УДК 334.012.61

Маценко Л.Ф.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ "УМОВНІ ФАКТИ ГОСПОДАРСЬКОГО ЖИТТЯ"

Визначається внутрішня суть поняття "умовний факт господарського життя". Обґрунтовується перегляд принципу фінансової звітності "превалювання змісту над формою"

Условные факты хозяйственной жизни –
безусловное достижение бухгалтерской мысли
д.е.н., професор Я.В. Соколов

Постановка проблеми. Глобальні зміни сучасності в усіх аспектах людського життя призводять до перегляду світорозуміння, світосприйняття, переосмислення людської діяльності. Оточуючу дійсність, яка стала звичайною для нас, ми приймаємо такою, як вона є, не запитуючи "чому вона така". І саме це питання "чому" переносить нас з побутового життя в сферу науки. В наш час відбуваються процеси пошуків нових засад науки, нових підходів до розгляду її об'єктів. В останні роки значні зміни відбуваються в розвитку всіх наук. Дані зміни викликані розвитком ринкових відносин, адаптацією до нової системи господарювання, яка висуває нові вимоги до тих наук, які покликані забезпечити теоретичну базу для практичної діяльності в державі, спрямованої на економічне зростання. І тут значну роль відіграє наука бухгалтерський облік, оскільки бухгалтерський облік дає змогу не тільки судити кількісно про господарську діяльність, не лише є інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, але й дає змогу оцінити наскільки ефективними є рішення, що приймаються.

Бухгалтерський облік, кількісно відображаючи господарське життя, так чи інакше є частиною економічної політики в державі. Адаптація бухгалтерського обліку до ринкових умов є невід'ємним елементом ефективності національної економіки. Проте, сьогоднішній етап розвитку бухгалтерського обліку в Україні характеризується тим, що від старих форм, методів, принципів, які були притаманні для планової економіки ми майже відмовилися, а нової концепції бухгалтерського обліку, адаптованої до ринкових форм господарювання в нас немає. На думку професора Ф.Ф. Бутинця розроблену професором Н.М. Малюгою Концепцію розвитку бухгалтерського обліку перехідного періоду можна визначити як спробу створення теоретико-методологічних основ побудови всієї системи обліку і звітності в Україні [1, с. 33-34]. Адаптація бухгалтерського обліку до ринкових умов в Україні здійснюється шляхом реформування його у відповідності до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Проте багато понять і принципів, навіяних нам з Заходу, спричиняють дискусії і об'єктивно вимагають дослідження українськими вченими з точки зору доцільності їх практичного застосування при відображенні фактів господарського життя в Україні, державі з сформульованим менталітетом та традиціями.

Введення в нашому обліку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – це інакше осмислення господарського життя, оскільки врахування їх вимог зумовлює необхідність відображення не лише тих фактів господарського життя, що вже відбулися чи відбуваються в поточному періоді, але й врахування наслідків тих фактів господарського життя, що в майбутньому за певних умов вплинуть на зміну фінансового стану підприємства. Неоднозначні погляди викликає

Міжнародний стандарт фінансової звітності 37 “Резерви, умовні зобов’язання та умовні активи” (далі МСФЗ 37 “Резерви, умовні зобов’язання та умовні активи”). Згідно з вимогами даного стандарту необхідно в бухгалтерській звітності розкривати інформацію про умовні факти господарського життя.

На сьогодні в Україні зовсім не присвячено уваги дослідженню поняття умовний факт господарського життя ні в теорії бухгалтерського обліку, ні в практиці його ведення. Законодавче визначення поняття також відсутнє. На відміну від України, в Росії в 1998 р. було затверджено наказом Міністерства фінансів Російської Федерації Положення бухгалтерського обліку 8 “Умовні факти господарського життя”, котре пізніше в 2001 р. було уточнене. Дане положення засновано на вимогах міжнародних стандартів фінансової звітності і націлено на забезпечення корисної інформації щодо відображення умовних фактів господарського життя, що формується в бухгалтерському обліку.

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 Положення бухгалтерського обліку 8 “Умовні факти господарського життя” має найнижчий рейтинг застосування – менше 20 % [7, с. 37]. В Україні немає стандарту бухгалтерського обліку, який би висвітлював теоретичні аспекти відображення умовних фактів господарського життя, саме ж поняття є не зовсім відомим як теоретикам, так і бухгалтерам-практикам. Проте це не означає, що дані факти не зустрічаються на практиці, чи не мають місця в теорії бухгалтерського обліку. Ні, умовні факти господарського життя існували ще за часів радянського обліку і мають місце зараз, проте інформація про них не відображалась в обліку або відображалась на позабалансових рахунках. Тому сьогодні актуальним є питання визначення суті поняття умовні факти господарського життя, відображення їх в обліку та звітності. Дане поняття потребує дослідження з метою уникнення помилок Росії, де недостатньо дослідивши поняття прийняли Положення бухгалтерського обліку 8 “Умовні факти господарського життя”, яке викликало багато питань і суперечностей.

Аналіз останніх досліджень. Поняття умовні факти господарського життя в бухгалтерському обліку України є недослідженим. В Росії даному поняттю присвячували наукові статті такі вчені-бухгалтери, як проф. Я.В. Соколов, проф. М.І. Кутер, Д.В. Луговський, проф. Л.А. Чайковська, Ю.А. Якушева, кандидат економічних наук А.В. Суворов, Л.З. Шнейдман, Н.В. Генералова, проф. В.А. Терехова, І.Є. Гущіна, Т.В. Узунова, доцент Н.В. Парушина. Проте більшість праць по даній темі зводиться до роз’яснення практичного застосування діючого Положення бухгалтерського обліку 8 “Умовні факти господарського життя” та має на меті аналіз не стільки самих умовних фактів, скільки їх наслідків – умовних активів та умовних зобов’язань.

Метою дослідження є визначення суті поняття “умовного факту господарського життя” з метою розширення кола фактів, які мають бути відображені в обліку для надання найбільш повної інформації щодо діяльності підприємства зацікавленим особам.

Виклад основного матеріалу. Наукове пізнання складається з двох рівнів – емпіричного і теоретичного. Емпіричне знання здобувається безпосередньо досвідом, теоретичне – за допомогою логіко-гносеологічних засобів (понять, концепцій, системи знань). Ці рівні знань органічно пов’язані, але водночас

відрізняються методами дослідження та способами відтворення об'єктивної реальності. В бухгалтерському обліку на думку проф. Я.В. Соколова також є два рівні – теоретичний рівень (рахункознавство) та практичний (рахівництво), проте предмет дослідження один – факти господарського життя [15, с. 85].

Людина, її існування і розвиток, її господарська діяльність – це є факт, визначений об'єктивними законами дійсності. Іншою стороною виступає сприйняття всього того, що нас оточує, яке в більшості випадків є суб'єктивним. Самі факти постають як діалектична єдність об'єктивних даних дійсності та суб'єктивного сприйняття, як система знань на шляху від емпіричного до теоретичного знання. У гносеологічному аспекті розгляду факт господарського життя постає як одиниця, базовий елемент системи бухгалтерського знання, що не може бути зведений до емпіричного чи теоретичного рівня пізнання, але виступає як сполучна ланка між ними. За емпіричним знанням у бухгалтерському обліку історично й логічно утвердилася функція збирання і накопичення фактів господарського життя, їх аналіз, систематизація та узагальнення з метою виявлення емпіричних закономірностей. Саме логічне осмислення, пояснення закономірностей фактів господарського життя – це функції теорії бухгалтерського обліку. Взаємодію емпіричного і теоретичного рівнів знань в бухгалтерському обліку можна подати схематично (рис. 1).

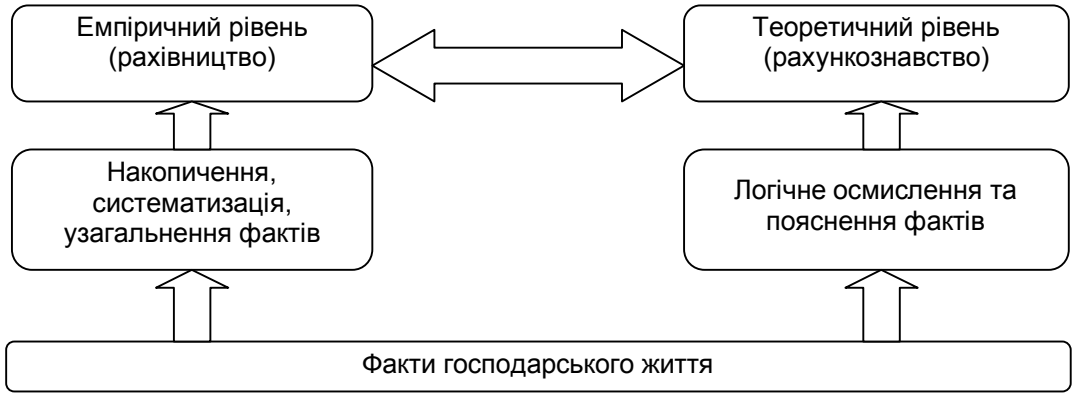

Рис 1. *Формування єдиної бухгалтерської системи знань*

Іллінійський професор А.К. Літтлтон визначає бухгалтерський облік як мистецтво реєстрації, класифікації і узагальнення в грошовому вимірі фактів господарського життя, які повністю чи частково носять фінансовий характер, а також інтерпретацію одержаних результатів [18, с. 18].

Бухгалтерський облік досліджує господарську діяльність з позицій твердого "так" чи "ні", проте зустрічаються як в теорії, так і в практичній частині бухгалтерського обліку випадки невизначеності господарських фактів, наслідки прояву яких мають імовірнісний характер. Такі факти господарського життя в бухгалтерському обліку носять назву умовні. Згідно Положення бухгалтерського обліку 8 "Умовні факти господарського життя" Російської Федерації під умовним фактом господарського життя слід розуміти такий факт, що здійснюється в звітному періоді, щодо результатів якого та ймовірності їх виникнення в майбутньому існує невизначеність, тобто виникнення наслідків залежить від того, чи відбудеться в майбутньому одне чи декілька невизначених подій [14].

Дане поняття є досить суперечливим, його можна розглядати як тезис, антитезис та синтез одночасно, тому на основі індуктивного методу визначення необхідним є обґрунтування його складових "умови" та "факту", категорій різних за змістом (табл. 1).

Таблиця 1. *Характеристика поняття "умови" та "факту"*

Джерело	*Умова*	*Факт*
Краткий экономический словарь / под ред. А.Н. Азримеяна.-3-е изд.-М.: Інститут новой экономики, 2005. – 1088 с. – С. 951, 984.	– обставини, від яких що-небудь залежить; – дані, із яких слід виходити при вирішенні задачі; – правила, встановлені в якій-небудь області	– від лат. factum – дійсна, не видумана подія, явище, твердо установлене знання, дане на досвіді, яке служить для кого-небудь висновком, виводом, що є перевіркою якого-небудь положення; – дійсність, реальність, що об'єктивно існує
Філософський словник / за ред. В.І. Шинкарука. – Головна редакція УРЕ. – К., 1973р. – 744 с. – С. 531, 536.	– філософська категорія, в якій відображається відношення речі до тих факторів, завдяки яким вона виникає і існує	– в звичайному розумінні – дійсна подія, наслідок, випадок, істина; – в логіці й методології науки – судження, яке фіксує події, що відбуваються об'єктивно, незалежно від свідомості
Философский энциклопедический словарь. – М.: ИНФРА. – 2000. – 536 с. – С. 469, 474.	– те, від чого залежить щось інше, що робить можливим наявність речі, стану процесу на відміну від причини, що яка з необхідністю породжує що-небудь (дію, резутьтат дії) від основи, яка є логічною умовою наслідку	– подія; – зроблене, те, що відбулося, що визнається реально існуючим
Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир ПП "Рута", 2001. – 224 с. – С. 179, 184	– обставини, від яких щось залежить; – дані, з яких слід виходити при вирішенні завдання; – вимоги, що висуваються однією з домовлених сторін; – правила, встановлені в будь-якій галузі	– дія, невигадана подія, випадок, явище, твердо встановлене знання, що базується на досвіді і слугує для будь-якого висновку, який є перевіркою будь-якого припущення; – дійсність, реальність, те, що об'єктивно існує; – здійснена, невигадана подія, випадок, який є підставою для складання будь-якого висновку або слугує перевіркою будь-якої пропозиції

Отже, всі науковці в загальному трактують поняття "факт" як реальну подію, як твердо усталене знання про що-небудь, як щось визначене, що реально існує. Поняття ж "умови" має протилежний зміст. Умова за своєю суттю є можливістю чогось іншого, деякої альтернативи, що характеризується конкретною невизначеністю. При висвітленні питання як саме можливе застосування понять до якісно відмінних від них відображень відомий філософ Кант висунув положення про існування в свідомості ще однієї протилежної апріорної форми: "Має існувати дещо третє, однорідне, з однієї сторони, з категоріями, з іншої з їх відображеннями" [6, с. 43]. В даному випадку цим третім, на нашу думку, є опосередкований синтез суті понять "умови" та "факту" через систему причинно-наслідкових зв'язків, яка не суперечить змісту ні одного, ні другого поняття, а чітко визначає внутрішню суть поняття "умовний факт".

Відомо, що кожна подія має причини свого виникнення та результат, наслідок. Але чи завжди ми знаємо точно наслідок події? Не завжди. Тому можна сказати, що в широкому розумінні всі факти господарської діяльності є умовними. На думку доктора економічних наук, професора М.І. Кутера факти господарського життя слід

класифікувати на реальні (ті, що вже відбулися) та умовні (ті, що мають визначену ймовірність відбутись в майбутньому, а інформація про їх наслідки може вплинути на думку користувачів фінансової звітності) [7, с. 34]. У вузькому розумінні умовними є ті факти господарського життя, що відбулись, наслідки яких не визначені та мають імовірнісний характер, а саме:

– не завершені на звітну дату судові спори, в яких підприємство виступає позивачем чи відповідачем, і рішення з яких можуть бути відомі лише в майбутні звітні періоди;

– не вирішені на звітну дату непорозуміння з податковими органами з приводу оплати платежів у бюджет;

– видані до звітної дати гарантії, поручительства і інші види забезпечення зобов'язань на користь третіх осіб, терміни виконання по яким не настали;

– обліковані (дисконтовані) до звітної дати векселі, термін плати за якими не настав до звітної дати;

– будь-які здійснені до звітної дати дії інших підприємств чи осіб, в результаті яких підприємство має одержати компенсацію, величина якої є предметом судових спорів;

– видані організацією гарантійні зобов'язання щодо проданої нею в звітному періоді продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

– зобов'язання по охороні навколишнього середовища;

– продаж чи припинення будь-якого напряму діяльності підприємства, закриття підрозділів підприємства чи переміщення їх в інший географічний регіон;

– інші аналогічні факти.

Тому інші факти, відповідно, можна вважати безумовними. Розглянемо логіку існування безумовних фактів господарського життя на прикладі схеми (рис. 2).

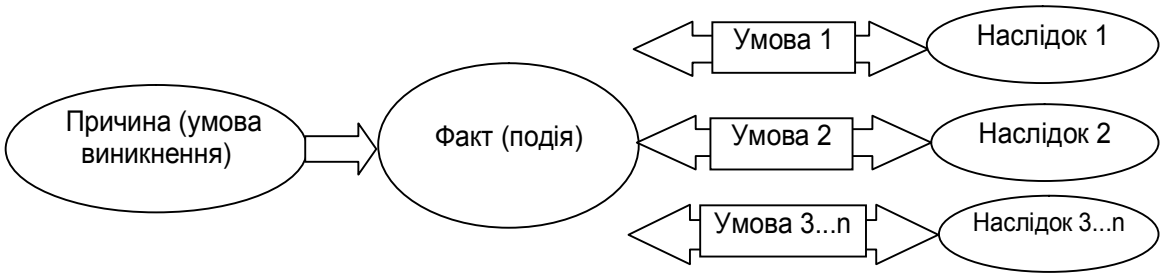

Рис. 2. *Безумовний факт господарського життя*

В даному випадку можна стверджувати, що настання одного факту викликає один наслідок, але тільки при інших рівних умовах. Тобто вважається, що всі інші фактори, які могли б вплинути на дану подію, залишаються незмінними. Наприклад, відомо, що під впливом зростання пропозиції сировини (причина) відбулося зменшення ціни на сировину (факт господарської діяльності), а це призвело до зменшення собівартості певного товару (наслідок), але лише при незмінних інших факторах, бо якщо при зменшенні ціни на сировину зросте ціна на паливо, то стверджувати, що собівартість зменшиться, не можна. Іншу суть має поняття умовного факту (рис. 3).

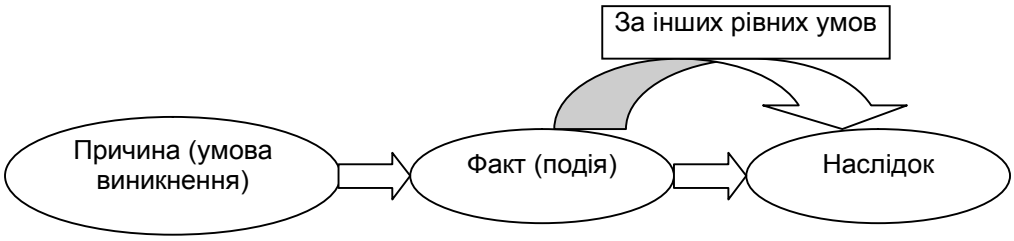

Рис. 3. *Умовний факт господарського життя*

Сама причина є умовою виникнення певного факту господарського життя. Саме вплив умов (обставин, правил, вимог, даних) визначає наслідок, результат прояву факту господарського життя. І особливістю самої умови є те, що вона без діяльності не може перетворюватися на нову дійсність, продукувати її, вона лише створює можливість нового наслідку як зумовленого. Для перетворення можливості певного наслідку на його дійсність необхідна причина як активний фактор, який з умов продукує нову дійсність. Завдяки наявності відповідних умов певні альтернативи подальшого прояву переходять з можливості в дійсність. Один з найяскравіших представників німецької класичної філософії Гегель відмітив, що "оцінююча як одна лиш дійсність є дещо випадковим, і навпаки можливе саме є тільки випадковим. Розвиток кола визначень можливості і випадковості, що трактуються як перетворення випадкового в умови іншого, робить можливість реальністю. В цій реальній можливості, яка знаходить саморух, переплетені предмет, умова і діяльність, причому коли всі умови мають місце, предмет має стати дійсним і розвинута дійсність ... є необхідністю" [6, с. 270]. Тут Гегель в надзвичайно абстрактному виді характеризує той процес радикального перетворення можливості в дійсність, який опосередкований людською діяльністю.

В основі умовного поділу фактів господарського життя на безумовні та умовні на думку автора лежить імовірнісний характер наслідку. Якщо певний факт господарського життя відбувся чи відбувається, а щодо наслідку його є однозначна оцінка (ймовірність наслідку факту дорівнює 100 %), то, абстрагуючись, можна сказати, що в даному випадку має місце безумовний факт. Якщо ж щодо певного наслідку факту є сумнів, а ймовірність його виникнення в залежності від ситуації можна оцінювати від 0 % до 100 %, то даний факт можна кваліфікувати як умовний (рис. 4).

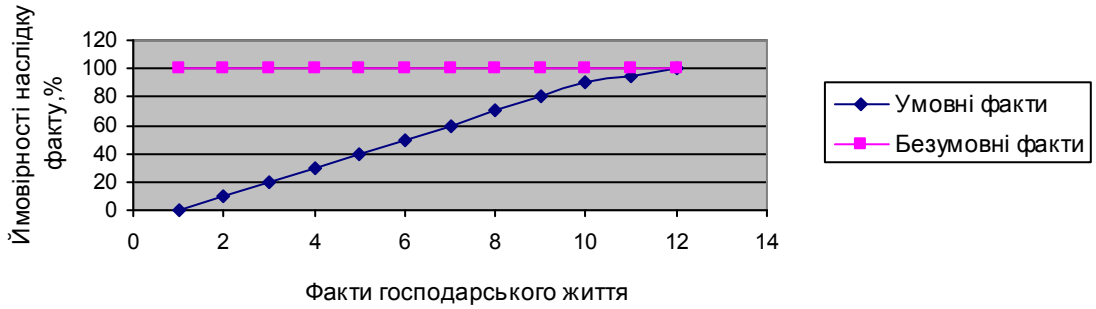

Рис. 4. *Класифікація фактів господарського життя в залежності від ймовірності реалізації їх наслідків*

Певні спроби визначення ступеня ймовірності результатів умовних фактів містить Додаток до Положення бухгалтерського обліку 8 "Умовні факти господарського життя" Російської Федерації, що по суті має теоретичний характер, оскільки "приблизна оцінка ймовірності наслідків умовного факту,

описана в даному додатку, має застосовуватися з урахуванням характеру конкретного умовного факту на основі всієї доступної підприємству до звітної дати інформації; оцінка ймовірності наслідків умовного факту для цілей даного положення не визначає точну кількість її виміру. Приведена в таблиці кількісна оцінка призначена для формування загального уявлення про різні рівні ймовірності, що використовуються в бухгалтерському обліку та звітності" [14]. Згідно даного положення умовні факти господарського життя повинні відображатись в обліку та звітності, якщо ступінь ймовірності їх реалізації є високою (50-95 %) або дуже високою (95-100 %). Питання практичного визначення ймовірності реалізації наслідку умовного факту залишається для роздумів бухгалтеру, що на підставі власних професійних суджень має визначати суттєвість наслідку данного факту для підприємства, доцільність та форму його відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Не всі умовні факти сьогодні на підприємствах мають документальне відображення, не всі документи реально відображають факти. Тому актуальним є перегляд принципу фінансової звітності відношення "суті" і "форми". Один з принципів бухгалтерського обліку превалювання змісту над формою сьогодні в бухгалтерському обліку України вказує на пріоритет суті над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Це означає, що діюче Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" не відкидає можливість відображення бухгалтерського судження – професійної думки бухгалтера відносно способів кваліфікації і розкриття достовірної інформації про фінансовий стан підприємства, фінансові результати їх зміни. Не є таємницею той факт, що при плановій економіці питання професійного судження ніколи не обговорювались, оскільки для тодішньої системи була характерна регламентація господарського життя, економічних відносин, включаючи і бухгалтерський облік. Всі факти господарського життя відображались згідно діючих інструкцій, положень. Тоді існував принцип превалювання форми над суттю – є документ, є факт, немає документального підтвердження – немає факту. Сьогодні ж система ринкових відносин представляє собою постійно змінюючи систему, для якої не можливий тотальний регламент. В бухгалтерському обліку України посилюється вплив англо-американської школи, яка значну увагу приділяє бухгалтерському судженню. Виникнення та відображення умовних фактів господарського життя – це питання суто бухгалтерських суджень, оскільки бухгалтер самостійно вирішує відображати чи не відображати дані факти в обліку, основне, щоб вони відображались достовірно, а бухгалтери це робили добросовісно, дбаючи насамперед про прийняття ефективних управлінських рішень. На практиці сьогодні діє принцип превалювання суті над формою, хоча не відкидається важливість первинного обліку та документування господарських фактів.

Ряд вчених, зокрема професор Я.В. Соколов, Д.В. Луговський, Ю.Н. Молодцова, професор М.І. Кутер вважають, що суть і форма не повинні протиставлятись один одному, форма є зовнішнім проявом суті. Відповідь на питання співставлення "суті" і "форми" можна знайти в науці філософії, надбання якої є поштовхом розвитку багатьох наук. Про цінність філософії для різноманітних досліджень неодноразово наголошували як вчені-філософи, так і вчені інших наук, філософський підхід в яких є одним з напрямів аналізу. Як зазначає В.С. Лутай "Застосування філософських принципів до конкретних областей знань завжди пов'язано з вирішенням складних проблем" [9, с. 128]. Кириленко Г.Г. вказував на необхідність розкриття рівнів аналізу науки на спеціальний (технічний) та філософський [4, с. 143].

Особливо цінним є філософський підхід для бухгалтерського обліку, оскільки розвиток даної науки – це свого роду складний, творчий процес пошуку істини, кожний наступний крок якого спирається на попередній. Розробка загальної теорії бухгалтерського обліку на основі діалектико-логічних принципів взаємозв'язку знань про основні області реального світу дає можливість успішно вирішувати важливі проблеми ефективного управління наукою, використовувати її досягнення у всіх областях практичної господарської діяльності. Важливим є використання філософського підходу при дослідженні тих понять, які не є дослідженими в працях науковців бухгалтерського обліку, але мають місце як в теорії бухгалтерського обліку, так і в практичній господарській діяльності підприємств, впливають на кінцеві результати їх функціонування. З іншого боку варто погодитись з відомим філософом Е. Кантом, що "завданням філософії є випробування істинності всіх вчень" [6, с. 97]. Розгляд підходів до визначення понять "суті" і "форми" та зв'язку між ними в різні часи наведено в табл. 2.

Таблиця 2. *Філософсько-історичний аспект розгляду понять "суті" і "форми"*

Досліджуваний період	Категорія "суть"	Категорія "форма"	Зв'язок, співвідношення
1	*2*	*3*	*4*
Античність			
Мілетейська школа	Суть розуміється в їх вченнях як загальна, породжуючи сила, одушевлена стихія. В основі суті лежить основоположне, що є всеуправляючим принципом буття. Анаксимандр приймає в якості начала безкінечну, невизначену речовність – апейрон. Апейрон – корінь всіх речей і самого космосу	Розглядали форму як продуктивність від начал. Форма не є самостійною по відношенню до начала, а залежить від них	Основне відношення суті і форми розглядали як відносини виникнення, породження, що є закономірними
Геракліт	В якості суті, основи-першоначала в нього виступає "вогонь" і "логос", що органічно є єдиним цілим	Характеризує дане поняття різнобічним, неоднозначним, що обумовлено неоднозначністю начала	Діалектичний зв'язок, що проявляється на основі закону єдності і боротьби протилежностей
Піфагоризм	В якості суті піфагорійці висували математичні числа, що вважались ідеальним началом	Під категорією "форма" в ученні піфагорійців відводиться вся різноманітність зовнішнього світу. Дане поняття розглядалось як залежне, несамостійне	Своєрідність в розумінні відносин суті і форми полягає в тому, що існування речей вони розглядали як наслідування чисел
Учення елеатів (Парменід)	Під суттю має на увазі умодосяжне єдине буття, для якого характерні ідеальні ознаки. Відмінною рисою істинно існуючого буття вважали його вічність	На відміну від суті в ученнях елеатів форма являє собою неоднозначне, чуттєво сприймаюче людиною матеріальне буття	Відсутній

Продовження табл. 2

1	*2*	*3*	*4*
Учення Левкіппа-Демокріта	В якості суті мали на увазі атоми і пустоту	Форма в даному ученні трактувалась як форма суті	Визначали причинний зв'язок у відношенні суті та форми
– Платон	Визначається як світ ідей	Визначається як різноманітність світу речей. Форма – тінь, копія світу ідей	Ідеї як суть виступають причиною чи джерелом форми в якості породжуваної їх моделі, цілі, бути схожими на яку намагаються речі чуттєвого світу
Аристотель	Суть існує в реальних формах і через них. Суть – реальна основа всіх інших категорій	При розгляді даної категорії виходив з матеріалістичного положення	Вважав неможливим окреме існування суті, і того, суттю чого воно є
Середньовіччя	Під суттю малось на увазі щось ідеальне, душа	Форма розглядалась як щось матеріально видиме, тіло, втілюючи гріх	Розрив між даними поняттями
Новий час			
Берклі, Юм	Визначали суть у виді матерії субстанції як фікції	Трактували як феномен, чуттєво дані феномени	Відсутність зв'язку
Кант	Розглядав суть як "річ в собі"	Розглядав форму як "річ для нас"	Суперечливий характер зв'язку
Гегель	В широкому розумінні під суттю мав абсолютну ідею. В більш вузькому розумінні суть – визначена ступінь в розвитку абсолютної ідеї. Суть – суперечність і пов'язані з нею взаємообумовленості	В широкому розумінні – це природа і дух, це суттєве існування, обумовлене суттю буття	Діалектичний взаємозв'язок взаємозаперечення
Буржуазна філософія			
Е. Мах	Розглядав суть як загально значиму об'єктивність	Визначав дане поняття з суб'єктивістського емпіризму	Зведення форми до суті
Е. Гуссерль	Розглядав чисту суть, досягнуту інтуїтивним шляхом, як основу апріорних положень	Ігнорував поняття	Вказував на односторонній зв'язок – суть визначає форму, будучи незалежно від неї
Марксизм-Ленінізм	Розглядали категорії як з об'єктивної, так і з суб'єктивної позицій	Визначали органічний зв'язок між поняттями	

Отже, у філософії категорії "суті" і "форми" більшість вчених розглядають форму як відображення суті, що з однієї сторони характеризуються відносною єдністю, а з іншої – якщо в процесі розвитку виявляється невідповідність форми суті, то в результаті виникає нова форма, яка відповідає розвиненій суті. Тобто має місце відповідність форми суті. Дане положення має глибокий зміст в бухгалтерському обліку, оскільки лише єдність економічної суті та її відображення

форми дозволяє дати комплексну і об'єктивну оцінку тому, що відбувається. Завдання бухгалтера в даному випадку не вибирати пріоритети, а забезпечити єдність форми і суті. Тому при документуванні, складанні звітності бухгалтер має максимально наближати форму до суті.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі індуктивного методу дослідження можна зробити висновок, що умовний факт господарського життя – це зумовлений певною причиною факт господарського життя, що не має точно визначеного наслідку (результату), оскільки останній зумовлений впливом певних обставин, правил, вимог, подій, даних, тощо. Про визначення наслідку умовного факту можна говорити лише як про ймовірність, ступінь якої залежить від аргументації умов невизначеності.

Поняття умовного факту господарського життя, яке було виділено в бухгалтерському обліку наприкінці XX століття, є складним феноменом, який свідчить, що проблемний облік оперує даними, які стосуються майбутніх подій і фактів, що обумовлює необхідність врахування фактора невизначеності. В умовах ринкового господарювання управлінці та власники чекають від бухгалтерів даних не тільки про те, що було, але й прогнозів про те, що очікує в майбутньому. Тому ігнорувати, не відображати суттєві умовні факти господарського життя на сьогодні не можливо. Проте кожен бухгалтер відображає дані факти на основі власних професійних суджень, які мають міститись в Наказі про облікову політику підприємства, оскільки нормативно-правового регламентування їх в Україні немає.

Відображення умовних фактів господарського життя має здійснюватись за принципом максимальної відповідності суті її відповідній формі, оскільки кожен факт господарського життя об'єктивно несе в собі як економічну, так і юридичну інформацію і тільки так можна дати комплексну і об'єктивну оцінку тому, що відбувається.

Поняття умовного факту господарського життя є недослідженим в бухгалтерській думці нинішнього часу і справедливо вважати його таким, що об'єктивно вимагає подальших досліджень. Умовні факти можуть безпосередньо впливати на прийняття управлінських рішень, а відсутність інформації про них призводить до прийняття цих рішень в умовах невизначеності, що може суттєво вплинути на фінансове становище підприємства. Відштовхуючись від слів мислителя Сократа "людина повинна ґрунтувати свою поведінку на надійних знаннях, а останні повинні бути остаточними, незмінними та завершеними... Мінливі ж уявлення нашої душі слід вважати гадкою, адже саме через мінливість вони не можуть бути підставою для виправданого життєвого вибору та поведінки людини" [13, с. 71] можна зробити висновок, що перш ніж законодавчо закріплювати відображення умовних фактів господарського життя слід дослідити їх та їхні можливі наслідки – умовні активи та умовні зобов'язання, що і є напрямом подальших досліджень по даній тематиці.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2007 р. – 328 с.
2. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир ПП "Рута", 2001. – 224 с.
3. Сущность и явление. [монографія] / [Кизима В.В., Огородник И.В. и др.] – К.: Научная мысль – 1987.
4. *Кириленко Г.Г.* Гносеологічний статус деяких концепцій філософії науки. / Г.Г. Кириленко. – Філософія науки, 1976. – № 3. – 326 с.

5. Краткий экономический словарь / [под ред. А.Н. Азримеяна]. – 3-е изд. – М.: Інститут новой экономики, 2005. – 1088 с.
6. *Кузнєцов В.Н.* Немецкая классическая философия второй половины XVIII – н. XIX века: [учеб. пос. для университетов]. – М.: Высшая школа, 1989. – 480 с.
7. *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.
8. *Луговской Д.В.* Приоритет экономического содержания над правовой формой? / Д.В. Луговской , Е.В. Оломская, Ю.Н. Молодцова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 5. – С. 31-37.
9. *Лутай В.С.* Теория диалектики и общая теория науки. / В.С. Лутай – К.: Высшая школа, 1981. – 168 с.
10. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис. …докт. екон. наук.: 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна – Житомир, 2006. – 539 с.
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 37 "Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи": діє з 01.07.1999 р.; [Електронний ресурс]. Пер. по матеріалах сайту. – Режим доступу: bankir.ru.
12. *Ніцше Ф.* Так казав Зараустра. Жадання влади / Ф Ніцше.; [пер. з німецької А. Онишка, П. Таращука]. – К.: Основи, Дніпро, 1993. – 415 с.
13. *Петрушенко В.Л.* Філософія [підручник] / В.Л. Петрушенко. – 4-е вид., виправл. і доп. – Львів: Магнолія плюс, видавець СПДФО В.М. Піча, 2006. – 506 с.
14. Положення бухгалтерського обліку 8/01 "Умовні факти господарського життя". Затверджено наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 28.11.2001 року.
15. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. / Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
16. Философский энциклопедический словарь. – М.: ИНФРА. – 2000. – 536 с.
17. Філософський словник / [за ред. В.І. Шинкарука]. – Головна редакція УРЕ. – К.: 1973.
18. *Хендриксен Є.С.* Теория бухгалтерского учета. / Є.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с анг.]; под ред. проф. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1997. – 567 с.