



САМОРЕГУЛИРУЕМАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРОВ
АССОЦИАЦИЯ «СОДРУЖЕСТВО»

член Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC)
(ОГРН 1097799010870, ИНН 7729440813, КПП 772901001)



119192, г. Москва, Мичуринский проспект, дом 21, корпус 4.
т: +7 (495) 734-22-22, ф: +7 (495) 734-04-22, www.sroaas.ru, info@sroaas.ru

Комитет по правовым вопросам аудиторской деятельности

Разъяснение позиции по правовым вопросам аудиторской деятельности
по теме:

**О порядке внесения изменений в отчетность и размещения этой отчетности в
ГИРБО**

«04» июня 2024 года

1. О возможности внесения исправлений в годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее отчетность) после 31 декабря года, следующего за отчетным годом, размещенную в ГИРБО

В соответствии с ч.5 ст.18 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее Закона N 402-ФЗ) в случае исправления экономическим субъектом ошибки в отчетности, обязательный экземпляр которой представлен в соответствии с ч.3 ст.18 Закона N 402-ФЗ, экземпляр отчетности, в котором ошибка исправлена, представляется в налоговый орган в виде электронного документа не позднее 31 июля года, следующего за отчетным годом. В случае, если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение его бухгалтерской (финансовой) отчетности и эта отчетность, утвержденная после 31 июля года, следующего за отчетным годом, отличается от бухгалтерской (финансовой) отчетности, обязательный экземпляр которой представлен в соответствии с ч.3 ст.18 Закона N 402-ФЗ, экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности, в котором ошибка исправлена, представляется в налоговый орган по месту нахождения экономического субъекта в виде электронного документа не позднее чем через 10 рабочих дней со дня, следующего за днем утверждения указанной отчетности, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

Срок внесения исправлений нельзя однозначно характеризовать как пресекательный срок, который исключает возможность предоставления исправленной (неутвержденной) отчетности за его пределами.

С одной стороны, на пресекательный характер срока указывал Минфин в пояснительной записке при рассмотрении проекта Федерального закона от 30.12.2021 N 435-ФЗ о внесении изменений в ст.18 Закона 402-ФЗ в части сроков предоставления отчетности в ГИРБО.¹ Также указание на пресекательный характер срока есть на сайте ФНС: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/bo/>.

¹ Федеральный закон от 30.12.2021 N 435-ФЗ "О внесении изменений в статью 18 Федерального закона "О бухгалтерском учете" и отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившей силу части 6 статьи 5 Федерального закона "Об аудиторской деятельности"

С другой стороны, в соответствии с п.9 Порядка представления экземпляра отчетности в ГИРБО², установлены всего три основания для отказа в приеме отчетности: (1) несоблюдение формата представления отчетности; (2) отсутствие УКЭП или несоответствие данных владельца квалифицированного сертификата ключа; (3) представление отчетности в налоговый орган, в компетенцию которого не входит прием этого экземпляра. Нарушение срока предоставления отчетности не является основанием для отказа в размещении отчетности в ГИРБО.

Нарушение срока предоставления отчетности является основанием для привлечения к ответственности, установленной ст. 19.7 КоАП РФ в виде штрафа, при этом уплата штрафа не освобождает от обязанности предоставить отчетность (ч. 4 ст. 4.1 КоАП РФ).

Вместе с тем в соответствии с п.11 ПБУ 22/2010, если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов. Исходя из этого после 31 декабря года, следующего за отчетным годом, вносить какие-либо исправления в отчетность прошлых периодов не имеет смысла, так как подготовлена текущая отчетность, в которой уже отражены все необходимые исправления.

С учетом вышесказанного, можно сделать вывод, что отсутствует прямая норма о запрете внесения исправлений в неутвержденную отчетность после 31 декабря года, следующего за отчетным годом, которая была размещена в ГИРБО. При этом исправление такой отчетности после 31 декабря года, следующего за отчетным годом может повлечь административную ответственность в соответствии ст. 19.7 КоАП РФ.

В свою очередь ПБУ 22/2010 регламентирует порядок внесения указанных исправлений в отчетность текущего периода, который исключает вероятность наступления вышеуказанных негативных последствий.

2. В случае, если исправления в отчетность внесены после 31 июля года, следующего за отчетным, существует ли у налогового органа обязанность разместить ее на ГИРБО

Как указано выше нарушение срока предоставления исправленной, неутвержденной отчетности не является основанием для отказа налоговым органом разместить такую отчетность в ГИРБО. При этом нарушение срока предоставления отчетности может послужить основанием для привлечения к ответственности, установленной ст. 19.7 КоАП РФ.

3. В случае, если после утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности выявлена существенная ошибка, имеют ли право собственники экономического субъекта принять решение о переутверждении бухгалтерской (финансовой) отчетности? Может ли такое право быть закреплено в учредительных документах экономического субъекта?

Нормами корпоративного права прямо не урегулирован вопрос о возможности переутверждения отчетности. При этом согласно ч. 9 ст. 13 Закона N 402-ФЗ в случае, если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности

² Приказ ФНС России от 13.11.2019 N ММВ-7-1/569@ "Об утверждении Порядка представления экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения о ней в целях формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности"

экономического субъекта, внесение исправлений в такую отчетность после ее утверждения не допускается.

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. Таким образом, решение общего собрания об отмене ранее принятого решения об утверждении отчетности и утверждении исправленной отчетности следует признать ничтожным как противоречащее основам правопорядка.

В соответствии со ст. 52 ГК РФ юридические лица, за исключением хозяйственных товариществ и государственных корпораций, действуют на основании уставов, которые утверждаются их учредителями (участниками), либо на основании типового устава, утвержденного уполномоченным государственным органом.

Устав юридического лица, утвержденный учредителями (участниками) юридического лица, должен содержать сведения о наименовании юридического лица, его организационно-правовой форме, месте его нахождения, порядке управления деятельностью юридического лица, а также другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующих организационно-правовой формы и вида.

В частности, ст. 12 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" и ст. 11 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" установлено, что устав общества может также содержать иные положения, не противоречащие настоящему Федеральному закону и иным федеральным законам.

Закрепление в уставе права переутвердить исправленную отчетность, будет противоречить части 9 статьи 13 Закона N 402-ФЗ. Следовательно, экономический субъект не может закрепить такого права в своем учредительном документе.

4. Означает ли отсутствие решения ОСУ /ОСА об утверждении бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) то, что БФО не была утверждена и отчетность можно исправлять в течение неопределенного периода времени? Или предельный срок ограничен сроком подготовки отчетности за следующий отчетный период и сроками проведения годового общего собрания? Или истечение предельного срока проведения годового общего собрания, установленного законом (если иные требования к сроку его проведения в пределах указанного срока не установлены уставом общества), указывает на истечение срока утверждения отчетности и прекращение возможности ее исправления?

В случае, когда федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение его отчетности, утверждение такой отчетности относится к компетенции общего собрания. В отсутствие решения общего собрания отчетность нельзя считать утвержденной. Как было указано в ответе на вопрос 1, на неутвержденную отчетность не распространяется запрет, установленный частью 9 статьи 13 Закона 402-ФЗ.

Истечение срока проведения годового собрания не означает прекращение обязанности его созыва. Годовое общее собрание может быть проведено за пределами установленного

срока, в том числе в целях утверждения отчетности, при этом экономический субъект может быть привлечен к административной ответственности в порядке ст. 15.23.1. КоАП РФ за уклонение от созыва общего собрания.

Вместе с тем при проведении годового общего собрания отчетность может быть не утверждена, в этом случае экономический субъект вправе провести внеочередное общее собрание, сроки проведения которого не регламентированы законодательством. Следовательно, истечение предельного срока проведения годового общего собрания не может являться основанием для прекращения возможности исправления отчетности.

Обращаем внимание, что настоящее разъяснение носит исключительно информационный характер и было подготовлено только для целей содействия членам СРО ААС в применении положений законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в РФ.

Позиция Комитетов СРО ААС не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов, заменяющее собственное профессиональное суждение аудитора, руководствуясь которым, аудитор может прийти к выводам, отличным от изложенных в настоящем Разъяснении.

Позиция органов Федерального казначейства, Минфина России, Банка России или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции СРО ААС.