

УДК 657

О. С. Горай,  
здобувач кафедри обліку і аудиту,  
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА АКТИВІВ, ЩО ВТРАЧЕНО АБО ПОШКОДЖЕНО В РЕЗУЛЬТАТІ БОЙОВИХ ДІЙ ТА ОКУПАЦІЇ ДЕРЖАВНИХ ТЕРИТОРІЙ

O. Gorai,  
Candidate of the Department of Accounting and Audit Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr

ACCOUNTING ACCOUNT OF LIABILITIES AND ASSETS LOSSED OR DAMAGED IN RESULT  
OF BOARD ACTION AND BUILDING OF PUBLIC TERRITORIES

*У статті досліджено праці вчених, які присвячені відображенню наслідків надзвичайних ситуацій в системі рахунків бухгалтерського обліку. Запропоновано підхід генерування наслідків бойових дій та окупації державних територій на рахунках бухгалтерського обліку, що враховує результати попередників та визначену специфіку таких наслідків. Використання зазначеного підходу до побудови робочого плану рахунків дозволить формувати, зберігати та оприлюднювати інформацію про наслідки бойових дій та окупації державних територій як в частинні об'єктів, що складають господарську діяльність, так і в частинні об'єктів, які її забезпечують. Визначено порядок відображення в розрізі кожної групи об'єктів бухгалтерського обліку, а саме: дебіторської заборгованості, кредиторської заборгованості, необоротних активів, запасів, грошових коштів, а також інших витрат, на рахунках яких відобразатимуться втрати підприємства.*

*The article deals with the works of scientists, which are devoted to the reflection of the consequences of emergencies in the system of accounting accounts. The approach of the generation of the consequences of military operations and the occupation of state territories on the accounts, which takes into account the results of precursors and the specific nature of such consequences, is proposed. The use of this approach to the construction of a working plan of accounts will allow the formation, storage and disclosure of information on the consequences of hostilities and the occupation of state territories as part of the objects that constitute economic activity, and in particular objects that provide it. The order of reflection in the section of each group of objects of accounting, namely: accounts receivable, accounts payable, non-current assets, stocks, cash, as well as other expenses on accounts which will show loss of the enterprise, are determined.*

*Ключові слова: бухгалтерський облік, активи, зобов'язання, бойові дії, облікове відображення.  
Key words: accounting, assets, liabilities, military operations, accounting reflection.*

## АКТУАЛЬНІСТЬ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для забезпечення повноцінної, достовірної та якісної оцінки господарської діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання в умовах надзвичайних ситуацій, бойових дій та окупації державних територій є потреба у відповідному відображенні їх наслідків на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Зважаючи на виділені та ідентифіковані

нами об'єкти в розділі 1 є потреба у відображенні обґрунтованих властивостей. "На території Луганської області, підконтрольній українській владі, здійснює виробничу діяльність 489 промислових підприємств, з них 9 — великих, 99 — середніх та 381 мале. Основні підприємства зосереджено у містах: Сєверодонецьк, Рубіжне, Лисичанськ, Кременна" [2].

Відсутність такої інформації унеможливує прийняття ефективних управлінських рішень та знижує інвестиційну привабливість вітчизняного бізнесу. "Традиційні ризики інвестиційної діяльності в Україні, пов'язані з інституційними чинниками та низькою ефективністю державної політики, нині посилюються політично-економічною нестабільністю. Дія зазначених чинників змушує компанії відмовлятися або відкладати на майбутнє реалізацію інвестиційних проектів. У 2014 р. в економіку України іноземними інвесторами вкладено 2451,7 млн дол. США прямих інвестицій (акціонерного капіталу). Зменшення капіталу за цей період становило 13592,1 млн дол. (у т.ч. за рахунок курсової різниці — 12246,5 млн дол.). У разі реалізації негативного сценарію масштаби впливу капіталу надалі збільшуватимуться, оскільки на сьогодні його загальмовано неможливістю продажу активів (насамперед у зоні конфлікту) або невідповідністю такого продажу через девальвацію гривні" [6]. "Згідно з дослідженням Національної академії наук України на підставі даних Мінрегіонбуду України, станом на вересень 2014 року у Луганській області внаслідок бойових дій зазнали значних руйнувань 14 міст обласного підпорядкування (1,6 млн осіб) та 8 районів (350 тис. осіб), у Донецькій області з 28 міст обласного підпорядкування (3,67 млн осіб) та 18 районів (650 тис. осіб), зазнали значних руйнувань 21 місто (3,39 млн осіб) та 13 районів (520 тис. осіб)" [3].

У цілому говорячи про наслідки бойових дій для вітчизняних підприємств, варто вказати на таке:

— електроенергетична галузь: в результаті бойових дій працюють тільки 8 ліній електромереж, що знаходяться на балансі Луганської ТЕС;

— газопостачальні підприємства: "Протягом першого півріччя 2015 року на впровадження господарської діяльності ПАТ "Луганськгаз" негативно діяла складна ситуація в регіоні у зв'язку із проведенням антитерористичної операції. У товариства відсутня можливість розпоряджатися майном відокремлених структурних підрозділів: Алчевського, Антрацитівського, Краснодонського, Краснолуцького, Луганського, Стахановського ... Відповідно до інформації газопостачальної компанії, господарським комплексом області за січень — липень 2015 року спожито (без урахування окупованої території) 325,1 млн м<sup>3</sup> природного газу" [3].

— металургійне виробництво: більша частинні металургійного виробництва знаходиться на території, що непідконтрольна державній владі (ПрАТ "Алчевський металургійний комбінат", ПАТ "Стахановський завод феросплавів", ПАТ "Луганський трубний завод", Луугинський державний науково-виробничий валковий комбінат, ТОВ "Метали і полімери"). На підконтрольній державній владі території знаходяться велике металургійне підприємство ХКО ім. Г.І. Петровського і ПАТ "Стахановський завод технічного вуглецю";

— видобуток вугілля: на підконтрольній території знаходяться 4 шахти ПАТ "Лисичанськвугілля" та 4 ДП "Первомайськвугілля". "За оперативними даними обсяг виробництва (видобуток вугілля) за перше півріччя 2015 року склав 562,7 тис. тонн: ДП "Первомайськвугілля" видобуло 209,1 тис. тонн вугілля (50,3% від планового завдання); ПАТ "Лисичанськвугілля" видобуто 353,6 тис. тонн вугілля (83,6% від планового завдання)" [5];

— сільське господарство: "В області сконцентровано 1908,7 тис. га земель сільськогосподарського призначення, або 4,6% до загальної площі сільськогосподарських угідь України, у т.ч. ріллі — 1277,1 тис. га, або 3,9% ріллі України. На територіях підконтрольних українській владі знаходиться 1281,9 тис. га земель сільськогосподарського призначення, з них ріллі — 895,7 тис. га. На сьогодні 10,6 тис. га земель сільськогосподарського призначення підлягають розмінуванню (Новоайдарський, Попаснянський, та Станично-Луганський райони). Виробництво сільськогосподарської продукції, на підконтрольній українській владі територіях здійснюють 988 агропромислових формувань та понад 43,3 тис. особистих селянських господарств. Проведення антитерористичної операції на території Луганської області вплинуло на показники сільськогосподарської галузі. Індекс обсягу сільськогосподарського виробництва у першому півріччі 2015 року порівняно з першим півріччям 2014 року становив 69,4% (без урахування частини зони проведення антитерористичної операції)" [1].

Зазначене актуалізує проблеми організації та методики облікового відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій, зокрема розробку процедури відображення на рахунках бухгалтерського обліку із врахуванням властивостей виявлених в 1-му та 2-му розділах. В цьому контексті дослідження побудуємо в розрізі об'єктів бухгалтерського обліку: дебіторська та кредиторська заборгованість, необоротні та оборотні активи, грошові кошти та їх еквіваленти. За кожним об'єктом визначимо особливості сучасного порядку відображення та напрями його розвитку через розробку аналітичного обліку та порядку застосування подвійного запису. В сукупності це стане завершальним етапом формування попередніх розробок та визначить комплексність результатів дослідження.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Перш ніж перейти до розробки положень відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій в частинні зазначених об'єктів, через застосування елементу методу бухгалтерського обліку подвійний запис, варто визначити механізм генерування інформації про всі наслідки на відповідних рахунках. У розвитку елементу методу бухгалтерського обліку — рахунки в частинні відображення наслідків надзвичайних ситуацій працювали вітчизняні вчені:

Грицишен Д.О. запропонував відображати наслідки надзвичайних ситуацій на рахунку 978 "Витрати від надзвичайних ситуацій". Зокрема автором зазначено, що "запропоновані зміни до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в частині рахунку 97 "Інші витрати" (введено субрахунок 978 "Витрати від НС" для відображення витрат від НС та поточних витрат, пов'язаних з ліквідацією їх наслідків" [4, с. 20]. Заданим рахунком в дисертації вченого запропоновано наступні аналітичні розрізи: 978.1 "Втрати від надзвичайних ситуацій" (978.1.1 "Економічні наслідки надзвичайних ситуацій", 978.1.2 "Екологічні наслідки надзвичайних ситуацій", 978.1.3 "Соціальні наслідки надзвичайних ситуацій"), 978.2 "Витрати на ліквідацію

**Таблиця 1. Пропозиції щодо відображення наслідків бойових дій на рахунках бухгалтерського обліку**

Рахунок		Субрахунок		Аналітичні рахунки 1-го рівня		Аналітичні рахунки 1-го рівня		
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	
<i>Об'єкти, що складають господарську діяльність</i>								
8-й клас <sup>1</sup>	Транзитні рахунки за запитом	8N	Наслідки надзвичайних ситуацій	8N.1	Наслідки надзвичайних ситуацій природного характеру			
				8N.2	Наслідки надзвичайних ситуацій техногенного характеру			
				8N.3	Наслідки надзвичайних ситуацій техногенного характеру	8N.3.1	Наслідки бойових дій	
						8N.3.1	Наслідки окупації державних територій	
<i>Об'єкти, що забезпечують господарську діяльність</i>								
97	Інші витрати	978 <sup>2</sup>	Витрати від надзвичайних ситуацій	978.1	Витрати необоротних активів в результаті бойових дій та окупації державних територій	978.1.1	Втрачені необоротні активи	
						978.1.2	Пошкоджені необоротні активи	
						978.1.3	Зменшення корисності необоротних активів	
				978.2	Витрати оборотних активів в результаті бойових дій та окупації державних територій	978.2.1	Втрачені оборотні активи	
				978.3	Списання дебіторської заборгованості в результаті бойових дій та окупації державних територій	978.3.1	Списана дебіторська заборгованість за видами заборгованості або контрагентами	
978.4	Втрати грошових коштів та їх еквівалентів в результаті бойових дій та окупації державних територій	978.4.1	В національній валюті					
		978.4.2	В іноземній валюті					

<sup>1</sup> Кольором виділено рахунки запропоновані автором.

<sup>2</sup> Виділення такого класу рахунків запропоновано в дисертації К.Ю. Поляк [7].

<sup>3</sup> Виділення такого рахунку запропоновано в дисертації Д.О. Грицишена [4].

наслідків надзвичайних ситуацій". Особливістю запропонованих аналітичних розрізів є формування інформації про складові сталого розвитку та забезпечення економіко-екологічної безпеки підприємства.

Настенко М.М. досліджувала проблеми організації та методики облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій до реформування бухгалтерського обліку у 2012 р., що передбачало виключення такого виду діяльності як надзвичайна діяльність відповідно до вимог МСФЗ. Саме тому розвиток рахунків за даним об'єктом має свої особливості, а саме витрат та доходів надзвичайної діяльності в аналітичних розрізах за видами звичайної діяльності (99 "Надзвичайні витрати" (991 "Надзвичайні операційні витрати", 992 "Надзвичайні фінансові витрати", 993 "Надзвичайні інвестиційні витрати") та 75 "Надзвичайні доходи" (751 "Надзвичайні операційні доходи"; 752 "Надзвичайні фінансові доходи"; 753 "Надзвичайні інвестиційні доходи").

Поляк К.Ю. запропонувала відображати вплив наслідків надзвичайних ситуацій на господарську діяльність підприємства через застосування транзитних рахунків. Зокрема одним із пунктів наукової новизни в дисертації автора зазначено: "методичні положення бухгалтерського обліку наслідків НС на основі застосування транзитних рахунків, зокрема розроблено механізм застосування транзитних рахунків за запитом (8 клас рахунків "Транзитні рахунки за запитом", рахунок 82 "Наслідки НС") та запропоновано фрагмент робочого плану рахунків через розширення аналітичних розрізів до субрахунків 821 "Виробничі витрати спричиненні наслідками НС", 822 "Загальновиробничі витрати спричиненні наслідками НС", 823 "Адміністративні витрати спричи-

ненні наслідками НС", 824 "Витрати на збут спричиненні наслідками НС", 825 "Інші операційні витрати спричиненні наслідками НС", що лягли в порядок облікового відображення, який враховує властивості даного об'єкту управління та дозволяє забезпечувати комплекс інформаційних запитів щодо їх впливу на показники господарської діяльності" [7, с. 7].

### ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Зазначені вчені розвинули організацію та методику бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій, що дозволило підвищити якість інформації про господарську діяльність підприємства в умовах надзвичайних ситуацій. Окремі аспекти із пропозиції авторів щодо розвитку рахунків можуть бути використанні для відображення наслідків бойових дій та окупацію державних територій через їх адаптацію та розвиток відповідно до їх властивостей. Зауважимо, що пропозиції М.М. Настенко не відповідають сучасному підходу до поділу господарської діяльності на види, з чим погоджуємося у зв'язку з невідповідністю виділення надзвичайної діяльності принципу відповідності доходів та витрат.

Грицишен Д.О. та Поляк К.Ю. розробили порядок відображення наслідків надзвичайних ситуацій на рахунках бухгалтерського обліку в принципово різних напрямках. Так, Д.О. Грицишен обґрунтував порядок відображення наслідків надзвичайних з позиції їх впливу на об'єкти, що забезпечують господарську діяльність: необоротні та оборотні активи, відходи, зобов'язання що виникли в результаті спричиненої шкоди третім особам. Дисертаційне дослідження К.Ю. Поляк направлене на розвиток

організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій з позиції впливу на об'єкти, що складають господарську діяльність, зокрема виробничих процесів, що відображаються в структурі виробничих витрат та витрат періоду.

Для відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій можливо використання пропозицій як Д.О. Грицишена, так і К.Ю. Поляк щодо відображення наслідків надзвичайних ситуацій. Проте вченими не в повній мірі визначено властивості наслідків саме бойових дій та окупації державних територій та не враховано весь комплекс об'єктів. Саме тому пропонуємо для відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій на рахунках бухгалтерського обліку такий підхід:

— для відображення об'єктів бухгалтерського обліку, що складають господарську діяльність (операційна, фінансова, інвестиційна діяльність) — транзитні рахунки (8-й клас рахунків);

— для відображення об'єктів бухгалтерського обліку, що забезпечують господарську діяльність (необоротні та оборотні активи, зобов'язання, грошові кошти та їх еквіваленти) — рахунки інших витрат господарської діяльності (9-й клас рахунків).

У контексті зазначеного пропонуємо підхід генерування наслідків бойових дій та окупації державних територій на рахунках бухгалтерського обліку, що враховує результати попередників та визначену нами специфіку таких наслідків (табл. 1).

Використання зазначеного підходу до побудови робочого плану рахунків дозволить формувати, зберігати та оприлюднювати інформацію про наслідки бойових дій та окупації державних територій як у частинні об'єкти, що складають господарську діяльність, так і в частинні об'єкти, які її забезпечують. В цьому дослідженні приділено увагу об'єктам, які забезпечують господарську діяльність. Визначимо порядок їх відображення в розрізі кожної групи об'єктів.

1. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість є особливим об'єктом управління в мовах впливу бойових дій та окупації державних територій на взаємовідносини між суб'єктами господарювання. Питання облікового відображення впливу наслідків бойових дій та окупації державних територій на дебіторську заборгованість, обмовлене, вагомим значення даного об'єкту у формуванні аналітичних показників.

Вітчизняні дослідники наголошують на потреб ефективного управління дебіторської заборгованості в контексті аналітичної оцінки господарської діяльності. Зокрема Я.В. Сливка вказує: "Дієва та чітка організація системи розрахунків з покупцями та замовниками є необхідною умовою оптимізації грошового обороту будь-якого суб'єкта господарювання, а також його стабільного та ефективного функціонування ... Відсутність або неповнота інформації про розрахунки з покупцями та замовниками у звітності підприємства може призвести до некоректних аналітичних розрахунків і висновків щодо динаміки оборотності активів та інших показників ділової активності підприємства, ліквідності балансу та платоспроможності в короткостроковій і довгостро-

ковій перспективі. Отже, тільки ефективно організований бухгалтерський облік операцій за розрахунками з покупцями та замовниками може забезпечити формування достовірної інформації щодо розрахунково-платіжних операцій підприємства, регулювання порядку їх здійснення з найменшими втратами та прийняття своєчасних управлінських рішень" [8, с. 1].

Федорченко О.Є. зазначає що дебіторська заборгованість "безпосередньо впливають на фінансову стійкість, базу оподаткування підприємства, виконання плану доходів та витрат і, як наслідок, на досягнення стратегічних цілей його розвитку в умовах ринку та забезпечення конкурентоспроможності, прибутковості господарської діяльності" [9].

У контексті цього операції щодо управління дебіторською заборгованістю з підприємства, що знаходилися або знаходяться на території бойових ді або окупованих територіях, мають бути відображені на рахунках зважаючи на можливість її подальшого повернення, законності співпраці з такими підприємствами та наявності з ними зв'язку.

Питання розвитку бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості розглядалися вітчизняними та зарубіжними вченими, зокрема: С.Л. Береза, П.Н. Василенко, Н.В. Гавришко, Й.Я. Даньків, В.Н. Жуков, В.С. Ківачук, М.Р. Лучко, В.Г. Макаров, М.Ю. Медведєв, М.Я. Остап'юк, Д.О. Панков, І.В. Орлов, О.М. Петрук, В.М. Пархоменко, К.В. Романчук, Я.В. Соколов, Я.В. Сливка, І.В. Супрунова, К.С. Сурніна, В.Г. Швець, І.Ф. Шер, І.Й. Яремко. Вченими розроблені теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості підприємства в звичайних умовах його функціонування. Неврахування впливу наслідків бойових дій та окупації державних територій пов'язано з відсутністю на певний час економічного розвитку потреби в таких положеннях.

Відповідно до положень є потреба у відображенні на рахунках таких операцій:

- списання дебіторської заборгованості;
- зміна статусу дебіторської заборгованості.

Списати дебіторську заборгованість можливо лише за наявності підтвердженої інформації, що підприємство-боржник діє за законами держави-агресора або незаконних формувань ("Донецької народної республіки" та "Луганської народної республіки"). Офіційним підтвердженням є санкційні списки урядових організацій України або зарубіжних країн та міжнародних організацій. Загалом, інформація про персональні санкції оприлюднюється на офіційному сайті Ради національної безпеки в вигляді указів Президента України. Саме тому пропонуємо, постановою Кабінету міністрів України дозволити підприємствам списувати такий вид заборгованості без рішення суду на витрати підприємства. З відображенням на аналітичному рахунку 978.3. "Списання дебіторської заборгованості в результаті бойових дій та окупації державних територій". Одночасно пропонуємо відображати списання такої заборгованості на позабалансових рахунках. Це пов'язано з потребою зберігання інформації про списану дебіторську заборгованість на випадок можливості її повернення в майбутньому. Для цього пропонуємо такі зміни у веденні позабалансового обліку (табл. 2).

**Таблиця 2. Відображення списаної дебіторської заборгованості на рахунках позабалансового обліку**

Субрахунок		Аналітичний рахунок	
Шифр	Назва	Шифр	Назва
071	Списана дебіторська заборгованість	071.X.1	Списана дебіторська заборгованість в діяльності контрагента на окуповані території
		071.X.2	Списана дебіторська заборгованість в діяльності контрагента на території АТО невідконтрольній державній владі
		071.X.3	Списана дебіторська заборгованість в результаті неспроможності контрагента погасити її через бойові дії та окупацію державних територій

**Таблиця 3. Відображення зміни статусу дебіторської заборгованості на рахунках аналітичного обліку**

Субрахунок		Аналітичний рахунок	
Шифр	Назва	Шифр	Назва
341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	341.X	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті від контрагентів, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	342.X	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті від контрагентів, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	361.X	Дебіторська заборгованість контрагентів, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
371	Розрахунки за виданими авансами	371.X	Розрахунки за виданими авансами контрагентам, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
374	Розрахунки за претензіями	374.X	Розрахунки за претензіями контрагентам, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	375.X	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків контрагентам, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
377	Розрахунки з іншими дебіторами	377.X	Розрахунки з іншими дебіторами зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій

**Таблиця 4. Порядок облікового відображення списання та зміни статусу дебіторської заборгованості**

Зміст господарської операції	Проводка		Первинний документ
	Д-т	К-т	
Відображено списання дебіторської заборгованості контрагентів, що внесені до санкційних списків	978.3	34, 36, 37	Акт списання дебіторської заборгованості
Відображення списаної дебіторської заборгованості на рахунках позабалансового обліку	071.X.1,2,3	-	Довідка бухгалтерії
Відображення списаної дебіторської заборгованості на рахунках позабалансового обліку після завершення строку позовної давності	-	071.X.1,2,3	
Відображено зміну статусу дебіторської заборгованості через втрату зв'язку із контрагентом	341.X, 342.X, 361.X, 371.X, 374.X, 375.X, 377.X	341, 342, 361, 371, 374, 375, 377	Акт про зміну статусу дебіторської заборгованості

Інформація про списану дебіторську заборгованість в результаті незаконної діяльності контрагентів на території бойових дій та окупації державних територій на позабалансових рахунках має міститися до моменту закінчення строку позовної давності. На наступний день після закінчення строку позовної давності необхідно бухгалтер має здійснити обернений запис на відповідному позабалансовому рахунку.

У випадку зміни статусу дебіторської заборгованості через втрату зв'язку із контрагентом, що знаходяться на території бойових ді або окупованій території є потреба у її відображенні на відповідних аналітичних рахунках, що в результаті мають відобразитися у примітках до річної фінансової звітності (табл. 3).

Розроблені підходи до організації аналітичного обліку дозволяють розкривати таку інформацію у примітках до річної фінансової звітності в частинні характеристики дебіторської заборгованості. Крім того, така інформація є корисною для внутрішніх користувачів при оцінці ліквідності активів підприємства.

Порядок застосування подвійного запису щодо відображення списання та зміни статусу дебіторської заборгованості на запропонованих рахунках бухгалтерського обліку представлено в таблиці 4.

Застосування запропонованого підходу дозволять сформувати інформацію для оцінки аналітичних показників, які характеризують фінансовий стан підприємства, що в результаті забезпечить ефективність управління ліквідністю підприємства.

2. Бухгалтерський облік кредиторської заборгованості.

Досить гостро в сучасних умовах стоїть питання управління кредиторською заборгованістю, яка виникла в результаті договірних відносин з підприємствами, що знаходяться на території бойових дій або окупованих державних територіях. Це обумовлено тим, що окремі контрагенти можуть провадити свою діяльність за законами держави-агресора або незаконних формувань або ж окремими втрачено зв'язок.

Вітчизняними вченими вагоме значення приділено питанню розвитку організації та методики бухгалтерського

**Таблиця 5. Пропозиції застосування рахунків бухгалтерського обліку для відображення списання кредиторської заборгованості**

Субрахунок		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва
<b>Балансові рахунки</b>			
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	745.X	Дохід від списання кредиторської заборгованості, що виникла внаслідок взаємодії з підприємствами, що функціонують на території бойових дій невідконтрольній державі або окупованих державних територіях
747	Інші непередбачувані доходи	747.1	За видами кредиторської заборгованості
		747.2	
		747.3	
<b>Позабалансові рахунки</b>			
042	Непередбачені зобов'язання	042.X	Списана кредиторська заборгованість, що виникла внаслідок взаємодії з підприємствами, що функціонують на території бойових дій невідконтрольній державі або окупованих державних територіях

**Таблиця 6. Відображення зміни статусу кредиторської заборгованості на рахунках аналітичного обліку**

Субрахунок		Аналітичний рахунок	
Шифр	Назва	Шифр	Назва
1	2	3	4
511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	511.X	Довгострокові векселі, видані в національній валюті контрагентам, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	512.X	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті контрагентам, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	621.X	Короткострокові векселі, видані в національній валюті контрагентам, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	622.X	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті контрагентам, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	631.X	Розрахунки з вітчизняними постачальниками, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
632	Розрахунки з іноземними постачальниками	632.X	Розрахунки з іноземними постачальниками, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій
681	Розрахунки за авансами одержаними	681.X	Розрахунки за авансами одержаними від контрагентів, зв'язок із якими втрачено через бойові дії та окупацію державних територій

обліку кредиторської заборгованості (Н. д'Анастасіо, В. Бланшар, А. Бомон, С.М. Барац, Ф. Вілла, О.М. Галаган, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, А. Гільбо і Е. Леоте, Л.І. Гомберг, В.М. Гордон, Ф. Гюглі, Е. Дегранж, Р. Деллапорт, Я.Д. Крупка, Л. Кріппа, Ю.А. Кузьмінський, Б.Ф. Мовчановський, С.З. Мошенський, Ш. Пангло, Л. Пачолі, О.М. Петрук, Д. Россі, Р. Саватьє, Ж. Саварі, Л. Флорі, І.Ф. Шерр, Дж. Чербоні, Г. Фор), проте невирішеними лишаються питання управління нею в нестандартних умовах, якими виступають наслідки бойових дій та окупації державних територій.

Розробленим нами раніше алгоритмом ідентифікації та первинного спостереження в частинні наслідків бойових дій та окупації державних територій, передбачено два напрями поведінки із кредиторською заборгованістю, яка виникла в результаті взаємодії із підприємствами, що знаходяться на території бойових дій або окупованих державних територіях. Таким напрямом є списання або зміна статусу кредиторської заборгованості.

Списання кредиторської заборгованості пропонуємо здійснювати за умови, що підприємство діє за законами держави-агресора або незаконних формувань ("Д/ЛНР"). Основним підтверджуючим документом незаконності функціонування такого суб'єкта господарювання є введення санкції щодо юридичної особи або фізичних осіб-членів правління. При чому такі санкції

можуть бути введені як власне Україною так і іншими країнами світу.

Пропонуємо в підзаконних нормативно-правових актах щодо господарської діяльності вітчизняних підприємств та їх взаємодії з підприємствами на окупованих територіях та територіях бойових дій, що невідконтрольні державній владі, передбачити можливість списання такої кредиторської заборгованості, адже правонаступник підприємства порушують вітчизні на міжнародні норми економічної діяльності і, відповідно, його діяльність є незаконною.

Порядок списання такої заборгованості пропонуємо здійснювати шляхом збільшення доходів підприємства. В цьому випадку можна застосувати два підходи відображення на рахунках 7-го класу "Доходи і результати діяльності" в складі інших доходів, рахунок 74 "Інші доходи":

1) відображення в складі доходів від безоплатно отриманих активів на відповідному аналітичному рахунку 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів", за умови, що така кредиторська заборгованість виникла в результаті отриманих активів за договорами купівлі-продажу, поставки та інших;

2) відображення на нововведеному рахунку в складі інших доходів — 747 "Інші непередбачувані доходи". На цьому рахунку пропонуємо відображати всі напрями списаної кредиторської заборгованості в результаті

**Таблиця 7. Порядок облікового відображення списання та зміни статусу кредиторської заборгованості**

Зміст господарської операції	Проводка		Первинний документ
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
Відображено списання кредиторської заборгованості перед контрагентами, що внесені до санкційних списків	63, 63, 68	747.1 747.2 747.3	Акт списання кредиторської заборгованості
Відображення списаної кредиторської заборгованості на рахунках позабалансового обліку	-	042.X	
Відображення списаної кредиторської заборгованості на рахунках позабалансового обліку після завершення строку позовної давності	042.X	-	Довідка бухгалтерії
Відображено зміну статусу кредиторської заборгованості через втрату зв'язку із контрагентом	511, 512, 621, 622, 631, 632, 681	511.X, 512.X, 621.X, 622.X, 631.X, 632.X, 681.X	Акт про зміну статусу кредиторської заборгованості

взаємодії з підприємствами, що функціонують на території бойових дій непідконтрольній державі або окупованих державних територіях.

Аналогічно до відображення процесу списання кредиторської заборгованості пропонуємо відображати списання кредиторської заборгованості на позабалансових рахунках. Це дозволить контролювати управління зобов'язаннями підприємствами та оперативної отримати інформацію у разі зміни ситуації, наприклад, коли дану заборгованість було куплено іноземним підприємством. У такому випадку, підприємство, що придбало дану заборгованість може претендувати на її повернення.

Особливості застосування зазначених рахунків та формування робочого плану рахунків підприємства в частині кредиторської заборгованості представлено в таблиці 5.

При втраті зв'язку із підприємством, що функціонує на території бойових дій непідконтрольній державі або окупованих державних територіях, пропонуємо змінити статусу кредиторської заборгованості через застосування відповідних аналітичних рахунків, що представлено в таблиці 6.

Формування робочого плану рахунків за вказаними напрямками дозволить виокремити особливі зобов'язання та врахувати їх при формуванні звітності, зокрема приміток до річної фінансової звітності. Порядок відображення операцій на запропонованих рахунках бухгалтерського обліку представлено в таблиці 7.

Таким чином, запропонований підхід до відображення кредиторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку враховує всі аспекти впливу на даний об'єкт бойових дій та окупації державних територій. Сформована таким чином інформація дозволить будувати факторні моделі аналітичних показників фінансового стану підприємства.

3. Бухгалтерський облік необоротних активів. В результаті бойових дій та окупації державних територій вітчизняні підприємства втратили об'єкти необоротних активів, а в деяких випадках навіть цілісні майнові комплекси. В окремих випадках необоротні активи були пошкоджені, а в інших до них обмежено доступ. Виходячи з цього, в системі бухгалтерського обліку відобразатимуться операції зі:

- списання об'єктів необоротних активів, які втрачені в результаті бойових дій;
- зміна статусу та зменшення корисності об'єктів необоротних активів в результаті обмеження доступу через бойові дії або окупацію державних територій.

**Таблиця 8. Пропозиції застосування рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних засобів, щодо яких обмежений доступ у результаті бойових дій або окупації державних територій\***

Субрахунок		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва
103	Будинки та споруди	103.X	Будинки та споруди, що знаходяться на території бойових дій непідконтрольній державі
		103.Y	Будинки та споруди, що знаходяться на окупованих державних територіях
104	Машини та обладнання	104.X	Машини та обладнання, що знаходяться не території бойових дій непідконтрольній державі
		104.Y	Машини та обладнання, що знаходяться на окупованих державних територіях
105	Транспортні засоби	105.X	Транспортні засоби, що знаходяться не території бойових дій непідконтрольній державі
		105.Y	Транспортні засоби, що знаходяться на окупованих державних територіях
106	Інструменти, прилади та інвентар	106.X	Інструменти, прилади та інвентар, що знаходяться не території бойових дій непідконтрольній державі
		106.Y	Інструменти, прилади та інвентар, що знаходяться на окупованих державних територіях
109	Інші основні засоби	109.X	Інші основні засоби, що знаходяться не території бойових дій непідконтрольній державі
		109.Y	Інші основні засоби, що знаходяться на окупованих державних територіях

\* Пропозиції стосуються необоротних матеріальних активів. Природні ресурси інші необоротні матеріальні активи не були об'єктом дослідження, що обумовлено галузевою спрямованістю наукового дослідження.

**Таблиця 9. Порядок облікового відображення списання та зміни статусу об'єктів необоротних активів**

Зміст господарської операції	Проводка		Первинний документ
	Д-т	К-т	
<b>Списання об'єктів необоротних активів</b>			
Здійснено переоцінку втраченого в результаті бойових дій об'єкту необоротних активів на день що передуює даті списання об'єкту (дооцінка)	10	411	Довідка бухгалтерії про дооцінку об'єкту необоротних активів
	10	131	
Здійснено переоцінку втраченого в результаті бойових дій об'єкту необоротних активів на день що передуює даті списання об'єкту (уцінка)	131	10	Довідка бухгалтерії про уцінку об'єкту необоротних активів
	975	10	
Списано об'єкт необоротних активів в межах амортизації	13	10	Акт про списання об'єкту необоротних активів
Списано залишкову вартість об'єкту необоротних активів	978.1	10	
<b>Зміна статусу об'єктів необоротних активів</b>			
Відображено зменшення корисності об'єкту необоротного активу, до якого обмежено доступ через бойові дії або окупацію державних територій	97	13 <sup>1</sup>	Розрахунок бухгалтерії зменшення корисності активів
	97	10 <sup>2</sup>	
Відображено зміну статусу об'єкту необоротних активів, до якого обмежено доступ через бойові дії або окупацію державних територій, після зменшення його корисності	103.X, 103.Y, 104.X, 104.Y, 105.X, 105.Y, 106.X, 106.Y, 109.X, 109.Y	103, 104, 105, 106, 109	Акт про зміну статусу об'єкту необоротних активів

<sup>1</sup> За умови складання звітності за П(С)БО.

<sup>2</sup> За умови складання звітності за МСФЗ.

У зв'язку із зазначеним пропонуємо наступні підходи до формування робочого плану рахунків щодо відображення основних засобів із врахуванням специфіки їх подальшого використання та впливу наслідків бойових дій і окупації державних територій (табл. 8).

Списання необоротних активів пропонуємо здійснювати через відображення залишкової та дооціненої вартості об'єкта необоротних активів на запропонованому аналітичному рахунку інших витрат рахунку 978.1 "Витрати необоротних активів в результаті бойових дій та окупації державних територій". Порядок відображення списання та зміни статусу об'єкту необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку представлено в таблиці 9.

Запропоновані напрями відображення необоротних активів використання, яких має особливості через бойові дії та окупацію державних територій, передбачають зміни в діючому бухгалтерському законодавстві зокрема Плані рахунків бухгалтерського обліку та окремих положень Кабінету міністрів України щодо відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій. Без змін у законодавстві вітчизняні

підприємства можуть використовувати вказані пропозиції для внутрішніх цілей та забезпечення системи менеджменту.

**4. Бухгалтерський облік запасів.**

Відображення втрати виробничих запасів через бойові дії та окупацію державних територій пропонуємо здійснювати з використанням рахунку 978.2 "Витрати оборотних активів в результаті бойових дій та окупації державних територій" з вирахуванням вартості отриманих зворотних відходів, що представлено в таблиці 10.

Відображення виробничих запасів, щодо яких відсутня інформація, через їх знаходження на окупованій державній території або території бойових дій відбувається шляхом їх списання за повною вартістю. Це дозволяє оцінити реальну ліквідність підприємства.

**5. Бухгалтерський облік грошових коштів.**

Особливим об'єктом бухгалтерського обліку в частині відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій є втрачені готівкові кошти. Так, через знищення приміщень каси, захоплення їх терористами або ж у результаті окупації державних територій, готівкові кошти, що знаходилися в касах підприємства

**Таблиця 10. Порядок облікового відображення списання та зміни статусу об'єктів необоротних активів**

Зміст господарської операції	Проводка		Первинний документ
	Д-т	К-т	
Відображено вартість зворотних відходів отриманих в результаті пошкодження виробничих запасів через бойові дії	209.X «Зворотні відходи»	201 (2, 3, 4, 5, 6, 7)	Акт про списання оборотних активів, накладна
Відображено незворотні відходи отримані в результаті пошкодження виробничих запасів через бойові дії, в кількісному вимірнику	07.X «Незворотні відходи»	-	Акт про списання оборотних активів
Відображено вартість списаних виробничих запасів за мінусом вартості утворених зворотних відходів	978.2	201(2, 3, 4, 5, 6, 7)	Акт про списання оборотних активів



можуть бути втрачені. З даними аналітичного обліку на рахунок 30 "Готівка", субрахунках 301 "Готівка в національній валюті" та 302 "Готівка в іноземній валюті".

Списання втрачених готівкових коштів пропонуємо здійснювати через аналітичний рахунок 978.4 "Втрати грошових коштів та їх еквівалентів в результаті бойових дій та окупації державних територій" з подальшою деталізацією за видами валют. Зауважимо, що для повної оцінки втрачених грошових коштів в іноземній валюті пропонуємо їх списувати за курсом валют Національного банку України, що діє на день складання акту про списання готівкових коштів.

## ВИСНОВОК

Таким чином, за результатами дослідження проблем відображення наслідків бойових дій та окупації державних територій на рахунках бухгалтерського обліку нами розроблено підходи до організації аналітичного обліку кредиторської заборгованості, дебіторської заборгованості, необоротних та оборотних активів, а також інших витрат, на рахунках яких відображатимуться втрати підприємства. Зазначене лягло в розроблено процедуру використання подвійного запису для зберігання, групування та формування даних про наслідки бойових дій та окупації державних територій та генерування інформації для управління ними через використання рахунку 978 "Витрати від надзвичайних ситуацій". В цілому це дозволяє формувати факторні моделі при аналітичній оцінці фінансового стану підприємства.

### Література:

1. Відновлення Донбасу: оцінка соціально-економічних втрат і пріоритетні напрями державної політики / Доповідь директора Інституту демографії та соціальних досліджень імені М. В. Птухи НАН України академіка Елли Марленівни Лібанової [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.iepd.dn.ua/wp-content/uploads/2015/10/%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F%D0%92%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%D0%94%D0%BE%D0%BD%D0%B1%D0%B0%D1%81%D1%83-16.10.2015-1.doc>
2. Головне управління статистики у Луганській області: офіційний сайт [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.lugastat.lg.ua>
3. Голоси зі Сходу: Проблемні питання реєстрації, документації, реалізації майнових та житлових прав, призначення соціальних виплат та пенсій внутрішньо переміщеним особам [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://unhcr.org.ua/attachments/article/244/%D0%93%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D1%81%D0%B8\\_%D0%B7%D1%96\\_%D1%81%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%83\\_UA\\_WWW.pdf](http://unhcr.org.ua/attachments/article/244/%D0%93%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D1%81%D0%B8_%D0%B7%D1%96_%D1%81%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%83_UA_WWW.pdf)
4. Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств: автореф. дис ... на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спеціальність 08.00.09. — Житомир, 2016. — 32 с.
5. Кузьменко О.М. Втрачені підприємства Луганщини за наслідками проведення антитерористичної опе-

рації: неполітизований аналіз [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/11/49.pdf>

6. Оцінка втрат та механізми відбудови реального сектору економіки Сходу України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.niss.gov.ua/public/File/2015\\_analit/realniy\\_sector.pdf](http://www.niss.gov.ua/public/File/2015_analit/realniy_sector.pdf)

7. Поляк К.Ю. Бухгалтерський облік та економічний аналіз наслідків надзвичайних ситуацій: дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. — Житомир, 2017. — 253 с.

8. Сливка Я.В. Бухгалтерський облік і аналіз операцій за розрахунками з покупцями та замовниками: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.00.09. Житомир, 2012. — 23 с.

9. Федорченко О.Є. Облік і аналіз розрахунків з дебіторами (на прикладі текстильних підприємств легкої промисловості): дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.00.09 / ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана". — К., 2009. — 25 с.

### References:

1. Libanova, E.M. (2015), "Restoration of the Donbas: assessment of socio-economic losses and priority directions of state policy", available at: <http://www.iepd.dn.ua/wp.doc> (Accessed 8 October 2017).
2. The Main Department of Statistics in the Luhansk Oblast (2017), available at: <http://www.lugastat.lg.ua> (Accessed 5 November 2017).
3. NRC (2016), "Voices from the East: Issues of registration, documentation, realization of property and housing rights, appointment of social benefits and pensions for internally displaced persons", available at: <http://unhcr.org.ua.pdf> (Accessed 16 November 2017).
4. Hrytshyshen, D.O. (2016), "Accounting and analytical support for the management of economic and environmental safety of enterprises", Ph.D. Thesis, Economy, Zhytomyr, Ukraine.
5. Kuz'menko, O.M. (2015), "Lost enterprises of Luhansk region following the consequences of antiterrorist operation: non-political analysis", available at: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/11/49.pdf> (Accessed 25 November 2017).
6. Sobkevych, O.V. Mykhajlychenko, K.M. Shevchenko, A.V. Rusan, V.M. and Bielashov, Ye.V. (2015), "Estimation of losses and mechanisms of reconstruction of the real sector of the economy of the East of Ukraine", available at: [http://www.niss.gov.ua/public/File/2015\\_analit/realniy\\_sector.pdf](http://www.niss.gov.ua/public/File/2015_analit/realniy_sector.pdf) (Accessed 9 October 2017).
7. Poliak, K.Yu. (2017), "Accounting and economic analysis of the consequences of emergencies", Abstract of Ph.D. dissertation, Zhytomyr, 253 s.
8. Slyvka, Ya.V. (2012), "Accounting and analysis of settlements with buyers and customers", Ph.D. Thesis, Economy, Zhytomyr, Ukraine.
9. Fedorchenko, O.Ye. (2009), "Accounting and analysis of settlements with debtors (for example, textile enterprises of light industry)", Abstract of Ph.D. Thesis, Economy, Kyiv, Ukraine.

*Стаття надійшла до редакції 05.01.2018 р.*