

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В РІЗНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛАХ

Досліджено наукові статті, тези доповідей конференцій та дисертації, присвячені питанням обліку, аналізу, аудиту операцій з необоротними активами з метою визначення подальших напрямів вдосконалення методики бухгалтерського обліку необоротних активів в Україні

Постановка проблеми. В умовах сучасного функціонування економіки України, у зв'язку з процесами економічної інтеграції в Україні проблеми обліку необоротних активів набуває важливого значення. Необоротні активи відіграють важливе значення у діяльності суб'єктів господарювання всіх форм власності. Вони беруть активну участь у виробничому процесі підприємств. Адже при формуванні основних макроекономічних показників використовуються різні розрізи аналітики та показники щодо наявності та руху необоротних активів. На сьогодні існує безліч невизначених та не уточнених питань стосовно обліку операцій з необоротними активами.

Першим етапом при дослідженні будь-якого питання є аналіз літературних джерел. розглянемо стан наукових досліджень щодо обліку необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Багатоплановість проблем обліку необоротних активів зумовила необхідність їх розгляду в працях провідних вчених та науковців. Значний внесок в розвиток теорії та практики обліку необоротних активів зробили такі вчені та науковці, як Н.Г. Виговська, А.Г. Загородній, Н.Є. Селюченко, Н.М. Малюга. Зокрема, проблемами обліку операцій з основними засобами займалися М.І. Бондар, В.М. Діба, А.А. Белоусов, М.М. Зюкова, Л.О. Леонова, А.В. Янчев, Т.В. Сівашенко, В.В. Жук, В.П. Карєв, О.Ю. Омельченко, М.В. Півторак, В.Ю. Ларіков, операцій з нематеріальними активами – Сунь Лін, І.А. Бігдан, М.Д. Равшавдех Абдель-Вахаб, Л.В. Бражна, С.В. Шульга, Н.М. Бразілій та інші. Проблемні питання висвітлювалися у Вісниках Житомирського інженерно-технологічного

інституту. Економічні науки. (2000, №12; 2001, №16; 2002, №18, 19, 20; 2003, №1 (23); 2004, №1 (27), 3 (29); 2005, №1 (31), 2 (32)); Вісниках Львівської комерційної академії. Економічна серія (2004, Випуск 16); Вісниках Національного університету водного господарства та природокористування (2004, Випуск 4 (28), Частина 2); Вісниках Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля (2006, № 12); Галицьких економічних вісників (2004, № 1, 2005, № 3 (7)); збірниках наукових праць – Економіка: проблеми теорії та практики, 2006, Випуск 215, Том I; Збірниках наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2005, Випуск 7, Частина 1; на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях – Динаміка наукових досліджень-2003. Економіка. Бухгалтерський облік: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції 20-27 жовтня 2003 р. Том 24; Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції 20-22 квітня 2005 р. – К., 2005; Майбутнє – аудит: Матеріали першої спільної науково-практичної конференції Спільки аудиторів України та вищих учбових закладів 15 жовтня 2004 р. – Кривий Ріг: Спілька аудиторів України, 2004; Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції 24 листопада 2006 р. – Донецьк: Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2006; Матеріали 4-ї міжнародної наукової конференції 20-30 червня 2005 р. Том 66 – Дніпропетровськ, 2005; Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції 28-30 листопада 2006 р. – Севастополь:

Севастопольский технический университет, 2006; Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 27-28 травня 2004 р. – Львів: ПП “Компакт-ЛВ”, 2004; Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту 16-17 травня 2006 р. – Полтава: Полтавський університет споживчої кооперації України, 2006; Наука та інновації – 2005: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 17-31 жовтня 2005 р. Том 7 – Дніпропетровськ, 2005; Облік, аналіз і аудит: теорія, практика, перспективи: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції магістрів та студентів 6-8 червня 2007 р. - Мелітополь, 2007; Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 27-28 травня 2004 р. – Львів, 2004; Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції: Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції 28-29 травня 2004 р. – Тернопіль, 2004; Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК.– К.: Інститут Аграрної економіки Українського академії аграрних наук, 2001 – Частина 3; Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике: Материалы Международной научно-практической конференции 24-25 мая 2006 р. – Минск, 2006; Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения: Материалы Всеукраинской научно-практической конференции 6-8 мая 2003 р. – Севастополь: Севастопольский национальный технический университет, 2003; Проблемы учета, анализа и статистики в условиях реформирования экономики: Тезисы докладов Международной научно-практической конференции 17-18 ноября 2002 г. – Минск: Белорусский государственный университет, 2002; Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Збірник тез та виступів V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених 17 квітня 2007 р. – Тернопіль, 2007; Тези доповідей Всеукраїнської студентської наукової конференції 30-31 березня 2006 р. – К.: Київський національний торговельно-економічний університет, 2006; Труды Международной

научно-практической конференции 17-18 ноября 2005 р. – Харьков: НТУ “ХПИ”, 2005; Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства: Збірник матеріалів Міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції. – Тернопіль-Мукачєво: Тернопільська академія народного господарства, Мукачівський технологічний інститут, 2004.

Метою дослідження є розгляд, вивчення та систематизація проблемних питань з обліку необоротних активів у різних літературних джерелах для визначення подальших напрямів вдосконалення методики бухгалтерського обліку складових необоротних активів в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для поглибленого вивчення обліку операцій з необоротними активами необхідно дослідити та проаналізувати стан наукових досліджень стосовно питань, пов'язаних з даними обліковими питаннями. Було проведено аналіз матеріалів науково-практичних конференцій, статей наукових вісників та збірників наукових праць за 2000-2007 роки. За даними інформаційної бази кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету у табл. 1 узагальнено методику обліку необоротних активів.

Проаналізувавши табл. 1 слід зазначити, що питанням обліку необоротних активів приділена досить значна увага. Про це свідчить велика кількість досліджень науковців. Але розглядаючи результати групування бачимо, що деякі аспекти та об'єкти обліку необоротних активів є глибоко дослідженими, наприклад, амортизація та знос, основні засоби, нематеріальні активи, а інші, такі як класифікація необоротних активів, комп'ютеризація обліку, зарубіжний досвід висвітлені лише у працях незначної кількості вчених.

Такі вчені, як С.О. Левицька [3, 4, 5] та Н.О. Ткач [6, 7, 8, 9] досліджували майже всі об'єкти та категорії необоротних активів, визначили та удосконалили поняття необоротних активів, досліджували питання амортизації, зносу, оцінки та переоцінки необоротних активів. (див. табл.1.)

Як бачимо більшість авторів, досліджуючи будь-яке питання обліку необоротних активів в першу чергу розглядали поняття необоротних активів. Багато науковці звертали увагу взагалі на визначення активів з різних точок зору, визначаючи при цьому сутність активів, в тому числі необоротних, для цілей бухгалтерського обліку. Щодо питання управлінського обліку необоротних активів можна сказати, що вони майже зовсім не розглядаються вищенаведеними авторами.

Питання, які вважаються найбільш актуальними, такі як амортизація, знос, оцінка та переоцінка необоротних активів, при обліку яких можуть виникнути певні неузгодженості досліджуються великою кількістю вчених та науковців. Так, наприклад, О.В. Бондар, пропонував проводити періодично переоцінку основних засобів, та оцінювати їх за справедливою (ринковою) вартістю [1]. Гавриленко В.В. досліджує питання переоцінки необоротних активів з точки зору їх впливу на власний капітал, оскільки ця операція відображається на всіх результатах діяльності підприємства [2].

Основні засоби є найбільш поширеним видом необоротних активів. Це пояснює значну увагу науковців до цієї категорії. Досліджуються окремо проблеми обліку операцій надходження та вибуття основних засобів, амортизаційна політика, оцінка та переоцінка, комп'ютеризація обліку та облік основних засобів у різних галузях економіки, в тому числі у бюджетних установах.

Зазначимо, що на науково-практичних конференціях широко піднімалися проблемні

питання обліку необоротних активів. Зокрема, на II Всеукраїнській науково-практичній конференції “Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструмент контролю”, проведеної у 2004 році у Дніпропетровську, необоротним активам була присвячена секція за назвою “Необоротні активи в бухгалтерському та податковому обліку”.

Що стосується обліку необоротних активів в зарубіжних країнах, то існують певні розбіжності. Необоротними активами у зарубіжній практиці вважаються довгострокові активи, які поділяють на матеріальні та нематеріальні. Іншим видом активів виступають поза оборотні активи [10]. Необоротні активи – це довготривалі ресурси, які становлять основу виробничого потенціалу та переносять свою вартість на готовий продукт частинами [10].

Наступним етапом дослідження є проведення аналізу захищених в Україні кандидатських дисертацій за 2000-2007 роки, які присвячені проблемам необоротних активів. Результати аналізу подані у табл. 2 [11, 12, 13].

Систематизувавши кандидатські дисертації, бачимо, що 2000 році було захищено 1 дослідження, у 2001 та 2002 роках по 2, у 2003 році – 4, у 2004 році – 7, у 2005 та 2007 роках по 2, у 2006 році – 6 робіт. У дисертаціях науковці звертали увагу на окремі складові необоротних активів, досліджували питання обліку, аналізу, аудиту, контролю цих операцій, розроблялися певні напрямки вдосконалення методики обліку необоротних активів.

*Таблиця 2. Кандидатські дисертації, в яких розглядалися проблеми обліку необоротних активів**

<i>№</i>	<i>Автор</i>	<i>Тема кандидатської дисертації</i>	<i>Рік захисту</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Гаценко О.П.	Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин	2000
2.	Бондар М.І.	Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області)	2001
3.	Сунь Лін	Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів	2001
4.	Диба В.М.	Облік і контроль наявності та руху основних засобів (на матеріалах машинобудівних підприємств України)	2002
5.	Лайчук С.М.	Облік і контроль лізингових операцій: теорія і практика	2002

1	2	3	4
6.	Белоусов А.А.	Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту	2003
7.	Бігдан І.А.	Облік і аудит нематеріальних активів	2003
8.	Горецька Л.Л.	Активи в національних системах бухгалтерського обліку	2003
9.	Осадча Ю.М.	Облік нерухомості в АПК	2003
10.	Бондар Т.А.	Облік і контроль лізингових процесів: сучасний етап та перспективу розвитку	2004
11.	Зюкова М.М.	Удосконалення обліку та аналізу основних засобів (на матеріалах хлібопекарських підприємств Полтавської області)	2004
12.	Леонова Л.О.	Бухгалтерський облік основних засобів та їх відтворення (на матеріалах вугільних шахт Донбасу)	2004
13.	Остапчук Т.П.	Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія практичного здійснення	2004
14.	Равшавдех Абдель-Вахаб М.Д.	Облік і аналіз нематеріальних активів підприємств торгівлі в умовах комп'ютеризації	2004
15.	Урбан Н.М.	Методика та організація оцінки активів в обліку та аудиті	2004
16.	Янчев А.В.	Облік та аналіз відтворення основних засобів	2004
17.	Колеснікова О.М.	Облік і аналіз лізингових операцій у сільському господарстві	2005
18.	Сівашенко Т.В.	Відтворення основних фондів авіапідприємств з використанням лізингу	2005
19.	Бражна Л.В.	Облік нематеріальних активів в АПК	2006
20.	Жук В.В.	Облік і контроль основних засобів (на прикладі державних підприємств в галузі культури України):	2006
21.	Карев В.П.	Облік, контроль і аналіз основних засобів	2006
22.	Омельченко О.Ю.	Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню	2006
23.	Півторак М.В.	Облік основних засобів у рибному господарстві	2006
24.	Шульга С.В.	Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика	2006
25.	Бразілій Н.М.	Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості)	2007
26.	Ларіков В.Ю.	Облік та контроль витрат на ремонт основних засобів виробничого призначення: методика та організація	2007

* Джерело: www.nbu.gov.ua – Сайт Національної бібліотеки України ім. В. Вернадського

<http://aref.ukrlib.org>

<http://dissertant.com.ua>

Як видно з табл. 2 за 2000-2007 роки було захищено 26 кандидатських дисертацій. Найбільша увага питанню обліку необоротних активів була приділена у 2004 та 2006 році, внаслідок чого було захищено відповідно 5 та 6 дисертацій. У дисертаціях досліджувались окремі види необоротних активів, такі як основні засоби, нематеріальні активи, лізингові операції, нерухомість, капітальні інвестиції тощо. Зовсім не розглядалося поняття “інших необоротних матеріальних активів”.

Таблиця 3. Проблемні питання обліку операцій з необоротними активами, які розглядалися у кандидатських дисертаціях за 2000-2007 роки

№ з/п	Проблемні питання обліку операцій з необоротними активами, підняті у дисертаціях	Автори	Кількість дисертацій
1	2	3	4
1.	Облік необоротних активів	Гаценко О.П., Горецька Л.Л., Урбан Н.М.	3
2.	Облік, аналіз, контроль та аудит операцій з основними засобами	Бондар М.І., Белоусов А.А., Диба В.М., Жук В.В., Зюкова М.М., Карев В.П., Ларіков В.Ю., Леонова Л.О., Омельченко О.Ю., Півторак М.В., Сівашенко Т.В., Янчев А.В.	12
3.	Облік, аналіз, контроль та аудит операцій з нематеріальними активами	Бігдан І.А., Бражна Л.В., Бразілій Н.М., Равшавдех Абдель-Вахаб М.Д., Сунь Лін, Шульга С.В.	6

1	2	3	4
4.	Облік, аналіз, контроль та аудит лізингових операцій	Бондар Т.А., Колеснікова О.М., Лайчук С.М.	3
5.	Облік нерухомості	Осадча Ю.М.	1
6.	Облік і контроль капітальних інвестицій	Остапчук Т.П.	1

Згруповані дисертації подані у табл. 3, на основі якої побудована діаграма (рис. 1). Отже, можна сказати, що найбільш дослідженим напрямом є методика обліку основних засобів, якій присвячено 12 кандидатських дисертацій, що становить 46 % від загальної кількості. Нематеріальним

активам, лізинговим операціям присвячено відповідно 6 (24 %) та 3 (12 %) дослідження. Методика та організація обліку лізингових операцій розглядається у 3 роботах (12 %). Питанням обліку нерухомості та капітальних інвестицій присвячені по одній кандидатській дисертації (4 %).

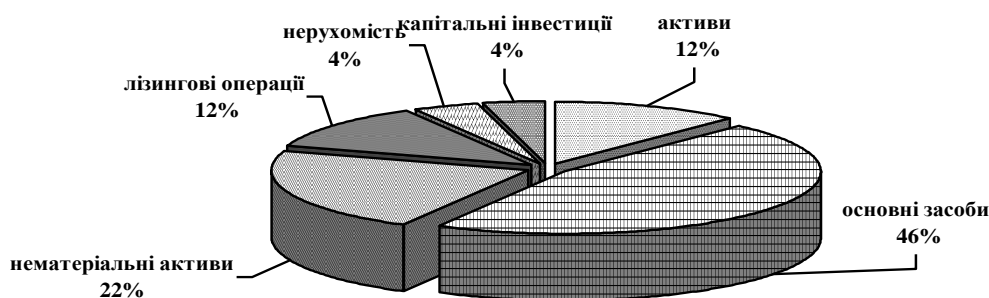


Рис. 1. Кандидатські дисертації щодо обліку складових необоротних активів за 2000-2007 роки

Розглянувши захищені дисертації за 2000-2007 р., присвячені дослідженням обліку необоротних активів, можна виділити наступні досягнення науковців:

- визначено та уточнено термінологію стосовно категорій “необоротні активи”, “основні засоби”, “нематеріальні активи”, “інші необоротні активи”, “лізинг”, “капітальні інвестиції”, “знос”, “амортизація” та ін.;

- узагальнено теоретичні та практичні питання обліку наявності, руху та вибуття необоротних активів, зокрема основних засобів і нематеріальних активів;

- удосконалено класифікації основних засобів та нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку;

- досліджено та вдосконалено діючу методику нарахування амортизації та зносу необоротних активів, зокрема основних засобів і нематеріальних активів;

- проаналізовано особливості сучасної облікової політики та її формування щодо необоротних активів;

- визначено основні завдання, підходи та методи аудиту необоротних активів: основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних активів;

- запропоновані методики обліку операцій з необоротними активами;

- висвітлено концепцію комп’ютеризації обліку необоротних активів в цілісній системі керування підприємством тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вивчення великої кількості наукових джерел дає можливість проаналізувати стан обліку операцій з необоротними активами та виявити наступні проблемні питання:

- класифікація необоротних активів, наведена у плані рахунків не відповідає всім вимогам бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього контролю;

- не узгоджено основні критерії розбіжності податкового та фінансового обліку операцій з необоротними активами, що призводить до неправильного відображення господарських операцій;

– не досліджені питання обліку операцій з необоротними активами у зарубіжних країнах, досвід яких можна використати для вдосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні.

Незважаючи на широке коло проведених досліджень, на сучасному етапі в Україні існує досить багато проблем обліку операцій з необоротними активами, які є нерозв'язаними у зв'язку з змінами законодавства та виходом країни на міжнародний рівень. Дослідження зарубіжного досвіду організації та методики обліку операцій з необоротними активами, зокрема Угорщини, яка є географічним сусідом України та членом ЄС, вважаємо актуальним для подальших досліджень.

Список використаної літератури:

1. *Бондар О.В.* Проблеми оцінки та переоцінки основних засобів на сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку // Динаміка наукових досліджень-2003. Економіка. Бухгалтерський облік: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції 20-27 жовтня 2003 р. Том 24. – Дніпропетровськ-Київ-Кривий Ріг, 2003. – С. 4-6.
2. *Гавриленко В.В.* Влияние на собственный капитал результатов переоценки необоротных активов // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2005. – Випуск 7. – Частина 1. – С. 305-310.
3. *Левіцька С.О.* Аналіз необоротних активів бюджетних установ // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2004. – № 3 (29). – С. 86-93.
4. *Левіцька С.О.* Автоматизація контролю необоротних активів для бюджетних установ // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2005. – № 2 (32). – С. 128-134.
5. *Левіцька С.О.* Контроль операцій з необоротними активами для бюджетних установ // Вісник Львівської комерційної академії. Економічна серія. – 2004. – Випуск 16. – С. 217-225.
6. *Ткач Н.О.* Методика обліку амортизації та зносу матеріальних необоротних активів підприємств будівельного комплексу // Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 27-28 травня 2004 р. / За ред. Я.А. Гончарука, В.В. Апорія, В.С. Загорського – Львів, 2004. – С. 331-332.
7. *Ткач Н.О.* Методика обліку амортизації і зносу матеріальних необоротних активів підприємств будівельного комплексу // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 27-28 травня 2004 р. – Львів: ПП “Компакт-ЛВ”, 2004. – С. 331.
8. *Ткач Н.О.* Проблеми визнання та обліку операцій з необоротними матеріальними активами // Динаміка наукових досліджень-2003. Економіка. Бухгалтерський облік: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції 20-27 жовтня 2003 р. Том 24. – Дніпропетровськ-Київ-Кривий Ріг, 2003. – С. 39-41.
9. *Ткач Н.О.* Проблеми обліку матеріальних необоротних активів // Проблеми теорії і практики учета, аудита, анализа и пути их решения: Материалы Всеукраинской научно-практической конференции 6-8 мая 2003 р. – Севастополь: Севастопольский национальный технический университет, 2003. – С. 70-71.
10. *Царьов В.М.* Природа необоротних активів підприємств у контексті глобальних змін у національній економіці // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. Випуск 215. Том I. – Дніпропетровськ, 2006. – С. 186-191.
11. www.nbuv.gov.ua – Сайт Національної бібліотеки України ім. В. Вернадського.
12. <http://aref.ukrlib.org>.
13. <http://dissertant.com.ua>.

СЕМЙОН Вікторія Сергіївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- методика та організація обліку необоротних активів;
- бухгалтерський облік у зарубіжних країнах

Таблиця 1. Питання щодо обліку операцій з необоротними активами, розглянуті у виступах та доповідях на конференціях, оприлюднені у наукових вісниках та збірниках наукових праць за 2000-2007 рр.

№ з/п	Автор	Питання щодо операцій з необоротними активами, які піднімалися на науково-практичних конференціях та опубліковані у наукових вісниках*																	
		Поняття необоротних активів	Класифікація необоротних активів	Удосконалення методики обліку необоротних активів	Облікова політика щодо необоротних активів	Облік амортизації та зносу необоротних активів	Оцінка необоротних активів при надходженні та вибутті	Переоцінка необоротних активів	Управлінський облік	Облік розрахунків за податками при здійсненні операцій з необоротними активами	Аналіз ефективності використання необоротних активів	Внутрішньогосподарський контроль	Аудит операцій з необоротними активами	Комп'ютеризація обліку необоротних активів	Облік необоротних активів у бюджетних установах	Облік необоротних активів у зарубіжних країнах	Методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку основних засобів	Методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших необоротних матеріальних активів
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1.	Антонова С.О.	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
2.	Бабіч В.В., Герасимович А.М.	+	-	+	-	-	+	+	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-
3.	Бова І.А.	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
4.	Бондар О.В.	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
5.	Брик Т.Ю., Матвійчук В.А.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	+	-
6.	Ванкевич Е.Е.	+	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-
7.	Волошин М.І., Загорельська Т.Ю.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
8.	Гавриленко В.В.	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9.	Гласова І.О.	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
10.	Горецька Л.Л.	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
11.	Гринько А.П.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-
12.	Грицай В.А.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-
13.	Гуменюк А.Ф.	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-
14.	Гуцайлюк Л.О.	+	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+
15.	Деньга С.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	+

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
16.	Диденко А.В., Приходько М.С.	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
17.	Дідух С.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
18.	Дугієнко Н.О.	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-
19.	Єленчук С.Г.	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-
20.	Жук Н.Л.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
21.	Зайцева О.Б.	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22.	Зінкевич О.В.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
23.	Іващенко А.П.	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	+	-	-
24.	Качановская Н.В.	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
25.	Кисла В.І.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
26.	Китайчук Т.Г.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
27.	Книжник О.О., Коваль Л.С.	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
28.	Кольга Н.А.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-
29.	Кузьменко О.П.	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
30.	Лайчук С.М.	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+
31.	Левицька С.О.	+	-	+	-	-	-	-	-	-	+	+	-	+	+	+	-	-	-
32.	Легенчук С.Ф.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
33.	Лецишин Л.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
34.	Майданевич Ю.П.	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
35.	Майорова Н.В.	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-
36.	Нарожний А.П.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
37.	Ольмезов В.П.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
38.	Ошмарін Я.В.	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
39.	Підлужна Н., Ярошук С.	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40.	Плекан М.В.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
41.	Романченко Ю.О., Ватуля М.І.	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-
42.	Савельєва Г.Ю.	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
43.	Семеген Л.Г.	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
44.	Стрельбіцька Ю.Г.	+	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
45.	Сторожук О.В., Поліщук Н.В.	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
46.	Тимченко Д.В., Кравченко О.Г.	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
47.	Ткач Н.О.	+	-	+	-	+	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-
48.	Урбан Н.М.	-	-	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
49.	Царьов В.М.	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+
50.	Шварцман О.Р.	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
51.	Шевченко С.О.	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
52.	Шевчук А.Л., Коваль Л.С.	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-