ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

РОСТОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ СТРОИТЕЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Институт экономики и управления

Кафедра бухгалтерского учета

КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине «Бухгалтерская финансовая отчетность»

на тему:

**Влияние условных фактов хозяйственной деятельности на бухгалтерскую отчетность**

Студент Е. Третьякова

Руководитель работы

Ассист. И.В. Сысоева

Ростов-на-Дону

2009

Содержание

Введение

Глава 1. Условные факты хозяйственной деятельности

1.1 Понятие условных фактов хозяйственной деятельности

1.2 Последствия условных фактов хозяйственной деятельности

1.3 Создание и использование резервов по условным обязательствам

1.4 Оценка последствий условных фактов

Глава 2. Отражение в бухгалтерской отчетности условных фактов хозяйственной деятельности

2.1 Отражение последствий условных фактов в бухгалтерской отчетности организаций

2.2 Раскрытие информации о последствиях условных фактов в бухгалтерской отчетности

Глава 3. Пути совершенствования условных фактов хозяйственной деятельности

3.1 Условные факты хозяйственной деятельности в МСФО

3.2 Оценка условных событий в МСФО

Заключение

Введение

С введением в действие «нового» ПБУ 8/01 по сравнению с ПБУ 8/98 произошли ряд изменений в частности добавились условные факты и уменьшились последствия этих фактов с четырех до двух. Все последствия условных фактов должны отражаться в бухгалтерской отчетности если вероятность их наступления высокая или очень высокая (от 50 до 95%) или суммы будут существенными, существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

Актуальность данной курсовой работы состоит в том, что без знания об условных фактах хозяйственной деятельности невозможна полное определение экономических выгод организации, уменьшаться или увеличатся они после отчетной даты, поэтому последствия условных фактов могут влиять на финансовый результат.

Цель курсовой работы – рассмотреть условные факты хозяйственной деятельности их структуру, классификацию и отражении в бухгалтерской отчетности.

Задачей данной работы является рассмотрение:

* изменений понятий и определений условных фактов в связи с введением нового ПБУ 8/01;
* рассмотрение последствий условных фактов хозяйственной деятельности;
* создания и использования резервов по условным обязательствам:
* оценки последствий и их отражение в бухгалтерской отчетности;
* раскрытие информации в бух отчетности об условных фактах;
* сравнение условных фактов хозяйственной деятельности в ПБУ и МСФО.

Работа состоит из трех глав. Первая глава посвящена понятию и последствий условных фактов. Вторая глава – отражению их в отчетности. Третья глава рассмотрение условных фактов в ПБУ и МСФО.

Глава 1. Условные факты хозяйственной деятельности

* 1. Понятие условных фактов хозяйственной деятельности

28 декабря 2001 года Минюстом России было зарегистрировано новое ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности", утвержденное приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н. Приказ Минфина России № 96н признает утратившим силу предыдущее ПБУ 8/98 и устанавливает правила отражения условных фактов и их последствий в хозяйственной деятельности и в бухгалтерской отчетности организации.

Условным фактом хозяйственной деятельности является имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий. [9]

Новым ПБУ 8/01 в отличие от ПБУ 8/98 уточнено, что не относятся к условным фактам снижение или увеличение стоимости материально - производственных запасов и финансовых вложений организации на отчетную дату, а также расходы организации, которые признаются в бухгалтерском учете по получении от поставщика платежных документов (например, по оказываемым коммунальным услугам, услугам телефонной связи и т.п.).

Решение о признании того или иного факта хозяйственной деятельности условным принимается бухгалтером организации в зависимости от степени уверенности в наступлении последствий, а также оценки вероятности их осуществления. Примерный подход к оценке вероятности последствий условного факта хозяйственной деятельности приведен в Приложении к ПБУ 8/01 и по сравнению с ранее действовавшим ПБУ 8/98, он не изменился.

Неопределенность наступления последствий условного факта рассматривается в вероятной оценке. В Положении приведено четыре степени вероятности наступления последствий условных фактов:

* очень высокая - 95-100%;
* высокая - 50-95%;
* средняя - 5-50%;
* малая - 0-5%.

Если вероятность уменьшения либо увеличения в будущем экономических выгод организации, обусловленного каким-либо фактом хозяйственной деятельности организации, не является высокой (50%-95%) или очень высокой (95%-100%), то в этом случае нормы ПБУ 8/01 на него не распространяются.

Напомним, что отчетной датой согласно ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" является дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (последний календарный день отчетного периода).[11]

Также как и ранее, к условным фактам относятся:

* незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты в последующие отчетные периоды;
* не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты налогов в бюджет;
* выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств, в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым еще не наступили;
* учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок погашения которых не наступил отчетной даты.

Также к условным фактам относятся отличные от ПБУ 8/98 условные факты:

* какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;
* выданные организацией гарантийные обязательства организации в отношении проданной 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. аналогичные факты.[9]

Последний пункт добавлен в общий перечень по сравнению с приведенным в ПБУ 8/98. Примером такого условного факта может служить принятое на отчетную дату решение о прекращении деятельности одного их структурных подразделений в регионе. Суммы предстоящих компенсационных выплат, связанных с увольнением сотрудников, расходов по ликвидации подразделения, запасов, предстоящих штрафные санкции в связи с расторжением договоров и др. могут быть зарезервированы в порядке, оговоренном ПБУ.

К условным фактам не могут быть отнесены:

* снижение или увеличение стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений на отчетную дату,
* расходы организации, которые признаются в бухгалтерском учете по получении от поставщика платежных документов (например, по оказываемым коммунальным услугам, услугам связи).

Таблица 1

|  |
| --- |
| Документы, содержащие информацию об условных событиях хозяйственной деятельности организации[14] |
| Вид документов | На что следует обратить внимание | Комментарий |
| Протоколы | Протоколы собраний акционеров (участников), совета директоров и исполнительных органов организации, проведенных после подготовки баланса | Эти документы могут содержать информацию о крупных сделках и грозящих финансовых трудностях |
| Акты проверок и заключения | Акты проверок налоговыми, таможенными, лицензирующими и надзорными органами | Может быть получена информация о причитающихся к уплате штрафных санкциях и пенях, а также о фактах нарушения действующего законодательства |
| Планы и прогнозы | Долго-, средне– и кратко-срочные планы развития; бюджеты по направлениям деятельности; прогнозы финансового и имущественного состояния организации | Указанные документы содержат предположения специалистов относительно наиболее вероятного значения финансового результата, активов, обязательств и иных показателей финансово-хозяйственной деятельности |
| Договоры | Долгосрочные хозяйственные договоры; договоры, предусматривающие существенные финансовые санкции за нарушение их условий; соглашения о намерениях и проекты сделок | Такие документы могут помочь в формировании общего представления о состоянии договорной и претензионной работы. Особое внимание следует обратить на исполнение организацией условий хозяйственных договоров, в особенности тех из них, которые предусматривают значительные финансовые санкции |
| Переписка | Представителям общего собрания акционеров, банкам,заимодавцам, крупным кредиторам, юристу (юридической фирме) | Из запросов, направленных специалистам и контрагентам, может быть получена информация о деталях взаимоотношений организации с контрагентами и акционерами, уточнены вопросы, недостаточно освещенные в иных источниках информации |

1.2 Последствия условных фактов хозяйственной деятельности

Главное отличие содержания ПБУ 8/01 от ПБУ 8/98 заключается в сокращении числа последствий условных фактов с четырех до двух: изъяты последствия "условный убыток" и "условная прибыль", остались "условные обязательства" и "условные активы". Кроме того, и это правильно, упор сделан на отражение и раскрытие в отчетности не самих условных фактов, а их последствий.

В ПБУ 8/98 не было определения последствий условных фактов. В пункте 4 ПБУ 8/01 даны их определения. В частности, под условным обязательством понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

Условные активы являются последствиями таких условных фактов, при наступлении которых увеличиваются экономические выгоды организации (например, по незавершенному судебному процессу по возврату выданного организацией аванса и уплате штрафных санкций должником). Условные активы денежной оценке не подлежат и на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

* Условное обязательство может привести к уменьшению экономических выгод организации, условный убыток - к их увеличению.

Из определений условного обязательства и условного актива видно, что ПБУ 8/01 распространяется только на те условные факты, по которым вероятность уменьшения или увеличения экономических выгод является высокой или очень высокой. Примерный подход к оценке вероятности последствий условных фактов приведен в приложении к ПБУ 8/01 (он соответствует приложению к ПБУ 8/98).

Однако, если в ПБУ 8/98 упоминание о событиях со средней и малой вероятностью было оправданным (например, согласно пункту 16 ПБУ 8/98 условный убыток не отражался в бухгалтерской отчетности, если вероятность его как финансового результата была малая), то в ПБУ 8/01 говорится лишь о событиях, которые оцениваются с высокой степенью вероятности (50-95%). Поскольку обе эти группы событий отражаются в бухгалтерской отчетности одинаково, достаточно было в тексте ПБУ указать на степень вероятности условного факта 50-100% и не приводить таблицу в качестве приложения.

1.3 Создание и использование резервов по условным обязательствам

Резервы по обязательствам, существующие на отчетную дату, в связи с которыми в бухгалтерском учете создаются резервы, создаются при одновременном наличии двух условий:

* существует очень высокая или высокая вероятность, что в будущем произойдет уменьшение экономических выгод, т.е. у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства в силу требований договора или действующего законодательства, либо сложившейся практики деятельности организации;
* величина обязательства, порождаемого условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

Если не выполняется хотя бы одно из этих условий резерв не создается, а информация об условном обязательстве раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Создание резерва признается в бухгалтерском учете или как резерв по обычным видам деятельности или прочий расход (операционный или внереализационный).

Условные факты в будущем могут наступить или не наступить. При их наступлении необходимо в учете отразить использование резерва, созданного для погашения обязательства. Поскольку величина резерва определялась расчетным путем, то она может оказаться больше или меньше фактической суммы обязательства (их совпадение возможно только теоретически).

В течение отчетного года при фактическом поступлении фактов хозяйственной деятельности, ранее признанных условными, последствия которых были учтены при создании резерва, в бухгалтерском учете отражается сумма расходов организации, связанных с выполнением признанных обязательств или кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва. В случае недостаточности резерва не перекрытые резервом расходы отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке. В случае избыточности зарезервированных сумм неиспользованная сумма резерва признается внереализационным доходом организации.

Порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете и отчетности налоговых последствий создания и списания резервов согласно ПБУ 8/01 устанавливается отдельным положением по бухгалтерскому учету. Однако этого положения до сих пор нет, а вышеуказанные налоговые последствия могут регламентироваться только налоговым законодательством.

В конце отчетного года должна быть проведена инвентаризация резерва с целью проверки правильности его расчета и обоснованности создания. По результатам этой инвентаризации возможно следующее:

* сумма резерва остается без изменения (если нет необходимости в корректировке резерва);
* сумма резерва может быть увеличена или уменьшена (при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета суммы резерва);
* резерв списан полностью на внереализационные доходы организации (если резерв не был использован на цели, предусмотренные его созданием). В ПБУ 8/01 рассматривается только вариант полного списания неиспользованного резерва на внереализационные доходы, хотя по нашему мнению, возможно и частичное его списание. [13]

Примером вышеуказанного резерва может являться резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Данный резерв создается в отношении тех товаров (работ), по которым в соответствии с условиями договоров с покупателями предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока. Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации указанных товаров (работ).

При этом делается запись:

Дебет счетов по учету затрат (20, 25, 26 и др.)

Кредит 96 "Резервы предстоящих расходов" субсчет "Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание".

В дальнейшем при необходимости фактические расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию списываются за счет вышеуказанного резерва:

Дебет 96 "Резервы предстоящих расходов" субсчет "Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание"

Кредит 10 (69, 70 и др.).

По товарам (работам), по которым истек срок гарантийного обслуживания и ремонта, неизрасходованные по назначению суммы резерва включаются в состав внереализационных доходов.

Дебет 96 "Резервы предстоящих расходов" субсчет "Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание"

Кредит 91.1 "Прочие доходы".

Для целей налогообложения (ст. 267 НК РФ) размер создаваемого резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактических расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки за предыдущие три года от реализации товаров (работ), по которым в соответствии с договорами предусмотрены гарантийный ремонт и обслуживание. Если организация ранее не осуществляла реализацию вышеуказанных товаров (работ), резерв создается в размере, не превышающем ожидаемых расходов на указанные затраты (предусмотренных в плане на выполнение гарантийных обязательств).

По истечении года организация должна скорректировать размер созданного резерва, исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров за истекший год.

1.4 Оценка последствий условных фактов

Оценке в денежном выражении подлежат лишь условные обязательства. Для их оценки производят соответствующий расчет на основе информации, доступной на отчетную дату. Если после отчетной даты организация получает дополнительную информацию, свидетельствующую об изменении сделанной ранее оценки, то руководствуются ПБУ 7/98 "События после отчетной даты", утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. N 56н.

Организация должна оценивать последствия каждого условного обязательства в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько условных обязательств, аналогичных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в целом. При этом исходят из следующего допущения: несмотря на то что вероятность возникновения обязательства в отношении каждого условного факта в отдельности может быть малой, вероятность уменьшения экономических выгод в результате исполнения обязательств по всей совокупности условных фактов может быть высокой или даже очень высокой.[11]

Например, организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение 1 года с даты продажи. В отношении каждого отдельного проданного товара вероятность уменьшения экономических выгод в связи с его возвратом или расходами по устранению обнаруженных недостатков оценивается как низкая. Вместе с тем на основе прошлого опыта установлено, что с высокой степенью вероятности 3% проданных товаров будет возвращено как некачественные и еще 10% товаров потребует дополнительных затрат на устранение выявленных недостатков в размере 20% стоимости товаров. В данном примере денежная оценка условного обязательства составит 5% стоимости проданных товаров (3% + 10% х 0,2).

При оценке величины условных обязательств применяют три способа оценки:

1) выбор из некоторого набора значений;

2) выбор из интервала значений;

3) выбор из набора интервалов значений.

При использовании первого способа оценки условного обязательства принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на вероятность. Например, по состоянию на отчетную дату организация вовлечена в судебное разбирательство в качестве ответчика. По данным экспертного заключения с высокой степенью вероятности суд признает организацию виновной и ее потери составят либо 2 млн.. руб. (прямые потери), либо 3 млн.. руб. (потеря плюс упущенная выгода истца). Вероятность первого и второго вариантов событий оцениваются экспертами соответственно как 30 и 70%. В этих условиях организация оценивает условные обязательства как 2,7 млн. руб. (2 млн. руб. \* 30%: 100% + 3 млн. руб. \* 70%: 100%).

При использовании второго способа оценки условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала. Например, по данным экспертного заключения по вышеприведенному примеру сумма потерь организации может составить от 2 до 3 млн. руб. Организация оценивает условное обязательство в 2,5 млн. руб. ((2 + 3)/2).

При использовании третьего способа оценки условного обязательства сначала определяют средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала, а затем эти средние величины оценивают с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений. Например, по данным экспертного заключения по рассматриваемому примеру сумма потерь может составить либо 2 млн. руб. (при возмещении только прямых потерь), либо 3-4 млн. руб. (при возмещении прямых потерь истца и упущенной им выгоды). Вероятность первого и второго вариантов решений суда эксперты оценивают соответственно как 30 и 70%. Организация оценивает условное обязательство суммой в 3,05 млн. руб.: [2 млн. руб. \* 30%: 100% + (3 + 4 млн. руб.): 2 \* 70%: 100%].

При оценке величины условного обязательства организация может принять в расчет сумму встречного требования или сумму требования к третьим лицам только в тех случаях, когда право требования возникает непосредственно как результат условного факта, породившего данное условное обязательство, а вероятность удовлетворения требования очень высокая или высокая.

Например, по состоянию на отчетную дату организация А вовлечена в судебное разбирательство с организацией Б в качестве ответчика. Сумма компенсации составит, по оценке экспертов, от 2 до 3 млн. руб., и условное обязательство принимается за 2,5 млн. руб. Одновременно организация А предъявила иск организации В, являющейся соисполнителем работ, на 1 млн. руб. По оценке экспертов, положительное решение суда в пользу организации А оценивается с очень высокой степенью вероятности. Однако решение суда в хозяйственном споре организации А с организацией Б не находится в непосредственной зависимости от решения суда между организацией А и организацией В, поэтому организация А вынуждена создавать резерв в полной сумме условного обязательства - 2,5 млн. руб.

Если организация А застраховала в страховой компании сделку с организацией Б от неисполнения в связи с нарушением договора соисполнителем - организацией В на сумму 1 млн. руб., то право требования страхового возмещения у организации А возникает непосредственно как результат нарушения договора организацией В. В этом случае организация А создает резерв на 1,5 млн. руб. (2,5-1).

Глава 2. Отражение в бухгалтерской отчетности условных фактов хозяйственной деятельности

2.1 Отражение последствий условных фактов в бухгалтерской отчетности организаций

Все существенные последствия условных фактов хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерской отчетности организации за отчетный год. Последствия условных фактов признаются существенными, если без знания о них пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния организации, движения денежных средств или результатов деятельности организации на отчетную дату. Методическими рекомендациями о порядке формирования бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций", существенной признается также сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

Как уже отмечалось, условные активы в качестве последствий условных фактов денежной оценке не подлежат и на счетах бухгалтерского учета не отражаются. Информация по ним лишь раскрывается в бухгалтерской отчетности.

Условные обязательства по способу отражения в бухгалтерской отчетности делятся на две группы:

1) условные обязательства, существующие на отчетную дату;

2) возможные обязательства, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено лишь в будущем. Возможные обстоятельства, также как и условные активы, лишь раскрываются в пояснительной записке к годовому отчету и на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

Условные обязательства, существующих на отчетную дату, отражаются на счетах бухгалтерского учета путем создания и использования резервов на погашение условных обязательств. Дополнительным условием создания резервов в связи с существующими на отчетную дату условными обязательствами является возможность их денежной оценки.

Таким образом, условный факт отражается на счетах бухгалтерского учета путем создания и использовании резервов при следующих условиях:

* последствием условного факта являются условные обязательства;
* вероятность наступления условного обязательства должна быть высокой или очень высокой (т.е. 50% и выше);
* условное обязательство должно являться существенным для организации;
* условное обязательство существует на отчетную дату;
* условное обязательство можно оценить в денежном выражении.

Учет резервов под условные обязательства целесообразно осуществлять на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". Создание резервов в зависимости от вида условных обязательств относят на расходы по обычным видам деятельности на прочие расходы или на уменьшение прибыли.

Например, расходы на гарантийное обслуживание проданной в отчетном году продукции относят к расходам по обычным видам деятельности, и поэтому сумму созданного на эти цели резерва отражают по дебету счетов 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и др. и кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов". Уплачиваемые организацией штрафы, пени и неустойки относят к внереализационным расходам. Поэтому создание резерва под условные обязательства, являющиеся результатом судебных разбирательств, в которых организация выступает ответчиком, отражают по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 96.

По иску налоговой инспекции в арбитражный суд создание резерва под условное обязательство отражают по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 96.

При наступлении фактов хозяйственной деятельности по условным обязательствам составляют бухгалтерские записи по использованию созданных на эти цели резервов. Например, уплачиваемые по исполнительным листам судебных органов суммы штрафов, пени, неустоек отражают по дебету счета 96 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Если сумма созданного резерва недостаточна для покрытия условного обязательства, то непокрытая сумма обязательства оформляется обычными бухгалтерскими записями по учету соответствующих расходов (дебетуют счета учета расходов и кредитуют счета учета расчетов или счета по учету денежных средств).

Если сумма созданного резерва на покрытие условного обязательства оказывается выше фактических расходов по погашению обязательства, то неиспользованная часть резерва признается внереализационным доходом организации и отражается по дебету счета 96 и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Часть созданных резервов под условные обязательства может в конце года оказаться неиспользованной. Кроме того, организация может получить дополнительную информацию, позволяющую уточнить величину создаваемых резервов под условные обязательства.

Для проверки правильности расчетов и обоснованности резервов под условные обязательства в конце отчетного года проводят их инвентаризацию.

По результатам инвентаризации сумма резервов под условные обязательства может остаться без изменения, быть увеличена, уменьшена или полностью списана.

Увеличение резервов отражается по дебету счетов учета расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов и кредиту счета 96, уменьшение резервов или их списание отражают по дебету счета 96 и кредиту счета 91.

2.2 Раскрытие информации о последствиях условных фактов в бухгалтерской отчетности

По каждому условному обязательству раскрывается следующая информация:

* краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения;
* краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

Эти требования относятся и к существующим обязательствам, под которые создан резерв, и к возможным обязательствам.

Для каждого резерва, образованного в связи с последствиями условного факта, дополнительно раскрывается следующая информация:

* сумма резерва на начало и конец отчетного периода;
* сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным;
* неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на внереализационные доходы организации.

Информация об условных активах, как отмечено выше, раскрывается в случае высокой вероятности их получения.

При этом информация об условных фактах и образованных резервах может раскрываться по группам однородных условных обязательств или резервов, образованных в связи с однородными условными фактами хозяйственной деятельности, (например в связи с выданными гарантийными обязательствами организации, судебными разбирательствами и т.п.).

Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий обязательства, вытекающие из учтенных (дисконтированных) организацией векселей, и другие аналогичные обязательства, принятые на себя организацией, как правило, раскрываются в пояснительной записке за отчетный период независимо от степени вероятности возникновения последствий таких фактов хозяйственной деятельности.

ПБУ содержит специальную оговорку, допускающую в исключительных случаях раскрытие информации об условных фактах не в полном объеме, а только путем указания общего характера условного факта и причины, по которой более подробная информация не раскрывается. Такое допущение принимается, если раскрытие информации в полном объеме наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования соответствующего условного факта.

В заключении приведем пример текста в разделе "Условные факты хозяйственной деятельности" пояснительной записки к бухгалтерской отчетности при резервировании сумм под условные обязательства:

«По состоянию на 31 декабря организация вовлечена в незавершенное судебное разбирательство в арбитражном суде в качестве ответчика по иску, предъявленному поставщиком за нарушение условий оплаты поставленной продукции. Поставщик требует помимо возмещения штрафных санкций в сумме 10 000 руб. за нарушение договорных условий, требует уплаты суммы упущенной выгоды в размере 8 000 руб. Организация оспаривает требование истца о возмещении упущенной выгоды, поскольку, по мнению экспертов-юристов, предъявленный поставщиком расчет суммы упущенной выгоды недостаточно обоснован.

Организация оценивает вероятность удовлетворения иска судом в следующем году как достаточно высокую в сумме 10 000 руб. для признания условного обязательства. На указанную сумму создается резерв с отражением его в бухгалтерской отчетности за отчетный год».

При условном активе:

«По состоянию на 31 декабря организация выступила истцом незавершенного судебного разбирательства о взыскать штрафные санкции с поставщика в связи с несвоевременный поставкой товара. Руководство организации считает, что арбитражное дело может быть успешно решено в следующем году в пользу организации и его результаты окажут существенное влияние на ее финансовое состояние».

Глава 3. Пути совершенствования условных фактов хозяйственной деятельности

3.1 Условные факты хозяйственной деятельности в МСФО

ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности" основано на МСФО 10 "Условные события и события после отчетной даты", который перестал действовать в части, касающейся раскрытия информации об условных событиях, с отчетного периода, начинающегося после 1 июля 1999 года. В 1998 году Комитетом по МСФО был принят МСФО 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы", в котором были коренным образом пересмотрены принципы формирования и раскрытия информации об условных событиях. Некоторые аспекты раскрытия и представления информации об условных событиях были рассмотрены ранее при анализе обязательств и резервов. [16]

В целом, основные отличия ПБУ 8/01 от подходов МСФО в части условных событий состоят в следующем:

1. ПБУ 8/01, аналогично МСФО 10, определяет условные события как события, исполнение которых зависит от того, произойдут или нет в будущем определенные действия, результатом которых является условная прибыль (убыток). МСФО 37 оперирует понятиями "условный актив", "условное обязательство" и "резервы", причем в учете и, соответственно, отчетности признаются только резервы. Таким образом, МСФО отказались от использования понятия "условная прибыль (убыток)".

2. МСФО 37 устанавливает жесткие критерии признания резерва (существование на отчетную дату обязательства как результата прошлых событий, большую вероятность оттока экономических выгод для исполнения этого обязательства, возможность сделать надежную оценку величины этого обязательства), в то время как для признания условного убытка, согласно ПБУ 8/01, достаточно того, чтобы существовала вероятность того, чтобы будущие события подтвердили факт существования обязательства на отчетную дату, и обязательство (либо обесценение актива) могло быть надежно оценено. Т.е. критерии признания значительно сужены, что может привести к существенным расхождениям в отчетности, сделанной по ПБУ и МСФО (искажение отчета о прибылях и убытках - завышение убытков - при признании условного убытка в случае выдачи гарантии).[12]

3.2 Оценка условных событий в МСФО

В процессе ведения бухгалтерского учета приходится постоянно рассчитывать оценочные значения тех или иных показателей хозяйственной деятельности. При определении числа лет, в течение которого будет производиться амортизация объекта основных средств, бухгалтер совместно со специалистами-инженерами рассчитывает срок возможного использования актива для целей производства. В связи с отсутствием точных значений по состоянию на отчетную дату практически на любом участке бухгалтерского учета применяются оценочные значения. Для исчисления оценочных значений необходимо использовать профессиональное суждение, подкрепленное надежной информацией. При расчете резервов по безнадежным долгам руководство компании, исходя из опыта прошлых лет, определяет сумму задолженности не подлежащую взысканию. Аналогичным образом, на основе данных предыдущих периодов, рассчитывается величина резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание. В МСФО содержится много примеров, предусматривающих использование оценочных значений. Следует отметить, что независимые аудиторы тщательно проверяют исчисленные руководством оценочные значения и в случае их необоснованности аудиторы добиваются изменения показателей финансовой отчетности.[12]

Международные стандарты финансовой отчетности предусматривают широкое применение оценочных значений. В МСФО описывается порядок расчетов таких значений. В опубликованном МСФО 37 (1998 г.) рассматриваются вопросы учета условных активов и обязательств. Условное обязательство определяется как возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем компании. Другими словами, у компании может возникнуть обязательство при наступлении того или иного события в будущем. В МСФО 37 перечислены критерии отражения обязательства в финансовой отчетности компании, а именно:

Если наступление условного факта хозяйственной деятельности вполне вероятно, а его последствия можно оценить с достаточной степенью достоверности, данный показатель подлежит отражению в финансовой отчетности.

Если наступление условного факта хозяйственной деятельности представляется возможным, а его последствия поддаются примерной оценке, данный показатель необходимо раскрывать только в пояснениях к финансовой отчетности.

Если наступление условного факта хозяйственной деятельности маловероятно, данный показатель не следует раскрывать ни в самой отчетности, ни в пояснениях к ней.

Вышеуказанные критерии (т.е. вероятность, возможность и маловероятность) устанавливаются исходя из профессионального суждения руководства и его консультантов (например, юристов и инженеров). Таким образом, в отчетности может отражаться оценочное значение. В качестве примера рассмотрим гипотетическую ситуацию, когда к компании в 2000 г. предъявляют иск в размере $1.000.000. Если, по мнению юристов, проигрыш судебного процесса маловероятен, в отчетности не производится никаких корректировок и не раскрывается информация о данном факте хозяйственной деятельности. Если, по мнению юристов, проигрыш судебного процесса представляется возможным, в результате чего, по их расчетам, придется выплатить $500.000, соответствующая информация раскрывается в пояснениях к отчетности. Если, по мнению юристов, проигрыш судебного процесса вполне вероятен и издержки составят, по их расчетам, $700.000, компания обязана в финансовой отчетности за 2000 г. начислить расходы по судебному разбирательству в размере $700.000. Как видно из данного примера, во всех случаях руководство компании и ее эксперты используют свое профессиональное суждение, которое может быть изменено по настоянию внешних аудиторов в случае их несогласия с допущениями, сделанными руководством. Прибыль от условного факта хозяйственной деятельности (например, если компания в результате судебного разбирательства может получить $1.000.000) не признается в отчетности вплоть до окончания судебного разбирательства.

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности МСФО 10 события после отчетной даты – это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые имеют место в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. В связи с данными событиями необходимо либо корректировать показатели финансовой отчетности, либо раскрывать дополнительную информацию в пояснениях к отчетности. В качестве примера событий, отражаемых в отчетности, можно привести урегулирование судебного иска, ранее раскрытого в пояснениях к отчетности. Используя данные примера, рассмотренного выше при анализе МСФО 37, допустим, что сумма в $500.000, раскрытая в пояснениях к финансовой отчетности за 2000 г., была выплачена в феврале 2001 г. в счет урегулирования иска (до выпуска финансовой отчетности). В этом случае в отчетности необходимо отразить $500.000 (в качестве дополнительных расходов). Другой пример применения МСФО 10 – списание значительной суммы дебиторской задолженности в связи с банкротством основного клиента. В МСФО 10 также рассматривается вопрос о том, достаточно ли сильно ухудшилось финансовое положение компании в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, чтобы поставить под сомнение непрерывность деятельности компании в обозримом будущем.[14]

В вышеуказанных МСФО оценочные значения применяются в целом ряде различных аспектов бухгалтерского учета. В других Стандартах также используются оценочные значения, но в гораздо меньшей степени. Применение оценочных значений в бухгалтерском учете получило широкое распространение, поэтому для обеспечения прозрачности финансовой отчетности предоставляются рекомендации по надежности и обоснованности данных оценочных значений.

## Заключение

Условный факт хозяйственной деятельности представляет собой хозяйственную ситуацию, сложившуюся на отчетную дату, последствия которой могут возникнуть или не возникнуть только в будущем, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или нет в будущем одно или несколько каких-либо событий. Отчетной датой является дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность

К условным фактам относятся:

* неразрешенные 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;
* незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды.

В рамках дальнейшего реформирования бухгалтерского учета в РФ с учетом Международных стандартов финансовой отчетности (IAS) с 1 января 2002 года вступило в силу очередное Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности" взамен ранее действовавшего ПБУ 8/98. В Международных стандартах правила учета условных фактов и раскрытия информации установлены в МСФО 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы". Новое положение начиная с 2002 года применяется к отчетности всех коммерческих предприятий за исключением субъектов малого предпринимательства и кредитных организаций, не являющихся публичными компаниями. Другими словами, теперь в российском балансе должны быть отражены условные события. Все существенные последствия условных фактов хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Главной целью осуществления финансово-хозяйственной деятельности является получение выгоды. Условные факты могут влиять на количество полученных выгод в будущем, если только они высокие или очень высокие. Условные факты делятся на условные активы и условные обязательства. Условные активы приводят к увеличению экономических выгод, а условные обязательства соответственно к уменьшению выгод. Поэтому отражение условных фактов, а именно их последствий не маловажна для предприятия в рассмотрении получения прибыли от хозяйственной деятельности.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Полный текст (часть первая и вторая). – М.:Гном-ПРЕСС 1997. – 448 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями)
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96г. №129-ФЗ
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ №34н от 29 июля 1998г. (с изм. и доп.)
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ №94н от 31октября 2000г.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Минфина РФ №60н от 9 декабря 1998г.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ №43н от 6 июля 1999г.
8. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98). Утверждено приказом Минфина РФ №56н от 25 ноября 1998г.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01). Утверждено приказом Минфина РФ №96н от 28 ноября 2001г.
10. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет»: Учеб. пособие. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2004.
11. Фомичева Л. П. «Условные факты хозяйственной деятельности» "Консультант" №6/2002
12. Сергей Максимов, Татьяна Шиманская «IAS: искусство иллюзии. Условные события как новый финансовый инструмент», журнал «Русский предприниматель", № 5-6,7 2002г.
13. «Условные факты хозяйственной деятельности организации» Юрий ЛЕОНОВ, журнал "Русский предприниматель", № 12 2001г.
14. «Оценочные значения, условные факты хозяйственной деятельности и вознаграждения работникам» Арт Франчек, деканом «Американского института бизнеса и экономики».
15. «Некоторые типичные ошибки при формировании годовой финансовой (бухгалтерской отчетности) отчетности», Бух учет № 1 2005г
16. Еремин О.Б. Реформирование бухгалтерского учета в России / О.Б.Еремин, Г.А.Ройко // Экон. газ. - 2002. - Июль (N 23). - С.6.
17. Мосейчук М.А. «Материалы: бухгалтерский учет и отражение в бухгалтерской отчетности организаций», «Бухгалтерская отчетность организации», 2003 год №1
18. Е.П. Чикунова. Современное состояние МСФО, № 10,6 2003 год «Современный бухучет».
19. Агеева О.А. «Практика применения ПБУ: События после отчетной даты и условная оценка»// Бух учет – 2004г № 14.
20. Ничук Н.Е. «События после отчетной даты: влияние на годовую бухгалтерскую отчетность»// Практический бух учет – 2005г. № 3.
21. Бондарь Е.В. «Условные факты хозяйственной деятельности»// Экономика и жизнь – 2002г. № 7(Бух приложение)