



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform



Обзор требований директивы ЕС по обязательному аудиту в новой редакции

Киев, 21 января 2015

*Джерри Декер,
Старший специалист по финансовому управлению
Центр Реформ Финансовой Отчетности, Всемирный Банк*

- » Подробное обсуждение требований недавно измененной Директивы по обязательному аудиту
- » Основные задачи Директивы, внесенные в нее последние изменения и ее влияние на регулирование аудиторской деятельности в ЕС
- » Взгляд государств-членов ЕС на Директиву и ее потенциальное значение для соседних стран и стран, подписавших соглашения об ассоциации
- » Значение для малых и средних аудиторских компаний
- » Вопросы и ответы

Основные послылы последних изменений

- » Восстановление доверия инвесторов к финансовой информации
- » Директива в новой редакции *включает в себя* меры по
 - *повышению независимости внешних аудиторов*
 - *повышению информативности аудиторского отчета и*
 - *усилению надзора за аудиторской деятельностью во всех государствах-членах ЕС*
- » Регламент: более жесткие требования к обязательному аудиту субъектов общественного интереса, повышение независимости и усиление профессионального скептицизма и ограничение конфликтов интересов
- » Два года на выполнение Директивы в новой редакции. Регламент также станет непосредственно применимым в середине 2016 г.
- » ЕК будет вести работу с государствами-членами, национальными органами надзора и заинтересованными сторонами для содействия последовательному и успешному выполнению новых норм во всех государствах-членах ЕС

Какова структура Директивы по обязательному аудиту?

1. ПРЕДМЕТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

2. УТВЕРЖДЕНИЕ, НЕПРЕРЫВНОЕ ОБРАЗОВАНИЕ И ВЗАИМНОЕ ПРИЗНАНИЕ

3. РЕГИСТРАЦИЯ

4. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА, НЕЗАВИСИМОСТЬ, ОБЪЕКТИВНОСТЬ, КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ И ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ТАЙНА

5. СТАНДАРТЫ АУДИТА И АУДИТОРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

6. ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА

7. РАССЛЕДОВАНИЯ И ШТРАФНЫЕ САНКЦИИ

8. ОБЩЕСТВЕННЫЙ НАДЗОР И РЕГУЛЯТИВНЫЕ МЕХАНИЗМЫ МЕЖДУ ГОСУДАРСТВАМИ-ЧЛЕНАМИ

9. НАЗНАЧЕНИЕ И ОСВОБОЖДЕНИЕ

10. АУДИТОРСКИЙ КОМИТЕТ

11. МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ

12. ПЕРЕХОДНЫЕ И ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

ГЛАВА I

ПРЕДМЕТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Предмет Директивы и основные определения

- » Предмет – правила **обязательного аудита годовой и консолидированной отчетности.**
- » **Обязательный аудит** - аудит годовой финансовой отчетности или консолидированной финансовой отчетности, обязательное проведение которого предусмотрено законодательством ЕС; обязательное проведение которого предусмотрено национальным законодательством в отношении малых предприятий; добровольный аудит, если законодательство определяет такие аудиты как обязательные.
- » **Внешний аудитор** - физическое лицо, утвержденное компетентными органами государства-члена для проведения обязательного аудита.
- » **Аудиторская компания** - юридическое лицо, утвержденное государством-членом для проведения обязательного аудита.

Основные определения (продолжение)

- » **Субъект аудита третьей страны** – проводит аудиторские проверки компании, зарегистрированной в третьей стране и не зарегистрированной ни в одном государстве-члене;
- » **Аудитор третьей страны** - физическое лицо, которое проводит аудиторские проверки компании, зарегистрированной в третьей стране не зарегистрированной в качестве внешнего аудитора ни в одном государстве-члене;
- » **Аудитор группы** – внешний(-ие) аудитор(-ы) или аудиторская(-ие) компания(-ии), которые проводят обязательный аудит консолидированной отчетности;
- » **Сеть** – развернутая структура, в состав которой входит внешний аудитор или аудиторская компания, которая стремится к участию в прибыли или затратах или владеет долей в общей собственности, участвует в осуществлении контроля или управления, связана общими принципами и процедурами контроля качества или общей стратегией ведения бизнеса, участвует в использовании общей торговой марки или значительной части профессиональных ресурсов;
- » **Аффилированное лицо аудиторской компании** - любое предприятие, связанное с аудиторской компанией общей собственностью, контролем или управлением;

Основные определения (продолжение)

- » **Компетентные органы** – органы, назначаемые в соответствии с законом, в обязанности которых входит регулирование и/или надзор за деятельностью внешних аудиторов и аудиторских компаний;
- » **Субъекты общественного интереса (СОИ)** – СОИ определяются как компании, зарегистрированные на фондовой бирже, кредитные учреждения и страховые компании. Помимо этого, государства-члены могут отнести к СОИ предприятия особой общественной значимости в силу характера их деятельности, масштаба или количества сотрудников (*Примечание: это определение совпадает с определением, которое содержится в новой Директиве по бухгалтерскому учету*);
- » **Кооператив** – Европейское кооперативное общество в соответствии с определением Регламента Совета (ЕК) № 1435/2003 об уставе Европейского кооперативного общества (SCE) или любой другой кооператив, обязательный аудит которого предусмотрен законодательством Сообщества, например, кредитные учреждения и страховые компании;

Основные определения (продолжение)

- » **Непрактикующий субъект** – не занимается аудиторской деятельностью во время участия в управлении системой государственного надзора (СГН) и предшествующие три года (не проводит аудит, не имеет права голоса в аудиторской компании, не является членом административного органа, органа управления или надзорного органа аудиторской компании, не является сотрудником аудиторской компании и не связан с ней);

- » **Ключевой(-ые) партнер(-ы) по аудиту:**
 - внешний(-ие) аудитор(-ы), назначенный(-е) аудиторской компанией для выполнения конкретного аудиторского задания и отвечающий(-е) прежде всего за проведение обязательного аудита от имени аудиторской компании; ИЛИ
 - в случае аудита группы как минимум внешний(-е) аудитор(-ы), назначенный(-е) аудиторской компанией и отвечающий(-е) прежде всего за проведение обязательного аудита на уровне группы, и внешний(-е) аудитор(-ы), отвечающий(-е) прежде всего на уровне существенных дочерних компаний; ИЛИ
 - (с) внешний(-ие) аудитор(-ы), подписывающий(-е) аудиторский отчет;

- » **Базовое государство-член** - в котором утвержден внешний аудитор или аудиторская компания;
- » **Принимающее государство-член** - в котором внешний аудитор, утвержденный своим базовым государством-членом, желает быть утвержденным, или государство-член, в котором аудиторская компания, утвержденная своим базовым государством-членом, желает быть зарегистрированной или зарегистрирована.

ГЛАВА II

УТВЕРЖДЕНИЕ, НЕПРЕРЫВНОЕ ОБРАЗОВАНИЕ И ВЗАИМНОЕ ПРИЗНАНИЕ

- » Аудит проводится только внешними аудиторами и аудиторскими компаниями, утвержденными компетентным органом государства-члена (*государство-член должно назначить компетентный орган, ответственный за утверждение внешних аудиторов и аудиторских компаний*)
- » Компетентные органы могут утверждать только внешних аудиторов, удовлетворяющих квалификационным требованиям
- » Компетентные органы государства-члена могут утверждать только физических лиц и компании, имеющие надлежащую репутацию

Условия утверждения

- » физические лица, которые проводят обязательный аудит от имени аудиторской компании, **должны соответствовать требованиям об образовании/квалификационным требованиям** и должны быть утверждены в качестве внешних аудиторов в соответствующем государстве-члене;
- » **большинство голосов** в субъекте должно принадлежать аудиторским компаниям, утвержденным в любом государстве-члене, или физическим лицам, отвечающим требованиям об образовании/квалификационным требованиям (кроме того, государство-член может требовать, чтобы физическое лицо было утверждено в другом государстве-члене)
- » большинство — максимум до 75 % — **членов административного органа или органа управления** субъекта должно являться аудиторскими компаниями, утвержденными в любом государстве-члене, или физическими лицами, удовлетворяющими требованиям об образовании/квалификационным требованиям. (Кроме того, государство-член может требовать, чтобы физическое лицо было утверждено в другом государстве-члене) (Если правление состоит из двух членов, критериям должен соответствовать как минимум один человек)
- » У компании должна быть надлежащая репутация.
- » **Дополнительные условия** могут касаться только административного органа/органа управления – **только если это строго необходимо** и направлено на достижение конкретных целей

Признание аудиторских компаний

- » Аудиторская компания, утвержденная в одном государстве-члене, вправе проводить аудит в другом государстве-члене, но только при условии, что ключевой партнер по аудиту соответствует условиям и утвержден в принимающем государстве-члене
- » Такая аудиторская компания должна быть зарегистрирована в принимающем государстве-члене (быть внесена в государственный регистр)
- » Компетентный орган принимающего государства-члена регистрирует аудиторскую компанию, **если ему достаточно того, что аудиторская компания зарегистрирована в компетентном органе своего базового государства-члена** (может потребовать новый сертификат, выданный не более 3 месяцев назад), и сообщает компетентному органу базового государства-члена о регистрации аудиторской компании

- Если может быть подорвана надлежащая репутация – касается аудиторов и аудиторских компаний (может быть предоставлено время для выполнения требования о надлежащей репутации)
- Если не соблюдаются требования о правах голоса – касается аудиторских компаний (может быть предоставлено время для выполнения)
- Если отозвано утверждение в базовом государстве-члене – об этом следует известить принимающее государство-член, в котором зарегистрирована эта аудиторская компания

- » Физическое лицо может быть утверждено, если:
 - им достигнут уровень, необходимый для поступления в ВУЗ, или равноценный уровень;
 - после чего пройден курс теоретического обучения,
 - пройдена практика и
 - подтверждена профессиональная пригодность в рамках выпускного экзамена в ВУЗе или аналогичного экзаменационного уровня, организованного или признаваемого соответствующим государством-членом;
- » Компетентные органы должны сотрудничать в целях сближения требований с учетом сближения, достигнутого сообществом.

- » **Экзамен на профессиональную компетентность** – должен гарантировать необходимый уровень теоретического знания предметов, имеющих отношение к обязательному аудиту, и способность применять это знание на практике; хотя бы часть такой проверки – в виде письменного экзамена;
- » **Тестирование теоретических знаний**
 - » (a) теория и принципы общего бухгалтерского учета;
 - » (b) законодательные требования и стандарты подготовки годовых и консолидированных отчетов;
 - » (c) международные стандарты бухгалтерского учета;
 - » (d) финансовый анализ;
 - » (e) управленческий учет и учет затрат;
 - » (f) управление рисками и внутренний контроль;
 - » (g) аудиторские и профессиональные навыки;
 - » (h) законодательные требования и требования к профессиональной подготовке, относящиеся к обязательному аудиту и внешним аудиторам;
 - » (i) международные стандарты аудита
 - » (j) профессиональная этика и независимость.

**Тестирование теоретических знаний:
дополнительные предметы, относящиеся к аудиту:**

- (a) законодательство о компаниях и корпоративное управление;
- (b) законодательств о несостоятельности и аналогичные процедуры;
- (c) налоговое законодательство;
- (d) гражданское и коммерческое право;
- (e) законодательство о социальном обеспечении и трудовое законодательство;
- (f) информационные технологии и компьютерные системы;
- (g) экономика предприятий, общая и финансовая экономика;
- (h) математика и статистика;
- (i) основные принципы управления финансами на предприятиях.

» В случае диплома о высшем образовании или экзаменов в ВУЗе – возможно освобождение от проверки знания предметов или проверки применения этих знаний на практике:

- если предметы были предусмотрены учебными планами ВУЗов – возможность признания и освобождения - государство-член может освободить от тестирования теоретических знаний по одному или нескольким предметам, если лицо, сдавшее экзамен в ВУЗе или аналогичный экзамен или имеющее диплом о высшем образовании или аналогичный уровень подготовки, и соответствующие предметы охватывались этим экзаменом или дипломом.
- Если практическая подготовка была пройдена в ВУЗе – возможность признания и освобождения от тестирования на профессиональную компетентность - государство-член может предусмотреть, что обладатель диплома ВУЗа или аналогичного уровня подготовки по одному или нескольким предметам может быть освобожден от проверки его способности применять на практике полученные теоретические знания по таким предметам, если он прошел) практическую подготовку по указанным предметам, подтвержденную экзаменом или дипломом, признаваемым государством.

- » **Как минимум трехгодичная практическая подготовка** по предметам, включая аудит годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности или аналогичной финансовой отчетности;
- » **Как минимум 2/3 практической подготовки – у внешнего аудитора или в аудиторской компании, утвержденных в любом государстве-члене;**
- » **Лица, осуществляющие практическую подготовку, должны обладать достаточным потенциалом:** государства-члены должны гарантировать, что вся подготовка проводится лицами, дающими определенные гарантии относительно их способности проводить практическую подготовку.

» Государство-член может утвердить лицо, не отвечающее условиям об образовании, если:

- 15-летний опыт, что позволило приобрести достаточный опыт в области финансов, права и бухгалтерского учета + экзамен на подтверждение профессиональной компетентности

ИЛИ

- 7 лет профессиональной деятельности (в тех же областях) + практическая подготовка (3 года у аудитора или в аудиторской компании) и экзамен на подтверждение профессиональной компетентности (способность подтвердить теоретические знания на практике);
- *Дополнительные возможности признания числа лет (статья 12)*

- » Государства-члены требуют от аудиторов – участия в соответствующих программах непрерывного обучения:
 - для поддержания уровня теоретических знаний, профессиональных навыков и умений
 - и
 - несоблюдение требований к непрерывному обучению влечет за собой применение соответствующих санкций (включая отзыв)

Утверждение внешних аудиторов из другого государства-члена

- » Государства-члены должны разработать процедуры утверждения
- » Требования о прохождении адаптационного периода не должны выходить за рамки ДИРЕКТИВЫ 2005/36/ЕК о признании профессиональной квалификации
- » Должен быть сдан тест на профессиональную пригодность, охватывающий области, не охваченные дипломом или иным подтверждающим документом, представленным кандидатом
- » Государство-член должно решить, необходим ли адаптационный период или тест на профессиональную пригодность
- » Адаптационный период – не должен превышать 3 лет и должен завершиться к моменту проведения оценки
- » Тест на профессиональную пригодность – на языке принимающего государства-члена и должен охватывать только достаточность знания внешним аудитором законов и положений этого принимающего государства-члена, относящихся к обязательному аудиту

ГЛАВА III

РЕГИСТРАЦИЯ

- » Необходимость наличия публичного реестра внешних аудиторов и аудиторских компаний
- » В исключительных случаях можно отступать от требований и раскрывать меньше информации в случае значительной угрозы личной безопасности любого лица
- » Каждому внешнему аудитору и аудиторской компании – индивидуальный номер
- » Регистрация - в электронном виде, доступна общественности
- » В реестре содержится – наименования и адреса компетентных органов, ответственных за утверждение, обеспечение качества, проведение расследований и применение штрафных санкций к внешним аудиторам и аудиторским компаниям и за государственный надзор

- » Имя, адрес и регистрационный номер;
- » если применимо, сведения об аудиторской(-их) компании(-й), сотрудником которой(-ых) является внешний аудитор или с которой(-ми) он связан в качестве партнера или иным образом;
- » информация обо всех других регистрациях в других государствах-членах и третьих странах, включая сведения о регистрационном(-ых) органе(-ах) и, если применимо, регистрационный(-е) номер(-а)
- » Зарегистрированные аудиторы третьих стран – должны быть указаны в реестре именно в таком качестве, а не в качестве внешних аудиторов.

Регистрация аудиторских компаний (1)

- » наименование, адрес и регистрационный номер;
- » организационно-правовая форма;
- » контактная информация, основное контактное лицо и веб-сайт;
- » адрес каждого офиса в государстве-члене;
- » имена и регистрационные номера всех внешних аудиторов, нанятых аудиторской компанией или связанных с ней в качестве партнеров или иным образом;
- » имена и рабочие адреса всех собственников и акционеров;
- » имена и рабочие адреса всех членов административного органа или органа управления;
- » членство в сети и перечень наименований и адресов фирм-членов и аффилированных лиц или указание общедоступного источника такой информации;

Регистрация аудиторских компаний (2)

- » информация обо всех других регистрациях в качестве аудиторской компании в других государствах-членах, включая наименование регистрационных органов и регистрационные номера
- » если применимо, информация о том, зарегистрирована ли аудиторская компания в качестве компании другого государства-члена
- » субъекты аудита третьих стран – должны быть четко указаны в реестре именно в этом качестве, а не в качестве аудиторских компаний.

- » В отношении как аудиторов, так и аудиторских компаний – государства-члены должны обеспечить направление аудиторами обновленной информации в реестр
- » Аудиторы и аудиторские компании – несут ответственность за сведения, предоставляемые компетентным органам
- » Язык реестра – государства-члена, но может быть переведен на другие языки (официально или неофициально)

ГЛАВА IV

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА,
НЕЗАВИСИМОСТЬ,
ОБЪЕКТИВНОСТЬ,
КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ И
ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ТАЙНА

» Профессиональная этика

- » охватывает как минимум общественно значимую функцию, добросовестность, объективность, профессиональную компетентность и осмотрительность

» Профессиональный скептицизм

- » отношение - сомнение, проявление настороженности к условиям, которые могут указывать на возможное искажение в связи с ошибкой или мошенничеством, а также критическая оценка аудиторских данных и демонстрировавшиеся в прошлом честность и добросовестность руководства объекта аудита и лиц, ответственных за управлением им
- » особое внимание - рассмотрение сделанных руководством оценок справедливой стоимости, обесценения активов, резервов и будущего потока денежных средств, значимого для действующего предприятия

Независимость и объективность (1)

- » Внешний аудитор/аудиторская компания (*а также любое физическое лицо, которое способно прямо или косвенно оказать воздействие на итог обязательного аудита*) является **НЕЗАВИСИМЫМ** от объекта аудита и не участвует в принятии решений объекта аудита
- » Независимость – в период, охваченный финансовой отчетностью, и на протяжении аудита.
- » Внешний аудитор или аудиторская компания – недопущение риска для независимости
- » Непроведение аудита – в случае угрозы самопроверки, личной заинтересованности, защиты интересов клиента, фамильярности или принуждения, создаваемой финансовыми, личными, деловыми, трудовыми или иными отношениями

Независимость и объективность (2)

- » **Любой, кто может влиять на исход аудита** – отсутствует личная или финансовая заинтересованность в объекте аудита, кроме долей, принадлежащих косвенно (например, посредством систем совместных инвестиций или страхование жизни)
- » **Угрозы независимости – задокументированы** в рабочих документах и меры по смягчению угроз
- » Недопущение принятия материальных или нематериальных подарков или услуг – кроме незначительных или несущественных (по мнению третьей стороны)
- » **Если во время аудита происходит слияние или приобретение объекта** – оценка угроз независимости (например, неаудиторские услуги)
- » **Прекращение любых отношений в возможно короткие сроки** – но не позднее, чем в течение 3 месяцев
- » **Трудоустройство** – внешний аудитор или ключевой партнер по аудиту – не занимает ключевые управленческие должности 1 год (2 года в случае СОИ) с момента прекращения работы в качестве аудитора или ключевого партнера (*другие сотрудники и партнеры – 1 год после непосредственного или косвенного участия*)

- » Угрозы независимости – оцениваются до принятия или продолжения задания
 - имеются ли доли в объекте аудита
 - если имеются угрозы – каковы меры по их смягчению
 - компетентные работники, время и ресурсы для надлежащего проведения аудита
 - ключевой партнер по аудиту утвержден в соответствующем государстве-члене

- » Возможно применение упрощенных требований к документированию в случае аудита малых субъектов и добровольного аудита

Конфиденциальность и профессиональная тайна

- » Информация, к которой имеет доступ аудитор – защита конфиденциальности, НО – не должна препятствовать правоприменению
- » Смена аудиторов – предыдущий аудитор – полный доступ нового аудитора ко всем материалам, касающимся объекта аудита и последнего осуществленного в нем аудита
- » После того, как перестал быть аудитором – продолжают применяться нормы о конфиденциальности и тайне
- » Аудиторские проверки групп – конфиденциальность не должна препятствовать доступу, передаче информации и документации аудитору группы
- » Если объект аудита выпустил ценные бумаги в третьей стране – аудитор может передать только рабочие документы компетентному органу третьей страны *(на условиях защиты персональных данных)*

» Собственники и органы управления аудиторских фирм – не оказывают влияния на аудит (чтобы не поставить под угрозу независимость и объективность внешнего аудитора, действующего от имени аудиторской компании);

» **Внутренняя организация внешних аудиторов и аудиторских компаний**

- органы управления должны быть неспособны оказывать влияние на аудит
- надежные внутренние процедуры компании, включая процедуры оценки риска и контроля
- обеспечение наличия знаний и опыта у сотрудников и других, участвующих в конкретных аудиторских проверках
- обеспечение того, чтобы привлечение внештатных сотрудников не снижало качества аудита
- системы предотвращения, выявления, устранения или управления и раскрытия любых угроз своей независимости
- процедуры проведения аудита и организации структуры аудиторского файла, инструктирования, курирования и обзора работы сотрудников
- создание системы внутреннего контроля качества
- система учета случаев, которые могут повлиять на аудит
- соответствующая политика вознаграждения и распределения прибыли, неаудиторские услуги объекту аудита не должны влиять на оценку работы
- регулярные мониторинг и оценка систем внутреннего контроля

Организация аудиторских проверок

- » Ключевой партнер по аудиту, ответственный за конкретную аудиторскую проверку – критерии: качество аудита, независимость и компетентность
- » Ключевой партнер должен участвовать в проведении аудита
- » Аудиту должно посвящаться достаточно времени
- » Внешним аудиторам/компаниям следует вести учет нарушений Директивы или Регламента, мер по устранению нарушений и ежегодно отчитываться о них на внутреннем уровне
- » Учет лицевых счетов клиентов :
 - наименование и адрес осуществления деятельности
 - ключевые партнеры по аудиту
 - взимаемая плата, в том числе плата за неаудиторские услуги
- » Аудиторский файл для каждого обязательного аудита – закрывается в течение 60 дней после подписания аудиторского отчета
- » Учет письменных жалоб на качество аудита

Примечание: возможно применение упрощенных требований к аудиту малых субъектов и добровольному аудиту

Плата за аудит

- » дополнительных услуг объекту аудита и не определяется их оказанием
- » не может зависеть ни от каких непредвиденных обстоятельств

Сфера охвата обязательного аудита

- » не включает
 - гарантирование дальнейшей жизнеспособности объекта аудита или
 - эффективности или действенности ведения деятельности руководством

ГЛАВА V

СТАНДАРТЫ АУДИТА И АУДИТОРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

- » Международные стандарты аудита – принятые ЕК
- » Национальные стандарты разрешаются, если ЕК пока не приняты МСА по этому вопросу
- » Международные стандарты аудита – МСА, ISQC1 и прочие стандарты, принятые IAASB, касающиеся обязательного аудита
- » ЕК уполномочена принимать стандарты, если:
 - разработаны при должном соблюдении процедуры одобрения и выпуска стандартов, общественном надзоре и прозрачности и являются общепринятыми на международном уровне
 - способствуют высокому уровню авторитетности и качества годовой или консолидированной финансовой отчетности
 - служат общественным интересам ЕС
 - не меняют требований настоящей Директивы и не дополняют ее требований, кроме требований о независимости, профессиональной тайне и объективности, аудитах групп и аудиторской отчетности

Дополнительные стандарты

- » Дополнительные процедуры аудита возможны, только если – связаны с требованиями законодательства государства-члена или для повышения авторитетности финансовой отчетности
- » Дополнительные стандарты – доводятся до сведения ЕК – за 3 месяца до вступления в силу
- » Факультативно – пропорциональное применение стандартов в случае аудита малых предприятий - пропорционально масштабу и сложности деятельности таких предприятий
- » Государства-члены могут принимать меры – для обеспечения пропорционального применения

Примечание. пропорциональное применение является предметом полемики в связи с проблемами, которые могут возникнуть при пропорциональном применении

Обязательный аудит консолидированной финансовой отчетности

- » аудитор группы несет полную ответственность за аудиторский отчет
- » аудитор группы оценивает аудиторскую работу, выполненную дочерним аудитором (в том числе в третьих странах), проводит ее проверку и документирует ее
- » документирует характер, продолжительность и объем работы, выполненной дочерними аудиторами – документация должна позволять компетентным органам проводить обзор работы аудитора группы
- » если доступ к документации ограничен – альтернативные меры и информирование компетентных органов (альтернативные меры включают в себя дополнительную аудиторскую работу)
- » компетентный орган – полный доступ к рабочим документам и документации в отношении дочерней компании; возможно, через компетентный орган третьей страны (если налажены рабочие отношения)

Составление аудиторских отчетов (1)

- » Аудиторский отчет – в соответствии с требованиями стандартов аудита
- » Субъект, период финансовой отчетности, финансовая отчетность отдельного субъекта или группы, основа представления финансовой отчетности
- » Сфера охвата аудита с указанием соответствующих стандартов аудита
- » Аудиторское заключение – без оговорок, с оговорками или отрицательное (отказ от составления заключения, если не может его дать):
 - *обеспечивается ли ежегодной финансовой отчетностью достоверное и объективное представление согласно соответствующей основе представления финансовой отчетности и, где применимо, соответствует ли финансовая отчетность требованиям закона*
- » Другие вопросы – акцент без оговорок
- » Заключение и отчет – отчет руководства
- » Заявление о существенной неопределенности – если серьезные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно
- » Место деятельности аудиторских компаний
- » Государства-члены могут предусматривать дополнительные требования к аудиторскому отчету

Составление аудиторских отчетов (2)

- » В случае совместного аудита – совместное заключение; в случае разногласий – отдельные пункты с указанием причин разногласий
- » Подписание аудиторского отчета
 - подписывается и датируется внешним аудитором
 - в случае аудиторской компании – подписывается как минимум внешним(-и) аудитором(-ми), осуществляющим официальный аудит от имени аудиторской компании
 - Подпись внешних аудиторов – подписывается всеми внешними аудиторами или как минимум внешними аудиторами, которые проводили аудит; в случае совместного аудита – внешними аудиторами каждой компании (имя не может быть раскрыто только в исключительных обстоятельствах – угроза личной безопасности, однако компетентному органу все равно необходимо знать имена участвовавших лиц)

ГЛАВА VI

ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА

- » **Каждое государство-член должно организовать его с соблюдением критериев:**
 - система независима от являющихся объектом обзора аудиторов/аудиторских компаний и подлежит общественному надзору
 - финансирование – надежно и свободно от ненадлежащего влияния со стороны аудиторов/аудиторских компаний
 - система обеспечения качества располагает достаточными ресурсами
 - лица, осуществляющие обзор обеспечения качества –
 - надлежащее профессиональное образование,
 - соответствующий опыт в области обязательного аудита и финансовой отчетности в комплексе с конкретной подготовкой в области обзоров обеспечения качества
 - 3-летний перерыв в отношении аудиторской компании-объекта обзора
 - заявление об отсутствии конфликта интересов в каждом обзоре
 - Выбор рецензентов для конкретных заданий – без конфликта интересов

Обзоры обеспечения качества

- Сфера охвата обзора обеспечения качества
 - проверка отобранных аудиторских файлов
 - соблюдение стандартов аудита и требований о независимости
 - количество и качество затраченных ресурсов, взимаемая плата и система внутреннего контроля качества аудиторской компании
- Обзор обеспечения качества – отчет, содержащий основные выводы
- Обзор обеспечения качества исходя из анализа рисков – не реже одного раза в шесть лет в отношении аудиторов, которые проводят обязательный аудит
- Общие результаты работы системы обеспечения качества – публикуются ежегодно
- Рекомендации – должны быть выполнены аудитором/аудиторской компанией в разумные сроки (если не выполняются – санкции)
- Обзоры – надлежащий и пропорциональный масштабу и сложности аудитора/компании (в соответствии с пропорциональным применением стандартов аудита)

ГЛАВА VII

РАССЛЕДОВАНИЯ И САНКЦИИ

- » Действенные системы проведения расследований и применения санкций – для выявления, исправления и предупреждения ненадлежащего проведения аудита
- » Эффективные, пропорциональные и оказывающие сдерживающее воздействие санкции
- » Административные санкции могут быть уже предусмотрены уголовным законодательством – в этом случае это необходимо довести до сведения ЕК
- » Санкции – должны соответствующим образом доводиться до сведения общественности, включая возможность отзыва утверждения аудитора (*примечание – директива по персональным данным*)

» Компетентные органы – полномочие на применение:

- уведомления о необходимости прекратить нарушение и воздержаться от его повторения
- официального сообщения (на веб-сайте компетентного органа) с указанием лица, ответственного за конкретное нарушение;
- временного запрета (сроком до трех лет) на проведение аудита (для аудитора, ключевого партнера по аудиту или аудиторской компании)
- заявления о несоответствии аудиторского отчета требованиям;
- временного запрета (сроком до трех лет) на осуществление аудиторами и руководством СОИ функций в аудиторских компаниях или органах управления СОИ;
- финансовых санкций в административном порядке к физическим и юридическим лицам

- » Санкции могут налагаться компетентными органами:
 - напрямую
 - в сотрудничестве с другими органами
 - путем обращения в судебные органы
- » Государства-члены могут наделить компетентные органы другими полномочиями на применение санкций
- » Государства-члены могут выбрать вариант наделения полномочиями на применение санкций органов, осуществляющих надзор за СОИ

- » Учитываются соответствующие обстоятельства:
- степень тяжести и продолжительность нарушения
 - степень ответственности лица
 - финансовый потенциал ответственного лица (годовой доход или, в случае компаний, оборот)
 - прибыль или предотвращенные убытки (если могут быть определены)
 - степень сотрудничества с компетентным органом;
 - предыдущие нарушения, совершенные ответственным юридическим или физическим лицом
 - дополнительные факторы – в соответствии с законодательством государства-члена

Любое решение компетентного органа – право на обжалование

Опубликование информации о санкциях

- » Как минимум информация об административных санкциях (по истечении права обжалования и информирования лица о санкции)
 - тип, характер и личность лица
- » Если информация публикуется до истечения срока их обжалования – также следует публиковать информацию о жалобе и исходе ее рассмотрения
- » Опубликование информации на анонимной основе –
 - несоразмерность опубликования личных данных (обязательная предварительная оценка соразмерности)
 - опубликование может поставить под угрозу стабильность финансовых рынков или проводимое уголовное расследование
 - если опубликование может нанести несоразмерный ущерб задействованным учреждениям или отдельным лицам
- » Информация остается на официальном веб-сайте как минимум пять лет

Сообщение о нарушениях и обмен информацией

- » Государству-члену следует обеспечить наличие действенных механизмов поощрения сообщения о нарушениях:
 - получение таких сообщений и отслеживание проделанной работы
 - защита персональных данных (те, кто обжалуют, и те, кто подозреваются в нарушении)
 - право обвиняемого на защиту
 - аудиторские компании – порядок сообщения работниками о нарушениях
- » Обмен информацией
 - компетентные органы – агрегированная на годовой основе информация обо всех административных мерах в СЕАОВ; СЕАОВ – публикует в своем годовом отчете
 - временные запреты – также информируется СЕАОВ

ГЛАВА VIII

ОБЩЕСТВЕННЫЙ НАДЗОР И РЕГУЛЯТИВНЫЕ МЕХАНИЗМЫ МЕЖДУ ГОСУДАРСТВАМИ- ЧЛЕНАМИ

- » Каждое государство-член – эффективная система общественного надзора и компетентный орган
- » Все внешние аудиторы и аудиторские компании подлежат общественному надзору
- » Компетентный орган
 - руководство осуществляется неприктикующими специалистами, которые
 - отбираются в соответствии с независимой и прозрачной процедурой
 - может нанимать практикующих специалистов и экспертов для выполнения конкретных задач
 - но не участвуют в принятии решений

Обязанности компетентного органа

Компетентный орган наделяется исключительными полномочиями по осуществлению надзора над:

- » (a) утверждением и регистрацией внешних аудиторов и аудиторских компаний;
- » (b) принятием стандартов профессиональной этики, внутреннего контроля качества аудита и аудиторских компаний, за исключением стандартов, принятых или одобренных органами власти другого государства-члена;
- » (c) непрерывным обучением;
- » (d) системами обеспечения качества;
- » (e) системами расследования и применения административных и дисциплинарных взысканий.

Компетентный орган и компетентные органы

- » На выполнение задач, предусмотренных настоящей Директивой, могут быть уполномочены один или несколько компетентных органов
- » Однако только один компетентный орган может нести конечную ответственность за выполнение задач, перечисленных выше (*кроме обязательного аудита кооперативов и сберегательных банков, аудит которых проводится существующим надзорным органом*)
- » Органы должны быть организованы таким образом, чтобы не допустить конфликта интересов
- » Передача задач
 - государства-члены могут передавать (или позволить компетентному органу передавать) любые из своих задач уполномоченным организациям (*Примечание: ограничения в отношении аудита и аудиторов СООИ - регламент*)
 - передача – задач и условий их выполнения; недопущение конфликта интересов
 - компетентный орган должен иметь возможность в каждом конкретном случае требовать возврата этих функций

Делегирование - обобщение

Надзор над	non PIEs	PIEs
Утверждение и регистрация аудиторов и аудиторских фирм	Может быть делегировано	Может быть делегировано
Принятие соответствующих стандартов	Может быть делегировано	Может быть делегировано
Непрерывное обучение	Может быть делегировано	Может быть делегировано
Система обеспечения качества	Может быть делегировано	НЕ может быть делегировано
Система расследований и административно-дисциплинированных санкций	Может быть делегировано	НЕ Может быть делегировано*

* Страны члены могут делегировать систему санкций и мер, но только организации которая независима от профессии

Источник: Европейская Федерация Бухгалтеров (FEE)

- » Право инициировать и проводить расследования и принимать меры
- » Прозрачность – опубликование годовых программ работ и отчетов о деятельности

- » Финансирование
 - СОН – достаточно финансируется и достаточно ресурсов для инициирования и проведения расследований
 - Надежна и свободна от ненадлежащего влияния со стороны внешних аудиторов и аудиторских компаний

Сотрудничество и взаимное признание СОН

- » Государствам-членам следует обеспечить эффективное сотрудничество на уровне ЕС и назначить один орган, ответственный за обеспечение такого сотрудничества
- » Регулирование базовым государством-членом
- » Если аудиторская компания предоставляет аудиторские услуги в другом государстве-члене (*а ключевой партнер по аудиту зарегистрирован в принимающем государстве-члене*) – обеспечение качества – в базовом государстве, общественный надзор – в принимающей стране проводимых аудиторских проверок
- » Аудитор группы – в государстве-члене, в котором предусматривается проведение обязательного аудита группы, не могут устанавливаться дополнительные требования к аудиторам дочерних компаний в другом государстве-члене (*о регистрации, квалификации и т.д.*)
- » Если компания зарегистрирована на фондовой бирже в другом государстве-члене – это государство-член (в котором ведется торговля ценными бумагами) не может устанавливать дополнительные требования к аудиторам
- » Если аудитора и компанию регистрируют в результате утверждения (*включая аудиторов третьих стран*) – в отношении них начинают действовать требования о СОН/СОК и расследованиях и санкциях

- » На уровне ЕС – компетентным органам следует сотрудничать
- » Профессиональная тайна сотрудников – кроме как в силу законодательства государства-члена
- » Компетентные органы могут обмениваться конфиденциальной информацией
- » Запрос и получение информации друг от друга (*за некоторыми исключениями, когда речь идет о безопасности государства*)
- » Возможно представление конфиденциальной информации органам банковского регулирования
- » Возможно обращаться в другое государство-член с просьбой о проведении расследования (в том числе с участием своих сотрудников)

ГЛАВА IX

НАЗНАЧЕНИЕ И ОСВОБОЖДЕНИЕ

» Назначение внешних аудиторов и аудиторских компаний

- общим собранием акционеров или членов
- альтернативные системы назначения – но независимые от руководства
- запрещены - пункты договоров, ограничивающие выбор определенными категориями или перечнями внешних аудиторов или аудиторских компаний (*так называемые «пункты о большой четверке», включаемые, например, в кредитные соглашения»*)

» Отстранение и отказ от проведения аудита внешними аудиторами и аудиторскими компаниями

- только при наличии надлежащих оснований для этого; расхождение мнений о порядке учета или процедурах аудита не считается надлежащим основанием
- объект аудита должен сообщить в орган(-ы) общественного надзора об отстранении или отказе во время аудита с разъяснением причин
- в случае аудита СОИ – 5% акционеров, других органов объектов аудита, определенных национальным законодательством, или компетентных органов – могут требовать отстранения в судебном порядке (*надлежащие основания*)

ГЛАВА X

АУДИТОРСКИЙ КОМИТЕТ

Требования и членство

- » Обязателен во всех СОИ
- » Отдельный комитет или комитет административного или надзорного органа
- » Члены, не являющиеся руководителями, административного органа или надзорного органа и/или члены, назначенные общим собранием или равноценным ему органом (*в случае субъектов без акционеров*)
- » Как минимум один член – должен быть компетентным в области бухгалтерского учета или аудита
- » Члены – компетентны в соответствующей области
- » Большинство членов – независимы от объекта аудита (*государство-член может освободить от требования о независимости – если все члены также являются членами административного или надзорного органа*)
- » Председатель – назначается членами аудиторского комитета или надзорным органом объекта и должен быть независимым от объекта аудита (*государство-член также может установить требование о том, чтобы председатель аудиторского комитета избирался общим собранием*)
- » В случае сравнительно малых СОИ (МСП и субъекты, зарегистрированные на фондовой бирже, со сниженной капитализацией) – функцию аудиторского комитета может выполнять административный или надзорный орган (*если председатель входит в руководство – не может являться председателем аудиторского комитета*)

- » Некоторые СОИ могут быть освобождены от требования о наличии аудиторского комитета:
 - дочерняя компания – если аудиторский комитет существует на уровне группы
 - UCITS (*организации, осуществляющие совместные инвестиции в обращающиеся ценные бумаги*) или ФАИ (*фонд альтернативных инвестиций*)
 - эмитенты ценных бумаг, обеспеченных активами (*обязаны пояснить общественности, почему нет необходимости в аудиторском комитете*)
 - кредитные организации, не зарегистрированные на фондовых биржах или зарегистрированные на фондовых биржах только в отношении долговых ценных бумаг на сумму менее 100 млн евро
- » Государства-члены могут установить требование или разрешить СОИ не иметь аудиторского комитета – если функции аудиторского комитета выполняют другие органы – обнародование сведений о том, какой орган и кто в него входит

Функции административного комитета

- » информирование административного/надзорного органа о результатах аудита, пояснение того, как аудит обеспечил целостность финансовой отчетности и какую роль в этом процессе играл аудиторский комитет
- » мониторинг процесса финансовой отчетности и предоставление рекомендаций и предложений по обеспечению его целостности
- » мониторинг эффективности систем внутреннего контроля и управления рисками предприятия и системы внутреннего аудита в отношении финансовой отчетности объекта аудита (*не нанося ущерба его независимости*)
- » мониторинг результатов обязательного аудита, в том числе результатов и выводов проверок качества
- » обзор и мониторинг независимости внешних аудиторов и аудиторских компаний, особенно неаудиторских услуг (в соответствии с регламентом об аудите СОИ)
- » ответственность за отбор и рекомендацию внешнего(-их) аудитора(-ов) или аудиторской(-их) компании(-ий)

ГЛАВА XI

МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ

» Утверждение аудиторов третьих стран

- На основе принципа взаимности – может быть зарегистрирован в государстве-члене при условии соответствия требованиям о надлежащей репутации и квалификационным требованиям (статьи 4 и 6-13).
- Требования о прохождении адаптационного периода и прохождении теста на профессиональную пригодность (ст. 14)

» Регистрация и надзор за деятельностью аудиторов и аудиторских компаний третьих стран

- аудиторы компаний, зарегистрированных за пределами ЕС, но зарегистрированных на фондовой бирже в ЕС (некоторое исключение только для малых эмитентов долговых ценных бумаг)
- обновление регистрационных данных (статьи 18-19)
- в отношении аудиторских компаний – соблюдение таких же норм, как нормы директивы (механизмы управления, применение МСА, отчет о прозрачности и т.д.)
- Государства-члены – их СОН/СОК, расследования и санкции в отношении этих аудиторов, кроме случаев, когда система третьей страны признается равноценной и посредством нее как минимум три года осуществлялись общественный надзор и обеспечение качества
- аудиторские отчеты незарегистрированных аудиторов – не имеют юридической силы в государстве-члене

Отступления в случае подтверждения соответствия

- » Государства-члены могут не применять или изменять требования о регистрации и необходимости надзора государства-члена за аудиторами третьей страны на основе взаимности, только если аудиторы или аудиторские компании третьих стран будут включены в равноценные системы общественного контроля, обеспечения качества, проведения расследований и применения штрафных санкций третьих стран
- » посредством имплементирующих актов – частично или полностью полагаться на системы третьей страны
- » государству-члену следует уведомить ЕК – его оценки и ключевые элементы соглашений с системами общественного надзора, обеспечения качества и расследований и санкций третьих стран

- » Государства-члены могут передавать рабочие документы
 - аудиторов компаний, зарегистрированных в государстве-члене, но зарегистрированных на фондовой бирже в третьей стране
 - компания зарегистрирована в государстве-члене, но входит в состав группы, а консолидированная финансовая отчетность составляется и проверяется в третьей стране
 - передача между компетентными органами
 - компетентные органы третьей страны соответствуют требованиям и считаются соответствующими
 - рабочие механизмы, основанные на взаимности и согласованные между соответствующими компетентными органами
 - передача персональных данных третьей стране

» Рабочие механизмы

- запросы о передаче рабочих документов обоснованы
- обязательство хранения профессиональной тайны, распространяющееся на сотрудников компетентного органа
- защита коммерческих интересов и интеллектуальной собственности объекта аудита
- использование рабочих документов только для СОН/СОК, санкций
- отказ – в случае проблем с государственной безопасностью, судебного производства, инициированного в отношении этих лиц или объектов
- государство-член уже вынесло вступившее в законную силу решение в отношении этих лиц или аудиторских компаний

» ЕК может принимать решения о степени соответствия – имплементирующие акты – в случае равноценных систем

- » В исключительных случаях государства-члены могут разрешить аудиторам и аудиторским компаниям передавать рабочие документы непосредственно компетентным органам третьей страны:
 - компетентными органами этой третьей страны начато расследование;
 - не входит в противоречие с обязательствами перед национальным компетентным органом;
 - рабочие механизмы между компетентными органами допускают прямой доступ к аналогичным документам третьей страны;
 - компетентный орган базовой страны (государства-члена) проинформирован;
 - соблюдаются условия использования рабочих документов.

- » Государства-члены должны информировать ЕК о рабочих механизмах.

ГЛАВА XII

ПЕРЕХОДНЫЕ И ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

- » ЕК должен оказывать содействие комитет – полномочия на выполнение – в соответствии с другим применимым законодательством ЕС
- » Каждые три года ЕК – отчитывается перед парламентом ЕС о полномочиях на выполнение и необходимости внесения изменений в Директиву
- » Осуществление делегирования – подробности в статье 48а

- » Аудиторские проверки до переноса директивы – считаются соответствующими
- » Государством-членом могут быть установлены более жесткие требования
- » **Транспонирование**
- » Июнь 2008 г. (июнь 2016 г. для изменений) – государства-члены принимают и публикуют положения, необходимые для соблюдения настоящей Директивы
- » ЕК должна быть проинформирована о принятии
- » В положениях законодательства должны содержаться ссылки на Директиву
- » Государства-члены – информируют ЕК о содержании законодательства в области, охватываемой настоящей Директивой.

Вопросы и ответы