

DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2022-2\(52\)-29-39](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2022-2(52)-29-39)
УДК 657

**В.В. Ксендзук, д.держ.упр.
К.Ю. Поляк, к.е.н.**

Державний університет «Житомирська політехніка»

Розбудова методики бухгалтерського обліку господарських результатів надзвичайних ситуацій

Унаслідок проведеного дослідження в публікації розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій, що передбачають удосконалення порядку використання таких елементів методу, як рахунки та подвійний запис. З метою виокремлення наслідків НС запропоновано змінити механізм використання рахунків 8-го класу, через зміну його назви та структури й порядку відображення: змінити назву 8-го класу з «Витрати за елементами» на «Транзитні рахунки за запитом»; розширити вклад рахунків 8-го класу «Транзитні рахунки за запитом» з врахуванням витрат за елементами, наслідків надзвичайних ситуацій та ризику орієнтованих операцій; механізм використання рахунків 8-го класу «Транзитні рахунки за запитом» шляхом пропозицій щодо зміни положень Інструкції про застосування плану рахунків. Для цілей розширення інформаційного простору, що формується цими рахунками, розроблено порядок організації аналітичного обліку, який враховує як наслідки надзвичайних ситуацій, так і їх властивості. Зазначене покладено в основу порядку відображення наслідків НС у складі витрат діяльності з використанням транзитних рахунків (821 «Виробничі витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій», 822 «Загальновиробничі витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій», 823 «Адміністративні витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій», 824 «Витрати на збут, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій», 825 «Інші операційні витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій»). Їх застосування в практиці діяльності підприємств та результативність у формуванні інформаційного простору управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій вказує на їх ефективність, практичну цінність та наукову обґрунтованість.

Ключові слова: бухгалтерський облік; надзвичайні ситуації; витрати; рахунки бухгалтерського обліку; план рахунків бухгалтерського обліку.

Вступ. Господарська діяльність підприємств піддається впливу внутрішніх та зовнішніх факторів та може бути як причиною надзвичайних ситуацій (далі – НС) техногенного характеру, так і постраждати в їх результаті – НС техногенного, природного та соціального характеру. Вітчизняні суб'єкти господарювання та економіка держави в цілому в результаті НС значно втрачають свій фінансово-економічний потенціал: 1) за даними національних доповідей про стан техногенної та природної безпеки в Україні матеріальні збитки в результаті НС за 2011–2015 рр. склали 1235481 тис. грн; 2) в результаті проведення антитерористичної операції на Сході України (НС соціального характеру) державний бюджет України з 01.07.14 р. до 01.04.16 р. недоотримав податків від підприємств на суму 49,8 млрд грн; 3) у Донецькій та Луганській областях зруйновано 217 об'єктів освіти, 45 – охорони здоров'я, 51 – культурного і спортивного призначення, 81 адміністративну будівлю, 14 – торгівлі та 132 – промислові об'єкти на загальну суму 4 млрд 788 млн грн [1–3]. Зазначене актуалізує дослідження проблем облікового забезпечення управління господарською діяльністю в умовах НС. Зокрема, є потреба в розробці організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку наслідків НС для формування інформації про їх вплив на господарську діяльність.

Огляд основних досліджень та публікацій з обраного напрямку. Питання бухгалтерського обліку наслідків НС є особливим проте маловивченим об'єктом наукових досліджень. Вказані проблеми були розвинені вітчизняними вченими, зокрема, Д.О. Грицишеним та В.В. Євдокимовим у частині обліково-аналітичного забезпечення управління наслідками НС у системі еколого-економічної безпеки підприємств; І.М. Вигівською, Л.В. Гнилицькою, С.Ф. Легенчуком у частині вивчення системи бухгалтерського обліку господарської діяльності в умовах ризику внутрішнього та зовнішнього середовища; І.В. Замулою, О.А. Лаговською, С.О. Левицькою, С.В. Свірко, Л.В. Чижевською в частині бухгалтерського обліку еколого-економічних наслідків господарської діяльності в забезпеченні сталого розвитку. Питанням управління наслідками НС присвячені праці: Л.В. Жарова, С.М. Волошина, Я.Ф. Радиш, А.В. Терентьева, О.А. Мельниченка, П.Б. Волянського. Окремі аспекти розвитку бухгалтерського обліку в частині господарської діяльності в умовах ризику та НС порушували в дослідженнях зарубіжні вчені: М.Ф. ван Бред (M.F. van Bred), Р.Н. Ентоні (R.N. Antony), М.Р. Метьос

(M.R. Mathews), М.Х.Б. Перера (M.H.B. Perera), Ж.Ф. Рішар (J.F. Rischard), Е.С. Хедріксен (E.S. Hendriksen).

Виділення невирішених раніше питань та формулювання гіпотез дослідження. Праці зазначених вчених визначають основи розвитку наук про бухгалтерський облік та економічний аналіз в Україні та світі. Проте окремі питання, що стосуються бухгалтерського обліку наслідків НС, потребують сьогодні вирішення для формування інформаційного простору управління ними та забезпечення відповідного рівня економічної безпеки підприємств: йдеться про формування методики облікового відображення господарських результатів надзвичайних ситуацій.

Методологія та методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку. Сформована фактологічна база щодо діючих організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку ґрунтується на використанні методів спостереження, анкетування та групування даних. Удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку про наслідки НС здійснювалося шляхом використання методів індукції та дедукції, групування та узагальнення.

Формулювання мети статті. Метою статті є формування методики облікового відображення господарських результатів надзвичайних ситуацій щодо діяльності підприємств.

Викладення основного матеріалу з повним обґрунтуванням результатів. Питання облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій є досить важливим з позиції формування інформаційного простору управління підприємством внутрішніми користувачами та прийняття рішень щодо його діяльності зовнішнім користувачем, зокрема потенційним інвестором. Сучасний стан організації та методики бухгалтерського обліку не дає можливості повною мірою відобразити господарську діяльність в умовах надзвичайних ситуацій, а отже інформація, яка генерується бухгалтерським обліком та представляється через систему звітності, не враховує впливу фактора настання надзвичайної ситуації.

Такий стан речей в теорії і практиці бухгалтерського обліку обумовлений ще й низькою науково-дослідною активністю з окресленої проблеми. В Україні проблемам бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій присвячені праці та дисертаційні дослідження [4–6]: Д.О. Грицишена з проблем розробки еколого-економічних наслідків надзвичайних ситуацій; Л.В. Сироватченко з проблем обліково-аналітичного забезпечення управління водогосподарськими об'єктами в умовах надзвичайних ситуацій; М.М. Настенко з проблем бухгалтерського обліку та контролю надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Система бухгалтерського обліку господарських процесів (придбання, виробництво, реалізація) направлена на формування собівартості готової продукції та інших витрат, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, й генерування інформації про всі її складові. Питання організації та методики бухгалтерського обліку господарських процесів на підприємстві ніколи не втрачає своєї актуальності, адже інноваційний розвиток економіки та технології призводить до трансформації технічних процесів, що в свою чергу вимагає зміни механізму використання елементів методу бухгалтерського обліку. Саме тому є складність відображення наслідків надзвичайних ситуацій з позиції впливу на виробничі процеси підприємства.

Аналіз поодиноких облікових новацій у цій сфері спричинив висунення гіпотези щодо розробки організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку господарських процесів в умовах надзвичайних ситуацій через первісне окреслення основного запиту користувачів щодо впливу надзвичайних ситуацій на виробництво.

Внаслідок проведеного комплексного аналізу положень (стандартів) бухгалтерського обліку, встановлено, що в жодному з них не міститься інформації та не зустрічається словосполучення «надзвичайні ситуації» або «надзвичайні події». Лише в окремих положеннях передбачено поняття, а точніше визначено особливості обліку при непередбачених подіях, або ж певних непередбачуваних об'єктів. Зокрема, це пов'язано з такими нормами стандартів:

- П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає наступну норму при розкритті інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності: «31.2. Невиконані умови одержання цільового фінансування, непередбачені події, що вплинули на зменшення суми цільового фінансування, та сума зменшення у зв'язку з цим цільового фінансування у звітному році» [7];

- П(С)БО 13 зазначає, що положення цього стандарту не поширюються на «3.7 Угоди про непередбачене відшкодування при об'єднанні підприємств» [8];

- П(С)БО 14 «Оренда» передбачає можливість настання непередбачуваної події, в результаті чого може бути розірвана невідновна орендна угода, зокрема, в стандарті надається таке визначення: «невідновна орендна угода – орендна угода, за якою орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки: 1) з дозволу орендодавця; 2) якщо відбулася певна непередбачена подія; 3) у разі

укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем» [8];

- П(С)БО 11 «Зобов'язання» містить визначення «непередбачене зобов'язання – це: 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити» [9].

Проте зазначені напрями регулювання непередбачуваних подій не завжди пов'язані саме з надзвичайними ситуаціями та навіть існуючі положення регулюють лише окремі аспекти бухгалтерського обліку. Тобто можна стверджувати, що відсутній механізм застосування елементів методу бухгалтерського обліку щодо об'єктів, пов'язаних з наслідками надзвичайних ситуацій. Власну позицію з цього питання висловив Д.О. Грицишен в частині еколого-економічних наслідків надзвичайних ситуацій [4, с. 402–403]. Погоджуємося з автором у напрямках використання елементів методу бухгалтерського обліку для відображення наслідків надзвичайних ситуацій. Проте таке бачення автора варто розширити та поглибити новими методиками облікового відображення цих об'єктів. Зокрема, подальші розробки автора більшою мірою стосуються еколого-економічних наслідків та їх зв'язку з оборотними та необоротними активами, зобов'язаннями та природними ресурсами. Так поза увагою автора залишилися господарські процеси та вплив надзвичайних ситуацій на витрати, пов'язані з такими процесами. Зокрема, пропозицію автора щодо використання рахунку 978 «Витрати від надзвичайних ситуацій» неможливо застосувати до наслідків, які стосуються господарських процесів. «Запровадження рахунку 978 "Витрати від надзвичайних ситуацій" дозволить відокремити витрати від надзвичайних ситуацій та поточні витрати, пов'язані з ліквідацією їх наслідків від витрат, які несе підприємство в звичайних умовах функціонування господарської діяльності. Представлення таких витрат у звітності сталого розвитку та примітках до річної фінансової звітності дозволить сформувати інформацію для прийняття управлінських рішень, яка дасть можливість виявити вплив різних факторів на фінансові результати, показники фінансового стану та, найважливіше, стан економіко-екологічної безпеки як основи забезпечення сталого розвитку» [4, с. 401].

Неможливість застосування цього рахунку для всіх наслідків надзвичайних ситуацій пов'язана з тим, що, наприклад, зупинка виробництва призводить до витрат, пов'язаних з простоем, а тому їх варто включати до виробничих витрат; пошкодження вантажу під час перевезення в результаті надзвичайних ситуацій має збільшити вартість витрат на збут; використання послуг допоміжних виробництв (ремонтні господарства) для відновлювальних робіт також збільшують вартість загальнопромислових витрат. Таких прикладів на підприємстві може бути безліч, що залежить від специфіки діяльності підприємства, а також виду та особливостей надзвичайної ситуації та її наслідків. Саме тому є потреба в іншому підході до виокремлення наслідків надзвичайних ситуацій з одночасним використанням зазначеного вище субрахунку.

Для облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій, які неможливо ідентифікувати з окремим господарським процесом та відповідним видом витрат операційної діяльності, варто використовувати зазначений рахунок. Аналітичний облік за ним варто вести за такими аналітичними розрізами [10]:

- перший розділ аналітики в розрізі таких груп витрат, що характеризують сукупність господарських операцій, які здійснюються підприємством в умовах надзвичайних ситуацій: 978.1. «Витрати та витрати в результаті надзвичайних ситуацій»; 978.2. «Витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій»; 978.3. «Інші витрати, пов'язані з надзвичайними ситуаціями»;

- другий рівень аналітики характеризує витрати та втрати в результаті надзвичайних ситуацій за їх можливими наслідками: 978.1.1. «Вартість втрачених необоротних активів»; 978.1.2 «Зменшення вартості необоротних активів в результаті надзвичайних ситуацій»; 978.1.3. «Вартість втрачених оборотних активів»; 978.1.4. «Зобов'язання перед третіми особами в результаті надзвичайних ситуацій»; 978.1.5. «Зобов'язання перед державою в результаті надзвичайних ситуацій»; 978.1.6. «Витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій»; 978.1.7. «Інші витрати, пов'язані з наслідками надзвичайних ситуацій». Щодо витрат, пов'язаних з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій, то їх варто в подальшому розподіляти за видами робіт, що будуть здійснені для їх подолання;

- третій рівень аналітики варто відкривати для відображення витрат у розрізі елементів витрат (матеріальні витрати, втрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок), амортизація, інші витрати).

Організація аналітичного обліку за зазначеними розрізами дозволить проводити економічний аналіз господарської діяльності підприємств за трьома напрямками: по-перше, вплив наслідків надзвичайних ситуацій на фінансовий стан та економічний потенціал підприємства; по-друге, оцінка ефективності

заходів з попередження та ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій; по-третє, оцінка ефективності управління в умовах надзвичайних ситуацій [10].

Більш проблемним є питання виокремлення витрат, які пов'язані з наслідками надзвичайних ситуацій, але містяться у виробничих витратах (рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати») або у витратах періоду, тобто адміністративних витратах (рахунок 92), витратах на збут (рахунок 93), інших операційних витратах (рахунок 94). Формування аналітичного обліку за даними рахунками є недоцільним з тієї позиції, що така інформація не завжди зможе показати всі властивості того чи іншого об'єкта. Саме тому в цьому напрямі пропонуємо використовувати підхід транзитного рахунку за прикладом витрат за елементами, що відображаються на рахунках 8-го класу «Витрати за елементами».

Для забезпечення процесу виокремлення наслідків надзвичайних ситуацій від витрат операційної діяльності пропонуємо використовувати рахунки 8-го класу, що є можливим при зміні його структури та порядку їх використання [10]. Зокрема, з метою розширення інформаційного простору управління господарською діяльністю підприємства в наукових колах довгий час точиться дискусія щодо використання рахунків саме цього класу, які не пов'язані з елементами витрат. Але пропозиції дослідників більшою мірою визначалися введенням нового рахунку, який відповідав об'єкту дослідження, без обґрунтування потреби в зміні функціональності всього класу рахунків. Зазвичай цей клас рахунків використовувався для виокремлення наслідків впливу ризиків на окремі об'єкти бухгалтерського обліку та формування інформації про них у фінансовій звітності. Проте така позиція є полковою без зміни призначення рахунків розділу за змістовним наповненням та формою.

Для уникнення зазначеної методологічної помилки та з метою виокремлення наслідків надзвичайних ситуацій пропонуємо змінити механізм використання рахунків 8-го класу, через зміну його назви та структури й порядку відображення. Зокрема, пропонуємо такий порядок використання зазначеного розділу [10]:

- по-перше, змінити назву 8-го класу з «Витрати за елементами» на «Транзитні рахунки за запитом»;
- по-друге, розширити вклад рахунків 8-го класу «Транзитні рахунки за запитом» з врахуванням витрат за елементами, наслідків надзвичайних ситуацій та ризико орієнтованих операцій;
- по-третє, розробити механізм використання рахунків 8-го класу «Транзитні рахунки за запитом» шляхом пропозицій щодо зміни положень Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку.

З метою формування зазначеного пропонуємо структуру даного розділу Плану рахунків бухгалтерського обліку з врахуванням напрямів аналітичного обліку (рис. 1).

Зазначений підхід до структури 8-го класу рахунків бухгалтерського обліку дозволить виокремити наслідки надзвичайних ситуацій, а також інші об'єкти відображення, що є значущими для управління та прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами. Зокрема, є можливість розширити показники фінансової звітності в частині звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) та приміток до річної фінансової звітності.

З метою визначення механізму формування та використання зазначених рахунків бухгалтерського обліку пропонуємо такі зміни до інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [10]: «Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку, що мають бути виокремлені із загальної сукупності господарської діяльності підприємства за запитом протягом звітного періоду.

Об'єкти, що відображаються на рахунках зазначеного класу, мають підлягати оцінці, що може бути достовірно визначена, та одночасно відображаються на балансових рахунках та рахунках доходів, витрат та фінансових результатів.

На рахунках цього класу ведеться облік: витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати; ризико орієнтовані операції, які групуються за видами ризику та можуть призвести як до доходів, так і витрат підприємства; наслідки надзвичайних ситуацій, які обумовлюють збільшення таких витрат: виробничі витрати; загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати; інших об'єктів, стосовно яких є потреба у виокремленні із загальної сукупності за запитом».

В подальшому в зазначеній інструкції варто визначити порядок облікового відображення за кожним із представлених рахунків та субрахунків.

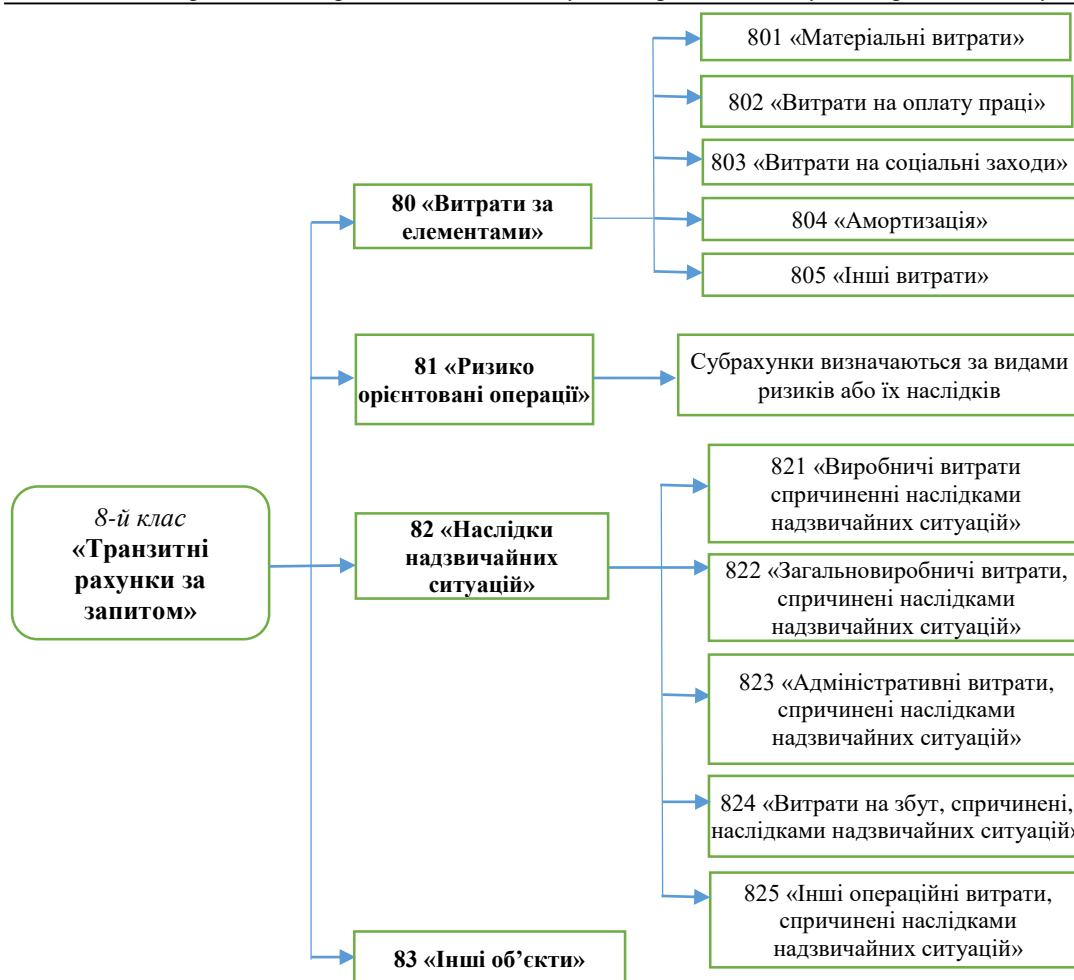


Рис. 1. Структура 8-го класу плану рахунків бухгалтерського обліку «Транзитні рахунки за запитом»

Щодо витрат за елементами, пропонуємо використовувати діючий підхід, що визначений в інструкції з відповідними змінами шифрів субрахунків, які запропоновані за рахунком 80 «Витрати за елементами» (801 «Матеріальні витрати», 802 «Витрати на оплату праці», 803 «Витрати на соціальні заходи», 804 «Амортизація», 805 «Інші витрати»).

Нормативне закріплення положень щодо відображення наслідків надзвичайних ситуацій на рахунку 82 відповідатиме основним положенням бухгалтерського обліку, які пропонуємо розвинути в контексті елементів методу: подвійний запис, оцінка, документування. Для забезпечення повного висвітлення наслідків надзвичайних ситуацій в інформаційному просторі управління господарською діяльністю пропонуємо більш детально відображати господарські операції через організацію аналітичного обліку. Розрізи та групування інформації про наслідки надзвичайних ситуацій пропонуємо здійснювати через аналітичні рахунки, зазначені в таблиці 1.

Хоча й розроблені напрями організації аналітичного обліку виведені за результатами дослідження окремих підприємств, він може використовуватися як загальноприйнятий на підприємствах різних галузей національної економіки. В свою чергу на власний розсуд при організації бухгалтерського обліку на підприємстві бухгалтер та керівник підприємства можуть його розширити або звужити, що залежатиме від інформаційних потреб управлінського персоналу. Зазначені положення варто передбачати при формуванні робочого плану рахунків бухгалтерського обліку.

Таким чином, нами визначено напрями розвитку такого елемента методу бухгалтерського обліку, як рахунки, зокрема, обґрунтовано потребу в формуванні інформації про наслідки надзвичайних ситуацій на рахунки 978 «Витрати від надзвичайних ситуацій» та їх виокремлення за виробничих витрат та витрат періоду шляхом зміни механізму використання рахунків 8-го класу, нова назва якого «Транзитні рахунки за запитом». Такі пропозиції дозволять забезпечити комплекс інформаційних запитів через генерування інформації, аналітична оцінка якої дозволить оцінити вплив наслідків надзвичайних ситуацій на господарську діяльність підприємства та ефективність заходів щодо їх попередження та ліквідації.

Таблиця 1

Аналітичні розрізи за рахунком 82 «Наслідки надзвичайних ситуацій»

Субрахунок		Аналітика 1-го рівня		Аналітика 2-го рівня	
шифр	назва	шифр	назва	шифр	назва
821	Виробничі витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій	821.1	Простій виробництва	821.1(2, 3, 4).1 (2, 3, 4, 5)	За елементами витрат
		821.2	Поводження з відходами		
		821.3	Управління браком		
		821.4	Інші витрати виробничого характеру		
822	Загальновиробничі витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій	822.1	Простій виробництва	822.1(2, 3, 4, 5).1 (2, 3, 4, 5)	За елементами витрат
		822.2	Поводження з відходами		
		822.3	Управління браком		
		822.4	Інші витрати виробничого характеру		
823	Адміністративні витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій	823.1	Представницькі витрати	За інформаційним запитом	
		823.2	Договірні витрати		
		823.3	Непередбачувані зобов'язання		
		823.4	Інші витрати		
824	Витрати на збут, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій	824.1	Витрати, пов'язані з процесом зберігання	824.1(2, 3).1 (2, 3, 4, 5)	За елементами витрат
		824.2	Витрати, пов'язані з процесом перевезення		
		824.3	Інші витрати		
825	Інші операційні витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій або пов'язані з їх попередженням	825.1	Витрати, пов'язані з попередженням наслідків надзвичайних ситуацій	За інформаційним запитом	
		825.2	Сумнівні та безнадійні борги		
		825.3	Втрати від знецінення запасів		
		825.4	Визнані штрафи, пені, неустойки		

Зазначений механізм обумовлює широке коло використання визначених рахунків бухгалтерського обліку для відображення наслідків надзвичайних ситуацій. Використання рахунку 978 «Витрати від надзвичайних ситуацій» представлено в розроблених пропозиціях Д.О. Грицишена, які відображають комплексний підхід до відображення еколого-економічних наслідків у розрізі: необоротних та оборотних активів, зобов'язань, втрати екологічних активів та зобов'язань, зобов'язань перед працівниками підприємства та перед фізичними особами. Особливістю пропозицій автора щодо втрати та пошкодження необоротних активів є оцінка. Так автор пропонує використовувати при визначенні наслідків втрати необоротних активів ринкову вартість. В цілому погоджуємося з Д.О. Грицишеним, але вважаємо, що визначені пропозиції не мають комплексний характер, адже не враховують наслідків, які призвели до збільшення виробничих витрат та витрат періоду. Вважаємо, що витрати, які безпосередньо пов'язані з наслідками надзвичайних ситуацій варто відображати методикою, представленою в працях Д.О. Грицишена. Інший напрям розкриття формування інформації про наслідки надзвичайних ситуацій – це використання 8-го класу рахунків «Транзитні рахунки за запитом», зокрема субрахунки та аналітичні рахунки до рахунку 82 «Наслідки надзвичайних ситуацій».

Для окреслення взаємозв'язку між такими елементами методу, як подвійний запис, оцінка та калькулювання варто змоделювати процес облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій з використанням транзитних рахунків (821 «Виробничі витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій», 822 «Загальновиробничі витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій», 823 «Адміністративні витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій», 824 «Витрати на збут, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій», 825 «Інші операційні витрати, спричинені наслідками надзвичайних ситуацій») в розрізі виробничих, загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Окреслені об'єкти в розрізі господарських процесів виробництва та реалізації представлені в таблиці 2.

Порядок бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Первинний документ	Оцінка	Примітки
		Д-т	К-т			
1	2	3	4	5	6	7
ПРОЦЕС ВИРОБНИЦТВА						
<i>Прямі виробничі витрати</i>						
1.	Відображено витрати, пов'язані із простим виробництвом (в розрізі елементів витрат)	821.1	20, 66, 65, 68	Накладна, РПВ, розрахунок, рахунок	Відповідно до відображення витрат, що регулюється П(С)БО 9 «Витрати»	Облікове відображення на рахунках 23 та 91 залежить від обраного методу калькулювання собівартості продукції
		23	821.1			
2.	Відображенні витрати, пов'язані із запуском / відновленням виробництва	821.1	20, 66, 65, 13, 68	Накладна, РПВ, розрахунок, рахунок	Відповідно до відображення витрат, що регулюється П(С)БО 9 «Витрати»	Залежить від системи поводження з відходами та використання послуг сторонніх організацій
		23, 91	821.1			
3.	Відображено витрати, пов'язані з поводженням з відходами, що утворилися в результаті надзвичайних ситуацій	821.2	20, 66, 65, 13, 68	Накладна, РПВ, розрахунок, рахунок	Відповідно до відображення витрат, що регулюється П(С)БО 9 «Витрати»	Залежить від системи поводження з відходами та використання послуг сторонніх організацій
		23, 91	821.2			
4.	Відображено брак у результаті надзвичайних ситуацій	821.3	23	Акт оцінки браку	За собівартістю напівфабрикату переділу	Перед відображенням в обліку потрібно встановити достовірність того, що причиною браку були надзвичайні ситуації
		24	821.3			
5.	Відображено витрати, пов'язані з відновленням браку	821.3	20, 66, 65, 13, 68	Накладна, РПВ, розрахунок, рахунок	Ідентичний підхід, що й в позиціях 1–3	Залежить від системи поводження з відходами та використання послуг сторонніх організацій
		23	821.3			
<i>Загальновиробничі витрати</i>						
6.	Формування загальновиробничих витрат відображається ідентично, до виробничих за умови, що їх не можна ідентифікувати з конкретним видом продукції	822	20, 66, 65, 13, 68, 23, 24	Ідентичні документи, що й в позиціях 1–5	Ідентичний підхід, що й в позиціях 1–5	На підприємстві має бути розроблений класифікатор загальновиробничих витрат
		91	822			
7.	Розподіл загальновиробничих витрат, пов'язаних з надзвичайними ситуаціями	23	91	Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат	Витрати розподіляються між тими видами продукції, виробництво яких пов'язане з надзвичайними ситуаціями. За основу розподілу береться сума загальновиробничих витрат, що відображаються за оборотом кореспонденції Д 91 К 822	

1	2	3	4	5	6	7
<i>Адміністративні витрати</i>						
8.	Відображено представницькі витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій	823.1	22, 66, 65, 68, 37	Накладна, РПВ, рахунок	Відповідно до відображення витрат, що регулюється П(С)БО 9 «Витрати»	Відображаються витрати, які пов'язані з лобюванням інтересів, переговорів із страховими компаніями або третіми особами
		92	823.1			
9.	Відображено представницькі витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій	823.2	66, 65, 68, 37	РПВ, рахунок		
		92	823.2			Відображаються зобов'язання, які виникли в результаті лобювання управління наслідками надзвичайних ситуацій
10.	Відображено непередбачувані зобов'язання адміністративного характеру, що пов'язано з наслідками надзвичайних ситуацій	823.3	63, 68	Рахунок, розрахунок		
		92	823.3			
<i>Витрати на збут</i>						
11.	Відображено витрати, пов'язані з відновленням процесу зберігання матеріальних цінностей або їх втратою в умовах надзвичайних ситуацій	824.1	22, 66, 65, 68, 13	Накладна, РПВ, рахунок	Відповідно до відображення витрат, що регулюється П(С)БО 9 «Витрати»	Відображаються витрати в розрізі окремих складських приміщень
		93	824.1			
12.	Відображено витрати щодо перевезення матеріальних цінностей, які зумовлені надзвичайними ситуаціями	824.2	22, 66, 65, 68,	Накладна, РПВ, рахунок		Відображаються витрати в розрізі окремих напрямів перевезення
		93	824.2			
<i>Інші операційні витрати</i>						
13.	Відображено витрати, пов'язані із попередженням надзвичайних ситуацій	825.1	22, 66, 65, 68, 13	Накладна, РПВ, рахунок	Відповідно до відображення витрат, що регулюється П(С)БО 9 «Витрати»	Комплекс заходів, пов'язаних з попередженням надзвичайних ситуацій або забезпеченням відповідного рівня безпеки, розробляється на підприємстві щороку
		94	825.1			

Запропоновані організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій, які призводять до збільшення витрат операційної діяльності, складовими яких є виробничі, загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. В розрізі кожного із зазначених витрат визначено порядок їх облікового відображення через транзитні рахунки 8-го класу, що відповідає принципам бухгалтерського обліку, визначених в Законі України, також не суперечить положенням НП(С)БО, П(С)БО та інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку.

Щодо оцінки зазначених об'єктів, то більшість з них регулюється положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, але є проблеми в розподілі загальновиробничих витрат, які пов'язані із наслідками надзвичайних ситуацій. Так проблема полягає в тому, за якими видами продукції мають розподілятися саме зазначені наслідки та які бази розподілу потрібно використовувати. Нові механізми розподілу загальновиробничих на промислових підприємствах запропоновані в працях О.В. Іванюти [11], П.О. Куцика [12], С.В. Свірко [13]. Вчені розробили нові підходи до формування та розподілу загальновиробничих витрат, проте їх пропозиції є актуальними за умови стаціонарної роботи підприємства. За умови, що загальновиробничі витрати сформувалися в результаті надзвичайних ситуацій, є потреба в їх розподілі між тими видами й продукції, виробничі процеси які були зупинені в умовах надзвичайних ситуацій.

Для вирішення зазначеної проблеми було проведено ряд розрахунків на прикладі ПрАТ «Новокаматорський машинобудівний завод», який має складну виробничу структуру та для формування собівартості використовує передільний метод калькулювання. В дослідженні надати цифрові дані не було можливості, у зв'язку з тим, що інформація не підлягає оприлюдненню. Проте про підтвердження здійснених розрахунків та ефективність розробленого і впровадженого підходу свідчить отримана довідка від ПрАТ «Новокаматорський машинобудівний завод», в якій зазначено практичну цінність запропонованих результатів дослідження. Зокрема, порядок розподілу загальновиробничих витрат, що виникли в результаті надзвичайних ситуацій, що розроблено автором та впроваджено на ПрАТ «Новокаматорський машинобудівний завод», представлено в таблиці 3.

Таблиця 3

Механізм формування та розподілу загальновиробничих витрат, що пов'язані із наслідками надзвичайних ситуацій

Етап	Характеристика	Розрахунок	Примітки
<i>Формування</i>			
1. Формування загальновиробничих витрат	Визначається сума загальновиробничих витрат, що пов'язані з наслідками надзвичайних ситуацій	Обороти за кореспонденціями: Д 91 К 822	Визначається як в цілому по рахунку 822, так і за аналітичними розрізами
<i>Розподіл</i>			
2. Розподіл за переділами (цехами)	Здійснюється розподіл за окремими цехами, які були зупинені. База розподілу: прямі виробничі витрати, пов'язані з надзвичайними ситуаціями	$k = \frac{ЗВВ \text{ н.с.}}{ПВВ \text{ н.с.}};$ $ЗВВ \text{ н.с. цеху}$ $= ПВВ \text{ н.с. цеху} * k$	<i>ЗВВ н.с.</i> – загальновиробничі витрати, пов'язані із надзвичайними ситуаціями; <i>ПВВ н.с.</i> – прямі виробничі витрати, пов'язані із надзвичайними ситуаціями;
Проводка: Д 91 х К 91у			
3. Розподіл за видами продукції	Здійснюється розподіл між видами продукції, виробництво якої пов'язане з функціонуванням відповідного цеху	$k = \frac{ЗВВ \text{ н.с. цеху}}{ПМВ};$ $РЗВВ \text{ н.с. продукції} =$ $ПМВ \text{ продукції} * ЗВВ$ н.с. цеху	<i>ПВВ н.с. цеху</i> – прямі виробничі витрати, пов'язані із надзвичайними ситуаціями цеху; <i>ПМВ</i> – прямі матеріальні витрати за видом продукції
Проводка: Д 23 К 91х			

Визначення положення механізму розподілу загальновиробничих витрат, що пов'язані надзвичайними ситуаціями, є багаторівневим та передбачає розподіл як за переділами (цехами), так і за видами продукції. Його використання дозволяє будувати багатофакторні моделі економічного аналізу собівартості продукції для розробки управлінських рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, у результаті дослідження нами розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій, що передбачають удосконалення порядку використання таких елементів методу, як оцінка, рахунки та подвійний запис. Зокрема, обґрунтовано напрями розширення плану рахунків та інструкції із її застосування; розроблено порядок аналітичного обліку за рахунками 8-го класу (81 «Наслідки надзвичайних ситуацій»); порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що стосуються

витрат операційної діяльності; механізм розподілу загальнопромислових витрат. Їх застосування в практиці діяльності підприємств та результативність у формуванні інформаційного простору управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій вказує на їх ефективність, практичну цінність та наукову обґрунтованість.

Список використаної літератури:

1. Національна доповідь про стан техногенної та природної безпеки в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://undicz.dsns.gov.ua/ua/Nacionalna-dopovid-pro-stan-tehnogennoi-ta-prirodnoi-bezpeki-v-Ukrayini.html>.
2. Ціна війни. Скільки податків втратив бюджет через АТО [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2016/08/30/603534/>.
3. Ціна війни: економічні і соціальні наслідки конфлікту на Донбасі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mediarbo.org/2014/09/17/tsina-viyni-ekonomichni-i-sotsialni-naslidki-konfliktu-na-donbasi/>.
4. Грицишен Д.О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств : монографія / Д.О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2015. – 540 с.
5. Grytsyshen D. The economic and environmental consequences of emergency situations in the system of accounting objects / D.Grytsyshen // *Economic Annals-XXI*. – 2015. – № 7–8 (1). – Р. 113–118.
6. Настенко М.М. Адаптація інструментарію теорії обліку щодо відображення надзвичайної діяльності на сільськогосподарських підприємствах / М.М. Настенко // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський. – 2009. – Вип. 17. – С. 234–238.
7. Біологічні активи : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05?nreg=z1456-05&find=1&text=%ED%E5.%EF%E5%F0%E5%E4%E1&x=8&y=2#w11>.
8. Оренда : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 від 28 липня 2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://cutt.ly/7Vhu5Y7>.
9. Зобов'язання : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 від 31 січня 2000 року № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00?nreg=z0085-00&find=1&text=%ED%E5%EF%E5%F0%E5%E4%E1%E0%F7&x=4&y=4#w11>.
10. Євдокимов В.В. Інформаційна модель управління господарською діяльністю в умовах надзвичайних ситуацій : монографія / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, К.Ю. Поляк. – Житомир : ЖДТУ, 2016. – 200 с.
11. Іванюта О.В. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку загальнопромислових витрат на великих промислових підприємствах / О.В. Іванюта // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2014. – № 1 (28). – С. 133–153.
12. Куцик П.О. Загальнопромислові витрати: порядок формування та розподілу / П.О. Куцик, О.М. Чабанюк // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – № 35. – С. 206–212.
13. Свірко С.В. Обліковий аспект управління загальнопромисловими витратами великих промислових підприємств / С.В. Свірко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 2 (29). – С. 172–184.

References:

1. Nacional'na dopovid' pro stan tehnogennoi' ta pryrodnoi' bezpeky v Ukraїni, [Online], available at: <http://undicz.dsns.gov.ua/ua/Nacionalna-dopovid-pro-stan-tehnogennoi-ta-prirodnoi-bezpeki-v-Ukrayini.html>
2. Cina vijny. Skil'ky podatkov vtratyv bjudzhet cherez ATO, [Online], available at: <http://www.epravda.com.ua/publications/2016/08/30/603534/>
3. Cina vijny: ekonomichni i social'ni naslidky konfliktu na Donbasi, [Online], available at: <http://mediarbo.org/2014/09/17/tsina-viyni-ekonomichni-i-sotsialni-naslidki-konfliktu-na-donbasi/>
4. Grytsyshen, D.O. (2015), *Buhgalters'kyj oblik v systemi upravlinnja ekonomiko-ekologichnoju bezpekoju promyslovyh pidpryjemstv*, monografija, ZhDTU, Zhytomyr, 540 p.
5. Grytsyshen, D. (2015), «The economic and environmental consequences of emergency situations in the system of accounting objects», *Economic Annals-XXI*, No. 7–8 (1), pp. 113–118.
6. Nastenko, M.M. (2009), «Adaptacija instrumentariju teorii' obliku shhodo vidobrazhennja nadzvychajnoi' dijal'nosti na sil'skogospodars'kyh pidpryjemstvah», *Zbirnyk naukovykh prac' Podil's'kogo derzhavnogo agrarno-tehnichnogo universytetu*, Kam'janec'-Podil's'kyj, Issue 17, pp. 234–238.
7. VRU (2005), *Biologichni aktyvy*, polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 30 vid 18 lystopada No. 790, [Online], available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05?nreg=z1456-05&find=1&text=%ED%E5.%EF%E5%F0%E5%E4%E1&x=8&y=2#w11>
8. VRU (2000), *Orenda*, polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 14 vid 28 lypnja No. 181, [Online], available at: <https://cutt.ly/7Vhu5Y7>
9. VRU (2000), *Zobov'jazannja*, polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 11 vid 31 sichnja No. 20, [Online], available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00?nreg=z0085-00&find=1&text=%ED%E5%EF%E5%F0%E5%E4%E1%E0%F7&x=4&y=4#w11>

10. Jevdokymov, V.V., Grycyszen, D.O. and Poljak, K.Ju. (2016), *Informacijna model' upravlinnja gospodars'koju dijat'nistju v umovah nadzvyčajnyh sytuacij*, monografija, ZhDTU, Zhytomyr, 200 p.
11. Ivanjuta, O.V. (2014), «Organizacijno-metodychni polozhennja buhgalters'kogo obliku zagal'novyrobnych vytrat na velykyh promyslovyh pidpryjemstvah», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prac', ZhDTU, Zhytomyr, No. 1 (28), pp. 133–153.
12. Kucyk, P.O. and Chabanjuk, O.M. (2011), «Zagal'novyrobnychi vytraty: porjadok formuvannja ta rozpodilu», *Visnyk L'vivs'koi' komercijnoi' akademii'*, No. 35, pp. 206–212.
13. Svirko, S.V. (2014), «Oblikovyj aspekt upravlinnja zagal'novyrobnychymy vytratamy velykyh promyslovyh pidpryjemstv», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, No. 2 (29), pp. 172–184.

Ксендзук Валентина Віталіївна – доктор наук з державного управління, кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри міжнародних відносин і політичного менеджменту Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0001-7670-7350>.

Наукові інтереси:

- облік, аналіз та аудит господарської діяльності;
- державне управління.

Поляк Катерина Юріївна – кандидат економічних наук доцент кафедри менеджменту Рівненського державного гуманітарного університету.

<https://orcid.org/0000-0002-7489-3863>.

Наукові інтереси:

- облік, аналіз та аудит господарської діяльності;
- державне управління.

Ksendzuk V.V., Poliak K.Yu.

Development of accounting methodology for economic results of emergency situations

As a result of the research, the publication has developed organizational and methodological provisions for accounting for the consequences of emergency situations, which provide the procedure improving for using such elements of the method as accounts and double entry. In order to highlight the consequences of an emergency, it is proposed to change the mechanism for using class 8 accounts, by changing its name and structure and order of reflection: changing the name of class 8 from «Expenses by elements» to «Transit accounts on request»; expand the contribution of class 8 accounts «Transit accounts on request» taking into account the costs of elements, the consequences of emergencies and risk-oriented operations; the mechanism for using class 8 accounts «Transit accounts on request» by proposals for changing the provisions of the instructions on the use of the chart of accounts. In order to expand the information space generated by these accounts, a procedure for organizing analytical accounting has been developed that takes into account both the consequences of emergency situations and their properties. This is the basis for the procedure for reflecting the consequences of emergencies as part of the costs of activities using transit accounts (821 "Production costs caused by the consequences of emergencies», 822 «General production costs caused by the consequences of emergencies», 823 «Administrative expenses caused by the consequences of emergencies», 824 «Sales expenses caused by the consequences of emergencies», 825 «Other operating expenses caused by the consequences of emergencies»). Their application in the practice of enterprises and effectiveness in the formation of the information space for managing economic activities in emergency situations indicates their effectiveness, practical value, and scientific validity.

Keywords: accounting; emergencies; expenses; business accounts; chart of accounts.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2022.