

ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ ФАКТІВ ГОСПОДАРЬСЬКОГО ЖИТТЯ З НЕВИЗНАЧЕНИМИ НАСЛІДКАМИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

Розглянуто підходи до класифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками вітчизняними та зарубіжними вченими, запропоновано загальну класифікацію досліджуваних об'єктів для цілей бухгалтерського обліку та контролю

Постановка проблеми. Розгляд класифікацій при здійсненні досліджень в бухгалтерському обліку є важливим теоретичним аспектом, що сприяє кращому розумінню та об'єктивнішому відображенню об'єктів класифікації. Так, на думку засновника позитивної теорії обліку Ж. Дюмаше дослідження різного роду явищ можна здійснювати лише шляхом їхньої класифікації; в результаті класифікації досліджуваних явищ одержуються визначені ряди цих явищ; при допомозі же окремих рядів тих чи інших явищ представляється можливим вивчити ці явища і таким чином пізнати їх [24, с. 43]. Тому лише класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками дасть змогу детально їх пізнати та врахувати особливості в методиці здійснення бухгалтерського обліку та контролю. Особливо актуальною є розгляд класифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками як одного з недостатньо висвітлених в науковій та періодичній літературі питань.

Метою дослідження є аналіз існуючих класифікацій з метою виділення, узагальнення та конкретизації призначення класифікаційних ознак для удосконалення методик бухгалтерського обліку та контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених на предмет класифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками показав, що дане питання є одним з найменш досліджених. Вченими рідко наводяться конкретні класифікації власне фактів господарського життя з невизначеними наслідками: більшість поділяє досліджувані об'єкти (формалізовані як умовні факти господарського життя) за наслідками впливу на умовні активи та умовні зобов'язання (О.А. Агеева [1], Д. Александер [2], А.В. Биковська [4], Д. Бриттон [2], І.П. Василевич [5], Н.В. Генералова [8], О. Горина [9], Ю.В. Границя [10], О.Є. Гущина [11], Є. Йориссен [2], Н.П. Кондраков [13], Н.О. Литнева [17], Н.В. Парушина [17], М.В. Семенова [5], Я.В. Соколов [22], Л.В. Сотникова [23], А.В. Суворов [25], В.А. Терехова [26], Т.В. Узункова [29], Л.А. Чайковська та Ю.А. Якушева [31], Л.З. Шнейдман

[32]); значна частина вчених приділяє увагу класифікації умовних зобов'язань (Ю.В. Границя [10], Ю. Леонов [15], І.В. Орлов [18], Л.В. Сотникова [23], Н.М. Томило [28] та ін.). Проте, умовні зобов'язання є лише однією із складових об'єктів відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками і дослідження класифікації даних об'єктів не дозволяє одержати вичерпну інформацію про найважливіші їх види.

Викладення основного матеріалу дослідження. Класифікація (лат. classis – розряд і facere – робити) – особливий випадок застосування логічної операції поділу об'єму понять, що представляють собою деяку сукупність поділів (поділів деякого класу на види, поділів цих видів і т.д.) [30, с.155]. До науково-обгрунтованої класифікації вітчизняними науковцями в сфері бухгалтерського обліку Ф.Ф. Бутинцем, С.В. Бардашем, Н.М. Малогою та Н.І. Петренко висувається ряд вимог: підмножини, на які ділиться множина, не повинні перетинатися (мати спільні елементи); в сумі підмножини повинні складати вихідну множину об'єктів; кожен елемент повинен входити тільки до одного класу; поділ множини на групи повинен здійснюватися за однією ознакою [3, с. 178].

Враховуючи вимоги до класифікації, зазначені вченими, вважаємо, що класифікацію фактів господарського життя з невизначеними наслідками слід розуміти як систематизований розподіл фактів господарського життя з невизначеними наслідками за домінуючими ознаками на види, підвиди для розкриття конкретної досліджуваної їх сторони та особливостей прояву з метою глибокого пізнання та використання для цілей обліку та контролю.

В науковій літературі найповнішою класифікацією власне фактів з невизначеними наслідками для цілей бухгалтерського обліку та контролю є класифікація російської дослідниці О.М. Ліщук (вченою, як і всіма іншими науковцями вживається поняття умовний факт господарського життя, проте ми дотримуємось думки щодо формалізації поняття як факт господарського життя з невизначеним наслідком) [16] (табл.1).

Таблиця 1. Класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками для цілей бухгалтерського обліку та аудиту, запропонована О.М. Ліщук

Класифікаційні ознаки	Види фактів господарського життя з невизначеними наслідками
1	2
За наслідками, визначеними по стану на звітну дату при формуванні фінансової (бухгалтерської) звітності	– умовне зобов'язання; – умовний актив
За економічним змістом	– не завершені на звітну дату судові процеси; – не завершені на звітну дату непорозуміння з податковими органами; – 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; – видані гарантійні зобов'язання підприємства що до проданої ним в звітному періоді продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг; – зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища; – продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства, закриття підрозділів підприємства чи їх переміщення в інший географічний регіон
За відношенням до зобов'язуючої події	– юридичне зобов'язання; – традиційне зобов'язання
За способом розкриття інформації в фінансовій (бухгалтерській) звітності	– ті, що відображаються (визнаються); – ті, що не відображаються (не визнаються)
За методами квантифікації	– реєстраційні; – розрахункові
За періодом	– поточні (станом на звітну дату); – майбутні (події після звітної дати)

Продовження табл. 1

1	2
За признанням (створенням)	– оціночні зобов'язання; – умовні зобов'язання
За критерієм визначення порогового значення умовних подій	– обґрунтовані (з ймовірністю вище 90-95 %); – ймовірнісні (з ймовірністю вище 50 %); – можливі (з ймовірністю менше 50 %); – такі, що ігноруються (з ймовірністю менше 1-5 %)
За видами невизначених подій чи умов по відношенню допущення неперервності діяльності	– фінансові; – юридичні (судові); – виробничі
За джерелами одержання аудиторських доказів	– внутрішні; – зовнішні; – змішані
За значимістю аудиторських доказів для формування заключної думки	– суттєві (значимі); – несуттєві (незначимі)

Дана класифікація за одинадцятьма класифікаційними ознаками найбільш повно з існуючих розкриває сутність фактів господарського життя з невизначеними наслідками, оскільки:

- конкретизує облікові об'єкти факту господарського життя з невизначеним наслідком;
- визначає зміст, деталізуючи зобов'язуючі події;
- розкриває методи квантифікації та особливості визнання фактів в обліку;
- визначає види невизначених подій та фактор їх суттєвості.

Проте, дещо теоретизованим вважаємо розподіл за критерієм визначення порогового значення через неможливість (виходячи з сутності таких фактів) точно

визначити на підставі ймовірнісного проценту виникнення куди слід їх віднести: до обґрунтованих, ймовірнісних, можливих чи таких, що слід проігнорувати. Помилковим, на наш погляд є розподіл фактів господарського життя з невизначеними наслідками за періодом на поточні та майбутні, оскільки такі факти можуть виникнути в минулому та поточному періоді, а наслідки проявляються в майбутньому періоді, можливо після звітної дати.

Проблема класифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками розглядалась в дисертації Ю.В. Границі як з позиції наслідків – умовних активів та умовних зобов'язань (вчена конкретизує їх перелік), так і з позиції класифікації самих умовних зобов'язань [10, с. 15] виходячи з основ їх виникнення (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація умовних зобов'язань за Ю.В. Границею [10, с. 22]

До умовних зобов'язань, що витікають з умов договорів вчена відносить видані гарантії на користь третіх осіб, гарантійні зобов'язання підприємства щодо проданої ним в звітному періоді продукції, продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства (стосовно виплати штрафів, пені, неустойок за порушення договірних зобов'язань), зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища, обтяжуючі контракти. Умовні зобов'язання, що витікають з умов дій закону включають майбутні зміни законодавства, що призводять до виникнення зобов'язань, резерв сумнівних боргів, продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства (в частині виплат компенсацій працівникам), зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища. Умовні зобов'язання, що виникають в силу делікту згідно даної класифікації розкриті незавершеними на звітну дату судовими процесами з податковими органами та іншими контрагентами. До підвидів традиційних зобов'язань (поточні заяви, опублікована політика, практика минулої діяльності) Ю.В. Границя відносить зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища та компенсаційні виплати працівникам [10, с. 22]. Підхід класифікації, що розглядається вченою, розвиває вимоги визнання чи розкриття фактів господарського життя з невизначеними наслідками виходячи з виникнення юридичного чи конструктивного зобов'язання, що регламентується МСФЗ 37 "Забезпечення, передбачені зобов'язання та передбачені активи".

У вітчизняній обліковій думці класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками представлена І.М. Вигівською (класифікацію ризиків, представлену в кандидатській дисертації вченої, абстрагуючись, можна вважати класифікацією фактів з

невизначеними наслідками, виходячи зі слів І.М. Вигівської: "На нашу думку, розвиток події у майбутньому за певних умов, тобто ризик, можна з впевненістю ототожнювати з умовним фактом господарської діяльності" [7, с. 84]). Вченою на основі проведених досліджень класифікації ризиків визначено ризики на різних рівнях економічної діяльності (макро-, мезо- та макрорівнях), встановлено вплив ризиків одного рівня на інший, окреслено взаємозв'язки (вплив) між ризиками всіх рівнів економічної діяльності [7, с. 58]; визначено основні ризики, які супроводжують діяльність суб'єкта господарювання, враховуючи джерело їх походження по відношенню до підприємства: зовнішні та внутрішні [7, с. 60]; та виділено три групи господарських ризиків: підприємницькі ризики, ризики непідприємницької діяльності та ризики, притаманні будь-яким видам і формам діяльності [7, с. 63-64]. Класифікації, розглянуті вченою, включають ширший зміст, ніж зміст поняття факту господарського життя з невизначеним наслідком. І це закономірно, оскільки, на думку вченої, умовний факт є першою складовою ризику (ризик-причиною), а другою його складовою (ризик-наслідком) є реальні факти господарської діяльності (до цієї складової вчена відносить виникнення витрат (збитку), виникнення доходів (прибутку), виникнення зобов'язань, виникнення активів, виникнення дебіторської заборгованості, формування резервів, формування додаткового капіталу, формування резервного капіталу) [7, с. 85].

Аудитор І. Верещагіна факти господарського життя з невизначеними наслідками (умовні факти) поділяє на 3 типи: фінансові, виробничі (або операційні) та інші, при цьому не виділяючи класифікаційної ознаки [6].

На відміну від аудитора І. Верещагіної, проф. М.І. Кутер та Д.В. Луговський за ймовірністю виникнення розподіляють факти господарського життя з невизначеними наслідками (умовні факти) на:

- ті, що мають дуже низьку ймовірність бути здійсненими (неможливі);
- ті, що мають низьку ймовірність бути здійсненими (сумнівні);
- ті, що мають середню ймовірність бути здійсненими (невизначені);
- ті, що мають високу ймовірність бути здійсненими (наміри);
- ті, що мають дуже високу ймовірність бути здійсненими (впевненість) [14, с. 34]. При цьому вчені факти господарського життя з невизначеними наслідками в часі відносять до майбутніх. Подібною є класифікація вітчизняної

дослідниці В.С. Терещенко, яка в залежності від ступеня ймовірності класифікує факти господарського життя з невизначеними наслідками на: ті, про виникнення майбутньої події (подій) можна стверджувати з достатньою впевненістю; майбутня подія (події) швидше настане, ніж не настане; ймовірність того, що майбутня подія (події) настане вище за низьку, але нижче за високу; ймовірність того, що майбутня подія (події) настануть, достатньо низька; малоімовірно, що подія настане [27, с.121].

Більшість російських вчених приділяють увагу не класифікації власне фактів господарського життя з невизначеними наслідками, а класифікації їх облікового об'єкту – умовних зобов'язань. Так, зокрема Ю. Леонов, Л.В. Сотникова, Н.М. Томило так класифікують за способом відображення у звітності умовні зобов'язання (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація умовних зобов'язань за Ю. Леоновим, Л.В. Сотниковою, Н.М. Томило [15]; [23, с. 15]; [28, с. 30]

Заслужує уваги розроблена класифікація умовних зобов'язань вітчизняного вченого І.В. Орлова [18, с. 159]. Вченим виділено сім класифікаційних ознак (відносно фактів господарського життя, що спричинили їх настання, за терміном погашення, залежно від виду діяльності, залежно від умов зменшення економічних вигод, за способом відображення зобов'язань у звітності підприємства, за рівнем достовірності оцінки інформації, наданої користувачам, за ступенем передбачуваності обсягу зобов'язань). Особливо викликає науковий інтерес класифікація за ступенем передбачуваності обсягу зобов'язань (передбачувані та непередбачувані). Ми цілком погоджуємось з думкою І.В. Орлова та вважаємо, що передбачувані об'єкти фактів з невизначеними наслідками мають плановий характер, а отже, високу ймовірність здійснення. Це, як правило, факти-дії; непередбачувані факти з невизначеними наслідками мають разовий характер, спричинені подіями господарського життя – існує сумнів здійсненні конкретного наслідку, що викликає труднощі в грошовій оцінці та обумовлює розкриття, а не визнання інформації в обліку.

Дослідження класифікацій в науковій та періодичній літературі з бухгалтерського обліку свідчить про відсутність загальної класифікації власне фактів господарського життя з

невизначеними наслідками у повному розумінні даного поняття в вітчизняній обліковій науці (вітчизняними дослідниками наводилась класифікація об'єктів фактів з невизначеними наслідками в межах предмету здійснюваних досліджень, а факти з невизначеними наслідками досі не були предметом жодного із здійснюваних досліджень); у зарубіжній літературі деякими авторами не розрізняється класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками окремо від класифікації їх наслідків, що не дозволяє проаналізувати значення власне факту як об'єктивного реального моменту дійсності, що не ідентифікований ще бухгалтером як обліковий об'єкт. Це дозволяє осмислити значення та особливості фактів, що знаходять відображення, проте факти з невизначеними наслідками, які не відображаються в бухгалтерському обліку мають не менш важливе значення, оскільки вони в обов'язковому порядку підлягають бухгалтерському контролю, що потрібно теж враховувати.

Оскільки поняття факту господарського життя не регламентовано законодавчо та відсутня законодавчо закріплена класифікація, то виникає потреба узагальнити класифікацію фактів господарського життя з невизначеними наслідками включаючи лише найважливіші класифікаційні ознаки (табл. 2).

Таблиця 2. Класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками для цілей бухгалтерського обліку та контролю

Класифікаційна ознака	Види фактів господарського життя з невизначеними наслідками	Характеристика	Призначення класифікаційної ознаки
1	2	3	4
За характером впливу на фінансовий стан	Умовно-позитивні факти	В результаті їх виникнення є ймовірність збільшення економічних вигод	Визначає вплив облікового відображення факту на показники фінансового стану
	Умовно-негативні факти	В результаті їх виникнення є ймовірність зменшення економічних вигод	
В залежності від впливу суб'єкту	Факти-дії	Мають цілеспрямований характер, залежать від економічних дій, що здійснюються в процесі господарювання	Дозволяє прослідкувати залежність об'єктів обліку від суб'єктивного впливу
	Факти-події	Не залежать від волі суб'єкта, можуть мати форсмажорний характер	
За відображенням в обліку	Факти, що знаходять відображення в обліку	Фіксуються в документах, реєстрах обліку, звітності на стадії незавершеності, нереалізованості наслідку	Дозволяє визначити перелік контрольованих бухгалтером фактів не лише виходячи з тих, що знайшли своє відображення в обліку, але й тих, що не відображені
	Факти, що не знаходять відображення в обліку	Виникають на основі документів, проте відображенню в обліку не підлягають, оскільки є малоімовірні чи несуттєві, відобразатимуться в обліку в момент здійснення наслідку	

Продовження табл. 2

1	2	3	4
За видами діяльності підприємства	Виробничі	Пов'язані із забезпеченням, здійсненням, та в результаті процесу виробництва (наприклад, забезпечення підготовчих робіт сезонного виробництва чи забруднення навколишнього середовища в процесі виробництва)	Визначає причини виникнення тих чи інших фактів залежно від виду діяльності
	Фінансові	Виникають в результаті фінансової діяльності підприємства (наприклад, укладення форвардної угоди)	
	Інші операційні	Характеризують організаційні відносини підприємства з контрагентами	
За можливістю передбачення	Передбачувані	Факти, щодо яких можливим є передбачення ймовірності здійснення та можливо надійно оцінити	Дозволяє визначити балансове чи позабалансове відображення, або ж невідображення фактів з невизначеними наслідками в обліку
	Непередбачувані	Факти, при яких не можливо надійно оцінити їх вплив і наслідки	
За необхідністю покриття резервами	Забезпечені резервами	Відповідають критеріям формування резервів майбутніх витрат і платежів чи резерву сумнівних боргів	Визначає формування облікових резервів покриття наслідків фактів
	Незабезпечені резервами	Факти, наслідки яких забезпечувати резервом покриття недоцільно, оскільки існує сумнів здійснення чи не здійснення наслідку, а сума є несуттєвою	
За специфікою відображення наслідків на рахунках бухгалтерського обліку	Оціночні умовні активи	Балансовий рахунок умовного активу 38 "Резерв сумнівних боргів"	Забезпечує визначення об'єктів обліку та контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками за бухгалтерськими рахунками
	Умовні активи	Позабалансові умовні активи, що обліковують на субрах. 041 "Непередбачені активи"	
	Умовні зобов'язання	Позабалансові умовні зобов'язання, що обліковують на субрах. 042 "Непередбачені зобов'язання"	
	Резерви майбутніх витрат і платежів	Балансові умовні зобов'язання, що обліковують на рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" із відповідними субрахунками	

За характером впливу на фінансовий стан господарюючого суб'єкта виділено умовно-позитивні та умовно-негативні факти господарського життя з невизначеними наслідками. Такий розподіл розкриває сутність впливу визнання об'єктів відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками на показники, що характеризують фінансовий стан господарюючого суб'єкта (показники ліквідності підприємства (коефіцієнт загальної ліквідності (покриття), коефіцієнт швидкої ліквідності, чистий оборотний капітал); показники платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства (коефіцієнт платоспроможності (автономії), коефіцієнт фінансування, коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами, коефіцієнт маневреності власного капіталу, тощо)). В результаті умовно-позитивного факту (наприклад, прийняття судом постанови рішення щодо задоволення позивних вимог за фактом прострочення термінів реалізації продукції) виникає умовний актив, що в майбутньому призведе до збільшення економічних вигод підприємства та покращення показників фінансового стану (в момент натхнення платежів). В результаті умовно-негативного факту (наприклад, підприємство виступає відповідачем в судовому спорі) можливим є зменшення економічних вигод, що може призвести до погіршення показників фінансового стану.

Розподіл в залежності від впливу суб'єкту (факти-дії, факти-події) характеризує ряд об'єктивних та суб'єктивних обставин, що матимуть місце при існуванні фактів господарського життя з невизначеними наслідками, а також можливість введення факту в систему обліку самим бухгалтером:

– факти-дії – мають цілеспрямований характер, можливий вплив суб'єкта господарювання (наприклад, видача гарантії, поручительства та іншого виду забезпечення зобов'язань, видані чи одержані до звітної дати на користь третіх осіб, строки виконання за якими не настали, тощо);

– факти-події – не залежать від волі господарюючого суб'єкта, мають як правило форсмажорний характер (наприклад, забруднення прилеглих земель в результаті викиду шкідливих речовин через погіршення технічного стану обладнання).

Факти господарського життя з невизначеними наслідками є суб'єктозалежними фактами – вводяться в систему обліку самим бухгалтером з метою рівномірного розподілу витрат між періодами, з метою забезпечення

аналітичності облікової інформації та можливості контролю даних фактів. Поняття суб'єктозалежних фактів розглядалось у працях таких вчених, як Я.В. Соколова [21], М.О. Козлової [12] та О.О. Пархомчук [20]. Соколов Я.В. зазначає: "Дані бухгалтерії відносяться не до фактів, що мають реальність, незалежну від дійсності (тобто місцезнаходження реальності), а пов'язані з інтерпретацією дійсності, що дозволяє продовжувати максимально розумну (ефективну) господарську діяльність" [21, с. 14]. Так, зокрема, О.О. Пархомчук вважає, що суб'єктозалежними фактами господарського життя варто визнати: формування (використання, списання, коригування залишків) облікових резервів (в т.ч. резервного капіталу, резерву сумнівних боргів та інших оціночних резервів, резервів майбутніх витрат і платежів); відображення наслідків умовних фактів господарського життя (умовні активи, умовні зобов'язання); здійснення амортизаційних відрахувань; здійснення переоцінки активів [20, с. 91]. Погоджуючись з думкою дослідниці вважаємо, що завдання бухгалтера в умовах зростання ризику – вчасно виявити факти з невизначеними наслідками та відобразити об'єктивно ситуації, що склалась з метою забезпечення приймаючих рішення суб'єктів необхідною інформацією.

Оскільки факти господарського життя з невизначеними наслідками є суб'єктозалежними, то за відображенням в обліку виділено факти, що знаходять відображення в обліку та факти, що не знаходять відображення в обліку. Дана класифікаційна ознака має важливе значення для забезпечення контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками: незважаючи на те, що бухгалтер може прийняти рішення про недоцільність відображення того чи іншого факту на момент невизначеності наслідку у зв'язку з його незавершеністю, проте бухгалтер все ж залишається тим суб'єктом, що здійснює контроль даного факту до моменту здійснення.

Класифікація умовних фактів на виробничі, фінансові та інші розглядалась вже білоруською дослідницею І. Верещагіною [6] без критерію класифікації. На наш погляд таким критерієм є види діяльності підприємства. Тому:

1. Виробничі факти господарського життя з невизначеними наслідками пов'язані із забезпеченням, здійсненням процесу виробництва, а також виникають в результаті процесу виробництва. Конкретизація виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками наведена на рис. 3.

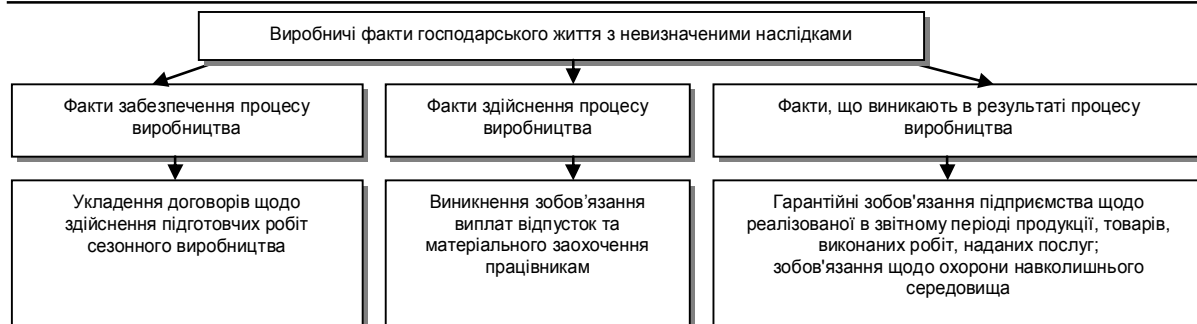


Рис. 3. Склад виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками

На сьогодні існує безліч виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками, що не мають облікового відображення, проте впливають на показники діяльності підприємств, на фінансовий результат від операційної діяльності. Сюди слід віднести такі факти господарського життя з невизначеними наслідками, як, наприклад, втрата кваліфікованого управлінського персоналу чи здібних працівників; втрата основних ринків збуту продукції в результаті конкурентної боротьби та за інших умов (наприклад, скорочення обсягів експорту в результаті підвищення митних та немитних бар'єрів, тощо).

2. Фінансові факти господарського життя з невизначеними наслідками виникають в результаті фінансової діяльності підприємства. Прикладом таких фактів є укладення форвардних, ф'ючерських та опціонних угод. В результаті їх виникнення у підприємства виникають фінансові умовні активи та фінансові умовні зобов'язання. Дану особливість слід враховувати при віднесенні на фінансові витрати сум створених резервів покриття наслідків укладання фінансових угод.

3. До інших фактів операційної діяльності з невизначеними наслідками можна віднести не завершені та 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, або ж прийняті та не виконуються; зміни в податковому законодавстві, несвоєчасна реакція на які може призвести до виникнення не завершених на звітну дату непорозумінь з податковими органами з приводу сплати платежів до бюджету; гарантії, поручительства та інші види забезпечення зобов'язань, видані чи одержані до звітної дати на користь третіх осіб, строки виконання по яких не наступили; виникнення не погашеної в термін, встановлений договором і не забезпеченої відповідними гарантіями заборгованості перед підприємством, тощо. Дані факти є фактами іншої операційної діяльності, що слід враховувати при віднесенні на інші операційні витрати.

За можливістю передбачення фактів господарського життя з невизначеними наслідками виходячи з їх сутності, виділено передбачувані та непередбачувані. До перших слід віднести факти, наслідки яких можна надійно оцінити, а до інших ті, щодо форм прояву яких немає на певний момент часу жодного уявлення, що ускладнює оцінку. Поняття передбачуваних та непередбачуваних умовних зобов'язань досліджено проф. І.В. Орловим. На думку вченого основними критеріями віднесення зобов'язань до умовних непередбачуваних є: а) планові показники не можуть бути розраховані на підставі припущення про негативні явища разового характеру; б) виникнення зобов'язання залежить від рішення зовнішнього суб'єкта, ймовірність прийняття якого не можна передбачити. Умовними передбачуваними є зобов'язання які відповідають наступним критеріям: а) зобов'язання залежать від рішення керівництва або від раніше укладених договорів; б) величина зобов'язань може бути визначена на підставі планових показників або нормативів [18, с. 161]. Погоджуючись з думками вченого вважаємо за доцільне розвинути дані твердження зазначивши, що передбачуваними та непередбачуваними є не лише умовні зобов'язання, але й умовні активи. Це зумовлено

тим, що факти, які ідентифікуються в бухгалтерському обліку через зазначені об'єкти, мають як передбачуваний, так і непередбачуваний характер. Передбачувані факти господарського життя з невизначеними наслідками мають як правило плановий характер, що пов'язано з тим, що це факти-дії; такі факти можливо надійно оцінити на основі документального підтвердження виникнення факту (наприклад, створення нематеріального активу до моменту його патентування). Непередбачувані факти обумовлені подіями, наслідки яких надійно оцінити не можливо, оскільки існує значна кількість умов впливу, виміряти які та визначити не можливо на певний момент часу (наприклад, резерв сумнівних боргів чи умовні активи за укладеними контрактами).

Досить важливою для цілей обліку та контролю є класифікація за необхідністю покриття резервами на ті, що забезпечені резервами та такі, що ними не забезпечені. Необхідність забезпечення резервами покриття з усіма наступними обліковими наслідками є виправданою лише за умови існування високої ймовірності зменшення економічних вигод, які можливо розрахунково надійно оцінити. Проте, виходячи з персоналістичного підходу слід зазначити, що забезпечення резервами покриття суб'єктозалежних фактів повинно враховувати економічні інтереси користувачів облікової інформації за забезпечувати захист прав працівників, споживачів та суспільства (суб'єкти правовідносин соціально-економічних фактів господарського життя з невизначеними наслідками).

Наступна класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками пов'язана безпосередньо з відображенням наслідків на рахунках бухгалтерського обліку. Дана класифікація забезпечує визначення об'єктів обліку та контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками за бухгалтерськими рахунками як оціночних умовних активів (рах. 38 "Резерв сумнівних боргів"), позабалансових умовних активів (субрах. 041 "Непередбачені активи"), балансових умовних зобов'язань (рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" із відповідними субрахунками) та позабалансових умовних зобов'язань (субрах. 042 "Непередбачені зобов'язання").

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених на предмет класифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками показав, що дане питання є одним з найменш досліджених. Вітчизняними дослідниками наводилась класифікація об'єктів відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками в межах предмету здійснюваних досліджень, проте загальної класифікації власне фактів господарського життя з невизначеними наслідками у повному розумінні даного поняття для цілей бухгалтерського обліку та контролю не здійснив ніто із вітчизняних вчених.

Запропонована в статті класифікація відображає внутрішній зміст та форми прояву фактів господарського життя з невизначеними наслідками, знання та врахування яких дозволить конкретизувати методику бухгалтерського обліку та контролю досліджуваних об'єктів в напрямку забезпечення репрезентативності облікової інформації.

Список використаної літератури:

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. Александр Д. Резервы, условные обязательства и условные активы МСФО 37 / Д. Александр, А. Бриттон, Э. Йориссен // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://gaar.ru/biblio/gaar-ias/compare_rus2/080.asp.
3. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – Житомир: ЖІТІ. 2000. – 512 с.
4. Быковская А.В. Условные факты хозяйственной деятельности в бухучете и отчетности / А.В. Быковская // Российский налоговый курьер. – 2007. – №19.
5. 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.
6. Верещагина И. Непрерывность деятельности и условные факты хозяйственной деятельности, или почему бухгалтеру не понять аудитора / И. Верещагина / [Электронный ресурс]: Режим доступа: http://spravka-jurist.com/base/part-ax/tx_csstfa.htm
7. 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.
8. 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.
9. 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>.
10. Граница Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. екон. наук: 08.00.12 / Ю.В. Граница. – Н. Новгород: РГБ, 2006.
11. Гуцина И.Э. Учет условных фактов хозяйственной деятельности / И.Э. Гуцина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 28-32.
12. Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України): дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / Козлова Марія Олегівна. – К., 2006. – 326 с.
13. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – “ИПБ-БИНФА”, 2002. – 465 с.
14. 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.
15. Леонов Ю. Условные факты хозяйственной деятельности организации [Электронный ресурс] / Ю.Леонов // Московский бухгалтер. – М.: Издательство “Бератор-Пресс” / Режим доступа: <http://mosbuh.berator.ru/article/1377>.
16. Лищук Е.Н. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности: Автореферат дис. канд. екон. наук: 08.00.12. / Е.Н. Лищук. – Новосибирск: РГБ, 2009.
17. Лытнева Н.А. Оценка и учет условных фактов хозяйственной деятельности / Н.А. Лытнева, Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 15. – С. 3-8.
18. Орлов И.В. Теория та методологія бухгалтерського обліку і контролю суб'єктів господарювання: дис. доктора екон. наук: 08.00.09 / І.В. Орлов. – Житомир, 2011. – 572 с.
19. Парушина Н.В. Условные факты хозяйственной деятельности / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 16-21.
20. Пархомчук О.О. Бухгалтерський облік і контроль операцій з резервами підприємства: дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / О.О. Пархомчук. – Житомир., 2011. – 187 с.
21. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 224 с.
22. Соколов Я.В. Условные факты хозяйственной жизни – безусловное достижение бухгалтерской мысли / Я.В. Соколов // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-931>.
23. Сотникова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотникова. – М.: Налоговый вестник, 2007. – 288 с.
24. Счетные теории Ф.М. Галагана в комментариях профессора Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
25. Суворов А.В. Резервы, условные обязательства и условные активы / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – №5 (65). – С. 13-20.
26. Терехова В.А. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности / В.А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 5(41). – С. 2-7.
27. Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 / В.С. Терещенко. – Донецьк, 2007. – 166 с.
28. Томило Н.М. Коментарій к ПБУ 8/01 “Условные факты хозяйственной деятельности” / Н.М. Томило // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 4. – С. 29-32.
29. Узнова Т.В. Применение условных фактов хозяйственной деятельности в отношении обеспечения обязательств / Т.В. Узнова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 59-64.
30. Философский словарь / Под ред. Фролова. – 4-те изд. – М.; Политиздат, 1980. – 444 с.
31. 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.
32. Шнейдман Л.З. Условные обязательства и условные активы / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 11. – С. 101-105.

МАЦЕНКО Лілія Федорівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік і контроль фактів господарського життя з невизначеними наслідками.

Стаття надійшла до редакції 21.10.11 р.