

## Ідентифікація наслідків бойових дій та окупації державних територій в бухгалтерському обліку

(Представлено: д.е.н., доц. Грицишен Д.О.)

У роботі досліджено процес ідентифікації наслідків бойових дій та окупації державних територій, пов'язаний з їх впливом на окремі об'єкти бухгалтерського обліку. Представлено загальну структуру наслідків надзвичайних ситуацій у контексті об'єктів, які утворюють та які забезпечують господарську діяльність. Визначено місце наслідків бойових дій та окупації державних територій у системі об'єктів бухгалтерського обліку. Охарактеризовано наслідки бойових дій та окупації державних територій для різних суб'єктів господарювання, залежно від їх територіального розташування до надзвичайних ситуацій, та визначено їх групи та властивості: знаходяться на території бойових дій, яка підконтрольна / не підконтрольна державній владі; знаходяться на окупованих територіях, відокремлені підрозділи або частина виробничих потужностей якого знаходяться на території бойових дій, що підконтрольна / не підконтрольна державній владі; відокремлені підрозділи або частина виробничих потужностей знаходяться на окупованій державній території, співпрацюють / співпрацювали з підприємствами, що знаходяться на території бойових дій, що не підконтрольна державній владі або окупованій державній території. Розроблено інформаційну модель взаємодії суб'єктів господарювання в результаті бойових дій та окупації державних територій.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; наслідки бойових дій; окупація територій; ідентифікація наслідків.

**Актуальність теми.** Питання ідентифікації наслідків надзвичайних ситуацій в результаті бойових дій та окупації державних територій є вкрай важливим для забезпечення їх повного та достовірного відображення в системі бухгалтерського обліку. Дане питання є новим як в теорії, так і практиці вітчизняного бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Національною системою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку не передбачено положень, які б в повній мірі забезпечували порядок облікового відображення таких наслідків. Це пов'язано в першу чергу з тим, що законотворча діяльність в даному напрямку в більшій мірі стосується оцінки та облікового відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій для держави, а не для корпоративного сектору. В свою чергу вітчизняні дослідники Д.О. Грицишен та К.Ю. Поляк доводять, що «система бухгалтерського обліку дозволить сформувати інформаційний простір управління господарською діяльністю підприємства в умовах надзвичайних ситуацій, що дозволить подолати їх з найменшими витратами часу, фінансових та матеріальних ресурсів» [3, с. 98–99]. Тобто, облікове відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій є вкрай важливим з позиції формування напрямів розвитку підприємства.

Сучасний стан призводить до відсутності єдиних «правил гри» щодо формування інформації про фінансовий стан підприємства, яке постраждало в результаті бойових дій або окупації державних територій. Як наслідок відсутність інформації може стати загрозою для стейкхолдерів, зокрема:

- інвесторів – впливають на інвестиційні рішення;
- контрагентів – впливають на договірні процеси щодо постачання та збуту продукції;
- менеджерів – впливають на управлінські рішення щодо стратегічних та тактичних цілей розвитку підприємства.

Саме в даному контексті актуалізується питання ідентифікації таких наслідків в системі бухгалтерського обліку для забезпечення їх повного відображення та формування інформації, яка дозволить оцінити господарську діяльність в цілому або її окремі сегменти чи об'єкти управління. При обґрунтуванні теоретичних положень бухгалтерського обліку наслідків бойових дій та окупації державних територій, нами визначено, що дані наслідки є інтегрованим об'єктом управління та впливають на управлінські рішення щодо сукупності об'єктів.

Процес ідентифікації наслідків бойових дій та окупації державних територій пов'язаний з їх впливом на окремі об'єкти бухгалтерського обліку або ж їх сукупність. З даного приводу вітчизняний вчений Д.О. Грицишен наголошував: «Говорячи про облікове відображення наслідків надзвичайних ситуацій, то варто наголосити, що вони мають комплексний характер, адже є сукупністю об'єктів бухгалтерського обліку. Так, надзвичайні ситуації можуть проявлятися в системі бухгалтерського обліку у вигляді економічних та екологічних збитків, витрат та доходів, активів та зобов'язань. Крім того, для попередження або ж подолання наслідків надзвичайних ситуацій підприємство має здійснювати відповідну діяльність, що

також має місце в системі бухгалтерського обліку. Тому в сукупності дані об'єкти управління та бухгалтерського обліку пропонуємо визначати як економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій» [1, с. 371]. В даному контексті погоджуємося із твердженням автора за таких причин:

- по-перше, в результаті бойових підприємство може втратити повністю або частково об'єкти оборотних або необоротних активів, що пов'язано із застосуванням зброї різних типів та видів;
- по-друге, в результаті бойових дій підприємство може втрати цілісний майновий комплекс;
- по-третє, застосування важкої зброї може призвести до втрати властивостей природних ресурсів, що використовуються підприємством для забезпечення виробничих та невиробничих процесів;
- по-четверте, бойові дії та окупація державних територій можуть обмежити доступ до майна підприємства, що в результаті призведе до припинення або тимчасового припинення окремих бізнес процесів;
- по-п'яте, бойові дії та окупація державних територій є причиною, за якою контрагенти не в змозі повністю або частково виконати свої зобов'язання перед підприємством;
- по-шосте, окупація державних територій може призвести до неможливості підприємства виконати свої зобов'язання перед контрагентами що знаходяться на тимчасово окупованих територіях.

Зазначений перелік є необмеженим, адже залежить як від економічних, так і соціальних та технологічних особливостей наслідків бойових дій та окупації державних територій. З метою їх облікового відображення є потреба в їх ідентифікації за окремими об'єктами бухгалтерського обліку з метою визначення зміни їх властивостей, що забезпечить формування комплексу інформаційних потоків для прийняття управлінських рішень різними стейкхолдерами.

Якщо вести мову про об'єкти бухгалтерського обліку, то в даному питанні погоджуймося з вітчизняним вченим О.М. Петруком [7, с. 94], який запропонував всі об'єкти бухгалтерського обліку групувати наступним чином:

- об'єкти бухгалтерського обліку, що забезпечують господарсько-фінансову діяльність підприємства. До даної групи автор відносить майно та джерела його утворення, що в сучасній системі бухгалтерського обліку відображається в складі оборотних («оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [6]) і необоротних активів («необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [6]) (активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [4]), грошових коштів («грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання» [6]) і їх еквівалентів («еквіваленти грошових коштів (грошей) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості» [6]) та власного капіталу («власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань» [6]) і зобов'язань («зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди» [6]) підприємства. Для їх відображення в діючому плані рахунків бухгалтерського обліку передбаченні 1, 2, 3, 4, 5 та 6 класи рахунків. Відповідно для відображення кожної групи об'єктів об'єктів передбачено певне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО)<sup>1</sup> або Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ), за умови що підприємство є суспільно значимим та зобов'язано складати фінансову звітність за МСФЗ;
- об'єкти бухгалтерського обліку, що складають господарсько-фінансову діяльність підприємства. В даній групі автор виділяє господарські і фінансові процеси та фінансові результати. Фактично в даному контексті розуміються законодавчо визначенні види господарської діяльності: зокрема основна («основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу» [6]), операційна («операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю» [6]), звичайна («звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення» [6]), фінансова («фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства» [6]), інвестиційна («інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів

<sup>1</sup> П(С)БО 7 «Основні засоби»; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 9 «Запаси»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; П(С)БО 11 «Зобов'язання»; П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»; П(С)БО 14 «Оренда»; П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»; П(С)БО 22 «Вплив інфляції»; П(С)БО 26 «Виплати працівникам»; 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»

грошових коштів» [6]) та інша. Дані види діяльності передбачають понесення відповідних витрат («витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [6]) та отримання доходів («доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [6]), а в результаті фінансових результатів, які можуть бути реалізовані як збиток («збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати» [6]) або прибуток («прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати» [6]). Регулювання відповідного виду діяльності в контексті облікового відображення здійснюється відповідним П(С)БО<sup>2</sup> або (МСФЗ), за умови що підприємство є суспільно значимим та зобов'язано складати фінансову звітність за МСФЗ.

Зважаючи на потребу ідентифікації наслідків бойових дій на окупації державної території є потреба в групуванні окремих наслідків за визначними групами об'єктів бухгалтерського обліку. Загальна структура наслідків надзвичайних ситуацій в контексті об'єктів, які складають та які забезпечують господарську діяльність представлено на рис. 1.

Представлена структура об'єктів бухгалтерського обліку вказує, що вплив наслідків бойових дій та окупації державних територій, здійснюється як на всю господарську діяльність підприємства так і на її окремі об'єкти. В цілому це призводить змін у:

- структурі об'єктів управління і, відповідно, до зміни у показниках майнового, економічного та фінансового потенціалу підприємства. Користувачами такої інформації є менеджмент підприємства різних ланок. Адже, інформація про втрачені необоротні та оборотні активи, безнадійну заборгованість, грошові кошти, є вкрай актуальною для прийняття управлінських щодо забезпечення господарських процесів на підприємстві та виконання поставлених цілей;
- вартості бізнесу, оскільки зміна у структурі активів призведе до зміни реальної та ринкової вартості підприємства. В цілому така інформація є актуальною для топ менеджменту підприємства за умови здійснення вартісно-орієнтованого управління;
- фінансових результатів, через сукупність факторів, які є похідними від наслідків надзвичайних ситуацій. Наприклад, в результаті бойових дій бо окупації державних територій можуть відбутися зупинки господарських процесів (постачання, виробництво, реалізація). Як наслідок, підприємство може не виконати бюджети виробництва, порушити умови договору та ін.

Власні підходи до даної проблеми запропонував Д.О. Грицишен; так в одній із публікацій автор зазначає наступні наслідки бойових дій та окупації державних територій:

- по-перше, в результаті бойових дій на звільненій на даний час території постраждало майно промислових підприємств. В результаті цього підприємство могло понести такі втрати як пошкоджені та знищені необоротні активи, припинення виробництва, знищення та пошкодження готової продукції, виробничих запасів та ін.;
- по-друге, підприємства, які знаходяться на мирній території України, можуть мати майно або майнові комплекси на території бойових дій, яка не контролюється українською владою. За такої ситуації, виникає проблема облікового відображення такого майна, в частині зміни статусу об'єктів необоротних матеріальних активів; списання оборотних активів, строк придатності яких підійшов до кінця; зупинка виробництва; списання виробничих витрат, які понесені, а продукція не отримана;
- по-третє, вітчизняні підприємства мають майно на тимчасово окупованій території Автономної республіки Крим в результаті чого виникає проблема зміни статусу такого майна в системі бухгалтерського обліку. Так, відповідно до Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» тимчасово окупованою територією є: «1) сухопутна територія Автономної Республіки Крим та міста Севастополя, внутрішні води України цих територій; 2) внутрішні морські води і територіальне море України навколо Кримського півострова, територія виключної (морської) економічної зони України вздовж узбережжя Кримського півострова та прилеглого до узбережжя континентального шельфу України, на які поширюється юрисдикція органів державної влади України відповідно до норм міжнародного права, Конституції та законів України; 3) повітряний простір над зазначеними територіями».

<sup>2</sup> П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»; П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»; П(С)БО 15 «Дохід»; П(С)БО 16 «Витрати»; П(С)БО 17 «Податок на прибуток»; П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»; П(С)БО 31 «Фінансові витрати»; П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»

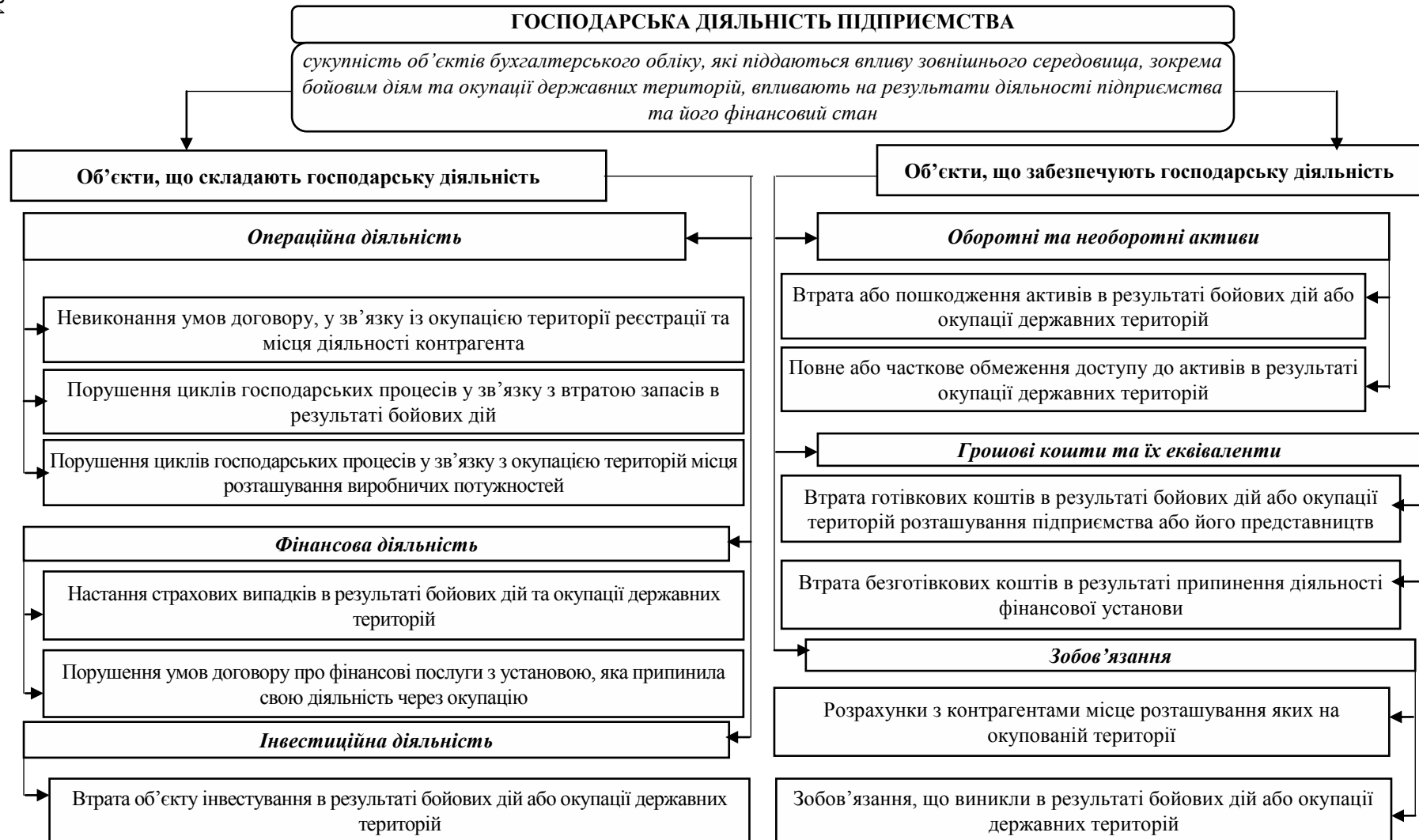


Рис. 1. Місце наслідків бойових дій та окупації державних територій в системі об'єктів бухгалтерського обліку

Особливі підходи до ідентифікації наслідків надзвичайних ситуацій містяться в дисертаційних дослідженнях вітчизняних науковців М.М. Настенко, Д.О. Грицишена та К.Ю. Поляк, які заслуговують на увагу в частині їх взаємозв'язку з об'єктами бухгалтерського обліку. Так, М.М. Настенко досліджувала проблеми бухгалтерського обліку та контролю надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств, в результаті чого обґрунтувала підходи надзвичайної діяльності як облікового об'єкту, що представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Надзвичайна діяльність як обліковий об'єкт з точки зору його класифікаційних ознак [5, с. 8]

Класифікаційна ознака облікового та підконтрольного об'єкту	Операції з надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств для потреб обліку та контролю
за характером впливу на фінансові результати звичайної діяльності	надзвичайні витрати та доходи: операційні, фінансові, інвестиційні
за наслідками дії	зміни в активах, пасивах, витрати на попередження надзвичайної події, збитки (доходи) від наслідків надзвичайної події
за характером змін, що призводять до будь-яких трансформацій	заходи для попередження надзвичайної події та мінімізації природно-кліматичних ризиків. страхове відшкодування, бюджетна допомога на подолання наслідків стихії
за відношенням до підприємства	дії внутрішніх органів (заходи керівництва) щодо надзвичайної події, дії зовнішніх органів (страховики, держава, винні треті особи) щодо надзвичайної події
за типами підприємств (згідно з галузевою та економіко-правовою класифікацією національної економіки)	стосуються сільськогосподарських підприємств всіх форм власності
за часом здійснення	заходи щодо попередження надзвичайних подій, збитки від надзвичайної події, відшкодування збитків, виявлення фінансового результату
виходячи зі змісту	економічні, юридичні, змішані
залежно від форми реєстрації	прості та складні (первинний, аналітичний, синтетичний облік надзвичайної діяльності)
за інформативністю	фінансова звітність
зважаючи на тривалість процесів чи явищ	моментальні, тривалі, абсолютні

Не можемо погодитися із таким підходом автора, адже, якщо ідентифікувати такий вид діяльності як надзвичайна діяльність, вона повинна передбачати як доходи, так і витрати. Зокрема, витрати повинні нестися для отримання певних доходів, що не можливо у випадку надзвичайними ситуаціями. Крім того, важко уявити, що надзвичайні ситуації можуть принести економічні вигоди, що вираженні в доходах. Варто також зазначити, що в 2012 р. були внесені зміни до плану рахунків бухгалтерського обліку та окремих положень, згідно з якими даний вид діяльності виключено.

Грицишен Д.О. дослідивши національний класифікатор надзвичайних ситуацій та вивчивши наукову літературу та систему нормативно-правових актів вперше обґрунтував власну позицію до ідентифікації наслідків надзвичайних ситуацій як об'єкту бухгалтерського обліку. Зокрема в дисертації вченого зазначено наступні види об'єктів бухгалтерського обліку в частині управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій техногенного характеру:

- ідентифікація та оцінка економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій техногенного характеру. До наслідків суто економічного характеру можуть бути віднесені: втрачені або пошкоджені оборотні та необоротні активи, наприклад, будівлі та споруди, технологічні лінії, сировина та матеріали; зобов'язання перед економічними агентами (держава, підприємства, населення), які виникли в результаті нанесення шкоди від надзвичайних ситуацій; втрачені економічні вигоди, які промислове підприємство могло отримати за умови функціонування в нормальних умовах; економічні збитки, які отримані в результаті надзвичайних ситуацій. Наслідки екологічного характеру, які можуть бути економічно оцінені, відображаються в бухгалтерському обліку та можуть бути ідентифіковані за наступними напрямками: економічно виражена заподіяна шкода навколишньому середовищу; економічно виражена заподіяна шкода здоров'ю населення; відходи, які утворилися в результаті надзвичайних ситуацій;
- здійснення заходів превентивного характеру для попередження або зменшення еколого-економічних наслідків надзвичайних подій техногенного характеру. В даній групі об'єктів

бухгалтерського обліку нами виділено заходи та об'єкти капітального та поточного характеру. Заходи капітального характеру повинні бути направлені на удосконалення технологічних процесів, які унеможливають або зменшують ймовірність настання надзвичайних подій техногенного характеру. Здійснення таких заходів пов'язано зі здійсненням капітальних витрат, які направлені на капітальний ремонт діючого обладнання технологічних процесів або придбання нового обладнання, яке направлено на забезпечення уникнення надзвичайних ситуацій техногенного характеру. Заходи, які пов'язані з поточними витратами, направлені на формування складу оборотних активів, які використовуватимуться для подолання наслідків в майбутньому, а також витрати на навчання персоналу. Особливим об'єктом, в частині превентивних заходів, є формування фінансового забезпечення подолання еколого-економічних наслідків, яке може здійснюватися шляхом формування відповідних резервів, або ж страхування ризиків настання надзвичайних ситуацій техногенного характеру;

- здійснення заходів з подолання наслідків надзвичайних ситуацій техногенного характеру. В даній групі виділено дві підгрупи об'єктів подолання наслідків та зменшення обсягів і зони поширення надзвичайних ситуацій. В межах зазначених підгруп ідентифіковано наступні групи об'єктів: використання власних необоротних активів (амортизація); використання власних оборотних активів (матеріальні витрати); послуги сторонніх осіб (інші витрати); використання робочої сили (витрати на оплату праці та соціальні заходи)» [2, с. 301].

Дослідження автора проводилося в контексті еколого-економічної безпеки, саме тому автор приділив більшу увагу питанням ідентифікації еколого-економічних наслідків надзвичайних ситуацій техногенного характеру; подальші розробки організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку були першою спробою їх облікового відображення після виключення з плану рахунків бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів такого виду господарської діяльності підприємства як надзвичайна діяльність.

Поляк К.Ю. в своїй дисертації висвітлює проблеми бухгалтерського обліку та економічного аналізу наслідків надзвичайних ситуацій. Автор визначає, що об'єктом бухгалтерського обліку є не надзвичайна діяльність, а наслідки надзвичайних ситуацій, зокрема обґрунтовує, що наслідки надзвичайних ситуацій є інтегрованим об'єктом бухгалтерського обліку. Структура та прояв наслідків надзвичайних ситуацій в складі об'єктів бухгалтерського обліку за К.Ю. Поляк представлено на рис. 2.

Дисертаційна робота К.Ю. Поляк є продовженням наукового дослідження Д.О. Грицишена проблем бухгалтерського обліку надзвичайних ситуацій та їх впливу на економічну безпеку підприємства. Дослідження вчених є принципово різними зважаючи на те, що в дисертаційній роботі Д.О. Грицишена «обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств» [2] ідентифіковано об'єкти бухгалтерського обліку, які забезпечують господарську діяльність (оборотні та необоротні активи, зобов'язання підприємства), лише операції що стосуються попередження та ліквідації еколого-економічних наслідків визначенні як об'єкти бухгалтерського обліку, що складають господарську діяльність. Поляк К.Ю. пішла іншим шляхом та обґрунтувала місце наслідків надзвичайних ситуацій з позиції їх впливу на об'єкти бухгалтерського обліку, що складають господарську діяльність, зокрема на господарську процеси придбання, виробництва та реалізацію, в результаті чого отримано наукові результати у вигляді методики облікового відображення та формування фінансової звітності.

Погоджуємося з підходом автора, щодо структури наслідків бойових дій та окупації державних територій, проте вважаємо, що такий підхід є не повним та потребує доповнення, адже не враховує комплексу наслідків, які можуть стосуватися не лише підприємств, які перебувають на окреслених територіях, але й підприємств, які з ними співпрацюють. Крім того, серед визначених наслідків й відповідно в розроблених організаційно-методичних положеннях їх бухгалтерського обліку не визначено можливість втрати підприємством бухгалтерської, юридичної, кадрової та технічної документації.

Таким чином, можна констатувати той факт, що управління наслідки бойових дій та окупації державних територій можуть стосуватися як підприємств, які безпосередньо знаходяться на територіях що постраждали, так і підприємств, які мають відокремлені підрозділи, виробничі потужності на таких територіях, або співпрацюють / співпрацювали з підприємствах, що зареєстровані та окупованих територіях. Відповідно, такі наслідки в залежності від їх напряму мають бути відображені в системі бухгалтерського обліку усіх окреслених суб'єктів господарювання для формування комплексу інформаційних потоків щодо економічного потенціалу, вартості бізнесу та фінансових результатів.

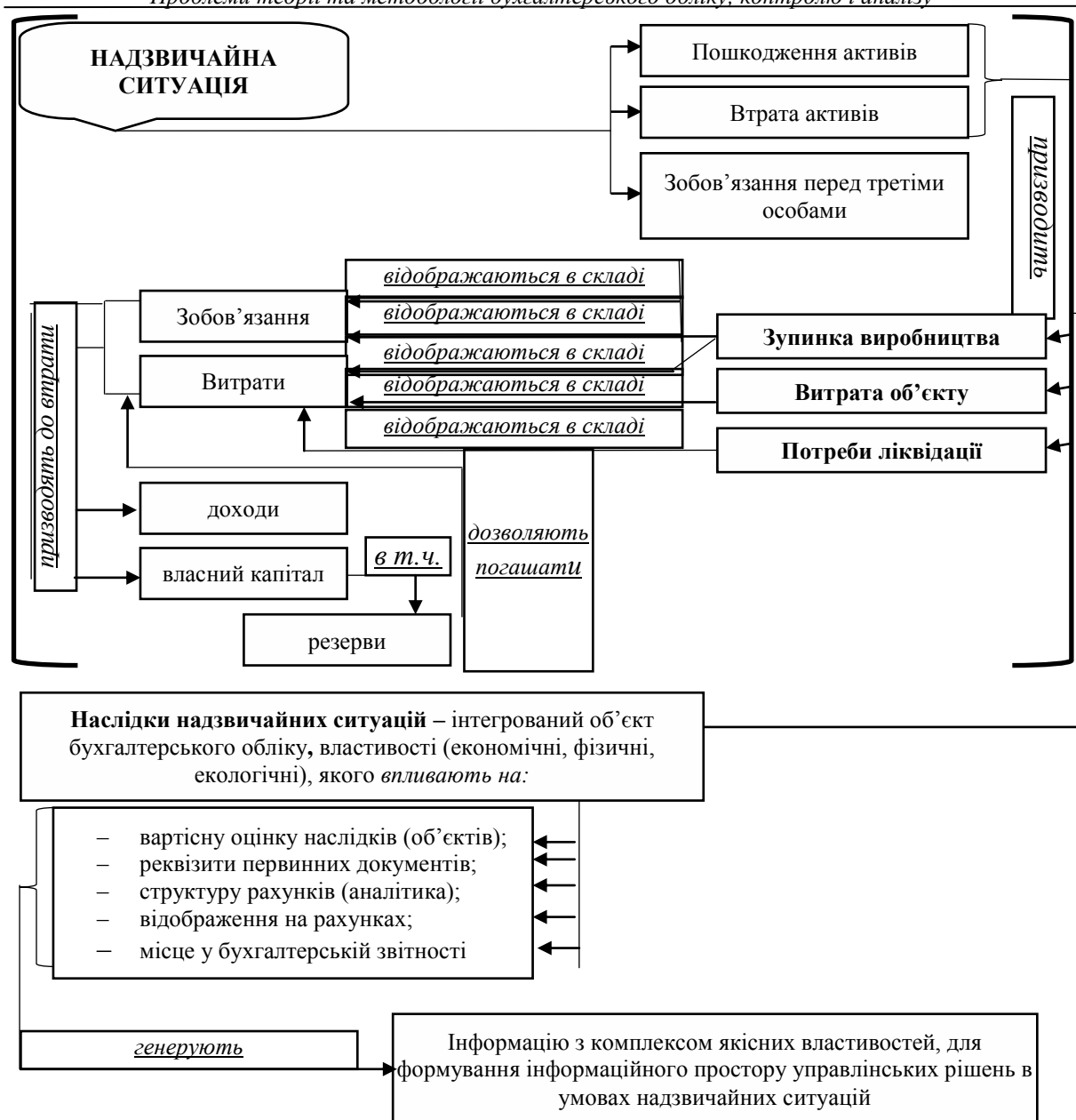


Рис. 2. Наслідки надзвичайних ситуацій як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку за К.Ю. Поляк [8, с. 97]

Характеризуючи наслідки бойових дій та окупації державних територій для різних суб'єктів господарювання в залежності від їх територіального розташування до надзвичайних ситуацій можна визначити наступні їх групи та властивості:

- підприємства, що знаходяться на території бойових дій, яка підконтрольна державній владі. Це суб'єкти господарювання, які знаходяться на території бойових дій, що підконтрольна державній владі та постраждали в результаті застосування зброї та військової техніки через повне або часткове знищення майна підприємства. В результаті підприємство повністю або частково втратило оборотні та / або необоротні активи, грошові (готівкові) кошти та їх еквіваленти, інформаційні ресурси в паперовому або електронному вигляді, що характеризуються фінансових стан підприємства (бухгалтерська, технічна, кадрова, юридична та інша документація). За таких умов, підприємства повністю або частково припиняє свою діяльність, адже майновий, кадровий та фінансовий потенціал в результаті бойових дій не дозволяє забезпечити виробничі процеси (придбання, виробництво, реалізація), виконання зобов'язань перед третіми особами та працівниками підприємства, а в результаті міграції підприємство ще й втрачає кадри. Це в свою чергу призвело до неможливості повністю або частково виконати взяті на себе зобов'язання перед стейкхолдерами, зокрема: постачальниками та підрядниками – здійснити оплату раніше відвантажених товарів або наданих послуг; кредиторами – погасити кредиторську заборгованість

- та відсотки; покупцями та замовниками – повністю або частково та вчасно виконати умови договору щодо постачання продукції або надання послуг; працівниками – забезпечити умови праці та її охорону та повністю або частково виконати зобов'язання щодо оплати праці перед працівниками підприємства. Наслідки бойових дій для таких підприємств проваляються ще й в тому, що підприємству окрім відновлення майнового, фінансового та кадрового потенціалу є потреба у відновленні системи інформаційного забезпечення, за умови, що бухгалтерська, кадрова, юридична та технічна документація була втрачена як на електронних носіях так і паперових;
- підприємства, що *знаходяться на території бойових дій, яка не підконтрольна державній владі*. На відміну від попередньої групи підприємств, наслідки для підприємств, що знаходяться на території непідконтрольній державній владі є не однозначними. Адже, відсутній доступ до майна підприємства, бухгалтерської, юридичної, кадрової та технічної документації, не дозволяє в повному обсязі оцінити наслідки бойових дій. Власники таких підприємств, можуть здійснити перереєстрацію бізнесу на території, що підконтрольна державній владі, проте підприємство не може в повному обсязі виконувати свої зобов'язання, а окремі з них навіть не можливо оцінити через відсутність доступу до бухгалтерської та юридичної документації. Відновлення такої документації займе певний час та призведе до витрачання фінансових ресурсів. Крім відсутності доступу до майна, підприємство може втратити готівкові кошти, за умови, що окремі суми збігалися в касах підприємства. В даному контексті виникає проблема облікового відображення таких наслідків, що зумовлено відсутністю доступу та інформації;
  - підприємства, що *знаходяться на окупованих територіях* – це ті суб'єкти господарювання, які були зареєстровані на території України, яка в результаті окупації не підконтрольна державній владі, а управління здійснюється іноземною державою-агресором. Процес управління такими підприємствами є теж досить складний з юридичної та економічної точок зору. Окремі суб'єкти господарювання здійснили перереєстрацію та функціонують у відповідності із законодавством держави-агресора, а відповідно повністю нівелюють українське законодавство. За умови, що власники здійснили перереєстрацію суб'єкта господарювання, таке підприємство має функціонувати на території, що підконтрольна державній владі, сплачувати податки та збори до державного або місцевих бюджетів України. Негативними наслідками окупації для таких підприємств, є те що до їх виробничих потужностей, кадрової, бухгалтерської, юридичної та технічної документації немає доступу, відповідно майно не використовуються належним чином, а відсутність документації призводить до відсутності інформації і, як наслідок, можливого порушення договірних зобов'язань;
  - підприємства, *відокремлені підрозділи або частина виробничих потужностей якого знаходяться на території бойових дій, що підконтрольна державній владі*. В такому випадку наслідки, що відображаються в бухгалтерському обліку будуть ідентичними, що й для підприємств, які повністю знаходяться на території бойових, що підконтрольна державній владі. Проте ці наслідки матимуть частковий характер та залежатимуть від того, яка юридична форма відокремленого підрозділу або виробничих потужностей знаходилася на території бойових дій та їх обсяги. В цілому ж наслідки бойових дій можуть призвести до втрати оборотних або необоротних активів підприємства та грошових коштів та їх еквівалентів, які знаходилися у вигляді готівки в касах відокремлених підрозділів. Такі наслідки, матимуть специфіку у оцінці, документальному забезпеченні та відображенні на рахунках бухгалтерського обліку, що в результаті має знайти місце у формуванні внутрішньої та зовнішньої звітності;
  - підприємства, *відокремлені підрозділи або частина виробничих потужностей якого знаходяться на території бойових дій, що непідконтрольна державній владі*. Даний випадок є складнішим та подібним до випадку з підприємствами, які повністю знаходилися на території бойових дій, що непідконтрольна державній владі. Відмінністю є лише те, що такі підприємства не потребують перереєстрації, якщо юридична адреса підприємства (материнської компанії) знаходить на території, що підконтрольна державній владі. Щодо бухгалтерської, юридичної, кадрової та технічної документації то наслідки будуть менш значимі, за умови, що частина або вся сукупність таких документів зберігається у приміщеннях підприємства, які знаходяться на території, що підконтрольна державній владі. Специфіка відображення таких наслідків в системі бухгалтерського обліку полягатиме у потребі специфічних первинних документів та нових підходів для їх вартісної оцінки;
  - підприємства, *відокремлені підрозділи або частина виробничих потужностей знаходяться на окупованій державній території*. В даному напрямі значні розробки містяться в монографії вітчизняного вченого Д.О. Грицишена, який зазначає, що «незважаючи на прийняття нормативно-правових актів, які дають рекомендації та пояснення щодо обліку майна, основна проблема, не вирішена. Зокрема, АР Крим, визнана тимчасово окупованою територію вже більше року, а тому



виробничі потужності не використовуються промисловим підприємством, а отже не приносять економічних вигід вже більше, ніж 1 рік. Крім того, до окремих об'єктів підприємство не має доступу. Подібна ситуація стосується окремих територій Донецької та Луганської областей, які не знаходяться під контролем української влади» [1, с. 447]. Відповідно до цього автор запропонував напрями ідентифікації таких наслідків та подальших дій щодо їх подолання, що визначає порядок облікового відображення (рис. 3). Так, вченим обгрунтовано три напрями подій, що спричиняють надзвичайні ситуації. Це окупація Автономної республіки Крим, підконтрольні та непідконтрольні території бойових дій на територіях Луганської та Донецької областей.

- підприємства, що співпрацюють / співпрацювали з підприємствами, які знаходять на території бойових дій, яка не підконтрольна державній владі або окупованій державній території. Негативні наслідки в такому випадку залежатимуть від того, чи продовжить підприємство працювати у відповідності із законодавством України та перереєструє свою діяльність на території, що підконтрольна державній владі. В більшій мірі такі наслідки стосуватимуться як постачальників сировини, так і покупців готової продукції або товарів та відобразиться в складі дебіторської або кредиторської заборгованості підприємства. Проте, на сьогоднішній день, порядку відображення таких операцій в системі бухгалтерського обліку не розроблено.



Рис. 3. Наслідки тимчасової окупації АР Крим та АТО для підприємств [2, с. 448]

Підсумовуючи вище викладене взаємодію між суб'єктами господарювання під впливом бойових дій або окупації державних територій та наслідками до яких вони призводять можна представити у вигляді інформаційної моделі (рис. 4).

З вище приставленого випливає, що всі наслідки бойових дій та окупації державних територій можна згрупувати за наступними групами в розрізі об'єктів бухгалтерського обліку:

- обороні і необоротні активи та результати незавершеного виробництва, що втрачені повністю або частково та призвели до збоїв або зупинки господарської діяльності чи окремих бізнес-процесів, а в результаті й порушення взятих раніше зобов'язань перед третіми особами (наприклад: покупцями та замовниками);
- грошові кошти та їх еквіваленти, зокрема готівкові в національній та іноземній валюті кошти, які знаходилися в касі, картки на паливо та ін., що були втрачені результати бойових дій та окупації державних територій;
- зобов'язання, які виникли в результаті бойових або окупації державних територій, зокрема в результаті порушення договорів через припинення бізнес-процесів, або в результаті окупації державних територій на яких зареєстровані підприємства, що ведуть свою діяльність відповідно до законодавства держави-агресора, цим самим порушуючи вітчизняне господарське законодавство;

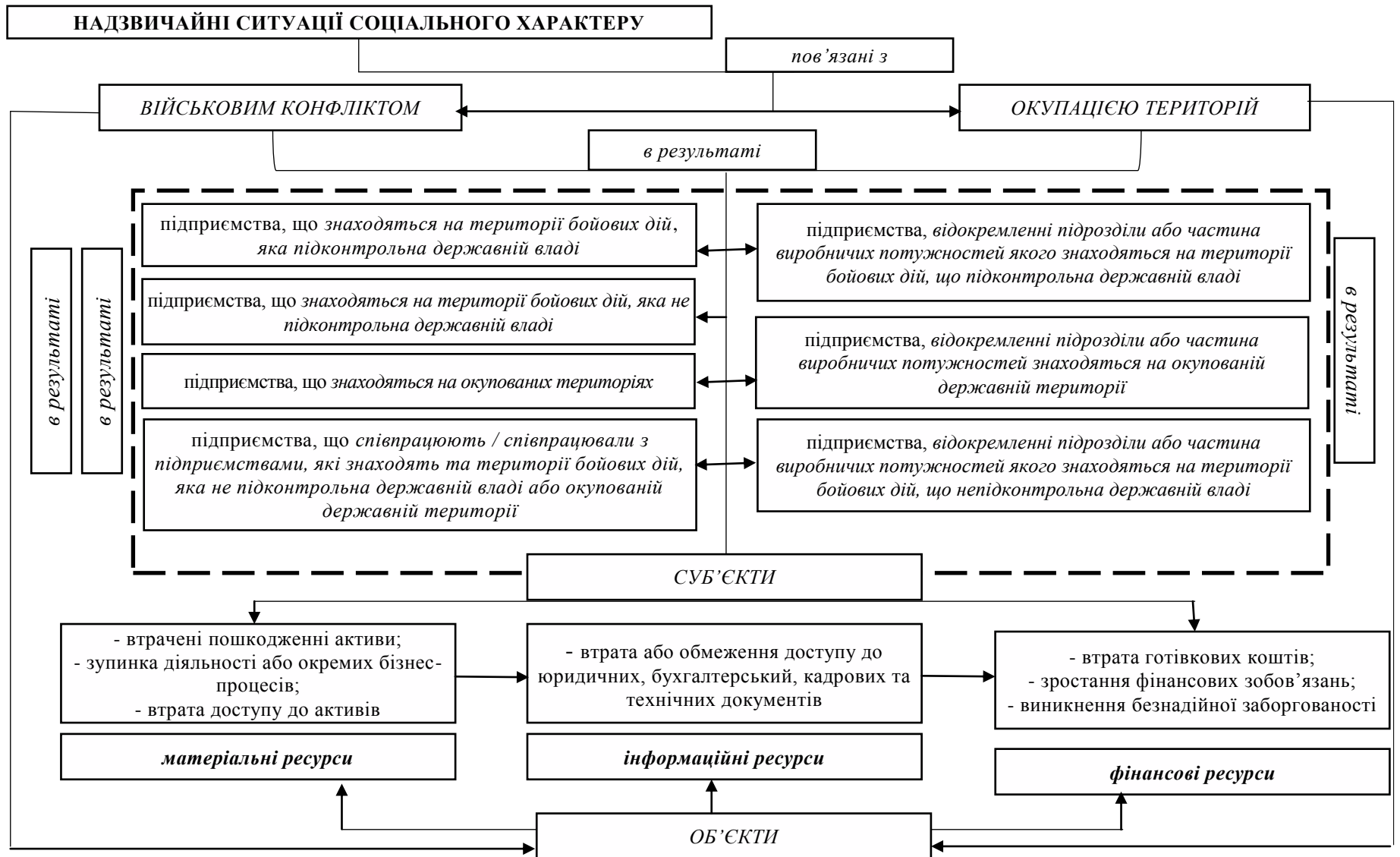


Рис. 4. Інформаційна модель взаємодій суб'єктів господарювання в результаті бойових дій та окупації державних територій

- бухгалтерські, юридичні, кадрові та технічні документи, що були втрачені, а відповідно втрачена інформація про стан активів та зобов'язань підприємства, відновлення якої потребує матеріальних та фінансових ресурсів.

Вся сукупність наслідків, що представлена вище, характеризує об'єкти, які забезпечують господарству діяльність. Проте в результаті втрати, пошкодження або обмеження доступу до таких об'єктів об'єкти, які складають господарську діяльність – господарські процеси, припиняють функціонування або функціонують в обмеженому режимі. Результатом цього збільшення витрат, зменшення доходів і як результат збитки для підприємства, а в найгіршому випадку банкрутство.

**Висновки.** Для повної ідентифікації наслідків надзвичайних ситуацій вважаємо за необхідно визначити всі точки перетину між підприємствами, які тим чи іншим чином постраждали в результаті бойових дій або надзвичайних ситуацій. Це дозволить ідентифікувати матеріальні та документальні потоки, що сприятиме достовірній оцінці таких наслідків їх документальному оформленню і як результат повному та достовірному відображенню на рахунках бухгалтерського обліку.

#### Список використаної літератури:

1. Грицишен Д.О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств : монографія / Д.О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2015. – 540 с.
2. Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / Д.О. Грицишен. – Ж., 2016. – 522 с.
3. Грицишен Д.О. Трансформація системи бухгалтерського обліку господарських процесів в умовах надзвичайних ситуацій / Д.О. Грицишен, К.Ю. Поляк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб-к наук. пр. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Ж., 2016. – Вип. 2–3 (35). – С. 96–115.
4. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : закон України : станом на 16 липня 1999 року : N 996-XIV / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Настенко М.М. Облік та контроль надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / М.М. Настенко. – Київ, 2010. – 21 с.
6. «Загальні вимоги до фінансової звітності» : національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 : від 07 лютого 2013 року : № 73 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ips.ligazakon.net/document/view/Re22868?an=41>.
7. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика : монографія / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 152 с.
8. Поляк К.Ю. Бухгалтерський облік та економічний аналіз наслідків надзвичайних ситуацій : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / К.Ю. Поляк. – Житомир, 2017. – 253 с.

#### References:

1. Grycyszen, D.O. (2015), *Buhgalters'kyj oblik v systemi upravlinnja ekonomiko-ekologichnoju bezpekoju promyslovyh pidpryjemstv*, monografija, ZhDTU, Zhytomyr, 540 p.
2. Grycyszen, D.O. (2016), *Oblikovo-analitychne zabezpechennja upravlinnja ekonomiko-ekologichnoju bezpekoju pidpryjemstv*, dyss. of d-ra ekon. nauk, spec. 08.00.09, Zhytomyr, 522 p.
3. Grycyszen, D.O. and Poljak, K.Ju. (2016), «Transformacija systemy buhgalters'kogo obliku gospodars'kyh procesiv v umovah nadzvyčajnyh sytuacij», *Problemy teorii i metodologii buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prac', serija *Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz*, Vol. 2–3 (35), Zhytomyr, pp. 96–115.
4. Verhovna Rada Ukrai'ny (1999), «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrai'ni», zakon Ukrai'ny, stanom na 16 lypnja, N 996-XIV, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Nastenko, M.M. (2010), *Oblik ta kontrol' nadzvyčajnoi' dijal'nosti sil'skogospodars'kyh pidpryjemstv*, Abstract of dyss. kand. ekon. nauk, spec. 08.00.09 *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)*, Kyi'v, 21 p.
6. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny (2013), «Zagal'ni vymogy do finansovo' zvitnosti», nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 1, vid 07 ljutogo, N 73, available at: <https://ips.ligazakon.net/document/view/Re22868?an=41>
7. Petruk, O.M. (2006), *Reguljuvannja buhgalters'kogo obliku v Ukrai'ni: teorija, metodologija, praktyka*, monografija, ZhDTU, Zhytomyr, 152 p.
8. Poljak, K.Ju. (2017), *Buhgalters'kyj oblik ta ekonomichnyj analiz naslidkiv nadzvyčajnyh sytuacij*, dyss. of kand. ekon. nauk, spec. 08.00.09, Zhytomyr, 253 p.

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

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік наслідків бойових дій та окупації державних територій.

Стаття надійшла до редакції 12.10.2017.