

О. О. Лаврова-Манзенко,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економіки підприємства, обліку і аудиту,
Черкаський національний університет ім. Б. Хмельницького
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1320-6940>
А. А. Ткаченко,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економіки, управління та адміністрування,
Черкаський державний бізнес-коледж
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8937-111X>
Н. Р. Матюшенко,
магістрант, Черкаський національний університет імені Богдана Хмельницького
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0008-4386-2272>

DOI: 10.32702/2306-6814.2023.22.124

ОБЛІК ВІДНОВЛЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ВІТЧИЗНЯНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ ВІЙНИ

О. Lavrova-Manzenko,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Business Economics, Accounting
and Auditing, Bohdan Khmelnytsky National University of Cherkasy
А. Tkachenko,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Economics, Management and Administration, Cherkasy State Business College
N. Matyushenko,
Master's student, Bohdan Khmelnytsky National University of Cherkasy

ACCOUNTING FOR THE RESTORATION OF NON-CURRENT ASSETS BY DOMESTIC ECONOMIC ENTITIES IN THE CONDITIONS OF WAR

У статті досліджено сутність обліку відновлення необоротних активів вітчизняних суб'єктів, оскільки ця тема є надзвичайно актуальною і направленою на висвітлення облікових та податкових наслідків руйнування необоротних активів підприємств внаслідок військових дій, їх відновлення чи списання, а також можливого відшкодування понесених збитків. В статті розглянуто процедури фіксації заподіяних суб'єктам господарювання збитків, порядок дій та коло уповноважених органів, що зможуть зафіксувати подію та довести причинно-наслідковий зв'язок руйнувань, документування таких подій в фінансовому та податковому обліку, котра дозволить мінімізувати подальші ризики для підприємства. В даному дослідженні також розкрито особливості документування та списання зруйнованого необоротного майна підприємств. Висвітлено особливості проведення інвентаризації в наслідок руйнувань. Розкрито порядок дій в разі знищення облікових даних у контексті можливості чи не можливості їх відновлення у цифровому середовищі. В представленому дослідженні окреслено порядок відображення вже отриманої фінансової допомоги підприємствами, а також надано рекомендації щодо обліку у випадку очікування компенсації понесених збитків.

The article examines the essence of accounting for the restoration of non-current assets of domestic entities, as this topic is extremely relevant and aimed at highlighting the accounting and tax consequences of the destruction of non-current assets of enterprises as a result of military operations, their restoration or write-off, as well as possible compensation for losses incurred. The article examines the procedures for recording losses caused to business entities as a result of hostilities, missile attacks and other events related to the full-scale war in Ukraine. The authors analyze the procedure and range of authorized bodies that will be able to record the event and prove the cause-and-effect relationship between the destruction and military operations on the territory of Ukraine. The difference in the documentation of such events in financial and tax accounting, which will minimize further risks for the enterprise, is highlighted in detail. This study reveals the peculiarities of documenting and writing off destroyed fixed assets of enterprises. The peculiarities of conducting an inventory as a result of destruction are highlighted. The procedure in case of destruction of credentials in the context of the possibility or not of their recovery in the digital environment is disclosed. The presented study outlines the procedure for displaying already received financial assistance by enterprises, as well as recommendations for

accounting in the event of waiting for compensation for losses incurred from the destruction or damage of non-current assets in the future. The authors outline possible sources of covering losses of economic entities in modern conditions and in the near and distant future. Accordingly, in the presented study, the peculiarities of the accounting and tax consequences of the aid received and the restoration carried out were determined, which allowed to identify the objects of further taxation. Taking into account the identified grounds for accrual of significant tax liabilities by business entities affected by the war, the authors identified the system of tax benefits or the elimination of taxation of compensation for losses as a promising direction for further research.

Ключові слова: Відновлення, грант, необоротні активи, облік, податки.

Key words: restoration, grant, non-current assets, accounting, taxes.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З початком повномасштабної війни в Україні вітчизняні підприємства опинилися в надзвичайно складних умовах функціонування. В перші ж дні війни були повністю зруйновані логістичні зв'язки в країні, призупинено функціонування більшості суб'єктів господарювання та державних установ, відбулося фізичне руйнування активів. Однак, вітчизняний бізнес надзвичайно швидко мобілізувався та поступово відновив свою роботу там, де це можливо. Запрацювали програми релокації бізнесу, гранти на його розширення чи відновлення, введено податкові пільги — такі заходи дозволили підтримати економіку країни принаймні на мінімальному рівні та скоротити потенційні наслідки військової катастрофи.

По всій території України вже зруйновано та, на жаль, продовжують руйнуватися підприємства, магазини, склади та інше майно суб'єктів господарювання. Часто підприємці вимушені були покидати чи евакуювати свої підприємства поспіхом, рятуючи мінімально необхідне обладнання та колектив. Відповідно, при відновленні власної діяльності для таких суб'єктів господарювання постала необхідність відображення в обліку отриманих збитків, витрат на відновлення роботи та джерел їх покриття. Переважна більшість таких господарських операцій стала для системи бухгалтерського обліку безпрецедентними і особливо складними в контексті ідентифікації податкових наслідків.

Отже, дослідження методики відображення в фінансовому та податковому обліку операцій з відновлення зруйнованих необоротних активів чи їх релокації в сучасних умовах є надзвичайно актуальними.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми обліку відновлення необоротних активів висвітлюються в працях вітчизняних науковців в контексті переважно їх ремонту, модернізації, поліпшень та дооцінки по завершенню терміну корисного використання. Ці питання розкриваються майже в усіх фундаментальних облікових дослідженнях, зокрема в працях Блакити Г.В., Бутинця Ф.Ф., Гуцаленко Л.В., Кужельного М.В., Лень В.С., Собко В.В., Ткаченко Н.М. та багатьох інших. Питання відображення в обліку наслідків війни на сьогодні переважно висвітлюють практикуючі бухгалтери та спеціалізовані агенції, зокрема Factor [1], Дебет-Кредит [2], Головбух [3] та інші. Окремі узагальнення щодо обліку втрати чи відновлення необоротних

активів під час війни здійснено в дослідженнях Колісник О.П. та Приходько К.К. [4], Кулик А. [5], Остапчук С. [6] та інших.

Такі наукові та практичні пошуки спрямовані на виявлення методології та процедур відображення в обліку переважно зруйнованих необоротних активів, однак на сьогоднішній бізнес вже активно відновлюється і акценти актуальності досліджень поступово зміщуються на облік витрат на відновлення.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою даного дослідження є виявлення особливостей та методологічних передумов відображення у фінансовому та податковому обліку втрат від руйнування необоротних активів та витрат на їх відновлення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Якщо підприємство зазнало руйнування майна внаслідок збройної агресії (ракетної атаки, падіння уламків дрону чи ракет, безпосереднього знищення чи розграбовування внаслідок окупації тощо), в першу чергу варто задокументувати сам факт такої події. Зазвичай на місце такої трагічної події виїжджають представники компетентних органів — ДСНС, національної поліції та представники органів місцевого самоврядування. З позиції бухгалтерського обліку для фіксації обсягів руйнування достатньо акту інвентаризації, котрий складений у відповідності до всіх діючих вимог. Однак, органи ДПС дуже уважно ставляться до правомірності списання майна, оскільки це напряму знижує обсяги сплаченого підприємством податку на прибуток в майбутньому. Саме тому, рекомендуємо дотримуватися порядку фіксації факту та наслідків руйнувань, що зумовлений нормами цивільного та господарського права:

1. Самостійно додатково звернутися до ДСНС з метою фіксації саме звернення від суб'єкта господарювання. Це дозволить отримати акт про факт пожежі чи руйнування, котрий буде чітко спрямований до заявника;
2. Самостійно додатково звернутися до правоохоронних органів, отримати номер провадження в ЄРДР з чіткою кваліфікацією злочину;
3. Звернутися до органів виконавчої влади із письмовою заявою про проведення обстеження пошкодженого чи зруйнованого майна та отримати відповідний акт з детальним описом наслідків події;

4. Самостійно виконати всі можливі дії щодо фіксації наслідків трагічної події: фото та відеофіксація, пошук очевидців та пошук облікових документів, що збереглися;

5. Замовити та провести експертну оцінку пошкодженого чи зруйнованого майна незалежним ліцензованим спеціалістом (зберегти квитанцію про оплату його послуг та в подальшому включити такі витрати до їх загальної сукупності);

6. Звернутися до територіального підрозділу торгово-промислової палати та отримати сертифікат про форс-мажор. Це дозволить уникнути штрафних санкцій з боку контрагентів та інших складнощів у господарській діяльності та виконанні договірних зобов'язань;

7. Звернутися до органів суду з метою остаточної фіксації факту та розмірів завданих збитків [3].

Якщо активи підприємства знаходилися чи знаходяться на тимчасово окупованих територіях, то документування збитків та проведення інвентаризації відкладається до стабілізації безпекової ситуації згідно п. 8 Положень про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 №879: "підприємства, які знаходяться на тимчасово окупованій території, проводять інвентаризацію у випадках, обов'язкових для її проведення, тоді, коли стане можливим забезпечити безпечний та безперешкодний доступ уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов'язання та власний капітал цих підприємств" [7].

Наступним кроком може стати відображення в обліку списання активів, що зруйновані. Така подія матиме наслідки в обліку витрат для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств та в обліку ПДВ. Так, у п. 189.9 ст. 189 ПКУ зазначено: "якщо основні засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, то така ліквідація в цілях оподаткування рахується постачанням основних засобів за звичайними цінами". При цьому, ПДВ можна не нараховувати при списанні необоротних активів, якщо вони зруйновані через дію обставин непереборної сили, знищені чи викрадені. Саме для підтвердження цих фактів і необхідно зібрати усі підтверджуючі документи, що наведені вище.

При цьому, для списання майна в бухгалтерському обліку необхідна наявність самих облікових документів та реєстрів. Якщо "офісна" частина підприємства збереглася, то з цим проблем виникнути не повинно, а акти інвентаризації та списання майна міститимуть усю необхідну інформацію. Якщо ж дані бухгалтерського обліку знищені та їх неможливо відтворити за допомогою хмарних чи серверних сховищ, то облікові дані доведеться відтворювати за даними ДПС та інших віддалених ресурсів зберігання інформації. Неможливість відновлення облікової інформації в такому випадку також має бути задокументована і підтверджена письмовими відповідями на запити суб'єкта господарювання з боку розробників чи фірми, що обслуговувала облікове програмне забезпечення на підприємстві. В сучасних умовах, все ж, найчастіше облікові дані зберігаються у хмарних сховищах та підлягають відновленню через резервні копії.

Отже, при правильному документуванні знищених необоротних активів, ті з них, що мають виробниче призначення списуються із ліквідаційним коригуванням: бухгалтерський фінансовий результат збільшується на їх балансову вартість та одночасно зменшується на залишкову вартість цих об'єктів за даними податкового обліку. Якщо необо-

ротні активи мають невиробниче призначення, то таке коригування не проводиться, а фінансовий результат лише збільшується на залишкову вартість таких об'єктів.

У випадку коли об'єкт необоротних активів не знищено, а пошкоджено, то суб'єкт господарювання може розпочати його відновлення. Проте для відновлення потрібні кошти, а їх джерелом можуть стати:

- власні кошти підприємства;
- кошти засновників (власників);
- грантова чи цільова фінансова допомога від держави (органів місцевого самоврядування);
- гранти чи безповоротна фінансова допомога від зовнішніх донорів;
- запозичені чи інвестовані фінансові ресурси.

На сьогодні в Україні вже діє програма "єВідновлення", котра направлена на покриття збитків фізичних осіб внаслідок руйнування особистого майна під час війни. Суб'єкти господарювання поки що не можуть претендувати на такі виплати, однак мають сумлінно документувати збитки та звертатися із відповідними заявами про компенсацію до всіх компетентних органів та відповідних обслуговуючих платформ. Серед них варто виокремити: органи досудового слідства, звернення через портал "Дія", застосунки "КиївЦифровий" та їх регіональні аналоги, органи суду, в т.ч. міжнародні. В будь-якому випадку, чіткого механізму, крім міжнародного суду, на сьогодні в Україні для отримання компенсації бізнесу немає. Судові розгляди стануть можливими лише після Перемоги, а функціонувати бізнесу треба зараз, тому суб'єкти господарювання активно шукають будь-які можливості для відновлення пошкоджених необоротних активів.

Відповідно, в обліку варто відобразити, в першу чергу, уцінку необоротного активу в результаті збройної агресії, а вже потім — витрати на її ремонт. Це дозволить ідентифікувати понесені збитки не лише на рівні первинних документів, а й забезпечити точність і аналітичність облікових даних та правильно зменшити фінансовий результат при визначенні податку на прибуток підприємств. Якщо джерелом фінансування відновлення необоротних активів виступають власні кошти підприємства, позика чи кошти засновників, то якихось особливостей в податковому чи фінансовому обліку не виникає, порядок лишається незмінним. Однак, ми рекомендуємо суб'єктам господарювання визначену експертом суму заподіяних збитків, за наявності всіх актів або рішення суду, все ж віднести на невідшкодованого дебітора (рахунок 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків", а не лишати в межах позабалансового обліку на рахунок 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"). У випадку неможливості отримання відшкодування списати таку заборгованість можна буде на підставі довідки торгово-промислової палати про форс-мажор під час дії військового стану.

Якщо ж джерелом проведення відновлення необоротних активів стане грантова чи цільова допомога від держави та / або органів місцевого самоврядування, то її суму варто включити до доходів від безоплатно одержаних активів (субрахунок 745) за національними стандартами. При застосуванні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку можливі такі варіанти:

- або віднесення суми гранту до складу доходів майбутніх періодів із їх поступовим визнанням при нарахуванні амортизації;

— або початково відобразити балансову вартість необоротних активів зменшеною на суму гранту.

Варто відзначити, що на сьогодні більшість видів державної допомоги на відновлення для фізичних осіб надається не у формі прямого фінансування, а шляхом генерації різноманітних сертифікатів чи виплат через державні банки. В такому випадку і надавачем гранту чи цільового фінансування вже виступає не держава, а банк. Тому, якщо в перспективі подібні програми запрацюють для суб'єктів господарювання, то отримані кошти необхідно буде включати до доходів звітного періоду або майбутніх періодів та оподатковувати в повному обсязі. Те ж саме стосується й допомоги, котра може бути отримана від міжнародних організацій, благодійних фондів тощо. Хоча, для грантів і допомоги, що надаються безпосередньо від держави та органів місцевого самоврядування і передбачені окремі виключення.

В будь-якому випадку, суму одержаного гранту, незалежно від джерела його походження першопочатково доведеться оподатковувати на загальних підставах: податком на прибуток для загальної системи оподаткування чи податком на доходи фізичних осіб та військовим збором для фізичних осіб-підприємців (для платників єдиного податку — сума державного та муніципального гранту не підлягає оподаткуванню у разі його цільового використання в повному обсязі). В подальшому ж, при нарахуванні зносу необоротних активів, такі податкові затрати будуть скомпенсовані визнанням витрат амортизаційних.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Отже, процеси фінансованого обліку витрат на відновлення необоротних активів забезпечені наявною системою рахунків бухгалтерського обліку та нормативно-правовим супроводом на достатньому рівні. А от у сфері податкового обліку комплекс необхідних первинних документів створює бюрократичні бар'єри для суб'єктів господарювання на шляху до відновлення. Крім того, викликає сумніви доречність оподаткування фінансової допомоги, що може бути отримана тими представниками бізнесу, котрі постраждали в результаті повномасштабної війни в Україні. Відповідно, подальших досліджень потребує розробка механізму податкових пільг або усунення оподаткування грантів та безповоротної фінансової допомоги для таких суб'єктів господарювання.

Література:

1. Війна = руйнація, або Облік знищених активів. Factor. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2022/november/issue-90/article-122966.html> (дата звернення: 18.10.2023).
2. Часткове руйнування нерухомості під час війни: бухоблік, документування. Дебет-Кредит. URL : <https://news.dtki.ua/accounting/automation/76726-castkove-ruinuvannia-nerukhomosti-pid-cas-viini-buxoblik-dokumentuvannia> (дата звернення: 18.10.2023).
3. Фіксація руйнувань та ліквідація наслідків бойових дій в умовах воєнного стану. Головбух. URL: <https://buhplatforma.com.ua/news/30046-fksatsya-ruynuvan>

ta-lkvatsya-nasldkv-boyovih-dy-v-umovah-vonnogo-stanu (дата звернення: 18.10.2023).

4. Колісник, О. П., & Приходько, К. К. (2023). Облік і контроль основних засобів в умовах воєнного стану. Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління, (7). DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-7-09-03>

5. Кулик А. Особливості проведення знецінення активів в умовах збройної агресії. Облік і фінанси. 2022. № 4 (98). С. 15—21. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4\(98\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4(98)-5-12).

6. Остапчук С. Наслідки війни крізь призму бухгалтерських процедур і облікової політики підприємств. Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали V Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 22—23 березня 2023 р. Ч. 2. Львів: ЛНУП, 2023. С. 155—158.

7. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

References:

1. Factor (2022), "War = Devastation, or Accounting for Destroyed Assets", available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2022/november/issue-90/article-122966.html> (Accessed: 18 Oct 2023).
 2. Debet-Kredit (2022), "Partial Destruction of Real Estate During War: Accounting, Documentation", available at: <https://news.dtki.ua/accounting/automation/76726-castkove-ruinuvannia-nerukhomosti-pid-cas-viini-buxoblik-dokumentuvannia> (Accessed: 18 Oct 2023).
 3. Holovbukh (2022), "Recording of Destruction and Liquidation of Consequences of Military Actions in Conditions of Martial Law", available at: <https://buhplatforma.com.ua/news/30046-fksatsya-ruynuvannia-lkvatsya-nasldkv-boyovih-dy-v-umovah-vonnogo-stanu> (Accessed: 18 Oct 2023).
 4. Kolisnyk, O. P., and Prykhodko, K. K. (2023), "Accounting and Control of Fixed Assets in Times of Martial Law", Problemy suchasnykh transformatsiy. Seriya: ekonomika ta upravlinnya, vol. 7. <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-7-09-03>.
 5. Kulyk, A. (2022), "Specifics of Asset Impairment in Conditions of Armed Aggression", Oblik i finansy, vol. 4 (98), pp. 15—21. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4\(98\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4(98)-5-12).
 6. Ostapchuk, S. (2023), "The Consequences of War through the Prism of Accounting Procedures and Corporate Accounting Policies". Aktualni problemy suchasnogo biznesu: oblikovo-finansoviy ta upravlinjskyj aspekty: materialy V Mizhnarodnoji naukoivo-praktychnoji internet-konferenciji, [Current Issues in Contemporary Business: Accounting, Financial, and Managerial Aspects: Proceedings of the V International Scientific and Practical Internet Conference], National Environmental University, Lviv, Ukraine, March 22—23, pp. 155—158.
 7. The Ministry of Finance of Ukraine (2014), The order "On Approving the Regulation on the Inventory of Assets and Liabilities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (Accessed: 18 Oct 2023).
- Стаття надійшла до редакції 06.11.2023 р.