

О.С. Горай, здоб.

Житомирський державний технологічний університет

Розвиток наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку Наслідків бойових дій та окупації державних територій

(Представлено: д.е.н., проф. Євдокимов В.В.)

Проаналізовано дисертаційні дослідження, як стосуються напряму розвитку організації та методики бухгалтерського обліку наслідків бойових дій та окупації державних територій. Досліджено вихідні положення дисертаційних досліджень з проблем бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій. Аналізуючи наукову новизну дисертаційних досліджень в розрізі теорії та методології можна окреслити напрями трансформації елементів методу бухгалтерського обліку: документування та інвентаризація, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність. Було здійснено оцінку сучасного стану бухгалтерського обліку як системи генерування потрібної інформації. В результаті встановлено не відповідність діючих організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та їх неспроможність генерувати інформацію для управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій.

Ключові слова: бухгалтерський облік; наслідки бойових дій; окупація територій; організація; методика.

Актуальність теми. Питання розвитку теорії, методології, методики та організації бухгалтерського обліку наслідків бойових дій та окупації державних територій є не дослідженими у вітчизняній науці, що є об'єктивним, зважаючи, що об'єкт є новий й крім того, характерний лише для певного проміжку часу. Саме тому інформаційним підґрунтям розвитку організації та методики бухгалтерського обліку за зазначеним об'єктом є наукові дослідження вітчизняних вчених з питань бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту наслідків надзвичайних ситуацій, надзвичайної діяльності, ризиків та інформаційного забезпечення ризик-менеджменту та управління економічною безпекою підприємств.

Виклад основного матеріалу. В напряму розвитку організації та методики бухгалтерського обліку наслідків бойових дій та окупації державних територій варто розглянути науково-дослідну складову, а саме дисертаційні дослідження в яких розкриваються зазначенні аспекти. З початку ХХІ ст. проблемам організації та методики бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій, в тому числі бойових дій та окупації державних територій присвятили дисертаційні дослідження М.М. Настенко (2010 р.) [4], Д.О. Грицишен (2016 р.) [2] та К.Ю. Поляк (2017 р.) [5]. Вихідні положення вказаних дисертаційних досліджень представлено в таблиці 1.

Таблиця 1

Вихідні положення дисертаційних досліджень з проблем бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій

Автор та назва	Об'єкт	Предмет	Науковий результат
М.М. Настенко «Облік та контроль надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств»	Економіко-господарські відносини з приводу надзвичайної діяльності на сільськогосподарських підприємствах	Сукупність теоретичних, організаційних і методологічних засад обліку та контролю операцій, пов'язаних з надзвичайною діяльністю сільськогосподарських підприємств	Удосконалення теоретичних і методичних засад обліку та контролю надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств
Д.О. Грицишен «Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств»	Є системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні економіко-екологічною безпекою підприємств в забезпеченні сталого розвитку	Є теоретичні та методологічні положення бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні економіко-екологічною безпекою підприємств як основи їх сталого розвитку	Полягає в формуванні та розвитку теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу в системі управління економіко-екологічною безпекою підприємств, що забезпечує транспарентність їх діяльності в контексті теорії сталого розвитку
К.Ю. Поляк «Бухгалтерський облік та економічний аналіз наслідків надзвичайних ситуацій»	Господарська діяльність підприємства в умовах НС, наслідки яких відображаються в системах бухгалтерського обліку та економічного аналізу	Теоретико-методичні та організаційні положення бухгалтерського обліку та економічного аналізу наслідків НС	Удосконалення теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу наслідків надзвичайних ситуацій

Вченими обґрунтовано напрями розвитку теоретичних положень, організації та методики бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій (надзвичайної діяльності). Об'єктно-предметна складова аналізованих наукових досліджень лежить в системі господарської діяльності (господарських відносин) та визначає закономірності розвитку організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку. Зауважимо, що лише в докторській дисертації Д.О. Грицишена розроблено методологічні підходи до облікового відображення операцій з майном на окупованих територіях. Аналізуючи наукову новизну вказаних дисертаційних досліджень в розрізі теорії та методології (табл. 2) можна окреслити напрями трансформації елементів методу бухгалтерського обліку:

- документування та інвентаризація. В частині інвентаризації і дисертації Д.О. Грицишена обґрунтовано потребу здійснення інвентаризаційних процедур під час ідентифікації пошкоджень необоротних та оборотних активів. Питання удосконалення первинного документування було досліджено лише в аспекті використання діючих форм первинних документів та розроблено довідку бухгалтерії з оцінки втрати або пошкодження об'єкту необоротних активів. Настенко М.М. розробила аналітичні відомості з обліку надзвичайних доходів і витрат та зведену аналітичну відомість, яка відображає узагальнені результати надзвичайної діяльності. Поляк К.Ю. питання первинного спостереження не досліджувала.
- оцінка та калькулювання. Грицишеним Д.О. запропоновано порядок використання різних видів оцінок для відображення впливу надзвичайних ситуацій на об'єкти бухгалтерського обліку, зокрема обґрунтовано потребу в оцінці втрачених необоротних активів за ринковою вартістю з відображенням різниці в складі негативного гудвілу. Поляк К.Ю. обґрунтувала нові підходи до оцінки браку, що утворився в результаті надзвичайних ситуацій та розробила багаторівневий підхід до розподілу загальновиробничих витрат, що пов'язанні із наслідками надзвичайних ситуацій. З метою повного висвітлення вимірювання надзвичайних витрат М.М. Настенко запропонувала виокремлювати елементи надзвичайних витрат, одним з яких виділено страхування майна з урахуванням ризиків надзвичайного характеру, що лягло в основу нових підходів до відображення заходів з попередження надзвичайних подій;
- рахунки та подвійний запис. Дисертаційне дослідження Д.О. Грицишена в частині наслідків надзвичайних ситуацій присвячено об'єктам, що складають господарську діяльність. Саме тому в даному контексті обґрунтовано потребу їх відображення на рахунку витрат – 97 «Інші витрати», введено субрахунок 978 «Витрати від надзвичайних ситуацій», з відповідними аналітичними розрізами (978.1. – «Витрати та витрати в результаті надзвичайних ситуацій»; 978.2. – «Витрати пов'язанні з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій»; 978.3. – «Інші витрати пов'язанні з надзвичайними ситуаціями»). Відповідно до цього було розроблено порядок облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій, операцій з їх попередження та ліквідації. Щодо майна на окупованих територіях, вченим розроблено методику багатоваріативного облікового відображення такого майна, зокрема: продаж майна через здійснення зовнішньоекономічної діяльності; консервування необоротних матеріальних активів; перевезення з тимчасово окупованої території. Дисертаційне дослідження К.Ю. Поляк присвячене наслідкам надзвичайних ситуацій в контексті об'єктів, що складають господарську діяльність, саме тому автором трансформовано порядок використання 8-го класу рахунків в напрямі сфери його застосування, а саме рахунки за запитом. Відповідно до цього розроблено методику відображення витрат за різними видами діяльності, які пов'язанні із наслідками надзвичайних ситуацій, через механізм подвійного відображення. Дисертаційне дослідження М.М. Настенко виконувалося в умовах, коли діючими бухгалтерським законодавством виділявся такий вид діяльності як надзвичайна діяльність. Відповідно до цього автором обґрунтовано нові механізми використання рахунків витрат та доходів надзвичайної діяльності та розроблено аналітичний облік на рахунках 99 «Надзвичайні витрати» та 75 «Надзвичайні доходи» в розрізі видів звичайної діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна);
- баланс та звітність. В дисертації Д.О. Грицишена обґрунтовано напрями розвитку звітності сталого розвитку, яка має містити інформацію про наслідки надзвичайних ситуацій. В свою чергу, К.Ю. Поляк обґрунтувала новий механізм формування фінансової звітності через розробку нових форм та розширення діючих за формою та змістом (звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – розширено розділ 1 рядок 2270 «Інші витрати» в напрямі розкриття інформації про наслідки надзвичайних ситуацій та розроблено структуру розділу V «Вплив ризиків зовнішнього та внутрішнього середовища»; примітки до річної фінансової звітності на основі розробки їх фрагментів, які характеризують вплив наслідків надзвичайних ситуацій на об'єкти бухгалтерського обліку) та обґрунтування напрямів формування комплексу внутрішньої звітності. Настенко М.М. визначила особливості відображення надзвичайних доходів та витрат в звіті про фінансові результати в контексті їх впливу на операційну, фінансову та інвестиційну діяльність.

Теорія	Організаційно-методологічні положення
Настенко М.М.	
<ul style="list-style-type: none"> – понятійний апарат визначень, що характеризують надзвичайну діяльність у нормативних бухгалтерських документах; – теоретичне підґрунтя обліку та контролю надзвичайної діяльності у відображенні та конкретизації мети, завдань організації обліку і контролю. 	<ul style="list-style-type: none"> – засади первинного визнання надзвичайної діяльності як облікового факту; – методику обліку за елементами витрат надзвичайної діяльності з виділенням окремого елемента – витрат на страхування ризиків; – форми фінансової звітності шляхом відображення у них інформації про надзвичайні події з урахуванням їх класифікаційних ознак; – процедури документального підтвердження реальності надзвичайної події як інформаційної основи виявлення її параметрів під час інвентаризації шляхом визначення сукупності показників у запропонованому інвентаризаційному описі.
Грицишен Д.О.	
<ul style="list-style-type: none"> – механізм ідентифікації економіко-екологічних наслідків з об'єктами бухгалтерського обліку відповідно до типів НС внутрішнього та зовнішнього середовища; – розширення напрямів застосування елементів методу для відображення економічних, соціальних та екологічних наслідків НС; – структуризація об'єктів обліково-аналітичного забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств в умовах НС внутрішнього та зовнішнього середовища. 	<ul style="list-style-type: none"> – методологічні положення бухгалтерського обліку заходів з попередження та ліквідації економіко-екологічних наслідків НС через їх обґрунтування як інтегрованого об'єкту; – методологічні положення бухгалтерського обліку економіко-екологічних наслідків НС; – методичні положення бухгалтерському обліку майна підприємств та операцій з ним на тимчасово окупованих територіях; – методичні положення бухгалтерського обліку економіко-екологічних наслідків бойових дій для підприємств, що повністю або частково функціонують на території бойових дій.
Поляк К.Ю.	
<ul style="list-style-type: none"> – обґрунтування наслідків НС як інтегрованого об'єкту бухгалтерського обліку та ідентифікації його властивостей як явища, що впливає на економічні системи різних рівнів. 	<ul style="list-style-type: none"> – розроблено комплекс моделей ідентифікації наслідків НС в складі необоротних та оборотних активів, процесу виробництва та витрат діяльності; – методичні положення бухгалтерського обліку наслідків НС на основі застосування транзитних рахунків; – обліковий механізм формування та розподілу загальновиробничих витрат, що пов'язанні із наслідками НС; – систему фінансової звітності через розширення її форм та розробки порядку формування показників.

Таким чином, на основі ідентифікації запитів користувачів щодо наслідків надзвичайних ситуацій через обґрунтування їх впливу на аналітичні показники, було здійснено оцінку сучасного стану бухгалтерського обліку як системи генерування потрібної інформації. В результаті встановлено не відповідність діючих організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та їх неспроможність генерувати інформацію для управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій. Дослідження здійснено як з позиції практики бухгалтерського обліку через тестування на вітчизняних підприємствах, так і з наукової через вивчення наукових досліджень з даної проблеми.

Висновки. Здійснено оцінку сучасного стану організації та методики бухгалтерського обліку наслідків бойових дій та окупації державних територій, шляхом вивчення результатів наукових досліджень вітчизняних вчених. В результаті встановлено вплив наукових розробок на удосконалення системи бухгалтерського обліку та визначено напрями подальшого розвитку в контексті розширення властивостей об'єктів та розробки нових підходів до процедури облікового процесу.

Список використаної літератури:

1. Грицишен Д.О. Облікове відображення економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій / Д.О. Грицишен // Управління розвитком : зб. наук. праць ХНЕУ ім. С.Кузнеця. – Харків : БД «ІНЖЕК». – 2015. – № 3 (181). – С. 75–87.
2. Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств / Д.О. Грицишен. – 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ztu.edu.ua/ua/science/files/autoreferat/aref_Gritsishen_DO.pdf.
3. Грицишен Д.О. Трансформація системи бухгалтерського обліку господарських процесів в умовах надзвичайних ситуацій / Д.О. Грицишен, К.Ю. Поляк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 2–3 (35). – Житомир, 2016. – С. 96–115.
4. Настенко М.М. Облік та контроль надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... : спец. 08.00.09 / М.М. Настенко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – К., 2010. – 21 с.
5. Поляк К.Ю. Бухгалтерський облік та економічний аналіз наслідків надзвичайних ситуацій: дис. ... : спец. 08.00.09. – Житомир, 2017. – 253 с.

References:

1. Grycyszen, D.O. (2015), «Oblikove vidobrazhennja ekonomiko-ekologichnyh naslidkiv nadzvyčajnyh sytuacij», *Upravlinnja rozvytkom, zbirnyk naukovykh prac' HNEU imeni Semena Kuznecja*, Vol. 3 (181), BD «INZHEK», Narkiv, pp. 75–87.
2. Grycyszen, D.O. (2017), *Oblikovo-analitychne zabezpechennja upravlinnja ekonomiko-ekologichnoju bezpekoju pidpryjemstv*, available at: https://ztu.edu.ua/ua/science/files/autoreferat/aref_Gritsishen_DO.pdf
3. Grycyszen, D.O. and Poljak, K.Ju. (2016), «Transformacija systemy buhgalters'kogo obliku gospodars'kyh procesiv v umovah nadzvyčajnyh sytuacij», *Problemy teorii i metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, mizhnar. zb. nauk. pr., serija *Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz*, Vol. 2–3 (35), Zhytomyr, pp. 96–115.
4. Nastenko, M.M. (2010), *Oblik ta kontrol' nadzvyčajnoi' dijal'nosti sil'skogospodars'kyh pidpryjemstv*, Abstract of dyss. kand. ekon. nauk, spec. 08.00.09 *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)*, Kyi'v, 21 p.
5. Poljak, K.Ju. (2017), *Buhgalters'kyj oblik ta ekonomichnyj analiz naslidkiv nadzvyčajnyh sytuacij*, diss. of kand. ekon. nauk, 08.00.09 *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)*, Zhytomyr, 253 p.

Горай Олег Станіславович – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік наслідків бойових дій та окупації державних територій.

Стаття надійшла до редакції 02.10.2017.