**Методические разъяснения о действиях аудитора по обеспечению раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о бенефициарных владельцах аудируемого лица**

1. Взаимосвязь законодательства РФ по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, правил составления бухгалтерской отчетности и стандартов аудита
   1. Статьей 6.1. Федерального закона от 07.08.2001 N 115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" (далее Закон N 115-ФЗ) установлены обязанности юридического лица по раскрытию информации о своих бенефициарных владельцах.
   2. Согласно пункту статьи 6.1Закона N 115-ФЗ информация о бенефициарных владельцах юридического лица раскрывается в его отчетности в случаях и порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации.
   3. Под отчетностью в рамках этого пункта следует понимать бухгалтерскую (финансовую) отчетность, подготавливаемую организацией на основании Федерального закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".
   4. В пункте 10 МСА 550 «Связанные стороны» дается определение связанной стороны. Связанная сторона определяется либо согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, либо, по определению, данному в подпункте (b) пункта 10 МСА 550 – в случае если применимая концепция подготовки финансовой отчетности не содержит определения связанной стороны.
   5. В случае, если отчетность подготовлена по российским правилам подготовки отчетности (РСБУ) для определения связанной стороны применяется Положение по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008)", утвержденного Приказом Минфина России от 29.04.2008 N 48н.
   6. В случае, если отчетность подготовлена по МСФО, для определения связанной стороны используются понятия МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».
   7. Понятие бенефициарного владельца, приведенное в статье 3Законе N 115-ФЗ, определяет две группы лиц. Бенефициарный владелец - это физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц):
   * либо имеет возможность контролировать действия данного юридического лица;
   * либо владеет (имеет преобладающее участие) более 25% в капитале.
   1. В том случае, когда бенефициарный владелец имеет возможность контроля аудируемого лица, он является связанной стороной и по РСБУ (п. 6 ПБУ 11/2008) и по МСФО (п. 9 (а) МСФО (IAS) 24.
   2. Как правило, в случае владения 50 и более % капитала владелец обладает возможностью контроля, то есть относится к первой части определения бенефициарных владельцев.
   3. В случае владения более чем 25%, но менее чем 50 % капитала следует решить, оказывает ли такой собственник значительное влияние на аудируемое лицо.
   4. Лица, оказывающие значительное влияние, признаются связанными сторонами и по РСБУ (п. 6 ПБУ 11/2008) и по МСФО (п. 9 (а) МСФО (IAS) 24.
   5. Собственник, имеющий более чем 25%, но менее чем 50% в капитале, и имеющий значительное влияние, соответственно является так бенефициарным владельцем, так и связанной стороной.
   6. Если собственник имеет более чем 25%, но менее чем 50% в капитале, **но не может оказывать значительного влияния**, он, являясь бенефициарным владельцем, не признается связанной стороной.
   7. Исключения, допускающие возможность не раскрывать информацию о бенефициарных владельцах тех или иных субъектов, предусмотренные Законом 115-ФЗ или вследствие принятия иных нормативных актов не отменяют обязанность аудируемого лица в части раскрытия информации о связанных сторонах, установленную соответствующими стандартами.
2. Требования к раскрытию информации о связанных сторонах
   1. Для определения того, оказывает ли лицо значительное влияние необходимо учитывать определения значительного влияния, приведенные соответственно в ПБУ 11/2008 и в МСФО (IAS) 24.
   2. Вывод о значительном влиянии аудитор осуществляет основываясь на информации учредительных документов, документов, определяющих структуру корпоративного управления, и состав собственников аудируемого лица, а также иную информацию, такую как протоколы органов управления, выписки из решений заседаний общих собраний и т.п.
   3. Пунктом 13 ПБУ 11/2008 установлено, что если юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо, или юридические лица контролируются (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 подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.
   4. Таким образом, по РСБУ информация о бенефициарных владельцах, обладающих возможностью контроля, должна быть раскрыта в отчетности аудируемого лица.
   5. Пунктом 9 Положения по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008)", утвержденного Приказом Минфина России от 29.04.2008 N 48н предусмотрено, что перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, устанавливается такой организацией самостоятельно на основе норм ПБУ 11/20018 исходя из содержания отношений между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной с учетом требования приоритета содержания перед формой.
   6. Если между бенефициарным владельцем, имеющем более чем 25%, но менее чем 50% в капитале, и имеющем значительное влияние и аудируемым лицом осуществлялись операции, как предусмотрено п. 5 ПБУ 11/20018, в отчетности по РСБУ должны быть раскрыты эти операции.
   7. Информация о бенефициарном владельце, имеющем более чем 25%, но менее чем 50% в капитале, но не имеющем значительного влияния, и сделках с ним **может не раскрываться** по РСБУ.
   8. Пунктом 14 МСФО (IAS) 24 установлено, что для того чтобы пользователи финансовой отчетности смогли составить мнение о влиянии отношений со связанными сторонами на организацию, следует раскрывать информацию об отношениях со связанными сторонами в случаях, когда существует контроль, независимо от того, проводились ли операции между связанными сторонами.
   9. Таким образом, по МСФО информация о бенефициарных владельцах, обладающих возможностью контроля, также обязательно должна быть раскрыта в отчетности аудируемого лица.
   10. Согласно пункта 18 МСФО (IAS) 24 если между организацией и ее связанными сторонами проводились операции в течение периодов, представленных в финансовой отчетности, организация раскрывает характер отношений со связанными сторонами, а также информацию об операциях и остатках по ним, включая договорные обязательства по будущим операциям, необходимую пользователям для понимания возможного влияния таких отношений на финансовую отчетность.
   11. Если между бенефициарным владельцем, обладающем более чем 25%, но менее чем 50% в капитале и имеющим значительное влияние, и аудируемым лицом, осуществлялись операции, в отчетности МСФО раскрываются эти операции согласно пункту 18 МСФО (IAS) 24.
   12. Информация о бенефициарном владельце, имеющем более чем 25%, но менее чем 50% в капитале, но не имеющем значительного влияния, и операциях с ним, может не раскрываться по МСФО.
   13. В "Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год" (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01) указано, что информация о связанных сторонах должна быть изложена ясно и полно с тем, чтобы заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности были понятны характер и содержание отношений и операций со связанными сторонами. В частности, при раскрытии аудируемым лицом информации о бенефициарных владельцах указываются сведения, позволяющие однозначно идентифицировать данного владельца.
   14. В пункте 1 статьи 3 Федерального закона N 152-ФЗ от 27 июля 2006 года "О персональных данных" установлено, что персональные данные - это любая информация, относящаяся к определенному или определяемому на основании такой информации физическому лицу.
   15. Персональные данные — это любая информация, относящаяся к определенному или определяемому на основании такой информации физическому лицу (субъекту персональных данных), в том числе его фамилия, имя, отчество, год, месяц, дата и место рождения, адрес, семейное, социальное, имущественное положение, образование, профессия, доходы, другая информация.
   16. Согласно пункту 7 статьи 2 Федерального закона N 149-ФЗ от 27 июля 2006 года "Об информации, информационных технологиях и о защите информации", и статье 6 Закона N 152-ФЗ, персональные данные не могут быть предоставлены третьим лицам без согласия их обладателя.
   17. Представление соответствующих сведений о бенефициарных владельцах, и соответствующее раскрытие информации не будет считаться нарушением законодательства о персональных данных, так как это прямо предусмотрено Законом N 115-ФЗ, сообщение такой информации является обязанностью учредителей, участников и иных контролирующих лиц.
   18. Получение у бенефициарных владельцев согласия на раскрытие такой информации является обязанностью аудируемого лица.
   19. Сведения о бенефициарных владельцах, а также невозможность представления данных сведений с обоснованием такой невозможности должны раскрываться в письменных заявлениях аудируемого лица, представляемых аудитору", представляемых согласно пункта 15 МСА 580 «Письменные заявления».
3. Обязанности аудитора в отношении раскрытия информации о связанных лицах
   1. Согласно пункту 13 МСА 550 в рамках изучения взаимоотношений и операций организации со связанными сторонам для целей оценки рисков и сопутствующих действий аудитор обязуется направить в адрес руководства запрос относительно:
   * 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.
   1. Кроме того, согласно пункту 26 МСА 550, поскольку применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам, аудитор обязан получить от руководства и, в соответствующих случаях, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления в том, что:
   * 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.
   1. Основополагающим допущением при проведении аудита согласно МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», относящимся к обязанностям руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит, – допущение о том, что руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, как осознают, так и подтверждают, что на них возложены ряд обязанностей, в том числе предоставление аудитору доступа ко всей информации, известной руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая значима для подготовки финансовой отчетности, например данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах.
   2. В случае, если аудируемое лицо не смогло установить своего бенефициарного владельца, хотя им были приняты все доступные меры для того, чтобы установить соответствующие сведения относительно него, в том числе те, что указаны Росфинмонитирингом в информационном сообщении "О порядке раскрытия юридическими лицами информации о своих бенефициарных владельцах в соответствии со статьей 6.1 ФЗ 115-ФЗ.." и, соответственно, не смогло раскрыть информацию о нем в своей отчетности, аудитор может судить о том, что основополагающие допущения при проведении аудита не нарушены.
   3. Соблюдение основополагающих допущений при проведении аудита, однако, не исключает того факта, что цели МСА 550 могут быть не достигнуты.
   4. Отказ руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, от предоставления указанных письменных заявлений рассматривается как нарушение основополагающего допущения, что требует от аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита (если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами).
   5. МСА 550 рассматривает как процедуры выявление и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами, так и ответные меры на риски существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами.
   6. Согласно пункту 25 МСА 550 при формировании мнения о финансовой отчетности в соответствии с МСА 700 аудитор обязан оценить:
   * надлежащим ли образом выявленные взаимоотношения и операции между связанными сторонами отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
   * не препятствует ли влияние взаимоотношений и операций между связанными сторонами обеспечению достоверного представления финансовой отчетности.
   1. Согласно пункту 17 МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений, он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».
   2. Отсутствие у аудитора информации о бенефициарных владельцах приводит к невозможности достичь целей, предусмотренных МСА 550, следовательно, согласно п. 24 МСА 200, если аудитор не может достичь той или иной цели, предусмотренной в соответствующем стандарте, он должен оценить, не является ли это препятствием для достижения им основных целей аудитора, что, в свою очередь, требует от него в соответствии с Международными стандартами аудита модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита (если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами).
   3. Такая ситуация является достаточно серьезной и требует документирования в соответствии с МСА 230.
   4. В зависимости от того, какое влияние, по мнению аудитора, оказывает отсутствие информации о связанных сторонах на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитор соответствующим образом модифицирует аудиторское заключение:
   * если влияние отсутствия этой информации не является всеобъемлющим, аудитор выражает мнение с оговоркой;
   * если по мнению аудитора, возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений вследствие отсутствия информации о связанных сторонах, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим, аудитор отказывается от выражения мнения.
   1. В случае достижения целей аудита, в том числе целей, предусмотренных МСА 550, но выявлении того, что информация о связанных сторонах в отчетности не раскрыта, аудитор выражает мнение с оговоркой, если аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности в части нераскрытия информации являются существенными, но не всеобъемлющими для финансовой отчетности.
   2. При этом аудитор может обратиться с письменным запросом к аудируемому лицу с целью получить разрешение на раскрытие персональных данных о бенефициарных владельцах.
   3. В тех случаях, когда аудируемое лицо отвечает отказом либо ответ аудируемого лица не получен, в аудиторском заключении выражается модифицированное мнение, указывающее на нарушение правил составления отчетности в части раскрытия информации о связанных сторонах, однако идентификационные данные бенефициарных владельцев не приводятся на основании ограничений, содержащихся в Федеральном законе РФ № 152-ФЗ «О персональных данных».