



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform



Функция общественного надзора: институциональные механизмы и деятельность

Киев, 21 января 2015

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



Strengthening Auditing and Reporting in
the Countries of the Eastern Partnership

- » Понимание происхождения, функций и существующих проблем общественного надзора за аудиторским сообществом
- » Понимание различных институциональных механизмов, внедренных для выполнения функций общественного надзора, и рассмотрение их сильных и слабых сторон
- » Обсуждение этих моделей в свете обстоятельств и опыта участвующих стран

- » До 2002 г. аудиторское сообщество по всему миру было по большей части саморегулируемым, его профессиональные организации разрабатывали стандарты аудита, налагали дисциплинарные взыскания на членов и рекламировали качество и преимущество аудита своих членов общественности
- » Регулирующие органы в США и других странах время от времени вмешивались, налагая дисциплинарные взыскания на аудиторов в особенно вопиющих случаях, а иногда, чтобы побудить сообщество ужесточить стандарты аудита

Почему общественный надзор?

- » Современное движение в направлении общественного надзора за аудиторским сообществом началось с волны скандалов с корпоративной финансовой отчетностью, возникшей приблизительно 15 лет назад в США, Европе и Японии
- » В прошлом десятилетии, начиная с принятия в 2002 г. закона им. Сарбейнза-Оксли, на международном уровне упрочилось единое мнение о том, что аудиторы не могут соответствующим образом регулировать себя сами, главным образом из-за отсутствия достаточных стимулов к этому:
 - конфликт интересов, присутствующий в отношениях «аудитор-клиент»
 - качество аудита может не признаваться и не поощряться соответствующим образом рынком
 - в основе нерегулируемой конкуренции может лежать цена или готовность к соглашательству, а не качество аудита

Особый характер регулирования аудита

- » Как известно, аудит сложных компаний заключается не в том, чтобы только выполнить стандартный набор процедур и поставить галочки в перечне контрольных параметров
- » Для того, чтобы аудит был действенным, аудитор, опираясь на свои знания и опыт, должен
 - понять деятельность компании и то, как она ведет учет информации о своих операциях, обязательствах и активах, накапливает эту информацию и сообщает ее
 - выявить конкретные риски, в связи с которыми некоторые из этих статей могут быть отражены неточно в учете этой компании учитывая то, как она функционирует
 - разработать и провести тесты в отношении конкретной компании, чтобы получить достаточную гарантию того, что финансовая отчетность является достоверной
 - и аудитор должен выполнить все это эффективно, в разумные сроки и с разумными затратами
- » Таким образом, органы регулирования аудиторской деятельности должны понимать, что они регулируют не рутинную деятельность, в которой можно ожидать повторения каждый раз одних и тех же этапов и процедур. Это чрезвычайно сложная задача, которая должна быть выполнена для того, чтобы регулирование было действенным.

Как регулировать профессиональные суждения?

- » Аудиторская деятельность является одним из наиболее сложных и трудных для надлежащего регулирования видов деятельности, потому что надлежащая аудиторская деятельность включает в себя:
 - вынесение сложных суждений
 - после сбора и рассмотрения большого массива фактов о компании, аудит которой проводится, в том числе ее деятельности, системы финансовой информации и отрасли
- » Для того, чтобы решить, действовали ли аудитор и компания компетентно и с достаточным усердием, регулирующий орган должен
 - ознакомиться с крупным массивом фактов о компании, аудит которой проводится, которые рассматривал (или должен был рассматривать) аудитор
 - определить и понять процедуры, примененные аудитором для проверки финансовой отчетности компании, а также программы обеспечения качества аудиторской компании, повлиявшие на аудит
 - оценить, представляются ли эти процедуры и программы разумными в свете рисков представления недостоверной отчетности, с которыми сталкивался аудитор.

Эту функцию регулирования может выполнять только тот, у кого имеется отличная подготовка в области аудита и опыт аудиторской деятельности.

Как аудиторские компании сами регулируют качество?

Аудиторские компании сами стремятся последовательно обеспечивать качество, создавая внутренние системы контроля качества, которые включают в себя:

- (a) ответственность руководства за качество внутри компании
- (b) соответствующие этические требования
- (c) принятие и постоянство клиентов и отдельных заданий
- (d) кадровые ресурсы
- (e) результаты выполнения заданий
- (f) мониторинг.

См. ISQC 1

Как организации общественного надзора регулируют качество

Организации общественного надзора (ООН) осуществляют мониторинг качества аудита и повышают его качество:

- регулярно проверяя внедренные в компаниях системы контроля качества, чтобы установить, успешно ли они разработаны и внедрены
- регулярно проверяя некоторые отдельные аудиторские проверки, проведенные компаниями, чтобы оценить их на соответствие требованиям
- разрабатывая меры, побуждающие компании устранять любые недостатки, выявленные в их системе контроля качества
- проводя расследования и налагая дисциплинарные взыскания для устранения наиболее серьезных недостатков, сдерживания других компаний, с тем чтобы не допустить аналогичных недостатков, и удаляя с рынка те аудиторские компании, которые не могут или не хотят соблюдать профессиональные стандарты

Необходимость экспертного потенциала и адресности в надзоре за аудиторской деятельностью

- » Рассмотрение конкретных аудиторских проверок надзорным органом требует значительного времени, ресурсов и экспертного потенциала
- » Поэтому органы надзора могут рассматривать только крошечную долю аудиторских проверок, проводимых на подведомственной им территории
- » Для того, чтобы быть эффективными, органы надзора должны обладать достаточным экспертным потенциалом, с тем чтобы выявлять аудиторские проверки, вероятнее всего создающие существенный риск, на основе вероятности недостатков в аудиторской проверке и потенциального влияния на заинтересованные стороны, если существенные искажения финансовой отчетности остаются необнаруженными
- » Кроме того, органы надзора должны уметь установить, является ли надлежащей программа внутреннего контроля качества для обеспечения компетентного аудита

ЭКСПЕРТНЫЙ ПОТЕНЦИАЛ

Аудиторская деятельность представляет собой очень специальную область, и основную часть знаний и опыта несет аудиторское сообщество

НЕЗАВИСИ- МОСТЬ

Для надзора за этим сообществом необходим внешний, независимый орган, однако, если этот орган не обладает достаточным экспертным потенциалом, он может неправильно направить аудиторское сообщество

Опасность неправильного направления

- » Аудиторы должны выполнять свою сложную функцию в ограниченные сроки ограниченными ресурсами.
 - » Если регулирующие органы будут вынуждать аудиторов расходовать время и ресурсы на деятельность, не связанную с выявлением и устранением реальных рисков неточности финансовой отчетности компаний, аудит которых они проводят, у них будет меньше времени и меньше ресурсов для выполнения своей истинной и важной функции.
 - » Регулирующий орган, у которого отсутствует достаточное понимание современной аудиторской деятельности, может вынуждать аудиторов тратить слишком много времени на непродуктивное «соблюдение требований», таких как:
 - выполнение чрезмерных требований о документации
 - выполнение формальных или рутинных процедур аудита
 - создание формальных процедур обеспечения качества
- Профессиональное сообщество, направляемое неправильно, не будет развиваться и улучшаться.**

Должно быть очевидным то, что страны сталкиваются с серьезными проблемами, связанными с определением структуры, финансированием, укомплектованием штатов и функционированием органов надзора. Этот орган должен быть:

- независимым от аудиторского сообщества, но пользоваться знаниями и экспертным потенциалом этого сообщества
- жестко требовать от аудиторов подотчетности, уделяя при этом особое внимание роли суждения и ограничениям текущих аудиторских проверок компаний
- специализированным и сфокусированным, будучи при этом информированным о меняющихся потребностях широкого сообщества пользователей финансовой информации и других заинтересованных сторон, в частности инвесторов, кредиторов, регулирующих органов, членов советов директоров корпораций, финансовых аналитиков и других

Где должен существовать орган надзора?

Орган аудиторского надзора может быть:

- самостоятельным, отдельно финансируемым, независимым ведомством
- управлением, отделом или частью органа, выполняющего более широкую функцию управления, например, органа регулирования ценных бумаг
- отделом или департаментом Министерства финансов страны

Из 23 государств-членов ЕС, сообщивших в 2014 г. информацию о своих органах надзора в IFIAR:

- 19 сделали свои органы надзора отдельными, независимыми органами
- остальные 5 создали органы аудиторского надзора в составе других регулирующих органов

Примеры структур

- » Функция общественного надзора, выполняемая Советом по финансовой отчетности Соединенного Королевства, всегда была независимой.
- » В Нидерландах функция общественного надзора всегда входила в состав органа регулирования ценных бумаг этой страны – Управления по финансовым рынкам.
- » Французский орган аудиторского надзора НЗС был создан в 2003 г. как независимый государственный орган высокого уровня, напрямую связанный с министром юстиции и имеющий рабочие отношения с органом банковского и страхового надзора.
- » Американский РСАОВ является независимым органом, однако его бюджет и важные решения подлежат рассмотрению органом регулирования ценных бумаг – Комиссией по ценным бумагам и биржам.

Преимущества отдельного органа надзора

Преимущества отдельного независимого органа:

- бóльшая специализация и сфокусированность его целей и задач и деятельности позволяют ему успешнее накапливать знания и принимать более обоснованные решения. Члены совета органа со значительно более широкими целями и задачами могут никогда не накопить достаточного экспертного потенциала для того, чтобы соответствующим образом направлять функцию аудиторского надзора.
- Наличие единого органа гарантирует, что аудиторский надзор неизменно остается главным приоритетом регулирования.
- Единый специализированный орган может быть более ответственным за результаты.
- В некоторых странах отдельный орган надзора может быть создан во избежание пределов на оплату труда в государственном секторе, что повышает гибкость и позволяет привлекать бывших аудиторов, владеющих необходимыми навыками и опытом.

Преимущества включения органа надзора в более крупный регулирующий орган

- В странах со сравнительно низким признанием пользы ООН и более высоким признанием других регулирующих органов может иметь смысл по крайней мере в краткосрочной перспективе создать ООН в составе другого регулирующего органа.
- Страны со сравнительно немногочисленным сообществом аудиторов и бухгалтеров, имеющих богатый опыт применения МСФО и производных от них стандартов финансовой отчетности, могут извлечь для себя пользу из объединения ООН с другими регулируемыми органами, которые нуждаются в таком опыте и извлекут из него пользу при рассмотрении финансовой отчетности субъектов регулирования.
- Отдельным организациям и регулирующим органам требуется сравнительно больше временных и финансовых ресурсов для создания и поддержания инфраструктуры. Сочетание регулирующих органов позволяет сократить накладные расходы.

Необходимость ограждения органа от политического влияния

- Если орган общественного надзора входит в состав министерства финансов, это может сделать его более уязвимым к политическому влиянию, нестабильности и халатности, особенно в условиях частой перестановки государственных министров
- Членов совета органов надзора следует выбирать таким образом, чтобы ценились не их политические связи, а соответствующие опыт и компетентность
- Сроки полномочий членов совета должны быть достаточно длительными, чтобы у них было более долгосрочное видение и для обеспечения преемственности совета и его деятельности
- В идеальном варианте финансирование должно быть защищено от серьезных колебаний приоритетов государственного бюджета

Членов совета следует выбирать таким образом, чтобы обеспечивалась как компетентность, так и независимость. В советы органов государственного надзора крупных членов IFIAR, как правило, входят:

- » вышедшие на пенсию специалисты, такие как юристы
- » бывшие аудиторы
- » банкиры
- » директора или бывшие директора ведущих компаний
- » бывшие государственные служащие

В сравнительно небольших или недавно созданных системах членами часто являются представители других регулирующих органов, государственных ведомств, научного сообщества, представители центрального банка. Однако государственное должностное лицо, для которого членство в совете ООН является одной из его многочисленных функций, возможно, не сможет уделять этой работе достаточное внимание.

- » Советы должны быть достаточно крупными, чтобы их взгляды были многообразными, но достаточно малыми, чтобы их заседания были эффективными, а процесс принятия решений – действенным.
- » В состав РСАОВ США входит пять членов, работающих в совете на полную ставку
- » Из советов по общественному надзору 24 членов IFIAR ЕС в состав трех советов входит четыре или менее членов, 10 советов – 5-7 членов, 5 – 8-10 членов и 5 – более 10 членов.

Источники финансирования

- » Чаще всего источниками финансирования органов общественного надзора служат:
 - общие государственные доходы
 - сборы и другие платежи, взимаемые с аудиторов и профессиональных организаций
 - сборы и другие платежи, взимаемые с компаний и органов по допуску
- » Из 25 государств-членов ЕС, в которых существуют органы общественного надзора, 4 получают как минимум часть финансирования от компаний и органов по допуску, 14 – от государства, 17 – от аудиторов и профессиональных организаций.
- » Некоторые полагают, что орган общественного надзора будет казаться более независимым, если основным источником его финансирования будут сборы с компаний, а не с аудиторов, однако другие считают, что обязательный сбор, взимаемый с аудиторов или профессиональной организации, не может негативно сказаться на независимости этой организации.
- » **Штрафы и штрафные санкции не должны поступать в бюджет организаций**

До принятия новой Директивы ЕС и Регламента существовало три общих подхода к инспектированию аудиторских компаний:

- » ООН напрямую инспектирует аудиторов субъектов общественного интереса и аудиторов других субъектов
- » ООН напрямую инспектирует аудиторов субъектов общественного интереса и осуществляет надзор за профессиональными организациями бухгалтерского учета и аудита, которые, в свою очередь, напрямую инспектируют аудиторов других субъектов
- » ООН осуществляет надзор за профессиональными организациями бухгалтерского учета и аудита, которые, в свою очередь, напрямую инспектируют аудиторов как субъектов общественного интереса, так и других субъектов

Из 24 государств-членов ЕС, которые являются членами IFIAR, 15 напрямую инспектируют аудиторов субъектов общественного интереса, а 9 осуществляют надзор за проверками, проводимыми профессиональными организациями бухгалтерского учета и аудита, хотя они могут включать в себя совместные проверки, проводимые совместно с ООН

Разработка и перенос Программы проверок

- По новой Директиве по обязательному аудиту с середины 2016 г. все ООН обязаны напрямую проверять аудиторов СОИ. Однако многие страны перешли от осуществления надзора над профессиональными организациями бухгалтерского учета и аудита или действовавших несколько лет систем коллегиальных обзорных проверок к созданию собственных инспекционных групп и проведению прямых проверок.
- Очевидна склонность ограничивать прямую ответственность ООН надзором за аудиторами СОИ, в результате чего функция обеспечения качества работы аудиторов субъектов, не являющихся СОИ, остается, как правило, функцией профессиональных организаций бухгалтерского учета и аудита. Многие ООН, как, например, в Соединенном Королевстве, Германии и Литве, также выполняют функцию надзора за профессиональными организациями бухгалтерского учета и аудита, как правило, включающую в себя «инспектирование» того, как профессиональные организации бухгалтерского учета и аудита просвещают, регистрируют, инспектируют своих членов-аудиторов и применяют к ним дисциплинарные взыскания.

- » Чтобы быть действенной, каждая система регулирования должна включать в себя контрольно-надзорный механизм, позволяющий применять серьезные санкции за несоблюдение требований, что, безусловно, в такой же степени относится и к регулированию аудиторской деятельности
- » Помимо этого, одной из основных функций регулирования аудиторской деятельности является удаление с рынка некомпетентных или неэтичных участников
- » Структура контрольно-надзорной системы в большой степени зависит от национального законодательства и правовой среды

Действенная контрольно-надзорная система должна:

- располагать достаточными ресурсами для расследования сложных фактических обстоятельств
- иметь доступ к экспертному потенциалу в области стандартов аудита и контроля качества
- включать в себя справедливый и независимый процесс предъявления обвинений и вынесения решений

Обсудим



Strengthening Auditing and Reporting in
the Countries of the Eastern Partnership