцюгів, нестабільності постачання ресурсів і проблем з обліком гуманітарної допомоги частина витрат не підлягає своєчасному документуванню. Це ускладнює формування собівартості продукції, визначення фактичних витрат за бюджетними програмами чи проектами. Неповнота інформації призводить до викривлення даних фінансової звітності та унеможливує ефективний фінансовий аналіз діяльності підприємства або установи.

Однією з проблем є неузгодженість у нормативно-правовій базі. Система бухгалтерського обліку під час війни стикається з прогалинами та суперечностями у чинному законодавстві. Частина нормативних актів не враховує специфіку обліку витрат від знищення активів, обліку гуманітарної допомоги, безоплатних надходжень чи компенсаційних виплат. Відсутність чітких методичних рекомендацій створює правову невизначеність і змушує бухгалтерів самостійно інтерпретувати положення облікових стандартів, що підвищує ризик фінансових помилок.

Ще однією з важливих проблем, які варто дослідити, є проблема подвійного фінансування. Особливу увагу слід приділити ситуаціям, коли один і той самий об'єкт або захід фінансується одночасно з державного бюджету та з донорських (міжнародних або благодійних) джерел. Відсутність належної координації між фінансовими потоками створює ризики подвійного обліку або, навпаки, недообліку витрат. Така ситуація потребує запровадження дієвих механізмів контролю за рухом коштів, гармонізації звітності відповідно до вимог міжнародних донорів і державних органів фінансового контролю. Необхідною є інтеграція інформаційних систем обліку, що

забезпечить прозорість використання ресурсів та унеможливить нецільове фінансування.

Враховуючи вищезазначені проблеми обліку витрат на відновлення активів і інфраструктури у післявоєнний період варто виділити наступні напрями удосконалення обліку та аудиту:

- розробка стандартної форми первинних документів для фіксації шкоди;
- створення єдиної електронної платформи обліку втрат і відновлення активів;
- запровадження обов'язкових фото- та відеофіксацій робіт;
- залучення незалежних експертів до оцінки відновлення;
- розширення використання МСФЗ для прозорості обліку та звітності;
- підвищення ролі внутрішнього аудиту в моніторингу відновлювальних заходів.

Проте, дану проблему варто вирішувати в цілому в обліковому аспекті облікової політики підприємства з метою забезпечення єдності підходів до відображення відновлювальних витрат, впроваджуючи у складі облікової політики підприємства наступні положення:

- Визначення критеріїв віднесення витрат до капітальних – з урахуванням збільшення корисного терміну служби, продуктивності чи функціональних можливостей активу.
- Формування окремого розділу «Облік витрат на відновлення активів» із зазначенням порядку документування, оцінки та джерел фінансування.
- Регламентування порядку визнання доходів від компенсацій та грантів відповідно до МСБО 20 Accounting for Government Grants.
- Визначення переліку документів для підтвердження відновлювальних робіт (акти обстеження, кошториси, договори підряду, звіти донорів тощо).
- Використання елементів управлінського обліку для контролю ефективності витрат, зокрема, облік за центрами відповідальності та проектами відновлення.
- Впровадження цифрових інструментів обліку (ERP-систем, електронного документообігу) для забезпечення прозорості руху коштів і підготовки консолідованої звітності для донорів і контролюючих органів.
- Зміцнення облікової політики у зазначеному напрямі сприятиме підвищенню аналітичної якості фінансової інформації, формуванню достовірної доказової бази для компенсаційних виплат, а також підвищить рівень довіри інвесторів і партнерів до підприємства, що бере участь у післявоєнній відбудові.

Проведений аналіз свідчить, що відновлювальні витрати потребують спеціального методичного підходу до їх відображення у системі бухгалтерського обліку. Їх класифікація за економічним змістом, джерелами фінансування та об'єктами відновлення створює основу для формування прозорої аналітичної звітності. Впровадження запропонованих положень до облікової політики забезпечить:

- можливість відокремленого обліку витрат на відновлення активів;
- контроль за ефективністю використання ресурсів;
- дотримання вимог міжнародних стандартів звітності;
- підвищення інформаційної надійності для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Отже, удосконалення організації обліку витрат на відновлення активів має стати невід'ємною складовою системи фінансового управління підприємством у післявоєнний період, що сприятиме підвищенню його прибутковості, фінансової стійкості та соціально-економічній відповідальності. Облік та аудит витрат на

відновлення активів після військових дій є складним і багатогранним процесом, що вимагає як високої професійності бухгалтерських служб, так і чіткого контролю з боку внутрішнього та зовнішнього аудиту. В умовах постконфліктного відновлення важливо забезпечити прозорість, обґрунтованість та достовірність інформації про понесені витрати. Запровадження сучасних методів обліку, цифрових інструментів та міжнародного досвіду сприятиме підвищенню ефективності управління фінансовими ресурсами, спрямованими на відновлення країни.

Список використаної літератури

1. Рудницький В. С., Меліхова Т. О. Бухгалтерський облік в умовах воєнного стану: проблеми та напрями удосконалення. *Фінанси, облік і аудит*. 2023. № 4. С. 56–63.
2. Сергієнко, Л., & Захаров, Д. (2024). Методи оцінки збитків від війни: підходи до відновлення та компенсації. *Економіка, управління та адміністрування*, 3(109), 91–96. [https://doi.org/10.26642/ema-2024-3\(109\)-91-96](https://doi.org/10.26642/ema-2024-3(109)-91-96)
3. Кузьмін О. Є., Гуменюк О. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління процесами відновлення підприємств у післявоєнний період. *Економіка і держава*. 2024. № 7. С. 45–50.
4. Селіванова Н.М Відображення витрат на відновлення та поліпшення основних засобів підприємства: питання оцінки, обліку і документування, *Економічний журнал Одеського політехнічного університету* № 4 (30), 2024, С. 104
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ МФУ від 27.04.2000 №92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
8. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації» від 20.03.2022 р. № 326. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-%D0%BF#Text>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text

Дата надходження статті: 10.07.2025

Дата прийняття статті: 25.07.2025

Дата публікації статті: 28.09.2025