

Международный форум независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR). Обзор регулирования аудиторской деятельности и надзора за аудитом на примерах Австралии, Бразилии, Канаде, Германии, Малайзии, Сингапура, Великобритании, США

*Доклад на заседании комитета по правовым вопросам СРО «АПП» 20 мая 2016 года.
Подготовлен юрисконсультот компании АО «ПвК Аудит» Коротоножкиной
Анастасией Владимировной*

Общая информация об IFIAR

Дата создания 15 сентября 2006. Образован независимыми регуляторами аудиторской деятельности из 17 стран.

Членство. Количество членов на сегодняшний день - 51. Членство в IFIAR не является показателем эффективности надзора за аудиторской деятельностью. Однако членство служит показателем того, что надзорный орган намеревается придерживаться международных тенденций в осуществлении надзора за аудиторской деятельностью. Члены подписывают Устав IFIAR (обновленный в 2013 году), который требует от регуляторов быть независимыми от оказания аудиторских услуг и осуществлять надзор за аудиторской деятельностью в общественных интересах. Членство не означает внедрения в деятельности регулятора всех принципов IFIAR, но IFIAR поощряет их внедрение.

Основные направления деятельности:

- Делиться знаниями в сфере аудиторской деятельности и практическим опытом регулирования аудиторской деятельности с основным акцентом на проверки аудиторов и аудиторские фирмы;
- Продвижение сотрудничества и последовательности в осуществлении регуляторной деятельности;
- Обеспечение возможности диалога с другими международными организациями, которые проявляют интерес к качеству аудиторских услуг.

Основные принципы надзора за аудиторской деятельностью

IFIAR разработали Основные принципы надзора за аудиторской деятельностью, которые разбиты на 3 группы: структурные, принципы деятельности и принципы проведения проверок.

Принципы IFIAR распространяются на общественно значимые хозяйственные субъекты (ОЗХС), но IFIAR определения ОЗХС не дает, поэтому в каждой стране свое понимание ОЗХС. Кроме того, в разных странах надзор за аудитом распространяется только на аудит ОЗХС, а в других - на аудит в целом, не только аудит ОЗХС.

Принципы IFIAR не предусматривают, распространяется ли регулирование аудита на аудиторские фирмы только или на индивидуальных аудиторов в том числе. Поэтому этот вопрос по-разному регулируется в законодательстве разных стран.

IFIAR Принцип 1: Полномочия и ответственность регулятора должны осуществляться в интересах общества и должны быть четко отражены в законодательстве

1.1. Структура.

Во всех исследуемых странах полномочия регулирующих органов основаны на законе. Структура органов различная. В Австралии, Бразилии, Канаде, Малайзии, Сингапуре, США, Великобритании используется одноуровневая структура.

В Германии существует многоуровневая структура: Палата общественных бухгалтеров (WPK) и Комиссия по надзору за аудиторской деятельностью (АОС), которая имеет контрольные полномочия в отношении всех надзорных процедур, проводимых WPK.

1.2. Объем надзорных функций

Страны можно условно разделить на 2 основные группы: те, в которых контролируются не только обязательные аудиты ОЗХС, но и аудиты частных компаний, и страны, в которых контролируется деятельность аудиторов, осуществляющих аудиты ОЗХС. К первой группе можно отнести Австралию, Германию, Сингапур, Великобританию. Ко второй группе Бразилию, Канаду, Малазию, США.

В Германии надзор за всеми аудиторами и аудиторскими фирмами осуществляет Палата бухгалтеров (WPK), а комиссия по надзору за аудиторскими организациями (АОС) осуществляет контроль за WPK в части обязательных аудитов. WPK ведет реестры аудиторов и аудиторских фирм.

Как правило, во всех странах ведется реестр аудиторов в той части, в которой контролируется аудит.

1.3. Определение ОЗХС

Австралия: компании, зарегистрированные на бирже, другие компании, которые определены в законодательстве как ОЗХС либо те компании, аудит отчетности которых должен проводиться в том же порядке, что и у компаний, зарегистрированных на бирже.

США: нет определения ОЗХС. РСАОВ контролирует аудиты эмитентов, брокеров и дилеров.

Бразилия: надзор осуществляется только за компаниями, зарегистрированными на Бразильских биржах.

Германия: компании, зарегистрированные на регулируемых рынках в Германии.

1.4. Объем регулирования индивидуальных аудиторов и/или аудиторских фирм

IFIAR принципы не предусматривают должен ли осуществляться надзор за индивидуальными аудиторами, аудиторскими фирмами или за теми и другими. В исследуемых режимах требуется регистрация аудиторских фирм, а также информации о некоторых или всех аудиторах в фирмах.

Австралия: Регистрация необходима для всех. Директором аудиторской фирмы может быть только зарегистрированный аудитор.

США: Помимо регистрации фирмы требуется зарегистрировать партнеров и менеджеров, за исключением младшего персонала.

Великобритания: в Великобритании требуется дополнительная регистрация в Совете по финансовой отчетности (FRC) даже для аудиторских организаций, созданных за пределами ЕС, но которые проводят аудит отчетности организаций акции которых котируются на бирже в Великобритании.

IFIAR Принцип 2: регуляторы аудиторской деятельности должны быть независимы от аудиторов

Данный принцип означает способность осуществлять регуляторную функцию и принимать решения без внешнего воздействия со стороны тех, чья деятельность подлежит регулированию. Управление не должно осуществляться аудиторами. У регулятора должен быть стабильный источник финансирования.

Можно выделить 2 типа стран: когда надзорный орган находится в ведении другого регулятора, например, регулятора рынка ценных бумаг, министерства экономики, финансов (Австралия, Бразилия, Германия, Сингапур) и является государственным органом, либо является самостоятельным независимым органом (Канада, Великобритания, США).

В Австралии регулятор является государственным органом, полномочия которого основаны на законе и находится в ведении Министерства Финансов. Управляется комиссией из 5 человек, назначаемых на 5 лет.

В Бразилии регулятор независимый государственный орган в ведении Министерства Финансов, хотя его деятельность не контролируется Министерством. Управляется 5 комиссионерами, назначаемыми Президентом и утверждаемыми Сенатом на срок- 5 лет.

В Германии регулятор АОС Контролируется Министерством Экономики. Управляется 10 комиссионерами, назначаемыми Министерством на 4 года.

Комиссионеры не должны быть членами WPK последние 5 лет до их назначения. АОС независима от WPK.

В Сингапуре ACRA является государственным органом под Министерством Финансов. Министр финансов назначает членов этого органа.

В Великобритании Правительство Великобритании ответственно за принятие нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность. Правительство делегирует FRC полномочия по контролю за аудиторскими организациями через профессиональные аудиторские объединения (RSBs). В законе содержатся положения о том, что контроль за аудитом ОЗХС и применение дисциплинарных мер воздействия отнесено к ведению исключительно FRCs.

В США PCAOB основано Конгрессом как некоммерческая организация. Комиссия по рынку ценных бумаг (SEC) имеет контрольные полномочия в отношении PCAOB, включая одобрение правил PCAOB, стандартов и бюджета. Все пять членов правления PCAOB назначаются Комиссией по рынку ценных бумаг после консультации с главой Федеральной резервной системы и Казначейством. Не больше чем 2 члена правления могут быть сертифицированными бухгалтерами. Решения PCAOB могут быть обжалованы в SEC.

Финансирование.

В отношении финансирования предусмотрено, что финансовая модель должна предусматривать достаточное финансирование и независимость от компаний, деятельность которых подлежит регулированию.

Источниками финансирования в разных странах являются: сборы на компании, зарегистрированные на бирже, сборы на профессиональные организации, сборы для аудиторских фирм непосредственно (частично США, Канада, Сингапур), правительственное финансирование (частично Великобритания, Австралия). В некоторых странах предусмотрено отдельное финансирование во время проверок. Например, фирмы должны оплачивать время инспекторов, которые их проверяют (Сингапуре). PCAOB, например, финансируется в основном за счет годовых взносов, взимаемых с публичных компаний и эмитентов пропорционально их рыночной капитализации.

IFIAR Принцип 3: прозрачность и отчетность

Деятельность регулятора должна быть подотчетна в использовании полномочий и ресурсов. Решения и действия регулятора должны подвергаться проверкам, включая возможность обжалования в вышестоящие инстанции. Принцип прозрачности должен включать обязательное опубликование годовых рабочих планов, отчетов о деятельности, включая выводы о результатах проверок в общем виде или по каждой фирме отдельно. Некоторые регуляторы помимо публичной части отчета готовят закрытые детальные отчеты о проверках и предоставляют их аудиторским фирмам и/или аудиторским комитетам в компании, чьи аудиты попали в проверку в рамках проверки аудиторской фирмы.

Великобритания. FRC публикует отчеты о проверках аудитов ОЗХС. По каждой индивидуальной проверке для аудиторских организаций готовится конфиденциальный отчет. Этот отчет аудиторская фирма обязана передать директорам компаний, аудит которых попал в проверку, и подтвердить регулятору выполнение данной обязанности.

США. Отчет о результатах проверки PCAOB состоит из 2 частей. Первая часть – публичная, вторая – конфиденциальная. Вторая часть формируется только в случае обнаружения нарушений. В случае, если в течение 12 месяцев нарушения не были устранены, PCAOB публикует вторую часть отчета.

Подотчетность путем возможности пересмотра решений регуляторов. Обжалование решений в разных странах возможно в различные органы: суды (Канада, Германия), регулятору рынка ценных бумаг (США), Министерство Финансов (Сингапур) или в другие независимые органы, созданные специально для этой цели (Австралия, Бразилия, Великобритания).

IFIAR Принцип 4: регуляторы аудиторской деятельности должны обладать значительными полномочиями по исполнению решений

Такие полномочия должны позволять регулятору быть уверенным в том, что его рекомендации и выявленные нарушения устранены. В частности, регуляторы должны иметь возможность наложить санкции, например, штрафы, приостановление деятельности, отзыв лицензии или регистрации. В разных странах дисциплинарные полномочия могут осуществляться в рамках самого регулятора (Бразилия, Канада, Германия, Великобритания либо путем обращения в отдельный дисциплинарный комитет (в Австралии, Сингапуре).

В некоторых странах существуют специальные линии для приема жалоб со стороны третьих лиц: Канаде, Великобритании, США.

IFIAR Принцип 5: Регуляторы аудиторской деятельности должны быть независимы и компетентны и IFIAR Принцип 6 Регуляторы аудиторской деятельности должны быть объективны, у них не должно быть конфликта интересов с проверяемыми компаниями, а также они должны обеспечивать конфиденциальность

Регуляторы должны иметь внутренние процедуры, которые позволяли бы им обеспечить независимость: обеспечить, чтобы сотрудники регулятора не были практикующими аудиторами либо сотрудниками компаний, аффилированных с аудиторскими фирмами. Такие процедуры не должны ни в какой форме контролироваться профессиональным аудиторским сообществом. У регулятора должно быть достаточное количество сотрудников должного уровня компетенции. Сотрудники, которые проводят проверки внутреннего контроля качества в аудиторских фирмах должны проходить профессиональное обучение и иметь опыт в аудите и составлении финансовой отчетности, а также проходить обучение по порядку проверки качества аудиторских услуг. Это также означает, что между инспекторами должны поощряться обсуждения проверок, консультации. Новые инспекторы должны контролироваться более опытными инспекторами.

В Германии есть положение, согласно которому сотрудники регулятора не должны были быть бухгалтерами, зарегистрированными в регуляторе, в течение 5 лет до их назначения. Однако у них должен быть опыт в сфере финансов, экономики или права. Инспекторы должны иметь квалификацию аудитора и должны иметь опыт аудита больших корпораций, отчетность которых должна готовиться как по национальным, так и по международным стандартам. Сотрудники должны обеспечивать конфиденциальность получаемой информации даже после прекращения работы в регуляторе.

В Канаде сотрудники регулятора должны соответствовать кодексу этики, положения которого направлены на предотвращение конфликта интересов. После найма на работу в течение 60 дней они должны сообщить о ситуациях и взаимоотношениях, которые могли бы повлиять на их независимость. Никакой консультант не может участвовать в проверке, если он был сотрудником этой компании в течении 10 лет, предшествующих проверке.

IFIAR Принцип 7: Регуляторы аудиторской деятельности должны иметь возможность взаимодействовать с другими регуляторами и другими третьими сторонами, когда это необходимо

Принимая во внимание глобальный характер финансовых рынков, взаимодействие и распространение информации между регуляторами аудиторской деятельности и третьими сторонами, включая регуляторов финансовых рынков, может способствовать улучшению качества аудиторских услуг. При этом должен обеспечиваться принцип конфиденциальности передаваемой информации.

В Бразилии в законе о ценных бумагах прямо сказано, что регулятор аудиторской деятельности и другие регуляторы должны иметь систему обмена информацией, относящейся к надзору за их сферами регулирования. Также в данном законе прямо

предусмотрена возможность регулятора прямо вступать в соглашения с иностранными регуляторами и международными организациями по вопросам взаимодействия в ходе проверок в связи с нарушением положений, регулирующих рынок ценных бумаг в Бразилии и за рубежом.

Германия: АОС имеет соглашение о взаимодействии с PCAOB.

США: PCAOB имеет соглашения с 18 регуляторами из других стран.

IFIAR Принцип 8: Регуляторы аудиторской деятельности должны, как минимум, проводить текущие проверки аудиторских фирм, проводящих аудиты ОЗХС в целях оценки соответствия с применимыми профессиональными стандартами, требованиями независимости и другими законами, правилами и инструкциями.

Текущие проверки должны проводиться с учетом существующего процесса, состоящего из выбора фирм для проверки, назначения проверяющих с соответствующим опытом, уведомление аудиторской фирмы, предварительный запрос документов, уведомление о договорах, выбранных для проверки, встречи с руководством, организация выездной проверки. Сам процесс проверки должен проводиться в соответствии с существующим внутренним контролем качества для обеспечения высокого качества проверки.

Обычно для более крупных фирм, которые осуществляют аудит ОЗХС, проверки проводятся 1 раз в год, в то время как более мелкие фирмы могут проверяться один раз в 3 года.

В Австралии существует план текущих проверок: для 4 основных фирм – 1 раз в 18 месяцев, следующие по величине фирмы проверяются 1 раз в 2,5 года, оставшиеся фирмы проверяются 1 раз в 3 года.

В Бразилии существуют текущие проверки регулятора, проверки по жалобам и 1 раз в 4 года проверки представителями другой аудиторской фирмы, зарегистрированной в регуляторе.

В Германии проводятся проверки регулятором АОС только в отношении аудитов ОЗХС. Компании, которые провели аудит более 25 ОЗХС подлежат ежегодной проверке. Менее 25 – каждые 3 года. Проверки проводятся инспекторами регулятора.

В Великобритании проверки проводятся в отношении четырех крупнейших фирм ежегодно, проверки компаний, проводящих аудит ОЗХС – раз в 3 года, компаний, которые не проводят аудит ОЗХС – раз в 6 лет.

США: программа проверки PCAOB включает даже проверки иностранных аудиторов, которые участвуют в аудите публичных компаний США.

IFIAR Принцип 9: Регуляторы аудиторской деятельности должны обеспечить наличие программы проверок, основанной на подходе оценки рисков

Регулятор должен иметь программу оценки рисков как в целом в сфере аудиторской деятельности, так и программы оценки рисков в конкретных фирмах и заключаемых ею договорах. Эти программы необходимы для распределения сотрудников, осуществляющих проверку, для определения подходов к проверке. В программе должен быть определен минимальный цикл, относящийся к частоте проверок.

Во всех исследуемых странах существуют программы проверок, основанные на оценке рисков.

IFIAR Принцип 10: Регуляторы должны обеспечить, чтобы проверки включали эффективные процедуры как проверки всей фирмы в целом, так и отдельные аудиторские файлы

Проверки фирмы в целом должны включать проверки существующей системы контроля качества, политики и процедуры. Стандарт ISQC 1 должен использоваться для ориентира при проведении проверок фирмы в целом. Процесс проверки должен

включать проверку выбранных аудиторских файлов для оценки эффективности внутрифирменного контроля качества и оценки соответствия применимому праву, правилам и профессиональным стандартам.

В основном регуляторы проводят проверки как внутрифирменного контроля качества, так и отдельных аудиторских файлов (Австралия, Германия, Канада, Малазия, Сингапур, США, Великобритания). В некоторых случаях регуляторы осуществляют проверку контроля качества, а профессиональные организации индивидуальные файлы под контролем регулятора (Бразилия).

В Сингапуре регулятор может делегировать институту профессиональных бухгалтеров проверки аудитов не ОЗХС.

Делегирование функций по проведению проверок:

Регуляторы в Австралии, США, Германии, Сингапуре, Великобритании имеют собственный штат для проведения проверок.

В Австралии дублируются проверки, проводимые регуляторами и профессиональными организациями. Профессиональные организации проводят для своих целей проверки своих членов.

В Сингапуре проверки не ОЗХС могут проводиться профессиональной организацией.

В Великобритании только проверки аудитов ОЗХС проводятся регулятором, а проверки не ОЗХС – профессиональными организациями, но без участия других аудиторских фирм.

IFIAR Принцип 11: регуляторы аудиторской деятельности должны иметь механизм передачи отчета о проверке аудиторской фирме и механизмы обеспечения устранения нарушений, выявленных по результатам проверки.

Регуляторы аудиторской деятельности должны обеспечить наличие процесса, который бы обеспечивал, что недостатки, выявленные в результате аудита, будут доведены до сведения аудиторской фирмы. Регуляторы должны готовить проект отчета о проверке, который должен быть прокомментирован аудиторской фирмой, а потом должен быть выпущен финальный отчет. Кроме того, должен быть предусмотрен процесс обеспечения устранения недостатков аудиторскими фирмами.