

## Розвиток бухгалтерського обліку в умовах проведення воєнних дій: історичний аналіз

*Обґрунтовано актуальність проведення наукових досліджень, пов'язаних з впливом воєнних дій на систему обліку. Виокремлено основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах здійснення військових дій (облік у суб'єктів проведення воєнних дій; облік на підприємствах, які виконують забезпечуючу функцію під час воєнних конфліктів; облік майна підприємств, діяльність яких опинилася під прямим впливом воєнних дій; облік як політичний інструмент під час здійснення військових конфліктів). Обґрунтовано, що виникнення воєнних дій призводить до трансформації облікової системи в напрямі її спрощення, як у суб'єктів їх здійснення, так і на підприємствах, які виконують забезпечуючу функцію під час воєнних конфліктів. Виявлено, що найважливішою функцією бухгалтерського обліку під час війни стає контрольна функція, виконання якої дозволяє мобілізувати ресурси, необхідні для ефективного протидії країні-агресору. Встановлено, що в умовах гібридної війни вітчизняні підприємства коригують вартість активів, над якими було втрачено контроль. Перспективним напрямом досліджень є розгляд бухгалтерського обліку як політичного інструменту під час здійснення воєнних конфліктів.*

**Ключові слова:** історія бухгалтерського обліку; воєнні дії; гібридна війна.

**Актуальність дослідження та постановка проблеми.** Розвиток бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки та як практичної діяльності напряму залежить від дій та подій, що виникають в його зовнішньому середовищі. Фактори зовнішнього середовища з одного боку розглядаються як об'єкти бухгалтерського відображення (наприклад, зміни валютного курсу або вартості цінних паперів на ринку капіталу), а з другого боку є причиною необхідності трансформації теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку. Одним із таких факторів варто вважати проведення воєнних дій, які впливають на більшість процесів, що відбуваються в суспільстві, зокрема, внаслідок виникнення яких відбувається порушення традиційних підходів до ведення господарської діяльності підприємств, що значно впливає як на об'єкти бухгалтерського відображення, так і на порядок організації обліку на самих підприємствах.

Розгортання воєнно-політичного конфлікту на Сході України, що розпочався 2014 року і триває до сьогодні, а також ведення гібридної війни з боку Російської Федерації, зумовлюють необхідність проведення аналізу напрямів розвитку бухгалтерського обліку під час воєнних дій на основі вивчення існуючого історичного досвіду та переосмислення значення бухгалтерського обліку як засобу забезпечення рівня національної безпеки.

**Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.** Питання особливостей розвитку бухгалтерського обліку в умовах військових дій розглядалися в працях С.С. Ведерникова, О.С. Горая, А.Дятея, І.В. Жиглей, А.Н. Кашаєва, А.Лофт, В.А. Маздорова, В.Д. Новодворського, А.С. Нарінського, Е.К. Розенберга, Р.Сарікаса, Я.В. Соколова, В.Феннела, М.Харрісона, М.Чвестяк, А.В. Шейна, І.А. Юхименко-Назарук та ін.

**Формулювання цілей статті.** Основним завданням статті є виділення та аналіз напрямів розвитку бухгалтерського обліку в умовах проведення воєнних дій.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Традиційно питання розвитку бухгалтерського обліку в умовах воєнних дій в пострадянських країнах пов'язують з Другою світовою війною. В той самий час дана тема досить широко висвітлюється у світовій літературі з бухгалтерського обліку як на прикладі конкретних воєн, так і шляхом пошуку спільних рис щодо трансформації облікової системи в умовах виникнення воєнних конфліктів. В останні роки подібні дослідження знову набули актуальності в умовах проведення Російською Федерацією гібридної війни проти України.

Якщо в цілому розглядати війну як окремих фактор зовнішнього середовища національної системи бухгалтерського обліку, то можна констатувати, що в такі складні для країни періоди часу вчені не приділяють належної уваги розвитку бухгалтерського обліку, тому облікова система зазвичай або залишається в існуючому стані без прогресивних змін, або навпаки, частково деградує шляхом свого поступового спрощення з метою виконання тих завдань, що висувуються до неї користувачами та продиктовані умовами воєнного часу.

У результаті аналізу наукових публікацій можна виокремити такі напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах здійснення воєнних дій (рис. 1).

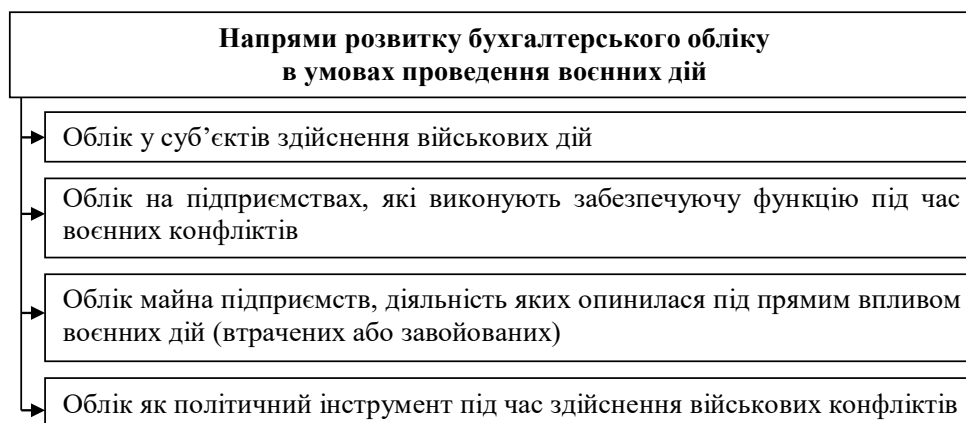


Рис. 1. Напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах проведення воєнних дій

**I. Облік у суб'єктів проведення воєнних дій (військових частинах та підрозділах).** Під час війни обліково-фінансовий апарат військових частин як державних структур функціонує в надзвичайно складних фізичних умовах, що в багатьох випадках не дозволяє забезпечити повноцінну реалізацію основних облікових функцій, і призводить до необхідності спрощення бухгалтерського обліку та підлаштування під існуючі умови. Зміна форми ведення обліку в бік її спрощення зазвичай зумовлена намаганням забезпечення оперативності та достовірності облікової інформації, що значно шкодить її релевантності.

Необхідність зміни існуючих правил ведення обліку під час воєнних дій передбачалась навіть в документах з регулювання обліку у військових частинах, що публікувалися у мирний час. Так, в «Положенні про управління господарством в окремих частинах військ» 1904 р. [6, с. 32] зазначається про можливість здійснення відступів від традиційної практики складання звітності в умовах воєнного часу. Зокрема: 1) дозволялося пролонгувати час звітування про одержані скарбничим кошти; 2) завідувач господарством міг сам реалізовувати облікову політику без згоди командира полку але на суму, не більше ніж тисяча рублів; 3) здатність збільшувати обсяги виданих авансів на розсуд командира полку. Таким чином, відмінності у веденні обліку в мирний та воєнний час полягали в можливості незначно трансформувати існуючу облікову практику у зв'язку з виникненням ускладнень в комунікації між суб'єктом ведення обліку (завідувачем господарства) та особою, відповідальною за його організацію (командиром полку).

Вже безпосередньо під час воєнних дій здійснюються більш кардинальні зміни в обліковій системі. Зокрема, як зауважували С.С. Ведерніков та Е.К. Розенберг, пояснюючи особливості організації бухгалтерського обліку під час Другої світової війни, специфічні умови фінансової діяльності військових частин в діючій армії потребують внесення деяких змін у практику фінансового обліку та звітності військ. Практика перших же місяців війни показала, що застосовувані у мирний час форми фінансового обліку у військових частинах виявилися надмірно деталізованими і технічно непристосованими до умов воєнного часу. З метою спрощення та уніфікації фінансового обліку основні облікові реєстри по фінансовому господарству військової частини, що застосовувалися в мирний час, були піддані перебудові до сформованих умов [3]. Одним із таких важливих і кардинальних рішень стало введення спеціального облікового реєстру – контрольної книжки, що мало подолати проблему відсутності у військових частин своїх поточних рахунків та необхідність оприбуткування ними відпущених їм грошових коштів і облігацій державних позик. Іншим прикладом спрощення облікових процедур було введення у серпні 1941 р. простої стандартної форми грошової книги, яка замінила грошовий журнал на книгу грошових особових рахунків. Окрім зручності в веденні даної книги її формат також був пристосований під польову сумку, яка використовувалася рахівниками військових частин для її зберігання, що в цілому покращило процес підготовки звітності військовими частинами в умовах воєнних дій.

Також одним із наслідків війни є зростання частки жінок у складі бухгалтерських служб у суб'єктів її здійснення та в цілому на підприємствах, що було особливо відчутним в ті часи, коли всі придатні для війни чоловіки призивалися в армію, а сам процес її здійснення потребував витрачання значних обсягів людських ресурсів. Зокрема, Дж. Блек [17, с. 205], дослідивши роль жінок у діяльності Британського військового відділу оплати праці під час Першої світової війни, а також проаналізувавши особливості історичного розвитку облікової професії, підтвердив, що широке залучення жінок до виконання облікових процедур є прикладом прото-фемінізації британського рахунковедення. В цілому даний факт можна вважати основною причиною зростання кількості жінок-бухгалтерів в післявоєнні роки в СРСР, де цей показник у 1985 р. досяг 89 % [11, с. 416].

**II. Система обліку на підприємствах, які виконують забезпечуючу функцію під час військових конфліктів,** також зазвичай є об'єктом змін, що зумовлено необхідністю трансформації системи управління підприємствами в умовах війни. Рівень глибини таких змін залежить від особливостей воєнного конфлікту, зокрема, від рівня його впливу на економіку країни.

Якщо це локальний конфлікт, який не вносить значних змін у функціонування національної економіки, то національна облікова система також не зазнає значних змін. При цьому можуть виникати деякі зміни в існуючих методиках обліку, пов'язані з діяльністю підприємств, які забезпечують функціонування армії. Так Ж.Воллмерс, В.Антонеллі, Р.Далессіо та Р.Россі [20] наводять приклади змін у методиці управлінського обліку витрат в італійських промислових групах, які намагалися одержати цінні переваги для подальшої участі в тендерах та аукціонах, що проводились Військовим Міністерством та Міністерством Амуніції Італії під час Першої світової війни. Іншим прикладом таких змін, які впливають на методику обліку підприємств, що займаються підготовкою до воєнних дій, є публікація у 1942 р. в США Комітетом з облікових процедур ARB 13 «Облік спеціальних резервів, що виникають після війни» [16]. У цьому документі розкриваються особливості облікового відображення та подальшого використання резервів, які вже створені та можуть створюватися підприємствами, що здійснюють виробництво у військових цілях або істотно страждають в результаті проведення воєнних дій.

Якщо ж воєнний конфлікт змінює базові засади функціонування національної економіки, набуваючи для конкретної країни всеохоплюючих масштабів (наприклад, набуваючи статусу вітчизняної війни) і змушуючи переходити до моделі управління підприємствами з врахуванням потреб «воєнного часу», то за таких умов відбувається зміна вимог до функціонування національної системи обліку як на рівні системи її регулювання, так і на рівні організації і методики функціонування конкретної облікової системи підприємства. Найбільш типовим прикладом у цьому випадку є система радянського обліку, яка зазнала істотних змін протягом 1941–1943 рр. Як відмічає В.А. Маздоров, військова обстановка в країні визначила нові завдання для бухгалтерського обліку. Війна стала причиною перебудови бухгалтерського обліку, що виразилося в його спрощенні та скороченні звітності, посиленні оперативного контролю за господарською доцільністю витрат, за збереженням соціалістичної власності, економним витрачанням коштів та матеріалів [10, с. 155–156]. Подібна теза стала загальною для представників радянської облікової думки. Так Я.М. Гальперін, Н.А. Кіпарисов та Н.А. Леонтьєв також зазначають, що напад фашистської Німеччини на Радянський Союз зумовив приділення все більшої уваги до правильної постановки обліку і звітності на соціалістичних підприємствах. І за роки війни була здійснена немала робота з впорядкування обліку і звітності, зі скорочення і спрощення форм звітності [4, с. 226]. А.М. Кашаєв та А.В. Шейн в даному ключі також підкреслюють, що в період війни відбулись істотні зміни в організації обліку, необхідно було з особливою наполегливістю проводити в життя дуже суворий режим економії та контроль за витратами матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [7, с. 17].

Таким чином, найважливішою функцією бухгалтерського обліку під час війни стає контрольна функція, виконання якої створювало передумови для ефективної протидії країні-агресору, зокрема, через підвищення ефективності використання наявних ресурсів та пошук глибинних резервів національної економіки. Як показала історія, така переорієнтація обліку дала позитивні результати, внаслідок чого А.Дьятей та Р.Сарікас наголошують, що саме бухгалтерський облік відіграв важливу роль у процесі одержання Радянським Союзом перемоги у війні [18, с. 36].

Окрім спрощення облікових процедур, що відбулося в частині формування собівартості продукції, здійснення капітальних витрат, а також спрощення процедури складання звітності (щомісячна телеграфна звітність), значно змінилася методологія радянського обліку. Внаслідок порушення народногосподарських зв'язків між підприємствами виникали значні обсяги простроченої заборгованості, з'являлась значна кількість витрат і непередбачених витрат, для обліку яких були введені спеціальні рахунки, в назві яких вказувалась причина їх виокремлення – умови воєнного часу. Спрощення облікової системи, зокрема, відмова від значної кількості первинних документів, уможлилювала впровадження нових економічних інструментів, одним із яких була карткова система розподілу основних продовольчих товарів, що була впроваджена в СРСР в липні 1941 р. і передбачала встановлення норм споживання товарів на людину в місяць.

У роки війни відбувалася також і трансформація підходів до організації обліку, що зумовлювалось хронічною нестачею підготовлених облікових працівників та зменшенням обсягів часу, що виділявся на реалізацію облікового процесу. Як зазначають А.І. Белоусов та А.В. Зеленіна, у воєнні роки стали широко застосовуватися групові (накопичувальні) відомості по касових та банківських операціях, а також заготівлі матеріальних цінностей та розрахунків з постачальниками, відвантаження товарно-матеріальних цінностей та розрахунків з покупцями. Рекомендувалось узгодження хронологічних та систематичних реєстрів, спрощення розподілу витрат на обслуговування та управління, використання коефіцієнтного методу при визначенні собівартості окремих видів продукції тощо [2, с. 14]. В цілому автори приходять до думки, що одержані під час війни напрацювання в сфері організації бухгалтерського обліку в подальшому були покладені в основу розробки журнально-ордерної форми обліку, яка вже на початку 1950-х рр. почала широко впроваджуватися в різних галузях народного господарства СРСР.

У тому ж випадку, коли в країні триває громадянська війна, що є формою вирішення протиріч, які виникають між різними верствами населення, і яка завершується перемогою сторони, яка приступає до реформування прийнятого в країні економічного укладу, то облікова система також зазнає значних змін.

Обсяги таких змін залежать від рівня протиріч між попереднім економічним укладом і новоствореним укладом, що реалізується після завершення громадянської війни. Так в результаті громадянської війни в США (1861–1865 рр.) було скасовано рабство (1865 р.), що зумовило необхідність виключення з системи обліку рахунків, що використовувалися для облікового відображення рабів та здійснення їх вартісної оцінки.

Наслідком громадянської війни в Росії (1917–1923 рр.) став прихід до влади партії більшовиків та поступове встановлення на переважній більшості її території радянської влади, яка упродовж наступних десяти років сформувала модель «радянського обліку», що кардинально відрізнялася від бухгалтерського обліку ринкового типу як на теоретико-методологічному, так і на організаційному рівні. Визначальною методологічною особливістю радянського обліку став перехід до одноманітного регулювання бухгалтерського обліку, що в цілому призвело до формування концепції розширеної одноваріантності методології обліку [8, с. 99].

Таким чином, система бухгалтерського обліку підприємств, які виконують забезпечуючу функцію під час воєнних конфліктів, може зазнавати змін, що залежить від особливостей воєнного конфлікту, які визначають його роль в економічному житті конкретної країни.

**III. Облік майна підприємств, діяльність яких опинилася під прямим впливом воєнних дій (завойованих або втрачених).** Здійснення військових дій між збройними силами певних країн або політичних утворень у більшості випадків має економічні передумови, що обґрунтовується обмеженістю ресурсів та необмеженістю потреб людей. В окремих випадках прагнення учасників війни захопити необхідні ресурси або цілі економічні райони визначало характер бойових операцій і напрями розгортання воєнної агресії.

Причиною війни можуть бути домагання щодо прав на власність або територію, яка належить іншій стороні збройного конфлікту. В результаті успіху таких домагань у однієї сторони в результаті націоналізації (експропріації) з'являється майно, яке потребує відображення в обліку, а у іншій сторони відбувається вибуття такого майна, яке може розглядатися з позиції бухгалтерського обліку як втрати або як тимчасові втрати.

Найбільш типовим прикладом експропріації майна на захоплених територіях є дії Німеччини під час Другої світової війни. Так за роки окупації німецькі війська розграбували та знищили 38 % національного майна Польщі, з Франції вивезли 63 млн тонн вугілля, близько 2 млн тонн нафти, з Бельгії, Голландії, Данії і Норвегії та інших окупованих країн було вивезено всі запаси стратегічної сировини, промислових товарів та продовольства, з Австрії були вивезені золоті запаси на суму 80 млн доларів, а з Чехословаччини – на суму 25 млн. доларів [13, с. 131–132]. Експропрійоване майно вивозилось з окупованих країн в Німеччину, де включалось до складу активів потужних німецьких монополій або державних фінансових установ.

Подібна ситуація в кінці Другої світової війни склалась і на колишніх радянських територіях, які були звільнені від німецької окупації радянськими військами, а також на територіях, які були звільнені, але раніше не входили до складу СРСР. Однак націоналізацію майна вже проводили представники радянської влади. З метою забезпечення належного контролю та уніфікації цього процесу в квітні 1943 р. Радою Народних Комісарів СРСР було випущено Постанову № 404, якою регулювалися питання обліку і використання націоналізованого, конфіскованого, виморочного та безгосподарного майна. Зокрема, згідно зі ст. 4 даного документа, всі питання щодо виявлення, обліку, оцінки та реалізації майна, цінностей і грошових коштів мають здійснюватися фінансовими органами [12]. Передача націоналізованого та конфіскованого майна здійснювалася фінансовими органами шляхом узгодження з вищими органами як на безоплатній, так і на платній основі із використанням фактичної вартості, заготівельних цін тощо.

При встановленні на захопленій у результаті війни території нової влади в результаті приєднання такої території до складу іншої країни або створення нової країни шляхом об'єднання декількох територій, зазвичай, наявні на ній підприємства та установи підлягають націоналізації. Так у 1917 р. на території постреволюційної Росії були націоналізовані всі банки і банківська державна монополія, залізничний транспорт, морський та річний флот, а вже в червні 1918 р. окремим декретом було проголошено націоналізацію всієї великої промисловості (підприємств з капіталом більше 1 млн рублів). На думку А.І. Лозинського, після проведення націоналізації 1917–1918 рр. вищим керівництвом було поставлено завдання щодо організації правильного обліку експропрійованих у буржуазії засобів виробництва і забезпечення збереження державного фонду [9, с. 68]. Таким чином, одним із наслідків воєнних дій є захоплення майна та нових територій з розміщеними на них підприємствами. В результаті націоналізації ці об'єкти мають бути включені до складу активів підприємств та установ. Основною проблемою при їх прийнятті на облік є встановлення їх реальної вартості, яка б враховувала як їх реальну цінність, так і витрати, які були понесені на їх доставку та передачу до місця їх подальшого використання.

У іншій сторони, яка є учасником воєнного конфлікту і програє його на тимчасовій або постійній основі, відбувається втрата окремих видів майна, підприємств або територій, що також має знайти своє відображення в системі бухгалтерського обліку відповідного рівня.

З метою обліку втраченого майна під час Другої світової війни на радянських підприємствах було запроваджено окремий (27-й) розділ плану рахунків – Д «Рахунки, виділені у зв'язку з умовами військового часу». Як зауважує В.А. Маздоров, в цей розділ включався 21 рахунок першого порядку і два субрахунки, наприклад: 270 – «Основні засоби неевакуйовані»; 251 – «Матеріали в дорозі, що не прибули до евакуації на підприємство»; 252 – «Товарно-матеріальні цінності неевакуйовані»; 253 – «Товарно-матеріальні цінності евакуйовані, але що не прибули в місцезнаходження підприємства» тощо [10, с. 157]. Введення таких пропозицій базувалося на загальній політиці необхідності евакуації найбільш важливих підприємств з прифронтових районів у східну частину Радянського Союзу, що практично реалізовувалося за допомогою створеної у 1941 р. Ради з евакуації. Відповідно, запропонована система рахунків призначалась для обліку тих активів підприємства, які або не були евакуйовані (в розрізі видів активів), або не дісталися до визначеного місця їх евакуації, а також для обліку дебіторської та кредиторської заборгованостей, щодо яких виникали значні сумніви щодо їх погашення внаслідок захоплення території, де розміщувались підприємства, щодо яких вона виникла, або внаслідок того, що навіть після евакуації, такі підприємства ще не відновили свою діяльність. Всі інші евакуйовані об'єкти обліковувалися за допомогою інших традиційних рахунків, які використовувалися підприємствами в мирний період часу. Під час здійснення евакуації майна основна відповідальність щодо безпеки евакуації та подальшої постановки такого майна на облік покладалася на бухгалтерів, які повинні були досить суворо дотримуватись існуючих вимог, зокрема, щодо документального оформлення таких операцій. При цьому в процесі здійснення евакуації майна підприємств здійснювалися значні витрати, які мали відобразитися на відповідних рахунках («Витрати, викликані евакуацією»), а в багатьох випадках майно не досягало свого кінцевого пункту призначення як внаслідок стрімкого просування ворожих військ, так і в результаті неефективної логістики. Тому одним із напрямів розвитку облікової системи під час війни було удосконалення порядку облікового відображення бездокументних вантажів.

На сьогодні, в умовах тимчасової окупації окремих територій у Донецькій та Луганській областях та анексії Криму, на вітчизняних підприємствах, структурні підрозділи яких залишилися на цих територіях і над якими було припинено управління, не використовується подібна методика обліку втраченого майна, яка використовувалася під час Другої світової війни в радянській обліковій системі. Наприклад, все націоналізоване майно компанії «DTEK ENERGY B.V.», що перебуває на окупованій частині Донецької та Луганської областей і в анексованому Криму, враховується до складу активів цієї компанії, що засвідчується опублікованим неаудованим звітом про консолідовані фінансові результати за 6 місяців 2018 р. [15]. Однак, як зазначається в Аудиторському висновку щодо фінансової звітності ПАТ «ДТЕК КРИМЕНЕРГО» від 20 березня 2017 р. [1], на вартість необоротних активів, які розташовані на тимчасово окупованій території України, в 2015 році був нарахований 100 % резерв знецінення, керуючись принципом обачності та МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів». Як наслідок, на 31.12.2016 р. чисті активи ПАТ «ДТЕК КРИМЕНЕРГО» становили від'ємне значення – -1025951 тис. грн. Вже у вересні 2018 р. в засобах масової інформації з'явилось повідомлення про те, що «DTEK ENERGY B.V.» позивається в міжнародні судові інстанції до Російської Федерації за експропріюване майно, розміщене на території анексованого Криму [5], що свідчить про намагання підприємства відшкодувати понесені втрати. Відповідно, для тих активів компанії «DTEK ENERGY B.V.», які залишилися на окупованій частині Донецької та Луганської областей і в анексованому Криму не використовуються окремі спеціальні рахунки для їх обліку, а коригується їх вартість на основі врахування рівня зменшення їх корисності.

Окрім цього, згідно з МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів», корисність активів зменшується не лише в результаті втрати контролю над такими активами, а й у випадку, коли специфічні активи втрачають свою цінність у випадку порушення умов виконання контракту або у випадку його розірвання. Така ситуація на сьогодні є характерною для активів теплових електростанцій, що входять до складу «DTEK ENERGY B.V.», оскільки після втрати контролю над шахтами, що були основними постачальниками антрациту для них, їх вартість потребує переоцінки внаслідок втрати їх цінності. Більш детально дане питання висвітлено в дослідженні І.А. Юхименко-Назарук [14, с. 279–281], та передбачає використання положень неінституційної теорії, зокрема, потребує використання в бухгалтерському обліку поняття специфічних активів, що дозволить обґрунтувати шляхи удосконалення облікової оцінки в умовах гібридної війни.

**IV. Облік як політичний інструмент під час здійснення воєнних конфліктів.** Згідно з традиційною точкою зору, система бухгалтерського обліку розглядається як засіб фіксації результатів військових дій та як засіб інформаційного забезпечення управління підприємствами, які здійснюють підтримку суб'єктів ведення війни. За таким підходом бухгалтерський облік виконує пасивну функцію з позиції його значення під час воєнних конфліктів. На відміну від такого підходу, в дусі представників Лондонської школи економіки (Е.Хоупвуд, П.Міллер, А.Бімані, М.Бромвіч та ін.), В.Фаннелл та М.Чвестяк запропонували розглядати бухгалтерський облік як політичний інструмент, який може використовуватися суб'єктами його організації для подолання політичних криз. Тобто, бухгалтерський

облік пропонується розглядати не як щось похідне та другорядне, необхідне для відображення існуючої господарської реальності, а як первинне стосовно соціальних процесів та відносин, які формуються в результаті функціонування обліку як окремого соціально-економічного інституту.

Як зазначають автори, до наших днів для всіх національних держав облік воєнних операцій, перш за все, слугував для реалізації більш широких політичних цілей. З Кримської війни до війни з тероризмом бухгалтерський облік використовувався для утвердження цивільного контролю над військовими, запровадження раціональної ділової практики на війні та створення видимих і невидимих причин, які мають легітимізувати використання сили [19, с. 2]. За допомогою реалізації інформаційної функції бухгалтерський облік дозволяє політичним елітам обґрунтувати причини необхідності початку воєнного конфлікту, а за допомогою контрольної – впливати на суб'єктів здійснення цих конфліктів, таким чином, одночасно впливаючи на порядок розгортання воєнних дій.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. Одним із факторів зовнішнього середовища, що впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку, є воєнні дії, що стосуються як їх безпосередніх учасників, так й інших суб'єктів, діяльність яких перебуває під впливом цих дій. На основі аналізу наукових публікацій виділено чотири основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах здійснення військових дій: 1) облік у суб'єктів проведенні воєнних дій; 2) облік на підприємствах, які виконують забезпечуючу функцію під час воєнних конфліктів; 3) облік майна підприємств, діяльність яких опинилася під прямим впливом воєнних дій; 4) облік як політичний інструмент під час здійснення воєнних конфліктів.

2. В умовах проведення воєнних дій відбувається трансформація існуючих підходів до організації бухгалтерського обліку в напрямі її спрощення, а також адаптація методології бухгалтерського обліку активів і зобов'язань внаслідок зміни нормальних умов функціонування підприємств. В умовах ведення гібридної війни потребує удосконалення методика оцінки активів, над якими втрачено контроль, та методика оцінки специфічних активів, виконання контрактів, щодо функціонування яких опинилося під загрозою внаслідок опортуністичної поведінки контрагентів або змін в нормативному регулюванні діяльності підприємств.

3. Перспективним напрямом подальших досліджень є поглиблення суспільного значення бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики, зокрема, щодо розкриття його ролі як політичного інструменту або соціальної ідеології, що може використовуватися для подолання соціально-політичних криз, пов'язаних з воєнними конфліктами.

#### Список використаної літератури:

1. Аудиторський висновок (ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА) : від 20.03.2017 р. щодо фінансової звітності ПАТ «ДТЕК КРИМЕНЕРГО» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://dtek.com/content/files/auditorskiy-visnovok-schodo-finansovoi-zvitnosti-tovarstva-za-2016-rik.pdf>.
2. Белоусов А.И. Особенности бухгалтерского учета в период великой отечественной войны / А.И. Белоусов, А.В. Зеленина // Вестник СГУ. – 2010. – № 68. – С. 13–17.
3. Ведерников С.С. Курс бухгалтерского учета для подготовки счетоводов : 2-е изд / С.С. Ведерников, Э.К. Розенберг. – Л. : тип. им. Володарского, 1947. – 309 с.
4. Гальперин Я.М. Курс теории бухгалтерского учета / Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев ; под общ. ред. Н.А. Кипарисова. – М. : ГОСПЛАНИЗДАТ, 1945. – 228 с.
5. ДТЕК позивається в міжнародні суди до Росії за вкрадене під час анексії Криму майно [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.umoloda.kiev.ua/number/0/2006/126257/>.
6. Защук И. Положение об управлении хозяйством в отдельных частях войск : 2-е изд. / И.Защук. – Варшава : Типография окружного штаба, 1904. – 192 с.
7. Каишев А.Н. Об организации бухгалтерского учета в период Великой Отечественной войны / А.Н. Каишев, А.В. Шейн // Бухгалтерский учет. – 1985. – № 5. – С. 16–18.
8. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 204 с.
9. Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования / А.И. Лозинский. – Саратов : «Коммунист», 1939. – 108 с.
10. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР: 1917–1972 гг / В.А. Маздоров. – М. : «Финансы», 1972. – 318 с.
11. Государственный комитет СССР по статистике. Народное хозяйство СССР за 70 лет. – М. : «Финансы и статистика», 1987. – 768 с.
12. Постановление об утверждении положения о порядке учета и использования национализированного, конфискованного, выморочного и бесхозяйного имущества : № 404 : от 17 апреля 1943 г. / Совет Народных Комиссаров СССР [Електронний ресурс] – Режим доступа : <http://docs.cntd.ru/document/901855443>.
13. Шифман М.С. Война и экономика (вооруженное воздействие на экономику воюющих стран в первой и второй мировых войнах) / М.С. Шифман. – М. : Воениздат, 1964. – 208 с.
14. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії : монографія / І.А. Юхименко-Назарук. – Житомир : Видавець О.О. Євенок, 2017. – 300 с.
15. IН 2018 Results Corporate Presentation DTEK ENERGY B.V. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://dtek.com/content/files/dtek\\_prez\\_irfy\\_new\\_2018autumn\\_main\\_final.pdf](https://dtek.com/content/files/dtek_prez_irfy_new_2018autumn_main_final.pdf).

16. Accounting Research Bulletins. Accounting for Special Reserves Arising Out of the War / Committee on Accounting Procedure. – 1942. – № 13 – P. 111–118.
17. Black J. War, Women and Accounting: Female Staff in the UK Army Pay Department Offices, 1914–1920 / *J.Black // Accounting, Business & Financial History*. – 2006. – Vol. 16, No. 2. – P. 195–218.
18. Djatej A. The Second World War and Soviet accounting / *A.Djatej, R.Sarikas // Accounting history*. – 2009. – Vol. 14, No. 1–2. – P. 35–54.
19. Funnell W. Accounting at War: The Politics of Military Finance / *W.Funnell // Warwick Funnell, Michele Chwastiak*. – Routledge, 2015. – 216 p.
20. Cost Accounting for War: Contracting Procedures and Cost-Plus Pricing in WWI Industrial Mobilization in Italy / *G.Vollmers, V.Antonelli, R.D'Alessio, R.Rossi* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ssrn.com/abstract=2634591>.

#### References:

1. Audytorskyi vysnovok (ZVIT NEZALEZhNOHO AUDYTORA) shchodo finansovoi zvitnosti PAT «DTEK KRYMENERHO» (2017), [Online], available at: <https://dtek.com/content/files/audytorskiy-visnovok-schodo-finansovoi-zvitnosti-tovaristva-za--2016-rik.pdf>
2. Belousov, A.I. and Zelenina, A.V. (2010), «Osobnosti buhgalterskogo ucheta v period velikoj otechestvennoj vojny», *Vestnik SGU*, No. 68, pp. 13–17.
3. Vedernikov, S.S. and Rozenberg, Je.K. (1947), *Kurs buhgalterskogo ucheta dlja podgotovki schetovodov*, 2-e izd., tip. im. Volodarskogo, L., 309 p.
4. Gal'perin, Ja.M., Kiparisov, N.A. and Leont'ev, N.A. (1945), Kurs teorii buhgalterskogo ucheta, in Kiparisova, N.A. (ed.), *GOSPLANIZDAT*, M., 228 p.
5. «DTEK pozivaet'sja v mizhnarodni sudi do Rosii za vkradene pid chas aneksii Krimu majno», [Online], available at: <http://www.umoloda.kiev.ua/number/0/2006/126257/>
6. Zashhuk, I. (1904), *Polozhenie ob upravlenii hozjajstvom v otdel'nyh chastjah vojsk*, 2-e izd., Tipografija okruzhnago shtaba, Varshava, 192 p.
7. Kashaev, A.N. and Shejn, A.V. (1985), «Ob organizacii buhgalterskogo ucheta v period Velikoj Otechestvennoj vojny», *Buhgalterskij uchet*, No. 5, pp. 16–18.
8. Legenchuk, S.F. (2017), *Bagatovariantnist' v buhgalters'komu obliku: istoriko-teoretichni aspekti*, ZhDTU, Zhitomir, 204 p.
9. Lozinskij, A.I. (1939), *K istorii razvitija buhgalterskogo (balansovogo) ucheta. Opyt (shema) issledovanija*, «Kommunist», Saratov, 108 p.
10. Mazdorov, V.A. (1972), *Istorija razvitija buhgalterskogo ucheta v SSSR: 1917–1972 gg*, «Finansy», M., 318 p.
11. Gosudarstvennyj komitet SSSR po statistike (1987), *Narodnoe hozjajstvo SSSR za 70 let*, «Finansy i statistika», M., 768 p.
12. Sovet Narodnyh Komissarov SSSR (1943), *Postanovlenie ob utverzhenii polozhenija o porjadke ucheta i ispol'zovanija nacionalizirovannogo, konfiskovannogo, vymorochnogo i beshozjajnogo imushhestva*, N 404, [Online], available at: <http://docs.cntd.ru/document/901855443>
13. Shifman, M.S. (1964), *Vojna i jekonomika (vooruzhennoe vozdejstvie na jekonomiku vojujushhih stran v pervoj i vtoroj mirovyh vojnah)*, Voenizdat, M., 208 p.
14. Juhimenko-Nazaruk, I.A. (2017), *Rozvitok teorii i metodologii buhgalters'kogo obliku v konteksti neoinstitucijnoi teorii*, monografija, Vidavec' O.O. Evenok, Zhitomir, 300 p.
15. «IH 2018 Results Corporate Presentation DTEK ENERGY B.V.», [Online], available at: [https://dtek.com/content/files/dtek\\_prez\\_irfy\\_new\\_2018autumn\\_main\\_final.pdf](https://dtek.com/content/files/dtek_prez_irfy_new_2018autumn_main_final.pdf)
16. Committee on Accounting Procedure (1942), *Accounting Research Bulletins. Accounting for Special Reserves Arising Out of the War*, No. 13, pp. 111–118.
17. Black, J. (2006), «War, Women and Accounting: Female Staff in the UK Army Pay Department Offices, 1914–1920», *Accounting, Business & Financial History*. Vol. 16, No. 2, pp. 195–218.
18. Djatej, A. and Sarikas, R. (2009), «The Second World War and Soviet accounting», *Accounting history*, Vol. 14, No. 1–2, pp. 35–54.
19. Funnell, W. (2015), «Accounting at War: The Politics of Military Finance», *Warwick Funnell, Michele Chwastiak*, Routledge, 216 p.
20. Vollmers, G., Antonelli, V., D'Alessio, R. and Rossi, R., (2016), *Cost Accounting for War: Contracting Procedures and Cost-Plus Pricing in WWI Industrial Mobilization in Italy*, [Online], available at: <http://ssrn.com/abstract=2634591>

**Легенчук Сергій Федорович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська Політехніка».

Наукові інтереси:

- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку;
- позитивна теорія бухгалтерського обліку;
- бухгалтерський облік нематеріальних активів.

**Грицишен Дмитрій Олександрович** – доктор економічних наук, професор, декан факультету публічного управління та права Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- теорія і методології бухгалтерського обліку;
- обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств.

Стаття надійшла до редакції 05.04.2019.