

320с. 4. Мескон М.Х. Основы менеджмента : пер. с англ. / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. - М. : Дело, 2007. - 704 с.

Bibliography (transliterated): 1. Dikan' V.L., Dejneka O.G. *Organizacija virobництва* V.L.Dikan', O.G.Dejneka – Н.: TOV «Olant», 2012. – 288s. 2. Turovec O.G. i dr. *Organizacija proizvodstva i upravljenje predprijetiem*. O.G. Turovec i dr. Moskov:INFRA, 2010. – 544s. 3. Zin' E.A., Turchenjuk M.O. *Planuvannja dijal'nosti pidpriemstva*. E.A. Zin', M.O.Turchenjuk –К.: Profesional, 2013. – 320s. 4. Meskon M.H. *Osnovy menezhmenta* : per. s angl. M.H. Meskon, M. Al'bert, F. Hedouri. Moscow: : Delo, 2007. – 704 p.

Надійшла (received) 07.11.2014

УДК 657.1

С. В. БРІК, канд. екон. наук, доц., НТУ «ХПІ»

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФОРС-МАЖОРНИХ ОБСТАВИН

У статті надано визначення форс-мажорних обставин та надзвичайних ситуацій. Розглянуто документування форс-мажорних обставин, необхідні первинні документи, що засвідчують їх виникнення, необхідність проведення інвентаризації та відновлення втрачених первинних документів у разі потреби. Висвітлено питання щодо організації бухгалтерського обліку та відображення в ньому наслідків надзвичайних обставин. Зроблено висновки про зміст Наказу про облікову політику підприємства в частині відображення форс-мажорних обставин.

Ключові слова: форс-мажорні обставини, надзвичайні ситуації, інвентаризація, надзвичайні витрати.

Вступ. Сьогодні принципи і методика обліку форс-мажорних обставин набувають все більшої значущості в економічній науці і практиці у зв'язку з

© С.В. Брік, 2014

явними тенденціями до їх зростання як у всьому світі, так і в Україні.

Варіанти ситуацій, в які можуть потрапити підприємства, настільки різноманітні, що передбачити всі можливі досить складно. Тому в цій статті ми розглянемо загальний порядок документування та обліку наслідків настання надзвичайних обставин.

Аналіз останніх досліджень та літератури. Дослідженням організації бухгалтерського обліку, в тому числі форс-мажорних обставин займалися Ф. Ф. Бутинець, О. В.Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова [13], які у своїх працях висвітлювали не лише організацію документообігу, але й її особливості при виникненні надзвичайних ситуацій на підприємстві.

Мета досліджень, постановка проблеми. Не дивлячись на висвітлення науковцями питання організації бухгалтерського обліку, питання обліку саме

форс-мажорних обставин на підприємствах залишається невирішеним, тому потребує подальшого дослідження і вдосконалення.

Постановка завдання. Метою даної статті є здійснення критичного огляду документування та бухгалтерського обліку у створенні ефективної системи організації обліку форс-мажорних обставин.

Матеріали досліджень. В перекладі з французької *force majeure* означає непереборна (непередбачувана) подія. Саме поняття непереборної сили зустрічається в українському законодавстві у Господарському [1] та Цивільному кодексах [2] та означає надзвичайні або невідворотні обставини за певних умов. А от згідно з п. 4 ст. 263 Митного кодексу України [3], обставини непереборної сили – це стихійне лихо (пожежа, повінь тощо), введення воєнного чи надзвичайного стану в Україні або в окремих її місцевостях у зоні митного контролю, інші надзвичайні та невідворотні за таких умов події.

Більше уваги у чинному законодавстві приділено так званим надзвичайним ситуаціям. Так, відповідно до п. 3.1 Національного класифікатора надзвичайних ситуацій ДК 019:2010 [7], надзвичайною ситуацією вважається порушення нормальних умов життя та діяльності людей на окремій території чи об'єкті на ній або на водному об'єкті, яке спричинене аварією, катастрофою, стихійним лихом чи іншою небезпечною подією, зокрема епідемією, епізоотією, епіфітотією, пожежею, що призвело (може призвести) до загрози життю та здоров'ю людей, їх загибелі, значних матеріальних втрат, а також до неможливості проживання населення на території чи об'єкті, ведення там господарської діяльності.

Згідно з Національним класифікатором [7], надзвичайні ситуації поділяються за характером походження, ступенем поширення, розміром людських втрат і матеріальних збитків. Так, залежно від характеру походження подій, що можуть зумовити виникнення надзвичайних ситуацій, визначають наступні види надзвичайних ситуацій:

- техногенного характеру (аварії, катастрофи, пожежі, вибухи, тощо);
- природного характеру (небезпечне геофізичне, геологічне, метеорологічне або гідрологічне явище, деградація ґрунтів, інфекційна захворюваність та отруєння людей, інфекційне захворювання тварин тощо);
- соціального характеру (протиправні дії терористичного і антиконституційного спрямування, або пов'язані із зникненням (викраденням) зброї та небезпечних речовин тощо);
- воєнного характеру (застосування звичайної зброї або зброї масового ураження, під час якого виникають вторинні чинники ураження населення, тощо).

Таким чином, виходить, що форс-мажорні обставини – це надзвичайні ситуації, от тільки перше поняття більше застосовується у договірних відносинах, в той час як друге – і в тих, і в будь-яких інших відносинах.

Залежно від виду надзвичайних обставин, керівництву підприємства необхідно обов'язково задокументувати факт виникнення таких обставин, тобто скласти відповідний акт. Такий документ може бути складений у довільній формі та підписаний відповідною комісією, бажано у складі трьох осіб.

Далі, на виконання п. 3 Інструкції № 69 [8], яким встановлені випадки обов'язкового проведення інвентаризації, слід провести інвентаризацію на підприємстві, яке зазнало наслідків надзвичайних обставин. Відповідно до абз. е) п. 3 Інструкції № 69 [8], у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха інвентаризація проводиться на день після закінчення явищ. Але якщо за певних обставин так швидко провести її неможливо, зробити це необхідно якомога швидше.

Після проведення інвентаризації комісія складає та підписує наступні документи встановленої форми:

- акт контрольної перевірки цінностей;
- відомість результатів проведеної інвентаризації;
- акт на списання цінностей.

Якщо пошкоджено не тільки цінності, а й первинні документи підприємства, необхідно в обов'язковому порядку повідомити правоохоронні органи та відповідною комісією встановити перелік документів, що були пошкоджені. Слід також мати на увазі, що відповідно до п. 44.5 ПКУ [4], у випадках втрати, пошкодження або дострокового знищення первинних документів, підприємство в обов'язковому порядку повинне в п'ятиденний строк з дня настання такої події письмово повідомити відповідний контролюючий орган за місцем обліку. А протягом наступних 90 календарних днів з дня, що настає після надання такого повідомлення, суб'єкт господарювання зобов'язаний відновити втрачені первинні документи.

Відносно можливості повного чи часткового звільнення підприємства від відповідальності як за зовнішньоекономічними контрактами, так і за договорами, укладеними між резидентами на території України, то в таких випадках необхідне обов'язкове засвідчення обставин форс-мажору. Виключним правом проведення таких дій наділена Торгово-промислова палата України, що встановлено ст. 14 Закону України «Про торгово-промислові палати в Україні» [5], а також передбачено ПКУ [4], Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [6] та іншими нормативними актами України. Відповідно до роз'яснень ТПП посвідчення обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) проводиться на підставі індивідуального письмового звернення суб'єкта господарювання з поясненням ситуації, що склалася, із зазначенням періоду дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) і надання відповідних доказів, що підтверджують цю подію і неможливість виконання своїх зобов'язань.

Як відомо, з прийняттям Національного положення бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] із структури витрат нових форм бухгалтерської звітності вилучені надзвичайні доходи та витрати, а згідно з Наказом № 627 від 27.06.2013 р. [12], у Плані рахунків бухгалтерського обліку (Інструкція № 291) [10] було вилучено рахунки 75 «Надзвичайні доходи» та 99 «Надзвичайні витрати».

Таким чином, відображення у бухгалтерському обліку доходів і витрат, пов'язаних з надзвичайними обставинами, здійснюється за тими рахунками, з якими пов'язані ці витрати. Так, наприклад, ліквідація необоротних активів внаслідок вищезазначених обставин здійснюватиметься за рахунком 97 «Інші витрати», зокрема, залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж), відображаються за рахунком 976 «Списання необоротних активів».

В бухгалтерському обліку витрати запасів визнаються іншими операційними витратами та зазвичай відображаються за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності». Але, на нашу думку, доцільніше ліквідацію запасів відображати за рахунком 97 «Інші витрати». У випадках, коли підприємство планує встановити винних осіб у знищенні ТМЦ (наприклад, у випадку навмисного знищення), відповідну суму в якості невідшкодованих нестач слід відобразити на позабалансовому рахунку 072.

До речі, такий загальний облік доходів і витрат внаслідок настання надзвичайних подій передбачено і міжнародними стандартами фінансової звітності, адже у п. 87 МСБО 1 «Представлення фінансової звітності» [11] зазначено, що всі відповідні статті доходу чи витрат, пов'язані з надзвичайними подіями, не повинні подаватися окремо у фінансовій звітності.

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.

Відсутність теоретичних і нормативних розробок щодо обліку надзвичайної діяльності та відображення її в звітності призводить до

викривлення інформації про неї в звітних формах. Це, в свою чергу, унеможливує прийняття ефективних управлінських рішень, вчасне реагування на надзвичайні події, проведення якісного аналізу та забезпечення відповідного контролю.

Висновки. Облік форс-мажорних обставин посідає важливе місце у системі обліку доходів і витрат. Сьогодні зміст надзвичайних доходів і витрат та визначених фінансових результатів не достатньо розкривається у чинних документах, що регламентують організацію і ведення бухгалтерського обліку в Україні, у зв'язку з чим виникають проблеми, пов'язані з їх обліком та відображенням у звітності.

Для вирішення проблеми відсутності чіткого розподілу сфер звичайної та надзвичайної діяльності доцільним було б, щоб у Наказі про облікову політику кожне підприємство відповідно до нормативно-правових актів і специфіки діяльності, самостійно зазначало, які події відносити до надзвичайних і які витрати при цьому відображати в обліку.

Список літератури: 1. Господарський Кодекс від 16.01.2003 №436-IV. 2. Цивільний кодекс від 16.01.2003 N 435-IV. 3. Митний кодекс від 13.03.2012 № 4495-VI. 4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. 5. Закон України «Про торгово-промислові палати в Україні» від 02.12.1997 № 671/97-ВР. 6. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 № 185/94-ВР. 7. Національний класифікатор надзвичайних ситуацій ДК 019:2010, затв. наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 N 457. 8. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.2012. №69. 9. Національного положення бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затв. Наказом Мінфіну від 07.02.2013 № 73. 10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291. 11. МСБО 1 «Представлення фінансової звітності» від 01.01.2012. 12. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку». 13. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шугун, С. М. Шулепова. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ЖІПІ, 2001. — 576 с.

Bibliography (transliterated): 1. Commercial Code of 16.01.2003 №436-IV. 2. The Civil Code of 16.01.2003 N 435-IV. 3. Customs Code of 13.03.2012 № 4495-VI. 4. Tax Code of Ukraine of 02.12.2010 № 2755-VI. 5. The Law of Ukraine "On the Chambers of Commerce in Ukraine" from 02.12.1997 № 67197-VR. 6. The Law of Ukraine "On the order of payment in foreign currency" from 23.09.94 № 18594-VR. 7. National Classification of Emergencies SC 019: 2010, approved. order of Derzhspozhyvstandard Ukraine from 11.10.2010 N 457. 8. On the instructions for the inventory of fixed assets, intangible assets, inventories, cash and documents and calculations of 11.08.2012. №69. 9. National Accounting Pronouncements 1 "General Requirements for Financial Reporting" approved. Order of the Ministry of Finance dated 07.02.2013 № 73. 10. Instructions on the use of the Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, approved. Order of the Ministry of Finance dated 30.11.1999 № 291. 11. IAS 1 "Presentation of Financial Statements" dated 01.01.2012. 12. Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 27.06.2013 p. №627 «On Amendments to certain legislative acts of the Ministry of Finance of Ukraine in Accounting." 13. "Organization of accounting: manual. guide for students of the specialty 7.050106 "Accounting and Auditing" FF Butynets, A. Oliynyk, M. Shyhun, SM Shulepov. - 2nd ed., Ext. and overhauls. - Exactly, ZHITI, 2001. - 576 p.