

Д.О. Грицишен, д.е.н., доц.

С.Г. Бевзенко, к.ю.н., доц.

О.С. Горай, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

Бухгалтерська оцінка наслідків бойових дій та окупації державних територій

Досліджено питання оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій в бухгалтерському обліку. Проведено аналіз досліджень щодо проблем оцінки в бухгалтерському обліку. Досліджено нормативно-правове регулювання щодо варіантів оцінки об'єктів, з якими можуть бути пов'язані наслідки бойових дій та окупації державних територій, а саме: необоротні активи, оборотні активи та дебіторська заборгованість. Визначено властивості наслідків бойових дій та окупації державних територій, які необхідно враховувати при оцінці, як елементу методу бухгалтерського обліку. Розроблено реєстр об'єктів, які пов'язані із бойовими діями та окупацією державних територій, форму акту про переоцінку об'єкта необоротних активів. Запропоновано процедуру оцінки наслідків надзвичайних ситуацій та окупації державних територій, яка враховує шість етапів та передбачає застосування різних видів оцінки.

Ключові слова: бухгалтерський облік; оцінка; наслідки бойових дій; окупація державних територій; методи оцінки.

Постановка проблеми. Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку, є ключовою у формуванні інформації про господарську діяльність для внутрішніх та зовнішніх користувачів. При чому, від правильної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку залежить подальше відображення на рахунках та у показниках фінансової, управлінської, податкової та іншої звітності. В результаті від оцінки залежать показники фінансового стану підприємства, рівень його безпеки та сталого розвитку й, відповідно, довіра з боку постачальників капіталу – інвесторів.

«Сучасний бухгалтерський облік – це система, що здійснює вимірювання, переробку й передачу фінансової інформації про певний господарський об'єкт. Бухгалтерський облік забезпечує взаємопов'язане відображення в єдиному обліковому комплексі сукупності всіх економічних процесів на підприємстві, що супроводжуються змінами у складі господарських засобів і джерел їх утворення та формування на звітну дату відповідних оцінок активів та пасивів. У процесі поглиблення ринкових відносин в Україні, її інтеграції у світове господарство, подальшого розвитку бухгалтерського обліку, оцінка залишається найбільш суперечливою складовою методу бухгалтерського обліку, потребує узгодженості вітчизняного облікового законодавства з міжнародним, що забезпечить осучаснення фінансової звітності. Саме оцінка є найбільш важливим чинником формування достовірності інформації про основні елементи звітності: активи, пасиви, доходи, витрати і грошові потоки» [2, с. 41].

Окрім того, що оцінка є ключовим елементом методу бухгалтерського обліку, вона ще є досить дискусійною та складною обліковою категорією. На це вказує той факт, що незважаючи на прикладну актуальність проблеми оцінки в бухгалтерському обліку, в наукових дослідженнях дане питання розглядається досить опосередковано. Це зумовлює проблеми як у практиці, так і в теорії бухгалтерського обліку, що в результаті призводить до зниження якості облікового продукту – інформації про господарську діяльність підприємства.

Особливо гостро питання оцінки постає в умовах бойових дій та окупації державних територій. Адже відсутність затвердженого механізму оцінки наслідків надзвичайних ситуацій, бойових дій та окупації державних територій призводить до неможливості їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а в результаті спотворює інформацію про реальний стан господарської діяльності підприємств, що постраждали в результаті бойових дій та окупації державних територій, або підприємств, що співпрацювали з ними. Відповідно, є потреба наукового обґрунтування та розробки організаційних положень та процедури бухгалтерської оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій, що проявляються у таких об'єктах бухгалтерського обліку, як необоротні та оборотні активи, грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська та кредиторська заборгованість.

Аналіз досліджень. Аналізуючи праці вітчизняних та зарубіжних учених щодо предмета дослідження проблем оцінки в бухгалтерському обліку, варто зауважити, що їх можна згрупувати за суб'єктною ознакою, зокрема: оцінка, що здійснюється бухгалтерами підприємства, та оцінка, що здійснюється незалежними експертами. За першим напрямком працювали вчені: М.І. Бондар, Ю.Ф. Брігхем (Eu.F. Brigham), М.Ф. Ван Бреда (M.F. Van Breda), С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, М.Добія (M.Dobija), В.А. Новак (W.A. Nowak), М.І. Кутер, Г.Г. Кірейцев, В.М. Костюченко, М.Д. Корінко,

В.М. Краєвський, О.А. Лаговська, Л.Г. Ловінська, С.Ф. Легенчук, І.О. Макаренко, Н.М. Малюга, М.Ю. Медведєв, Б.Міхерда (B.Micherda), М.Р. Метьюс (M.R. Mathews), Н.Л. Правдюк, М.Х.Б. Перера (M.H.B. Perera), В.Ф. Палій, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Л. Сук, І.В. Супрунова, Н.М. Урбан, З.С. Туякова, М.Н. Чинченко, Н.В. Чебанова, М.Г. Чумаченко, Дж.Фостер (G.Foster), Е.С. Хендріксен (E.S. Hendrixen), Ч.Т. Хорнгрен (C.T. Horngren), В.Г. Швець, І.Й. Яремко. Незалежна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту висвітлена у працях А.А. Азгальдова, С.В. Валдайцева, В.В. Галасюк, О.А. Гриценко, А.Г. Грязнової, Ю.Ф. Дехтяренко, Е.Д. Мельниченко, Т.Г. Касьяненко, Т.Коупленд (T.E. Copeland), Г.І. Мікерін, М.Міллер (M.H. Miller), Ф.Модільяні (F.Modigliani), Н.Ордуэй (N.Ordway), Р.Рейли (R.Reilly), С.А. Сівець, М.А. Федотової, Дж.Фрідман (J.Friedman), Г.С. Харрісон (G.Harrison).

Викладення основного матеріалу. Праці вчених присвячені проблемам теорії та практики оцінки в бухгалтерському обліку, проте, в більшості випадків, праці вчених стосувалися загальних аспектів та не зачіпали процедурної сторони. Окрім того, проблеми оцінки наслідків надзвичайних ситуацій у комплексі не розглядалися; лише окремі аспекти даної проблеми в дисертаційних дослідженнях вітчизняних учених Д.О. Грицишена – еколого-економічні наслідки надзвичайних ситуацій промислових підприємств; М.М. Настенко – облікове відображення надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств; К.Ю. Поляк – наслідки надзвичайних ситуацій промислових підприємств.

Варто зауважити, що з початку формування національної школи бухгалтерського обліку в Україні було захищено 4 дисертаційні роботи із суто теоретичних та практичних проблем оцінки в бухгалтерському обліку за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності): Н.М. Малюга «Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи» (1999 р., кандидатська дисертація), Л.Г. Ловінська «Оцінка в системі бухгалтерського обліку підприємств України» (2007 р., докторська дисертація); І.В. Супрунова «Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку» (2010 р., кандидатська дисертація); Д.М. Ісаєв «Облікові оцінки показників фінансової звітності: управлінський аспект» (2012 р., кандидатська дисертація). Зазначені вчені зробили вагомий внесок у розвиток оцінки, як елементу методу бухгалтерського обліку, що є фундаментом для дослідження в розрізі бухгалтерської оцінки окремих об'єктів, зокрема, наслідків бойових дій та окупації державних територій.

Питання оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій в бухгалтерському обліку потребує особливого підходу, адже недосконала оцінка діючої системи бухгалтерського обліку призводить до спотворення інформації, що генерується. «Оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, що забезпечує вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат, створення якісних характеристик облікової інформації, інформаційне обґрунтування оцінки ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання» [4, с. 30]. «Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку, є важливим інструментом квантифікації вартості майна підприємства та розміру його капіталу й зобов'язань... у результаті господарської діяльності підприємства виникають доходи й витрати підприємства, величина яких пов'язана з оцінкою об'єктів облікового відображення, а отже, варіативність методів їх оцінки зумовлює зміни в розмірі фінансових результатів підприємства. Тому під час аналізу фінансової звітності підприємства, як основної інформаційної бази для прийняття рішень, її користувачі мають зважати на підходи до облікової оцінки, обрані даними підприємствами» [8, с. 104]. Повністю погоджуємося із зазначеними твердженнями вітчизняних вчених та зауважимо, що від достовірної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку залежить весь процес їх облікового відображення (у тому числі наслідків бойових дій та окупації державних територій), що в результаті впливає на прозорість показників фінансової звітності підприємства та ефективність прийнятих на її основі управлінських рішень.

У даному контексті Л.Г. Ловінська вказує на динамічність оцінки, як елементу методу бухгалтерського обліку, та наголошує на її трансформації у XXI ст., зазначаючи наступне: «найбільших змін в умовах ринкових відносин зазнала оцінка, як складова методу бухгалтерського обліку. Суттєво розширилися її функції, урізноманітнилися види та методики розрахунку. Водночас, наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку, присвячених теоретичним засадам оцінки, не було в Україні протягом останніх десяти років. Вчені зосереджують увагу на дослідженні методології оцінки об'єктів обліку, а концептуальні положення теорії оцінки в бухгалтерському обліку не розглядають» [4, с. 3].

«Практика показує, що найважливішою методологічною проблемою застосування оцінки для бухгалтерського обліку є мета використання звітності. Зважаючи на те, що метою складання звітності є достовірне відображення вартості активів і зобов'язань підприємства, найбільш пріоритетною для реалізації цієї мети є оцінка за собівартістю, оскільки вона є найбільш об'єктивною, верифікованою та інтерпретованою. Така оцінка забезпечує стабільність, зрозумілість, надійність і достовірність бухгалтерської інформації. У незалежній оціночній діяльності превалює оцінка корисності у конкретний

момент часу, тобто перевага надається оцінці за справедливою вартістю об'єкта (його реальній ринковій вартості)» [8, с. 121].

«Професійні судження бухгалтерів і аудиторів не можуть гарантувати якість наданої фінансової інформації. Менеджери компанії та зовнішні аудитори мають докласти великих зусиль при перевірці звітності, оскільки неминуче виникає питання: як бути, коли у звітності, крім реальних даних внаслідок судження окремих бухгалтерів, аудиторів або консультантів, відображені суттєві «коригування», які істотно впливають на фінансовий результат діяльності компанії і показники, що розраховуються за даними звітності інвесторами та аналітиками» [2, с. 35].

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку має особливість, яка полягає в тому, що даний елемент методу може виступати окремою підсистемою, тобто мати об'єкт, суб'єкт, власний метод та навіть мету, або ж певним процесом. Вітчизняна дослідниця проблем оцінки Н.М. Малюга розглядає оцінку як певний обліковий процес, наділяючи його метою, визначаючи об'єкт та суб'єкт. Зокрема, автор вказує, що «процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин; технологія оцінки – це визначена на підприємстві наказом про облікову політику послідовність процесу оцінки, що включає в себе наступні етапи: визначення об'єкта, предмета, мети та функцій оцінки, розробку способів оцінки, визначення шляхів найкращого та найбільш ефективного застосування способу, збір і аналіз необхідної інформації, зіставлення вартостей, отриманих різними способами і встановлення найбільш вірогідної оцінки, формулювання висновку для прийняття управлінського рішення. Формулювання мети оцінки – основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки, - дозволяє встановити, що слід визначити, а саме: повне й правильне найменування об'єкта оцінки, вид активу, що оцінюється, вид майнових прав, які оцінюються, дату оцінки. Неправильно сформульована мета спричиняє використання неадекватної методики і внаслідок цього помилковий результат в оцінці. Об'єктом оцінки в дослідженні є конкретний актив, який оцінюється. Суб'єктом оцінки може виступати фізична або юридична особа, яка оцінює засоби за певними діючими на даний момент вимогами» [5, с. 8].

В цілому погоджуємося з думкою автора про роль та значення оцінки в обліковому процесі, але варто зауважити дискусійність окремих положень, зокрема: по-перше, оцінці підлягають не лише активи підприємства, але й зобов'язання, доходи та витрати; по-друге, об'єктом оцінки може бути як конкретний актив, так і його складова або ж сукупність активів, адже при оцінці наслідків бойових дій або окупації державних територій неможливо їх прив'язати до конкретного активу; по-третє, досить узагальнено автор говорить про суб'єкти оцінки, вважаючи, що ними можуть бути фізичні або юридичні особи; по-четверте, лише суто за результатами оцінки рішення не приймаються, адже оцінка дає лише вартісний вимір об'єкта управління. Такий погляд Н.М. Малюги можна пояснити тим, що отримані результати базувалися на дослідженні, яке здійснювалося у кінці ХХ ст., до реформування бухгалтерського обліку в Україні, та було першою спробою пояснити та розрити специфіку даного елементу методу бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання.

Значно далі у розвитку оцінки в бухгалтерському обліку пішла І.В. Супрунова, яка зазначає: «Оцінка в бухгалтерському обліку має свої характерні предмет, об'єкти та суб'єкти. Предметом оцінки в бухгалтерському обліку є забезпечення достовірного вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. Об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку є активи та зобов'язання, господарські процеси та їх результати. Суб'єктами проведення оцінки господарських засобів підприємства та джерел їх утворення можуть бути внутрішні або зовнішні спеціалісти з оцінки. До внутрішніх суб'єктів оцінки належать бухгалтер та комісія з оцінки активів, до складу якої входять фахівці з маркетингу, технологій, юриспруденції тощо; до зовнішніх суб'єктів оцінки належать суб'єкт незалежної оцінки (незалежний оцінювач) та судовий експерт» [8, с. 107]. Особливістю дослідження автора, є те, що оцінка розглядалася і як певна система, і як процес. Досліджуючи оцінку як систему, автор значну увагу приділила суб'єктам оцінки, зокрема, внутрішнім та зовнішнім, що дозволило по-новому поглянути на оцінку об'єктів бухгалтерського обліку з метою її приведення до справедливої (ринкової) вартості. В цілому у специфіці оцінки в бухгалтерському обліку погоджуємося із І.В. Супруновою та вважаємо, що доцільно у нашому дослідженні взяти за основу виявлені вченою системну та процедурну сторони бухгалтерської оцінки, що зображено на рисунку 1.

Для забезпечення комплексності дослідження проблем оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій в бухгалтерському обліку розглянемо сучасний стан даної проблеми як з боку науки, так і з боку практики бухгалтерського обліку. Наукова сторона розвитку бухгалтерської оцінки представлена в дисертаційних дослідженнях вітчизняних вчених за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) Н.М. Малюги, Л.Г. Ловінської, І.В. Супрунової, Д.М. Ісаєва. Вихідні положення дисертаційних робіт зазначених учених наведено у таблиці 1.

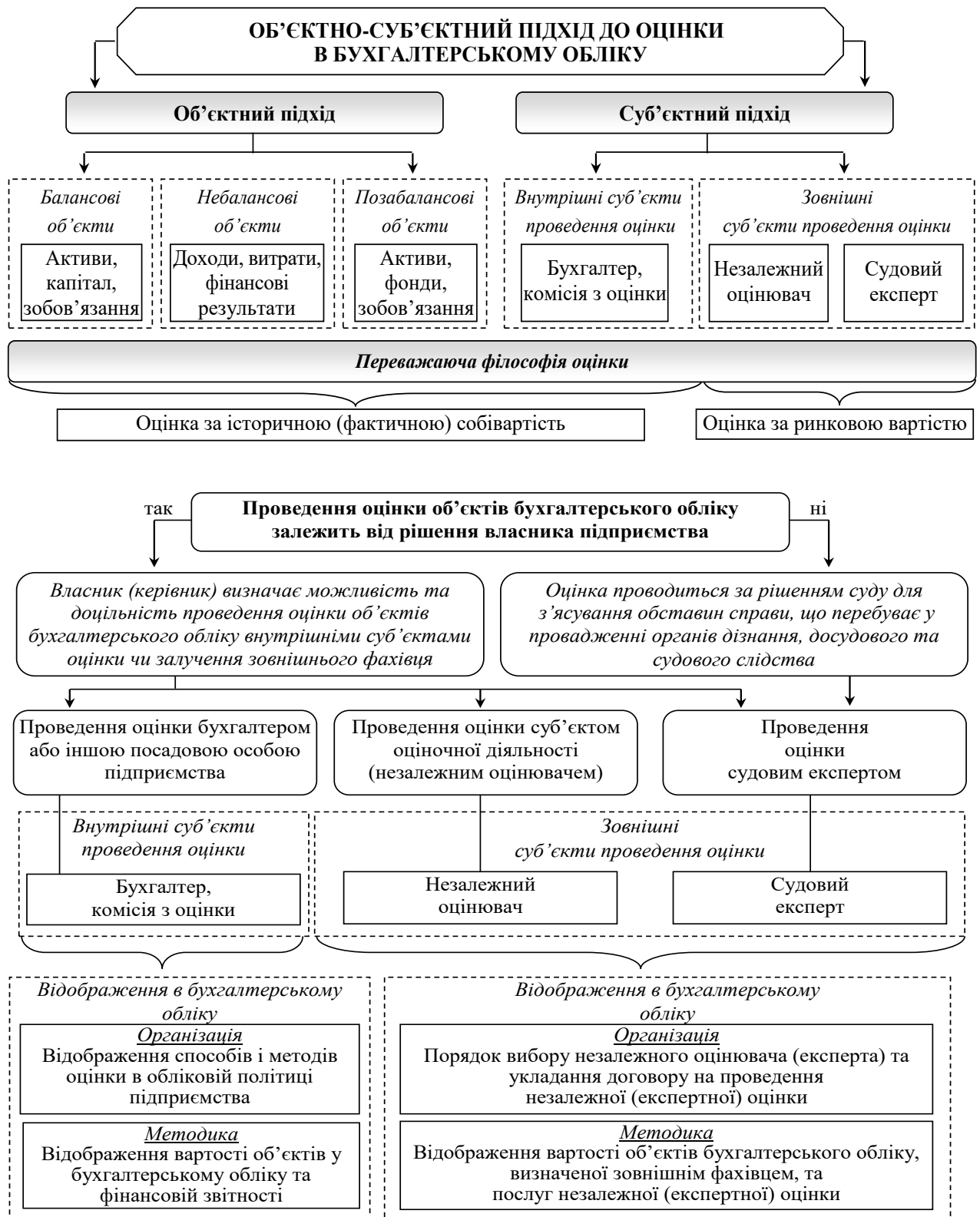


Рис. 1. Системна та процедурна сторона бухгалтерської оцінки за І.В. Супруною [8]

Таблиця 1

Вихідні положення дисертаційних досліджень з проблем оцінки в бухгалтерському обліку

Автор та назва	Об'єкт	Предмет	Науковий результат
Н.М. Малюга «Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи»	Господарські операції і процеси, що здійснено та складено господарську діяльність	Сукупність теоретичних, методологічних і практичних напрямків оцінки	Полягає у теоретичному узагальненні і комплексному вирішенні важливої проблеми вдосконалення оцінки
Ловінська Л.Г. «Оцінка в системі бухгалтерського обліку підприємств України»	Визначено систему бухгалтерського обліку підприємств України	Обрано методо-логічні, методичні та організаційні засади оцінки як складової методу бухгалтерського обліку	Проведено комплексний аналіз методологічних засад, методичного та організаційного забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку
Супрунова І.В. «Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку»	Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку, в контексті еволюції суспільно-економічних відносин та сучасного стану регулювання процесу формування інформації для різних користувачів	Розвиток теоретичних, організаційних та методичних положень оцінки в бухгалтерському обліку, проведеної внутрішніми та зовнішніми суб'єктами оцінки	Полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з удосконалення застосування оцінки в бухгалтерському обліку
Ісаєв Д.М. «Облікові оцінки показників фінансової звітності: управлінський аспект»	Процес формування показників фінансової звітності публічних акціонерних товариств	Теоретичні засади, методичні та організаційні положення визнання, формування і застосування облікових оцінок показників фінансової звітності підприємств як інформаційного джерела управлінських рішень	Полягає у теоретичному обґрунтуванні ролі, визначенні економічної сутності облікових оцінок та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням методичних положень формування облікових оцінок та їх відображення у фінансовій звітності

Зауважимо, що вчені працювали над проблемами оцінки у різні періоди розвитку соціально-економічних відносин в Україні та реформування системи бухгалтерського обліку. Зокрема, Н.М. Малюга розвивала питання бухгалтерської оцінки у кінці ХХ ст., коли економічна система України знаходилася у перехідному періоді до ринкових умов, а система бухгалтерського обліку була не адаптована, адже трансформація його організаційно-методологічних положень відбулася лише у 1999 р. Ловінська Л.Г. розробила теоретичні та методологічні положення оцінки на початку ХХІ ст., коли питання впровадження МСФЗ були найактуальніші, а ліберальні підходи до регулювання бухгалтерського обліку були основоположні, що значно змінилося після кризи 2008 р. Кандидатські дисертації І.В. Супрунової та Д.М. Ісаєва присвячені розвитку бухгалтерської оцінки у період трансформації системи бухгалтерського обліку, зміни підходів до його регулювання, повного впровадження МСФЗ та в економічних умовах кризового типу. Розроблені авторами теоретичні, методологічні та організаційні положення бухгалтерської оцінки, що спрямовані на вдосконалення практики та законодавства наведено у таблиці 2, на основі вивчення наукової новизни, що констатована в роботах.

Представлені результати аналізу дисертаційних досліджень вказують на вагомий розвиток теоретичних положень оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку. Зауважимо, що всі без винятку вчені вказували та розширювали підходи до оцінки, як до елементу методу в розвитку теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку. В частині розвитку організаційних положень бухгалтерської оцінки вченими розкрито особливості формування облікової політики підприємства у частині вибору методів оцінки, порядок вибору суб'єктів оцінки та механізм ідентифікації впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на вибір методу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Розвиток оцінки в бухгалтерського обліку в наукових дослідженнях

Теорія	Методологія	Організація	Розвиток оцінки об'єктів
Малога Н.М. [5]			
– доведено, що оцінка є невід'ємним елементом методу; – удосконалено класифікацію оцінок та порядок застосування різних видів; – обґрунтовано економічний зміст складових процесу оцінки	– доведено зв'язки інвентаризації та оцінки як елементів методу бухгалтерського обліку; – розкрито можливості використання різних оцінок при веденні бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації	– визначено шляхи формування і реалізації оцінки в обліковій політиці	– удосконалено методику оцінки основних засобів; – запропоновано схему оцінки нематеріальних активів; – доведено необхідність оцінки відходів, що виникають у виробничому процесі
Ловінська Л.Г. [4]			
– обґрунтовано концепцію оцінки як складової методу обліку; – обґрунтовано критерії класифікації економічних оцінок	– розширено функції оцінки; – визначено склад об'єктів вартісної оцінки в бухгалтерському обліку	– встановлено чинники зовнішнього та внутрішнього впливу, відповідно до підприємства, що зумовлюють використання поточної вартості при визнанні активів	– удосконалено методичні підходи до оцінки активів та зобов'язань, регулювання балансової вартості активів, корегування балансової вартості активів
Супрунова І.В. [8]			
– теоретичне обґрунтування комплексної моделі оцінки; – теоретичні засади існування в обліку протилежних базових концепцій оцінки; – понятійний апарат вартісного вимірювання в обліку	– визначення сутності, особливостей та алгоритму розрахунку справедливої вартості; – моделювання впливу вибору методів оцінки в бухгалтерському обліку на фінансовий результат суб'єкта господарювання, отриманий за умов їх застосування	– організаційно-методичне забезпечення порядку вибору зовнішнього суб'єкта оцінки, оформлення співпраці з ним і відображення в бухгалтерському обліку результатів незалежної оцінки – послуг незалежної оцінки та вартості об'єктів обліку	– методичні підходи визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, з урахуванням особливостей даного об'єкта бухгалтерського обліку, що поєднує властивості основних засобів та інвестицій
Ісасв Д.М. [2]			
– теоретичні основи бухгалтерського обліку в частині уточнення поняття облікової оцінки, розподілу облікових оцінок фінансового та управлінського обліку на групи	– процедурні питання щодо відображення змін облікових оцінок, облікових політик, виправлення помилок минулих періодів; – порядок застосування справедливої вартості при формуванні показників фінансової звітності, із урахуванням позабержової справедливої вартості	– обґрунтовано логічний взаємозв'язок облікової оцінки і професійного судження бухгалтера, що є визначальним для якісної характеристики активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та ймовірних їх значень, що дозволяє обирати облікові оцінки з метою забезпечення цільності супроводження рішень	– обґрунтування критеріїв визнання і оцінки права користування електричною енергією; – методичні положення оцінювання необоротних активів; – методичні підходи до оцінки дебіторської заборгованості у частині формування резерву сумнівних боргів на основі методу платоспроможності дебіторів

У частині розвитку методологічних положень оцінки в бухгалтерському обліку в зазначених дисертаційних дослідженнях обґрунтовано взаємозв'язки оцінки з іншими елементами методу, розширено функції та можливості оцінки в бухгалтерському обліку, обґрунтовано процедурні аспекти та алгоритми обрання методів оцінки. Зазначені теоретичні, методологічні та організаційні положення бухгалтерського обліку в частині оцінки реалізовано на практиці шляхом розробки процедур оцінки за

окремими об'єктами: основних засобів; нематеріальних активів, відходів, зобов'язань, інвестиційної нерухомості, права користування електричною енергією, дебіторської заборгованості, що є основою розробки підходів до оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій.

Бухгалтерська практика щодо оцінки відповідних об'єктів урегульована системою нормативно-правових актів, зокрема, вітчизняними П(С)БО або МСФЗ, залежно від обов'язків підприємства складати звітність за міжнародними стандартами. Зауважимо, що П(С)БО, як і МСФЗ, спрямовано на врегулювання питань визнання, оцінки та представлення у звітності об'єктів бухгалтерського обліку, оминаючи, власне процедурну сторону, зокрема: документування, рахунки, подвійний запис. Особливості оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, що можуть бути втрачені або пошкоджені у результаті бойових дій або окупації державних територій, наведено у таблиці 3.

Таблиця 3

Нормативне закріплення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в П(С)БО

Положення П(С)БО щодо оцінки об'єктів бухгалтерського обліку	П(С)БО
1	2
Необоротні матеріальні активи	
Первісна оцінка за справедливою вартістю об'єктів основних засобів, отриманих безкоштовно	П(С)БО 7, п. 10
Первісна оцінка за справедливою вартістю об'єктів основних засобів, отриманих в якості внеску до статутного капіталу	П(С)БО, п. 10
Первісна оцінка за справедливою вартістю об'єктів основних засобів, придбаних в обмін на неподібні активи	П(С)БО 7, п. 13
Первісна оцінка за справедливою вартістю об'єктів основних засобів, зобов'язання за якими визначено загальною сумою	П(С)БО 7, п. 9
Оцінка основних засобів за справедливою вартістю на дату балансу з метою визначення необхідності проведення переоцінки (якщо підприємство застосовує модель переоцінки)	П(С)БО 7, п. 16
Оцінка об'єкта основних засобів за чистою вартістю реалізації, тобто за справедливою вартістю об'єкта, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію	П(С)БО 7, п. 4 П(С)БО 28, п. 4
Оцінка терміну корисного використання	П(С)БО 7, п. 4, п. 24
Оцінка ліквідаційної вартості, тобто суми, яку підприємство передбачає отримати від продажу або ліквідації основних засобів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем або ліквідацією	П(С)БО 7, п. 4
Оцінка суми витрат, пов'язаних з продажем або ліквідацією основних засобів після закінчення строку їх корисного використання	П(С)БО 7, п. 4
Методи нарахування амортизації основних засобів	П(С)БО 7, п. 26–27
Демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів	
Приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання	
Вартісні ознаки предметів, що належать до складу групи МНМА	П(С)БО 7, пп. 5.2.2, 5.2.7
Оцінка наявності ознак можливого зменшення корисності об'єктів основних засобів	П(С)БО 28, п. 5
Оборотні активи	
Первісна оцінка за справедливою вартістю запасів, отриманих безкоштовно	П(С)БО 9, п. 12
Первісна оцінка за справедливою вартістю запасів, отриманих як внесок до статутного капіталу	П(С)БО 9, п. 11
Первісна оцінка за справедливою вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні активи	П(С)БО 9, п. 13
Оцінка справедливої вартості запасів, отриманих у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо, ліквідації) основних засобів	Пп. 2.12
Оцінка за справедливою вартістю запасів, щодо яких на момент оприбуткування неможливо визначити їх первісну вартість	П(С)БО 9, п. 9
Зменшення виробничої собівартості запасів, виготовлених власними силами, на справедливую вартість супутніх запасів (зворотних відходів і супутньої продукції)	П(С)БО 9, п. 10, П(С)БО 16, п. 11, 12
Уцінка запасів до чистої вартості реалізації внаслідок зменшення їх вартості, псування, старіння або втрати спочатку очікуваної економічної вигоди іншим чином (уцінка)	П(С)БО 9, п. 24–27
Дооцінка раніше уцінених запасів до чистої вартості реалізації внаслідок збільшення такої вартості	П(С)БО 9, п. 28
Дебіторська заборгованість	
Оцінка справедливої вартості дебіторської заборгованості для визначення різниці між цією сумою та номінальною сумою грошових коштів, що підлягають отриманню	П(С)БО 10, п. 6 П(С)БО 15, п. 22
Оцінка поточної дебіторської заборгованості, яка є фінансовим активом	П(С)БО 10, п. 7
Оцінка первісної вартості фінансової інвестиції, отриманої в результаті обміну на цінні папери власної емісії	П(С)БО 12, п. 5
Оцінка первісної вартості фінансової інвестиції, отриманої в результаті обміну на активи, відмінні від коштів	П(С)БО 12, п. 6

1	2
Первісна оцінка за справедливою вартістю, придбаного в обмін на неподібні активи	П(С)БО 15, п. 23–24
Оцінка фінансової інвестиції за справедливою вартістю на дату балансу	П(С)БО 12, п. 8, П(С)БО 13, п. 30
Оцінка фінансової інвестиції за методом участі в капіталі на дату балансу	П(С)БО 12, п. 12
Оцінка втрат від зменшення корисності фінансової інвестиції на дату балансу	П(С)БО 12, п. 9, П(С)БО 28, п. 15
Оцінка вигод від збільшення корисності фінансової інвестиції на дату балансу	П(С)БО 12, п. 9, П(С)БО 28, п. 18
Критерії сумнівності для оцінки резерву сумнівних боргів	П(С)БО 10, п. 8–9
Критерії безнадійності для списання дебіторської заборгованості	П(С)БО 10, п. 11
Оцінка довгострокової дебіторської заборгованості, на яку нараховуються відсотки	П(С)БО 10, п. 12

Представлені результати дослідження вказують на велику кількість варіантів оцінки об'єктів, з якими можуть бути пов'язані наслідки бойових дій та окупації державних територій, зокрема: необоротні активи оборотні активи та дебіторська заборгованість. Проте чинні П(С)БО не містять положень, які б дозволи оцінити наслідки бойових дій та окупації державних територій, а точніше об'єктів, які було втрачено, пошкоджено, або до яких обмежено доступ. Фактично, йдеться мова про нові інтегровані об'єкти бухгалтерського обліку. Ісаєв Д.М. у даному контексті вказує на особливості оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в умовах невизначеності. «Облікові оцінки обмежені в можливості об'єктивного уявлення втіленої в оцінці сутності економічного явища. Така невизначеність пояснюється неможливістю ідентифікувати об'єкт обліку в конкретних умовах без значних обмежуючих припущень. Проблема економічної невизначеності виникає, коли витрати або вартість мають ідентифікуватися із двома і більше об'єктами обліку. Розподіл загальної вартості на окремі складові виникає й при первісному визнанні активу або зобов'язання, наприклад, при виокремленні з основного засобу складових частин зі своїм строком корисного використання, або розподіл накладних витрат на кілька продуктів – при формуванні фактичної виробничої собівартості. Економічна невизначеність отриманих результатів виявляється й при вибутті об'єктів обліку, наприклад, розрахунок часткового списання при розкраданні основних засобів» [2, с. 41].

Погоджуємося із зазначеним та вважаємо, що оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку, має враховувати такі властивості наслідків бойових дій та окупації державних територій:

- по-перше, наслідки бойових дій та окупації державних територій є інтегрованим об'єктом бухгалтерського обліку, тобто не завжди можна ідентифікувати за окремим об'єктом, визначеним планом рахунків або показниками звітності;
- по-друге, наслідки бойових дій та окупації державних територій є об'єктом бухгалтерського обліку, що має складну процедуру ідентифікації та визнання й, відповідно, яка не врегульована на рівні бухгалтерського законодавства;
- по-третє, наслідки бойових дій та окупації державних територій не завжди можна підтвердити документально, що пов'язано із відсутністю або обмеженим доступом до об'єкта.

Зазначене в цілому зумовлює специфіку процедури оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій. У першу чергу, це пов'язано з потребою оцінки зменшення корисності активів, що передбачено рекомендаціями Міністерства фінансів України: «Відповідно до частини 3 статті 11 Закону, за фізичними особами, незалежно від набуття ними статусу біженця чи іншого спеціального правового статусу, підприємствами, установами, організаціями зберігається право власності та інші речові права на майно, в тому числі на нерухоме майно, враховуючи земельні ділянки, що знаходиться на тимчасово окупованій території, якщо воно набуто, відповідно до законів України. Активи, що перебувають на тимчасово окупованій території, публічні акціонерні товариства відображають у фінансовій звітності, згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності. Відповідно до міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів», однією з ознак, що свідчить про зменшення корисності активу, є зміни зі значним негативним впливом на суб'єкт господарювання у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначено актив. З огляду на викладене, на думку Міністерства фінансів України, об'єкти, які перебувають на тимчасово окупованій території України, мають обліковуватись у складі активів підприємства. Одночасно підприємство має оцінити негативний вплив змін у економічному і правовому середовищі та визнати суми втрат від зменшення корисності щодо зазначених об'єктів» [3].

Зауважимо, що українським аналогом, зазначеного у Листі Міністерства фінансів України МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів», є П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Дані документи з регулювання бухгалтерського обліку є схожими між собою, адже, як свідчить практика, вітчизняні П(С)БО [7] розробляються на основі МСФЗ [6], а в окремих випадках є їх аналогами. «Зменшення корисності – це втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Під сумою очікуваного відшкодування розуміють суму, яку підприємство

очікує до відшкодування вартості необоротного активу при його майбутньому використанні, враховуючи його ліквідаційну вартість. Зменшення корисності означає, що очікувана економічна вигода від використання об'єкта активів не буде отримана, у зв'язку з втратою цим об'єктом частини первісної цінності, наприклад, у результаті аварії, заподіяної шкоди, технічного зносу тощо» [1, с. 314].

Пунктом 9 МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів» передбачено, що «в кінці кожного звітного періоду суб'єктові господарювання варто оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо хоча б одна із таких ознак існує, суб'єктові господарювання варто оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу». Вітчизняними вченими вагоме значення надано питанням порівняння даних документів. Ми не будемо зупинятися на даному аспекті, а дамо характеристику лише відмінним рисам:

- у частині термінів вітчизняним законодавством, на відміну від МСФЗ, не передбачено такі визначення: оцінка вартості при використанні, витрати на вибуття активу, корпоративні активи, справедлива вартість мінус витрати на реалізацію;
- вагоме значення й у вітчизняному П(С)БО і міжнародному стандарті приділено ознакам зменшення корисності, проте перелік за МСФЗ 36, на відміну від П(С)БО, передбачає серед внутрішніх ознак: «дані внутрішньої звітності вказують, що економічна ефективність є або буде гірше, ніж очікувана». Повний перелік за МСФЗ 36 зображено на рисунку 2;
- міжнародним стандартом, на відміну від вітчизняного, передбачено порядок відображення відновлення корисності активів у випадку попередньої дооцінки.

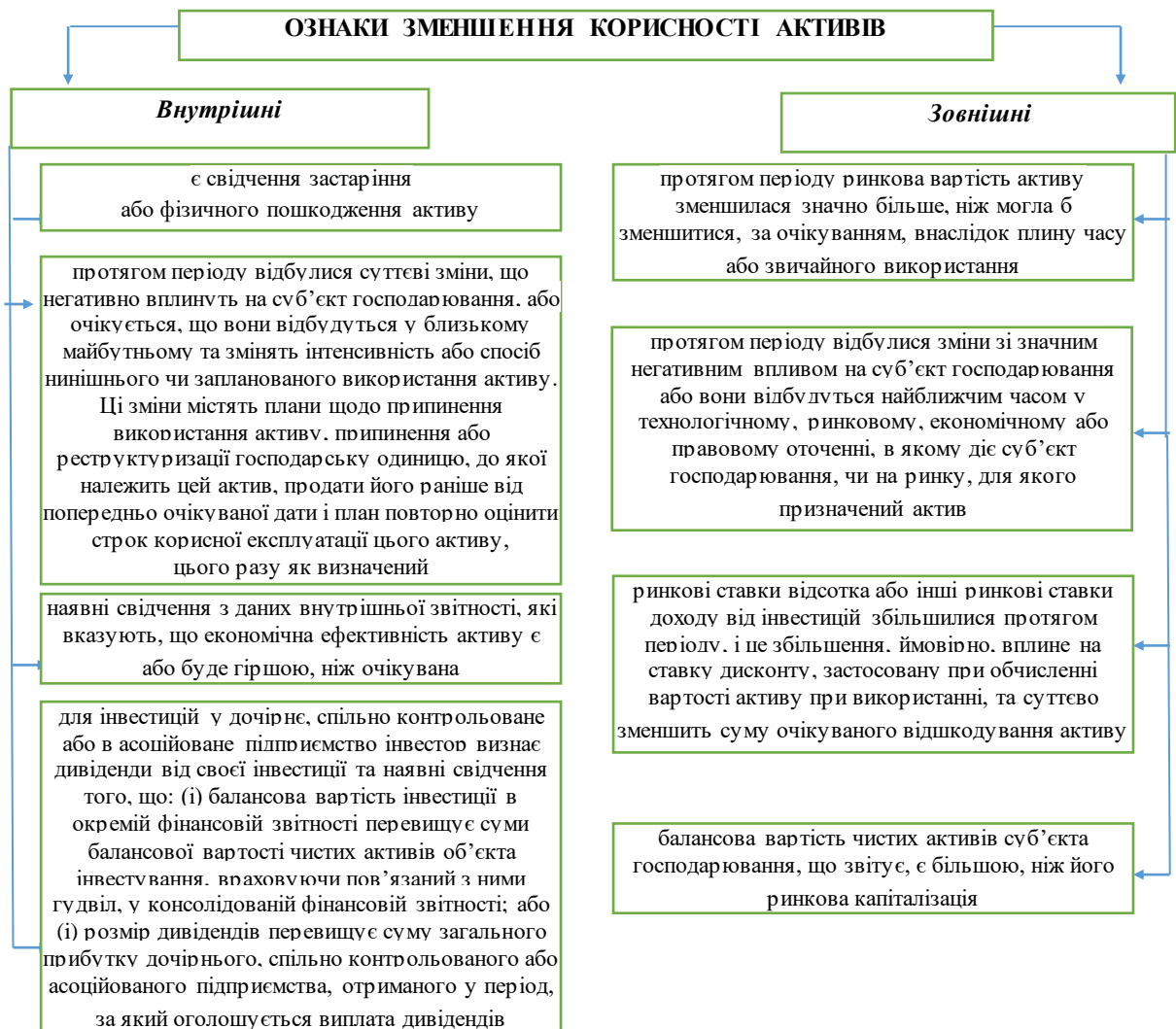


Рис. 2. Перелік внутрішніх і зовнішніх ознак зменшення корисності за М(С)ФЗ

Серед зображених на рисунку 2 ознак зменшення корисності у контексті об'єкта нашого дослідження є потреба у використанні власне зовнішніх ознак зменшення корисності, а саме: «протягом періоду відбулися зміни зі значним негативним впливом на суб'єкт господарювання, або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначено актив». Такими негативними змінами в економічному та правовому оточенні є бойові дії та окупація державних територій. Проте їх особливостями є відсутність або обмежений доступ до активів, що призводить до неможливості повною мірою застосувати положення МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів».

Саме тому є потреба у застосуванні особливої процедури оцінки активів, які обмежені у використанні через бойові дії та окупацію державних територій. Тому використання механізму зменшення корисності як за МСФЗ, так і за П(С)БО можливе лише у окремих випадках, що буде представлено у процедурі оцінки наслідків надзвичайних ситуацій, яка була застосована для внутрішніх цілей та формування інформації за запитом внутрішніх користувачів.

У процедурі оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій, що пов'язані з об'єктами бухгалтерського обліку, які представлено в механізмі ідентифікації, пропонуємо передбачити такі етапи:

1. ідентифікувати наслідки бойових дій із певними об'єктами бухгалтерського обліку, за механізмом, розробленим нами, та алгоритмом. На даному етапі є потреба у визначенні необоротних та оборотних активів, які втрачено, пошкоджено, або до яких обмежено доступ. Крім того, необхідно оцінити дебіторську та кредиторську заборгованість на предмет можливості виконання умов договору з контрагентами;

2. сформувати реєстр об'єктів, що пов'язані із наслідками бойових дій та окупації державних територій, на основі механізму ідентифікації, з їх розподілом за групами, зокрема, оборотні та необоротні активи, грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська та кредиторська заборгованість. Приклад такого акту наведено у таблиці 4.

Формування такого реєстру варто покласти на комісію з оцінки та ідентифікації наслідків бойових дій та окупації державних територій. Відповідно, такий реєстр має бути підписаний членами комісії та затверджений керівником та головним бухгалтером підприємства. Крім того, у примітках до реєстру варто зазначити особливості об'єкта, наприклад, для основних засобів варто вказати причину, із якою пов'язана неможливість використання об'єкта у майбутніх періодах (обмеження доступу, втрата або пошкодження);

Таблиця 4

Реєстр об'єктів, які пов'язані із бойовими діями та окупацією державних територій

Необоротні активи					
Назва	Кількість	Характеристика	Облікові дані		
			Джерело	Балансова вартість	Амортизація
<u>BMW X5</u>	<u>1</u>	<u>2,6 л.</u>	<u>Рахунок 105</u>	<u>236000,00 грн.</u>	<u>30000,00 грн.</u>
Оборотні активи					
Назва	Кількість	Облікові дані			
		Джерело	Балансова вартість		
<u>Ламінат</u>	<u>100 м.кв.</u>	<u>Рахунок 201</u>	<u>40000,00 грн.</u>		
Грошові кошти					
Валюта	Облікові дані				
	Сума в іноземній валюті	Курс на останню дату втрати	Курс на дату балансу	Сума	
<u>Євро</u>	<u>230,00 євро</u>	<u>13,00 грн./євро</u>	<u>31,00</u>	<u>7130,00 грн.</u>	
Дебіторська заборгованість					
Контрагент	Договір	Облікові дані			
		Джерело	Сума	Борг	Штрафи
<u>ТЗОВ «Омега»</u>	<u>673839 від 01.03.14 р.</u>	<u>Рахунок 361</u>	<u>230000,00</u>	<u>20000,00</u>	<u>0,00</u>
Кредиторська заборгованість					
Контрагент	Договір	Облікові дані			
		Джерело	Сума	Борг	Штрафи
<u>ТЗОВ «Аудит консалтинг»</u>	<u>88493 від 22.05.13 р.</u>	<u>Рахунок 685</u>	<u>10000,00</u>	<u>3000,00</u>	<u>0,00</u>

3. збір інформації про об'єкти, пов'язані із наслідками бойових дій та окупації державних територій, у системі бухгалтерського обліку, та їх місце у фінансовій звітності. На даному етапі комісія має сформулювати комплекс запитів до бухгалтерської служби або інших адміністративних служб підприємства щодо характеристики об'єкта: на дату, що передують дню, обмеження доступу, втрати або пошкодження активів – для оборотних і необоротних активів та грошових коштів і їх еквівалентів; на дату втрати зв'язку із контрагентами або неможливість подальшої співпраці, у зв'язку із незаконністю функціонування підприємства (наприклад, внесення юридичних або фізичних осіб до санкційних списків Ради національної безпеки України). Тобто інформаційні джерела можуть бути як внутрішні (аналітичні відомості по рахунках, внутрішні звіти, фінансова звітність), так і зовнішні (нормативні акти, статистичні дані, аналітичні записки). За умови втрати бухгалтерських, юридичних, кадрових та технічних документів, формування інформації про вартісні характеристики об'єктів можливе лише після процедури відновлення документів;

4. за умови, що об'єктом оцінки є активи підприємства, потрібно визначити можливість для його оцінки на дату балансу, застосування МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів» або П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Надалі процедура має відповідати положенням зазначених нормативних актів;

5. вибір методів оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій, залежно від об'єктів та доступу до них. При чому, за умови, що такими об'єктами є оборотні або необоротні активи, є потреба в їх оцінці на дату втрати або обмеження доступу, так і в переоцінці на дату, що передують операціям щодо визначення та облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій та окупації державних територій, тобто у використанні різних оцінок, класифікацію яких наведено у таблиці 5. Відповідно до даної класифікації оцінка об'єктів бухгалтерського обліку в контексті наслідків бойових дій та окупації державних територій є різностороння, адже має врахувати властивості об'єктів. Варто зазначити, що такий перелік може бути доповнено, залежно від специфіки об'єкта, мети управління такими об'єктами та системою нормативно-правового регулювання;

6. застосування обраного методу або комплексу методів оцінки до об'єкта бухгалтерського обліку, а також ідентифікація безпосереднього наслідку бойових дій та окупації державних територій. Таким наслідком можуть бути: збільшення витрат через зменшення вартості або втрати активів, зміна статусу активів, або ж таке збільшення доходів, що пов'язане із неможливістю та незаконністю погасити кредиторську заборгованість. Документальним супроводом даного етапу мають бути як робочі документи комісії, так і акт оцінки, форму якого для об'єктів необоротних активів наведено в таблиці 6.

Таблиця 5

Класифікація оцінок об'єктів бухгалтерського обліку

Ознака класифікації	Вид	Ознака класифікації	Вид
За ступенем досяжності первісних умов	Змінні	За суб'єктами оцінки	Бухгалтерська
	Умовно незмінні ¹		Незалежна
За характером невизначеності	Розрахункова	За мірою невизначеності	Експертна
	Економічна		З низькою
За термінами перегляду	Обов'язково у кінці року	За складністю	З високою
	За новими обставинами	За методом формування	Однокомпонентні
За способом формування	Альтернативні		Багатокомпонентні
	Безальтернативні	За видами	Запрограмовані
За місцем застосування	Властивість об'єктів		Незапрограмовані
	У методах виміру	Номінальні	
	В основах оцінки	Фіксовані	
За джерелом даних	Внутрішні	За функціями управління	Плановими
	Зовнішні		Бухгалтерськими
За об'єктом, який вимірюється	Індивідуальні		За критерієм обчислення
	Агрегатні	Аналітичними	
			Фінансовими
			Об'єктивні
			Суб'єктивні

Джерело*: складено на основі [2], [4], [5], [8]

¹ Виділені види оцінок можуть бути застосовані при оцінці наслідків бойових категорій

Запропонована форма акту про переоцінку об'єкта необоротних активів
АКТ про переоцінку об'єкта необоротних активів

Приватне акціонерне товариство «Енергомашспецсталь»				
Склад комісії:		Дата складання		Комісія затверджена
Посада	ПІБ	<u>21 грудня 2016 р.</u>		Наказом № <u>16897</u>
<u>МВО</u>	<u>Ковальчук М.С.</u>			Від <u>20 грудня 2016 р.</u>
<u>Бухгалтер</u>	<u>Гришов Г.Н.</u>	Номер		
<u>Інженер</u>	<u>Іванчук К.І.</u>	<u>232/16-111</u>		Директор Артемов В.В.
Назва об'єкта	Інвентарний номер	Дата введення у експлуатацію	Первісна (переоцінена) вартість	
Знос	Ліквідаційна вартість	Рік випуску	Номер паспорта (заводський)	
Вихідні положення бухгалтерського обліку				
Цех, відділ, дільниця	Дебет	Кредит	Ремонти	
	Аналітичний рахунок		Кількість	Сума
				Балансова вартість
Характеристика технічного стану об'єкта				
Причина переоцінки				
Характеристика стану об'єкта				
Характеристика деталей				
Результати переоцінки				
Вид оцінки	Характеристика оцінки			Суб'єкт оцінки
<u>Ринкова вартість</u>	<u>Використання послуг незалежного оцінювача</u>			<u>ФОМ Іванов В.К.</u>
Балансова вартість	Вартість після переоцінки			Різниця вартості
<u>56000,00 грн.</u>	<u>32000,00</u>			<u>24000,00</u>
Утворенні відходи	<u>Кількість</u>	<u>Вартість</u>		<u>Рахунок</u>
Зворотні				
Незворотні		<u>Х</u>		
Витрати на відновлення	Вид витрат		Сума	Рахунок
	Матеріальні			
	Витрати на оплату праці			
	ЄСВ			
	Інші витрати			
Висновок комісії про потребу подальшого використання об'єкта				

Члени комісії:

Ковальчук М.С.Гришов Г.Н.Іванчук К.І.

Затверджено:

Артемов В.В.

Сергійчук М.С.

Визначення результатів оцінки наслідків бойових дій та окупації державних територій з позиції їх впливу на витрати та доходи підприємства й за результатами надання рекомендацій щодо їх облікового відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Крім того, результатами оцінки можуть бути наслідки, що неможливо відобразити у системі фінансового обліку, а тому комісія має надати рекомендації для економістів, аналітиків, фінансистів щодо їх впливу на майновий та фінансовий потенціал підприємства. У зв'язку з тим, що чинним законодавством не передбачено можливості відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій, було здійснено оцінку окремих наслідків та сформовано пропозиції щодо їх урахування в процесі економічного аналізу ефективності використання основних засобів та ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод».

Зазначена процедура оцінки наслідків бойових дій у результаті її застосування передбачає комплекс бухгалтерських проведень, адже оцінка проходить у декілька етапів.

Висновки. Таким чином, вивчено особливості теоретичних, методологічних та організаційних положень оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, що визначені чинним законодавством та запропоновані у наукових працях. За результатами було запропоновано процедуру оцінки наслідків надзвичайних ситуацій та окупації державних територій, що враховує шість етапів та передбачає

застосування різних видів оцінки. Застосування запропонованих положень дозволить відобразити їх на рахунках бухгалтерського обліку, а в окремих випадках використати при аналітичній оцінці майнового та фінансового потенціалу підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Іващенко І.М.* Визначення ознак зменшення корисності необоротних активів / *І.М. Іващенко* // Інноваційна економіка. – 2014. – № 6. – С. 313–317.
2. *Ісаєв Д.М.* Облікові оцінки показників фінансової звітності: управлінський аспект : дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 / *Д.М. Ісаєв*. – Київ, 2012. – 242 с.
3. Лист Міністерства фінансів України «Щодо відображення в бухгалтерському обліку активів, які перебувають на тимчасово окупованій території України» : № 31-11410-08-10/15462 : станом на 19 червня 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.php?id=3595.
4. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.09 / *Л.Г. Ловінська*. – Київ, 2007. – 35 с.
5. *Малюга Н.М.* Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія практика перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.06.04 / *Н.М. Малюга*. – Київ, 1999. – 23 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36). Зменшення корисності активів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047.
7. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : № 817 : станом на 24 грудня 2004 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
8. *Супрунова І.В.* Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 / *І.В. Супрунова*. – Житомир, 2010. – 360 с.

References:

1. Ivaschenko, I.M. (2014), «Determination of signs of impairment of non-current assets», *Innovatsijna ekonomika*, Vol. 6, P. 313–317.
2. Isaiev, D.M. (2012), *Oblikovi otsinky pokaznykiv finansovoi zvitnosti: upravlins'kyj aspekt*, Abstract of diss. k.e.n., spec. 08.00.09, Kyiv, 242 p.
3. Auditcnt (2014), Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy «Schodo vidobrazhennia v bukhholders'komu obliku aktyviv, iaki перебувають на tymchasovo okupovanij terytorii Ukrainy», No. 31-11410-08-10/15462, stanom na 19 chervnja, available at: http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.php?id=3595
4. Lovins'ka, L.H. (2007), *Otsinka v suchasnij systemi bukhholders'koho obliku pidpryemstv Ukrainy*, Abstract of diss. k.e.n., spec. 08.00.09, Kyiv, 35 p.
5. Maluha, N.M. (1999), *Otsinka v bukhholders'komu obliku: teoriia praktyka perspektyvy (na prykladi pidpryemstv Zhytomyr's'koi oblasti)*, Abstract of diss. k.e.n., spec. 08.06.04, Kyiv, 23 p.
6. Verhovna rada Ukraïny «Mizhnarodnyj standart bukhholders'koho obliku 36 (MSBO 36). Zmenshennia korysnosti aktyviv», available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047
7. Verhovna rada Ukraïny (2004), «Polozhennia (standartu) bukhholders'koho obliku 28. Zmenshennia korysnosti aktyviv», No. 817, stanom na 24 grudnja, available at : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
8. Suprunova, I.V. (2010), *Rozvytok otsinky v bukhholders'komu obliku*, Abstract of diss. k.e.n., spec. 8.00.09, Zhytomyr, 360 p.

Грицишен Дмитрій Олександрович – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в системі управління еколого-економічною безпекою підприємств.

Бевзенко Сергій Георгійович – кандидат юридичних наук, доцент кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- правове забезпечення публічного управління;
- державне регулювання економіки та економічна політик;
- державне управління економічними процесами.

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 12.01.2018.