**АУДИТ СВЯЗАННЫХ СТОРОН**

Е.Г.МАТУС,

ИП-аудитор,

член правления Аудиторской палаты,

руководитель комитета

по внедрению МСА и Кодекса этики

Материал подготовлен с использованием

правовых актов по состоянию

на 22 июля 2020 г.

Финансовые операции со связанными сторонами как несут повышенный риск мошенничества, так и увеличивают риск ошибки в отношении того, что финансовая отчетность не является справедливой и потребует тщательной проверки аудитором. В статье описываются аудиторские процедуры для выявления, оценки и реагирования на риски существенных искажений, возникающих в связи с неспособностью организации надлежащим образом учитывать и раскрывать отношения, операции или остатки между организацией и ее связанными сторонами.

Аудит связанных сторон сопряжен с определенными трудностями при получении аудиторских доказательств. МСА 550 “Связанные стороны” (далее - МСА 550) и НПАД N 35 “Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита” (далее - НПАД N 35) охватывают эту область аудита.

**Общие положения**

Для целей МСА 550 связанная сторона - это сторона, которая является (п. 10 МСА 550):

- либо связанной стороной, как определено в применимой концепции подготовки финансовой отчетности;

- либо, если в применимой концепции подготовки финансовой отчетности устанавливаются минимальные требования с точки зрения связанных сторон или такие требования вообще не устанавливаются:

a) лицом или иной организацией, осуществляющей контроль или оказывающей значительное влияние на отчитывающуюся организацию, прямо или косвенно, посредством одного или нескольких посредников;

b) другой организацией, в отношении которой отчитывающаяся организация осуществляет контроль или оказывает значительное влияние, прямо или косвенно, посредством одного или нескольких посредников;

c) другой организацией, которая находится под общим контролем с отчитывающейся организацией в силу того, что они имеют:

общих контролирующих собственников;

собственников, являющихся близкими родственниками;

общий ключевой управленческий персонал.

Согласно п. 5 НПАД N 35 связанными сторонами могут быть:

- головные, дочерние, зависимые организации;

- организации, собственник имущества (учредители, участники) и (или) руководители которых состоят в близком родстве или свойстве;

- организации, собственником имущества (учредителями, участниками) которых являются одни и те же лица.

*** Примечание***

*Руководство компании ответственно за обнаружение и раскрытие связанных сторон в бухгалтерской отчетности предприятия.*

В примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация о наличии связанных сторон, характере отношений и совершенных между ними в отчетном периоде хозяйственных операциях (ч. 1 подп. 52.17 Стандарта N 104):

- суммы совершенных в отчетном периоде хозяйственных операций и числящихся на конец отчетного периода активов, обязательств, собственного капитала, возникших в связи с совершением этих хозяйственных операций, а также условия осуществления хозяйственных операций, данные о предоставленных и полученных гарантиях;

- суммы резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода, относящиеся к дебиторской задолженности связанных сторон;

- суммы списанной в отчетном периоде за счет резервов по сомнительным долгам и (или) на расходы безнадежной к получению дебиторской задолженности связанных сторон.

Информация о наличии связанных сторон подлежит раскрытию независимо от совершения в отчетном периоде хозяйственных операций между этими связанными сторонами (ч. 2 подп. 52.17 Стандарта N 104).

Для руководства компании может быть не очевидно, связанная ли сторона. Кроме того, многие учетные системы не предназначены для различия или обобщения операций со связанными сторонами, поэтому руководству необходимо провести дополнительный анализ учетной информации.

Нельзя ожидать, что аудит выявит все существенные операции со связанными сторонами. Связанные стороны очень сложно выявить на практике. Индикаторами связанных сторон, по мнению автора, могут быть:

- слишком сложные операции;

- сделки с нетипичными условиями;

- операции, которые не имеют логической деловой причины;

- операции, которые не обрабатываются обычным или рутинным способом;

- большой объем операций, крупные или иные существенные операции с отдельными клиентами или поставщиками;

- непроведенные операции, такие как бесплатное жилье или иные услуги, предоставляемые безвозмездно.

Операции со связанными сторонами считаются существенными по своей природе, независимо от суммы операций с ними.

**Цели аудита**

Согласно п. 9 МСА 550 цель аудитора состоит в том, чтобы:

1. Независимо от того, предусмотрены ли применимой концепцией подготовки финансовой отчетности требования к связанным сторонам, получить представление о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, достаточное:

- для признания факторов риска недобросовестных действий, при наличии таких, возникающих из взаимоотношений и операций между связанными сторонами и имеющих отношение к выявлению и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий;

- формирования на основании полученных аудиторских доказательств вывода, действительно ли финансовая отчетность, если на ее содержании отражаются такие взаимоотношения и операции:

a) обеспечивает достоверное представление - для концепций достоверного представления

или

b) не вводит в заблуждение - для концепций соответствия.

2. Если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности установлены требования к связанным сторонам, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства надлежащего выявления, учета и раскрытия в финансовой отчетности взаимоотношений и операций между связанными сторонами в соответствии с такой концепцией.

**Оценка и выявление рисков**

В части процедур оценки рисков, требуемых МСА 315 и МСА 240, аудитор должен выполнить следующие процедуры и действия для получения информации, относящейся к выявлению рисков существенного искажения, связанных со связанными сторонами (п. 11 МСА 550):

- обсуждаемые аудиторской группой вопросы должны включать особые соображения относительно уязвимости финансовой отчетности к существенному искажению вследствие недобросовестных действий или ошибки, которые могут возникнуть со связанными сторонами (п. 12 МСА 550);

- аудитор обязуется направить в адрес руководства запрос относительно (п. 13, 14 МСА 550) <\*>:

идентификационных данных связанных сторон организации, включая изменения по сравнению с предыдущим периодом;

характера взаимоотношений между организацией и этими связанными сторонами;

того, проводила ли организация какие-либо операции с такими связанными сторонами в течение отчетного периода и, если проводила, каковы типы и цели операций;

средств контроля предприятия для выявления, учета и раскрытия взаимоотношений и операций между связанными сторонами в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

средств контроля предприятия для получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей между связанными сторонами;

средств контроля предприятия для получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей, осуществляемых за рамками обычной деятельности.

Аудитору, возможно, придется выполнить процедуры оценки риска в дополнение к последним трем пунктам (п. 14 МСА 550):

- аудитор должен быть бдительным в отношении доказательств операций со связанными сторонами при получении подтверждения от банков и юристов, протоколов собрания акционеров и других отчетных материалов (ч. 2 п. 15 МСА 550);

- если обнаружены значительные операции, выходящие за рамки обычной деятельности организации, аудитор должен выяснить у руководства характер операций и возможность участия связанных сторон, т.е. направить запрос (п. 16 МСА 550);

- аудитор обязуется обмениваться полученной информацией о связанных сторонах с членами аудиторской группы (п. 17 МСА 550).

----------------------------------------

<\*> Примерная форма запроса клиенту о связанных сторонах.

**Запрос клиенту о связанных сторонах**

Руководителю клиента

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*Ф.И.О. руководителя клиента*

Уважаемый \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!

*(имя, отчество руководителя клиента)*

В связи с проведением аудита отчетности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (*полное наименование клиента)* за 202\_\_\_\_ год и на основании требований п. 13 МСА 550 “Связанные стороны”, а также с учетом требований НПАД N 35 “Учет операций со связанными сторонами” просим сообщить нам информацию о связанных сторонах (аффилированных лицах) вашей организации, а также об операциях с ними, имевшими место в течение проверяемого и предшествовавшего ему периода.

Информация об операциях со связанными сторонами включает данные:

- о характере отношений между организацией и связанными сторонами;

- видах операций;

- объеме операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);

- стоимостных показателях по не завершенным на конец отчетного периода операциям;

- условиях и сроках осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также о форме расчетов;

- величине образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;

- величине списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

При представлении информации по данному запросу необходимо указать следующие данные об операциях со связанными сторонами:

- наименование контрагента;

- основание определения его как связанной стороны (т.е. показатель доли участия организации в связанной стороне или связанной стороны в организации);

- дату операции;

- содержание операции;

- сумму операции;

- сальдо расчетов на отчетную дату.

При наличии значительного количества однотипных операций с одним и тем же контрагентом аналогичные по характеру операции могут раскрываться по совокупности.

Если в течение указанных периодов имело место наступление / прекращение отношений аффилированности с какой-либо стороной, просим указать в отношении такой стороны соответствующие даты.

Кроме того, просим предоставить информацию о наличии утвержденных руководством контрольных процедур, обеспечивающих точность и достоверность информации в отношении связанных сторон (табл. 1).

Ответы на запрашиваемую информацию просим предоставить за подписью руководителя организации и главного бухгалтера и с указанием даты составления ответа.

Ответ на наш запрос просим направлять по адресу: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (*укажите адрес аудиторской организации)*.

C уважением, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ *(Ф.И.О., дата)*

**Таблица 1**

**Контрольные процедуры в отношении связанных сторон**

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование контрольной процедуры | **Укажите:** |
| Описание процедуры | Каким документом утверждена | Применяется ли на практике |
| Выявление операций со связанными сторонами |   |   |   |
| Учет операций со связанными сторонами |   |   |   |
| Раскрытие в отчетности взаимоотношений и операций со связанными сторонами |   |   |   |
| Процедура одобрения крупных сделок и сделок с заинтересованностью со связанными сторонами |   |   |   |
| Процедура одобрения следующих видов сделок со связанными сторонами:- сложных операций с акционерным капиталом, таких как поглощение и слияние;- операций с организациями в оффшорных зонах;- лизинга;- сделок по продажам активов / готовой продукции с предоставлением высоких скидок / накидок к цене по сравнению с рыночными ценами на аналогичные активы / продукцию;- операций с циклическими обязательствами, например, продаж активов с обязательством обратного выкупа;- операций по договорам, условия которых были изменены до даты завершения |   |   |   |
| Процедура одобрения значительных операций и договоренностей со связанными сторонами, осуществляемых за рамками обычной деятельности |   |   |   |

***См. данную форму в MS-Word.***

Исходя из международного опыта, по мнению автора, могут быть полезны следующие аудиторские процедуры:

- узнать у руководства и менеджеров компании о том, имели ли место сделки со связанными сторонами, которые должны раскрываться в соответствии с требованиями применимого законодательства;

- пересмотреть рабочие файлы за предыдущий год для определения известных связанных сторон;

- просмотреть протоколы собраний акционеров, директоров и других соответствующих документов;

- проверить бухгалтерские записи по крупным или необычным операциям и остаткам, в частности по операциям, признанным в конце или ближе к окончанию финансового года;

- просмотреть подтверждения займов, полученных и выданных, а также запросов в банк. Такая проверка может указать на наличие связанных отношений или поручительства;

- проанализировать инвестиционные операции, например покупку или продажу доли в совместном предприятии или другом предприятии;

- узнать про аффилированность руководства с другими предприятиями;

- провести обзор реестра акционеров, узнать имена основных собственников;

- провести опрос текущих или предшествующих аудиторов в отношении их знаний о связанных сторонах аудируемого лица;

- проверить налоговые декларации предприятия или иной информации, предоставленной регулирующим органам для определения существования связанных сторон;

- просмотреть корреспонденцию (переписку) с юристом для выявления наличия связанных сторон или операций со связанными сторонами.

**Ответные меры на выявленные риски**

В рамках предусмотренного МСА 330 требования по разработке аудитором процедур в ответ на оцененные риски аудитор разрабатывает и проводит дальнейшие аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении оцененных рисков существенного искажения финансовой отчетности, обусловленных взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами (п. 20 МСА 550).

Аудиторские процедуры должны включать следующее (п. 21 - 24 МСА 550):

|  |  |
| --- | --- |
| **Ситуация** | **Действия аудитора** |
| Аудитор подозревает наличие связанных сторон, ранее не выявленных или не раскрытых руководством | Аудитор обязан определить, подтверждает ли информация наличие связанных сторон |
| Аудитор выявляет связанные стороны, ранее не выявленные или не раскрытые руководством | Аудитор обязан:- рассказать об этом другим членам аудиторской программы;- сделать запрос руководству для определения всех операций с выявленными связанными сторонами;- выяснить, почему внутреннему контролю компании не удалось выявить взаимоотношения между связанными сторонами;- выполнить основные процедуры проверки по существу, относящиеся к связанным сторонам и их операциям с предприятием (запросы третьим лицам, предположительно обладающим знаниями, например юристу; проведение анализа бухгалтерских записей в отношении операций со связанными сторонами; проверка условий сделок путем изучения договора);- пересмотреть риск того, что могут существовать еще связанные стороны, не раскрытые аудитору;- если нераскрытие связанных сторон является преднамеренным и, следовательно, свидетельствует о недобросовестных действиях, то необходимо оценить последствия для аудита |
| Аудитор выявляет операции со связанными сторонами вне рамок обычной деятельности | Аудитор обязан проверить соответствующие контракты, договоры и соглашения и оценить:- предполагает ли бизнес-обоснование (или его отсутствие) недобросовестную цель (является ли она слишком сложной, имеются ли необычные условия продажи, есть ли логическая деловая цель?);- соответствуют ли условия сделок объяснениям руководства;- надлежащим ли образом были учтены и раскрыты операции |
| Руководство заявило в финансовой отчетности, что операции со связанными сторонами проводились на основании типичных условий | Аудитор должен убедиться, что условия сделок не отличаются от действующих на рынке, т.е. получить соответствующие надлежащие доказательства, подтверждающие, что это действительно так:- цена;- условия оплаты;- непредвиденные обстоятельства;- специфические условия |

**Оценка учета и раскрытия выявленных взаимоотношений и операций**

Согласно п. 19 НПАД N 35 на основании информации о связанных сторонах аудиторская организация должна дать оценку полноты и правильности отражения и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица операций со связанными сторонами в соответствии:

с требованиями нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность;

профессиональным суждением о том, согласуются ли данные, представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, с известными аудиторской организации сведениями об отношениях аудируемого лица со связанными сторонами.

В отношении консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организации кроме рассмотрения вопросов о соблюдении общих требований, предъявляемых к бухгалтерской (финансовой) отчетности, следует оценить (п. 20 НПАД N 35):

обоснованность включения или невключения данных о дочерних и зависимых организациях в консолидированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

правильность включения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности головной и дочерних организаций в консолидированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в том числе применение единой учетной политики;

правильность отражения в консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности числовых показателей об отдельных активах, обязательствах и хозяйственных операциях, без которых точная оценка бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможна или затруднена для пользователя.

*** Примечание***

*Операции со связанными сторонами подлежат раскрытию в примечаниях к бухгалтерской отчетности исходя из качественной характеристики данного вопроса, независимо от существенности операций. Очень часто в национальной отчетности данные операции в примечаниях не раскрываются, при этом аудиторы выдают немодифицированное аудиторское заключение.*

**Письменные заявления**

Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам, то аудитор обязан получить от руководства и в соответствующих случаях от лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что (п. 26 МСА 250):

- они раскрыли аудитору идентификационные данные связанных сторон организации и сведения обо всех взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, о которых им известно;

- они надлежащим образом отразили в бухгалтерском учете и раскрыли такие взаимоотношения и операции в соответствии с требованиями применимой концепции.

**Аудиторское заключение и отчетность**

По результатам проведения аудита аудиторская организация обязана направить руководителям аудируемого лица и (или) заказчику аудита информацию с обоснованными замечаниями относительно правильности отражения операций со связанными сторонами, если они имеются. Аудиторской организации следует указать, какие из сделанных замечаний по операциям со связанными сторонами являются существенными и влияют ли они на аудиторское мнение в аудиторском заключении (п. 21 НПАД N 35).

Если, по мнению аудиторской организации, по завершении аудита она не располагает всей необходимой информацией, касающейся имеющих существенное значение операций со связанными сторонами, или операции аудируемого лица со связанными сторонами раскрыты и отражены в бухгалтерском учете так, что это отрицательно влияет на достоверность его бухгалтерской (финансовой) отчетности в существенных отношениях, аудиторская организация должна модифицировать аудиторское мнение в аудиторском заключении (п. 22 НПАД N 35).

**Операции с ключевым персоналом**

**Процедуры компании**

Аудиторы должны узнать о процедурах компании, обеспечивающих надлежащую идентификацию и учет всех раскрываемых операций. Исходя из международной практики сетевых компаний, по мнению автора, такие процедуры могут включать следующее:

- сообщить всем директорам и должностным лицам, что они обязаны раскрывать сделки, в которых они заинтересованы, напрямую или через связанных лиц (такое раскрытие следует сделать на собрании с руководством);

- записывать все операции, отмеченные в протоколе заседания директоров;

- вести реестр, в котором записываются подробности всех операций, требующих раскрытия;

- установить процедуры:

определения потенциальных сделок, которые потребуют одобрения членов на общем собрании;

обеспечения того, чтобы компания не вступала в какие-либо незаконные сделки;

- мониторить систему, регулярно проверяя (как минимум один раз в год), что каждый директор согласен с записями компаниями о своих раскрываемых операциях и удовлетворен тем, что такие записи являются полными и точными;

- получать от каждого директора в конце каждого финансового года официальное заявление с указанием необходимых раскрытий для целей отчетности.

***К сведению***

*В небольших организациях аудиторы могут обнаружить отсутствие подобных официальных процедур. Аудиторам следует информировать каждого директора об их обязанностях и сделать письменный запрос на подтверждение раскрытия любой операции, в которой они заинтересованы.*

**Аудиторские процедуры**

Исходя из международной практики сетевых компаний, по мнению автора, должны быть приняты следующие дальнейшие аудиторские процедуры:

- проверить протоколы заседаний директоров и другие записи о сделках с директорами и связанными лицами, чтобы проверить их адекватность;

- изучить любые соглашения и контракты с участием директоров и связанных лиц, включая отслеживание деталей таких операций в любой доступной исходной информации;

- оценить вероятность возврата сумм, подлежащих погашению директорами или связанными сторонами;

- проверить легальность раскрываемых операций. Если аудиторы считают, что сделка была незаконной, они должны:

немедленно обсудить с руководством их видение;

внимательно рассмотреть вопрос на предмет его раскрытия в аудиторском отчете;

- порекомендовать клиенту обратиться за юридической консультацией в случае, когда есть сомнение относительно законности или раскрываемого характера сделки;

- рассмотреть вероятность того, что данные компании о раскрываемых операциях могут быть неполными в отношении тех директоров (и связанных лиц), которые не были в офисе в течение года;

- рассмотреть события после отчетной даты, чтобы выяснить, могут ли они оказать какое-либо влияние на вопросы, требующие раскрытия.

Также аудиторы должны рассмотреть возможность получения письменного представления от руководства с подтверждением раскрытия любой операции, касающейся их самих и любых связанных с ними лиц.

**Документация**

Аудитор обязан включать в аудиторскую документацию наименования выявленных связанных сторон и сведения о характере взаимоотношений между ними.

**Примерная форма рабочего документа “Рассмотрение связанных сторон”.**

|  |  |
| --- | --- |
| **РАССМОТРЕНИЕ СВЯЗАННЫХ СТОРОН** | **Код документа** |

|  |  |
| --- | --- |
| **КЛИЕНТ:** | **ПЕРИОД: с** XX.XX.XXXX **по** XX.XX.XXXX |

|  |  |
| --- | --- |
| **Цели и аудиторские процедуры** | **Ссылки на РД / комментарии** |
| **Цели:**1) получить представление о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, достаточное для признания факторов риска недобросовестных действий;2) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства надлежащего выявления, учета и раскрытия в отчетности взаимоотношений и операций между связанными сторонами;3) сделать вывод о том, что отчетность обеспечивает достоверное представление взаимоотношений и операций между связанными сторонами |
| **Процедуры на стадии планирования** |
| 1 | Получить согласие клиента, если уместно, и направить запросы о связанных сторонах клиента в отношении других юридических и (или) физических лиц и о наличии других связанных сторон:- клиенту;- лицу (юридическому или физическому), непосредственно распоряжающемуся более чем 50% голосующих акций (долей) клиента (от имени клиента);- лицам, у которых аудируемое лицо непосредственно распоряжается более чем 50% голосующих акций (долей) (от имени клиента);- депозитарию / держателю реестра акционеров (для акционерных обществ) (от имени клиента) |  |
| 2 | Направить запросы или опросить руководство и иных лиц в организации и выполнить другие надлежащие процедуры для получения понимания средств контроля в отношении выявления связанных сторон и учета операций с ними, а именно:- изучить учетную политику в части ведения бухгалтерского учета и организации системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в отчетности операций со связанными сторонами;- изучить процедуры, направленные на выявление (идентификацию) связанных сторон, проанализировать надежность процедур контроля учета операций с связанными сторонами и формирования информации о них |  |
| 3 | Запросить:- устав;- протоколы общих собраний акционеров / участников клиента, в том числе последнего очередного и внеочередных общих собраний;- порядок формирования органов коллегиального управления;- списки членов совета директоров (наблюдательного совета) и (или) других коллегиальных органов управления клиента, утвержденных на отчетный период, а при необходимости - за период, предшествовавший отчетному;- протоколы заседаний совета директоров (наблюдательного совета) и (или) других коллегиальных органов управления за отчетный период, а при необходимости - за период, предшествовавший отчетному.Изучить их на предмет:- определения структуры органов управления клиента;- определения компетенции органов управления клиента;- порядка принятия ими решений;- определения порядка различных видов поощрительных выплат, устанавливаемых отдельно для управленческого персонала |  |
| 4 | Направить запрос руководству о составе основного управленческого персонала.Убедиться, что информация о лицах, входящих в состав основного управленческого персонала, подтверждается уставом, протоколами совета директоров, порядком выплаты различных видов поощрительных выплат, устанавливаемых отдельно для управленческого персонала, и ответами на запрос аудитора.Основной управленческий персонал - руководители (генеральный директор, иные лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа организации), их заместители, члены коллегиального исполнительного органа, члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации, а также иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, управления и контроля над деятельностью организации (МСФО (IAS) 24) |  |
| 5 | Изучить на предмет выявления связанных сторон следующие документы:- отчетность за предыдущий отчетный период;- рабочие документы аудита за предыдущий год;- сведения, предоставляемые в налоговые и другие надзорные органы;- информацию и документы (договоры, деловую переписку, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах клиента;- другую информацию из доступных источников;- для ООО: списки аффилированных лиц;- для АО:списки лиц, имеющих право получения дивидендов;выписку из реестра акционеров;списки акционеров, имеющих право на участие в общем собрании;отчеты эмитента;раскрытие информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг |  |
| 6 | С целью определения связанных сторон изучить хозяйственные операции клиента на предмет выявления следующих типов операций:- операции, предусматривающие нетипичные ситуации и условия, например нестандартные цены, процентные ставки, поручительства и условия погашения;- операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса (например, заведомо или очевидно убыточные операции, операции, существенно отличающиеся от обычно производимых в рамках основной деятельности, операции, совершенные через посредника при отсутствии выраженной необходимости работы через посредника и т.п.);- операции, содержание которых отличается от их формы (например, мнимые сделки (т.е. совершаемые без намерения создать юридические последствия); притворные сделки (направленные на достижение юридических последствий, но не тех, которые вытекают из этой сделки, т.е. заключенные с целью замаскировать другие сделки, реально совершенные));- операции, отраженные в документах и (или) бухгалтерском учете необычным образом;- операции по безвозмездному получению или предоставлению товаров, работ, услуг |   |
| 7 | Изучить следующие документы на предмет наличия в них признаков существования взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленных или не раскрытых руководством:- подтверждения от банков и юристов;- протоколы собраний акционеров и лиц, ответственных за корпоративное управление;- другие отчетные материалы или документы, которые сочтете необходимыми |  |
| **Вывод:** риски существенного искажения отчетности, связанные с наличием взаимоотношений и операций между связанными сторонами, являются / не являются значительными |
| **Аудиторские процедуры проверки по существу отражения в учете и раскрытия в отчетности операций со связанными сторонами** |
| 8 | Сформировать выборку из операций со связанными сторонами в отчетном периоде и убедиться, что в бухгалтерском учете операции со связанными сторонами отражены:- в полном объеме;- соответствующем отчетном периоде;- на основании соответствующих первичных документов;- в оценке, соответствующей первичным документам;- на рыночных условиях;- если уместно, соблюдены требования НК по трансфертному ценообразованию (ст. 20, подп. 1.2 ст. 88 НК);- сделки, совершенные с заинтересованностью, а также крупные сделки со связанными сторонами надлежащим образом одобрены |  |
| 9 | Убедиться, что построение аналитического учета обеспечивает формирование соответствующей информации о связанных сторонах |  |
| 10 | Убедиться, что в отчетности раскрыта следующая информация о связанных сторонах достоверно и в полном объеме:- характер отношений;- виды операций;- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов;- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам |  |
| 11 | Убедиться, что информация, указанная в предыдущем пункте, раскрыта отдельно для каждой из следующих сторон (в случае их наличия):- основного хозяйственного общества (товарищества);- дочерних хозяйственных обществ;- преобладающих (участвующих) хозяйственных обществ;- зависимых хозяйственных обществ;- участников совместной деятельности;- основного управленческого персонала;- иных связанных сторон |  |
| 12 | Убедиться, что информация, раскрытая в отношении основного управленческого персонала, включает информацию о размерах вознаграждений в совокупности и по каждому из следующих видов выплат:- краткосрочные вознаграждения;- долгосрочные вознаграждения:- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;- вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе;- иные долгосрочные вознаграждения.Информация по вознаграждениям основному управленческому персоналу приводится обобщенно по всему персоналу, а не в разрезе каждого Ф.И.О. |  |
| 13 | Убедиться, что если в отчетном периоде клиент контролирует другое юридическое лицо или контролируется (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними описан в отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними |  |
| 14 | Убедиться, что представленные аудитору письменные заявления руководства включают гарантии в отношении полноты и точности раскрытия информации о связанных сторонах в отчетности |  |
| 15 | Проинформировать лиц, ответственных за корпоративное управление, обо всех существенных вопросах, дающих основание для модификации аудиторского заключения, в связи со связанными сторонами организации |  |
| **Аудиторские процедуры при наличии связанных сторон или операций, которые не были выявлены или раскрыты ранее руководством (при наличии таких операций)** |
| 16 | При наличии связанных сторон или операций, которые не были выявлены или раскрыты ранее руководством, сообщить данную информацию членам аудиторской группы |  |
| 17 | Предложить руководству выявить все операции с новой связанной стороной и предоставить эту информацию для анализа аудитору. Запросить, почему средства контроля организации в отношении связанных сторон не позволили выявить или раскрыть отношения и операции со связанной стороной |  |
| 18 | Выполнить надлежащие аудиторские процедуры по существу в отношении вновь выявленных связанных сторон или существенных операций с ними (см. п. 8 - 15 РД). Документировать выполненные процедуры |  |
| 19 | Обновить оценку риска того, что могут существовать иные связанные стороны или операции с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты руководством. Выполнить, если необходимо, дополнительные аудиторские процедуры. Документировать выполненные процедуры |  |
| 20 | Если нераскрытие носит намеренный характер (и в силу этого свидетельствует о риске существенного искажения в результате недобросовестных действий), оценить последствия для аудита |  |
| **Аудиторские процедуры при наличии существенных операций со связанными сторонами, не соответствующих нормальной деловой практике (при наличии таких операций)** |
| 21 | Направить в адрес руководства запрос относительно:- характера операций за рамками обычной деятельности организации, в том числе не на рыночных условиях;- возможного участия в них связанных сторон |  |
| 22 | Проинспектировать договоры или соглашения, не соответствующие нормальной деловой практике, и определить:- предполагает ли деловое обоснование (или его отсутствие) операций, что они произведены для сокрытия хищения активов или для составления недобросовестной отчетности;- соответствуют ли условия операций объяснениям руководства;- отражены ли в учете и раскрыты ли надлежащим образом операции в отчетности |  |
| 23 | Получить аудиторские доказательства того, что операции были надлежащим образом авторизованы и одобрены |  |
| **Выводы:** при рассмотрении взаимоотношений и операций со связанными сторонами (не) выявлены дополнительные факторы риска недобросовестных действий. Связанные стороны выявляются (не)надлежащим образом.Операции со связанными сторонами учитываются (не)надлежащим образом.Операции со связанными сторонами (не)надлежащим образом раскрыты в отчетности. Отчетность (не) обеспечивает достоверное представление взаимоотношений и операций между связанными сторонами |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Подготовил: |   | Проверил: |   |
|   | *(Ф.И.О.)* |   | *(Ф.И.О.)* |
|  |  |   |  |  |   |
| *Подпись* | *Дата* | *Подпись* | *Дата* |
|  |  |  |  |

***См. данную форму в MS-Word.***

|  |
| --- |
| ***Это может быть интересно****Аудиторская документация >>>**Международное и национальное регулирование аудиторской деятельности* *>>>**Аудиторы и недобросовестные действия аудируемых лиц* *>>>**Проверка соблюдения законодательства при аудите финансовой отчетности* *>>>**Подборка материалов по аудиторской деятельности >>>* |

------------------------------------------------------------------