

Проверка соблюдения законов и нормативных правовых актов в ходе аудита реорганизации аудируемых лиц, а также проверки банковских операций и других сделок аудируемого лица с кредитными организациями

Checking Compliance with Laws and Regulatory Legal Acts During the Audit of the Reorganization of the Audited Entities, As Well As the Audit of Banking Transactions and Other Transactions of the Audited Entity with Credit Institutions

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-6-22-28

И.С. Егорова, канд. экон. наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет при Правительстве РФ

e-mail: ISEgorova@fa.ru

I.S. Egorova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Audit and Corporate Reporting Department, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: ISEgorova@fa.ru

Аннотация. В данной статье продолжается начатое в журнале (Аудитор №5–2023) изучение проверки аудиторами соблюдения законов и нормативных актов в ходе аудита. При этом речь пойдет об особенностях проверки соблюдения законов и нормативных правовых актов в ходе аудита реорганизации аудируемых лиц, а также проверки банковских операций и других сделок аудируемого лица с кредитными организациями, для осуществления которой предлагается определенная последовательность проверки и соответствующий пакет рабочих документов.

Ключевые слова: законы, нормативные правовые акты, аудит, МСА 250, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Abstract. This article continues the study begun in No. 5 of the audit of compliance with laws and regulations by auditors during the audit. At the same time, we will talk about the specifics of checking compliance with laws and regulations during the audit of the reorganization of the audited entities, as well as checking banking transactions and other transactions of the audited entity with credit institutions, for which a certain sequence of checks and an appropriate package of working documents are proposed.

Keywords: laws, regulatory legal acts, audit, ISA 250, accounting (financial) statements.

Важное значение при формировании мнения аудитора в соответствии с МСА 250 (пересмотренным) »Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» имеет оценка соблюдения правовых основ функционирования аудируемого лица в части их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. В этой связи в статье рассматривается проблематика осуществления аудиторских процедур в данном направлении путем изучения классификации законов и нормативных актов по степени их влияния на существенные показатели бух-

галтерской (финансовой) отчетности, а также формирования рабочих документов по выявлению их фактического и возможного несоблюдения.

На наш взгляд, недостатком МСА 250 является отсутствие в нем регламентации проверки соблюдения законов и нормативных актов в ходе аудита при реорганизации аудируемых лиц. В Российской Федерации приняты нормативные правовые акты, часть из которых раскрывает особенности формирования и регулирования данных сделок, другая же косвенно содержит упоминание о реорганизации,



тем самым акцентируя внимание на специфи-
ке данных сделок.

Покажем на примере составление рабочего документа по проверке заключения сделки между ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2», решение по которой было принято на общем собрании акционеров. При этом целесообразно провести проверку процедуры проведения общего собрания акционеров на предмет ее соответствия ст. 49 Федерального закона от 26.12.1995 №208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Закон № 208-ФЗ) (табл. 1).

Как следует из табл. 1, существенных нарушений при проведении общего собрания акционеров по вопросу о слиянии ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» не обнаружено, следовательно, положения Закона №208-ФЗ соблюдены.

Кроме этого, можно предложить рабочий документ по проверке составления договора о слиянии в соответствии со ст. 16 Закона № 208-ФЗ (табл. 2).

На основании представленной в табл. 2 информации можно также сделать вывод, что

рассмотренный договор о слиянии составлен по всем установленным законодательством требованиям и ни фактических, ни возможных несоответствий при этом не выявлено.

В некоторых случаях процедура слияния требует предварительного согласия со стороны антимонопольного органа. С этой целью была проведена проверка условий получения согласия о слиянии ПАО «Аудируемое лицо 1» ООО «Аудируемое лицо 2» в соответствии со ст. 27 Федерального закона от 26.07.2006 №135-ФЗ «О защите конкуренции» (далее — Закон №135-ФЗ), результат которой отражен в табл. 3 .

На основании проведенной проверки по соблюдению обозначенных условий было выявлено, что получение предварительного согласия антимонопольного органа на проведение сделки слияния между ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» не требовалось, таким образом, несоответствий и искажений не выявлено.

Кроме того, в обязанности экономических субъектов, проводящих процедуру по реорганизации, входит уведомление о проводимой

Таблица 1

Рабочий документ «Проверка соблюдения ст. 49 Закона №208-ФЗ в ходе процедуры проведения общего собрания акционеров по вопросу о слиянии ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» (рассмотрение прочих законов и нормативных актов)

№ п.п.	Процедура проведения общего собрания акционеров	Проведение общего собрания акционеров по вопросу слияния ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2»	Вывод аудитора
1.	Основанием для проведения общего собрания акционеров по вопросу слияния является заключение договора о слиянии	Основанием для проведения общего собрания акционеров является договор между ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2»	Соответствует Закону № 208-ФЗ
2.	К вопросам, вынесенным на рассмотрение общего собрания акционеров, относятся утверждение договора о слиянии, передаточного акта, порядка и условий о проведении слияния, внесение изменений в Устав компании-правопреемника	Утвержден договор о слиянии, утвержден передаточный акт согласно протоколу, внесены изменения в Устав ПАО «Аудируемое лицо 1» в разделы «Уставный капитал», «Акции и иные ценные бумаги общества»	Соответствует Закону № 208-ФЗ
3.	Принятие решения о слиянии требует получения более три четверти голосов акционеров — владельцев голосующих акций, принимающих участие в собрании	Единоличное принятие решения о проведении сделки по слиянию между ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2»	Соответствует Закону № 208-ФЗ
4.	Заключение и предоставление протокола о проведении общего собрания акционеров	Предоставлен протокол о проведении общего собрания акционеров	Соответствует Закону № 208-ФЗ

Таблица 2

Рабочий документ «Проверка соблюдения ст. 16 Закона №208-ФЗ в ходе составления договора о слиянии между ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» (рассмотрение прочих законов и нормативных актов)

№ п.п.	Необходимая информация в договоре о слиянии	Положения в договоре между ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2»	Вывод аудитора
1.	Наименование, сведения о месте нахождения каждого общества, участвующего в сделке слияния	Юридический адрес ПАО «Аудируемое лицо 1» отражен. Юридический адрес ООО «Аудируемое лицо 2» отражен.	Соответствует Закону № 208-ФЗ
2.	Порядок и условия слияния	Сделка осуществилась путем приобретения дочерней компанией ПАО «Аудируемое лицо 1» ООО «Аудируемое лицо 1» 100%-ой доли ООО «Аудируемое лицо 2»	Соответствует Закону № 208-ФЗ
3.	Порядок конвертации акций каждого из обществ	Коэффициент конвертации определен как отношение рыночных стоимостей акций ПАО «Аудируемое лицо 1» к рыночной стоимости акций ООО «Аудируемое лицо 2». Рыночная стоимость акций ООО «Аудируемое лицо 2» определена независимым оценщиком	Соответствует Закону № 208-ФЗ
4.	Указание о количестве членов совета директоров	Представлен количественный состав совета директоров ПАО «Аудируемое лицо 1»	Соответствует Закону № 208-ФЗ
5.	Список членов ревизионной комиссии	Список членов ревизионной комиссии представлен пофамильно	Соответствует Закону № 208-ФЗ
6.	Список членов коллегиального исполнительного органа	Список членов коллегиального исполнительного органа представлен пофамильно	Соответствует Закону № 208-ФЗ
7.	Указание о лице, осуществляющем функции единоличного исполнительного органа	Указаны ФИО Президента ПАО «Аудируемое лицо 1»	Соответствует Закону № 208-ФЗ

Таблица 3

Рабочий документ по проверке соблюдения ст. 27 Закона №135-ФЗ (наличия условия получения предварительного согласия антимонопольного органа о слиянии ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2») (рассмотрение прочих законов и нормативных актов)

№ п.п.	Условия для ООО «Аудируемое лицо 2»		Фактическое значение	Вывод аудитора
	Согласие не требуется	Согласие требуется		
1.	Суммарная стоимость активов двух компаний на последнюю отчетную дату, предшествующей дате слияния, не превышает 7 млрд руб.	Суммарная стоимость активов двух компаний на последнюю отчетную дату, предшествующей дате слияния, превышает 7 млрд руб.	2,5 млрд руб.	Получение предварительного согласия антимонопольного органа об осуществлении слияния ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» не требуется
2.	Суммарная выручка от реализации двух компаний за календарный год, предшествующий году слияния, не превышает 10 млрд руб.	Суммарная выручка от реализации двух компаний за календарный год, предшествующий году слияния, превышает 10 млрд руб.	1,9 млрд руб.	Получение предварительного согласия антимонопольного органа об осуществлении слияния ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» не требуется



процедуре соответствующих государственных органов, уполномоченных лиц. В связи в этом необходимо проверить соблюдение ст. 13.1 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»

(далее — Закон № 129-ФЗ) в части соблюдения порядка и своевременности уведомления соответствующих органов, уполномоченных лиц о проведении сделки по слиянию ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» (табл. 4).

Таблица 4

Рабочий документ по проверке соблюдения ст. 13.1 Закона №129-ФЗ в части порядка и своевременности уведомления соответствующих органов и лиц о проведении сделки по слиянию ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» (рассмотрение прочих законов и нормативных актов)

№ п. п.	Уведомляемый орган	Требуемые сроки уведомления	Фактические сроки уведомления	Вывод аудитора
1.	Федеральная налоговая служба	В течение трех рабочих дней с даты принятия решения о слиянии	Дата принятия решения о слиянии: 13.04. Дата уведомление ФНС: 15.04.	Положения Закона №129-ФЗ соблюдены
2.	«Вестник государственной регистрации»	После внесения записи в ЕГРЮЛ о том, что юридические лица находятся на стадии реорганизации	Дата внесения записи в ЕГРЮЛ: 14.04. Внесение сведений в «Вестник государственной регистрации» осуществлено 25.04.	Положения Закона №129-ФЗ соблюдены
3.	Кредиторы	В течение пяти рабочих дней уведомления о начале реорганизации	Дата принятия решения о слиянии: 13.04. Дата уведомления кредиторов: 16.04.	Положения Закона №129-ФЗ соблюдены

Таблица 5

Рабочий документ по проверке соблюдения ст. 60 ГК РФ в части своевременности обеспечения прав кредиторов ООО «Аудируемое лицо 2» (рассмотрение прочих законов и нормативных актов)

№ п.п.	Критерии	Соблюдение критерия	Вывод аудитора
1.	Наличие обязательства перед кредиторами ООО «Аудируемое лицо 2»	Имеется обязательство перед кредиторами ООО «Аудируемое лицо 2» в размере 100 000 руб.	Соответствует ГК РФ
2.	Основание для возникновения досрочного погашения обязательства перед кредиторами: права требования возникли до первого уведомления о слиянии ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2»	Дата уведомления кредиторов: 16.04.2018 Требования возникли до публикации уведомления о слиянии ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2»	Соответствует ГК РФ
3.	Наличие залога, обеспечивающего покрытие обязательства перед кредиторами ООО «Аудируемое лицо 2»	Обязательство перед кредитором ООО «Аудируемое лицо 2» не обеспечено залогом	Соответствует ГК РФ
4.	Срок предъявления требований кредиторов к ООО «Аудируемое лицо 2»: в течение 30 дней с даты последнего опубликования уведомления о слиянии	Дата уведомления кредиторов: 16.04. Дата предъявления требований кредиторов: 26.04.	Соответствует ГК РФ

Таблица 6

Рабочий документ «Определение наличия операций и сделок у аудируемого лица с кредитными организациями на основании Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (прочие законы и нормативные правовые акты)

№ п/п	Вопрос	Ответ ООО «Аудируемое лицо»	Процедура	Предпосылка	Вывод аудитора
1	Имеются ли у аудируемого лица открытые депозитные вклады?	Нет	инспектирование	существование	Данный вид операций и сделок отсутствует
2	Имеются ли у аудируемого лица открытые банковские счета?	Да	инспектирование	существование	Наличие данного вида операций и сделок
2.1	Какие банковские счета открыты у аудируемого лица?	Расчетные счета	инспектирование	существование	Наличие данного вида операций и сделок
2.2	В каких банках открыты счета у аудируемого лица?	ПАО «Сбербанк»	инспектирование	существование	Наличие данного вида операций и сделок
3	Имеются ли у аудируемого лица непогашенные кредиты?	Да	инспектирование	существование	Наличие данного вида операций и сделок
3.1	В каких банках имеются непогашенные кредиты у аудируемого лица?	ПАО «Сбербанк»	инспектирование	существование	Наличие данного вида операций и сделок
4	Производится ли у аудируемого лица инкассация наличных денег?	Нет	инспектирование	существование	Данный вид операций и сделок отсутствует
5	Имеются ли у аудируемого лица счета в драгоценных металлах?	Нет	инспектирование	существование	Данный вид операций и сделок отсутствует
6	Имеются ли у аудируемого лица заключенные договоры поручительства?	Нет	инспектирование	существование	Данный вид операций и сделок отсутствует
7	Осуществляется ли кредитной организацией доверительное управление денежными средствами или иным имуществом аудируемого лица?	Нет	инспектирование	существование	Данный вид операций и сделок отсутствует
8	Имеются ли заключенные договоры аренды/хранения у аудируемого лица с кредитной организацией?	Нет	инспектирование	существование	Данный вид операций и сделок отсутствует
9	Имеются ли заключенные договоры лизинга у аудируемого лица с кредитной организацией?	Нет	инспектирование	существование	Данный вид операций и сделок отсутствует

Таким образом, со стороны ПАО «Аудируемое лицо 1» и ООО «Аудируемое лицо 2» были соблюдены все сроки уведомления соответствующих государственный органов и уполномоченных лиц в том порядке, который предусматривает законодательство.

Процедура слияния предусматривает переход прав и обязательств от ООО «Аудируемое

лицо 2» к ПАО «Аудируемое лицо 1». В связи с этим необходимо установить, какие из существующих обязательств на момент проведения сделки должны быть погашены ООО «Аудируемое лицо 2». Ввиду выявленных обязательств перед кредиторами, погашение которых могло быть необходимо до завершения процесса реорганизации, была проведена про-



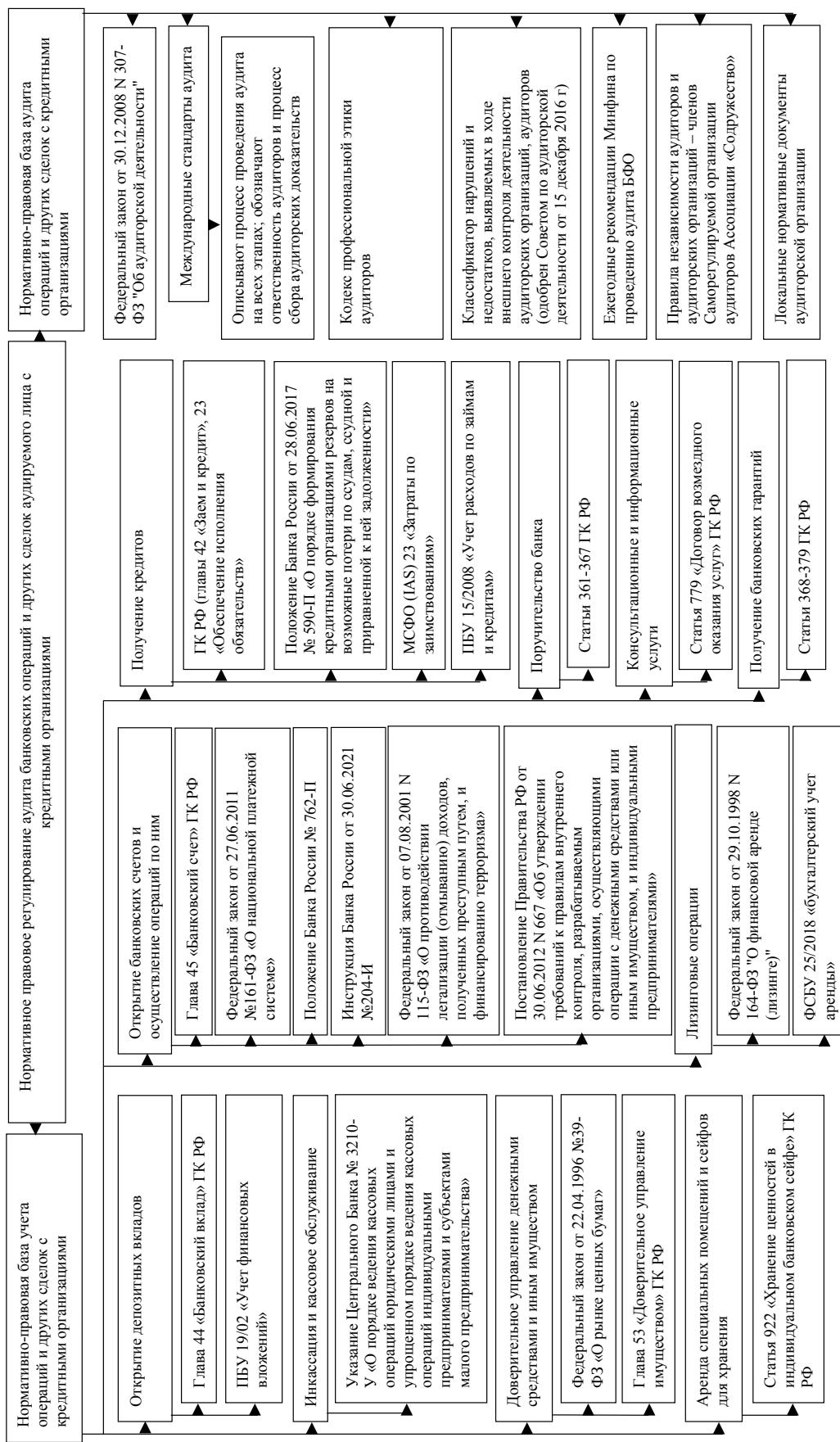


Рис. 1. Законы и нормативные акты, которые должен рассмотреть аудитор в части аудита банковских операций и других сделок аудируемого лица с кредитными организациями

верка своевременности обеспечения прав кредиторов ООО «Аудируемое лицо 2», результаты которой представлены в табл. 5.

Таким образом, обязательства, предъявленные к досрочному погашению до момента завершения процедуры слияния, были погашены в срок и в полном объеме, положения ГК РФ были соблюдены.

Рассмотрим еще один пример проверки соблюдения в ходе аудита законов и нормативных правовых актов по отдельным видам деятельности на примере банковских операций и других сделок аудируемого лица с кредитными организациями, сформировав для этого пул законов и нормативных актов, которые должен изучить аудитор (рис. 1).

При проверке аудитору необходимо определить операции и сделки аудируемого лица с кредитными организациями (табл. 6).

Из таблицы 6 следует, что у ООО «Аудируемое лицо» имеется расчетный счет, открытый в ПАО «Сбербанк», заключен кредитный договор с этим же банком, положения Федерального закона «О банках и банковской деятельности» соблюдены.

Заключение

На наш взгляд, формирование предложенных рабочих документов поможет устраниТЬ такой типичный недостаток, выявляемый в ходе внешней проверки качества аудиторских

проверок, как «низкое качество рабочей документации аудиторов».

Для целей же проверки соблюдения законов и нормативных актов в ходе аудита реорганизации аудируемых лиц нами предлагается следующая последовательность:

1) проверка соблюдения федерального законодательства, регулирующего деятельность экономических субъектов той или иной организационно — правовой формы, подлежащих реорганизации;

2) проверка соответствия нормативным правовым актам договоров о реорганизации экономических субъектов;

3) проверка соблюдения Федерального закона «О защите конкуренции» в части соблюдения антимонопольного законодательства;

4) проверка соблюдения Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» в части порядка и своевременности уведомления соответствующих органов и лиц о проведении сделок по реорганизации;

5) проверка соблюдения ст. 60 ГК РФ в части своевременности обеспечения прав кредиторов.

При проверке соблюдения законов и нормативных актов в ходе аудита кредитных операций аудитору необходимо в первую очередь определить операции и сделки, которые аудируемое лицо осуществляет с кредитными организациями.

Литература

1. Бариленко В.И. Расширение задач и возможностей комплексного экономического анализа // Аудит. — 2019. — № 11. — С. 7–9.
2. Булыга Р.П. Анализ возможностей и методов достижения международной сопоставимости отчетной информации // Самоуправление. — 2020. — № 4 (121). — С. 208–214.
3. Гришкина С.Н. Современные подходы к формированию и раскрытию информации о финансовых активах организаций // В сборнике: Учет, анализ и аудит: реалии и перспективы развития. Сборник трудов II Всероссийской научно-практической конференции. — 2018. — С. 14–20.
4. Домбровская Е.Н. Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом факторов риска // Бухучет в здравоохранении. — 2021. — № 5. — С. 14–24.
5. Егорова И.С. Оценка допущения непрерывности деятельности: монография. — Брянск: Новый проект, 2018. — 210 с. — (Магистратура).
6. Егорова И.С. Особенности формирования аудиторского заключения в соответствии с международными стандартами аудиторской деятельности // Аудит. — 2018. — № 5. — С. 22–25.
7. Егорова И.С. Организация аудита в целях противодействия коррупции, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2016. — Т. 2. — № 9. — С. 176–191.

