

## Проблемні питання обліку надзвичайних доходів і витрат

### & Питання, які розглядаються:

- Обґрунтовано чіткий розподіл сфер звичайної і надзвичайної діяльності підприємства.
- Запропоновано класифікацію надзвичайних подій, надзвичайних доходів і надзвичайних витрат для потреб бухгалтерського обліку.
- Досліджено неузгодженість критеріїв визначення надзвичайних доходів і надзвичайних витрат.
- Внесено доповнення у аналітичність відповідних субрахунків надзвичайних доходів і надзвичайних витрат.

**Ключові слова:** надзвичайна подія, надзвичайна діяльність, витрати, доходи, бухгалтерський облік, ринкова економіка, фінансовий результат, прибуток.

### & Вопросы, которые рассматриваются:

- Обусловлено четкое распределение сфер обычной и чрезвычайной деятельности предприятия.
- Предложена классификация чрезвычайных событий, чрезвычайных доходов и чрезвычайных расходов для потребностей бухгалтерского учета.
- Исследована несогласованность критериев определения чрезвычайных доходов и чрезвычайных расходов.
- Внесено дополнение в аналитичность соответствующих субсчетов чрезвычайных доходов и чрезвычайных расходов.

**Ключевые слова:** чрезвычайное событие, чрезвычайная деятельность, расходы, доходы, бухгалтерский учет, рыночная экономика, финансовый результат, прибыль.

### & Issues that are examined:

- Clear distributing of spheres of ordinary and extraordinary activity of enterprise was grounded.
- Classification of extraordinary events, extraordinary profits and extraordinary charges was offered for the necessities of accounting.
- Inconsistency of criteria of determination of extraordinary profits and extraordinary charges was explored.
- Additions in analytical of the proper sub-accounts of extraordinary profits and extraordinary charges were inserted.

**Keywords:** extraordinary event, extraordinary activity, expenses, income, accounting, market economy, financial result, profit.

**Постановка проблеми.** Ефективний розвиток та економічне зростання підприємств України значною мірою пов'язані з вдосконаленням форм і методів бухгалтерського обліку. У системі управлінського і фінансового обліку діяльності господарюючих суб'єктів важливе місце посідає облік надзвичайних доходів і витрат. Дані категорії є новими для господарської практики України, а тому не до кінця розробленими в теоретичному аспекті.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Зміст надзвичайних доходів і витрат не достатньо розкривається у чинних документах, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку і звітності в Україні, у зв'язку з чим виникають проблеми, пов'я-

зані з їх обліком, відображенням у звітності і аналізом. Сьогодні принципи і методика обліку надзвичайних подій набувають все більшої значимості в економічній науці і практиці у зв'язку з явними тенденціями до їх зростання як у всьому світі, так і в Україні зокрема. В економічній літературі теоретичним і практичним проблемам обліку надзвичайних доходів і витрат приділяється увага в роботах Л. Алексеюка, Ф. Бутинця, С. Голова, Р. Грачової, В. Задорожного, І. Лазаришиної, Є. Мниха, Г. Нашкерської, В. Рудницького, В. Сопка, І. Солодченко та інші.

**Постановка завдання.** На даний час у бухгалтерському обліку надзвичайних доходів і витрат існують такі ключові проблеми:

– відсутність чіткого розподілу сфер звичайної і надзвичайної діяльності зумовлює складність застосування положень бухгалтерського обліку стосовно надзвичайних подій;

– відсутність класифікації надзвичайних подій, надзвичайних доходів і надзвичайних витрат для потреб бухгалтерського обліку;

– неузгодженість критеріїв визначення надзвичайних доходів і надзвичайних витрат, а також інших категорій, пов'язаних із надзвичайною діяльністю підприємства, у чинних нормативних документах з бухгалтерського обліку, що призводить до різного трактування їх складу і сутності;

– недосконалість Плану рахунків у частині відображення надзвичайних доходів і надзвичайних витрат, яка проявляється у недостатній аналітичності відповідних субрахунків.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У результаті надзвичайних подій щоденно в Україні виникають надзвичайні ситуації, внаслідок яких ускладнюються умови виробництва. Відшкодування надзвичайних витрат підприємств відбувається в основному за рахунок державних коштів. Необхідно зауважити, що постраждалі підприємства не в змозі за рахунок цих коштів відновити звичайну діяльність, оскільки їх надзвичайні витрати в останні роки перевищують надзвичайні доходи.

Разом із тим, глибокі і всебічні теоретичні дослідження в даній області обліку відсутні. Вивчення наукових праць і практика господарської діяльності свідчать про те, що і досі залишаються дискусійними безліч теоретичних положень, а цілий ряд принципово важливих питань, пов'язаних з обліком надзвичайних доходів і витрат підприємств потребують суттєвого вдосконалення.

Окремі положення щодо визначення категорії "надзвичайна подія", які наводяться в економічній літературі українських та зарубіжних авторів, мають ряд недоліків, категорія "надзвичайна діяльність" взагалі не має визначення в економічній літературі, хоч і використовується.

Ще однією проблемою сучасного обліку є те, що визначення даних понять наводяться у незначній частині законодавчих актів, причому зміст визначення одного і того ж поняття може відрізнятися у різних документах. Важливим питанням також є класифікація надзвичайних подій для потреб обліку, яка на даний час відсутня.

Згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" надзвичайна подія це – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді [1].

Отже, даний документ зазначає, що критеріями для віднесення події до надзвичайної є її неочікуваність і незвичайний характер. Інших критеріїв у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку не наводиться.

В Україні надзвичайні події більше прирівнюються до форс-мажору. Повного і

однозначного визначення терміну форс-мажор, яке можна було б широко використовувати, в українському законодавстві немає. Традиційно до форс-мажору відносять явища природного (повені, пожежі, землетруси) та соціального (страйк, війна) характеру. Тобто форс-мажорні обставини ототожнюються з обставинами непереробної сили та іншими незалежними від громадян обставин.

Той факт, що стихії, катаклізми, повені, пожежі, страйки є для підприємства непередбачуваними і надзвичайними ніхто не заперечує. Однак, деякі автори в своїх дослідженнях наводять і інші приклади надзвичайних подій, а саме: продаж основних засобів, безоплатне отримання активів, списання кредиторської заборгованості [2, С. 2]. Адже екстраординарні події – це не обов'язково стихійне лихо. Зокрема, підприємство не планує факти списання наявної кредиторської заборгованості, крадіжки, штрафних санкцій. В результаті виникають непередбачувані доходи і витрати. Постає питання: куди їх віднести і на яких рахунках обліковувати, як правильно відобразити ці операції у звітності? Якщо взяти факт списання кредиторської заборгованості, то в вітчизняній практиці ця подія відноситься до звичайної діяльності підприємства і прямо впливає на фінансовий результат від звичайної діяльності. Виходить, підприємство очікувало такого списання. Більш того, для нього такі господарські факти є періодичними, звичайними і плановими.

На думку більшості науковців такі випадки як крадіжка, судові витрати, продаж основних засобів, списання безнадійних боргів, переоцінка активів, штрафи, можуть бути визначені як очікувані у ході звичайної діяльності, але разом з тим – рідкісними, випадковими.

Однак, якщо взяти фінансову звітність і проаналізувати рентабельність операційної діяльності підприємства, що в звітному році отримало значний дохід від списання кредиторської заборгованості, то отримасмо показник, який свідчитиме про ефективність діяльності даного підприємства, про підвищення його рентабельності. Такий висновок невірний, оскільки даний дохід – це ніщо інше як дохід від надзвичайної діяльності.

Оскільки будь-яке підприємство функціонує з метою одержання прибутку, а прибуток – це не що інше, як плата за ризик, то аналітична оцінка фінансових результатів передбачає оцінку рівня ризику. Ризик за своєю суттю характеризується як небезпека, ймовірність виникнення збитків або недоотримання доходів порівняно з прогнозованим варіантом.

В сучасному бізнесі під ризиком розуміється дія, що виконується за умов вибору з надією на позитивний результат, і в результаті невдачі існує можливість опинитись в гіршому стані, ніж до вибору. Для будь-якого підприємства є нормальним проводити аналітичну роботу, враховувати імовірні ситуації і попереджати небажане. В результаті аналізу та прогнозування прораховується ефективність альтернативних варіантів, з чим і пов'язана ризиковість операцій. Однак, існують

## Бухгалтерський облік та звітність

об'єктивні ситуації, реальні ризики, уникнути яких неможливо. Вони відносяться до розряду надзвичайної діяльності разом зі всіма заходами щодо відновлення звичайної діяльності підприємства.

Як показує практика, зазвичай підприємства, які опинилися в кризовому стані, самотужки, без сторонньої допомоги вийти з кризової ситуації не можуть. Одним із заходів поліпшення становища підприємства може виступати санація (оздоровлення). Санація – це система фінансово-економічних, виробничо-технічних, організаційно-правових та соціальних заходів, спрямованих на досягнення чи відновлення платоспроможності підприємства-боржника в довгостроковому періоді. Всі заходи, пов'язані з таким оздоровленням є для будь-якого підприємства екстраординарними.

З огляду на вищесказане, вважається за необхідне розмежовувати поняття "форс-мажор" та "надзвичайна подія". В даному випадку надзвичайна подія є ширшим поняттям, а форс-мажор є його складовою.

Не слід також забувати про основну відмінність між звичайною і надзвичайною діяльністю, яка полягає в тому, що метою звичайної діяльності є прибуток, а метою надзвичайної діяльності – відновлення звичайної діяльності підприємств в обсягах, не менших тих, що були до надзвичайної події, або недопущення чи мінімізація впливу надзвичайних подій на звичайну діяльність. Надзвичайна діяльність підприємства може бути достатня або недостатня для відновлення звичайної

діяльності.

Невизначеність категорії "надзвичайна подія", "надзвичайні доходи" і "надзвичайні витрати" для потреб бухгалтерського обліку спричиняє довільне трактування цих понять і гальмує процес свідомого розуміння принципів ведення бухгалтерського обліку, ускладнює відображення певного типу господарських операцій в первинному, синтетичному, аналітичному обліку, а також у звітності.

П(С)БО 3 надає перелік надзвичайних подій за їх складом: стихійні лиха, техногенні аварії і пожежі. Міжнародні ж стандарти бухгалтерського обліку наводять класифікацію надзвичайних подій за їх складом з розподілом на дві групи: стихійні лиха і експропріація [3].

Отже, не існує єдиної думки щодо визначення таких економічних категорій як надзвичайна подія та надзвичайна діяльність. Те, що вважається надзвичайним у одних авторів, є зовсім неприйнятним для віднесення до цієї категорії у інших. Питання набуває проблематичного характеру і через те, що законодавчо не закріплено класифікацію надзвичайних подій, а дано лише поверхневе їх визначення.

При дослідженні обставин діяльності підприємств будівельної галузі та ризиків, що пов'язані з нею ми пропонуємо згрупувати перелік факторів, які можуть спричинити виникнення надзвичайних подій та класифікувати їх для потреб обліку та аналізу (рис. 1).

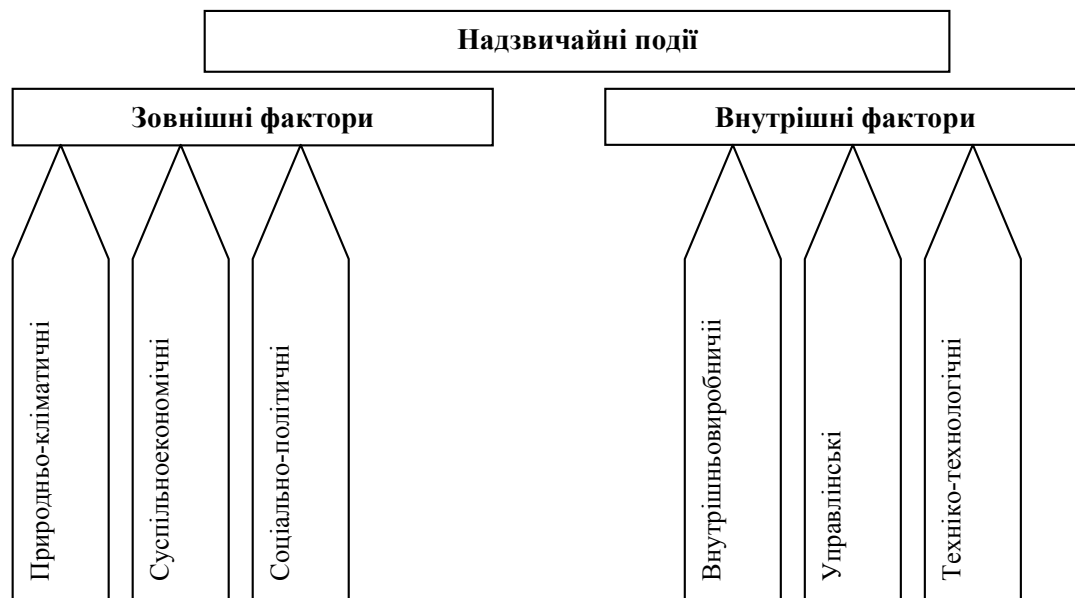


Рис. 1. Класифікація факторів ризику виникнення надзвичайних подій

Питання класифікації надзвичайних доходів в економічній літературі недостатньо опрацьовано. П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" серед надзвичайних доходів називає страхове відшкодування і інші джерела. Науковці до їх складу зазвичай відносять страхові відшкодування. Щодо інших джерел, то наведені в наукових роботах економістів думки мають спірний характер.

Так, З. Задорожній вважає, що відшкодування надзвичайних витрат винними особами відноситься до надзвичайних доходів [4, С. 55].

Н. Богатко відносить до надзвичайних доходи структурного підрозділу, щодо якого прийнято рішення про виділення у самостійну юридичну особу, суми компенсацій, що виплачуються ліквідаційною комісією банку – банкрута [5, С. 57].

Згідно з визначенням, наведеним у П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" надзвичайні витрати поділяються на дві категорії – втрати від події, яка вже здійснилась (вартість списаних і уцінених активів і кошти, використані на ліквідацію наслідків надзвичайної події) і затрати – кошти, використані на здійснення заходів по запобіганню надзвичайних подій.

Фінансування надзвичайних витрат за рахунок власних коштів підприємства не враховується в Положеннях бухгалтерського обліку і не розглядаються науковцями. Адже власні кошти підприємства не можуть бути класифіковані як надзвичайні доходи. Поняття "джерела фінансування" є більш широким, ніж "надзвичайні доходи".

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України "Про порядок фінансування робіт із запобігання і ліквідації надзвичайних ситуацій і їх наслідків" від 4.02.1999 р. № 140, фінансування заходів щодо ліквідації надзвичайних ситуацій на об'єктах усіх форм власності здійснюється відповідно до їх рівнів:

- 1) об'єктового рівня – за рахунок власних коштів підприємства, установ і організацій, на території яких виникла надзвичайна ситуація;
- 2) місцевого і регіонального рівня – за рахунок

власних коштів підприємства і додатково – за рахунок районних резервів, створених відповідно до законодавства;

3) загальнодержавного рівня – за рахунок коштів, передбачених державним бюджетом на ці цілі, в тому числі – з резервного фонду Кабінету Міністрів України.

Узагальнюючи означені механізми фінансування робіт із запобігання і ліквідації надзвичайних ситуацій та їх наслідків, необхідно підкреслити, що в даній Постанові представлені не всі можливі джерела фінансування підприємства для здійснення або покриття надзвичайних витрат. Крім державних резервних фондів різного рівня, надзвичайні витрати капітального і поточного характеру можуть бути профінансовані за рахунок власних коштів підприємства, страхових надходжень, безоплатних надходжень, благодійних внесків юридичних і фізичних осіб, позикових коштів.

У зв'язку з цим пропонуємо поєднати ці підходи до відображення класифікації надзвичайних витрат за різними ознаками для потреб бухгалтерського обліку та формування аналітичної інформації про них (рис. 2).

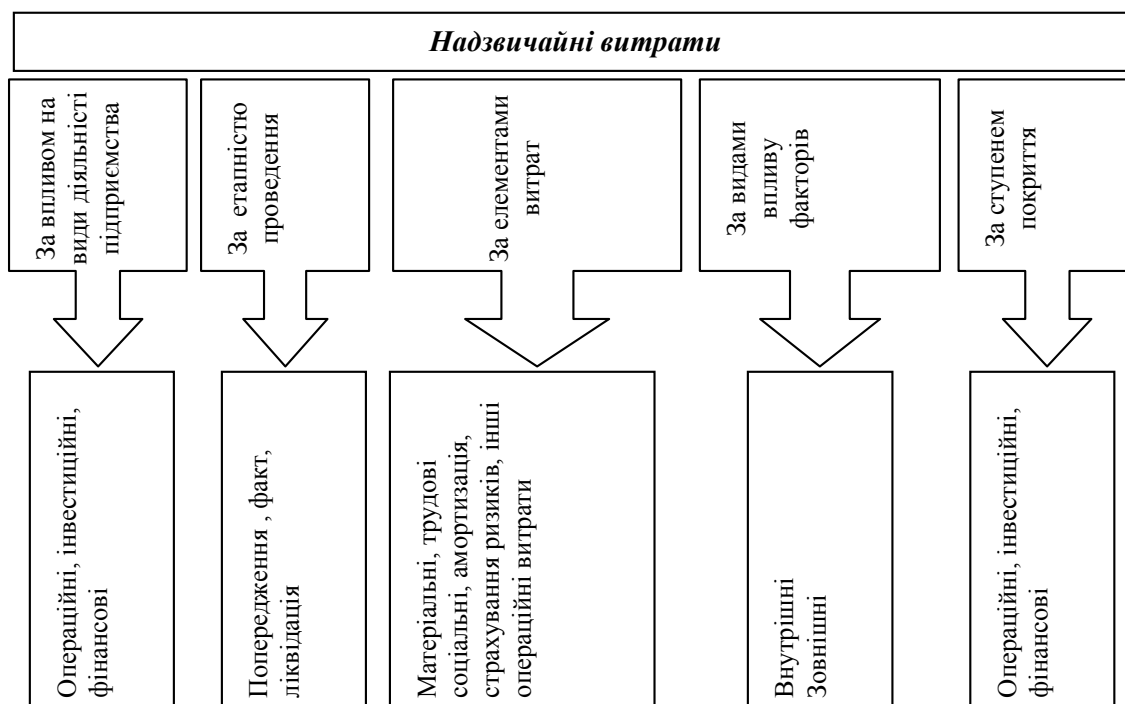


Рис. 2. Класифікація надзвичайних витрат для потреб обліку в будівництві

Облік надзвичайних витрат ведеться на рахунок 99 "Надзвичайні витрати" за такими субрахунками:

- 991 "Втрати від стихійного лиха",
- 992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій",
- 993 "Інші надзвичайні витрати".

На субрахунку 991 "Втрати від стихійного лиха" узагальнюються втрати від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо).

На субрахунку 992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій" ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і

аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві.

Згідно із класифікацією, наведеною на рис. 2, пропонуємо розукрупнити вплив надзвичайних витрат на витрати звичайної діяльності за субрахунками:

- 991 "Операційні витрати від надзвичайної діяльності";
- 992 "Фінансові витрати від надзвичайної діяльності";
- 993 "Інвестиційні витрати від надзвичайної

діяльності".

На субрахунку 993 "Інші надзвичайні витрати" ведеться облік витрат від інших надзвичайних подій.

Для обліку доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій призначено рахунок 75 "Надзвичайні доходи"

Даний рахунок має наступні субрахунки:

751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій",

752 "Інші надзвичайні доходи".

Для кожного з цих рахунків відкриваються субрахунки, сформовані за джерелами погашення надзвичайних витрат. В зв'язку з цим слід розробити аналітичні відомості з обліку надзвичайних доходів та витрат та зведену аналітичну відомість, яка відображає узагальнені результати надзвичайної діяльності. Дана інформація слугуватиме інформаційною базою для забезпечення аналізу і прогнозування причин та наслідків як на галузевому так і регіональному рівнях, а також для внутрішніх потреб самого підприємства.

На субрахунку 751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" відображається сума відшкодування витрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження витрат від надзвичайних подій.

На субрахунку 752 "Інші надзвичайні доходи" відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

Згідно з попередніми доповідями у параграфі про формування джерел на покриття надзвичайних витрат пропонуємо ввести відповідні субрахунки до рахунку 75 "Надзвичайні доходи" за видами діяльності за тим же призначенням, що і витрати:

751 "Доходи операційної діяльності від надзвичайних подій";

752 "Доходи фінансової діяльності від надзвичайних подій";

753 "Доходи інвестиційної діяльності від надзвичайних подій";

Результат надзвичайних подій визначається як прибуток (збиток) від надзвичайних подій, який становить різницю між сумою доходів, одержаних від надзвичайних подій, та сумою витрат від надзвичайних подій.

Оскільки надзвичайні події можуть класифікуватись як непередбачені та як події після дати балансу, то вони зумовлюють певні особливості відображення у звітності. Надзвичайні події можуть на дату балансу оцінюватись як непередбачені, якщо не можна поки що достовірно визначити прибуток або збиток. Події після дати балансу можуть вплинути на оцінку непередбачених подій.

Необхідність подання у фінансовій звітності інформації про непередбачені події і події після дати балансу визначається за принципом суттєвості. Інформація вважається суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності. Згідно з межею суттєвості, якщо дані події не матимуть суттєвого впливу на збитки і зобов'язання підприємства, то їх розкриття у

примітках та у фінансових звітах вважається недоречним. Так, до подій після дати балансу, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу та вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань, належить отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату.

Проте не потребує коригування статей фінансових звітів знищення (втрати) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події.

Як уже зазначалось, для обліку надзвичайних доходів і витрат призначені рахунки 75 та 99. Порівняння залишків сум цих рахунків здійснюється на субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій", що дає змогу визначити фінансовий результат від надзвичайних подій. На кредит цього субрахунку в кореспонденції з дебетом рахунка 75 "Надзвичайні доходи" списують доходи, одержані від надзвичайних подій (суми відшкодованих збитків від надзвичайних подій), а на дебет (у кореспонденції з кредитом рахунка 99 "Надзвичайні витрати") — втрати від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій, пожежі тощо).

**Висновки.** На даний час в бухгалтерському обліку надзвичайних доходів і витрат існують такі ключові проблеми, як неузгодженість критеріїв їх визнання, різне трактування інших категорій, пов'язаних із надзвичайною діяльністю підприємства у чинних нормативних документах з бухгалтерського обліку; відсутність класифікації надзвичайних подій, надзвичайних доходів і надзвичайних витрат для потреб бухгалтерського обліку; недостатня аналітичність субрахунків рахунків 75 і 99; різні підходи до відображення у фінансовій звітності (зокрема у Звіті про фінансові результати і Звіті про рух грошових коштів) надзвичайних доходів і надзвичайних витрат. Всі ці проблеми вимагають негайного вирішення.

#### 4 Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>.

2. Грачова Р. Всупереч міжнародним стандартам, ми обмежили розуміння надзвичайної події тільки форс-мажором / Р. Грачова // Дебет – кредит. – 2000. – № 16. – С.2-4.

3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – 2000 / Перекл. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 509 с.

4. Задорожний З. Облік надзвичайних витрат і доходів / З. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – № 1. – 2001. – С.54-58.

5. Богатко Н. Надзвичайні події: облік фінансових результатів / Н. Богатко // Бухгалтерія. – 2004. - № 4(575). – С.54-59.