

УДК: 657.1

І.В. Орлов

к.е.н.

Житомирський державний технологічний університет

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ УМОВНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Вивчено діючу практику облікового відображення умовних зобов'язань у зарубіжних країнах. Обґрунтовано необхідність удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку шляхом введення додаткових субрахунків та розширення аналітичного обліку. Удосконалено методичні підходи до відображення в обліку умовних зобов'язань та забезпечення витрат та платежів за умовними зобов'язаннями, які використовуються системою управління в процесі прийняття управлінських рішень.

Постановка проблеми

Зміни розвитку національної економіки за останні роки зумовлюють необхідність реструктуризації та організаційних змін діяльності суб'єктів господарювання. Існування невизначеності економічного середовища, суперечливі норми чинного законодавства вимагають розробки диференційованих підходів до управління підприємством. Однією з найважливіших складових управління підприємством є інформаційне забезпечення, яке формується за допомогою системи бухгалтерського обліку. Надання фінансової звітності управлінському персоналу, яка повинна відповідати вимогам достовірності та оперативності, забезпечує прийняття правильних та обґрунтованих управлінських рішень. Тому відображення у звітності не лише активів та пасивів, але й умовних зобов'язань забезпечує дотримання принципу безперервності діяльності, стабільності та сталого рівня розвитку підприємства.

Об'єкт та методика досліджень

Об'єктом дослідження є методичні засади облікового відображення умовних зобов'язань в Україні та зарубіжних країнах.

У процесі дослідження застосовані спеціальні методи та прийоми пізнання, а саме: статистичні методи, економічного моделювання, порівняння та узагальнення.

Аналіз останніх досліджень та постановка завдання

Питання облікового відображення умовних зобов'язань залишається недостатньо дослідженим. Окремі положення в частині облікового відображення зазначеного об'єкта досліджували К.П. Боримська [1], Н.В. Генералова [2], Н.А. Литнева [7], Г.В. Нашкерська [9], І.Я. Омецінська [11], Л.В. Сотнікова [14], Л.П. Фомічева [17] та інші.

Метою дослідження є визначення особливостей методичного підходу до облікового відображення умовних зобов'язань у практичній діяльності вітчизняних підприємств для розробки рекомендацій з його удосконалення.

Результати досліджень

В Україні дотепер відсутній єдиний методичний підхід до облікового відображення умовних зобов'язань, що пов'язано з недостатнім нормативним урегулюванням питань оцінки та визнання зазначеного виду зобов'язань, недостатнім рівнем вивчення зарубіжного досвіду в частині даного питання. Використання різної нормативної бази в частині регулювання обліку умовних зобов'язань у зарубіжних країнах зумовило неоднозначність підходів до відображення даного об'єкта в обліку та звітності.

Так, “у Німеччині закон про компанії дозволяє нараховувати збитки від умовних подій, якщо вони можливі та обґрунтовані. У Швейцарії компанії можуть нараховувати витрати на загальні (неконкретизовані) умовні події в межах, дозволених податковим законодавством” [6, с. 406].

Зарубіжні країни, які застосовують МСФЗ 37 та розробили на його основі національні стандарти бухгалтерського обліку (Польща, Болгарія, Індія, Бразилія, Білорусь), характеризуються спільними підходами до використання методики облікового відображення умовних зобов'язань. Відповідно до МСФЗ 37, умовні зобов'язання за своєю сутністю є забезпеченням, яке відображається в обліку при дотриманні таких умов визнання: а) суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну або конструктивну) внаслідок минулої події; б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення заборгованості; в) можна достовірно оцінити суму заборгованості. В разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається [8].

Також зазначеним стандартом передбачено, що якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єкту господарювання слід розкривати для кожного класу умовних зобов'язань на кінець звітного періоду стислу інформацію про характер умовного зобов'язання [8].

Разом з тим, Н.В. Генералова підкреслює, що, хоча в системі міжнародних стандартів відсутні прямі вказівки про необхідність ведення позасистемного забалансового обліку, для отримання управлінської інформації в підприємствах усе більш поширеною є практика обліку умовних зобов'язань і умовних активів в окремих позабалансових облікових реєстрах [2, с. 59].

У МСФЗ 37 стосовно облікового відображення умовних зобов'язань на позабалансових рахунках не передбачено жодного положення. Разом з тим, в окремих країнах (Білорусія, Болгарія, Польща, Росія), в яких при розробці національних стандартів, пов'язаних з обліковим відображенням умовних зобов'язань було покладено МСФЗ 37, передбачена можливість та правомірність

відображення умовних зобов'язань на позабалансових рахунках. Для прикладу наведемо методику обліку умовних зобов'язань, яка застосовується польськими підприємствами з урахуванням норм НСБО 6 “Резерви, поточні розрахунки міжперіодних витрат, умовні зобов'язання” Республіки Польщі (табл. 1).

Таблиця 1. Облікове відображення формування та використання резервів у частині умовних зобов'язань у Польщі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>Формування резерву</i>			
1	Створено резерв під умовне зобов'язання на звітну дату	“Інші операційні витрати”	“Резерви”
2	Сформовано резерв на виплату відсотків судовим позовом	“Фінансові витрати”	“Резерви”
<i>Використання резерву</i>			
3	Використання резерву у зв'язку з отриманням претензії та виконанням вироку суду	“Резерви”	“Інші розрахунки”
<i>Відображення умовних зобов'язань на позабалансових рахунках</i>			
4	Відображено на позабалансовому рахунку суму наданої поруки	–	“Умовні зобов'язання”
5	Списано суму наданої поруки з позабалансового обліку	“Умовні зобов'язання”	–

Джерело: [20].

Проведений аналіз даних, наведених у таблиці 1, дає змогу зробити висновок, що в Польщі умовні зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках, а також у звітності в частині створених резервів. Резерви формуються на покриття тих витрат, для яких вони були створені.

Відмінний підхід до методичного забезпечення відображення умовних зобов'язань представлений у ПБО РФ 08/01 “Умовні факти господарської діяльності”. В зазначеному стандарті описані способи оцінки умовних зобов'язань, на основі застосування яких у подальшому визначається величина резерву.

Стосовно російської практики відображення досліджуваного об'єкта Л.П. Фомічова зазначає, що “умовні зобов'язання не підлягають визнанню, внаслідок чого не здійснюються бухгалтерські записи в бухгалтерській звітності. Але підприємство повинно розкривати інформацію про умовні зобов'язання в пояснювальній записці, крім тих зобов'язань, ймовірність погашення яких є малоімовірною” [18, с. 14].

Разом з тим, Н.А. Литнева стверджує, що “умовні зобов'язання повинні відображатися на рахунках бухгалтерського обліку, якщо існує велика

ймовірність зменшення активів (грошових ресурсів) у майбутньому” [7, с. 5]. Протилежної думки дотримується Л.В. Сотнікова, яка пише, що “в бухгалтерському обліку умовні зобов’язання не відображаються. Проте інформація про них розкривається у фінансовій звітності у вигляді пояснення або посилання. Винятком є випадок, коли ймовірність відтоку ресурсів, які здатні приносити підприємству економічні вигоди, при виконанні зазначеного умовного зобов’язання дуже низька” [14, с. 3].

Т.В. Узунова стверджує, що умовні зобов’язання відображаються в бухгалтерській звітності залежно від групи, до якої вони належать. Зокрема, “до першої групи належать можливі зобов’язання, інформація про які повинна відображатися в пояснювальній записці. До другої групи належать існуючі на звітну дату зобов’язання, у зв’язку з якими на рахунках бухгалтерського обліку створюються резерви” [16, с. 59].

Отже, можна зробити висновок, що російські науковці не дійшли єдності в частині розробки єдиної методики облікового відображення умовних зобов’язань. Вважаємо, що в бухгалтерському обліку необхідно відображати інформацію про умовні зобов’язання, як можливі, так і існуючі на звітну дату, оскільки дана інформація може забезпечити передумови для прийняття ефективних управлінських рішень.

У практиці російських підприємств основним об’єктом, який обліковується при відображенні умовних зобов’язань у звітності, є резерв. У МСФЗ 37, у ПБО РФ 08/01 та П(С)БО 11 передбачена можливість формування резервів (забезпечень), визначені особливості їх оцінки та визнання. На законодавчому рівні в Україні, Росії та країнах, які використовують норми МСФЗ 37, наявні спільні ознаки в частині формування резервів (забезпечень) під умовні зобов’язання. Основними серед них є такі: а) умови визнання резерву (забезпечення) (висока ймовірність вибуття економічних ресурсів, у результаті погашення зобов’язання та можливість його достовірної оцінки); б) цільове призначення резерву (забезпечення) залежить від витрат, для покриття яких він був створений; в) наявність заборони створення резерву для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Основними відмітними ознаками є порядок оцінки створеного резерву (забезпечення) під умовні зобов’язання, різний перелік витрат, на відшкодування яких створюється резерв (забезпечення).

Створення резервів у бухгалтерському обліку в Російській Федерації визнається як витрати, а залежно від виду зобов’язань резерви відносять до витрат загальної діяльності підприємства або на інші витрати.

Зокрема, Н.М. Томіло зазначає, що “створення резервів здійснюється залежно від виду зобов’язань за рахунок витрат від звичайних видів діяльності або інших витрат. Наприклад, резерв у зв’язку із зобов’язаннями з гарантійного обслуговування проданої продукції утворюється за рахунок витрат від звичайних видів діяльності. У випадку втягнення підприємства в судове слідство через

несвоєчасне виконання зобов'язань перед кредитором, у зв'язку з чим з високим ступенем ймовірності підприємство повинно буде сплатити штраф за прострочення платежу, резерв утворюється за рахунок позареалізаційних витрат підприємства” [15, с. 30].

У Російській Федерації для обліку руху формування резерву під умовні зобов'язання використовують рахунок 96 “Резерви майбутніх витрат”, який призначено для узагальнення інформації про стан та рух сум, які зарезервовані з метою рівномірного включення витрат на виробництво й витрат на продаж. На даному рахунку відображаються суми: майбутньої оплати відпусток; на виплату щорічної винагороди за вислугу років; на ремонт основних засобів; на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування та інші.

Рахунок 96 “Резерви майбутніх витрат” при створенні резерву під умовні зобов'язання кореспондує з рахунком 91 “Інші доходи і витрати”, який зазвичай використовують для обліку операцій з порушення умов договору, а саме штрафів, пені, неустойок, які оплачені або визнані до сплати. Для обліку умовних зобов'язань застосовується субрахунок 91.2 “Інші витрати” рахунку 91 “Інші доходи та витрати”. Типові проводки з відображення формування та використання резерву під умовні зобов'язання відповідно до російської практики наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Загальний методичний підхід до облікового відображення формування та використання резервів під умовні зобов'язання в Російській Федерації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>Формування резерву під умовні зобов'язання</i>			
1	Створено резерв під умовне зобов'язання	91 “Інші доходи і витрати”	96 “Резерв майбутніх витрат”
<i>Використання резерву під умовні зобов'язання</i>			
2	Підприємство сплатило штраф відповідно до отриманого виконавчого листа	96 “Резерв майбутніх витрат”	51 “Розрахункові рахунки”
3	Невикористана сума резерву визнана позареалізаційним доходом (у випадку, коли величина резерву перевищує фактичні витрати підприємства з покриття в майбутньому умовного зобов'язання)	96 “Резерв майбутніх витрат”	91 “Інші доходи і витрати”
4	Підприємством отримано інформацію про те, що факт господарського життя, який вважається умовним, не настане	96 “Резерв майбутніх витрат”	91 “Інші доходи і витрати”

Джерело: [19].

Отже, в практиці російських підприємств порядок відображення резервів під умовні зобов'язання залежить від двох чинників: дотримання умов визнання резерву та виду витрат, на який він створюється.

Зважаючи на практичну цінність затвердженого на законодавчому рівні методичного підходу до відображення резервів під умовні зобов'язання, Д.І. Потокова за результатами дослідження встановила, що “суттєвий недолік вітчизняної методики обліку умовних зобов'язань, що створюються відносно резервів, полягає у відсутності чіткого зв'язку (загальна термінологічна база, єдина методика) між ПБО РФ 08/01 “Умовні факти господарської діяльності”, ПБО РФ 16/02 “Інформація діяльності, що припиняється” і Планом рахунків. З метою усунення вказаного недоліку автор вважає за доцільне: 1) перейменувати рахунок 96 “Резерви майбутніх витрат” на “Резерви по умовних зобов'язаннях”; використовувати єдину термінологію стосовно даного резерву у всіх нормативних актах по бухгалтерському обліку, зокрема в ПБО РФ 08/01 “Умовний факт господарської діяльності”, ПБО 16/02 “Інформація діяльності, що припиняється”, в Плані рахунків і у фінансовій звітності; 2) список резервів на рахунку 96 “Резерви по умовних зобов'язаннях” розширити й залишити відкритим, надаючи організаціям можливість самостійно визначати їх склад, за умови, що вони відповідають вимогам, встановленим положеннями бухгалтерського обліку [13, с. 17–18].

Слід також зазначити, що “відрахування в резерви, які створюються у зв'язку з визнанням умовних фактів господарської діяльності, в податковому обліку не відображаються, а отже, у підприємств, які нараховують податок на прибуток методом нарахування, виникають тимчасові різниці і відстрочені податкові активи” [19, с. 118].

Згідно з п. 9 ст. 264 Податкового кодексу Російської Федерації, підприємства можуть створювати резерви на майбутні витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування [4, с. 30]. Відомо, що в разі виявлення дефектів або фальсифікації товарів протягом гарантійного терміну експлуатації споживач має право вимагати від продавця (виробника) їх усунення та відшкодування заподіяних збитків. З метою рівномірного віднесення на собівартість продукції витрат на гарантійний ремонт (обслуговування) підприємство може сформулювати резерв на виконання гарантійних зобов'язань. У даному випадку формування резерву відбувається також у зв'язку з виникненням умовного зобов'язання у підприємства.

Підводячи підсумок вищевикладеному, можна стверджувати, що в окремих країнах (Росія, Польща) відображення умовних зобов'язань може здійснюватися за допомогою позабалансових рахунків та балансових рахунків у частині нарахування резервів під умовні зобов'язання та витрат, на які останні нараховуються.

В Україні основними нормативними документами, що регулюють облікове відображення умовних зобов'язань, є П(С)БО 11 “Зобов'язання” та Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

У вітчизняному плані рахунків для обліку умовних зобов'язань та умовних активів передбачено позабалансовий рахунок 04 “Непередбачені активи й зобов'язання” з відповідними субрахунками (041 “Непередбачені активи”, 042 “Непередбачені зобов'язання”). На субрахунку 042 “Непередбачені зобов'язання” здійснюється накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо настання цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків. Враховуючи результати проведеного дослідження та уточнення трактування сутності терміна “умовне зобов'язання”, пропонуємо в назві зазначених рахунків використовувати вираз “умовні” замість “непередбачені”.

З приводу доцільності відображення умовних зобов'язань на позабалансових рахунках серед різних авторів наявні дискусії. Зокрема, В.Ф. Палій вважає, що “в російському бухгалтерському обліку реальні безумовні зобов'язання відображаються на балансових рахунках і в звітному бухгалтерському балансі. Умовні зобов'язання підлягають обліку на позабалансових рахунках. Коли підприємство змушене платити по умовних зобов'язаннях, вони перетворюються на безумовні, їх переводять на балансові рахунки, а позабалансові закривають” [12, с. 307]. Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуел [10, с. 187], С. Дж. Грей [3, с. 289–290] дотримуються погляду про необхідність відображення умовного зобов'язання за балансом.

Іншого підходу дотримується Г.В. Нашкерська, яка зазначає, що відображення зобов'язання за балансом залежить від ймовірності настання умовної події та можливості визначення її суми. Автор наводить такі випадки: а) якщо існує значна ймовірність виникнення майбутньої події, що призведе до виникнення зобов'язання, та його суму достовірно підрахувати неможливо, то для дотримання принципу обачності підприємство повинно відобразити зобов'язання у звітності й визнати збиток; б) якщо ймовірність настання майбутньої події достатньо не визначена, точну суму зобов'язання підрахувати неможливо або для його врегулювання не будуть використані ресурси підприємства, воно відображається у примітках до фінансової звітності [9, с. 145].

Вважаємо, що на позабалансових рахунках слід відображати умовні зобов'язання, ймовірність настання та погашення яких є високою, що в майбутньому може призвести до зменшення економічних вигод від діяльності підприємства. Зазначені умовні зобов'язання можуть відображатися в обліку на рахунку 042 “Умовні зобов'язання”. Аналітичні рахунки по позабалансовому рахунку 042 “Умовні зобов'язання” можуть відкриватися в розрізі видів умовних зобов'язань, термінів їх погашення та ймовірності настання. Відображення наявності та списання умовних зобов'язань на позабалансових рахунках буде слугувати поясненням того, що подія належить до умовного зобов'язання і повніше відобразатиме реальні події, що відбуваються на підприємстві.

Врахування та прогнозування таких подій, що можуть змінити майновий стан підприємства за певних обставин у майбутньому, забезпечить зменшення виникнення суперечок з постачальниками та покупцями, а також надасть можливість управлінському персоналу здійснити оцінку можливої зміни кредитоспроможності та фінансової стійкості суб'єкта господарювання в майбутньому.

У випадку, коли підприємство може достовірно оцінити суму умовного зобов'язання та існує дуже висока ймовірність його настання та погашення, що призведе до зменшення ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, може бути прийняте рішення про формування забезпечення витрат та платежів за умовними зобов'язаннями.

У плані рахунків в Україні узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, призначений рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", за кредитом якого відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання. Аналізуючи субрахунки до зазначеного синтетичного рахунку, можна зробити висновок, що з обліком умовних зобов'язань пов'язані такі субрахунки: а) 474 "Забезпечення інших витрат і платежів" – призначений для обліку забезпечень з реструктуризації, а також виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами; б) 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань" – ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо [5]. Для формування забезпечень витрат та платежів за умовними зобов'язаннями жодного субрахунку не передбачено.

Зважаючи на те, що в підприємства за звітний період може виникати ряд операцій, пов'язаних з настанням різного виду умовних зобов'язань, пропонуємо ввести до рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" субрахунок 479 "Забезпечення витрат та платежів за умовними зобов'язаннями", основне призначення якого полягає у відображенні суми сформованого забезпечення витрат та платежів за умовними зобов'язаннями. Даний субрахунок може використовуватися всіма без винятку підприємствами незалежно від їх галузевої специфіки та особливостей діяльності.

Для обліку забезпечення витрат та платежів за умовними зобов'язаннями підприємству слід вести облік з погляду таких аналітичних рахунків: 479.1 "Зобов'язання за незавершеними на звітну дату судовими розглядами", 479.2 "Неврегульовані на звітну дату розбіжності з податковими органами з приводу сплати податків", 479.3 "Поручительства на користь третіх осіб, терміни виконання по яких не настали", 479.4 "Дисконтовані до звітної дати векселі, термін платежу по яких не настав", 479.5 "Зобов'язання з охорони довкілля", 479.6 "Інші умовні зобов'язання". Використання зазначених аналітичних

рахунків дасть змогу управлінцям зрозуміти необхідність створення відповідних забезпечень та відобразити наслідки настання умовних зобов'язань, а також отримати детальну інформацію про реальний стан діяльності підприємства.

Оскільки забезпечення використовується на відшкодування витрат, для покриття яких воно було створено, пропонуємо при формуванні забезпечення під умовні зобов'язання використовувати рахунки видів діяльності, в межах якої виникло умовне зобов'язання.

Використання запропонованого методичного підходу до відображення умовних зобов'язань та забезпечення витрат та платежів за умовними зобов'язаннями дає змогу приймати ефективні управлінські рішення та забезпечити високу ефективність діяльності в результаті детального планування та прогнозування майбутніх подій, які можуть зумовити відтік економічних ресурсів підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Існуючі дослідження методичних підходів до облікового відображення умовних зобов'язань та забезпечень включають методики, закріплені на рівні міжнародних та національних стандартів обліку. Комплексні дослідження з проблем методики бухгалтерського обліку умовних зобов'язань практично відсутні.

Вивчення діючої практики облікового відображення умовних зобов'язань у зарубіжних країнах та сучасних запитів управління дозволило обґрунтувати необхідність удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку зазначеного об'єкта шляхом введення додаткових субрахунків та розширення аналітичного обліку.

Перспективами подальших досліджень є використання вищезазначених пропозицій з удосконалення методичних підходів до відображення в обліку умовних зобов'язань та забезпечення витрат та платежів за умовними зобов'язаннями, що забезпечить розширення інформаційної місткості даних, що використовуються системою управління, і посилення їхньої ролі в процесі прийняття управлінських рішень. Це дасть змогу управлінцям зрозуміти необхідність створення відповідних забезпечень та відобразити наслідки настання умовних зобов'язань, отримати детальну інформацію про реальний стан діяльності підприємства та забезпечить достовірність звітності та чітке уявлення про фінансовий стан підприємства.

Література

1. *Боримська К.П.* Підходи до побудови науково обґрунтованої класифікації рахунків: історія та сучасність / *К.П. Боримська* // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007. – № 1(39). – С. 24–35.

2. Генералова Н.В. Учет резервов и раскрытие информации в финансовой отчетности в соответствии с МСФО 37 “Резервы, условные обязательства, условные активы” / Н.В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 11. – С. 57–62.
3. Грей С.Дж. Финансовый учет: глобальный поход / Грей С.Дж.; [пер. с англ.]. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
4. Гущина И.Э. Учет условных фактов хозяйственной деятельности / И.Э. Гущина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 28–32.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
6. Кизо Д.И. Финансовый учет. Промежуточный уровень: адаптировано с оригинальных текстов 9- го и 10-го изд. / Кизо Д.И., Вейгант Дж.Ж., Уорфилд Т.Д. – Нью-Йорк: John Wiley&Sons, Inc. – Ч. I. – 496 с.
7. Литнева Н.А. Оценка и учет условных фактов хозяйственной деятельности / Н.А. Литнева, Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 15. – С. 3–8.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gaap.ru/biblioteka>
9. Наішкерська Г.В. Особливості визнання та оцінювання умовних зобов'язань / Г.В. Наішкерська // Регіональна економіка. – 2008. – № 4. – С. 141–150.
10. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. [пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
11. Омецінська І.Я. Поділ зобов'язань та відображення їх у балансі / І.Я. Омецінська // Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи: зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. / За ред. д.е.н, проф. Литвина Б.М. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2005. – С. 342–348.
12. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2003. – 792 с.
13. Потокова Д.И. Бухгалтерский учет резервов и регулятивов: автореф. дис... на соискание научн. степени к.э.н.; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Д. Потокова. – Краснодар, 2007. – 20 с.
14. Сотнікова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотнікова – М.: Налоговый вестник, 2007. – 288 с.

15. *Томило Н.М.* Коментарий к ПБУ 8/01 “Условные факты хозяйственной деятельности” / *Н.М. Томило* // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 4. – С. 30–32.
 16. *Узунова Т.В.* Применение условных фактов хозяйственной деятельности в отношении обеспечения обязательств / *Т.В. Узунова* // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 59–64.
 17. *Фомичева Л.П.* Составляем Пояснительную записку к бухгалтерской отчетности / *Л.П. Фомичева* – М.: ООО “Вершина”, 2005. – 332 с.
 18. *Фомичева Л.П.* Условные факты хозяйственной деятельности [Электронный ресурс] / *Л.П. Фомичева*. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/account/buhaccounting/a6/40601.html>
 19. *Чайковская Л.А.* Условные факты хозяйственной деятельности: международный подход и российская практика / *Л.А. Чайковская, Ю.А. Якушева* // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 107–123.
-
-