МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ РФ

Государственное образовательное учреждение

Высшего профессионального образования

**РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ**

**ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**Кафедра «Бухгалтерского учета, анализа и аудита»**

**Контрольная работа**

по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности »

Воронеж 2009

**Содержание**

1. Промежуточная и сегментарная отчетность
2. Учет и раскрытие информации о резервах, условных обязательств и условных активов в соответствии с МСФО. (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»

Список литературы

**1. Промежуточная и сегментарная отчетность**

Сегментарная отчетность.

Хозяйственный сегмент является отличимым составным элементом компании, занятым производством продукции или предоставлением услуг, подвергающимся рискам и получающим выгоды иные, чем другие хозяйственные сегменты (например, промышленные, сельскохозяйственные и финансовые сегменты).

Стандарт устанавливает основные принципы для представления информации по сегментам о различных типах продукции и услуг, предоставляемых компанией, и различных географических областях, в которых она действует. Подобная информация необходима ее пользователям для того, чтобы:

- попять результаты прошлой деятельности компании;

- оценить риски и доходы компании;

- принимать решения, основанные на большем количестве информации.

Географический сегмент является отличимым составным элементом компании, занятым производством продукции или предоставлением услуг в конкретном экономическом окружении, подвергающимся рискам и получающим выгоды иные, чем составные элементы компании в других экономических окружениях. Географические сегменты могут основываться в зависимости от месторасположения компании либо рынков и клиентов.

Стандарт применяется ко всем компаниям, долевые или ценные бумаги которых циркулируют на открытом рынке ценных бумаг, а также к тем, которые находятся в процессе эмиссии подобных инструментов. Родительская компания предоставляет информацию по сегментам только на основе сводной финансовой отчетности. Информация по сегментам представляется как по географическим, так и по хозяйственным сегментам.

Первичный и вторичный форматы сегментной отчетности

Идентификация сегментов происходит на основе организационной и управленческой структур, а также внутренней системы финансовой отчетности, что часто называют управленческим подходом. Такой подход позволяет получить наглядное свидетельство преобладающего источника риска и выгод для предоставления отчетности по сегментам. Таким образом, он становится первичным форматом сегментной отчетности, а вторичный источник рисков и выгод становится вторичным форматом сегментной отчетности.

Хозяйственный и географический сегменты.

Если риски и нормы прибыли компании главным образом зависят от различий в производимых товарах и услугах, ее первичным фактором для предоставления сегментной отчетности должны быть хозяйственные сегменты, при этом вторичная информация представляется по географическому признаку.

Если развиваются внутренние сегменты, которые не имеют отношения ни к связанной продукции и услугам, ни к географическим областям необходимо использовать следующий уровень внутренней сегментации (с отчетностью по группам продукции или услуг или географически районам).

Отчетный сегмент — хозяйственный или географический сегмент, для которого требуется предоставление сегментной информации.

Если вся выручка от внешних клиентов по всем отчетным сегментам вместе составляет менее 75% всей выручки компании, необходимо идентифицировать дополнительные отчетные сегменты, пока не будет достигнут уровень 75%.

Небольшие сегменты можно объединить в один, если их объединяет значительное количество факторов, определяющих хозяйственный или географический сегмент, или их можно объединить с аналогичным значительным отчетным сегментом.

Расходы сегмента - расходы, возникающие в результате операционной деятельности сегмента, которые непосредственно распределяются на него, и соответствующая часть расходов, которые могут быть обоснованно распределены на сегмент, и том числе расходы, относящиеся к продажам внешним клиентам, и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами одной и той же компании.

Сегмент, не считающийся отчетным в текущем периоде, должен продолжать оставаться отчетным, если он значителен для целей принятия решений (например, в процессе разработки будущей рыночной стратегии).

Представление промежуточной отчетности (МСФО 34).

Промежуточная финансовая отчетность призвана представить заинтересованным пользователям обновленную в сравнении с годовой отчетностью информацию, она должна привлечь их внимание к новым направлениям деятельности компании, событиям и обстоятельствам, возникшим после составления годовой отчетности. Будучи правильно составленной, интегрируя своевременную и надежную информацию, промежуточная отчетность призвана облегчить пользователям оценку финансового состояния и ликвидности компании, понимание того, какую прибыль и денежные потоки способна генерировать компания.

С целью успешной реализации всех перечисленных задач МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность», во-первых, определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности и, во-вторых, устанавливает принципы признания и оценки элементов финансовой отчетности за промежуточный период.

Стандарт не настаивает на обязательном составлении промежуточной финансовой отчетности, сохраняя право подобного требования за национальным законодательством. Обязать компании составлять такую отчетность могут лишь правительственные органы, органы регулирования рынков ценных бумаг, фондовые биржи, а также организации, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в конкретной стране. Комитет по МСФО может лишь поощрять требования названных органов к тому, чтобы к отчетности компаний, чьи долговые обязательства или акции обращаются на свободных рынках, применялись принципы, изложенные в МСФО, и в частности в МСФО 34.

Поощряя составление промежуточной отчетности, МСФО 34 тем не менее не устанавливает:

• перечень компаний, обязанных ее представлять;

• частоту (периодичность) опубликования такой отчетности;

• дату опубликования промежуточной отчетности.

Компаниям, ценные бумаги которых находятся в свободном обращении, МСФО 34 рекомендует формировать промежуточную отчетность, по крайней мере, по состоянию на конец первого полугодия их финансового года. При этом представлять ее пользователям следует не позднее чем через 60 дней после окончания промежуточного периода.

Под промежуточным периодом понимается отчетный период, продолжительность которого короче полного финансового года. Отчетность, составленная компанией за промежуточный период, названа в стандарте промежуточной финансовой отчетностью. При составлении промежуточной отчетности следует руководствоваться принципами, заложенными в основу подготовки годовой финансовой отчетности.

Особое внимание МСФО 34 уделяет вопросам представления консолидированной отчетности. Отмечается, в частности, что в случае представления годовой отчетности в консолидированном виде промежуточная финансовая отчетность также должна составляться на консолидированной основе.

Вместе с тем совершенно очевидно, что отдельные формы финансовой отчетности материнской компании никак не согласуются и не поддаются сравнению с данными консолидированной годовой финансовой отчетности. В этой части стандарт определяет: если годовая финансовая отчетность компании в дополнение к консолидированным отчетам включала отдельные формы отчетности материнской компании, в промежуточную финансовую отчетность не требуется и не запрещается включение отдельных форм отчетности последней.

МСФО 34 предусматривает два возможных варианта представления промежуточной отчетности. В первом случае она должна содержать полный комплект финансовых отчетов, предусмотренный МСФО 1. Формирование отчетности в этом случае требует выполнения норм всех соответствующих МСФО.

Однако, руководствуясь принципами своевременности и экономичности представляемой информации, выбирают второй вариант представления отчетности. Он предоставляет предприятию право формировать промежуточную отчетность в меньшем объеме, чем годовую отчетность (в сжатом формате). Сжатый формат отчетности предполагает включение в отчет лишь заголовков и промежуточных статей, содержащихся в последнем годовом отчете. Дополнительные статьи в соответствии с принципом существенности включаются в промежуточную отчетность только в тех случаях, когда их отсутствие может ввести в заблуждение пользователей финансовой информации.

В соответствии с МСФО 34 в этом случае в состав промежуточной отчетности должны войти:

• сжатый бухгалтерский баланс (содержащий информацию об активах, обязательствах и собственном капитале компании);

• сжатый отчет о прибылях и убытках (содержащий данные о выручке, о каждом компоненте доходов и расходов, представленном в последнем годовом отчете о прибылях и убытках);

• сжатый отчет о движении денежных средств (включающий итоговые показатели по трем основным классам — см. МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств»);

• сжатый отчет об изменениях собственного капитала (содержащий информацию об изменениях каждого компонента собственного капитала, которые были представлены в последнем годовом отчете об изменениях собственного капитала);

• выборочные пояснительные примечания.

В подготовке промежуточной финансовой отчетности существенную роль играет фактор времени, поэтому она публикуется обычно раньше годовой отчетности. Руководствуясь Принципами подготовки и составления финансовой отчетности, в целях обеспечения уместности информации порой жертвуют ее достоверностью. Проявляется это в том, что некоторые оценки элементов промежуточной отчетности могут выполняться не так тщательно, как при подготовке к публикации годовой отчетности. Так, для промежуточной отчетности запасы могут оцениваться без проведения инвентаризации, с использованием, например, репрезентативной выборки. Для целей переоценки активов могут не привлекаться профессиональные оценщики (в отличие от составления годовой финансовой отчетности). То же касается порядка формирования резервов. Если при подготовке финансовой отчетности за год для оказания помощи в расчетах компании иногда привлекают экспертов, то оценка на промежуточную дату может быть сведена к простому обновлению ранее рассчитанного годового резерва.

Каждый пользователь промежуточной отчетности обычно имеет в своем распоряжении годовую отчетность за предшествующих год, поэтому представляемая промежуточная отчетность не должна дублировать примечания к годовой финансовой отчетности. В примечаниях к промежуточной финансовой отчетности компания обязана разъяснить содержание событий и операций, существенных для понимания изменений в финансовом положении и результатах деятельности компании, произошедших после даты представления последней годовой отчетности.

Раскрытие информации в примечаниях к промежуточной финансовой отчетности. Примечания содержат:

• заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности используются те же учетная политика и методы вычислений, что и в последней годовой отчетности (в противном случае — описание характера и следствий произошедших изменений);

• комментарии относительно сезонности или цикличности промежуточных операций.

Кроме того, подлежит раскрытию следующая информация:

• характер и сумма статей, влияющих на активы, обязательства, собственный капитал, чистую прибыль или потоки денежных средств, которые необычны для компании в силу их характера и размера;

• выплаченные дивиденды;

• доходы и результаты сегментов исходя из первичной основы сегментации отчетности компании;

• существенные события, последовавшие после окончания промежуточного периода;

• влияние приобретений или продаж дочерних компаний в течение промежуточного периода;

• изменения в условных обязательствах или условных активах, произошедшие за время после последней отчетной даты.

Стандарт поощряет компании к описанию:

• значительных изменений в тенденциях хозяйственной деятельности (например, в спросе на выпускаемую продукцию, в доле завоеванного рынка, ценах и т.д.);

• обязательств, возникших после даты представления годовой отчетности и являющихся новыми для компании (например, обязательств по освоению капиталовложений);

• прогнозов на конец текущего финансового года, в отношении которого представляется промежуточная финансовая отчетность.

Российская практика учета. В Российской Федерации не существует специального нормативного документа, регулирующего порядок формирования промежуточной отчетности. Вопросы подготовки и представления промежуточной бухгалтерской отчетности затрагиваются в разд. XI ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Документом определены более жесткие по сравнению с МСФО подходы.

Так, в отличие от МСФО 34 установлено, что организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал, нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Состав промежуточной отчетности, степень детализации ее элементов (баланса, отчета о прибылях и убытках) соответствуют порядку формирования годовой отчетности. Это положение коренным образом отличает российские подходы от международных.

Более жесткими по сравнению с МСФО оказываются и сроки представления промежуточной отчетности: российские организации обязаны сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

1. **Учет и раскрытие информации о резервах, условных обязательств и условных активов в соответствии с МСФО. (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»**

Порядок учета резервов, условных обязательств и условных активов, требования к раскрытию информации о них, а также условия, необходимые для признания резервов, установлены МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Нормы данного стандарта применимы ко всем резервам и условным статьям, за исключением тех, на которые распространяются требования следующих МСФО: МСФО И «Договоры подряда», МСФО 19 «Вознаграждения работникам», МСФО 12 «Налоги на прибыль» и МСФО 17 «Аренда». Стандарт применяется только к тем резервам, которые являются обязательствами (но не к резервам на амортизацию, покрытие сомнительной задолженности и т.п.). Требования стандарта распространяются на резервы, созданные в связи с реструктуризацией бизнеса (включая прекращаемую деятельность).

Резерв представляет собой обязательство компании с неопределенными временем и суммой.

Обязательство признается текущим, если оно возникло из прошлых (обязывающих) событий и если урегулирование этого обязательства приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Обязывающее событие — это событие, которое приводит к возникновению юридического или традиционного обязательства, погашению которого нет альтернативы.

Условное обязательство представляет собой:

1) возможное обязательство, еще не подтвержденное текущим обязательством, которое может привести к выбытию ресурсов компании, заключающих экономические выгоды;

2) текущее обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями, которое не признано вследствие:

• малой вероятности выбытия ресурсов, заключающих экономическую выгоду, в связи с его урегулированием;

• невозможности оценить с достаточной надежностью сумму этого обязательства.

Как отмечалось выше, резервы отличаются от других обязательств (таких как кредиторская задолженность по торговым операциям) существованием неопределенности в отношении времени или суммы будущих затрат, необходимых для погашения обязательства. Все резервы по своей сути являются условными, поскольку в их сроке или сумме нет определенности. Однако в рамках рассматриваемого стандарта термин «условный» применяется к обязательствам и активам, которые не признаны в связи с тем, что их существование будет подтверждено в результате будущих неопределенных событий, контролируемых компанией.

Условные обязательства и активы не отвечают критерию признания, определенному в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности.

МСФО 37 различает: во-первых, резервы, которые, будучи текущими обязательствами, подлежат признанию; и, во-вторых, условные обязательства, которые не подлежат признанию, так как являются лишь возможными обязательствами или текущими обязательствами, которые не поддаются оценке с достаточной степенью надежности.

Признание резервов. Резерв должен признаваться при выполнении всех трех следующих условий:

1) компания имеет текущее обязательство по передаче экономических выгод (юридическое или традиционное) в результате прошлых событий;

2) существует вероятность того, что для погашения обязательства потребуется отток ресурсов, заключающих в себе экономическую выгоду;

3) сумма обязательства может быть надежно оценена.

Резерв формируется только тогда, когда обязательство существует вне зависимости от будущих действий компании. Если компания сохраняет за собой возможность избежать, каких бы то ни было расходов, обязательство не возникает и резерв не признается.

Таким образом, резервы представляют собой обязательство и отражаются в бухгалтерском балансе компании. Следует обратить внимание, что резерв — это текущее обязательство, т.е. обязательство, существующее на отчетную дату. Причем от обычных обязательств его отличает неопределенность момента исполнения (погашения) и (или) неопределенность суммы.

Оценка резервов. Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения обязательства компании на отчетную дату.

Наилучшая оценка затрат — это сумма затрат на немедленное погашение обязательства или перевод его на третью сторону. Она может основываться на профессиональном мнении руководства, подкрепленном опытом проведения аналогичных операций и в некоторых случаях — экспертными заключениями.

Дополнительными основаниями для расчетов могут служить события, произошедшие после отчетной даты.

Размер резерва зависит от степени вероятности убытков. Если возможно несколько равновероятных вариантов развития событий, то в расчет принимается среднее значение соответствующих им оценок резерва.

В процессе оценки суммы резерва следует принять во внимание риски и неопределенности. Риск указывает на возможность различных вариантов развития событий. Корректировка с учетом риска может увеличить оценку обязательства. Поэтому необходима осторожность, для того чтобы не допустить завышения величины дохода или активов либо занижения расходов или обязательств. Неопределенность не является основанием для образования неоправданно больших резервов или для преднамеренного завышения суммы обязательств.

В том случае, если влияние временной стоимости денег на оценку резерва существенно, величину резерва следует дисконтировать с использованием доналоговой ставки дисконтирования.

Будущие события (например, предполагаемые изменения в законодательстве, совершенствование существующих на отчетную дату технологий) могут существенно повлиять на оценку суммы резерва, поэтому их следует учитывать тогда, когда на отчетную дату высока вероятность того, что эти события произойдут. При расчете резерва рекомендуется учитывать предполагаемое снижение затрат на основе имеющегося опыта. Компания не ожидает разработки принципиально новой технологии, если это не подкреплено объективными доказательствами. При оценке существующего обязательства принимается во внимание влияние возможного принятия нового законодательства в том случае, когда определенность принятия такого законодательства исключительно высока.

Поэтому при оценке резерва следует учитывать присущую ему неопределенность. Для этого:

1) при наличии диапазона возможных результатов рекомендуется применить метод «ожидаемой стоимости»;

2) в случае единого обязательства нужно выбрать наиболее вероятный результат;

3) не следует дублировать корректировки на риск и неопределенность;

4) в случае существенности обязательства можно применить дисконтированную стоимость;

5) не следует учитывать прибыль от ожидаемого выбытия активов, даже если это выбытие тесно связано с резервом;

6) сумму резерва рекомендуется оценивать до начисления налога на прибыль. Соответствующие корректировки делаются в общем порядке в рамках расчета отсроченного налога на прибыль.

Возмещения некоторых или всех затрат, необходимых для погашения обязательства другой стороной (например, за счет удовлетворения страхового иска, компенсаций или гарантий поставщиков), признаются и учитываются следующим образом:

• возмещение признается только тогда, когда действительно определено, что оно будет получено компанией, погашающей обязательство, сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму резерва;

• возмещение должно учитываться в качестве отдельного актива;

• в отчете о прибылях и убытках расход, относящийся к резерву, представляется за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

Резервы необходимо пересматривать на каждую отчетную дату и корректировать для отражения текущей наилучшей оценки. Резерв следует использовать только для тех затрат, в отношении которых он первоначально признавался.

МСФО 37 выделяет три особых случая, касающихся будущих операционных убытков, обременительных контрактов и проведения реструктуризации.

1. Для будущих операционных убытков резервы признавать не следует. Будущие операционные убытки указывают на возможное обесценение определенных активов. В данном случае более уместно применение МСФО 36 «Обесценение активов».

2. Текущее обязательство по обременительному контракту (договору) должно признаваться и оцениваться в качестве резерва. Обременительный договор представляет собой договор, в котором неизбежные затраты на выполнение обязательств превышают ожидаемые по нему экономические выгоды.

3. Реструктуризация представляет собой программу, разработанную и контролируемую руководством, реализация которой существенно изменит либо масштаб деятельности, либо способ ее осуществления. Резерв на затраты при реструктуризации признается только при соблюдении общих критериев признания для резервов. Резерв на реструктуризацию должен предусматривать, к примеру, затраты на сохранение или перераспределение остающегося персонала, маркетинговые расходы или инвестиции в новые сети сбыта. Они напрямую могут быть не связаны с проведением реструктуризации, могут быть обусловлены текущей деятельностью компании. Если же реструктуризация влечет за собой продажу сегмента компании, никаких обязательств по продаже не возникает до появления соглашения о продаже.

Компания не должна признавать условное обязательство. Информацию о нем следует раскрыть в случае, если возможность выбытия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, не является отдаленной. Условные обязательства оцениваются на непрерывной основе, при этом определяется вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды. Резерв признается лишь после того, как подобная вероятность возникнет в отношении статьи, ранее рассматривавшейся в качестве условного обязательства.

Следует отметить, что условные обязательства не признаются в бухгалтерском балансе компании, так как они либо являются возможными, а не текущими обязательствами, либо не отвечают критериям признания в бухгалтерском балансе.

Условное обязательство, информация о котором раскрывается в отчетности на одну отчетную дату, может быть признано в качестве резерва на другую отчетную дату, по состоянию на которую у компании будет достаточно информации, чтобы достоверно оценить обязательство и вероятность уменьшения экономических выгод в результате его исполнения в будущем.

Условный актив представляет собой возможный актив, возникший в результате прошлых событий. Его существование будет подтверждено только в случае появления или непоявления одного или более неопределенных событий, не контролируемых компанией (например, предъявление компанией в судебном порядке страхового иска, когда результат судебного разбирательства является неопределенным). Компания не должна признавать условный актив, потому что это может привести к признанию дохода, который, возможно, никогда не будет получен. В том случае, если получение дохода фактически определено (например, окончательное решение суда было принято в пользу компании и у ответчика есть достаточно ресурсов, чтобы исполнить это решение), соответствующий актив не является условным и его признание уместно.

Информацию об условном активе следует раскрыть при существовании вероятности поступления в компанию экономических выгод. При этом раскрывается только сам факт наличия такого условного актива без раскрытия данных о его величине. Поэтому порядок раскрытия в отчетности информации об условных активах основывается на принципе осмотрительности. Если такая вероятность велика, то соответствующий актив не является условным и его признание должно происходить в соответствии с Принципами подготовки и представления финансовой отчетности.

Раскрытие информации о резервах. Согласно МСФО 37 компания должна раскрыть информацию о балансовой стоимости резервов по видам обязательств на начало и конец периода и об изменениях (использовании, создании, списании) резервов в течение отчетного периода. Следует также представить информацию о допущениях и неопределенностях в отношении суммы и даты погашения обязательств, которые учтены при оценке резервов, и о величине ожидаемых возмещений.

Кроме того, подлежит раскрытию информация об условных обязательствах (примерный расчет (оценка) суммы обязательства, вероятность получения связанного с этим обстоятельством возмещения от третьих лиц), а также о неопределенности в отношении суммы и даты погашения обязательств.

Информация о наличии и величине условных активов раскрывается только в том случае, если вероятность поступления связанных с ними экономических выгод велика.

Отдельно по каждому классу резервов компания должна раскрыть информацию о балансовой сумме на начало и конец отчетного периода с указанием движения по типам, в том числе с указанием:

• дополнительных резервов, созданных за период, включая увеличение существовавших резервов;

• использованных сумм понесенных или начисленных резервов в течение периода;

• неиспользованных сумм, восстановленных в течение периода;

• увеличения в течение периода дисконтированной суммы и влияния любых изменений в ставках дисконта.

Кроме того, для каждого класса резервов компания должна:

1) раскрывать характер обязательства (краткое описание) и предполагаемое время выбытия экономических выгод;

2) указать неопределенности в отношении суммы или времени такого выбытия;

3) показать сумму любых ожидаемых возмещений с указанием величины любого актива, признанного для этого возмещения.

По каждому классу условных обязательств должна быть раскрыта следующая информация: характер обязательства (краткое описание); оценочное значение его финансового воздействия; неопределенности в отношении суммы и времени выбытия; возможность любого возмещения.

По каждому классу условных активов описывается характер актива (кратко) и оценочное значение его финансового воздействия.

В случаях, когда требуемую информацию по условным обязательствам и условным активам раскрыть практически невозможно, на это нужно указать в отчетности. Иногда могут возникнуть предположения, что частичное или полное раскрытие информации нанесет серьезный ущерб положению компании в споре с другими сторонами в отношении резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях, не раскрывая информацию, следует разъяснить общий характер спора вместе с фактом и причиной нераскрытия информации.

В балансе резервы отражают в оптимальной оценке расходов, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату, т.е. с учетом всех рисков и непредвиденных обстоятельств. Вместе с тем непредвиденные обстоятельства не оправдывают создания чрезмерных резервов или намеренного завышения обязательств.

Размеры резерва не должны сокращаться за счет прибыли от ожидаемой реализации активов (даже если она тесно связана с событием, вызвавшим создание данного резерва) или за счет получения ожидаемого возмещения (например, на основании договоров страхования, положений о гарантиях возмещения или гарантий поставщиков). Если факт получения возмещения очевиден, оно подлежит учету как самостоятельный актив.

Для выявления событий, при которых возникает необходимость начисления резервов, на наш взгляд, следует проанализировать следующие моменты:

• судебные иски к организации от контрагентов, государства и др. (следует узнать мнение юристов обо всех претензиях и исках, в том числе находящихся в производстве и признанных, а также мнение руководства и экспертов по поводу вероятности будущих убытков);

• разногласия с бюджетом по данным о задолженности по налогам, штрафам, пеням;

• разногласия с поставщиками по вопросам кредиторской задолженности;

• факты наличия у компании обременительных контрактов и послепродажных гарантий покупателям;

• наличие планов проведения реструктуризации;

• требования по защите окружающей среды;

• наличие опубликованной политики по возврату денег контрагентам.

В отечественной практике порядок отражения в бухгалтерском учете условных фактов хозяйственной деятельности, условных активов и условных обязательств регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01).

Условный факт хозяйственной деятельности (УФХД) определяется этим документом как имеющий место по состоянию на отчетную дату факт, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдут или не произойдут в будущем неопределенные события. Согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» к условным фактам хозяйственной деятельности, подлежащим раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, относятся:

• не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения, по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;

• не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;

• выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;

• учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;

• какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций или лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;

• выданные организацией гарантийные обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

• обязательства в отношении охраны окружающей среды;

• продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;

• другие аналогичные факты.

ПБУ 8/01 устанавливает порядок отражения УФХД и их последствий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Последствиями УФХД могут быть условные обязательства и условные активы.

Под условным обязательством в российской учетной практике понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

Условные обязательства делятся на две группы:

1) существующие на отчетную дату обязательства организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, например начавшееся, но не завершенное в отчетном году судебное разбирательство и т.п.;

2) возможные обязательства организации, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией, например выданные гарантийные обязательства на проданную продукцию.

Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации.

Условные обязательства и условные активы отражаются в бухгалтерской отчетности в случае их существенности. При этом отражаются все существенные последствия независимо от того, благоприятны они для организации или нет.

ПБУ 8/01 установлены различные способы оценки условного обязательства организации.

1. Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из некоторого набора ее значений, то в качестве оценки этого условного обязательства принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на вероятность.

2. Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из некоторого интервала значений, то в качестве оценки этого условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

3. Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из определенного набора интервалов значений, сначала определяются средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала, которые затем оцениваются с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений. Полученная таким образом средневзвешенная величина принимается в качестве оценки условного обязательства.

Следует обратить внимание, что резервы в связи с УФХД создаются при формировании годовой бухгалтерской отчетности, т.е. по состоянию на 31 декабря отчетного года, кроме резервов в связи с гарантийными обязательствами организации по проданной продукции, отчисления в которые в целях равномерного включения расходов в затраты на производство могут производиться ежемесячно.

В указанном порядке могут создаваться резервы только при одновременном выполнении двух условий:

- во-первых, существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. Очень высокая или высокая вероятность обычно свидетельствует о том, что у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства исходя из требований договора или действующего законодательства либо из сложившейся практики деятельности организации;

- во-вторых, величина обязательства, порождаемого условным фактом, может быть оценена достаточно обоснованно.

Если не выполняется хотя бы одно из этих условий, резерв в связи с условными обязательствами не создается. В этом случае в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации раскрывается информация, содержащая краткое описание характера обязательства, ожидаемый срок его исполнения и краткую характеристику неопределенностей в отношении срока исполнения и величины обязательства.

Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности за отчетный период в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. Эта информация не должна содержать указаний на степень вероятности или величину оценки условного актива.

При фактическом получении актива, признанного условным, в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в котором фактически получен актив, и соответственно в бухгалтерской отчетности в общем порядке делается запись, отражающая получение этого актива. Таким образом, реализуется принцип осмотрительности при отражении последствий УФХД.

По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается информация, содержащая краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения, краткую характеристику неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

При формировании резервов в связи с условными обязательствами для каждого резерва дополнительно раскрывается информация:

• о сумме резерва на начало и конец отчетного периода;

• сумме, списанной в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным;

• неиспользованной (излишне начисленной) сумме, отнесенной в отчетном периоде на внереализационные доходы организации.

Информация об условных фактах и резервах, образованных в связи с последствиями условного факта, может раскрываться по группам однородных условных обязательств или резервов, образованных в связи с однородными условными фактами хозяйственной деятельности, например в связи, с гарантийными обязательствами организации, судебными разбирательствами и т.п.

Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей и других аналогичных обязательств организации, как правило, раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности независимо от степени вероятности возникновения последствий таких фактов хозяйственной деятельности.

международная финансовая отчетность сегментарный

**Список литературы**

1. МСФО: учеб. пособие, Вахрушина М. А., Мельнков Л. А., Пласков Н. С., Омега-Л, 2006.
2. МСФО: учебник, Чая В. Т., Чая Г. В., КНОРУС, 2006.
3. МСФО: учеб. пособие/ Ю. И. Проскуровская – Москва: Омега-Л, 2007.