

# События после отчетной даты в годовой бухгалтерской отчетности и аудиторском заключении

Согласно ст. 13 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 № 3321-ХІІ (с изменениями и дополнениями) бухгалтерская отчетность должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. В ряде случаев организации и аудиторы при составлении бухгалтерской отчетности сталкиваются с ситуациями, когда события, произошедшие после отчетной даты, имеют существенное значение для пользователей этой отчетности. В этих случаях бухгалтеры руководствуются Инструкцией по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 25.08.2003 № 121 (далее – Инструкция № 121), а аудиторы – Правилами аудиторской деятельности «Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24.06.2003 № 100 (далее – Правила № 100). В международной учетной практике используются Международный стандарт финансовой отчетности 10 «События после отчетной даты» и Международный стандарт аудита 560 «Последующие события (события после отчетной даты)» (действует в отношении аудиторских отчетов, датируемых от 31 декабря 2006 г. и далее) (далее – МСА

560). При этом существуют нестыковки подходов в этих документах. Рассмотрим некоторые из них.

Инструкция № 121 устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности *коммерческих организаций* (кроме банков и иных небанковских кредитно-финансовых организаций) событий после отчетной даты, который применяется также субъектами малого предпринимательства при установлении значимости раскрытия в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты. Согласно статье 4 Закона Республики Беларусь «О государственной поддержке малого предпринимательства в Республике Беларусь» от 16.10.1996 № 685-ХІІІ субъекты малого предпринимательства регистрируются и представляют статистическую и бухгалтерскую отчетность в утверждаемом Советом Министров Республики Беларусь порядке, предусматривающем упрощенные процедуры и формы отчетности, содержащие в основном информацию, необходимую для решения вопросов налогообложения. Порядок отнесения к субъекту малого предпринимательства определен в различных нормативных правовых актах и представлен в таблице 1.

Ранее пунктом 20 Правил составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций», предусматривалось, что субъекты малого предпринимательства, в отношении которых приме-

няется упрощенная система налогообложения, учета и отчетности, в случае отсутствия соответствующих данных бухгалтерского учета имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчет о движении источников собственных средств, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, пояснительную записку и аудиторское заключение. Это значит, что, в отличие от предыдущего порядка, теперь не предусмотрено сокращенное количество представляемых форм в составе годовой бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

В соответствии с п. 4 Инструкции № 121 событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, которые имели место и были выявлены в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год. Искажения и ошибки, допущенные в отчетном периоде, не являются событиями после отчетной даты. К событиям после отчетной даты относятся:

► события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность (события, которые свидетельствуют

Отнесение к субъекту малого предпринимательства

Документ	Отрасль	Среднесписочная численность	Документ	Отрасль	Среднесписочная численность
Указания по заполнению формы государственной статистической отчетности 1-МП "Отчет о финансово-хозяйственной деятельности субъекта малого предпринимательства", утвержденные постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 27.09.2007 N 224, - к субъектам малого предпринимательства, согласно Закону Республики Беларусь от 16 октября 1996 года "О государственной поддержке малого предпринимательства в Республике Беларусь", относятся юридические лица со среднесписочной численностью работников	в промышленности и на транспорте	100 человек и менее	в промышленности и на транспорте	до 100 человек	Указ Президента Республики Беларусь "О государственной поддержке малого предпринимательства" от 19.07.1996 N 262 - к субъектам малого предпринимательства относятся юридические лица и предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, со среднесписочной численностью работников
	в сельском хозяйстве, включая фермерские (крестьянские) хозяйства и в научно-технической сфере	60 человек и менее	в сельском хозяйстве и научно-технической сфере	до 60 человек	
	в строительстве и оптовой торговле	50 человек и менее	в строительстве и оптовой торговле	до 50 человек	
	в розничной торговле и бытовом обслуживании населения	30 человек и менее	в других отраслях производственной сферы, общественном питании, бытовом обслуживании населения и розничной торговле	до 30 человек	
	в других отраслях непроеизводственной сферы	25 человек и менее	в других отраслях непроеизводственной сферы	до 25 человек	

о положении, существовавшем на дату составления баланса) (гр. 2 табл. 2);

► события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность (события, указывающие на положение, которое возникло после даты составления баланса) (гр. 3 табл. 2).

Подчеркнем, что в соответствии с п. 6 Инструкции № 121 существенное событие после отчетной даты подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации. Событие после отчетной даты раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности. При этом в отчетном периоде записи на счетах бухгалтерского учета не производятся (п. 7 Инструкции № 121).

Событие после отчетной даты признается существенным, если его нераскрытие (пропуск или искажение) может повлиять на экономические решения пользователей

финансовой отчетности, принимаемые на его основе. Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно, исходя из требований положений нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Существенной может признаваться сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет более 5%. Для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации организация может принять решение о применении критерия, отличного от вышеназванного (п. 6 Инструкции № 121).

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Существенной признается сумма, отношение которой к общему

итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов. Организация может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации критерия, отличного от вышеназванного (п. 12 Инструкции № 41).

Международный стандарт финансовой отчетности 10 «События после отчетной даты» рассматривает отражение в финансовой отчетности как благоприятных, так и неблагоприятных событий, происходящих между датой формирования финансовой отчетности (в МСФО упоминается как «отчетная дата») и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. МСФО определяет два типа событий:

► события, обеспечивающие доказательство условий, которые существовали на дату финансовой отчетности, и

► события, указывающие на условия, возникшие после даты финансовой отчетности.

Согласно Правилам № 100 событием после отчетной даты признается факт хозяйствен-

N п/п	События, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность	События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность
1	2	3
1	Объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства	принятие решения о реорганизации организации
2	Производственная (после отчетной даты) оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном изменении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату	приобретение предприятия как имущественного комплекса
3	Получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающей устойчивое и существенное изменение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации	реконструкция или планируемая реконструкция
4	Продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был неверен	принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг
5	Объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате	крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений
6	Удовлетворение (возмещение) страховой организацией претензии, по которой по состоянию на отчетную дату велись переговоры	пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации
7	Принятие после отчетной даты решения судебного органа, которое, подтверждая существование обязательства компании по состоянию на отчетную дату, обуславливает необходимость создания соответствующего резерва	прекращение части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату
8	Обнаружение после отчетной даты того, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом "по мере готовности", был неверен	существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты
9		действия органов государственной власти (национализация и т.п.)
10		непрогнозируемое значительное изменение валютных курсов после отчетной даты
11		значительное изменение цен на активы после отчетной даты
12		получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры

ной деятельности, который имел место между отчетной датой и датой подписания аудиторского заключения, что оказало или может оказать влияние на финансовое состояние и (или) результаты финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, а также потребовать *внесения корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность либо раскрытия информации в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу.*

Как видим, Правила аудиторской деятельности предусматривают внесение изменений в бухгалтерскую отчетность, тогда как Инструкцией № 121 такие действия не предусмотрены.

Подчеркнем, что *отчетным годом* является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, а для вновь созданных аудируемых лиц – с даты их государственной регистрации, создания, образования по 31 декабря включительно (п. 3 Правил № 100, ст. 14 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»).

*Отчетной датой* является последний календарный день в отчетном периоде или дата, по состоянию на которую формируется бухгалтерская (финансовая) отчетность (для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей Республики Беларусь это дата завершения

финансового года, а именно 31 декабря календарного года) (п. 3 Правил № 100).

*Датой подготовки* бухгалтерской (финансовой) отчетности является дата окончания работ по составлению этой отчетности (обычно это дата, представленная на отчетности рядом с подписями руководителя и главного бухгалтера) (п. 3 Правил № 100).

*Датой представления* бухгалтерской (финансовой) отчетности считается *наиболее ранняя дата* ее почтового отправления или фактической передачи по принадлежности, а именно: учредителям или участникам юридического лица в соответствии с учредительными

документами, территориальным органам статистики по месту регистрации юридического лица, в налоговые органы и другие адреса, определенные законодательством. Представление годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, если это не оговорено особо, осуществляется не позднее 90 дней после окончания финансового года (п. 3 Правил № 100). Инструкцией № 121 этот аспект не оговаривается, однако аналогичная норма содержится в п. 199 Инструкции № 41.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности (п. 202 Инструкции № 41).

Международный стандарт аудита 560 «Последующие события (события после отчетной даты)» приводит следующие определения аналогичных терминов:

► «Дата финансовой отчетности» – дата завершения периода, по которому предоставляется финансовая отчетность, и,

как правило, это дата последнего баланса, зафиксированного в финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке.

► «Дата утверждения финансовой отчетности» – дата заявления наделенных соответствующими полномочиями лиц о том, что ими был подготовлен полный комплект финансовой отчетности субъекта, включая примечания к ним, и что они несут ответственность за подготовленную отчетность. В соответствии с МСА датой утверждения финансовой отчетности является самая ранняя дата, на которую соответствующими уполномоченными лицами было определено, что составлен полный комплект финансовой отчетности.

► «Дата аудиторского отчета» – дата отчета по финансовой отчетности. Аудиторский отчет не может быть подписан ранее даты, на которую аудитором были собраны достаточные надлежащие аудиторские доказательства, впоследствии ставшие основой формирования аудиторского мнения по финансовой отчетности.

► «Дата выпуска финансовой отчетности» – дата представления третьим лицам аудиторского отчета и проаудированной финансовой отчетности, во многих случаях это может быть дата подачи их в государственный орган регулирования.

Как видим, отечественное законодательство в отношении формирования и представления отчетности требует некоторых уточнений и дополнений.

Рассмотрим далее порядок действий и ответственности аудиторской организации при оценке событий, произошедших после отчетной даты, в различных ситуациях, с учетом требования отечественного законодательства. Порядок действий и ответственность аудиторской организации при выявлении, оценке и отражении в аудиторском заключении событий после отчетной даты зависят от момента их возникновения (обнаружения).

В зависимости от момента возникновения (обнаружения) события после отчетной даты подразделяются на следующие группы (рис. 1-3):

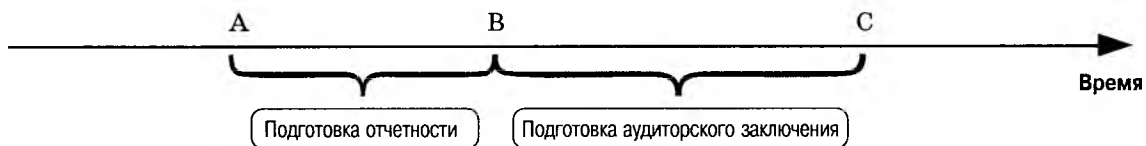


Рис. 1. События, произошедшие после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения

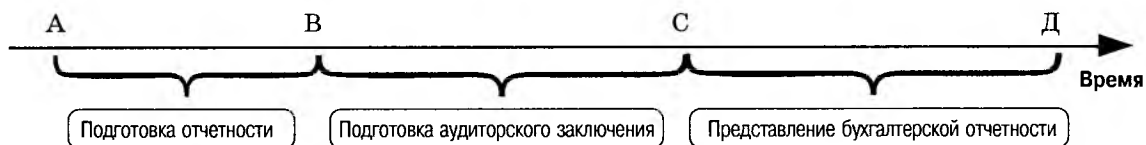


Рис. 2. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователям

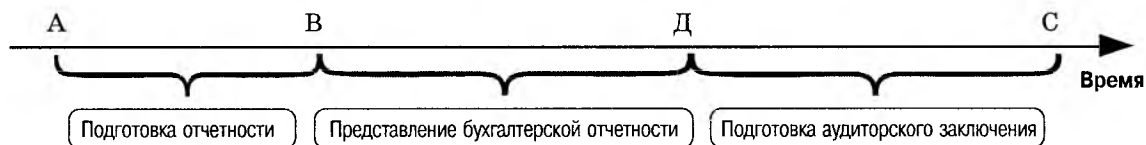


Рис. 3. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения и даты представления бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователям.

Где А – отчетная дата; В – дата подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; С – дата подписания аудиторского заключения; Д – дата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с общими требованиями, предъявляемыми к аудиторам, аудиторская организация не должна подписывать аудиторское заключение до даты окончания работ по составлению аудируемым лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом аудиторское заключение может быть *подписано до даты представления бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователям, а также после этой даты.* Если аудиторской организации становится известно о событиях после отчетной даты, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица, она обязана рассмотреть, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете, и раскрыты ли они достоверно в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Последствия событий после отчетной даты *отражаются в бухгалтерском учете путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах аудируемого лица, либо путем раскрытия соответствующей информации в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу.* При этом события после отчетной даты, свидетельствующие об условиях, в которых аудируемое лицо вело финансово-хозяйственную деятельность, отражаются *в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами до утверждения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности* (п. 17 Правил № 100).

События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо ведет свою деятельность, раскрываются только в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие коррек-

тировочные записи не производятся (п. 18 Правил № 100).

Если аудиторской организации стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения, *но до даты представления бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователям,* ей следует обсудить с руководством аудируемого лица возникшие проблемы, и, в случае если такие события оказывают существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, *потребовать* внесения в нее соответствующих изменений (п. 21 Правил № 100). В связи с этим возможны следующие варианты.

► Если руководство аудируемого лица *вносит* изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность после даты подписания аудиторского заключения, *но до даты представления ее пользователям,* аудиторской организации следует убедиться в правильности корректировок и предоставить новое аудиторское заключение по измененной отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты утверждения измененной отчетности. Ответственность аудиторской организации за отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности событий после отчетной даты в данном случае должна быть распространена на период до даты подписания нового аудиторского заключения (п. 22 Правил № 100).

► Если руководство аудируемого лица *вносит корректировки* в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, но при этом *отказывается от пересмотра аудиторского заключения* с учетом исправлений в отчетности, аудиторской организации необходимо письменно уведомить его о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять пользователям исправленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское за-

ключение, не учитывающее внесенных исправлений. Как отмечалось нами выше, если руководство аудируемого лица следует требованиям Инструкции № 121, то решение аудируемого лица остается неизменным. В этом случае аудиторской организации необходимо предпринять меры по информированию всех, кто получил ранее составленное аудиторское заключение о причине разногласий с руководством аудируемого лица и перенести на него ответственность за последствия принятого им решения (п. 23 Правил № 100).

► Если руководство аудируемого лица *согласно на пересмотр аудиторского заключения,* аудиторской организации следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах процедуры, проверить действия, предпринятые руководством по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с аудиторским заключением, и подготовить новое заключение. Новое аудиторское заключение должно включать пункт, в котором излагаются основания для его пересмотра (п. 26 Правил № 100).

► Если *руководство* аудируемого лица *откажется* проинформировать о сложившейся ситуации всех, кто ранее получил бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение по ней, аудиторская организация должна письменно уведомить его о том, что вынуждена предпринять необходимые меры, исключающие дальнейшее пользование ранее подготовленным аудиторским заключением (п. 27 Правил № 100).

Как видим, здесь также существуют конкретные нестыковки, которые необходимо внести в отечественное законодательство.

**Валентина ЛЕМЕШ,**  
кандидат экономических наук,  
аудитор

Раздел подготовили С. ТЕРЕХОВИЧ, А. ВОРОБЬЕВА.