

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ, ОБУМОВЛЕНИХ ФАКТАМИ ГОСПОДАРСЬКОГО ЖИТТЯ З НЕВИЗНАЧЕНИМИ НАСЛІДКАМИ

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку операцій, обумовлених фактами господарського життя з невизначеними наслідками можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, їх філіями та іншими виділеними на окремий баланс підрозділами (далі – підприємства) незалежно від форм власності і організаційно-правових форм (крім банків і бюджетних установ).

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку операцій, обумовлених фактами господарського життя з невизначеними наслідками поширюються на:

– судові процеси, в яких підприємство виступає відповідачем та рішення з яких прийняті, проте можуть бути виконані лише в наступні звітні періоди;

– судові процеси, в яких підприємство виступає позивачем та рішення з яких будуть прийняті чи виконані лише в наступні звітні періоди;

– гарантії, поручительства та інші види забезпечення зобов'язань, видані до звітної дати на користь третіх осіб, терміни виконання з яких не настали, проте існує висока ймовірність виконання зобов'язання;

– видані підприємством гарантії та забезпечення виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки);

– отримані підприємством гарантії та забезпечення виконання зобов'язань та платежів;

– продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства, закриття підрозділів підприємства чи їх переміщення в інший географічний регіон (якщо існує докладний офіційний план реструктуризації);

– здійснення підготовчих робіт сезонного виробництва, що виникає внаслідок укладеного контракту;

– створення нематеріального активу (до моменту його патентування);

– укладення форвардів, ф'ючерсів та опціонів (якщо події роблять такий контракт обтяжливим);

– гарантійні зобов'язання підприємства щодо реалізованої ним в звітному періоді продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

– виникнення зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища (якщо підприємство вказало іншим сторонам, що воно візьме на себе ці зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою);

– виникнення зобов'язання виплат відпусток персоналу;

– виникнення фактів, що підтверджують невпевненість погашення поточної дебіторської заборгованості;

– інші факти, що підтверджують виникнення теперішньої заборгованості, що ймовірно приведе до вибуття ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, які можна достовірно оцінити;

– інші факти, що підтверджують виникнення можливого зобов'язання чи теперішньої заборгованості, що ймовірно приведе до вибуття ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, які не можна достовірно оцінити;

– факти, що підтверджують виникнення можливого активу, що ймовірно приведе до збільшення економічних вигод, існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи декілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством.

3. Фактом господарського життя з невизначеними наслідками вважається зумовлюючий юридичне або конструктивне зобов'язання момент виникнення забезпечення,

непередбаченого активу, непередбаченого зобов'язання чи резерву сумнівних боргів, відображення яких залежить від ймовірності здійснення, достовірності оцінки та суттєвості факту для прийняття рішень.

Невизначеністю наслідку факту є відомий чи невідомий розподіл величини, на який впливають відомі чи випадкові вірогідності, передбачення часової оцінки яких може викликати труднощі.

Юридичне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок контракту (його явних чи неявних умов); законодавства; або іншої дії закону. Конструктивне зобов'язання – це зобов'язання, яке є наслідком дій підприємства, коли підприємство вказало іншим, що візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою, облікованою політикою чи достатньо конкретно поточною заявою; та як наслідок створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

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; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки мало ймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Непередбачений актив – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством.

4. Об'єктами обліку операцій, обумовлених фактами господарського життя з невизначеними наслідками є забезпечення, непередбачені активи, непередбачені зобов'язання та резерв сумнівних боргів.

5. Бухгалтерський облік операцій, обумовлених фактами господарського життя з невизначеними наслідками повинен забезпечити:

– своєчасну оцінку та відображення на рахунках бухгалтерського обліку ймовірних змін економічних вигод, які зумовлені подальшим впливом обставин, правил, вимог, подій на підприємстві у найближчому майбутньому;

– визначення витрат, пов'язаних з ймовірним вибуттям засобів з метою аналізу та прийняття адекватних рішень зацікавленими користувачами;

– інформацією для складання звітності про забезпечення, непередбачені активи, непередбачені зобов'язання, резерв сумнівних боргів.

6. Господарські операції, обумовлені фактами господарського життя з невизначеними наслідками оформлюються підприємствами первинними документами, які розкривають інформацію про:

- назву первинного документа, яка характеризує оформлену господарську операцію;
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- інформацію про документ-передумову облікового відображення;
- дані про ймовірність здійснення та суттєвість факту;
- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;
- розрахунок суми нарахування чи списання, що розкривається на рахунку;
- перелік документів-підстав списання, що додаються;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

Рекомендовані зразки документального оформлення господарських операцій, обумовлених фактами господарського життя з невизначеними наслідками наведено в Додатку 1.

7. Узагальнення інформації про господарські операції, обумовлені фактами господарського життя з невизначеними наслідками може здійснюватися за Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року №356, Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 року №422.

2. КЛАСИФІКАЦІЯ ФАКТІВ ГОСПОДАРЬКОГО ЖИТТЯ З НЕВИЗНАЧЕНИМИ НАСЛІДКАМИ

8. Для цілей бухгалтерського обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками на рахунках виділення їх здійснюється за такими групами:

1. Забезпечення майбутніх витрат і платежів.
2. Резерв сумнівних боргів.
3. Непередбачені активи.
4. Непередбачені зобов'язання.

9. За типами економіко-правових відносин на підприємстві слід виділяти організаційно-виробничі (виникають в результаті правовідносин підприємства з його контрагентами з приводу виробництва, розподілу, обміну та споживання благ, а також з приводу не завершених на звітну дату непорозумінь підприємства з контрагентами (площини відносин «Підприємство-Підприємство», «Підприємство-Контролюючий орган»)) та соціально-економічні факти господарського життя з невизначеними наслідками (характеризують розподіл результатів праці (в частині забезпечення виплат відпусток та матеріального заохочення, показують в чий інтерес відбувається розподіл фінансових та інших ресурсів) та забезпечення відповідальності перед суспільством за охорону навколишнього середовища і якісні показники виготовленої продукції (площини відносин «Підприємство-Працівник», «Підприємство-Споживач», «Підприємство-Суспільство»)).

10. Підприємство може розширювати об'єкти аналітичного обліку даної класифікації, якщо вони відповідають критеріям: існування теперішньої заборгованості в результаті юридичного чи конструктивного зобов'язання; можливість розрахункового визначення оцінки факту; залежність від майбутніх подій; ймовірність здійснення; суттєвість.

3. ОЦІНКА ФАКТІВ ГОСПОДАРЬКОГО ЖИТТЯ З НЕВИЗНАЧЕНИМИ НАСЛІДКАМИ

11. Одиницями, в яких можна відобразити в обліку ймовірність здійснення фактів господарського життя з невизначеними наслідками, є суми ймовірного визнання чи розкриття (або одночасного визнання та розкриття) об'єктів, що знаходяться в прямій залежності від основної властивості.

12. Основною властивістю об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками, що підлягає оцінці та яка визначає оцінку є ймовірність здійснення наслідку, оскільки на основі ймовірності можна визначити який факт є більш ризиковим, а який менш ризиковим для підприємства, або ж яку частину суми в залежності від ймовірного перебігу подій слід визнати, а яку розкрити.

13. Для оцінки об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками слід використовувати метод найбільш ймовірного перебігу подій, який передбачає визначення суми забезпечення, непередбаченого активу чи непередбаченого зобов'язання на основі ймовірності здійснення факту: максимальної з припущених якщо ймовірність більше 50 % (відносна впевненість в здійсненні), мінімальної якщо ймовірність менше 50 % (сумнів бути здійсненим) чи середньої величини при оцінці ймовірності здійснення 50 % (повна невизначеність в здійсненні), що можуть бути визначеними в ході розрахунку на основі об'єктивних даних, які зазначені в пропонованих документах (Додаток 1). При існуванні невизначеності щодо ймовірності здійснення факту доцільно суму, щодо якої є відносна впевненість, визнавати, а щодо якої існує сумнів – розкривати у вигляді інформаційного повідомлення. Якщо має місце факт

господарського життя з невизначеними наслідками, термін здійснення якого більше одного року, то однозначно необхідно дисконтувати суму, що відобразатиметься. Це дасть змогу враховувати вплив вартості грошей у часі та характерні ризики.

4. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ, ОБУМОВЛЕНИХ ФАКТАМИ ГОСПОДАРСЬКОГО ЖИТТЯ З НЕВИЗНАЧЕНИМИ НАСЛІДКАМИ НА РАХУНКАХ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ У ЗВІТНОСТІ

14. Для бухгалтерського обліку соціально-економічних об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками на рахунках рекомендується формулювання субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» на «Забезпечення гарантійних зобов'язань за реалізованою продукцією, виконаними роботами, наданими послугами» (з метою виокремлення організаційно-виробничих гарантійних зобов'язань на окремому аналітичному рахунку). Для балансового відображення організаційно-виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками слід використовувати субрахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», що пропонується формулювати як 474 «Організаційно-виробничі забезпечення». Аналітичні рахунки даного субрахунку доцільно симетрично відобразити на позабалансовому рахунку 04 «Непередбачені зобов'язання», який запропоновано для реального відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками за умов існування сумніву їх визнання чи розкриття (табл. 1)

Таблиця 1

Відповідність відображення на балансових та позабалансових рахунках організаційно-виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками

Факт господарського життя з невизначеними наслідками	Балансовий рахунок відображення	Позабалансовий рахунок відображення
Судові спори, де підприємство виступає відповідачем	474.1 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на врегулювання судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	041 «Непередбачені зобов'язання з врегулюванню судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»
Гарантії, поручительства та інші види забезпечення зобов'язань, видані до звітної дати на користь третіх осіб, терміни виконання з яких не настали	474.2 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів за наданими гарантіями та договорами поруки»	042 «Непередбачені зобов'язання з виданих гарантій та договорів поруки»
Продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства, закриття підрозділів підприємства чи їх переміщення в інший географічний регіон	474.3 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на реструктуризацію підприємства»	043 «Непередбачені зобов'язання, пов'язані з реструктуризацією»
Укладення форварду, ф'ючерсу, опціону	474.4 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів за контрактними зобов'язаннями»	044 «Контрактні зобов'язання»
Виникнення підготовчих робіт сезонного виробництва	474.5 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	045 «Непередбачені зобов'язання щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»
Інші факти господарського життя з невизначеними наслідками	474.6 «Інші організаційно-виробничі забезпечення»	046 «Інші непередбачені зобов'язання»

15. Якщо неможливо достатньо надійно оцінити факт або існує сумнів щодо визначення ймовірності здійснення, то необхідно відображати в частині виділених фактів суму, щодо якої існує впевненість, як забезпечення, а іншу частину суми, щодо якої існує сумнів, як непередбачене зобов'язання. Даний підхід є розвитком п. 29 МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». Кореспонденції за пропонованими рахунками наведено в Додатку 2.

16. Відображення методом подвійного запису фактів господарського життя з невизначеними наслідками, що підлягають визнанню, викликає як зміну валюти балансу

(модифікація в результаті використання забезпечень, а також нарахування резерву сумнівних боргів), так і викликає зміни лише в пасиві балансу (при нарахуванні забезпечень). Дані особливості слід враховувати при здійсненні контролю стану і використання активів та зобов'язань підприємства, відображати зміни, що з ними відбуваються.

17. Облік непередбачених активів, виходячи з принципу обачності, рекомендується здійснювати в односторонньому порядку на основі виокремлення позабалансового рахунку 03 «Непередбачені активи» за субрахунками 031 «Задоволення судових позовів», 032 «Незапатентовані нематеріальні активи», 033 «Гарантії та поручительства отримані», 034 «Непередбачені активи за укладеними угодами», 035 «Інші непередбачені активи», що забезпечує інформаційну та контрольну функцію обліку в частині даних об'єктів.

18. Корисності бухгалтерської інформації сприятиме насамперед своєчасна інформація, що узагальнена у внутрішній звітності. Тому рекомендується в частині внутрішньої звітності складати щомісячно звіт про організаційно-виробничі об'єкти обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками та звіт про соціально-економічні об'єкти обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками, що сприятиме розширенню аналітичності бухгалтерської інформації. Це допоможе визначити якою частиною коштів вже (ще) не розпоряджається підприємство, проте буде розпоряджатись в найближчому майбутньому та яка частина виручки від реалізації щомісячно витрачається на забезпечення виконання зобов'язань, що дасть змогу планувати платежі (Додаток 3).

19. Із врахуванням необхідності розширення аналітичності облікової інформації рекомендуються зміни: у формі звітності «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» визнані організаційно-виробничі, соціально-економічні забезпечення майбутніх витрат та платежів доцільно об'єднати в Соціально-економічні забезпечення (рядок 400) і Організаційно-виробничі забезпечення (рядок 410). Для ПАТ та ПрАТ у кінці форми «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» рекомендується відображати довідку про наявність непередбачених активів та непередбачених зобов'язань, що обліковуються на позабалансових рахунках. Враховуючи важливе інформаційне значення відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками у фінансовій звітності рекомендовано доповнити Примітки до річної фінансової звітності розділом XVI. «Об'єкти обліку організаційно-виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками позабалансового відображення» (Додаток 4).

5. УЗГОДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ ЕЛЕМЕНТІВ ВІДОБРАЖЕННЯ ФАКТІВ ГОСПОДАРЬСЬКОГО ЖИТТЯ З НЕВИЗНАЧЕНИМИ НАСЛІДКАМИ

20. Формування облікової політики будь-якого підприємства повинне формуватись на основі індивідуального врахування факторів забезпечення економічних інтересів користувачів облікової інформації (реальності відображення господарської діяльності підприємства, розподілу прибутку рівномірно між періодами, достовірності облікової інформації, своєчасності поточної інформації), так і галузевих та організаційно-правових особливостей господарської діяльності підприємства, врахованих в обліковій методиці.

21. Рекомендується узгодження в Наказі про облікову політику підприємства наступних елементів: ідентифікація в обліку, порядок відображення на рахунках, оцінка, складання внутрішньої звітності.

22. Комплексність узгодження обліковою політикою відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками відображає Шкала ідентифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками, що пропонується (Додаток 5). Щорічний перегляд об'єктів відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками у відповідності до прийнятних критеріїв ідентифікації та бюджетних обмежень в частині змінних витрат на експертні оцінки регламентуватиме межі обліку та контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками, забезпечуватиме однозначність їх відображення.

Додатки

до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку господарських операцій,
обумовлених фактами господарського життя з невизначеними наслідками

Додаток 1 (зразки 1-6). Первинні документи відображення господарських операцій,
обумовлених фактами господарського життя з невизначеними наслідками

Зразок 1. Опис здійснення операції з відображення нарахування забезпечення

_____ (підприємство, організація)

Затверджена наказом керівника
від “___” _____ р. № ___

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Опис здійснення операції з відображення нарахування забезпечення

_____ (конкретизувати забезпечення)

№ _____ від “___” _____ 20__ р.

Документ-передумова облікового відображення: _____

Ймовірність здійснення (необхідне підкреслити): _____

Відносна впевненість в здійсненні (ймовірність здійснення більше 50%)

_____ (вказати аргументи підтвердження)

Сумнів у здійсненні чи не здійсненні (невизначеність, що визначається ймовірністю здійснення 50%)

_____ (конкретизувати причини невизначеності)

Оцінка суттєвості факту (необхідне підкреслити): суттєво; несуттєво

Здійснення операції регламентоване наказом керівника №__ від _____
(номер документу, дата)

Зміст господарської операції	Дебет		Кредит		Сума*
	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	

Розрахунок суми забезпечення

Документ-передумова відображення	Сума згідно документу-передумови, на підставі якого ідентифікується забезпечення	Сума умов впливу, на яку необхідно здійснити коригування	Коефіцієнт дисконтування чи поточний індекс інфляції*	Термін здійснення	Місячна сума відрахування (2+3)*4 / 5	Примітки

*для забезпечень, термін здійснення яких більше 1 року коригування здійснюється на коефіцієнт дисконтування; менше 1 року – поточний індекс інфляції

Керівник

Головний бухгалтер

_____ підпис

_____ підпис

МП

Зразок 2. Опис здійснення операції з відображення списання забезпечення

_____ (підприємство, організація)

Затверджена наказом керівника
від "___" _____ р. № ___

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Опис здійснення операції з відображення списання забезпечення

№ _____ від "___" _____ 20__ р.

(конкретизувати забезпечення)

Зміст господарської операції	Дебет		Кредит		Сума*
	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	

*Розрахунок суми забезпечення, що підлягає списанню

№ п/п	Документи-підстави списання забезпечення	Сума	Загальна сума, що підлягає списанню	Примітки

Перелік документів-підстав списання забезпечення, що додаються

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

_____ підпис

_____ підпис

МП

Зразок 3. Опис здійснення операції з відображення нарахування непередбаченого зобов'язання

_____ (підприємство, організація)

Затверджена наказом керівника
від "___" _____ р. № ___

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Опис здійснення операції з відображення нарахування непередбаченого зобов'язання

№ _____ від "___" _____ 20__ р.

(конкретизувати непередбачене зобов'язання)

Документ-передумова облікового відображення:

Ймовірність здійснення (необхідне підкреслити):

Відносна впевненість в здійсненні (ймовірність здійснення більше 50%)

(вказати аргументи підтвердження)

Сумнів у здійсненні чи не здійсненні (невизначеність, що визначається ймовірністю здійснення 50%)

(конкретизувати причини невизначеності)

Оцінка суттєвості факту (необхідне підкреслити): суттєво; несуттєво

Здійснення операції регламентоване наказом керівника №__ від _____

(номер документу, дата)

Зміст господарської операції	Кредит		Сума*
	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	

Розрахунок суми непередбаченого зобов'язання, що розкривається на позабалансовому рахунку

Документ-передумова відображення	Сума згідно документу-передумови	Сума умов впливу, ризиків, на яку необхідно здійснити коригування	Сума непередбаченого зобов'язання (2+/-3)	Примітки

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

_____ підпис

_____ підпис

МП

Зразок 4. Опис здійснення операції з відображення списання непередбаченого зобов'язання

_____ (підприємство, організація)

Затверджена наказом керівника
від "___" _____ р. № ___

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Опис здійснення операції з відображення списання непередбаченого зобов'язання

№ _____ від "___" _____ 20__ р.

(конкретизувати непередбачене зобов'язання)

Зміст господарської операції	Дебет		Сума*
	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	

*Розрахунок суми непередбаченого зобов'язання, що підлягає списанню

№ п/п	Документи-підстави списання непередбаченого зобов'язання	Сума	Загальна сума, що підлягає списанню	Примітки

Перелік документів-підстав списання непередбаченого зобов'язання, що додаються

Керівник

.....

підпис

Головний бухгалтер

.....

підпис

МП

Зразок 5. Опис здійснення операції з відображення списання непередбаченого активу

_____ (підприємство, організація)

Затверджена наказом керівника
від "___" _____ р. № ___

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Опис здійснення операції з відображення списання непередбаченого активу

№ _____ від "___" _____ 20__ р.

(конкретизувати непередбачений актив)

Зміст господарської операції	Кредит		Сума*
	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	

*Розрахунок суми непередбаченого активу, що підлягає списанню

№ п/п	Документ-підстава списання непередбаченого активу	Сума	Загальна сума, що підлягає списанню	Примітки

Перелік документів-підстав списання непередбаченого активу, що додаються

Керівник

.....

підпис

Головний бухгалтер

.....

підпис

МП

Зразок 6. Опис здійснення операції з відображення нарахування (створення) непередбаченого активу

_____ (підприємство, організація)

Затверджена наказом керівника від "___" _____ р. № ___

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Опис здійснення операції з відображення нарахування (створення) непередбаченого активу

№ _____ від "___" _____ 20__ р.

(конкретизувати непередбачений актив)

Документ-передумова облікового відображення:

Ймовірність здійснення (необхідне підкреслити):

Відносна впевненість в здійсненні (ймовірність здійснення більше 50%)

(вказати аргументи підтвердження)

Сумнів у здійсненні чи не здійсненні (невизначеність, що визначається ймовірністю здійснення 50%)

(конкретизувати причини невизначеності)

Оцінка суттєвості факту (необхідне підкреслити): суттєво; несуттєво

Здійснення операції регламентоване наказом керівника №__ від _____ (номер документу, дата)

***Розрахунок суми нарахування непередбаченого активу, що розкривається на позабалансовому рахунку**

Зміст господарської операції	Дебет		Сума*
	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	

***Розрахунок суми створеного непередбаченого активу (для незапатентованих нематеріальних активів)**

Документ-передумова відображення непередбаченого активу	Сума згідно документу-передумови, на підставі якого ідентифікується непередбачений актив	Сума умов впливу, ризиків, на яку необхідно здійснити коригування	Сума непередбаченого активу (2+/-3)	Примітки

№ п/п	Первинні документи, що підтверджують понесені витрати на створення нематеріального активу	Суми витрат згідно первинних документів	Сума умов впливу, на яку необхідно здійснити коригування	Сума непередбаченого активу	Примітки

Керівник

_____ підпис

Головний бухгалтер

_____ підпис

МП

Порядок відображення в бухгалтерському обліку організаційно-виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками

№ з/п	Зміст господарської операції	Рахунки обліку	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Створення забезпечення за судовими позовами, де підприємство виступає відповідачем	92 «Адміністративні витрати»	474.1 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на врегулювання судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»
2	Використано суму створеного забезпечення на виконання зобов'язань за судовими позовами	474.1 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на врегулювання судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
		68 «Розрахунки за іншими операціями»	31 «Рахунки в банках», 30 «Каса»
3	Створено забезпечення за укладеним договором поруки	949 «Інші витрати операційної діяльності»	474.2 «Забезпечення майбутніх платежів за наданими гарантіями та договорами поруки»
4	Використано суму створеного забезпечення на виконання зобов'язань за укладеним договором поруки	474.2 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів за наданими гарантіями та договорами поруки»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
		68 «Розрахунки за іншими операціями»	31 «Рахунки в банках», 30 «Каса»
5	Створено забезпечення майбутніх платежів, пов'язаних з переміщенням в інший район	949 «Інші витрати операційної діяльності»	474.3 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на реструктуризацію підприємства»
6	Використано на переміщення підприємства в інший географічний район запаси, нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим переміщенням підприємства в інший географічний район за рахунок створеного забезпечення; використано забезпечення на оплату третім особам, зайнятим переміщенням	474.3 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на реструктуризацію підприємства»	201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо», 207 «Запасні частини», 205 «Будівельні матеріали», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
		641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	31 «Рахунки в банках», 30 «Каса»
7	Створено забезпечення на ремонт основних засобів загальнопромислового призначення	91 «Загальнопромислові витрати»	474.6 «Інші організаційно-виробничі забезпечення майбутніх витрат та платежів»

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
8	Використано на ремонт основних засобів виробничі запаси, нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим ремонтом, за рахунок створеного забезпечення	474.6 «Інші організаційно-виробничі забезпечення майбутніх витрат та платежів»	201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо», 207 «Запасні частини», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
9	Створено забезпечення за фінансовими зобов'язаннями, пов'язаними з укладенням форварду, ф'ючерсу чи опціону з метою хеджування	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	474.4 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів за контрактними зобов'язаннями»
		034 «Непередбачені активи за укладеними угодами»	-
10	Використано суму забезпечення на виконання контрактних зобов'язань за умов поставки товару на дату здійснення угоди	474.4 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів за контрактними зобов'язаннями»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
		63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
		-	034 «Непередбачені активи за укладеними угодами»
11	Створено забезпечення покриття витрат на підготовчі роботи, які виникають в ті періоди, коли фактично господарська діяльність не здійснюється	949 «Інші витрати операційної діяльності» 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»	474.5 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»
12	Використано на здійснення підготовчих робіт сезонного виробництва виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим підготовкою до сезонних робіт	474.5 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані товари», 25 «Напівфабрикати», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
13	Відображено наявність непередбаченого зобов'язання, пов'язаного з втягненням підприємства в судовий спір, де воно виступає відповідачем	-	041 «Непередбачені зобов'язання з врегулюванню судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»
14	Списано непередбачене зобов'язання в результаті не задоволення судового позову або в результаті його визнання та перенесення на баланс	041 «Непередбачені зобов'язання з врегулюванню судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	-
15	Видано поручительство на користь третіх осіб	-	042 «Непередбачені зобов'язання з виданих гарантій та договорів поруки»
16	Списано поручительство в результаті його визнання та перенесення на баланс	042 «Непередбачені зобов'язання з виданих гарантій та договорів поруки»	-

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
17	Відображено наявність непередбаченого зобов'язання в частині ймовірних витрат, пов'язаних з реструктуризацією	-	043 «Непередбачені зобов'язання, пов'язані з реструктуризацією»
18	Списано суму непередбачених зобов'язань, пов'язаних з реструктуризацією в результаті їх визнання та перенесення на баланс	043 «Непередбачені зобов'язання, пов'язані з реструктуризацією»	-
19	Виникнення непередбачених зобов'язань за укладеними форвардами, ф'ючерсами, опціонами	-	044 «Контрактні зобов'язання»
20	Списано контрактні зобов'язання за укладеними форвардами, ф'ючерсами, опціонами в результаті виконання, відмови від виконання, передачі або продажу	044 «Контрактні зобов'язання»	-
21	Укладено договір з підрядною організацією про здійснення підготовчих робіт сезонного виробництва	-	045 «Непередбачені зобов'язання щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»
22	Списано непередбачене зобов'язання в результаті їх визнання та перенесення на баланс як здійснених	045 «Непередбачені зобов'язання щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	-
23	Наявність інших непередбачених зобов'язань	-	046 «Інші непередбачені зобов'язання»
24	Списано інші непередбачені зобов'язання в результаті їх не підтвердження або перенесення на баланс	046 «Інші непередбачені зобов'язання»	-

Таблиця 2.2.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками коли є невизначеність в здійсненні та відсутні чіткі аргументи на користь не здійснення (поєднання балансового та позабалансового відображення за одним фактом господарського життя з невизначеними наслідками)

№ з/п	Зміст господарської операції	Рахунки обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено зобов'язання пов'язане з врегулюванням судових спорів, де підприємство виступає відповідачем (сума судового позову та державного мита 24000 грн.)	92 «Адміністративні витрати»	474.1 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на врегулювання судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	12000
		-	041 «Непередбачені зобов'язання з врегулюванню судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	12000
2	Відображено погашення заборгованості підприємства перед діловим партнером в результаті задоволення судового позову не на користь підприємства в сумі 11000: - погашено суму за рахунок створеного забезпечення; - надлишково створена сума забезпечення визнана іншими доходами операційної діяльності; - сума зобов'язання списана в результаті не підтвердження	474.1 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на врегулювання судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	68 «Розрахунки за іншими операціями»	11000
		68 «Розрахунки за іншими операціями»	31 «Рахунки в банках»	11000
		474.1 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на врегулювання судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	1000
		041 «Непередбачені зобов'язання з врегулюванню судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	-	12000
3	Відображено зобов'язання підприємства за укладеним договором поруки на суму 25000 грн.	949 «Інші витрати операційної діяльності»	474.2 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів за наданими гарантіями та договорами поруки»	12500
		-	042 «Непередбачені зобов'язання з виданих гарантій та договорів поруки»	12500

1	2	3	4	5
4	Відображено виконання поручительства на користь третіх осіб у сумі 14000 грн.: - частина коштів використана за рахунок створеного забезпечення (12500 грн.); - частина коштів не покрита забезпеченнями списана за рахунок інших витрат операційної діяльності; - списано суму непідтвердженого позабалансового зобов'язання	474.2 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів за наданими гарантіями та договорами поруки»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	12500
		949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1500
		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	31 «Рахунки в банках»	14000
		042 «Непередбачені зобов'язання з виданих гарантій та договорів поруки»	-	12500
5	Відображено зобов'язання підприємства, пов'язане з переміщенням його у інший географічний район на суму 29000 грн.	949 «Інші витрати операційної діяльності»	474.3 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на реструктуризацію підприємства»	13000
		-	043 «Непередбачені зобов'язання, пов'язані з реструктуризацією»	13000
6	Списано запаси, нарахована заробітна плата працівникам, що здійснювали переміщення підприємства в інший географічний район за рахунок створеного забезпечення (сума витрат 13000 грн.)	474.3 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на реструктуризацію підприємства»	20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»	13000
		043 «Непередбачені зобов'язання, пов'язані з реструктуризацією»	-	13000
7	Відображено суму фінансового зобов'язання за укладеним форвардом (сума укладеного форварду 44000 грн.)	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	474.4 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів за контрактними зобов'язаннями»	15000
		-	044 «Контрактні зобов'язання»	29000
		034 «Непередбачені активи за укладеними угодами»	-	44000
8	В результаті відмови від виконання форварду сплачено штраф діловому партнеру в розмірі 15000 грн. за рахунок створеного забезпечення	474.4 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів за контрактними зобов'язаннями»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	15000
		63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»	15000
		044 «Контрактні зобов'язання»	-	29000
		-	034 «Непередбачені активи за укладеними угодами»	44000

1	2	3	4	5
9	Відображено суму зобов'язання сільськогосподарського підприємства, що зумовлене укладеним договором щодо здійснення підготовки до весняних польових робіт (сума очікуваних витрат становить 64000 грн.)	23 «Виробництво»	474.5 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	32000
		-	045 «Непередбачені зобов'язання щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	32000
10	Здійснено підготовчі роботи: за рахунок коштів створеного забезпечення здійснено купівлю запасів, виплачена заробітна плата працівникам, що безпосередньо здійснювали весняні польові роботи (в сумі 30000 грн.); суму надлишково створеного забезпечення віднесено на інші доходи від операційної діяльності (в сумі 2000 грн.); сума непередбачених зобов'язань списана як така, що не підтвердилась (32000 грн.)	474.5 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»	30000
		474.5 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	2000
		045 «Непередбачені зобов'язання щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	-	32000

Додаток 3

Зразки внутрішньої звітності узагальнення операцій, обумовлених фактами господарського життя з невизначеними наслідками

Звіт про організаційно-виробничі об'єкти обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками за _____ місяць _____ року

Дата	Сутність факту з невизначеними наслідками	Документи, на підставі яких зроблено запис	Ймовірність виникнення (визначається показниками менше 50%, 50% чи більше 50%)	Оцінка суми	Суттєвість факту (суттєво не менше 5% підсумку балансу, в іншому випадку несуттєво)	Забезпечення резервом покриття (забезпечено +; не забезпечено -)	Залишок виручки від реалізації продукції на кінець місяця	Частка відрахувань до резервів	Достатність оборотних коштів для забезпечення створених резервів (+/-)

Керівник

_____ підпис

_____ ПІБ

Головний бухгалтер

_____ підпис

_____ ПІБ

Звіт про соціально-економічні об'єкти обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками за _____ місяць _____ року

Дата	Сутність факту з невизначеними наслідками	Документи, на підставі яких зроблено запис	Ймовірність виникнення (визначається показниками менше 50%, 50% чи більше 50%)	Оцінка суми	Залишок виручки від реалізації продукції на кінець місяця	Частка відрахувань до резервів майбутніх витрат і платежів	Достатність оборотних коштів для забезпечення резервів майбутніх витрат і платежів (+/-)

Керівник _____ підпис _____ ПІБ _____
 Головний бухгалтер _____ підпис _____ ПІБ _____

Додаток 4

Примітки до річної фінансової звітності, розділ XVI Об'єкти обліку організаційно-виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками позабалансового відображення

Факти господарського життя з невизначеними наслідками	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<i>Непередбачені зобов'язання</i>			
<i>Непередбачені зобов'язання з врегулюванню судових спорів, де підприємство виступає відповідачем</i>	1610		
<i>Непередбачені зобов'язання з виданих гарантій та договорів поруки</i>	1615		
<i>Непередбачені зобов'язання, пов'язані з реструктуризацією</i>	1620		
<i>Контрактні зобов'язання</i>	1625		
<i>Непередбачені зобов'язання щодо підготовчих робіт сезонного виробництва</i>	1630		
<i>Інші непередбачені зобов'язання</i>	1640		
<i>Непередбачені активи</i>			
<i>Задоволення судових позовів</i>	1650		
<i>Незапатентовані нематеріальні активи</i>	1660		
<i>Гарантії та поручительства отримані</i>	1670		
<i>Непередбачені активи за укладеними угодами</i>	1680		
<i>Інші непередбачені активи</i>	1685		
<i>Разом</i>	1690		

Приклад Шкали ідентифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками

Ідентифікація організаційно-виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками		Критерії ідентифікації		Ідентифікація об'єктів соціально-економічних фактів господарського життя з невизначеними наслідками		Критерії ідентифікації	Бюджетні обмеження		
							Межі змінних витрат на експертні оцінки:		
Організаційно-виробничі факти з невизначеними наслідками	Рахунки облікового відображення	Суттєвість факту	Ймовірність здійснення	Соціально-економічні факти з невизначеними наслідками	Рахунки облікового відображення	Ймовірність здійснення	Разові письмові	Разові письмові консультації з аналізом документації	Претензійно-позовна робота
Виникнення не погашеної в термін, встановлений договором і не забезпеченої гарантіями заборгованості перед підприємством	38 «Резерв сумнівних боргів»	- ¹	50 – 100% при відносній впевненості в здійсненні	Гарантійні зобов'язання щодо реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань за реалізованою продукцією, виконаними роботами, наданими послугами»	50 – 100% при відносній впевненості в здійсненні	в межах 1000 грн.	в межах 2000 грн.	в межах 1000 грн./1 день роботи спеціаліста
Виникнення підготовчих робіт сезонного виробництва	474.5 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	Не менше 5 % валюти балансу		Зобов'язання виплат відпусток персоналу	471 «Забезпечення виплат відпусток»				
	045 «Непередбачені зобов'язання щодо підготовчих робіт сезонного виробництва»	Від 1 % валюти балансу		Зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища	478 «Забезпечення охорони навколишнього середовища»				
Не завершені судові спори, де підприємство виступає відповідачем	474.1 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів на врегулювання судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	Не менше 5 % валюти балансу		Зобов'язання виплати матеріального заохочення	477 «Забезпечення матеріального заохочення»				
	041 «Непередбачені зобов'язання щодо врегулюванню судових спорів, де підприємство виступає відповідачем»	Від 1 % валюти балансу							

¹ Відповідно до листа Міністерства фінансів від 07.07.2004 р. № 31-04200-01029/12137 визначення резерву сумнівних боргів для дебіторської заборгованості – фінансового активу – є обов'язковим