

## Методические разъяснения о действиях аудитора в отношении исправленной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц

Настоящие Методические разъяснения разработаны в апреле 2025 года. В них учитываются требования Федерального закона от 30.12.2008 г. N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и международных стандартов аудита (МСА), введенных в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России.

Методические разъяснения СРО ААС не могут рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов. Позиция Минфина России, Банка России, Федерального казначейства или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции Комитета методологии и стандартизации аудиторской деятельности СРО ААС.

Данные методические разъяснения разработаны в помощь аудиторам, инвесторам, составителям финансовой отчетности, лицам, отвечающим за корпоративное управление (ЛОКУ), и другим лицам, заинтересованным в понимании основ подготовки и целей выпуска аудиторского заключения. Для целей настоящих методических разъяснений под термином бухгалтерская (финансовая) отчетность (БФО) понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Закон № 402-ФЗ), изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

Настоящие разъяснения не касаются исправления БФО общественно-значимых организаций (ОЗО), поскольку их регламенты представления и публикации БФО имеют специфические аспекты, затрагивающие интересы значительного круга лиц.

### 1. Общие положения об исправлении бухгалтерской (финансовой) отчетности

Пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010), утвержденного приказом Минфина России от 28.06.2010 г. N 63н, предусматривает обязательное исправление выявленных ошибок и их последствий.

В зависимости от времени выявления ошибки в ПБУ 22/2010 рассматриваются разные варианты исправления ошибок.

Эти варианты, рассмотренные в ПБУ 22/2010 и относящиеся к исправлению существенной ошибки после составления БФО, обобщены в таблице:

№	Пункт ПБУ 22/2010	Период обнаружения ошибки	Способ исправления ошибки – исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета:
1	7	Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного	за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то бухгалтерская

		общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п.	отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (исправленная бухгалтерская отчетность), подлежит повторному представлению этим пользователям;
2	8	Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке.	за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). При этом в исправленной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления исправленной бухгалтерской отчетности. Исправленная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность;
3	9	Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год.	в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

Часть 9 статьи 13 Закона № 402-ФЗ предусматривает, что утверждение и опубликование БФО осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами; в случае, если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение БФО экономического субъекта, внесение исправлений в такую отчетность после ее утверждения не допускается.

Пункт 10 ПБУ 22/2010 содержит положение о том, что в случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения БФО, утвержденная БФО за предшествующие отчетные периоды не подлежит исправлению и повторному представлению пользователям БФО.

При проведении аудита БФО аудитор сталкивается с разными приведенными выше вариантами исправления ошибок. В настоящих разъяснениях подразумевается, что аудитор согласен с фактом допущенной ошибки, ее характером и суммой, а сделанное исправление ошибки соответствует применимой концепции подготовки БФО.

Разъяснения рассматривают, какие процедуры должен выполнить аудитор при обнаружении факта исправления ошибки, и как эти обстоятельства могут повлиять на содержание аудиторского заключения.

## **2. Возможные ситуации, в которых были внесены исправления в составленную БФО, и действия аудитора в связи с этими обстоятельствами.**

В настоящих разъяснениях рассматриваются четыре возможные ситуации, когда аудируемое лицо (например, ООО) вносит исправления в составленную БФО.

### **Ситуация 1**

**Исправления вносились в период с даты предоставления БФО в Государственный информационный ресурс БФО (ГИР БО) до даты завершения аудита и проведения годового общего собрания участников.**

*ООО составило годовую бухгалтерскую отчетность за 202X год и до конца марта 202X+1 года (года, следующего за отчетным годом) предоставило ее в ГИР БО. Проведение годового общего собрания участников ООО планируется до конца апреля 202X+1 года. Аудит этой отчетности запланирован на апрель 202X+1 года, выпуск аудиторского заключения – до даты годового общего собрания участников ООО. В результате обнаруженной ошибки до даты выпуска аудиторского заключения годовая бухгалтерская отчетность была исправлена.*

Описанная ситуация относится к варианту исправления ошибки, предусмотренному пунктом 8 (строка 2 в Таблице выше) ПБУ 22/2010.

Как указано в части 2 статьи 19 Закона № 402-ФЗ экономический субъект, БФО которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления БФО.

Обнаружение ошибки, требующей исправления БФО, может указывать на недостаток внутреннего контроля за ведением учета и составлением БФО.

Ошибка, подлежащая исправлению, служит для аудитора обстоятельством, которое следует проанализировать и учесть при оценке рисков существенного искажения, выполняемой согласно МСА 315 (пересмотренному, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения».

Вероятно, такой вопрос будет отнесен к значимым вопросам, выявленным в ходе аудита, и аудиторская документация должна содержать его описание и то, как он разрешен, как это требуется согласно пункту 8(с) МСА 230 «Аудиторская документация», предусматривающему, что аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять значимые вопросы, возникшие в ходе

аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

Пункт 11(а) МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» предусматривает, что аудитор должен включить в письменное сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля (СВК) описание недостатков и пояснение их возможного воздействия. Таким образом, если Аудитор счел выявленный недостаток СВК значительным или достаточно важным, чтобы привлечь внимание руководства, ему, вероятно, следует включить в письменное сообщение ЛОКУ информацию об ошибке, послужившей причиной исправления БФО, отражающей недостаток СВК.

Аудитору следует в рамках оценки использования аудируемым лицом применимой концепции подготовки финансовой отчетности проанализировать соблюдение аудируемым лицом в исправленной БФО требований пунктов 15 и 16 раздела III «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности» ПБУ 22/2010 в отношении полноты и точности раскрываемой в пояснениях информации о совершенном исправлении.

Факт того, что БФО представлена в регулирующий орган (ГИР БО), не является свидетельством опубликования такой отчетности согласно законодательству Российской Федерации.

Аудитор должен оценить, следует ли ему включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» со ссылкой на примечание к БФО, в котором более подробно изложены причины изменения ранее размещенной в ГИР БО БФО согласно норм МСА 706 (пересмотренного) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении», пункт 8 которого устанавливает, что если аудитор сочтет необходимым привлечь внимание пользователей БФО к вопросу, который представлен или раскрыт в этой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания БФО ее пользователями, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства».

Часть 5 статьи 18 Закона № 402-ФЗ в отношении исправленной БФО устанавливает, что в случае исправления экономическим субъектом ошибки в БФО, обязательный экземпляр которой представлен в ГИР БО, экземпляр БФО, в котором ошибка исправлена, представляется в налоговый орган по месту нахождения экономического субъекта в виде электронного документа не позднее 31 июля года, следующего за отчетным годом.

## **Ситуация 2**

**Исправления вносились в период с даты предоставления БФО в ГИР БО до даты завершения аудита, но после даты проведения годового общего собрания, на котором было БФО не была утверждена.**

*ООО составило годовую бухгалтерскую отчетность за 202X год и до конца марта 202X+1 года предоставило ее в ГИР БО. Аудит этой отчетности запланирован на май 202X+1 года, то есть после проведения очередного общего собрания участников ООО. Годовое общее собрание участников ООО проведено в апреле 202X+1 года. В ходе собрания участников ООО участники не приняли решения об утверждении БФО за 202X год. Позднее были выявлены существенные ошибки в годовой бухгалтерской отчетности, представленной в ГИР БО и направленной участникам ООО для рассмотрения на годовом*

*общем собрании. Руководство внесло соответствующие исправления в БФО, и исправленная отчетность представлена для аудита.*

Статья 34 Федерального закона от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (Закон №14-ФЗ) устанавливает обязанность проводить очередное общее собрание участников общества в сроки, определенные уставом общества, но не реже чем один раз в год. Очередное общее собрание участников общества созывается исполнительным органом общества не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года.

Как указано в части 2.6 статьи 33 Закона №14-ФЗ к компетенции общего собрания относится утверждение годовых отчетов и годовой БФО. Однако Закон №14-ФЗ не содержит безусловной обязанности утвердить годовую БФО на очередном общем собрании, проводимом в указанные в законе сроки.

Согласно части 1 статьи 35 Закона №14-ФЗ внеочередное общее собрание участников общества проводится в случаях, определенных уставом общества, а также в любых иных случаях, если проведения такого общего собрания требуют интересы общества и его участников. Проведение внеочередного общего собрания с целью рассмотрения результатов аудита БФО и утверждения проаудированной БФО соответствует интересам общества и его участников.

Таким образом, можно сделать вывод, что внесение исправлений в бухгалтерскую отчетность после ее представления в ИФНС допустимо в том случае, если отчетность пересматривается до ее утверждения в связи с выявлением существенной ошибки (ПБУ 22/2010).

Срок внесения исправлений, установленный пунктом 5 статьи 18 Закона № 402-ФЗ (31 июля года, следующего за отчетным годом) нельзя однозначно характеризовать как пресекательный срок, который исключает возможность предоставления исправленной (неутвержденной) отчетности после его наступления.

Описанная ситуация, как и ситуация 1, относится к варианту исправления ошибки, предусмотренному пунктом 8 (строка 2 в Таблице выше) ПБУ 22/2010.

Аудитор в рассматриваемом случае выполняет те же процедуры и действия, что описаны выше (см. ситуацию 1), включая то, что аудитор может рассмотреть целесообразность выпуска аудиторского заключения, содержащего раздел «Важные обстоятельства», включающего ссылку на раскрытие фактов, относящихся к исправлению БФО.

### **Ситуация 3**

**Исправления вносились в период с даты предоставления БФО в ГИР БО до даты завершения аудита. Проведение аудита запланировано позднее даты проведения очередного годового общего собрания участников, но общее собрание не было своевременно назначено и проведено.**

*ООО составило годовую бухгалтерскую отчетность за 202X год и до конца марта 202X+1 года предоставило ее в ГИР БО. Аудит этой отчетности запланирован на май*

*202X+1 года. Собрание участников ООО до конца апреля 202X+1 года не проводилось. В период проведения аудита годовая бухгалтерская отчетность была исправлена.*

Как указано выше, требования статьи 34 Закона №14-ФЗ устанавливают обязательность проведения общего собрания не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года, то есть до 30 апреля года, следующего за отчетным годом.

Непроведение общего собрания в указанные сроки является нарушением действующего законодательства Российской Федерации. Пункт 6 МСА 250 (пересмотренного) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» различает две категории законов и нормативных актов, по отношению к которым у аудитора имеются разные обязанности. Закон №14-ФЗ относится к категории прочих законов и нормативных актов, которые не оказывают непосредственного влияния на определение показателей и раскрытие информации в БФО, но соблюдение которых может оказаться основополагающим по отношению к операционным аспектам бизнеса, к способности организации продолжать ее деятельность или избежать существенных штрафных санкций; несоблюдение таких законов и нормативных актов может, таким образом, оказать существенное влияние на БФО.

Как сказано в пункте 19 МСА 250 (пересмотренного), если аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен получить:

(a) понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место;

(b) дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на БФО.

МСА 250 (пересмотренный) в пункте 20 предусматривает, что аудитор должен обсудить этот вопрос на соответствующем уровне с руководством и, если уместно, с ЛОКУ. Если руководство или, если уместно, ЛОКУ, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения организацией законов и нормативных актов и, по мнению аудитора, влияние несоблюдения, в котором он подозревает организацию, может оказаться существенным для БФО, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи. Нарушение законодательства может быть рассмотрен аудитором как значимый вопрос, выявленный в ходе аудита, и документируется в соответствии с МСА 230.

При этом факт несоблюдения законодательства аудитор должен рассмотреть комплексно с учетом влияния на оценку рисков согласно МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.).

Описанная ситуация также относится к варианту исправления ошибки, предусмотренному пунктом 8 (строка 2 в Таблице выше) ПБУ 22/2010.

В отношении исправленной БФО аудитор должен выполнить действия и процедуры, описанные в ситуации 1.

Если аудитор сочтет, что факт несоблюдения сроков проведения общего собрания не оказывает существенного влияния на исправленную БФО, то модификация мнения в аудиторском заключении не требуется.

Если данный вопрос, согласно суждению аудитора, имеет значение для понимания пользователями БФО результатов аудита, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел "Прочие сведения" согласно МСА 706 при соблюдении условий пункта 10 МСА 706.

#### **Ситуация 4**

**Исправления вносились в период с даты предоставления БФО в ГИР БО до даты завершения аудита, после проведения общего собрания, на котором БФО была утверждена. Было проведено внеочередное общее собрание, на котором ранее принятое решение об утверждении БФО отменено. В БФО были внесены исправления, проведено внеочередное общее собрание, на котором было принято решение об утверждении исправленной БФО. Исправленная БФО была представлена для проведения ее аудита.**

*ООО составило годовую бухгалтерскую отчетность за 202X год и до конца марта 202X+1 года предоставило ее в ГИРБО. Аудит этой отчетности запланирован на май 202X+1 года, то есть после проведения очередного общего собрания участников ООО. Собрание участников ООО было проведено в апреле 202X+1 года. В ходе собрания участников ООО годовая бухгалтерская отчетность за 202X год была утверждена. Позднее были выявлены существенные ошибки в годовой бухгалтерской отчетности, руководство ООО подготовило исправление в составленную БФО. До выпуска аудиторского заключения, участники ООО в мае 20X+1 года провели внеочередное собрание, на котором отменили свое первоначальное решение об утверждении годовой бухгалтерской отчетности за 202X год, предоставленной в ГИРБО в марте 202X+1 года.*

Как указано выше, часть 9 статьи 13 Закона № 402-ФЗ предусматривает, что в случае, если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение БФО экономического субъекта, внесение исправлений в такую отчетность после ее утверждения не допускается.

При этом утверждение БФО произошло до даты аудиторского заключения. Как установлено в пункте 5 (d) МСА 560 «События после отчетной даты» дата выпуска финансовой отчетности – дата, начиная с которой третьи лица получают возможность ознакомиться с аудиторским заключением и проаудированной финансовой отчетностью. То есть для целей аудита такая БФО не рассматривается как выпущенная.

Правовые последствия отмены решения о первоначальном утверждении БФО подлежат оценке исходя из норм законодательства.

На сегодняшний день существует два мнения по вопросу применения указанных норм. Первая позиция основывается на следующем:

Нормами корпоративного права прямо не урегулирован вопрос о возможности переутверждения отчетности.

Следовательно, после утверждения отчетности, действия по подготовке исправленной отчетности неправомерны, такой документ не будет иметь юридической силы, т.к. сформирован в нарушение правил, установленных нормативными актами, и не может быть вынесен на утверждение ОСУ/ОСА.

Необходимо принять во внимание, что в соответствии со ст. 181.5 ГК РФ, если иное не установлено законом, решение собрания ничтожно в случае, если оно принято по вопросу, не относящемуся к компетенции собрания, или противоречит основам правопорядка или нравственности; в соответствии со ст. 10 ГК РФ не допускается совершение действий в обход закона с противоправной целью или иные случаи злоупотребления правом. Таким образом, решение общего собрания об отмене ранее принятого решения об утверждении первоначальной отчетности и утверждении исправленной отчетности следует признать ничтожным как противоречащее основам правопорядка.

Сторонники противоположной позиции считают, что институт отмены решения общего собрания в российском праве существует, следовательно, общее собрание может отменить ранее принятое решение об утверждении первоначально подготовленной БФО и утвердить новую БФО, содержащую необходимые исправления.

Содержание в первоначально составленной БФО существенного искажения, принятие решения об утверждении этой БФО и последствия такого решения представляют собой те факторы, которые воздействуют на принятие предложения о проведении аудита. Как установлено в пункте 8 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» аудитор должен обсудить ситуацию с руководством.

Решение о принятии задания о проведении аудита в этой ситуации принимается аудитором исходя из оценки сведений, полученных путем исследования легитимности принятых общим собранием решений, их влияния на финансовое положение общества и на права третьих лиц, разъяснений, полученных его руководством общества, включая оценку честности руководства, и других обстоятельств, ставших известными аудитору.

В случае решения о принятии задания, аудитор оценивает риски существенных искажений согласно МСА 315 (пересмотренному, 2019 г) с учетом полученных в ходе предварительной работы до принятия заданий сведений.

Учитывая, что корпоративное законодательство не содержит императивного требования утверждать отчетность на очередном годовом общем собрании, считаем целесообразным рекомендовать ЛОКУ организаций, чья отчетность подлежит аудиту, не предлагать к утверждению годовую бухгалтерскую отчетность при отсутствии аудиторского заключения. Согласно ст. 18 Закона № 402-ФЗ аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, может быть представлено не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом. В случае, когда к дате проведения очередного общего собрания аудит еще не проведен, акционеры (участники) аудируемой организации могут утвердить отчетность на внеочередном общем собрании, проводимом после завершения аудита и выпуска аудиторского заключения. Такая процедура позволит аудируемой организации без нарушений положений действующего законодательства при необходимости внести исправления в первоначальную бухгалтерскую отчетность.

В ходе аудита аудитор оценивает последствия принятых общим собранием решений исходя из требований, установленных в МСА 250, а также выполняет, в том числе, те процедуры, которые указаны в описании ситуации 1.