

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ОБ'ЄКТІВ УМОВНИХ ФАКТІВ ГОСПОДАРСЬКОГО ЖИТТЯ

Розглянуто та проаналізовано існуючі підходи оцінки умовних фактів господарського життя, запропоновано власний підхід до оцінки даних об'єктів виходячи з їх економіко-правової сутності

Постановка проблеми. Оцінка є ключовим моментом відображення об'єктів бухгалтерського обліку. При дослідженні умовних фактів господарського життя вона є одним з найдискусійніших та неоднозначних питань, що виникають. Сутність розв'язання даної проблеми завжди матиме суб'єктивно-об'єктивний характер, спричинений альтернативністю реалізації фактів, та й загалом існуванням ймовірності їх здійснення. Значимість розв'язання даної проблеми очевидна як для полегшення практичної роботи бухгалтерів, так і для підвищення об'єктивності показників фінансової звітності. На сучасному етапі розвитку науки про бухгалтерський облік оцінка ще нездійснених фактів сприяє зростанню корисності бухгалтерської інформації та є важливим фактором об'єктивного формування показника фінансового результату. Відповідно, одним із завдань, що стоїть перед дослідниками, є формування науково обґрунтованого підходу до оцінки умовних фактів на основі аналізу існуючих методик, що б максимально наближав суму потенційних фактів до суми що реально відбудуться.

Метою дослідження є аналіз існуючих підходів оцінки умовних фактів господарського життя з метою визначення найоптимальнішого з точки зору практики ведення бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання оцінки умовних фактів господарського життя розглядали у наукових роботах такі вчені, як О.А. Агеєва [1], Д. Александер [2], А.В. Биковська [3], Д. Бриттон [2], І.П. Василевич [4], І.М. Вигівська [5], Н.В. Генералова [6], О. Горина [7], Ю.В. Границя [8], О.Є. Гущина [9], Є. Йориссен [2], Н.П. Кондраков [10], Н.О. Литнева [12], О.М. Ліщук [13], І.В. Орлов [16], Н.В. Парушина [17], М.В. Семенова [4], Я.В. Соколов [24], Л.В. Сотникова [25], А.В. Суворов [26], В.А. Терехова [28], Т.В. Узунова [29], Л.А. Чайковська та Ю.А. Якушева [30], Л.З. Шнейдман [31]. Проте, методики, що розглядаються в працях даних вчених доцільно удосконалити в напрямку врахування економіко-правової сутності умовних фактів та їх облікової ідентифікації.

Викладення основного матеріалу. Перш ніж розкрити результати дослідження проблем оцінки умовних фактів господарського життя вважаємо за доцільне обґрунтувати авторський підхід до дослідження таких фактів в обліку.

Опрацювання наукової літератури вітчизняних та зарубіжних вчених показали, що, незважаючи на розбіжності в пропозиціях щодо методик обліку та розкриття інформації, умовні факти господарського життя розглядають з позицій наслідків – умовних активів та умовних зобов'язань, що виникли в результаті існування невизначеностей, ризику. І вся методика обліку ґрунтується на даних поняттях, розроблюється у відповідності до чинних П(С)БО, МСФЗ. Тобто проведені дослідження здійснено на основі економічної концепції обліку. Проф. М.С. Пушкар зазначає, що теоретичні концепції обліку зводяться до двох типів: економічної (ґрунтується на макроекономіці (при соціалізмі) чи мікроекономіці (при капіталізмі), яка вивчає факти господарської діяльності, процеси господарювання та їх класифікацію з метою визначення ефективності їх функціонування) та персоналістичної (предметом виступають особи, зайняті в господарських процесах – їх права, відповідальність, погляди, інтереси, в розпорядженні яких знаходяться цінності, ресурси, засоби та їх джерела) [23, с.116-117]. Не

применшуючи цінності існуючих підходів до оцінки об'єктів умовних фактів, вважаємо, що в основі удосконалення методик оцінки повинна лежати насамперед їхня економіко-правова сутність, що диференціює економічні інтереси користувачів інформації про умовні факти. Тобто наголошуємо на необхідності використання персоналістичної концепції обліку даних фактів як такої, що об'єктивно розкриватиме найактуальніше питання – потреби в обліковому відображенні таких фактів. Це пов'язано з тим, що тип відносин, що існує в кожному факті, визначає формування економічних інтересів у даній інформації зацікавлених осіб. Діалектика механізму облікового забезпечення полягає в тому, щоб розкрити суттєвий зміст його об'єктів і відповідно до цього вдосконалювати форми їх прояву.

Аналіз сутності переліку умовних фактів із позицій економічних відносин між суб'єктами дав змогу виокремити два типи відносин, що лежать в основі умовних фактів, визначають функції обліку в частині відображення умовних фактів господарського життя (контрольну, інформаційну та забезпечення соціальних та екологічних інтересів суспільства), конкретизують значення бухгалтерського обліку та впливають на облікове відображення на рівні елементів його методу. Це організаційно-економічні та соціально-економічні відносини. Потреби в обліковому відображенні *умовних фактів організаційно-економічного типу* (площини відносин "Підприємство – Підприємство", "Підприємство – Контролюючий орган") існують з боку власників, менеджерів, контрагентів (кредиторів та інших ділових партнерів), брокерів з позицій розширення аналітичності бухгалтерської інформації з метою прийняття рішень. До них ми відносимо: не завершені на звітну дату судові процеси, в яких підприємство виступає позивачем або відповідачем та рішення по яких можуть бути прийняті лише в наступні звітні періоди; не завершені на звітну дату непорозуміння з податковими органами з приводу сплати платежів до бюджету; гарантії, поручительства та інші види забезпечення зобов'язань, видані до звітної дати на користь третіх осіб, строки виконання по яких не наступили; враховані в обліку (дисконтовані) до звітної дати векселі, термін сплати яких не настав до дати підписання бухгалтерської звітності, тощо. Причиною їх виникнення є ринковий розподіл вигод на основі дій та бездіяльності. В результаті виникає потреба обліку юридичної відповідальності, що може становити корисну облікову інформацію. *Умовні факти соціально-економічного типу* характеризують розподіл результатів праці (в частині забезпечення виплат відпусток та матеріального заохочення – показують в чиїх інтересах відбувається розподіл фінансових та інших ресурсів) та забезпечення відповідальності перед суспільством за охорону навколишнього середовища та якісні показники виготовленої продукції. Бухгалтерський облік їх має важливе соціальне значення, оскільки відобразити в обліку дані умовні факти означає визнати соціальну правову та соціальну неправову відповідальність підприємства перед працівниками, споживачами, суспільством.

Соціально-економічні умовні факти є більш передбачуваними, ніж організаційно-економічні, та і в вітчизняному законодавстві та науковій літературі підходи до оцінки таких фактів є більш розробленими (особливо ґрунтовним є підхід д.е.н. І.В. Орлова щодо оцінки умовних зобов'язань за виплатами працівникам на основі запропонованої їх класифікації для формування системи аналітичного обліку таких розрахунків, що забезпечує створення резервів покриття передбачуваних умовних зобов'язань з оплати праці та інших виплат персоналу підприємства [16]. На наш погляд, в основі оцінки організаційно-економічних умовних фактів повинні встановлюватись пріоритети в напрямку справедливої вартості.

Основна увага в даній статті присвячена проблемам оцінки організаційно-економічних умовних фактів з метою мінімізації суб'єктивізму, що забезпечує варіативність залежно від професійного судження суб'єкта оцінки.

На думку проф. Н.М. Малюги “бухгалтерська оцінка – це науково обгрунтована думка суб'єкта обліку про вартість об'єкта, що ним оцінюється, а також процес визначення вартості об'єкта” [14, с. 26]. При цьому на думку вченої “процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин...” [14, с. 26]. Враховуючи специфіку організаційно-економічних умовних фактів господарського життя в бухгалтерському обліку та витікаючи з цього специфіку їх облікових наслідків слід зауважити, що точною не може бути їх сума оцінки в грошовому еквіваленті, оскільки, неможливість достовірної оцінки наслідків умовних фактів на дату складання звітності є одним з основних критеріїв їх ідентифікації. Проте, такі наслідки, результати можливо оцінити приблизно з метою відображення в бухгалтерському обліку.

Методика оцінки умовних фактів в Україні регламентована (хоча і не одним окремим П(С)БО, як це було б доцільніше). Саме тому вона і залишається “вузьким місцем”, що потребує ґрунтовного дослідження для сприяння практичного впровадження. В українському обліковому законодавстві поняття умовного факту господарського життя не зазначено, проте розглядаються його об'єкти – “непередбачені активи”, “непередбачені зобов'язання”¹ та “забезпечення”, що являються з позиції облікового відображення наслідками умовних фактів господарського життя. Основні аспекти оцінки по двох останніх об'єктах обліку розкриває П(С)БО 11 “Зобов'язання”, де в п. 16 зазначено, що сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Дане ПСБО включає підходи оцінки фактів реструктуризації, укладення обтяжливого контракту. Щодо непередбачених зобов'язань, то вони згідно п. 19 даного положення відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою [20]. Згідно П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [19]. Висновок звідси наступний: оцінка організаційно-економічних умовних фактів визначається розрахунково виходячи зі специфіки факту, що має місце, проте з метою полегшення практичного її здійснення на вітчизняних підприємствах необхідна конкретизація методики, пропозиція підходу, що наблизитиме суму оцінки до тієї реально здійсненої суми майбутнього на основі методу справедливої вартості. Для цього проаналізуємо існуючі підходи оцінки, висвітлені в працях вітчизняних та зарубіжних вчених.

Погляди авторів щодо оцінки наслідків умовних фактів господарського життя, що висвітлені в науковій та навчальній літературі до 2010 р. умовно розподіляються на дві групи – частина наводить приклади оцінки наслідків умовних фактів господарського життя до цього періоду згідно діючого ПБО 8/01 “Умовні факти господарської діяльності” РФ (О.А. Агеєва, А.В. Биковська, І.П. Василевич, М.В. Семенова, О. Горина, Н.П. Кондратков, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, В.А. Терехова), частина керується підходом до цього питання, висвітленим в МСФЗ 37 “Резерви, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” (Д. Александер, А. Бриттон, Е. Йориссен, Н.В. Генералова, А.В. Суворов, Т.В. Узунова, Л.З. Шнейдман, Л.А. Чайковська та Ю.А. Якушева), лише в праці Ю.В. Границі [8] прослідковуються власні підходи до оцінки наслідків умовних фактів. Проте, застосовувати метод екстраполяції виявлених тенденцій, використовуючи інтерполяційний многочлен Лагранжа та середньоквадратичний поліном першого чи

¹ В даних поняттях є термінологічна невідповідність, з цих позицій доцільніше вживати поняття “умовні активи” та “умовні зобов'язання”

другого степеня, що пропонує для оцінки Ю.В. Границя, на наш погляд, на практиці не доцільно та складно заклопотаному бухгалтеру. Тому основними критеріями при розробці підходу оцінки організаційно-економічних об'єктів умовних фактів господарського життя має бути: по-перше, доступність у застосуванні методики; по-друге, максимальне наближення оціночних результатів до тих, що в майбутньому виникнуть з даного факту на основі поєднання даних суб'єктивно-об'єктивної оцінки через аналіз документованих та експертних даних. Детальніше зупинемось на розглянутих підходах щодо оцінки наслідків умовних фактів.

Підхід перший – оцінка наслідків умовних фактів згідно міжнародних стандартів. Ази оцінки наслідків умовних фактів господарського життя описує МСФЗ 37 “Резерви, непередбачені зобов'язання і непередбачені активи”, прийнятий в 1999 р. Так, в даному стандарті вказано, що сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу [п. 36]. Оцінки результатів та фінансового впливу пропонується визначати на основі судження керівників суб'єктів господарювання та доповнювати досвідом незалежних експертів [п. 38]. Такий підхід сприяє значному суб'єктивізму в оцінці наслідків умовних фактів господарського життя, перекладаючи відповідальність за кількісне грошове їх відображення на керівництво. Далі в п. 39 даного стандарту зазначено: “Невизначеності, пов'язані із сумою, яку слід визнавати як забезпечення, розглядаються різними способами залежно від обставин. У випадках, коли оцінене забезпечення включає велику кількість статей, зобов'язання оцінюється зважуванням всіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. Назва цього статистичного методу оцінки – “очікувана вартість”. Отже, забезпечення відрізнятиметься в залежності від того, чи складає ймовірність втрати заданої суми, наприклад, 60 чи 90 %. Там, де є неперервний діапазон можливих результатів і кожна точка цього діапазону настільки ж ймовірна, як і інші, застосовують середнє значення діапазону” [15]. Тобто, згідно даного стандарту, при оцінці слід керуватись наступною послідовністю дій (рис. 1).



Рис. 1. Послідовність дій при оцінці наслідків умовних фактів господарського життя згідно МСФЗ 37 “Резерви, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”

Також даним стандартом передбачається оцінка за дисконтованою вартістю сум резервів коли ефект зміни вартості грошей в часі є суттєвим. Вважаємо це важливим моментом в оцінці умовних фактів, забезпечених резервами покриття, що запозичений у фінансовому менеджменті, оскільки при цьому враховуються ризики на фінансовому ринку (зміна вартості грошей (інфляція, дефляція)), зміна цін на ресурси, тощо. Це сприяє наближенню даних обліку до об'єктивних даних.

Підхід другий – російський досвід оцінки наслідків умовних фактів господарського життя. Досвід Російської Федерації в оцінці наслідків умовних фактів господарського життя до 2010 р. характеризувався чіткими методами оцінки умовних зобов'язань (умовні активи грошовій оцінці не підлягають), що висвітлені в ПБО 8/01 “Умовні факти господарської діяльності” РФ: вибір з деякого набору значень (якщо існують набори значень, в якості оцінки умовного зобов'язання приймається середньозважена величина, що розраховується як середнє із добутоків можливих значень на їх ймовірність); вибір із інтервалу значень (якщо є деякий інтервал значень наслідків умовного факту, то в якості оцінки приймається середнє арифметичне найбільшого і найменшого значення інтервалу); вибір із визначеного набору інтервалів значень (якщо в результаті оцінки наслідків одержано набір інтервалів значень, то спочатку визначаються середні арифметичні величини найбільшого і найменшого значень кожного інтервалів, потім ці середні арифметичні величини оцінюються з врахуванням степені ймовірності прояву відповідного інтервалу значень [21]. Одержана таким чином середньозважена величина приймалася в якості оцінки умовного зобов'язання). Незважаючи на те, що в обліковій літературі методика оцінки за даними методами на прикладах досить широко розписана, все ж використати один з методів оцінки ще не означає максимально наблизити відображену суму до суми фактично реалізованої операції, адже виходячи з будь-якого із запропонованих методів відображає лише середня у певному випадку величина, яка матиме місце, якщо ймовірність зменшення економічних вигод буде високою (50-95 %) чи дуже високою (95-100 %). Тому при кінцевій реалізації умовного факту можливо виникне необхідність коригування (збільшення чи зменшення) початково зазначеної суми.

Пізніше після прийняття ПБО 8/01 “Умовні факти господарської діяльності” [21] даний стандарт було доповнено поняттям дисконтування, що наблизило його в цій частині до міжнародних стандартів. Останньою крапкою в наближенні до міжнародних стандартів стало прийняття ПБО 8/2010 “Оціночні зобов'язання, умовні зобов'язання і умовні активи”, де в частині оцінки підходи було звужено до методу вибору із набору значень та вибору із інтервалу значень [22].

Аналіз розглянутих підходів до оцінки об'єктів умовних фактів у працях науковців та знання їх особливостей дозволило прийти до висновку, що оцінці підлягає не лише очікувана сума здійснення факту, але і ймовірність виникнення саме такого результату. Якщо суму наслідку ще і можливо визначити, використовуючи статистичні методи, що дійсно нададуть наближені до дійсності результати, то визначення ймовірності одержання такого наслідку, що лежить як опосередкована величина в таких підрахунках, визначити без застосування інтуїтивних бухгалтерських суджень чи думки відповідних експертів не можливо. На думку д.е.н., проф. О.М. Петрука професійне судження бухгалтера повинно застосовуватись у випадках, коли: порядок обліку фактів господарського життя не визначений у нормативних актах у вигляді правил; правила з нормативних актів не дозволяють достовірно відображати факти господарського життя; факт

господарського життя не завершений (наприклад, внаслідок судового розгляду), що породжує невизначеність [18, с. 115]. Погоджуючись з думками вченого вважаємо, що оцінка умовних фактів господарського життя здійснюється насамперед на основі професійного судження бухгалтера щодо ймовірності здійснення та суми факту.

При прогнозуванні ймовірності одержання певного наслідку умовного факту інформацією для бухгалтерського судження може бути попередній досвід підприємства в аналогічних ситуаціях, оперативні дані, що базуються на об'єктивних поточних характеристиках, консультації експертів. При оцінці безпосередньо суми наслідку умовного факту господарського життя вказані дані також будуть цінними для аналізу, проте основними орієнтирами виступатимуть задокументовані дані, від яких, на наш погляд, і потрібно відштовхуватись при оцінці наслідку (ці суми зазначаються у: позовних заявах, договорах поруки, векселях, договорах купівлі-продажу тощо). Наша думка щодо оцінки наслідків умовних фактів господарського життя на основі розглянутих підходів є такою:

1. Не доцільно скопіювати застосування російської методики оцінки чи тієї, що містить МСФЗ 37 "Резерви, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" для української облікової практики з ряду, на наш погляд, недоліків (надто теоретизованими є російські способи, а в міжнародних стандартах "забезпечення" відрізнятиметься в залежності від того, чи складає ймовірність втрати заданої суми, наприклад, 60 чи 90 %" [п. 39], хоча визначити ймовірність виникнення певного результату в 60, 70, чи 90 % складно. Практика сусідньої Росії показує, що поняття умовні факти господарського життя бухгалтерами сприймається як категорія теоретична. Згідно даних анкетування, проведеного Інститутом професійних бухгалтерів Росії, серед існуючих Положень бухгалтерського обліку ПБО 8 "Умовні факти господарської діяльності" мало найнижчий рейтинг застосування – менше 20 % [11, с. 37].

2. В процесі оцінки наслідків умовних фактів господарського життя важливо на підставі аналітичної інформації для бухгалтерського судження про ймовірність виникнення наслідку визначити ймовірність виникнення певного наслідку одним з трьох показників: ймовірність виникнення певного наслідку менше 50 % (при існуванні сумніву бути здійсненим); ймовірність виникнення певного наслідку дорівнює 50 % (коли є невизначеність в здійсненні та відсутні чіткі аргументи на користь не здійснення); ймовірність виникнення певного наслідку більше 50 % (при відносній впевненості в здійсненні). Далі необхідно зробити припущення можливого результату шляхом визначення крайніх величин (максимальної, мінімальної) та середньої величини можливих результатів. При цьому важливо скористатись документами, що підтверджують виникнення умовного факту, адже там, як правило, може знаходитись верхня чи нижня сума можливого наслідку. Суму очікуваного наслідку умовного факту за узагальненою нами методикою відображає алгоритм оцінки умовного факту господарського життя (рис. 2).

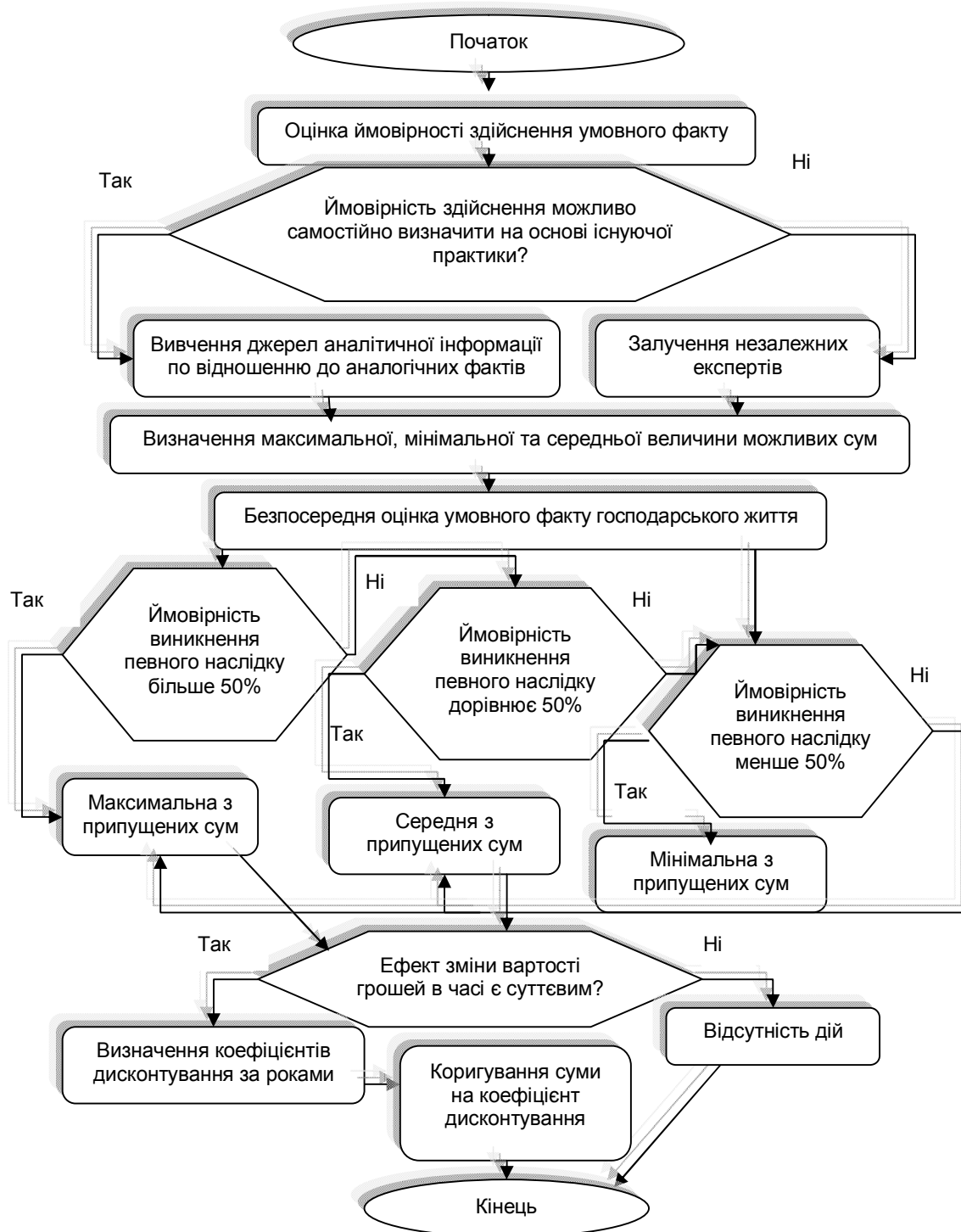


Рис. 2. Рекомендований алгоритм до оцінки наслідків умовних фактів господарського життя (на основі використання методу найбільш ймовірного перебігу подій)

Даний алгоритм рекомендуємо використовувати для оцінки організаційно-економічних умовних фактів, що рідше зустрічаються та до яких не достатньо чітко регламентований підхід оцінки (наприклад, не завершені на звітну дату судові процеси, в яких підприємство виступає позивачем або відповідачем та рішення по яких можуть бути прийняті лише в наступні звітні періоди,

зобов'язання за виданими договорами поруки, тощо). Даний підхід базується як на суб'єктивних, так і на об'єктивних даних зовнішніх та внутрішніх суб'єктів оцінки. Бухгалтер на підставі такої оцінки повинен лише виходячи з критерію суттєвості, ймовірності виникнення факту та його віддаленості вирішити питання балансового чи позабалансового відображення.

Системна інтерпретація оцінки в обліку обґрунтовано розкрита в кандидатській дисертації І.В. Супрунової [27, с. 110, 116, 117], з поглядами якої погоджуємося та доповнимо випадки доцільності проведення оцінки об'єктів обліку із залученням зовнішнього суб'єкта ще і визначенням сум умовних зобов'язань організаційно-економічних умовних фактів.

Щодо методики дисконтування, то тут підтримуємо підхід російського стандарту оцінки величини резерву з врахуванням коефіцієнта дисконтування за роками (на основі прийнятої підприємством ставки дисконтування, яка б враховувала відомі ризики). При цьому, вважаємо, що в Наказі про облікову політику треба вказати, що при суттєвій зміні купівельної спроможності гривні в майбутні звітні періоди величина резерву підлягає дисконтуванню. Коефіцієнт обчислюється за формулою:

$$K_d = 1 / (1 + CD) \times N \quad (1)$$

де, CD – ставка дисконтування; N – період дисконтування резерву.

Розглянемо запропонований підхід на прикладі. Публічне акціонерне товариство (ПАТ) "Трикотажна фірма "Арніка", виступає відповідачем в суді у зв'язку з простроченням поставки продукції ПАТ "Трембіта". Згідно одержаної копії позовної заяви про стягнення неустойки за прострочення поставки продукції ПАТ "Трембіта" вимагає стягнути з відповідача неустойку в сумі 12000 грн. (зазначену також договором поставки продукції) і повернення витрат на державне мито в розмірі 85 грн. Бухгалтер ПАТ "Трикотажна фірма "Арніка", виходячи з виникненням аналогічної ситуації в минулому та вважаючи суму позову суттєвою, будучи відносно впевненим в ухваленні рішення не на користь свого підприємства (ймовірність виникнення умовного зобов'язання близько 90 %), оцінить наслідок такого факту в 12085 грн. та в обліку визнає як забезпечення зобов'язання (тобто покриє резервом). При цьому, враховуючи, що умовне зобов'язання є поточним та ефект зміни вартості грошей в часі є несуттєвим, дисконтуванню сума резерву не підлягатиме.

Здійснювати оцінку кожного умовного факту господарського життя необхідно окремо на основі опрацювання всієї доступної інформації, проте у випадках існування аналогічних за характером умовних фактів оцінювати їх доцільно в цілому (наприклад, бухгалтер не буде відображати гарантійні зобов'язання окремо по кожному покупцю коли це можна визначити загальною сумою на основі врахування ймовірності виникнення необхідності виконання гарантійних зобов'язань).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проблеми оцінки об'єктів умовних фактів господарського життя повинні в наукових дослідженнях вирішуватись із врахуванням економіко-правової сутності досліджуваних об'єктів – не доцільно використовувати однакові методики для оцінки організаційно-економічних та соціально-економічних типів умовних фактів, оскільки відображення перших в обліку є корисним, а других необхідним. Тому оцінка організаційно-економічних умовних фактів як правило має суб'єктивний

підхід, що ґрунтується на основі бухгалтерського судження, думки експертів, аналізу всіх пов'язаних з цим фактом даних настільки, наскільки в бухгалтера буде бажання максимально наблизити результат до істинного.

Запропонований в роботі підхід до оцінки об'єктів організаційно-економічних умовних фактів методом найбільш ймовірного перебігу подій є симбіозом на основі узагальненого зарубіжного досвіду, спрощеним варіантом дій на основі застосування крайніх прогнозованих величин, що витікають з документування та можуть бути визначеними розрахунково на основі суб'єктивно-об'єктивних даних.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Агеева О.А. Практика применения ПБУ: события после отчетной даты и условная оценка / О.А. Агеева // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 14. – С. 45-49.

2. Александер Д. Резервы, условные обязательства и условные активы МСФО 37 / Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus2/080.asp.

3. Быковская А.В. Условные факты хозяйственной деятельности в бухучете и отчетности / А.В. Быковская // Российский налоговый курьер. – 2007. – №19.

4. Василевич И.П. Учет событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной жизни / И.П. Василевич, М.В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 14. – С. 14-18.

5. Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна. – Житомир, 2010. – 374 с.

6. Генералова Н.В. Учет резервов и раскрытие информации в финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы" / Н.В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 11. – С. 52-57.

7. Горина Е. Отражение условных фактов хозяйственной деятельности / Е. Горина // Финансовая газета. "Региональный выпуск", 2007, N 37: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.auditinform.ru/aupages-art-oufhd.html>.

8. Граница Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08. 00.12 / Ю.В. Граница. – Н. Новгород: РГБ, 2006.

9. Гущина И.Э. Учет условных фактов хозяйственной деятельности / И.Э. Гущина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 28-32.

10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – "ИПБ-БИНФА", 2002. – 465 с.

11. Кутер М.И. Условные факты хозяйственной деятельности – новое или хорошо забытое старое? / М.И. Кутер, Д.В. Луговской // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 10. – С. 30-37.

12. Лытнева Н.А. Оценка и учет условных фактов хозяйственной деятельности / Н.А. Лытнева, Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 15. –С. 3-8.

13. Лищук Е.Н. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности): автореферат дис. канд. экон. наук: 08. 00.12 / Е.Н. Лищук. – Новосибирск: РГБ, 2009.

14. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 37 "Резерви, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи", діє з 01.07.1999 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua/>

16. Орлов І.В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і контролю суб'єктів господарювання: дис. доктора екон. наук: 08.00.09 / І.В. Орлов. – Житомир, 2011. – 572 с.
17. Парушина Н.В. Условные факты хозяйственной деятельности / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 16-21.
18. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика [Текст]: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Затверджено Міністерством фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0433-01>.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”. Затверджено Міністерством фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1050-01>.
21. Положение по бухгалтерскому учету 8/01 “Условные факты хозяйственной деятельности”, утв. Приказом Минфина России от 28.11.2001 №96н.: [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://2001-1.xof.ru/lib/?tm=118&vp=akt11864>.
22. Положение по бухгалтерскому учету 8/2010 “Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы”, утв. Приказом Минфина России от 13.01.2010 №167н.: [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://2010-4.xof.ru/lib/?tm=228&vp=akt167>.
23. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2007 – 359 с.
24. Соколов Я.В. Условные факты хозяйственной жизни – безусловное достижение бухгалтерской мысли / Я.В. Соколов // [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.v. buh.ru/document-931>.
25. Сотникова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотникова. – М.: Налоговый вестник, 2007. – 288 с.
26. Суворов А.В. Резервы, условные обязательства и условные активы / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – №5(65). – С. 13-20.
27. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 / І.В. Супрунова. – Житомир, 2010. – 420 с.
28. Терехова В.А. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности / В.А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – №5(41). – С. 2-7.
29. Узунова Т.В. Применение условных фактов хозяйственной деятельности в отношении обеспечения обязательств / Т.В. Узунова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 59-64.
30. Чайковская Л.А., Якушева Ю.А. Организационные и методологические подходы к отражению условных активов и обязательств хозяйственной деятельности / Л.А. Чайковская, Ю.А. Якушева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – №1(97). – С. 28-37.
31. Шнейдман Л.З. Условные обязательства и условные активы / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 11. – С. 101-105.