Применение внутреннего стандарта аудиторских организаций по анализу операций со связанными сторонами.

Лахина Мария Сергеевна
студент магистратуры,
Российского экономического университета
имени Г. В. Плеханова,
Россия, г. Москва
E-mail: m.lahina@mail.ru

Неотъемлемой частью аудиторских определений является сегмент, регулируемый стандартом аудита ФПСАД № 9 (в ред. Постановления Правительства РФ от 19.11.2008 № 863) «Связанные стороны»

В рамках этого стандарта под связанными сторонами подразумеваются:

— взаимозависимые лица,

— аффилированные лица;

— связанные стороны.

Перечисленные понятия — уже давно используются, вместе с тем, в ряде случаев имеются отличия, которые требуют четкого представления, что конкретно они означают и какие аудиторские процедуры необходимы для их выявления и оценки влияния на аудируемую отчетность.

Понятие взаимозависимости используется в налоговом законодательстве.

Например, в тех случаях, когда речь идет о контролируемых сделках, доходе от материальной выгоды и целом ряде других случаев.

Кроме того, контролирующие органы именно в связи с взаимозависимостью налогоплательщика с контрагентами признают получение необоснованной налоговой выгоды.

Лица признаются взаимозависимыми, если особенности отношений между ними могут оказывать влияние на условия или результаты совершаемых ими сделок или экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Для признания взаимной зависимости учитывается влияние, которое может оказываться:

1) в силу участия одного лица в капитале других лиц;

2) в соответствии с заключенным между ними соглашением;

3) при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Правила признания взаимозависимости установлены ст. ст. 105.1 и 105.2 НК РФ. В частности, взаимозависимыми лицами признаются:

— организации, если одной из них прямо или косвенно принадлежит доля в уставном капитале другой более 25% (Примечание: при расчете доли косвенного участия суммируются доли прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей;

— физическое лицо и организация, если доля участия физического лица в такой организации составляет более 25% (примечание аналогично предыдущему подпункту);

— организации, если одному и тому же лицу прямо или косвенно принадлежит доля в уставном капитале каждой организации более 25%;

— организации и (или) физические лица, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;

— организация и лицо, имеющие полномочия по избранию директора этой организации;

— организации, директора которых избраны по решению одного и того же лица;

— организация и ее директор;

— организации, в которых директором является одно и то же лицо;

— физические лица, одно из которых подчиняется другому по должностному положению;

— физическое лицо, его супруг/супруга, родители, дети, братья и сестры, опекун и подопечный и т.д. [3, с.105]

Близким по смыслу с понятием взаимозависимости является понятие аффилированных лиц. Это понятие применяется в Налоговом кодексе Российской Федерации.

В соответствии с законом, под аффилированными лицами понимаются как физические, так и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

В частности, под аффилированными лицами юридического лица понимаются:

— член его коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа;

— лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;

— лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;

— лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица;

— юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица. [4, с.57]

Аффилированными лицами индивидуального предпринимателя являются:

— лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное физическое лицо;

— юридическое лицо, в котором данное физическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица.

Как видно из приведенных выдержек из норм законодательства, имеется высокая схожесть понятий аффилированных и взаимозависимых лиц. Единственное принципиальное отличие состоит в размере процентов: по НК РФ речь идет о размере доли в уставном капитале другой более 25%, а для признания аффилированности таких лиц — достаточно 20% доли в уставном капитале. [5, с.98]

Информация о связанных сторонах — это понятие, применяемое в Положении по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденном Приказом Минфина России от 29.04.2008 N 48н и в упомянутом выше стандарте аудита — ФПСАД № 9.

Связанными сторонами, в соответствии с этими нормативами — признаются юридические или физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации или на деятельность которых организация способна оказывать влияние (п. 4 ПБУ 11/2008):

— аффилированных лицах;

— лицах, которые участвуют в совместной деятельности;

— негосударственном пенсионном фонде, который действует в интересах работников данной организации или иной организации, являющейся связанной стороной этой организации.

Таким образом, действующий аудиторский стандарт «Связанные стороны», регламентирующий порядок и процедуры аудиторских определений, охватывает все три категории: взаимозависимых лиц; аффилированных лиц и связанные стороны (не являющиеся ни взаимозависимыми, ни аффилированными).

В соответствии с нормами стандарта «Связанные стороны», при ознакомлении с системой внутреннего контроля, принятой аудируемым лицом, аудитор должен установить достаточность процедур контроля за санкционированием и учетом операций со связанными сторонами.

В ходе аудита аудитор уделяет особое внимание на наличие нетипичных операций и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон. Примерами таких операций являются:

а) операции с нетипичными условиями, например, необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;

б) операции, осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;

в) операции, содержание которых не согласуется с их формами;

г) операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;

д) большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);

е) неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг. [2, с.245]

Аудитор, в рамках определений по анализируемому стандарту, выполняет процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций со связанными сторонами. Примерами таких аудиторских процедур являются:

а) детальные тесты в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

б) изучение протоколов собраний акционеров и представителей собственников;

в) изучение регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций, или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом уделяется особое внимание операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;

г) изучение документов, подтверждающих выданные и полученные займы. Такое изучение может выявить отношения поручительств и других операций со связанными сторонами;

д) изучение инвестиционных сделок, например, приобретения или продажи доли участия в совместной или иной деятельности.

С учетом того, что аудит, как правило, производится в рамках ограниченной выборки, аудитор рассматривает необходимость выполнения следующих аудиторских процедур:

а) подтверждение условий и суммы операции со связанной стороной;

б) изучение информации о связанной стороне в процессе ее обработки;

в) подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например, с банками, поручителями, агентами и соответствующими специалистами, в том числе юристами.

По завершении выполнения аудиторских определений, аудитор составляет рабочий документ, выводы по которому дают основания для выпуска аудиторского заключения без оговорок, либо модификации аудиторского заключения.

Ниже приводится вариант формирования рабочего аудиторского документа.

ОЦЕНКА РИСКА ОПЕРАЦИЙ СО СВЯЗАННЫМИ СТОРОНАМИ		**РД № _____**	
АУДИРУЕМОЕ ЛИЦО:	ООО «XXXX»		
ПРОВЕРЯЕМЫЙ ПЕРИОД:	20___ год		

Примечание

Заполняется в процессе аудиторской проверки.

№	Содержание и объем аудиторских процедур	Исполнитель	Дата	Комментарий		
1.	Проведите беседу с руководством аудируемого лица, представителем его собственника относительно риска операций со связанными сторонами:	(аудитор, член рабочей группы)	(дата)	Наличие операций со связанными сторонами установлено		
2	оценка руководства аудируемого лица рисков того, что бухгалтерская отчетность может быть существенно искажена в результате нераскрытия операций со связанными сторонами	(аудитор, член рабочей группы)	(дата)	Риск влияния на бух.отчетность в результате нераскрытия операций со связанными сторонами может быть существенным		
Оценки:					Левина Н.А.	09.04.2013
3.	Наличия операций с нетипичными условиями, например, необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;	(аудитор, член рабочей группы)	(дата)	Нетипичных операций не выявлено		

4	Наличия операций, осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса или операций, содержание которых не согласуется с их формами;	(аудитор, член рабочей группы)	(дата)	Не выявлено	
5.	Наличия операций, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;	(аудитор, член рабочей группы)	(дата)	Не выявлено	
	Наличие большого количества или большие суммы сумма операций с некоторыми контрагентами, в т.ч. по займам	(аудитор, член рабочей группы)	(дата)	Выявлено, уровень обеспеченности займов — низкий	
6.	Наличие неучтенных операций, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг	(аудитор, член рабочей группы).	(дата)	Не выявлено	
7.	Наличие инвестиционных сделок, включая, приобретения или продажи доли участия, сделках с недвижимостью, девелоперских проектах, в совместной или иной деятельности	(аудитор, член рабочей группы)	(дата)	Не выявлено	
8	Достаточно ли раскрытие информации о связанных сторонах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.	(аудитор, член рабочей группы)	(дата)	В финансовой отчетности общества влияние операций со связанными сторонами не раскрыто	

Оценка риска операций со связанными сторонами и степени их раскрытия	
Уровень риска	***Средний***
Раскрытие операций со связанными сторонами в бухгалтерской отчетности	***Недостаточное.***
Требуется ли отражение выявленных фактов в аудиторском заключении	***С учетом соотношения собственного капитала аудируемого лица и суммы операций со связанными сторонами, модификация АЗ не требуется. Возможно — привлечение внимания.***

Член рабочей группы _____ (_____)

Проверил _____ (_____)

Дата **(дата)**

При проверке операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты. Если у него нет таких надлежащих доказательств либо он приходит к выводу, что информация относительно связанных сторон и операций с ними раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Если, по мнению аудитора, по завершении аудита он не располагает всей необходимой информацией, касающейся операции со связанными сторонами, имеющих существенное значение, аудиторская организация обязана подготовить по результатам аудита условно-положительное аудиторское заключение или официально отказаться в аудиторском заключении от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Если, по мнению аудитора, операции экономического субъекта со связанными сторонами раскрыты и отражены в бухгалтерском учете так, что это отрицательно влияет на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта в существенных отношениях, аудитор обязан подготовить по результатам аудита условно-положительное или отрицательное аудиторское заключение.

Список литерауры

1. Дмитриева И. М Бухгалтерский учет и аудит . Издатель/Изготовитель: Юрайт., 2016, 323 с.
2. Дьяконова О. С., Рогуленко Т. М., Гузь В. А., Пономарёва С. В., Бодяко А. В. Внутренний аудит Издатель/Изготовитель: КноРус., 2016, 432с.
3. Казакова Н.А. Учебник Аудит для магистров по российским и международным стандартам Издатель/Изготовитель: ИНФРА-М, 2016, 245 с.
4. Кеворкова Ж. А. Практический аудит (таблицы, схемы, комментарии) учебное пособие Издатель/Изготовитель: ПРОСПЕКТ, 2016, 168 с.
5. Орлов С. Н. Внутренний аудит в современной системе корпоративного управления компанией Издатель/Изготовитель: ИНФРА-М, 2016, 230 с.