**Зміст**

Вступ

1 Економічна сутність та класифікація надзвичайних подій

2 Облік витрат і доходів від надзвичайної діяльності

3 Облік фінансових результатів від надзвичайних подій

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

**Вступ**

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.

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.

Зміст надзвичайних доходів і витрат не розкривається достатньо у чинних документах, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку і звітності в Україні, у зв’язку з чим виникають проблеми, пов’язані з їх обліком, відображенням у звітності і аудитом. 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, М.Білухи, С.Голова, Р.Грачової, В.Задорожного, Л.Кіндрацької, М.Кужельного, І.Лазаришиної, Є.Мниха, Г.Нашкерської, М.Пушкаря, В.Рудницького, В.Сопка, І.Солодченко та ін.

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. 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.

Вищенаведені проблеми та їх актуальність зумовили вибір теми курсової роботи, її мету та завдання.

Об′єктом дослідження є відкрите акціонерне товариство «Київгума», що займається виробництвом гумових виробів широкого вжитку.

Предметом дослідження є теоретичні засади та чинна практика бухгалтерського обліку надзвичайних доходів і витрат.

1. **Економічна сутність та класифікація надзвичайних подій**

Основною метою діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку. Існує ряд об’єктивних і суб’єктивних факторів, які впливають на величину отриманого прибутку. Одним з них є надзвичайні події. Надзвичайні ситуації для України явище, нажаль, звичне. В результаті таких подій підприємства зазнають значних втрат через ускладнення виробничо-господарської діяльності. Подолання наслідків таких подій потребує немалих коштів та зусиль. Постраждалі підприємства навіть за державної підтримки, як правило, не в змозі відразу відновити свою звичайну діяльність. Проблема виникає і в обліковому відображення цих подій, оскільки більшість підприємств не бажають відображати в фінансовій звітності надзвичайні витрати через відсутність впевненості у отриманні відповідних доходів, а також через неохоче декларування керівниками зміни напрямків фінансових потоків, що є об’єктивною передумовою відновлення звичайної діяльності підприємства.

Для правильного відображення в обліку операцій, пов’язаних з надзвичайною подією, перш за все, необхідно з’ясувати сутність таких основних економічних категорій як «надзвичайна подія», «надзвичайна ситуація» та «надзвичайна діяльність». Адже помилки і неточності в їх трактуванні негативно позначаються на обліковому процесі. Надзвичайна ситуація є наслідком надзвичайних подій, а заходи на подолання такої ситуації – не що інше, як надзвичайна діяльність підприємства. Тому ці поняття потрібно розрізняти.

Тлумачний словник визначає «ситуацію» як «сукупність умов і обставин, що створюють певне становище». Подія ж трактується як «те, що відбувається або відбулося», або як «сукупність взаємопов’язаних явищ, фактів суспільного життя, які становлять єдине ціле». Отже, ситуація виникає внаслідок певних подій і по відношенню до події є вторинною, залежною. Надзвичайна подія є менш тривалою у часі, а надзвичайна ситуація може продовжуватись значний час, поки з причин, залежних або незалежних від людської діяльності, положення зміниться.

На рис. 1 зображено модель взаємозв’язку надзвичайної ситуації і надзвичайної події.

|  |
| --- |
| Очікується надзвичайна подія |

|  |
| --- |
| Надзвичайна подія |
| Надзвичайна  ситуація |
| Ліквідація надзвичайної події |

|  |
| --- |
| Ліквідація наслідків надзвичайної події |

**Рис. 1. Модель взаємозв’язку надзвичайної ситуації і надзвичайної події**

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 (додаток А). Проте найважливішим питанням є класифікація надзвичайних подій для потреб обліку, що на даний час відсутня.

Згідно Положення (стандарту) 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 [7].

Отже, даний документ зазначає критеріями для віднесення події до надзвичайної 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 [3]. 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 списаної 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 отримаємо 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.

Так як будь-яке підприємство функціонує з метою одержання прибутку, а прибуток – це не що інше, як плата за ризик, тому 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 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.

Згідно з Положенням про класифікацію надзвичайних ситуацій, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 15 липня 1998 року № 1099, надзвичайні ситуації поділяються за наступними ознаками: за сферою виникнення; за галузевою ознакою; за масштабами можливих наслідків [13].

За сферою виникнення надзвичайні ситуації розподіляються на: техногенні, природні, соціально-політичні, воєнні. До технологічних відносіть: аварії, катастрофи, що супроводжуються виливами небезпечних речовин, пожежами, вибухами, затопленнями, аваріями на інженерних мережах і системах життєзабезпечення, руйнуванням будівель і споруд та інші. Природні надзвичайні ситуації класифікують за видами природних явищ, що призводять до стихійного лиха: геофізичні, гідрохімічні, метеорологічні явища. До надзвичайних ситуацій соціально-політичного характеру відносять: здійснення або реальну загрозу теракту, викрадення або захоплення зброї, встановлення вибухових пристроїв тощо. До надзвичайних ситуацій воєнного характеру відносять: руйнування об’єктів енергетики, транспортних та інженерних комунікацій, складів і сховищ і т.д.

За галузевою ознакою надзвичайні ситуації поділяються на ті, що можуть бути: в будівництві, промисловості, в житловій, комунальній і побутовій сфері обслуговування населення, на транспорті, в сільському господарстві, в лісовому господарстві за масштабом можливих наслідків виділяють надзвичайні ситуації загальнодержавного, регіонального, місцевого, об’єктового рівня.

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 [8].

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.

**2 Облік витрат і доходів від надзвичайної діяльності**

Будь-яка подія, що має місце в господарській діяльності підприємства, визначає характер цієї діяльності. Звичайно, метою створення підприємства є отримання прибутку, проте існують випадки, коли діяльність направлена на уникнення або ліквідацію непередбачених подій, що заважають нормальному функціонуванню самого підприємства. Тому і слід розмежовувати діяльність на окремі категорії, що визначають характер подій, які так чи інакше стосуються організації.

Згідно П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» і 4 «Звіт про рух грошових коштів» вся діяльність підприємства поділяється на звичайну (яка в свою чергу ще розподіляється на інші види) і надзвичайну.

Звичайною діяльністю вважається будь-яка діяльність, що здійснюється підприємством згідно з його статутом. Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів. До операцій, що супроводжують звичайну діяльність, також відносяться операції з курсовими різницями, пов’язані з економічними санкціями за господарськими договорами, відсотками, дивідендами тощо.

У свою чергу, звичайна діяльність включає операційну, фінансову та інвестиційну.

Операційна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, що не є інвестиційними чи фінансовими.

Інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація активів, що амортизуються (основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних активів), а також короткострокових фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність охоплює операції, які призводять до зміни розміру і складу власного капіталу та позик підприємства – залучення позикових коштів, сплата відсотків по них, а також одержані відсотки, дивіденди тощо.

Щодо надзвичайної діяльності, то такою діяльністю вважаються такі операції чи події, які відрізняються від звичайної діяльності та щодо яких не передбачається, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному подальшому звітному періоді. Прикладами подій і операцій, що відносяться до надзвичайної діяльності, є: стихійне лихо (землетрус, зсув, смерч тощо), пожежа, техногенні аварії та інші.

Однак необхідно враховувати, що одна і та ж подія може бути надзвичайною для одного підприємства і звичайною для іншого. Наприклад, збитки внаслідок землетрусу вважаються надзвичайною подією для багатьох підприємств, але така подія не є надзвичайною для страхових компаній, котрі здійснюють страхування таких ризиків. Таким чином, надзвичайність події чи операції визначається передусім характером діяльності підприємства, а не очікуваною частотою їх виникнення.

Будь-яка із перерахованих видів діяльності підприємства передбачає понесення відповідних витрат та отримання доходів.

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [5].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто витрати визнаються, виходячи з принципу відповідності доходів і витрат. Витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно того ж самого П(С)БО, доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Як в нормативних документах, так і в науковій літературі, спроба дати визначення таким категоріям, як надзвичайні доходи і надзвичайні витрати переходить у простий перелік їх складових частин. Тоді як без чіткої характеристики поняття не можливо перейти до його класифікації. Положення бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» надзвичайні витрати трактує як невідшкодовані втрати від надзвичайних подій, включаючи затрати на запобігання виникненню таких втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми застрахованого відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел.

Згідно зданим визначенням, 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.

На рис. 2 зображено склад надзвичайних витрат відповідно до П(С)БО 3:

|  |
| --- |
| Надзвичайні витрати |

|  |
| --- |
| Невідшкодовані втрати |

|  |
| --- |
| Невідшкодовані затрати |

|  |
| --- |
| Вартість списаних і уцінених активів по причині надзвичайної події |
| Матеріальна допомога працівникам, що постраждали від надзвичайної події |
| Оплата стороннім організаціям участі у відновлювальних роботах |
| Заробітна плата працівників на відновлювальних роботах |
| Вартість сировини, матеріалів, використаних при ліквідації наслідків надзвичайних подій |
| Інші витрати |

|  |
| --- |
| Оплата стороннім організаціям за роботи по запобіганню надзвичайної події |
| Заробітна плата працівників, зайнятих на роботах по запобіганню надзвичайної події |
| Вартість сировини, матеріалів, використаних при здійсненні робіт по запобіганню надзвичайних подій |
| Інші затрати |

**Рис. 2. Склад надзвичайних витрат згідно П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [9]**

Несучи витрати і затрати, які потрібні для відновлення підприємством своєї звичайної діяльності, підприємство тим часом отримує чисті збитки, оскільки виробничий процес загальмований чи зовсім припинений. Отже, в результаті надзвичайних подій виникають збитки у вигляді зменшення очікуваного прибутку, понесені в результаті припинення виробничої діяльності, невиконання умов договорів під впливом надзвичайної ситуації.

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 [6]. 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 – банкрота [1].

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 КМУ «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 КМУ.

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.

Враховуючи вищенаведене, фінансування надзвичайних витрат класифікується як власні кошти підприємства і надзвичайні доходи (рис. 3).

|  |
| --- |
| Джерела фінансування надзвичайних витрат |

|  |
| --- |
| Власні кошти |

|  |
| --- |
| Надзвичайні доходи |

|  |
| --- |
| Кошти резервних фондів |

|  |
| --- |
| Страхові надходження |

|  |
| --- |
| Кошти державного бюджету |

|  |
| --- |
| Відшкодування винними особами |

|  |
| --- |
| Благодійні внески, безоплатні надходження |

**Рис. 3. Склад джерел фінансування надзвичайних витрат[9]**

Що стосується відображення в обліку витрат і доходів, які виникають внаслідок надзвичайних подій, то Планом рахунків для цього передбачені рахунки 99 «Надзвичайні витрати» та 75 «Надзвичайні доходи».

По дебету рахунка 99 «Надзвичайні витрати» відображається сума визнаних витрат, по кредиту — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат, пов'язаних з надзвичайними подіями, належать як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (вартість використаних матеріалів, заробітна плата, нарахована працівникам, послуги сторонніх організацій тощо).

Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» ведеться 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» ведеться облік втрат 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.

На субрахунку 993 «Інші надзвичайні витрати» ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій.

Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» призначено для обліку доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій.

Даний рахунок має наступні субрахунки:

751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»,

752 «Інші надзвичайні доходи».

По кредиту рахунка 75 «Надзвичайні доходи» та його субрахунків відображається визнана сума доходів, зокрема сума належного відшкодування страховими організаціями втрат від надзвичайних подій (якщо майно підприємства було застраховано), по дебету — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

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

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

Типові операції з відображення надзвичайних витрат подано у табл.1.

Таблиця 1

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку надзвичайних витрат**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
| Дебет | Кредит |
| Визнані втрати від надзвичайних подій | 991 | 10, 11, 20, 22, 26, 28 |
| Відображення витрат, пов’язаних з ліквідацією наслідків надзвичайних подій | 991 | 37,63 |
| Нарахування заробітної плати робітникам, зайнятим на відновлювальних роботах | 991 | 661 |
| Нарахування внесків до фондів соціального страхування | 991 | 65 |
| Списані надзвичайні витрати | 794 | 991 |

З наведених у табл. 1 проведень бачимо, що не лише матеріальні втрати відносяться до надзвичайних витрат, але й заробітна плата працівників, що зайняті на відновлювальних роботах.

Щодо відображення надзвичайних доходів, то тут мають місце операції з відшкодування від страхових організацій, списання майна, знищеного внаслідок надзвичайних подій, а також відшкодування втрат активів і зобов’язань підприємства.

Кореспонденція рахунків з обліку надзвичайних доходів наведена у табл.2.

Таблиця 2

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку надзвичайних доходів**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
| Дебет | Кредит |
| Відображено суму відшкодування від страхових організацій | 655 | 751 |
| Відображено відходи від списання майна, знищеного внаслідок надзвичайних подій | 20 | 751 |
| Відшкодування втрат активів і зобов’язань підприємства | 30, 31, 37, 50, 60 | 751 |
| Списано надзвичайні доходи на фінансовий результат | 751 | 79 |

Отже, для обліку надзвичайних доходів і витрат призначені відповідно рахунки 75 «Надзвичайні доходи» та 99 «Надзвичайні витрати», що мають декілька субрахунків. Відсутність єдиної точної класифікації доходів і витрат від надзвичайних подій ускладнює віднесення тої чи іншої операції до категорії надзвичайної, а тому і постає проблема правильного ведення їх обліку.

**3 Облік фінансових результатів від надзвичайних подій**

Існує досить багато класифікаційних критеріїв щодо фінансових результатів. Насамперед, відносно своєї величини фінансові результати розрізняться на позитивні фінансові результати (прибуток), нульовий фінансовий результат та негативний фінансовий результат (збиток).

Згідно з П(С)БО № 3 «Звіт про фінансові результати» фінансові результати класифікуються наступним чином:

1) фінансові результати операційної діяльності;

2) фінансові результати інвестиційної діяльності;

1. фінансові результати фінансової діяльності;
2. фінансові результати надзвичайних подій.

За цією класифікацію фінансові результати визначаються та відображаються у звіті про фінансові результати.

План рахунків бухгалтерського обліку містить окремий рахунок 79 «Фінансові результати», який безпосередньо призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства.

За кредитом цього рахунку відображають суми в порядку закриття рахунків доходів (тобто рахунки класу 7), а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат та нарахованого податку на прибуток – тобто рахунки класу 8 (малими підприємствами) або рахунки класу 9 (всіма іншими підприємствами).

Рахунок 79 має субрахунки, відповідно до яких фінансові результати класифікуються на:

1. результат операційної діяльності;
2. результат фінансових операцій;
3. результат іншої звичайної діяльності;
4. результат надзвичайних подій.

Згідно з Інструкцією до Плану рахунків [12] фінансовий результат від основної діяльності – це прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства, який є різницею між сумою доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг й доходів від іншої операційної діяльності та сумою собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Результат фінансових операцій визначається як прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства, який є різницею між сумою доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів та сумою фінансових витрат.

Результат від іншої звичайної діяльності – це прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства, який дорівнює різниці між сумою доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства та сумою інших витрат.

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.

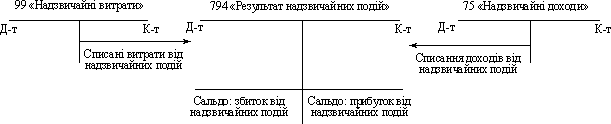
Так, до подій після дати балансу, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу та вимагають коригування відповідних активів і зобов’язань, належить отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись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

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

Цю подію слід розкривати в Примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про неї вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

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).

Схематично визначення результату від надзвичайних подій зображено на рис. 4.



**Рис. 4. Визначення результату від надзвичайних подій**

Сальдо субрахунка 794 «Результат надзвичайних подій» наприкінці звітного періоду списують відповідним записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Оскільки на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за звітний період — основної діяльності, фінансових операцій та надзвичайних подій, то важливе місце у фінансовій діяльності підприємства займає визначення податку на прибуток.

Ставки податку на прибуток, об'єкти оподаткування і порядок визначення оподатковуваного прибутку, порядок обчислення і сплати податку, обов'язки і відповідальність платників регламентуються Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

Відповідно до Плану рахунків облік податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податки на прибуток» за субрахунками: 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності», 982 «Податки на прибуток від надзвичайних подій».

На субрахунку 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» ведуть облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, визначеної за встановленою ставкою від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

На субрахунку 982 «Податки на прибуток від надзвичайних подій» відображають суму податку, яка підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій. При цьому треба мати на увазі, що у Звіті про фінансові результати чистий прибуток (збиток) обчислюється як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності і надзвичайного доходу, надзвичайних затрат і податку з надзвичайного прибутку.

Так, після проведення бухгалтерією усіх розрахунків, формується Звіт про фінансові результати (форма № 2). У формі № 2 ВАТ «Київгума» мають місце надзвичайні доходи та витрати, що відображені у рядках 200 та 205 (додаток Б). Проте, податок з надзвичайного прибутку, який в даній ситуації повинен бути записаний у рядку 210, не відображається.

У Примітках до річної фінансової звітності даної організації суми надзвичайних доходів і витрат не розкриваються. Це пояснюється тим, що дані події не вплинуть на рішення зовнішніх користувачів звітності.

У формі № 3 «Звіт про рух грошових коштів» відображається рух грошових коштів підприємства від надзвичайних подій (додаток В). Ця сума впливає на величину чистого руху грошових коштів від операційної діяльності ВАТ «Киівгума».

Отже, визначення фінансового результату від надзвичайних подій (якщо вони відбулися) посідає важливе місце у бухгалтерській роботі підприємства. Так як 44 рахунок формують фінансові результати від усіх видів діяльності організації, то знехтувати надзвичайним прибутком (збитком) неможливо. Адже цей фінансовий результат впливає на загальну величину зобов’язань перед державним бюджетом.

**Висновки**

В системі обліку доходів і витрат різних видів діяльності важливе місце посідає облік надзвичайних доходів і витрат.

Означені категорії є певною мірою новими для господарської практики України, оскільки раніше їх облік не виокремлювався, а здійснювався у складі інших статей. Сьогодні зміст надзвичайних доходів і витрат не достатньо розкривається у чинних документах, що регламентують ведення бухгалтерського обліку в Україні, у зв’язку з чим виникають проблеми, пов’язані з їх обліком та відображенням у звітності.

Вимоги, правила і принципи щодо ведення обліку і відображення у фінансовій звітності надзвичайних доходів і витрат задекларовані у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, Положенні бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», Положенні бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», Положенні бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», Положенні бухгалтерського обліку 15 «Доходи» та Положенні бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

На даний час в бухгалтерському обліку надзвичайних доходів і витрат існують такі ключові проблеми, як неузгодженість критеріїв визначення надзвичайних доходів і 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; 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 результаті і Звіті про рух грошових коштів) надзвичайних доходів і надзвичайних витрат.

**Список використаних джерел**

1. Богатко Н. Надзвичайні події: облік фінансових результатів/ Ж-л Бухгалтерія № 4 (575) 26 січня 2004 року, ст.54-59.
2. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16, затверджене Наказом Мінфіну від 31.03.99 р. № 87 (зі змінами і доповненнями).
3. Грачова Р. Всупереч міжнародним стандартам, ми обмежили розуміння надзвичайної події тільки форс-мажором// Дебет – кредит.-
4. 2000.-№16.-с.2-4.
5. Дохід: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15, затверджене Наказом Мінфіну від 29.11.99 р. № 290 (зі змінами і доповненнями).
6. Загальні вимоги до фінансової звітності: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1, затверджене Наказом Мінфіну від 31.03.99 р. № 87.
7. Задорожний З. Облік надзвичайних витрат і доходів/ Ж-л Бухгалтерський облік і аудит № 1 2001, ст.54-58.
8. Звіт про фінансові результати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3, затверджене Наказом Міністерства фінансів № 87 від 31.03.99 р.
9. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – 2000/ Перекл.з англ. за ред. С.Ф.Голова.-К.:Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 509с.
10. Міклуха О.Л. Облік та аналіз надзвичайних доходів і витрат: Монографія.- Рівне, НУВГП, 2005.-150 с.
11. Примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.10.2000 р.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-ХІV (зі змінами і доповненнями).
13. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.10. 99р. № 291 (зі змінами і доповненнями).
14. Про класифікацію надзвичайних ситуацій: Положення, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.1998 № 1099.