

РАЗЪЯСНЕНИЕ
практики применения
законодательства Российской Федерации
и иных нормативных правовых актов,
которые регулируют аудиторскую деятельность
(ППЗ 6-2016)

«Порядок применения пунктов 14-18 ФПСАД № 10 «События после
отчетной даты»

(одобрено Советом по аудиторской деятельности 24 марта 2016 г., протокол № 21)

1. Общие положения

1.1. Исходя из пунктов 14-18 ФПСАД № 10 «События после отчетной даты»:

а) если после предоставления пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организации (индивидуальному аудитору) (далее – аудитор) становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра бухгалтерской (финансовой) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. В данном случае имеются в виду бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица или иными уполномоченными лицами (органами) в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

б) если руководство аудируемого лица пересматривает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и предоставить новое заключение по пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные в пунктах 4 и 5 ФПСАД № 10 аудиторской

деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения;

г) если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудиторю следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации;

д) необходимость в пересмотре бухгалтерской (финансовой) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности за следующий период, при условии, что в новой бухгалтерской (финансовой) отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

1.2. В случае, если в указанных ситуациях аудитор ограничивается только выпуском письма, «отзывающего» аудиторское заключение, третьи лица не перестают полагаться на недостоверные бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение. Помимо нарушения ФПСАД № 10, аудитор оказывается в ситуации, когда аудиторская услуга может быть сочтена неоказанной.

2. Действия аудитора при обнаружении события после отчетной даты до даты утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности

2.1. Исходя из требований и логики ФПСАД № 10, при обнаружении аудитором до даты утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности события или факта, существовавшего на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитор должен выполнить следующие действия:

1) сообщить руководству аудируемого лица и представителям собственника о таком событии или факте;

2) продлить период, охватываемый аудиторскими процедурами, предназначенными для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, до даты нового аудиторского заключения;

3) выпустить новое аудиторское заключение о пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое должно содержать часть «Важные обстоятельства» со ссылкой на примечание в пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащее подробное изложение оснований для

пересмотра ранее представленной бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности;

4) проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней.

2.2. Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитор должен уведомить руководство аудируемого лица и представителей собственника о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на ранее представленное аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

3. Действия аудитора при обнаружении событий после отчетной даты после утверждения бухгалтерской отчетности

3.1. ФПСАД № 10 не содержит требований к аудитору в случае обнаружения в периоде после утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности события или факта, существовавшего на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение.

3.2. В указанном случае аудитор должен руководствоваться решением Совета по аудиторской деятельности от 20 декабря 2012 г. (протокол № 7, раздел III, пункт 3), согласно которому аудиторским организациям при планировании и осуществлении аудиторских процедур в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц по вопросам (этапам), по которым федеральными стандартами аудиторской деятельности (федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности) не установлены конкретные требования, целесообразно руководствоваться соответствующими МСА.

Исходя из МСА (ISA) 560 «События после отчетной даты» в рассматриваемом случае применяется порядок, аналогичный порядку, предусмотренному для случая обнаружения события или факта в периоде до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности, если национальное законодательство не запрещает перевыпуск бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если национальное законодательство запрещает перевыпуск бухгалтерской (финансовой) отчетности, то вместо привлекающей внимание части «Важные обстоятельства», которая должна

обязательно указывать на обстоятельства, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен включить в новое аудиторское заключение часть «Прочие сведения», в которой подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленного аудиторского заключения.

3.3. В соответствии с пунктом 10 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» утвержденная бухгалтерская (финансовая) отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру. В связи с этим аудитор, кроме действий, предусмотренных подпунктами 1, 2 и 4 пункта 2.1 настоящего разъяснения, должен выпустить новое аудиторское заключение о ранее представленной бухгалтерской (финансовой) отчетности (непересмотренной) и включить в аудиторское заключение часть «Прочие сведения», в которой подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленного аудиторского заключения.

4. Действия аудитора при обнаружении событий после отчетной даты в периоде, когда приближается дата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности за следующий год

4.1. В случае обнаружения события или факта, существовавшего на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, в периоде, когда приближается дата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности за следующий год, в соответствии с пунктом 18 ФПСАД № 10 необходимость в выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть при условии, что в новой бухгалтерской (финансовой) отчетности соответствующая информация надлежащим образом будет раскрыта.