**Отражение в отчетности событий после отчетной даты**

Елена Кургачева

Период от отчетной даты до даты утверждения финансовой отчетности может составлять как несколько дней, так и несколько месяцев. За это время компания может обанкротиться, серьезно пострадать от пожара или получить неожиданный доход. Все эти события могут оказать серьезное влияние на решения пользователей отчетности. Поэтому МСФО устанавливают особый порядок составления отчетности при наступлении таких событий.

Елена Кургачева, финансовый менеджер департамента трансформации, анализа и консолидации отчетности по МСФО компании Intergame Group Management Company1

Принципы отражения в отчетности событий после отчетной даты определены в МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (Events After the Balance Sheet Date). Финансовая отчетность бывает утверждена и попадает в руки пользовате лей спустя некоторый период времени после окончания финансового года, так как процесс подготовки отчетности (в том числе такие его составляющие, как инвентаризация, расчет сумм резервов, внутригрупповые сверки, подготовка требуемых корректировок и т.д.), а также непосредственно независимая аудиторская проверка требуют времени. В связи с этим обстоятельством даже при нормальном течении бизнеса в этом периоде могут иметь место события, существенно влияющие на финансовые показатели компании, благоприятные и неблагоприятные, но всегда информативные для пользователей финансовой отчетности, заинтересованных в принятии выгодных экономических решений. Такие события делают актуальными вопросы об изменении сумм в финан совой отчетности и дополнительном раскрытии информации.

МСФО (IAS) 10 был создан для разъяснения данных вопросов. Он применяется для учета со бытий, которые произошли после отчетной даты, но до даты утверждения отчетно сти, и для раскрытия информации об этих событиях.

В соответствии с МСФО (IAS) 10 события после отчетной даты делятся на две группы: корректирующие, то есть подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия деятельности компании; некорректирующие, то есть свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях.

**Некорректирующие события**

Компания не должна корректировать финансовую отчетность, исходя из событий после отчетной даты, которые отражают условия, возникшие после отчетной даты и не оказывающие влияния на состояние активов и обязательств на отчетную дату. Иными словами, в балансе и отчете о прибылях и убытках изменения не отражаются, а раскрываются при необходимости в пояснениях к финансовой отчетности. Поэтому такие события называют некорректирующими и относят к ним следующие:

Снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности. Поскольку изменение рыночной стоимости не связано с состоянием инвестиций или условиями инвестирования на отчетную дату, а вызвано обстоятельствами, возникшими впоследствии, компания не вносит корректировок в отчетность. Однако ей, возможно, придется раскрыть дополнительную информацию согласно пар. 21 МСФО (IAS) 10, если это событие является для компании существенным. Поскольку стандарт не устанавливает точных критериев существенности, то этот вопрос непосредственно входит в компетенцию менеджмента компании и определяется на основании профессионального суждения.

Реорганизация экономического субъекта. В приложениях к финансовой отчетности может быть указано, что организация в период после отчетной даты приобрела некую долю в уставном капитале другой компании. Это событие требует раскрытия в приложениях, но не влечет корректировок баланса и отчета о прибылях и убытках, так как изменяет структуру активов отчитывающейся организации. Такой подход основан на соблюдении 1.

2. принципа осмотрительности, который означает готовность отражать в отчетности скорее убытки и расходы, чем прибыли и доходы.

Выдержка из отчетности компании Intergame2

25. События после отчетной даты

A. Реструктуризация группы

В 2005 году группа закончила процесс реструктуризации корпоративной собственности. В рамках проекта по реструктуризации менеджмент предпринял действия по выходу из тех проектов и реализовал инвестиции в капитал тех юридических лиц, вложения в которые трактовались как непрофильные или временные, и увеличил процент участия группы в следующих компаниях:

B. Новые проекты

В 2005 году Intergame начала реализацию новых проектов в сфере игорного бизнеса, учредив дочернюю компанию на Украине и начав активную деятельность в области оперирования залами игровых автоматов в Македонии. Иных существенных событий после отчетной даты не было.

Выдержка из отчетности компании Intergame

События после отчетной даты.

В сентябре 2006 года произошло слияние двух дочерних компаний группы – «Элитон Бизнес» и «МиллионЪ». Иных существенных событий после отчетной даты не было.

Значительный ущерб, нанесенный компании вследствие форс-мажорных обстоятельств (наводнение, пожар и т.д.).

Пример

После отчетной даты в результате пожара была уничтожена часть основных средств (ОС) компании, которые были полностью застрахованы. Данное событие существенно по своей сути и отрицательно отразится на финансовом состоянии компании. Однако корректировка отчетности не должна осуществляться, так как данное событие не подтверждает хозяйственные условия, сущест вовавшие на отчетную дату. В таком случае последствия пожара могут быть упомянуты в примечаниях, но так как возникновение значительных убытков маловероятно, неупоминание о данном событии не повредит интересам пользователей.

**Корректирующие события**

Корректирующие события после отчетной даты влекут за собой изменение показателей 3. финансовой отчетности. МСФО (IAS) 10 содержит примеры корректирующих событий.

Рассмотрим некоторые из них.

Решение суда, вынесенное после отчетной даты и подтверждающее наличие на отчетную дату обязательств у компании. Последствия такого события – необходимость уточнения уже признанного резерва или создание нового (так как раскрытия информации об условном обязательстве, согласно пар. 16 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets), недостаточно – требуется признание его в отчетности).

Пример Подтверждение наличия обязательств

Арбитражный суд в период после отчетной даты признает отчитывающуюся организацию обязанной возместить убытки поставщику, подавшему иск. Организация, являясь ответчиком, была проинформирована об этом до истечения отчетного срока, но резерв в отчетности не предусмотрела. При этом сумма выплаты носит существенный характер, а иск был подан поставщиком до истечения отчетного периода. Данное событие корректирующее, то есть подтверждающее уже существовавшие на отчетную дату условия. Организация должна изменить свою отчетность, уменьшив финансовый результат на сумму выплаты по решению суда и, с другой стороны, увеличив свои обязательства в балансе на сумму задолженности перед поставщиком.

Получение после отчетной даты информации, свидетельствующей либо об обесценении актива, либо о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива.

Пример Наличие убытка

Начат процесс банкротства компании-покупателя после отчетной даты при условии, что получение какого-либо возмещения представляется маловероятным. Такое событие проливает свет на статус дебиторской задолженности на конец отчетного периода, определяя ее как безнадежную. Следовательно, она должна быть списана на убытки отчетного периода.

Пример Обесценение

Продан внеоборотный актив в период после отчетной даты по цене значительно ниже стоимости, по которой он учитывался на балансе на конец отчетного периода. В таком случае цена сделки указывает на необратимое обесценение актива. И если нет доказательств того, что обесценение инициировано событиями, произошедшими после отчетной даты, его необходимо отразить в отчетности.

Пример Подтверждение стоимости активов при продаже

На конец отчетного периода в запасы организации были включены некие ОС. Но в период после отчетного периода в связи с изменениями в законодательстве на территории России торговля ими была запрещена. В настоящее время изучается альтернативный рынок таких ОС за границей, однако рыночная цена там по предварительным расчетам будет на несколько процентов ниже себестоимости. Такие ОС должны быть уценены до чистой стоимости реализации за границей с учетом предполагаемых транспортных расходов. Если же вероятность их реализации невелика, то они должны быть списаны полностью (принцип осмотрительности).

2. Определение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или выручки от продажи активов, проданных до отчетной даты.

Пример Подтверждение стоимости

Отчитывающаяся компания продала в отчетный период дочернюю компанию за сумму Х. Кроме того, соглашением была предусмотрена надбавка к цене сделки У при условии, что проданная «дочка» достигнет запланированного уровня продаж за год. При составлении отчетности было известно, что дополнительное условие (план продаж) не было выполнено, поэтому в отчетности отразили Х поступлений от продажи инвестиций. Однако в период после отчетной даты становится достоверно известно, что план продаж был выполнен и компания может претендовать на надбавку У. Такое событие является корректирующим, следовательно, в отчетности признается дебиторская задолженность и сумма выручки от продажи «дочки» увеличивается на величину У.

Обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что бухгалтерская отчетность по состоянию на отчетную дату искажена.

Пример

В период после отчетной даты независимые аудиторы обнаружили, что в результате ошибки себестоимость продаж отчитывающейся организацией была завышена на сумму Х. Такая ситуация требует корректировки отчетности на сумму Х:

Д-т Запасы Х

К-т Себестоимость Х

Непрерывность деятельности

Признание в отчетности событий после отчетной даты напрямую связано с одним из основных допущений МСФО – допущением непрерывности деятельности организации.

Исходя из этого допущения компания не должна составлять финансовую отчетность, если после отчетной даты руководство решает ее ликвидировать или приостановить деятельность, либо у него нет иной разумной альтернативы.

Нужно также задуматься о возможности применения допущения непрерывности деятельности, если у компании имеется существенное ухудшение финансовых результатов деятельности и ее финансового положения. Если допущение непрерывности деятельности больше неприменимо и компания или ее подразделение не смогут продолжать свое существование в будущем, то возникает необходимость фундаментальным образом изменить порядок учета, а не ограничиваться корректировками сумм, признанных в соответствии с первоначальным методом учета.

Пример

Отчитывающаяся организация является ответчиком в суде. По результатам судебного разбирательства, начавшегося в отчетном периоде и завершившегося после отчетной даты, она должна произвести выплату истцу суммы, превышающей размер своих чистых активов, в результате чего потеряет платежеспособность. В этом случае при составлении отчетности надо исходить из перспективы ликвидации, а не из допущения непрерывности деятельности. Активы организации на отчетную дату должны переоцениваться исходя из их ликвидационной стоимости, а обязательства – на основе допущения об их исполнении в текущем периоде независимо от ранее определенного договором срока.

\*\*\*

Дивиденды

Согласно МСФО (IAS) 10 дивиденды, объявленные после отчетной даты, не признаются в составе обязательств компании на отчетную дату. Если дивиденды объявлены после отчетной даты, но до даты утверждения отчетности к выпуску, они не отражаются как обязательство в балансе (не соответствуют критериям текущего обязательства МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets), но раскрываются в пояснениях к финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements).

Выдержка из отчетности компании Intergame

Дивиденды признаются как обязательство и вычитаются из суммы капитала в том периоде, в котором они были объявлены.

\*\*\*

Раскрытие информации

Компания должна указать дату утверждения финансовой отчетности и орган управления, принявший соответствующее решение.

Выдержка из отчетности компании Intergame

Данная консолидированная отчетность включает в себя финансовую отчетность Intergame Entertainment Ltd и его дочерних компаний. Финансовая отчетность утверждена к выпуску директорами 5 мая 2006 года.

Если получены новые сведения об условиях, существовавших на отчетную дату, информацию об этих условиях, приведенную в финансовой отчетности, необходимо обновить.

В отдельных случаях, даже если новая информация не повлияет на показатели финансовой отчетности, компания должна уточнить раскрытие по каждому некорректирующему, но существенному событию (характер события и оценка его финансовых последствий).

Личный опыт Андрей Посельский, ведущий специалист департамента финансовых систем ЗАО «Ренова», член Совета по стандартам Фонда НСФО (Москва)

В России нет определенности в отношении трактовки тех или иных норм законодательства о налогах и сборах, вследствие чего мнения компании и налоговых органов об оценке налоговых последствий тех или иных сделок могут различаться. Отсюда вытекает вероятность возникновения требований по доначислению в государственный бюджет налогов и сборов, приводящих к появлению соответствующего обязательства в балансе. Эти обязательства (в случае их появления) вызваны сделками, уже отраженными в отчетности, следовательно, относятся к периодам, в которых отражены соответствующие сделки. Однако на момент составления отчетности не все из этих обязательств могут быть оценены достаточно надежно (в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes) и МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets). Появление акта налоговой проверки (или в некоторых случаях переход налоговой проверки в финальную стадию) позволяет оценить налоговые обязательства достаточно надежно.

Эти события относятся к событиям после отчетной даты. В нашей компании для отражения таких обязательств проводится постоянный мониторинг результатов налоговых проверок. И если налоговые проверки завершаются между отчетной датой и датой подписания отчетности и их результаты позволяют надежно оценить соответствующие налоговые обязательства, то эти обязательства отражаются в отчетности.

\*\*\*

Справка

В российском учете есть аналог МСФО (IAS) 10 – ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»1.

Определения событий после отчетной даты и принципы их отражения в отчетности в ПБУ полностью соответствуют международным стандартам.

МСФО не регламентируют порядок бухгалтерского учета хозяйственных операций, а лишь определяют принципы их отражения в финансовой отчетности. ПБУ 7/98 же устанавливает, что события после отчетной даты должны отражаться в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода в общем порядке, который предусмотрен для этих операций (п. 9). При фактическом наступлении события в текущем периоде сумма, отраженная в отчетном периоде, сторнируется. Одновременно с этим делается проводка, которая непосредственно отражает в учете это событие.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Название компании | Юрисдикция | Доля на 31 .12.04,% | Доля после увеличения % участия |
| ООО «Вегатек» | Россия | 50 | 60 |
| Intergame Ufa Limited | Кипр | 49,99 | 100 |
| ООО «Уфа Девелопмент» | Россия | 49,99 | 100 |
| ООО «Интергейм Уфа» | Россия | 49,99 | 100 |
| ООО «Элитой Бизнес» | Россия | 50 | 100 |
| ООО «Мэджик Гейм» | Россия | 50 | 100 |

**Список литературы**

МСФО Практика применения № 4 июль–август 2007