

Д.О. Грицишен, д.е.н., доц.
Житомирський державний технологічний університет
К.Ю. Поляк, викладач
Рівненський державний гуманітарний університет

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УМОВАХ НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЙ

Оцінено сучасний стан організаційно-методичних положень з позиції нормативно-правового регулювання та специфіки на вітчизняних підприємствах. Встановлено, що система бухгалтерського обліку регулюється сукупністю нормативно-правових актів різних рівнів та різних галузей права. В зв'язку з чим було представлено підхід, який передбачає систематизацію нормативно-правового регулювання в розрізі впливу на об'єкт, суб'єкт та елементи методу бухгалтерського обліку. Було вивчено систему аналітичних показників, що розраховуються на досліджуваних підприємствах. Дослідження здійснено на основі вивчення аналітичних записок аналітиків, внутрішніх аудиторів та висновків незалежних аудиторів у частині використання ними аналітичних процедур. Дослідження проводилося за такими напрямками: оцінка ефективності використання основних засобів, оцінка ефективності використання оборотних активів, оцінка ефективності процесу виробництва, факторний аналіз та врахування впливу наслідків надзвичайних ситуацій, методика економічного аналізу наслідків надзвичайних та ефективності заходів з їх попередження та ліквідації.

Ключові слова: бухгалтерський облік; економічний аналіз; обліково-аналітична система; надзвичайні ситуації.

Постановка проблеми. Системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу господарської діяльності є динамічними та залежить від специфіки систем внутрішнього та зовнішнього середовищ. Розробка ідеальних систем бухгалтерського обліку та економічного аналізу, методологія яких би дозволила створити досконалу систему інформаційного забезпечення, є не можливою. Це зумовлено такими положеннями:

- об'єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу є не сталим, його властивості змінюються відповідно до змін внутрішнього або зовнішнього середовища, крім того динамічний розвиток економічних систем призводить до появи нових об'єктів управління, інформація про які є цікавою для зовнішніх та внутрішніх користувачів;

- запити користувачів трансформуються відповідно від змін в економічному середовищі, що вимагає нових підходів до складу та властивостей інформаційного простору і як наслідок є потреба в трансформації методології систем бухгалтерського обліку та економічного аналізу через удосконалення механізму використання їх методів.

Метою статті є дослідження сучасного стану обліково-аналітичної системи управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій є мало дослідженими у вітчизняній науковій літературі. У навчальній літературі дане питання піднімалося лише в контексті визначення витрат та доходів від надзвичайної діяльності, а після зміни вітчизняного бухгалтерського законодавства та повного виключення такого виду діяльності, взагалі було виключено з підручників та навчальних посібників з бухгалтерського обліку.

В цілому питання наслідків надзвичайних ситуацій піднімалися в дисертаційних дослідженнях зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит: І.М. Вигівської [2] як складової облікового забезпечення управління господарською діяльністю в умовах ризику (2010 р.); І.В. Замули [9] в частині впливу господарської діяльності на навколишнє середовище (2010 р.); С.Ф. Легенчука [11] при розробці методики бухгалтерського обліку об'єктів зовнішнього середовища (2011 р.); О.А. Лаговської [10] – розроблено організаційно-методологічні положення умовних соціальних та екологічних активів і зобов'язань, що є складовою вартісно-орієнтованого управління (2012 р.); Д.О. Грицишена – запропоновано організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій в системі управління економіко-екологічною

безпекою промислових підприємств (2016 р.). Однак ряд питань залишається досі мало дослідженим та не розглянутим.

Викладення основного матеріалу дослідження. В таких умовах організаційно-методичні положення систем бухгалтерського обліку та економічного аналізу господарської діяльності підприємства мають враховувати всю сукупність факторів впливу на об'єкти управління для формування якісного інформаційного простору. Проблему облікового відображення та аналітичного супроводу управління наслідками надзвичайних ситуацій на підприємствах є актуальним питанням для підприємств різних форм власності, розмірів та галузей. Для окреслення напрямків та сучасних проблем організації та методики бухгалтерського обліку та економічного аналізу наслідків надзвичайних ситуацій є потреба в оцінці сучасного стану їх організаційно-методичних положень з позиції нормативно-правового регулювання та специфіки на вітчизняних підприємствах.

Для оцінки сучасного стану організації та методики бухгалтерського обліку і економічного аналізу проведемо в двох напрямках: по-перше, вивчення та систематизація нормативно-правового регулювання організації та методики бухгалтерського обліку і економічного аналізу наслідків надзвичайних ситуацій в Україні та зарубіжних країнах; по-друге, оцінка сучасних підходів до організації та методики бухгалтерського обліку і економічного аналізу на вітчизняних підприємствах.

Перший напрямок дослідження проведемо шляхом вивчення нормативно-правових актів, що регулюють системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу на вітчизняних підприємствах, зокрема Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, положень стандартів бухгалтерського обліку та інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку. В свою чергу, для оцінки стану організації та методики бухгалтерського обліку а економічного аналізу на вітчизняних підприємства застосуємо метод анкетування.

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні має складну ієрархічну структуру, адже охоплює всі рівні нормативно-правових актів. Щодо регулювання облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій в діючих нормативно-правових актах відсутні такі положення. Проте під час організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві керівництво має врахувати комплекс об'єктів облікового відображення, з якими пов'язанні, або на які впливають наслідки надзвичайних ситуацій. Зважаючи, що наслідки надзвичайних ситуацій є інтегрованим об'єктом бухгалтерського обліку, вважаємо, що їх відображення має відповідати діючій системі регулювання всієї системи бухгалтерського обліку.

Розуміючи під бухгалтерським обліком інформаційну систему управління господарською діяльністю підприємства у систематизації складових нормативно-правового регулювання його організації та методики з позиції всіх елементів такої системи. Мова йде, про такі елементи системи бухгалтерського обліку: суб'єкт, об'єкт, методологічна дія та зворотний зв'язок. З цього випливає, що організація та методика бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій охоплює різні рівні та галузі права (табл. 1).

Отже система бухгалтерського обліку регулюється сукупністю нормативно-правових актів різних рівнів та різних галузей права. Нами наведено підхід, який передбачає систематизацію нормативно-правового регулювання в розрізі впливу на об'єкт, суб'єкт та елементи методу бухгалтерського обліку.

В частинні об'єкта бухгалтерського обліку виділено велику сукупність нормативно-правових актів в тому числі Кодекси та Закони України, дія яких визначає параметри господарської діяльності підприємства. В цілому можна зазначити, що дані нормативно-правові акти визначають господарську діяльність підприємства як в стаціонарних умовах, так і в умовах надзвичайних ситуацій. Це дає право розглядати їх як джерела права при ідентифікації наслідків надзвичайних ситуацій з позиції їх властивостей для облікового відображення.

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку надзвичайних ситуацій

ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ			
<i>Наслідки надзвичайних ситуацій можуть вплинути та бути відображенні в складі існуючих об'єктів бухгалтерського обліку</i>			
<i>КОДЕКС УКРАЇНИ, які впливають на управління та визначають властивості його об'єктів, що можуть вплинути на систему їх облікового відображення. Дану систему нормативно-правового регулювання визначає галузь діяльності підприємства та вид продукції, що виробляється</i>			
<u>Господарський</u>	<u>Адміністративний</u>	<u>Цивільний</u>	<u>Повітряний</u>
Сукупність господарських операцій щодо господарської діяльності підприємства, його взаємодії з суб'єктами господарювання та органами державної влади в стаціонарних умовах та при надзвичайних ситуаціях – форс-мажор			
<u>Законів про працю</u>	<u>Митний</u>	<u>Бюджетний</u>	<u>Податковий</u>
Сукупність господарських операцій щодо розрахунків з бюджетами та інших зобов'язань підприємства, які пов'язанні із наслідками надзвичайних ситуацій			
<u>Водний</u>	<u>Про надра</u>	<u>Земельний</u>	<u>Лісовий</u>
Сукупність об'єктів пов'язаних із втратою або пошкодженням природних ресурсів в результаті надзвичайних ситуацій – екологічні наслідки			
<i>ЗАКОНИ УКРАЇНИ, які визначають особливості здійснення господарських операцій, що може вплинути на їх властивості як об'єктів бухгалтерського обліку. Такі закони пов'язанні із господарським правом. «Нормативно-правові акти господарського законодавства як джерела господарського права України – це прийняті відповідними суб'єктами права в межах їх компетенції письмові документи, що містять норми, які регулюють відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання»[6]</i>			
СУБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ			
<i>Професійна діяльність бухгалтера повинна бути врегульована як професійної точки зору так і з точки зору його як працівника підприємства</i>			
<i>Професійне регулювання</i>		<i>Трудове регулювання</i>	
Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні		Кодекс законів про працю	
		Цивільний кодекс	
ЕЛЕМЕНТИ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ			
<i>Нормативно-правове забезпечення впливає на склад та порядок застосування елементів методу бухгалтерського обліку для відображення наслідків надзвичайних ситуацій</i>			
1. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні			
Визначає склад елементів методу бухгалтерського обліку та сукупність принципів, які регулюють порядок їх застосування, а також визначає порядок застосування інших нормативно-правових актів			
2. НП(С)БО та П(С)БО			
Впливають та процес облікового відображення в частинні: визнання та ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку в т.ч. наслідків надзвичайних ситуацій; оцінки наслідків надзвичайних ситуацій та їх вплив на вартість інших об'єктів бухгалтерського обліку; порядок представлення інформації про об'єкти в фінансовій звітності			
3. План рахунків			
Визначає порядок застосування елементів методу бухгалтерського обліку рахунки та подвійний запис			

Аналізуючи Кодекси України на предмет регулювання господарської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій виокремлено такі положення, що стосуються суто наслідків надзвичайних ситуацій або ж управління чи здійснення господарської діяльності в умовах їх настання:

- в частинні Господарського Кодексу України питання надзвичайних ситуацій регулюються статтями 416 «Порядок здійснення господарської діяльності в умовах надзвичайного стану, надзвичайної екологічної ситуації» та 417 «Порядок здійснення господарської діяльності в

умовах воєнного стану». Обидві статті є актуальними для України в умовах сьогодення. Зокрема статтею 416 передбачено: «1. Господарська діяльність в умовах надзвичайного стану – особливого правового режиму діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, передбаченого Конституцією України, який тимчасово допускає обмеження у здійсненні конституційних прав і свобод громадян, а також прав юридичних осіб та покладає на них додаткові обов'язки, – може здійснюватися з урахуванням обмежень та зобов'язань, встановлених виданим відповідно до Конституції України указом Президента України про введення надзвичайного стану в Україні або в окремих її місцевостях. 2. Повноваження органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо учасників господарських відносин, заходи, що вживаються в умовах надзвичайного стану, а також відповідальність за порушення режиму надзвичайного стану визначаються законом про надзвичайний стан». Зазначена стаття містить загальні вимоги щодо діяльності підприємства в умовах надзвичайних ситуацій в частині його взаємодії з іншими суб'єктами господарювання та органами державної влади. В свою чергу стаття 417, передбачає зміну правового режиму функціонування підприємства: «У період дії воєнного стану, введеного на території України або в окремих місцевостях, правовий режим господарської діяльності визначається на основі закону про оборону України, інших законодавчих актів щодо забезпечення обороноздатності держави та законодавства про режим воєнного стану» [4]. Одна та інша стаття не прямо, проте опосередковано передбачають зміни в управлінні та функціонуванні підприємства, що впливає на систему об'єктів бухгалтерського обліку та їх властивості, що мають бути відображені на рахунках бухгалтерського обліку.

- повітряним кодексом України визначено поняття надзвичайної події та визначено наслідки, що пов'язано з використанням повітряного судна, тобто під час надання транспортної послуги. Зокрема, під надзвичайною подією розуміється: «надзвичайна подія – пов'язана з використанням повітряного судна подія, що не відповідає визначенню термінів "авіаційна подія", "серйозний інцидент" чи "інцидент", пов'язана з технічним обслуговуванням, ремонтом, зберіганням, транспортуванням, під час якої настав один з таких наслідків: а) загибель або тілесні ушкодження особи під час її перебування на борту повітряного судна внаслідок необережних або умисних дій самого потерпілого чи інших осіб, не пов'язаних з порушенням функціонування повітряного судна та його систем; б) загибель або тілесні ушкодження особи, яка без достатніх підстав або документів самовільно проникла за межі зон у повітряному судні, куди доступ пасажиром та членам екіпажу заборонено; в) загибель або тілесні ушкодження особи, яка перебувала на борту повітряного судна, внаслідок впливу зовнішнього середовища після вимушеної посадки повітряного судна за межами аеродрому; г) загибель або тілесні ушкодження особи, яка перебувала поза межами повітряного судна, внаслідок безпосереднього контакту з повітряним судном або його елементами; г) руйнування або серйозне пошкодження повітряного судна на землі, що призвело до порушення міцності його конструкції або погіршення льотно-технічних характеристик внаслідок впливу зовнішнього середовища або порушення технології обслуговування, правил зберігання і транспортування; д) захоплення повітряного судна, що перебувало на землі чи в польоті, або намагання захоплення такого судна та інші акти незаконного втручання в діяльність цивільної авіації» [13]. Дані положення мають галузеве спрямування, адже застосовуються суто авіаційними компаніями. Визначенні наслідки певним чином відображаються в системі бухгалтерського обліку, зокрема в складі зобов'язань, витрат, активів;

- митним кодексом передбачено зміну місця митного оформлення та строків декларування. Щодо місця митного оформлення статтею 247 «Місце і час здійснення митного оформлення» передбачено, що «у разі оголошення надзвичайного стану в окремих регіонах України можуть визначатися органи доходів і зборів, в яких здійснюватиметься митне оформлення товарів». В свою чергу, строки декларування є можливість змінити на прохання декларанта, за умов передбачених статтею 263 «Строки декларування», зокрема «якщо виникли обставини та/або сталися події, що перешкоджають поданню органу доходів і зборів митної декларації, зокрема: стихійне лихо (пожежа, повінь тощо), введення воєнного чи надзвичайного стану в Україні або в окремих її місцевостях у зоні митного контролю, інші надзвичайні та невідворотні за даних умов події (обставини непереборної сили)» [12]. Дані положення впливають склад зобов'язань підприємства перед державою;

- положення бюджетного кодексу передбачають зміни бюджетного періоду за умови настання надзвичайних ситуацій. Так, статтею 3 «Бюджетний період» визначено: «2 Відповідно до Конституції України бюджетний період для Державного бюджету України за особливих обставин може бути іншим, ніж передбачено частиною першою цієї статті. Особливими обставинами, за яких Державний бюджет України може бути затверджено на інший, ніж передбачено частиною першою цієї статті, бюджетний період, є: 1) введення воєнного стану; 2) оголошення надзвичайного стану в Україні» [1].

- в податковому кодексі щодо надзвичайних ситуацій передбаченні лише такі положення: «170.7.2. не включається до оподаткованого доходу цільова або нецільова благодійна допомога, що надається платнику податку, який постраждав внаслідок: екологічних, техногенних та інших катастроф у місцевостях, оголошених згідно з Конституцією України зонами надзвичайної екологічної ситуації, – у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України» [14]. Фактично податковим кодексом не регулюються положення щодо наслідків надзвичайних ситуацій та можливості зміни податкових режимів в умовах їх настання;

- водним кодексом України передбачено компетенції органів державної влади щодо діяльності в умовах надзвичайних ситуацій. Зокрема, статтею 9 «Компетенція районних рад у галузі регулювання водних відносин» визначено, що «до відання районних рад у галузі регулювання водних відносин на їх території належить: ... 9) організація інформування населення про стан водних об'єктів, про надзвичайні екологічні ситуації, що можуть негативно вплинути на здоров'я людей, та про заходи, що вживаються для поліпшення стану вод» [12], а статтею 10 «Компетенція сільських, селищних, міських та районних у містах рад у галузі регулювання водних відносин»: «до відання сільських, селищних, міських та районних у містах рад у галузі регулювання водних відносин на їх території належить: ... 6) організація інформування населення про стан водних об'єктів, а також про надзвичайні екологічні ситуації, що можуть негативно вплинути на здоров'я людей, та про заходи, що вживаються для поліпшення стану вод» [3]. Зазначені положення впливають суто на діяльність органів державної влади на місцях та на підприємства впливають лише опосередковано.

Лише в зазначених нормативно-правових актах (Кодексах України) містяться положення про умови надзвичайних ситуацій. В свою чергу, серед Законів України варто виділити, Закон про Страхування, адже це єдиний нормативно-правовий акт, який прямо впливає на об'єкти бухгалтерського обліку в умовах надзвичайних ситуацій в частині страхового відшкодування. Зокрема, визначено, що «Цей Закон регулює відносини у сфері страхування і спрямований на створення ринку страхових послуг, посилення страхового захисту майнових інтересів підприємств, установ, організацій та фізичних осіб» [8]. В свою чергу, під страхуванням у Законі розуміється: «вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів фізичних осіб та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором страхування або чинним законодавством, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати фізичними особами та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та доходів від розміщення коштів цих фондів» [8].

Щодо впливу системи права на діяльність суб'єкта бухгалтерського обліку пропонуємо нормативно-правові групувати за двома напрямками, а саме: ті, що регулюють професійну діяльність бухгалтера та ті, що регулюють трудові відносини на підприємстві. Професійна діяльність бухгалтера на підприємстві регулюється Законом України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [7], зокрема статтею 8 «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві» в частині положень що регулюють форму організації та ведення бухгалтерського обліку, напрямки діяльності головного бухгалтера та його відповідальності за ведення бухгалтерського обліку. Питання діяльності бухгалтера як найманого працівника регулюється Кодексом законів про працю та цивільним кодексом за умови укладання цивільно-трудової угоди.

Методика бухгалтерського обліку регулюється трьома групами нормативно-правових актів: Закон України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, який визначає загальні положення щодо його ведення на підприємстві, принципи та порядок формування фінансової звітності; НП(С)БО та П(С)БО, які регулюють процес облікового відображення в частині ідентифікації, визнання, оцінки та порядок представлення інформації у фінансовій звітності; Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, в якій визначено

порядок відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. В жодному із зазначених нормативно-правових актах не передбачено поняття наслідків надзвичайних ситуацій та бухгалтерського обліку господарської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій.

Отже, діюча система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку не передбачає положень щодо облікового відображення та формування інформації про наслідки надзвичайних ситуацій. Це значно знижує якісні параметри інформаційного простору прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Зокрема управлінський персонал через відсутність інформації про вплив надзвичайних ситуацій на господарську діяльність, враховує всі фактори під час прийняття оперативних та стратегічних рішень. У результаті ефективність управлінських рішень значно знижується. Для зовнішнього користувача відсутність такого роду інформації може вплинути на інвестиційне рішення.

Наслідки надзвичайних ситуацій є важливим об'єктом управління, а тому відображається в системі бухгалтерського обліку не зважаючи на те, що діюча система нормативно-правового регулювання не визначає ні їх сутності ні порядку регулювання. В п. 1.1. нами визначено, що наслідки надзвичайних ситуацій є інтегрованим об'єктом бухгалтерського обліку, а тому їх відображення відбувається через сукупність об'єктів. Саме тому відображення наслідків надзвичайних ситуацій фактично регулюється діючими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в частині тих об'єктів господарської діяльності, які з ними пов'язані. Тому визначимо напрямки використання П(С)БО для відображення в бухгалтерському обліку наслідків надзвичайних ситуацій, зокрема в частині таких об'єктів:

- необоротні активи. Пов'язанні з наслідками надзвичайних ситуацій за умови втрати або пошкодження об'єктів непототних матеріальних активів;

- оборотні активи. Є потреба у відображенні витрати об'єктів виробничих запасів та/або готової продукції підприємства;

- витрати пов'язанні з видами господарських процесів (придбання, виробництво, реалізація) та видів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), до збільшення яких можуть призвести наслідки надзвичайних ситуацій на підприємстві;

- зобов'язання, які виникають у результаті надзвичайних ситуацій.

Прядок застосування П(С)БО наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Напрямки застосування положень П(С)БО для облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій

П(С)БО	Вплив на відображення наслідків надзвичайних ситуацій
1	2
<i>Необоротні активи</i>	
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Стандарти регулюють порядок бухгалтерського обліку необоротних активів підприємства. Відповідно їх положення застосовуються при списанні об'єктів необоротних активів, причиною чого можуть стати наслідки надзвичайних ситуацій. Крім того, даними положеннями варто керуватися при відображенні операцій пов'язаних з утриманням об'єктів в умовах надзвичайних ситуацій та їх відновлення, за умови пошкодження
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	
П(С)БО 14 «Оренда»	
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	
П(С)БО 30 «Біологічні активи»	
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	
<i>Оборотні активи</i>	
П(С)БО 9 «Запаси»	Стандартами визначено порядок бухгалтерського обліку оборотних активів підприємства. Використання їх при відображенні наслідків є можливим в частині списання запасів та відображення відходів, причинами, яких може бути їх втрата або пошкодження в результаті надзвичайних ситуацій
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	

Закінчення табл. 2

1	2
<i>Витрати</i>	
П(С)БО 16 «Витрати»	Склад, порядок визнання та механізм відображення в бухгалтерському обліку витрат визначається вказаними положеннями. Саме тому їх застосовують при відображенні наслідків надзвичайних ситуацій
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	
П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	
<i>Зобов'язання</i>	
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Стандарти регулюють визнання, оцінку та відображення зобов'язань підприємства. Саме тому їх використовують при бухгалтерському обліку зобов'язань, які спричинені наслідками надзвичайних ситуацій
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	

Аналізуючи зазначені нормативні акти було встановлено порядок їх застосування та відображення різного роду об'єктів, що можуть бути пов'язані з наслідками надзвичайних ситуацій. Хоча поняття наслідків надзвичайних ситуацій не прослідковується в жодному із зазначених стандартів їх використання є обов'язковим. Основна проблема в даному питанні є те, що наслідки надзвичайних ситуацій не виокремлюються із основи сукупності об'єктів бухгалтерського обліку, що провокує ряд проблем при використанні облікової інформації внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Наступною складовою системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в частині елементів методу є Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку. До 2013 р. відповідно до зазначеної інструкції підприємства повинні були відображати такі об'єкти, як надзвичайні витрати на рахунку 99 та надзвичайні доходи на рахунку 75. Це зумовлено потребою переходу до складання фінансової звітності за МСФЗ. «Параграф 87 МСБО 1 передбачає, що суб'єкт господарювання не повинен подавати будь-які статті доходів або витрат у вигляді надзвичайних статей у звіті про сукупні доходи або в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається)» [5].

Вважаємо, що такі зміни є правомірними, що пов'язано як з переходом на МСФЗ, так і з потребою виконання принципу нарахування відповідності доходів та витрат. Так, Законом України про бухгалтерський облік, визначено сутність даного принципу, що подано в наступній редакції: «нарахування та відповідність доходів і витрат - для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [7]. При використанні рахунків 99 «Надзвичайні витрати» та 75 «Надзвичайні доходи» порушується положення принципу, в частині, що витрати здійснюються для отримання певного виду доходу. Фактично надзвичайні витрати є наслідками надзвичайних ситуацій, а отже вони не здійснювалися підприємством для отримання доходу. Так, зокрема при відображенні витрат пов'язаних за наслідками надзвичайних ситуацій варто їх скоригувати на вартість отриманих у результаті активів, зокрема зворотних доходів. Тому, такі активи не збільшуватимуть доходи підприємства. Що стосується страхового відшкодування, відображення їх в частині надзвичайних доходів також є не можливим, адже витрати пов'язані зі страховими платежами не були включені до складу надзвичайних витрат. Знову ж таки є невідповідність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. З цього впливає закономірність та правомірність скасування зазначених рахунків.

Таким чином, нами розглянуто систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку господарської діяльності в результаті чого встановлено відсутність порядку генерування інформації про наслідки надзвичайних ситуацій та їх вплив на господарську діяльність підприємства. Фактично дане питання залишається на розсуд управлінського персоналу та головного бухгалтера підприємства при організації бухгалтерського фінансового обліку та управлінського обліку. Вважаємо, що такий стан системи регулювання обмежує бухгалтерський

облік в частині генерування інформації для управління господарською діяльністю підприємства під впливом ризикових факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ.

Для з'ясування напрямків формування інформаційного простору управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій з'ясуємо сучасні особливості організації та методики бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Даний напрямок дослідження здійснимо шляхом застосування методу тестування. Даний метод застосуємо для тестування облікової політики, внутрішніх регламентів на підприємстві та анкетування ключових осіб, що відповідальні за організацію бухгалтерського обліку та економічного аналізу на підприємстві. Питання та результати опитування щодо особливостей господарської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій в таблиці 3, тестування системи бухгалтерського обліку наведено в таблиці 4, а економічного аналізу в таблиці 6.

Таблиця 3
Результати опитування щодо господарської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій

№ з/п	Питання/відповідь	Підприємство							
		ПРАТ «НКМЗ»	ПРАТ «СКМЗ»	ПРАТ «ЕМСС»	ПРАТ «МДФ»	ТЗОВ «Луч»	ПАТ «Прогрес»	ПАТ «Рудь»	ТЗОВ «Даніко»
<i>1. На підприємстві відбувалися надзвичайні ситуації за період з 2012 по 2016 роки</i>									
1.1.	Так	+	+	+	+	+	+	+	+
1.2.	Ні	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>2. Надзвичайні ситуації призвели до наслідків, що пов'язані із об'єктами управління</i>									
2.1.	Необоротні активи	+	+	-	+	-	-	-	-
2.2.	Оборотні активи	+	+	+	+	+	-	+	+
2.3.	Зобов'язання перед третіми особами	+	+	-	-	-	+	-	-
2.4.	Зобов'язання перед працівниками	+	+	-	-	+	-	-	-
<i>3. Надзвичайні ситуації призвели до збільшення витрат</i>									
3.1.	Так	+	+	+	+	+	+	+	+
3.2.	Ні	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>4. Внутрішні користувачі вимагають інформацію про наслідки надзвичайних ситуацій</i>									
4.1.	Так	+	+	+	+	+	+	+	+
4.2.	Ні	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>5. Надзвичайні ситуації призвели до збоїв в господарських процесах</i>									
5.1.	Виробництво	+	+	+	-	+	+		+
5.2.	Реалізація	-	-	-	+	-	-	+	-
5.3.	Придбання	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>6. Втрата та/або пошкодження необоротних активів призвела до:</i>									
6.1.	Виникнення зворотних відходів	+	+	-	+	-	-	-	-
6.2.	Виникнення незворотних відходів	+	-	-	-	-	-	-	-
6.3.	Зупинки виробництва	-	+	-	-	-	-	-	-
6.4.	Інше	-	-	-	+	-	-	-	-
<i>7. Втрата та/або пошкодження оборотних активів призвела до:</i>									
7.1.	Виникнення зворотних відходів	+	+	-	-	-	+	+	+
7.2.	Виникнення незворотних відходів	+	-	-	-	-	-	-	-
<i>8. На підприємстві здійснюється комплекс заходів щодо попередження наслідків надзвичайних ситуацій</i>									
8.1.	Так	-	-	-	-	-	-	-	-
8.2.	Ні	-	-	-	-	-	-	-	-
8.3.	Не в повній мірі	+	+	+	+	+	+	+	+
<i>9. В організаційній структурі наявні служби та / або відповідальні особи за організацію заходів з попередження та ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій</i>									
9.1.	Служба	-	-	-	-	-	-	-	-
9.2.	Відповідальна особа	+	+	-	-	-	-	-	-
9.3.	Відсутні	-	-	-	+	+	+	+	+

Даний метод застосований для наступних вітчизняних підприємств: ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» (далі ПрАТ «НКМЗ»), ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» (далі ПрАТ «СКМЗ»), ПАТ «Енергомашспецсталь» (далі ПрАТ «ЕМСС»), ПрАТ «Коростенський завод МДФ» (далі ПрАТ «МДФ»), ТзОВ «Луч», ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес»» (далі ПАТ «Прогрес»), ПАТ «Житомирський маслозавод» – компанія «Рудь» (далі ПАТ «Рудь»), ТзОВ «Даніко». Обрані підприємства є промисловими, але належать до різних галузей національної економіки, що дозволяє врахувати різну сукупність факторів, зокрема специфіку галузі. Крім того, окремі з обраних підприємств постраждали в результаті надзвичайних ситуацій як техногенного характеру, так і природного та соціального, зокрема військового.

Представленні результати опитування спрямовані на з'ясування питань, що стосуються впливу надзвичайних ситуацій на господарську діяльність підприємств, як загального об'єкта бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Для з'ясування зазначених питань були проведені опитування керівного складу та представників бухгалтерської служби підприємства.

У результаті проведеного опитування було з'ясовано, що на всіх без винятку підприємствах за останні 5 років (2012–2016 рр.) відбувалися надзвичайні ситуації різного характеру (техногенного як з вини підприємства, так і з вини третіх осіб, природного та соціального зокрема військового). Так, особливо гостро питання надзвичайних ситуацій соціального (воєнного) характеру стояло перед промисловими підприємствами Донецької області, зокрема ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод». У результаті тимчасової окупації та бойових дій на території міста Краматорськ дані підприємства знаходилися в зоні ризику та постраждали в результаті надзвичайних ситуацій. Інші досліджувані підприємства також постраждали в результаті надзвичайних ситуацій техногенного характеру, проте вони мали не значний вплив на подальше їх функціонування, але пов'язанні з відповідними наслідками.

Наслідки надзвичайних ситуацій призвели до втрати або пошкодження: необоротних активів на ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Коростенський завод МДФ», ПАТ «Житомирський маслозавод - компанія «Рудь»», ТзОВ «Даніко» та оборотних активів на ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Енергомашспецсталь», ПрАТ «Коростенський завод МДФ», ТзОВ «Луч», ПАТ «Житомирський маслозавод – компанія «Рудь»», ТзОВ «Даніко». Зросли зобов'язання підприємств у результаті надзвичайних ситуацій перед третіми особами на ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес»» та перед працівниками ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ТзОВ «Луч». На всіх без винятку підприємствах надзвичайні ситуації призвели до збільшення витрат. В свою чергу, збої в господарських процесах відбулися на наступних підприємствах: ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Енергомашспецсталь», ТзОВ «Луч», ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес»», ТзОВ «Даніко» в частинні процесу виробництва та ПрАТ «Коростенський завод МДФ», ПАТ «Житомирський маслозавод» - компанія «Рудь» в частинні процесу реалізації.

У результаті пошкодження/втрати необоротних активів призвели до таких наслідків на досліджуваних підприємствах: виникнення зворотних відходів (ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Коростенський завод МДФ»); виникнення незворотних відходів (ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»); зупинки виробництва (ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»); інше (ПрАТ «Коростенський завод МДФ»). Втрата та/або пошкодження оборотних активів на підприємствах були пов'язанні з виникненням відходів зокрема: зворотних (ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Житомирський маслозавод» – компанія «Рудь», ТзОВ «Даніко» та незворотних (ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»).

У результаті опитування управлінського персоналу на предмет потреби в інформації про наслідки надзвичайних ситуацій всі без винятку респонденти відповіли про потребу в такому

роді інформації. Крім того, на досліджуваних підприємствах комплекс заходів щодо попередження надзвичайних ситуацій здійснюється не повною мірою, що з'ясовано на основі вивчення документів про перевірки відповідними органами із забезпечення техніки безпеки, пожежної безпеки, охорони праці тощо. На ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» є відповідальні особи за розробку та впровадження заходів з попередження надзвичайних ситуацій.

Таблиця 4

Результати тестування облікової політики, робочого плану рахунків та інших внутрішніх регламентів

№ з/п	Питання/відповідь	Підприємства								
		ПрАТ «НКМЗ»	ПрАТ «СКМЗ»	ПрАТ «ЕМСС»	ПрАТ «МДФ»	ТЗОВ «Луч»	ПАТ «Прогрес»	ПАТ «Рудь»	ТЗОВ «Даніко»	
<i>1. Наявність в обліковій політиці положень щодо обліку наслідків надзвичайних ситуацій</i>										
1.1.	Так	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.2.	Ні	+	+	+	+	+	+	+	+	+
<i>2. Передбачення в обліковій політиці формування резервів пов'язаних з форс-мажорними обставинами в складі</i>										
2.1.	Резервного капіталу	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.2.	Додатковий капітал	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.3.	Інших резервів	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>3. Наявність положень в обліковій політиці щодо обліку страхових операцій пов'язаних з наслідками надзвичайних ситуацій в розрізі:</i>										
3.1.	Втрата або пошкодження необоротних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	+
3.2.	Втрата або пошкодження оборотних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	+
3.3.	Виникнення зобов'язань	+	+	+	+	+	+	+	+	+
3.4.	Інші	+	+	+	+	+	+	+	+	+
<i>4. Організація аналітичного обліку передбачає окремі бухгалтерські рахунки для обліку наслідків надзвичайних ситуацій</i>										
4.1.	Так	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4.2.	Ні	+	+	+	+	+	+	+	+	+
<i>5. Наявність форм внутрішньої (управлінської) звітності в якій розкриваються наслідки надзвичайних ситуацій</i>										
5.1.	Так	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.2.	Ні	+	+	+	+	+	+	+	+	+
<i>6. Наявність внутрішніх методик щодо бухгалтерського обліку операцій поводження з відходами утвореними в результаті надзвичайних ситуацій</i>										
6.1.	Так	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6.2.	Ні	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Тестування системи бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств в умовах надзвичайних ситуацій здійснювалося на основі вивчення положень про облікову політику, робочих планів рахунків та інших внутрішніх регламентів. За результатами тестування з'ясовано, що в положеннях про облікову політику жодного підприємства не передбачено порядку облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій.

Основними положеннями облікових політик досліджуваних підприємств щодо об'єктів, які пов'язані з надзвичайними ситуаціями є порядок облікового відображення операцій зі

страхування та формування резервів на випадок форс-мажорних ситуацій. Так, у всіх без винятку досліджуваних облікових політиках містяться положення щодо страхування за наступними наслідками: втрата або пошкодження необоротних активів, втрата або пошкодження оборотних активів, виникнення зобов'язань тощо. На досліджуваних підприємствах (крім ПАТ «Житомирський маслозавод» – компанія «Рудь») створенні резерви для покриття витрат пов'язаних форс-мажорними обставинами, зокрема резервний та додатковий капітали. В таблиці 5 наведено вартісне вираження даних видів капіталу та їх питома вага в структурі власного капіталу підприємств, які оприлюднюють свою фінансову звітність.

Таблиця 5

Місце резервного та додаткового капіталу в складі власного капіталу підприємства¹

Вид капіталу	Підприємство / рік					
	2013		2014		2015	
	Сума	ПВ	Сума	ПВ	Сума	ПВ
ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»						
Резервний капітал	22331		22331		22331	
Додатковий капітал	2367151		2364324		2503047	
Власний капітал разом	3728030		4189248		4916527	
ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»						
Резервний капітал	3156		3177		3177	
Додатковий капітал	0		0		0	
Власний капітал разом	159003		123877		148786	
ПАТ «Енергомашпецсталь»						
Резервний капітал	15000		0		0	
Додатковий капітал			261		195	
Власний капітал разом	1520585		-1082969		-4302065	
ПрАТ «Коростенський завод МДФ»						
Резервний капітал	0		0		0	
Додатковий капітал	696		696		696	
Власний капітал разом	-93178		-63280		-112069	
ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес»						
Резервний капітал	697		697		697	
Додатковий капітал	0		184		184	
Власний капітал разом	53950		42641		20689	

Подальше тестування організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку господарської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій в частинні робочого плану рахунків та інших внутрішніх регламентів показало, що на досліджуваних підприємствах не передбачено: аналітичних рахунків для облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій в господарській діяльності; форм внутрішньої (управлінської), звітності в якій розкриваються наслідки надзвичайних ситуацій; внутрішніх методик щодо бухгалтерського обліку операцій поводження з відходами утвореними в результаті надзвичайних ситуацій.

Зазначене не дозволяє системі бухгалтерського обліку генерувати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами. В результаті здійснюванні аналітичні розрахунки не дають повної картини про фінансовий стан та економічний потенціал підприємства.

¹ Наведені дані тих досліджуваних підприємств, що оприлюднюють свою фінансову звітність

Наступною складовою дослідження сучасного стану організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу господарської діяльності є вивчення системи аналітичних показників, що розраховуються на досліджуваних підприємствах. Дане дослідження здійснено на основі вивчення аналітичних записок аналітиків, внутрішніх аудиторів та висновків незалежних аудиторів у частині використання ними аналітичних процедур. Зокрема, дослідження проводилося за такими напрямками: оцінка ефективності використання основних засобів, оцінка ефективності використання оборотних активів, оцінка ефективності процесу виробництва, факторний аналіз та врахування впливу наслідків надзвичайних ситуацій, методики економічного аналізу наслідків надзвичайних та ефективності заходів з їх попередження та ліквідації (табл. 6).

Таблиця 6

Результати тестування системи економічного аналізу господарської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій

№ з/п	Питання / відповідь	Підприємство							
		ПрАТ «НКМЗ»	ПрАТ «СКМЗ»	ПрАТ «ЕМСС»	ПрАТ «МДФ»	ТЗОВ «Луч»	ПАТ «Прогрес»	ПАТ «Рудь»	ТЗОВ «Даніко»
<i>1. Для оцінки ефективності використання основних засобів використовуються аналітичні показники:</i>									
1.1.	Фондовіддача	+	+	+	+	+	+	+	+
1.2.	Фондомісткість	+	+	+	+	+	+	+	+
1.3.	Фондоозброєність	+	+	+	+	+	+	+	+
1.4.	Коефіцієнт зношеності	+	+	+	+	+	+	+	+
1.5.	Коефіцієнти придатності	+	+	+	+	+	+	+	+
1.6.	Коефіцієнт оновлення	+	-	-	+	-	-	+	-
1.7.	Коефіцієнт вибуття	+	-	-	+	-	-	+	-
1.8.	Коефіцієнт приросту	+	-	-	+	-	-	+	-
1.9.	Частка активної частини	+	+	-	+	-	+	+	-
1.10.	Частка пасивної частини	+	+	-	+	-	+	+	-
<i>2. Для оцінки ефективності використання оборотних активів використовуються аналітичні показники:</i>									
2.1.	Коефіцієнт оборотності	+	-	-	-	+	-	-	-
2.2.	Тривалість одного обороту оборотних активів	+	+	+	+	+	-	+	-
2.3.	Коефіцієнт покриття	+	+	+	+	+	+	+	+
<i>3. Для оцінки ефективності процесу виробництва використовуються аналітичні показники</i>									
3.1.	Рентабельність продукції	+	+	-	-	+	-	+	-
3.2.	Тривалість операційного	+	+	-	-	+	-	+	-
3.3.	Рентабельність виробництва	+	+	-	-	+	-	+	-
3.4.	Матеріаломісткість	+	+	+	+	+	+	+	+
3.5.	Матеріаловіддача	+	+	+	+	+	+	+	+
3.6.	Трудомісткість	+	+	+	+	+	+	+	+
<i>4. Використання на підприємстві основних положень факторного аналізу</i>									
4.1.	Так	+	+	+	+	+	-	+	+
4.2.	Ні	-	-	-	-	-	+	-	-
<i>5. При розробці факторних моделей враховують вплив наслідків надзвичайних ситуацій</i>									
5.1.	Так	+	-	-	-	-	-	-	-
5.2.	Ні	-	+	+	+	+	+	+	+
<i>6. На підприємстві наявні методики економічного аналізу наслідків надзвичайних та ефективності заходів з їх попередження та ліквідації</i>									
6.1.	Так	-	-	-	-	-	-	-	-
6.2.	Ні	+	+	+	+	+	+	+	+

За результатами проведеного тестування зроблено такі висновки:

- класичні методики економічного аналізу для оцінки ефективності використання основних засобів передбачають розрахунок наступних показників: фондвіддача, фондомісткість, фондоозброєність, коефіцієнт зношеності, коефіцієнти придатності, коефіцієнт оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт приросту, частка активної частини, частка пасивної частини. Перші п'ять названих показників використовуються на всіх досліджуваних підприємства. Усі інші на ПрАТ «Новоκραматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Коростенський завод МДФ», ПАТ «Житомирський маслозавод» – компанія «Рудь». Показники часток активної та пасивної частини основних засобів розраховуються на ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес»»;

- для оцінки ефективності використання оборотних активів на досліджуваних підприємствах застосовують показники коефіцієнт оборотності (ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ТЗОВ «Луч»), тривалість одного обороту оборотних активів (ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Енергомашспецсталь», ПрАТ «Коростенський завод МДФ», ТЗОВ «Луч», ПАТ «Житомирський маслозавод» – компанія «Рудь»), коефіцієнт покриття (на всіх підприємствах);

- оцінка ефективності процесу виробництва здійснюється на основі показників: рентабельність продукції, тривалість операційного, рентабельність виробництва (ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПрАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ТЗОВ «Луч», ПАТ «Житомирський маслозавод» – компанія «Рудь»), матеріаломісткість, матеріаловіддача та трудомісткість (на всіх підприємствах);

- майже на всіх досліджуваних підприємствах використовується методика факторного аналізу, проте під час побудови відповідних моделей наслідки надзвичайних ситуацій як фактор враховуються лише на ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»;

- на жодному з досліджуваних підприємств не розроблені методики щодо економічного аналізу господарської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами дослідження можна зробити висновок, що діюча система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку не передбачає положень щодо бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій, а сучасні обліково-аналітичні системи вітчизняних підприємств не генерують інформації про господарську діяльність в умовах надзвичайних ситуацій. За таких умов є потреба в розробці механізмів ідентифікації та облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій, формування фінансової та внутрішньої звітності та удосконаленні методики економічного аналізу господарської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій.

Список використаної літератури:

1. Бюджетний кодекс України № 2456-VI 08.07.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17?nreg=2456-17&find=1&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7&x=4&y=10#w11>.
2. *Вигівська І.М.* Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / *І.М. Вигівська*. – Житомир, 2010. – 21 с.
3. Водний кодекс України № 213/95-ВР від 06.06.1995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80?nreg=213%2F95-%E2%F0&find=1&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7%E0%E9&x=11&y=7#w11>.
4. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page9?nreg=436-15&find=9&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7&x=3&y=9#w11>.
5. Детально про зміни, внесені до нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cons.parus.ua/_d.asp?r=08P60f0f68c673dcdbfe05345a4a5c8c8b8c3.

6. *Джуринський О.В.* Нормативно-правові акти господарського законодавства в системі джерел господарського права України / *О.В. Джуринський* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://applaw.knu.ua/index.php/holovna/item/326-normatyvno-pravovi-akty-hospodarskoho-zakonodavstva-v-systemi-dzherel-hospodarskoho-prava-ukrayiny-dzhurynskiy-o-v>.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Закон України «Про страхування» № 85/96-ВР від 07.03.1996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80>.
9. *Замула І.В.* Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / *І.В. Замула*. – Житомир, 2010. – 38 с.
10. *Лаговська О.А.* Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально-орієнтованої економіки: організація та методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук / *О.А. Лаговська* ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 21 с.
11. *Легенчук С.Ф.* Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / *С.Ф. Легенчук*. – Житомир, 2011. – 37 с.
12. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17?nreg=4495-17&find=1&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7&x=8&y=4#w11>.
13. Повітряний кодекс України № 3393-VI від 19.05.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3393-17>.
14. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page20?nreg=2755-17&find=20&text=%ED%E5%EF%E5%F0%E5%E4%E1%E0%F7&x=6&y=10>.

References:

1. Bjudzhetnyj kodeks Ukrai'ny № 2456-VI 08.07.2010, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17?nreg=2456-17&find=1&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7&x=4&y=10#w11>
2. Vygivs'ka, I.M. (2010), Buhgalters'kyj oblik dijial'nosti pidprijemstv v umovah ryzyku: organizacija ta metodyka: avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. ekon. nauk, Zhytomyr, 21 p.
3. Vodnyj kodeks Ukrai'ny № 213/95-VR vid 06.06.1995, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80?nreg=213%2F95-%E2%F0&find=1&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7%E0%E9&x=11&y=7#w11>
4. Gospodars'kyj kodeks Ukrai'ny № 436-IV vid 16.01.2003, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page9?nreg=436-15&find=9&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7&x=3&y=9#w11>
5. Detal'no pro zminy, vneseni do normatyvno-pravovyh aktiv z buhgalters'kogo obliku, available at: http://cons.parus.ua/_d.asp?r=08P60f0f68c673dcdbe05345a4a5c8c8b8c3
6. Dzhuryns'kyj, O.V. (2014), Normatyvno-pravovi akty gospodars'kogo zakonodavstva v systemi dzherel gospodars'kogo prava Ukrai'ny, available at: <http://applaw.knu.ua/index.php/holovna/item/326-normatyvno-pravovi-akty-hospodarskoho-zakonodavstva-v-systemi-dzherel-hospodarskoho-prava-ukrayiny-dzhurynskiy-o-v>
7. Zakon Ukrai'ny «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrai'ni» № 996-XIV vid 16.07.1999, available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Zakon Ukrai'ny «Pro strahuvannja» № 85/96-VR vid 07.03.1996, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80>
9. Zamula, I.V. (2010), Buhgalters'kyj oblik ekologichnoi' dijial'nosti: teorija ta metodologija: avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja d-ra ekon. nauk spec., Zhytomyr, 38 p.

10. Lagovs'ka, O.A. (2007), Buhgalters'kyj oblik rozpodilu dohodiv v umovah social'no-orijentovanoi' ekonomiky: organizacija ta metodyka: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk, Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy, 21 p.
11. Legenchuk, S.F. (2011), Rozvytok teorii' i metodologii' buhgalters'kogo obliku v umovah postindustrial'noi' ekonomiky: avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja d-ra ekon. nauk, Zhytomyr, 37 p.
12. Mytnyj kodeks Ukrainy № 4495-VI vid 13.03.2012, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17?nreg=4495-17&find=1&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7&x=8&y=4#w11>
13. Povitrjanyj kodeks Ukrainy № 3393-VI vid 19.05.2011, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3393-17>
14. Podatkovyj kodeks Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page20?nreg=2755-17&find=20&text=%ED%E5%EF%E5%F0%E5%E4%E1%E0%F7&x=6&y=10>

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

Наукові інтереси:

– облік та аналіз системи управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій.

ПОЛЯК Катерина Юріївна – викладач кафедри менеджменту Рівненського державного гуманітарного університету.

– сучасний стан організації та методики бухгалтерського обліку та економічного аналізу наслідків надзвичайних ситуацій.

Стаття надійшла до редакції 14.09.2016.