

Бардина Ирина Валентиновна
канд. экон. наук, ФГБОУ ВО «Государственный университет управления»,
г. Москва, Российская Федерация
ORCID:0000-0003-3861-0317
e-mail: pismo27@list.ru

СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ: КОНТРОЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ СУЩЕСТВЕННОСТИ ДЛЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Аннотация. Представлены аргументы и обоснование обязательности разработки и утверждения в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета уровня существенности и его контрольных показателей для учета событий после отчетной даты. Эти события осуществляются между датой окончания отчетного периода и датой подписания отчетности за отчетный календарный год и могут оказать значительное влияние на финансовое состояние, финансовые результаты и денежное обращение организации. Влияние этих событий имеет неопределенность, и оценить его объективно сложно. Особенно это влияние сказывается при существенности событий.

Ключевые слова: событие после отчетной даты, существенность, критерии существенности, ключевые показатели существенности, бухгалтерские риски.

Цитирование: Бардина И.В. События после отчетной даты: контрольные показатели существенности для бухгалтерского учета//Вестник университета. 2019. № 12. С. 102–106.

Bardina Irina
Candidate of Economic Sciences,
State University of Management,
Moscow, Russia
ORCID:0000-0003-3861-0317
e-mail: pismo27@list.ru

EVENTS AFTER THE REPORTING DATE: BENCHMARKS MATERIALITY FOR ACCOUNTING

Abstract. Arguments and justification of obligatory development and statements in accounting policy of the organization for the purposes of accounting of level of materiality and its control indicators for accounting of events after reporting date have been presented. These events are implemented between the end of the reporting period and the date of signing of the financial statements for the reporting calendar year and can have a significant impact on the financial condition, financial results and monetary circulation of the organization. The influence of these events is uncertain and difficult to assess objectively. Especially this impact affects their materiality.

Keywords: event after the reporting date, materiality, materiality criteria, key materiality indicators, accounting risks.

For citation: Bardina I.V. Events after the reporting date: benchmarks materiality for accounting (2019) Vestnik universiteta, I. 12, pp. 102–106. doi: 10.26425/1816-4277-2019-12-102-106

Бухгалтерская отчетность хозяйствующих субъектов должна обеспечивать пользователей этой отчетности полезной и своевременной информацией о ресурсах, кредитах и займах, платежеспособности и другой необходимой информацией. Полезной информация может быть, если она соответствует качественным характеристикам в соответствии с международными стандартами учета и отчетности, таким как уместность, существенность и правдивое представление.

Достаточно часто у хозяйствующих субъектов возникают длящиеся факты деятельности или неожиданно возникающие, которые однозначно трактовать при подготовке отчетности невозможно, и у пользователя возникают вероятности сделать неправильные выводы при принятии решений.

К таким фактам хозяйственной деятельности относятся события после отчетной даты, которые в хозяйственной деятельности происходят достаточно часто. Отчетной датой для бухгалтерской отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета считается 31 декабря года. События же могут произойти после отчетной даты, до подписания или уже после подписания отчетности. Данные события могут оказать влияние на финансовое состояние, величину и движение денежных средств, величину финансовых

© Бардина И.В., 2019. Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

The Author(s), 2019. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



результатов хозяйствующих субъектов уже после отчетной даты. Их влияние связано с тем, что велика неопределенность этих событий и оценка делается на основании профессионального суждения бухгалтера [7].

События после отчетной даты, как факты хозяйственной деятельности достаточно разнообразны. В учетной практике существуют различные подходы к учету и оценке этих событий. Проблемы, связанные с их учетом, оценкой и контролем для различных фактов деятельности рассматривались в своих работах Н. Л. Вакушина и Е. А. Федулов, О. В. Дмитриева, Л. А. Елина, Л. Р. Козлова [8; 9; 10; 11].

К событиям после отчетной даты относятся следующие факты хозяйственной жизни:

- возможные ошибки в бухгалтерском учете, выявленные после отчетной даты;
- суммы страховых возмещений, получение которых было неоднозначно;
- объявление дивидендов предприятий группы;
- получение информации о занижении финансовых вложений;
- существенное снижение стоимости активов в результате переоценки;
- эмиссия акций и ценных бумаг;
- возникшие форсмажорные обстоятельства;
- возможная реконструкция;
- объявление крупного дебитора банкротом;
- и другие.

Все эти возможные события хозяйствующего субъекта могут сказаться на выводах пользователей о финансовом состоянии, движении денежных средств и размерах финансовых результатов деятельности по данным отчетности. Поэтому о них обязательно необходимо информировать пользователей и отражать в отчетности.

Особенно это имеет отношение к тем фактам, которые существенны для хозяйствующего субъекта. Существенность события после отчетной даты хозяйствующий субъект определяет самостоятельно исходя из фактов хозяйственной деятельности после отчетной даты и их влияния на отчетность, как сказано в ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» [3].

Все последствия существенного события после отчетной даты должны быть подтверждены уточнениями в учете об активах, обязательствах, капитале организации, доходах и расходах и раскрытием этой информации в расчетах и пояснении к отчетности, а также с приложением к отчетности необходимых документов.

Если в хозяйственной деятельности появляются события и условия, которые порождают сомнения и неопределенность, то такие факты должны быть разъяснены в отчетности и им должна быть дана оценка в денежном выражении. Об этом сказано в ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» [4].

Показывать оценку влияния на отчетность событий после отчетной даты также сказано и в ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». Оценка должна исходить из степени влияния на отчетность [3].

Для разъяснения и утверждения в учете этих событий, в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета необходимо иметь критерии их оценки на основании уровня существенности. Но определение уровня существенности и критерии его оценки не описываются в настоящий момент в федеральных стандартах бухгалтерского учета для коммерческих организаций. К тому же для разных хозяйствующих субъектов уровень существенности и подходы к оценке существенности могут различаться. Эти оценки, безусловно, основываются на профессиональном суждении бухгалтера. В этой ситуации можно руководствоваться теми рекомендациями, которые предлагают международные стандарты аудита. Например, Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» содержит информацию о том, что при определении существенности для финансовой отчетности в целом можно применять процент контрольного показателя, который бухгалтер выбирает самостоятельно. При этом на выбор контрольного показателя могут повлиять или элементы отчетности – это активы, обязательства, собственный капитал, выручка, расходы хозяйствующего субъекта, определенные виды расходов. В другом случае, это могут быть статьи отчетности, которые наиболее интересны пользователям, такие как прибыль по видам или выручка. Или это могут быть такие данные, как отрасль, в которой субъект ведет деятельность, структура собственности и способы финансирования хозяйствующего субъекта. Причем контрольный показатель может изменяться, в зависимости от изменений в самой организации. Если определенные статьи отчетности (прибыли, выручка или расходы), на основании которых рассчитывается показатель, быстро меняются, то в этом случае предпочтительнее опираться на другую информацию для расчета уровня существенности [5].

При принятии решения о формировании уровня существенности и контрольных показателей для его определения безусловно присутствует бухгалтерский риск, и он обусловлен тем, что это профессиональное суждение, основанное на субъективных выводах специалиста. И чтобы снизить эти бухгалтерские риски можно исходить из следующего. Принимать в качестве контрольного показателя для оценки уровня существенности тот, который так или иначе зависит от события после отчетной даты.

Показатель существенности можно определять по характеру влияния. Если событие несет за собой финансовые последствия для тех условий хозяйствования, которые уже сложились на отчетную дату, то здесь может быть выбран показатель, связанный с финансовыми результатами. Это имеет отношение к таким событиям, например, как классификация дебиторской задолженности, выявление возможных существенных ошибок в бухгалтерском учете. В другом случае событие, которое также имеет финансовые последствия, но в рамках появления новых условий хозяйствования или обстоятельств. Это имеет отношение к таким событиям, как реконструкции, появление новых активов, форсмажорные обстоятельства, связанные с потерей активов и другие. В этих ситуациях может быть существенное влияние на финансовое состояние и поэтому показатель выбирается из элементов отчетности, учитывая факторы осуществления деятельности. Заранее предусмотреть все возможные варианты событий после отчетной даты сложно. Поэтому для расчета контрольного показателя существенности предпочтительнее руководствоваться теми, которые будут рассчитываться на базе элемента, непосредственно связанного с событием.

Уровень существенности для деятельности хозяйствующего субъекта, утвержденный в учетной политике для целей бухгалтерского учета должен основываться на различных контрольных показателях с обоснованием их использования в том или ином случае. Это могут быть, уже названные выше или статьи отчетности, имеющие наибольший удельный вес или наиболее характерные для данного вида деятельности. Или это может быть комплексный показатель. В учетной политике критерии определения уровня существенности должны быть обоснованы для различных вариантов расчета уровня существенности с применением соответствующих контрольных показателей.

В настоящий момент Приказом Минфина России от 30 декабря 2017 г. № 275н принят федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «События после отчетной даты», в котором сказано, как классифицировать события после отчетной даты и как учитывать эти события.

В данном стандарте отражена информация об особенностях учета различных событий, которая может быть использована до принятия соответствующих федеральных стандартов и коммерческими хозяйствующими субъектами.

Если событие после отчетной даты происходит в рамках существующих условий хозяйствования, подтверждает эти условия и является существенным, то ситуацию необходимо исправлять на последний день отчетного периода в бухгалтерском учете и включать в состав показателей отчетности. Если событие произошло после предельного срока представления отчетности, то дополнительно необходимо дать анализ ситуации с расчетом его влияния в пояснениях к уточненной отчетности и откорректировать входящий остаток на 1 января года, следующего за отчетным [2].

Событие, которое связано с новыми условиями и обстоятельствами необходимо отражать в учете на текущую дату с описанием в тексте пояснения к отчетности, а в отчетности на следующую дату в составе показателей отчетности [2].

События, которые не считаются существенными рекомендовано учитывать аналогично, но они не требуют детального анализа и описания их в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, что значительно уменьшит трудоемкость формирования отчетности.

В бухгалтерском учете ошибки, выявленные после утверждения годовой отчетности, исправляют в периоде их обнаружения, в соответствии с требованиями ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [6].

События после отчетной даты требуют уточнений также и в налоговом учете и отчетности. В налоговом учете такие ошибки влияют на текущий налог на прибыль, который, как правило, существует порядок для корректировки налога на прибыль. Для этого заполняют уточненную декларацию. Если период совершения ошибки определить невозможно, корректируют налоговую базу текущего периода. В случае излишней уплаты налога хозяйствующим субъектам предоставлено право выбора: либо подать уточненную декларацию, либо пересчитать налоговую базу текущего периода [1].

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 29.09.2019 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.10.2019 г.) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 03.10.2019).
2. Приказ Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «События после отчетной даты» от 30.12.2017 г. № 275н (Зарегистрировано в Минюсте России 18.05.2018 г. № 51124) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298372/ (дата обращения: 03.10.2019).
3. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)» от 25.11.1998 г. № 56н (ред. от 06.04.2015 г.) (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.1998 г. № 1674)» от 25.11.1998 г. № 56н // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21508/ (дата обращения: 03.10.2019).
4. Приказ Минфина России «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 28.04.2017 г.) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 г. № 12522) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 03.10.2019).
5. Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» от 09.01.2019 г. № 2н (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317264/ (дата обращения: 03.10.2019).
6. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)» от 28.06.2010 г. № 63н (ред. от 06.04.2015 г.) (Зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010 г. № 18008) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103309/ (дата обращения: 03.10.2019).
7. Бардина, И. В. Учет оценочных резервов и их проверка в ходе аудита // Вестник Университета. – 2012. – № 3. – С. 44-49.
8. Вакушина, Н. Л., Федулов, Е. А. Формирование элементов учетной политики, обеспечивающих условия реализации возвратного лизинга как инструмента управления корпоративными финансами // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 5-6. – С. 254-270.
9. Дмитриева, О. В. Учет и налогообложение операций по начислению и выплате дивидендов в АО в 2019 г. // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2019. – № 2. – С. 44-53.
10. Елина, Л. А. Потребитель вернул некачественный товар: учет // Главная книга. – 2017. – № 12. – С. 83-88.
11. Козлова, Л. Р. Оценочные резервы, условные обязательства и активы в корпоративной отчетности компаний // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 1-2. – С. 86-102.

References

1. Nalogovyi Kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 g. № 117-FZ (red. ot 29.09.2019 g.) (s izm. i dop., vstup. v silu s 25.10.2019 g.) [*Tax Code of the Russian Federation, part 2 dated on August 5, 2000 № 117-FZ (ed. of September 29, 2019) (as amend. on October 25, 2019)*], SPS "KonsultantPlyus". Available at: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (accessed 03.10.2019).
2. Prikaz Minfina Rossii "Ob utverzhdenii federal'nogo standarta bukhgalterskogo ucheta dlya organizatsii gosudarstvennogo sektora "Sobytiya posle otchetnoi daty" ot 30.12.2017 g. № 275n (Zaregistrovano v Minyuste Rossii 18.05.2018 g. № 51124) [*Order of the Ministry of Finance of Russia "On approval of the Federal Standard of Accounting for public sector organizations "Events after the reporting date" dated on December 30, 2017 № 275n (Registered in the Ministry of Justice of Russia on May 18, 2018 № 51124)*], SPS "KonsultantPlyus". Available at: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298372/ (accessed 03.10.2019).
3. Prikaz Minfina Rossii "Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu "Sobytiya posle otchetnoi daty" (PBU 7/98)" ot 25.11.1998 g. № 56n (red. ot 06.04.2015 g.) (Zaregistrovano v Minyuste Rossii 31.12.1998 g. № 1674)" ot 25.11.1998 g. № 56n [*Order of the Ministry of Finance of Russia "On Approval of the Accounting Regulation "Events after the reporting date" (PBU 7/98)" dated on November 25, 1998 № 56n (ed. of April 6, 2015) (Registered in the Ministry of Justice of Russia on December 31, 1998 № 1674) of November 25, 1998 № 56n*], SPS "KonsultantPlyus". Available at: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21508/ (accessed 03.10.2019).

4. Приказ Минфина России “Об утверждении положений по бухгалтерскому учету” (вместе с “Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (PBU 1/2008)”, “Положением по бухгалтерскому учету “Изменения оценочных значений” (PBU 21/2008)”) от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 28.04.2017 г.) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 г. № 12522)” [Order of the Ministry of Finance of Russia “On approval of provisions on accounting” (together with “regulations on accounting “Accounting policy of the organization” (PBU 1/2008)”, “regulations on accounting “Changes of estimated values” (PBU 21/2008) dated on October 6, 2008 № 106n (ed. of April 28, 2017) (Registered in the Ministry of Justice of Russia on October 27, 2008 № 12522) of October 8, 2008 № 106]. SPS “KonsultantPlyus”. Available at: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (accessed 03.10.2019).
5. Mezhdunarodnyi standart audita 320 “Sushchestvennost’ pri planirovanii i provedenii audita” от 09.01.2019 г. № 2n (введен в действие на территории Россииской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2n) [International Standard of audit 320 “Materiality in planning and conducting an audit” dated on January 9, 2019, № 2n (entered into force on the territory of the Russian Federation by the Order of the Ministry of Finance of Russia dated on January 9, 2019 № 2n)], SPS “KonsultantPlyus”. Available at: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317264/ (accessed 03.10.2019).
6. Приказ Минфина России “Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности” (PBU 22/2010)” от 28.06.2010 г. № 63н (ред. от 06.04.2015 г.) (Зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010 г. № 18008) [Order of the Ministry of Finance of Russia “On the statement of Regulation on accounting “Correction of errors in accounting and reporting” (PBU 22/2010)” dated on June 28, 2010 № 63n (ed. of April 6, 2015) (Registered in Ministry of Justice of Russia on July 30, 2010 № 18008) of June 28, 2010 № 63n], SPS “KonsultantPlyus”. Available at: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103309/ (accessed 03.10.2019).
7. Bardina I. V. Uchet otsenochnykh rezervov i ikh proverka v khode audita [Accounting of estimated reserves and their validation in the course of the audit], Vestnik universiteta, 2012, I. 3, pp. 9-12.
8. Vakushina N. L., Fedulov E. A. Formirovanie elementov uchetsnoy politiki, obespechivayushchikh usloviya realizatsii vozvratnogo lizinga kak instrumenta upravleniya korporativnymi finansami [Formation of elements of accounting policy, providing conditions for the implementation of leases as a tool for corporate finance management], Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet [International Accounting], 2018, I. 5-6, pp. 254-270.
9. Dmitrieva O.V. Uchet i nalogooblozhenie operatsii po nachisleniyu i vyplate dividendov v AO v 2019 g. [Accounting and taxation of operations on accrual and payment of dividends in the JSC in 2019] Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchet, 2019, I. 2, pp. 44-53.
10. Elina L. A. Potrebitel’ vernul nekachestvennyi tovar: uchet [The customer returned a defective product: accounting], Glavnaya kniga, 2017, I. 12, pp. 83-88.
11. Kozlova L. R. Otsenochnye rezervy, uslovnye obyazatel’sтва i aktivy v korporativnoi otchetnosti kompanii [Estimated reserves, contingent liabilities and assets in corporate reporting], Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet [International Accounting], 2018, I. 1-2, pp. 86-102.