

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ АУДИТА ИНФОРМАЦИИ ОБ АФФИЛИРОВАННЫХ ЛИЦАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Альгин В.А., к.э.н., аудитор;
Зубарев Е.Н., генеральный директор

ООО «Аудиторская компания «АЗЪ», г. Ростов-на-Дону

В работе на основе практического опыта авторов проведен критический анализ нормативов и практики формирования информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности организаций. Предложен ряд дополнительных направлений аудита операций с аффилированными лицами. Дополнительное внимание уделено качеству и полноте такой информации в сводной отчетности. Сформулирован и предложен к обсуждению принцип отражения операций в пояснительной записке к сводной бухгалтерской отчетности, обеспечивающий её полноту.

1. ПОНЯТИЕ «АФФИЛИРОВАННОЕ ЛИЦО» В РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

Информация об операциях с аффилированными лицами, подлежащая раскрытию в бухгалтерской отчетности, является важным элементом обеспечения интересов заинтересованных её пользователей.

Основным нормативным документом, регулирующим отражение информации об операциях с аффилированными лицами в бухгалтерской отчетности, является Положение по бухгалтерскому учёту «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000, утверждённое Приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. №5н, зарегистрировано в Минюсте 10 мая 2000 г. №2215 (далее ПБУ 11/2000, стандарт), основывающееся на Закон Российской Федерации от 22 марта 1991 г. №948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» (далее Закон «О конкуренции...»).

В соответствии с п. 4 стандарта под аффилированными лицами понимаются «юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц в соответствии с Законом «О конкуренции...».

Аффилированными лицами юридического лица дословно по тексту Закона «О конкуренции...» являются:

- член его Совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- лица, принадлежащие к той группе лиц¹, к которой принадлежит данное юридическое лицо;
- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20 процентами общего количества голосов, принадлежащих на акции (вклады, доли), составляющие уставный (складочный) капитал данного юридического лица;
- юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20 процентами общего количества голосов, принадлежащих на акции (вклады, доли), составляющие уставный (складочный) капитал данного юридического лица;

¹ Группа лиц – группа юридических и (или) физических лиц, применительно к которым выполняется одно или несколько условий, определённых ст. 4 абз. 14-21 Закона «О конкуренции...».

- если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены Советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы.

Аффилированными лицами физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, в соответствии с законом 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 процентами общего количества голосов, принадлежащих на акции (вклады, доли), составляющие уставный (складочный) капитал данного юридического лица.

2. ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОПЕРАЦИЯХ С АФФИЛИРОВАННЫМИ ЛИЦАМИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Пунктом 6 стандарта определяется необходимость раскрытия информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности в случаях, когда:

- «контролируется или оказывается значительное влияние на организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность, другой организацией или физическим лицом»;
- «организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию».

Пунктом 7 стандарта установлены формальные критерии «контроля» и «оказания влияния» организации или физического лица на другую (другие) организацию (организации), соответственно:

- как право распоряжения непосредственно или через свои дочерние общества более чем 50% капитала общества;
- как право распоряжения непосредственно или через свои дочерние общества более чем 20% капитала общества одновременно с возможностью определять решения, принимаемые в этих обществах.

Из сравнительного анализа положений стандарта и Закона «О конкуренции...» следует, что обязательные нормы раскрытия информации об операциях с аффилированными лицами в стандарте, по нашему мнению, ограничены, однако с отнесением ответственности за полноту и достоверность бухгалтерской отчетности на откуп одного из принципов такой отчетности – приоритета содержания перед формой (п. 10 стандарта).

Достаточно привести часто встречающийся пример – монопольный поставщик или монопольный покупатель некоторого товара (услуги) экономического субъекта. Стандарт фактически позволяет не раскрывать подобного рода отношения в отчетности, ибо значительное количество составителей бухгалтерской отчетности апеллируют в спорных случаях к перечисленным нормам стандарта – формальный контроль или оказание влияния, что, впрочем, приводит к нарушению принципа приоритета содержания.

Ограниченность нормативно установленных обстоятельств обязательного раскрытия информации об операциях с аффилированными лицами делает затруднительным признание отчетности неполной с вытекающей затруднительностью возложения ответственности на должностных лиц за сокрытие и (или) искажение информации и, соответственно, приводит к

ущемлению интересов собственников и иных заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности.

Дополнительным аргументом в пользу ужесточения норм стандарта является норма, установленная другим нормативным документом в области бухгалтерского учета – Приказом Минфина РФ от 28.06.2000 г. №60Н «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» (п. 141): «Акционерные общества в пояснительной записке приводят (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения (оплата труда, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии))». Опять-таки имеет место двоякое толкование нормы «...общую сумму...» – по каждому такому лицу или по всем таким лицам одновременно.

По нашему мнению, для соблюдения полноты и достоверности бухгалтерской отчетности, а также принципа приоритета содержания перед формой, в Пояснительной записке следует указывать все без исключения существенные операции с аффилированными лицами, руководствуясь установленным порядком отражения таких операций.

3. ФОРМЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОПЕРАЦИЯХ С АФФИЛИРОВАННЫМИ ЛИЦАМИ

Пунктом 5 определен открытый перечень информации об аффилированных лицах, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности организации и подчиненной общему принципу отражения любых операций «по передаче каких-либо активов или обязательств между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом» (абз. 2 п. 5 стандарта):

- «приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- передача результатов НИОКР;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- предоставление и получение гарантий и залогов;
- другие операции».

Самостоятельность формирования перечня аффилированных лиц для отражения в бухгалтерской отчетности лицами, ответственными за её полноту и достоверность, по нашему мнению, определяет важность квалифицированного аудита этого информационного блока Пояснительной записки, обеспечивая права заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности. Стандартом же определяются только *минимальные*, но обязательные требования, предъявляемые к такой информации, такие как:

- характер отношений с каждым из аффилированных лиц (контроль или оказание значительного влияния);
- виды операций с такими лицами;
- объём операций каждого вида в абсолютном или относительном выражении;
- стоимостные показатели по не завершённым на конец отчетного периода операциям;
- использованные методы определения цен по каждому виду операций с такими лицами.

4. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ИНФОРМАЦИИ ОБ АФФИЛИРОВАННЫХ ЛИЦАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Для регламентации аудиторской деятельности и определения действий аудиторской организации в отношении выявления и изучения в ходе аудита хозяйственных операций с организациями, являющимися по отношению к проверяемому экономическому субъекту связанными сторонами, Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18 марта 1999 г. Протоколом №2 одобрено Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита» (далее – стандарт аудита).

В соответствии с п. 1.3 стандарта аудита его задачами являются:

- формулировка основных требований, предъявляемых к раскрытию операций со связанными сторонами;
- описание приемов выявления операций со связанными сторонами;
- регламентирование порядка проверки операций со связанными сторонами в ходе аудита;
- изложение порядка анализа результатов, полученных при проверке операций со связанными сторонами.

Исчерпывающего понятия «связанные стороны» в стандарте аудита не приводится, хотя используется идентичная ПБУ 11/2000 терминология: различные экономические субъекты относятся к двум связанным сторонам, если одна из них контролирует другую или оказывает значительное влияние на принятие принципиальных и (или) текущих решений другой стороны. **Дополнение «...на принятие принципиальных и (или) текущих решений...» к нормам ПБУ 11/2000 определяет возможность, а значит и необходимость для целей аудита раскрытия информации не только по формальному признаку принадлежности к крупным собственникам, но и по существу оказываемого влияния.**

Открытый перечень примеров связанных сторон по сравнению с ПБУ 11/2000 обогащён только лишь случаями родственных связей. К связанным сторонам в соответствии со стандартом аудита могут быть отнесены:

- а) головные, дочерние, преобладающие, зависимые общества;
- б) предприятия, относящиеся к одной и той же группе взаимосвязанных организаций;
- в) предприятия, некоторые из участников и (или) руководителей которых состоят в родственных отношениях;
- г) предприятия, участниками и (или) руководителями которых являются одни и те же лица.

По нашему мнению, перечень аффилированных лиц необходимо пополнить *по формальным основаниям* и другими связанными между собой экономическими субъектами:

- аудиторскими организациями как по операциям, связанным с подтверждением бухгалтерской отчетности, так и по оказанию сопутствующих аудиту услуг;
- организациями, ведущими реестр акционеров;
- организациями, оказывающими консалтинговые услуги в области информационных технологий;
- банковскими, страховыми и иными организациями финансового сектора².

Поскольку в задачи аудитора входит выявление «операций экономического субъекта со связанными

² По мнению КМСФО, организации, предоставляющие финансовые ресурсы, к связанным сторонам не относятся (МСФО-24).

сторонами, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность»³, то *прослеживание мотивов* является важным инструментом получения аудиторских доказательств. Прямое указание на необходимость осуществления таких аудиторских процедур содержится в подп. д) п. 3.2 стандарта аудита: протоколы собраний акционеров (участников) и протоколы заседания исполнительных органов экономических субъектов часто содержат факты, указывающие на мотивы, отличающиеся «от тех, которые присущи нормальной коммерческой деятельности»⁴. Соответственно, установленной обязанностью аудитора является сбор доказательств о надлежащем (ненадлежащем) санкционировании и отражении таких хозяйственных операций в бухгалтерском учёте, полноте и достоверности их отражения в бухгалтерской отчетности.

Примерный перечень «подозрительных» операций приведен в п. 3.6, а порядок проверки таких операций регламентируется пунктами 4.1 – 4.3 стандарта аудита.

По нашему мнению, в практике исследования достоверности раскрытия в отчетности операций с аффилированными лицами целый ряд сформулированных в стандарте аудита целевых установок, задач и методического инструментария требует расширения и дополнения.

Формирование «формального» списка аффилированных лиц приходится изучать, начиная с момента приватизации предприятий, находившихся в государственной собственности. Изучение движения имущественных прав продуктивно при формировании мнения аудитора о мотивации участвующих лиц при исследовании исторически сложившейся к моменту аудиторской проверки структуры собственности. Немаловажно отметить, что игнорирование установленных Письмом Минфина РФ от 23 декабря 1992 г. №117 «Об отражении в бухгалтерском учёте и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий» создаёт предпосылки утраты контроля как функции бухгалтерского учёта прав собственности.

Крупные пакеты акций даже при неочевидной аффилированности их владельцев создают легитимные предпосылки вхождения в органы управления экономических субъектов представителей крупных акционеров. Вот несколько типичных решений, определяемых в настоящее время формирующимися крупными акционерами:

- об последовательном увеличении численности совета директоров (создание «большевистского представительства»);
- о назначении председателем совета директоров представителя *группы* аффилированных лиц;
- об уменьшении численности совета директоров (принцип вытеснения);
- об использовании услуг «своих» организаций – аудиторских, ведущих реестры акционеров, консалтинговых, банковских, страховых и др.;
- о приобретении материально-технических ресурсов у определённого круга поставщиков;
- об определённых условиях сделок с определёнными поставщиками и с определёнными покупателями и прочие.

Наличие таких фактов определяет возрастание риска необнаружения операций с аффилированными лицами, соответственно обуславливается необходимость исследования аудитором подобных операций *по существу*.

³ Пункт 2.7 стандарта аудита.

⁴ Подпункт г) п. 2.8 стандарта аудита.

Другой часто встречающейся предпосылкой к формированию в бухгалтерской отчетности неполной и (или) недостоверной информации, искажающей имущество положение, финансовое положение и доходность экономического субъекта, является навязывание его исполнительным и представительным органам управления решений об использовании услуг экономических субъектов, принадлежащих к той же группе лиц, что и субъект, составляющий отчетность. В частности, противоречащим законодательной норме *независимости* аудита и ведения реестра является привлечение «родственных»⁵ организаций. Навязывание же определённых, «родственных» организаций – поставщиков услуг в области информационного консалтинга представляет собой необоснованные попытки нарушения имущественных прав экономических субъектов в области информации и информатизации, охраняемых ст. 128 ГК РФ, а также Федеральным законом от 20.02.1995 г. «Об информации, информатизации и защите информации», в пользу аффилированных лиц и в ущерб прочим собственникам.

Разновидностью аффилированности экономических субъектов, требующей пристального изучения при аудировании бухгалтерской отчетности, является отношения таких субъектов с монопольными поставщиками или покупателями товаров (услуг). Подобные отношения формируются в электроэнергетике, газовом хозяйстве, коммунальном хозяйстве и вопреки действующему законодательству о конкуренции и ограничении монополистической деятельности потенциально способны оказывать влияние на принимаемые аудируемым экономическим субъектом хозяйственные решения. Именно в таких случаях от аудитора потребуются следование методологии стандарта аудита, начиная с анализа решений представительных и исполнительных органов управления.

Таким образом, на основе обобщения практического опыта предложены ряд дополнительных направлений аудита операций с аффилированными лицами для реализации принципа приоритета содержания перед формой.

5. ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОПЕРАЦИЯХ С АФФИЛИРОВАННЫМИ ЛИЦАМИ В СВОДНОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Раскрытие информации об аффилированных лицах тесно переплетается со специальной бухгалтерской процедурой составления сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности. Напомним, что такая отчетность составляется в случае наличия у головной организации дочерних и зависимых обществ и включает показатели отчетов таких обществ. Головная организация, её дочерние и зависимые общества, таким образом, являются взаимно аффилированными лицами.

Стандартом предусмотрен ряд положений, «очищающих» сводную (консолидированную) отчетность групп взаимосвязанных организаций от информации об операциях между вошедшими в них аффилированными лицами. В соответствии с п. 9 ПБУ 11/2000, ана-

⁵ Здесь под термином «родственные организации» понимаются аффилированные лица аффилированных лиц аудируемых организаций.

логично МСФО-24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», в бухгалтерской отчетности может не раскрываться информация об операциях:

- головной организации с дочерними обществами и между дочерними обществами, входящими в одну и ту же группу взаимосвязанных организаций, – в сводной бухгалтерской отчетности;
- головной организации с дочерними обществами – в бухгалтерской отчетности головной организации, когда эта отчетность представляется или публикуется вместе со сводной бухгалтерской отчетностью;
- дочернего общества с головной организацией – в бухгалтерской отчетности дочернего общества, когда выполняются одновременно следующие условия:
 - головная организация и дочернее общество являются юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;
 - 100 процентов голосующих акций или уставного капитала дочернего общества принадлежит головной организации;
 - головная организация публикует сводную бухгалтерскую отчетность.

В порядке дискуссии рассмотрим первую возможность не включения информации об операциях с аффилированными лицами в бухгалтерскую отчетность. Исключение такой информации из сводной отчетности головной организации определяет невозможность внешних пользователей такой отчетности без привлечения дополнительно отчетности головной организации судить о характере и объемах операций между аффилированными лицами. На наш взгляд, нормативно закреплённое *право* нарушения принципа полноты (замкнутости) бухгалтерской отчетности применительно к сводной отчетности не обосновано. Видимо, для соблюдения основополагающего принципа бухгалтерского учёта и отчетности лицам, составляющим сводную бухгалтерскую отчетность следует не пренебрегать включением информации об операциях с аффилированными лицами в сводную отчетность.

Далее, вторая возможность не включения информации об операциях с аффилированными лицами в бухгалтерскую отчетность уже головной организации при одновременном представлении (публикации) сводной бухгалтерской отчетности позволяет исключить информацию об операциях с аффилированными лицами и из такой отчетности.

И третья возможность не включения информации об операциях с аффилированными лицами в бухгалтерскую отчетность дочерних обществ со стопроцентным участием головной организации, на наш взгляд, адекватна только совместно с отражением операций с аффилированными лицами либо в сводной бухгалтерской отчетности, либо в бухгалтерской отчетности головной организации.

Таким образом, совместное использование *и первой, и второй, и третьей* возможности одновременно *буквально* по тексту ПБУ 11/2000 позволяет, по нашему мнению, фактически полностью скрыть операции внутри группы взаимосвязанных организаций – в отчетности головной организации и в сводной отчетности группы, – также в ущерб принципу полноты бухгалтерской отчетности.

По нашему мнению, для обеспечения полноты сводной бухгалтерской отчетности следует придерживаться правила отражения операций с аффилированными лицами *однократно*, то есть установленным образом при использовании *одной из перечисленных* возмож-

ностей. Наиболее естественным образом отчетная информация об операциях с аффилированными лицами отражается в сводной бухгалтерской отчетности с указанием в отчетности дочерних и зависимых обществ места её опубликования.

Соблюдение принципов надлежащего бухгалтерского учёта возможно при использовании часто используемого на практике принципа отражения показателей бухгалтерской отчетности в нетто-оценке при последующем пояснении составляющих такой оценки, но уже в оценке брутто, – в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Так, следуя такому принципу, нормативно определённая нетто-оценка показателей сводной бухгалтерской отчетности сохранится и для операций с аффилированными лицами, в том числе для внутрigrупповых операций, только если в пояснениях к сводной отчетности в полном объеме будут расшифрованы компоненты нетто-оценки. Данные пояснительной записки об операциях с аффилированными лицами (со связанными сторонами) в совокупности с данными сводной отчетности дают в сумме *валовую оценку* отношений внутри группы. Таким образом, осуществляется увязка показателей аналитического и синтетического учёта и данных бухгалтерской отчетности.

Подводя итог приведенным соображениям, отметим, что в пояснительной записке к сводной бухгалтерской отчетности во исполнение принципов надлежащего бухгалтерского учёта в установленном порядке отражается информация об операциях с аффилированными лицами, включающая обособленно *данные об операциях внутри группы аффилированных лиц*, отчетность которых объединяется в свод. Объем и порядок представления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ, как закреплено Приказом Минфина РФ от 30.12.1996 г. №112, устанавливает головная организация. Исходя из практики буквального толкования нормативов бухгалтерского учёта сформулированный принцип нетто-оценки, как видится, следовало бы включить как дополнение в ПБУ 11/2000 при составлении сводной бухгалтерской отчетности об операциях с аффилированными лицами.

*Альгин Валентин Анатольевич
Зубарев Евгений Николаевич*