



Белая книга
Программные рекомендации для организации деятельности
профессиональных аудиторских объединений в Российской
Федерации
(разработана в 2006 г. в рамках проекта "Осуществление
реформы аудита в Российской Федерации", финансируемого в
ЕС)

Оглавление

<u>Глава 1 – Обязательное наличие сильной профессиональной организаций</u>	3
<u>Глава 2 – Цели проводимой реформы</u>	7
<u>Глава 3. Рынки по предоставлению аудиторских услуг нельзя назвать однородными, и здесь один подход ко всем неприменим. При этом следует отметить, что эта проблема присуща не только России.</u>	7
<u>Глава 4 – Мировой опыт и европейская модель развития</u>	11
<u>Глава 5 – Положение дел в России</u>	14
<u>Глава 6 – Общественный интерес, членский интерес и коммерческая деятельность</u>	18
<u>Глава 7 – Конституциональные аспекты САО</u>	19
<u>Глава 8 – Внешний контроль качества</u>	27
<u>Глава 9– Дисциплинарные процедуры</u>	42
<u>Глава 10 – Этика и независимость</u>	44
<u>Глава 11 – Сотрудничество между различными САО</u>	45
<u>Глава 12 – Общественный надзор</u>	45
<u>Приложение I – Итоговые рекомендации</u>	49
<u>Приложение II – Примечания, появившиеся после разработки первой версии белой книги с учетом замечаний и комментариев, полученных с момента первого опубликования белой книги в первой редакции до момента опубликования ее второй редакции</u>	61

Введение

I.1. Этот материал был разработан командой Проекта Тасис «Осуществление реформы аудита в Российской Федерации».

I.2. Настоящая «Белая книга» составлена с целью донести до российского аудиторского сообщества Европейский опыт, который можно учесть при создании такой российской системы саморегулирования аудиторской деятельности, которая бы учитывала текущие обстоятельства и оставалась эффективной в среднесрочной перспективе. Мы не ставим своей целью диктовать принятие тех или иных решений, а лишь хотим указать на те моменты, в отношении которых требуется принятие политических решений, и проанализировать возможные пути, которые Российские нормотворцы могли бы рассмотреть при принятии решений. Мы приводим примеры тех решений, которые в свою очередь были приняты некоторыми европейскими странами,



находившихся в аналогичных ситуациях.

I.3. При разработке «Белой книги» члены команды Проекта проделали следующее:

- Составили сравнительную таблицу по структуре профессиональных аудиторских объединений Франции и Шотландии в сотрудничестве с CNCC, ICAS и POBA.
- Подготовили подробный материал по исходным данным таблицы, которые представлены на языке оригинала.
- Все наши наработки и результаты проведенного сравнительного анализа мы представили на 8 семинарах, на которых присутствовали члены рабочих групп, утвержденные Минфином России.
- Организовали ознакомительную поездку в Париж и Орлеан в составе 10 человек – представителей государственных органов и АПАО.
- Провели конференцию по вопросам «Роль профессиональных аудиторских организаций в Российской Федерации» с участием около 100 человек, среди выступающих были представители таких организаций как CNCC, НЗС, ICAS и POBA.
- Выступили с презентациями на конференциях, организованных Институтом профессиональных аудиторов, Московской аудиторской палатой и Российским институтом директоров.
- Осуществляем сбор дополнительной информации по работе Института профессиональных бухгалтеров Англии и Уэльса, опыта Германии и России.
- Провели конференцию в Москве 28 марта 2006 года и в Санкт-Петербурге 26 мая 2006 года, на каждом из которых присутствовали свыше 100 человек.
- Проведена серия семинаров в членами рабочих групп по вопросам контроля качества, этики, дисциплины и организационно-правовым аспектам
- Во втором полугодии эксперты Проекты приняли участие и выступили с презентациями и различными пресс конференциями, организованными в этот период.

Кроме того, нами получены ряд комментариев и замечаний от различных лиц, организаций и международных организаций.

I.4. В основном в «Белой книге» изложены факты.

Если мы выражаем мнение, то это будет четко продемонстрировано.

Если мы делаем рекомендацию, то это также будет четко продемонстрировано.

Любые рекомендации или выражение мнения следует рассматривать как таковые, сделанные членами команды Проекта, и не обязательно, что они будут совпадать с мнением Европейской Комиссии, Минфина России или всех членов консорциума.

Краткая информация

- В соответствии с проектом федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» будут созданы саморегулируемые организации, членство в которых будет обязательным для всех индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций. В каждом саморегулируемом объединении должна быть создана система внешнего контроля качества.
- **В законопроекте «О внесении изменений в Закон «Об аудиторской деятельности» предусматривается осуществление надзора за деятельностью саморегулируемой организации уполномоченным федеральным органом (т.е. Минфином России) в**



соответствии с положением, которое в настоящий момент еще не утверждено (Статья 21.4). В данной статье открывается возможность создания системы общественного надзора, аналогичного той, которая предусматривается новыми требованиями 8 Директивы Европейского Союза.

- Существующие аккредитованные профессиональные аудиторские объединения не имеют достаточного количества членов, что обусловлено добровольным членством в АПАО, и как следствие они не имеют достаточных объемов финансирования.
- России нужны высококачественные и надлежащим образом финансируемые профессиональные объединения, членство в которых должно быть престижным и желанным, так как оно будет свидетельствовать о высоком уровне квалификации и надежности профессионала, то есть служить определенным «ориентиром» качества.
- При отсутствии подобного «ориентира» они должны были бы находить компромиссное решение между своим индивидуальным именем и репутацией. Для небольших фирм отсутствие такого «ориентира» наиболее разрушительно, поскольку они не смогут выдержать ценовой конкуренции с фирмами, которые будут готовы поступиться качеством и этическими нормами.
- Создание «этноса» членства в престижной организации требует наличия высококачественной системы корпоративного управления. Члены организации должны знать, что они принимают самое активное участие в управлении профессии.
- Система управления предусматривает разделение направлений по защите общественных интересов от других направлений, особенно от коммерческой деятельности.
- Если в состав объединения входят члены, не являющиеся аудиторами, то в этом случае необходимо, по меньшей мере, проводить четкое разграничение, в том числе и финансовое, направлений деятельности, связанных с представлением общественных интересов и регулированием аудиторской деятельности.
- Обязательно наличие в объединении хорошо отлаженной системы контроля качества, для чего потребуются высококачественные профессионалы для поведения инспекторских проверок. На данном этапе АПАО не имеют возможности нанять на работу достаточного количества высоко квалифицированных контроллеров качества, поэтому сейчас целесообразно рассмотреть возможность привлечения контроллеров качества по совместительству для проверки членов своей организации в объеме, скажем, 100 часов в год. Работа контроллеров качества должна быть оплачиваемой.
- Система контроля качества достаточно дорогостоящая и должна финансироваться соответствующим образом.
- Профессия очень диверсифицирована. Существуют как крупные аудиторские организации, так и мелкие, как крупные клиенты, так и мелкие. Бизнес одних клиентов более сложный, чем бизнес других. Для эффективности проведения инспекторских проверок аудиторских организаций, их нужно разделить на две категории: проверка организаций, проводящих аудит в общественно значимых компаниях, и таковых, не проводящих аудит в общественно значимых компаниях.
- В объединениях должны действовать эффективные системы рассмотрения жалоб и применения дисциплинарных мер.

Глава 1 – Обязательное наличие сильной профессиональной организаций

Как складывается ситуация на Западе

В странах с развитой экономикой аудиту отводится существенная роль. При его надлежащем проведении аудит получает минимум внимания. Роль аудитора очень высока, о чем свидетельствуют высокие гонорары за аудит. Несомненно, к аудиту не относятся как к обязательной юридической формальности, не имеющей большой ценности, иначе бы стоимость



аудиторских услуг не была бы так высока. Уверенность в том, что аудит проводится на высоком качественном уровне увеличивает достоверность финансовой отчетности, а отсутствие неожиданностей в финансовой отчетности повышает уровень доверия к руководству компании. Цена на акцию растёт и, следовательно, повышается стоимость компании.

Как только возникает крупный скандал, и страдают инвесторы и кредиторы, аудит начинает появляться в центральных заголовках всех газет. Если аудиторская организация крупная, то, как правило, иски выдвигают против неё, поскольку ее средства превышают средства руководителей компаний, которые не смогли выполнить свои обязанности.

Как правило, скандалы возникают по трем причинам:

- 1 Спад экономики или отрасли промышленности, в которой работает аудиторский клиент.
- 2 Аудиторский клиент допустил много ошибок в представленной финансовой отчетности.
- 3 Аудитор умолчал указанные выше ошибки.

В моменты роста экономики скандалы происходят реже. Не исключено, что компании принимают на себя определенные риски, которые не вскрываются. Пусть даже они играют в азартные игры, но при этом выигрывают и поэтому никто не возражает.

При наличии проблем и их признании аудируемым лицом, рынок, получая негативные сигналы о деятельности компании, реагирует соответствующим образом.

Если аудитор выявляет проблемы, то при нормальном течении бизнеса аудируемое лицо вносит необходимые исправления в финансовую отчетность до ее опубликования. Результаты деятельности компании могут оказаться неожиданными, а последствия на рынке очевидными. При обнаружении проблем в ходе аудита и их своевременном решении деятельность аудитора в глазах общественности остается незамеченной.

При совпадении всех трех причин, скандалы становятся достоянием общественности и, в конце концов, правда о деятельности компании выходит на поверхность.

Если аудитор плохо справляется со своей работой, то финансовая отчетность компании выглядит безукоризненно (например, бухгалтеры компании отлично справляются со своими обязанностями), и общественность ничего не замечает, хотя сотрудники компании могут иметь более достоверную информацию.

Аудиторские скандалы, привлекающие к себе большое внимание прессы, как правило, достигают больших размеров. Проигравшей стороной здесь выступают не только акционеры компании и банки, но и рядовые сотрудники компании, поставщики и клиенты.

Обычно в скандалах звучат имена крупных и хорошо известных аудиторских организаций.

Скандалов случается немного. Однако кризис в юго-восточной Азии 1997 – 1998 годов охватил большое число компаний и аудиторов. В результате кризиса произошли существенные изменения в аудиторской профессии, в деятельности профессиональных организаций, в том числе в МФБ.

Однако банкротами становятся также и небольшие компании - клиенты, равно как и небольшие аудиторские организации.

Такие случаи не вызывают большого резонанса в прессе, но в результате этих проблем страдают банки и кредиторы. Таким образом, может быть разрушена репутация участвующих аудиторских



организаций.

Профессиональные объединения

На западе устоялись сильные традиции среди профессиональных объединений, которые, как правило, уходят своими корнями в средневековые традиции деятельности гильдий. Профессиональные объединения предлагают свои услуги и услуги своих членов деловому сообществу. Членство в таком объединении считается знаком качества. При этом нельзя забывать, что репутацию надо завоевывать, и что она не появляется только благодаря рекламной компании, и доверие к объединению профессионалов должно исходить не только от её членов, но и от общества в целом.

Поскольку репутация профессионального объединения может пострадать в результате недобросовестных действий всего нескольких его членов, традиционно было заведено применение профессиональными объединениями штрафных и дисциплинарных санкций. Уважающие себя объединения достаточно эффективно «освобождают» себя от присутствия недостойных членов.

Недостатком дисциплинарной системы, основанной на рассмотрении жалоб, является ее реактивность. Другими словами, для инициирования дела сначала необходимо поступление жалобы, то есть после того, как кто-то уже пострадал. Как было сказано выше, плохой аудит не сразу проявляется в громком скандале.

За последние 30 лет профессиональными объединениями была внедрена система внешнего контроля качества. Таким образом, деятельность членов объединений стала подлежать регулярному контролю со стороны контроллеров качества. В ходе внешних проверок качества появилась возможность выявлять недостатки проведения аудита до того, как будет нанесен ущерб. Как правило, инспектируемой организации предоставляется возможность провести корректирующие мероприятия и улучшить качество своей работы. В исключительных случаях членство такой организации в профессиональном объединении может быть либо приостановлено, либо она может быть полностью исключена.

Проверки проводятся постфактум, то есть после проведения аудита. Кроме того, проверка проводится выборочно. Однако само существование внешнего контроля качества способствует ужесточению дисциплины среди членов объединения.

Тем не менее, никто не застрахован от ошибки.

Роль государства

Независимо от того, насколько эффективно объединениями будет осуществляться функция саморегулирования профессии, от скандалов никто не застрахован. Существует такая тенденция со стороны государства, чтобы все профессиональные объединения обязательно создавали систему контроля качества, при этом роль государства в отношении надзора за эффективностью внешнего контроля качества постоянно повышается.

Аудит – это очень специфическая профессия, и проверка деятельности аудиторской организации



требует очень высокой квалификации инспектора. Государству очень сложно нанять на работу инспекторов качества, отвечающих требуемой квалификации, поэтому роль государства в большей степени будет заключаться в надзоре за системой внешнего контроля качества.

Ситуация, сложившаяся на российском рынке

Только около 20% от общего числа аудиторов являются членами профессиональных аудиторских объединений. В настоящее время аудиторы не обязаны вступать в аккредитованные профессиональные аудиторские объединения.

Тот факт, что лишь 20% от общего числа аудиторов являются членами профессиональных объединений, свидетельствует о том, что членство в таком объединении не является фактором престижа и не облегчает трудоустройство.

Так как членство не является обязательным, исключение из рядов профессионального объединения не является большим ударом для аудиторов, поэтому в настоящее время контроль качества и дисциплинарная функция характеризуются своей «беззубостью».

Более того, в настоящее время профессиональные объединения испытывают потребность в финансировании.

Когда у профессии нет сильного профессионального объединения, крупные аудиторские организации, местные или иностранные, вынуждены торговать своим «брендом». Репутацию они зарабатывают исключительно благодаря качеству предлагаемых услуг, а не благодаря членству в престижном объединении.

При таких обстоятельствах вероятнее всего будут страдать небольшие аудиторские организации. Они могут завоевать хорошую репутацию на местном рынке, но надежного «прикрытия», свидетельствующего об исключительности и надежности их «бренда» у них нет. Кроме того, они могут пострадать, если на рынке будут работать их конкуренты, которым будут присущи плохое качество работы и отсутствие этических норм.

В той среде, где инвесторы или банки не будут иметь должной степени доверия к аудиторам и поэтому не будут придавать большого значения аудиторскому заключению, аудиторам будет достаточно сложно зарабатывать деньги.

В соответствии с проектом федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» будут созданы саморегулируемые объединения, членство в которых будет обязательным для всех индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций. В каждом саморегулируемом объединении должна быть создана система внешнего контроля качества.

Поэтому в настоящее время принимаются меры к созданию правовой инфраструктуры для обеспечения высокого уровня деятельности профессиональных аудиторских объединений.

Однако для создания авторитетного профессионального объединения принятие одного закона будет не достаточно.

В данном документе предлагаются к рассмотрению такие меры, которые будут способствовать созданию профессиональных объединений, отвечающих самым высоким требованиям.



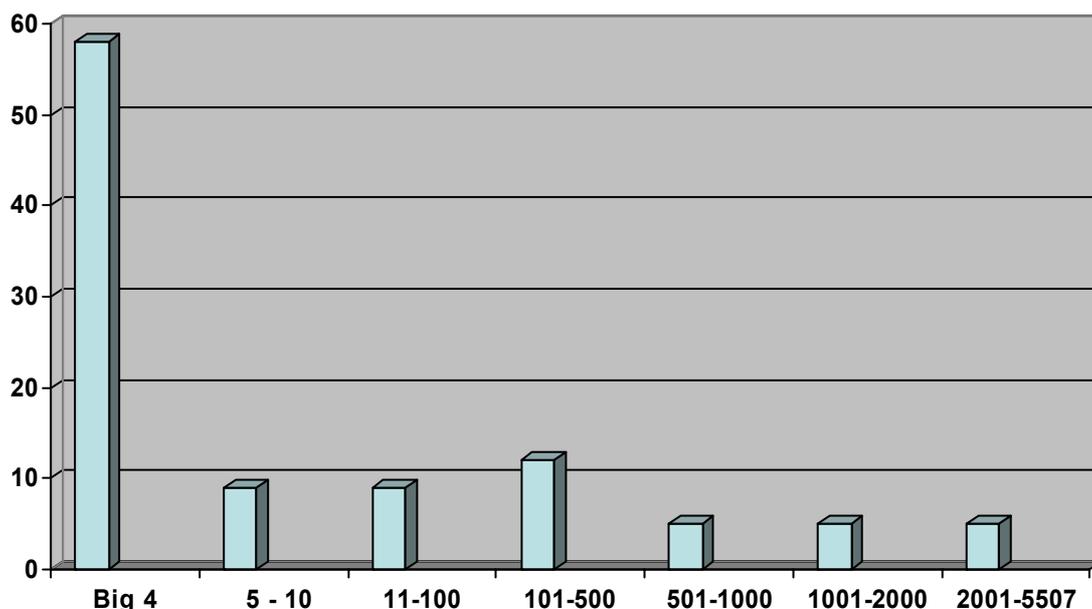
Глава 2 – Цели проводимой реформы

- Создание аудиторской профессии, пользующейся уважением со стороны общественности.
- Мотивация членов профессии к активному участию в управлении профессиональным объединением.
- Создание системы внешнего контроля качества, пользующейся уважением, как со стороны проверяемых фирм, так и со стороны общественности.
- Разработка механизма исключения из профессиональных рядов членов, демонстрирующих плохое качество работы и неэтичное поведение.
- Создание такого канала, через который общественность сможет направлять свои жалобы и претензии на аудитора или аудиторскую организацию, при этом общественность должна быть уверена в том, что эти жалобы будут надлежащим образом рассмотрены.

Глава 3. Рынки по предоставлению аудиторских услуг нельзя назвать однородными, и здесь один подход ко всем неприменим. При этом следует отметить, что эта проблема присуща не только России.

3.1. В России в настоящее время действует около 7000 аудиторских организаций, действующих на основании лицензии, выданной Минфином России. Некоторые компании очень крупные, а некоторые – мелкие.

3.2. Ниже представлена информация о распределении годовой выручки 5 507 аудиторских организаций – членов Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса за 2004 год. Согласно этому графику более 50% от всей выручки принадлежит компаниям «Большой четверки»



3.3. Таблица ниже представлена для сравнения и ознакомления с общей экономической структурой Великобритании, которая составлена по статистическим данным отчетов по НДС, и



включает в себя анализ различных компаний в разрезе по категориям микро, малого, среднего и крупного бизнеса по численности сотрудников.

	<i>Удельный вес Предприятия</i>	<i>Сотрудники</i>	<i>Оборот</i>
Все отрасли промышленности			
Общее кол-во сотрудников	100.0	100.0	100.0
Микро (1-9 человек)	82.8	18.9	16.0
Малый бизнес (10-49 человек)	14.3	16.4	16.2
Средний (50-249 человек)	2.3	13.6	16.2
Крупный (250 и более)	0.6	51.0	51.6

3.4. Согласно статистическим данным Великобритании 97% из 350 компаний, включенных в индекс «FT», аудируются компаниями «Большой четверки».

3.5. Достоверные статистические данные по России отсутствуют. Совершенно понятно, что рынок аудиторских услуг очень высоко концентрирован, особенно с учетом гонораров за инициативный аудит отчетности, составленной по МСФО и US GAAP и консолидированной финансовой отчетности, составленной крупными компаниями. Вероятно, что уровень концентрации будет не столь высоким, как в Великобритании.

3.6. Согласно статистике Великобритании очень важную роль в экономике страны играет микро, малый и средний бизнес. Именно этот рынок охвачен большинством аудиторских организаций, и можно предположить, что они неплохо зарабатывают.

3.7. Также, согласно статистике Великобритании только 30 – 40% суммарного дохода аудиторских организаций получается за счет аудита.

3.8. Отличаются ли предоставляемые аудиторские услуги в зависимости от размеров аудиторских организаций?

Этот вопрос следует рассмотреть с двух сторон.

3.8.1. Во-первых, применяемые стандарты аудиторской деятельности и требования законодательства:

- Целью аудита является предоставление заключения о том, насколько аудируемое лицо придерживалось требований ведения документации и учета, насколько финансовая отчетность была составлена в соответствии с действующими правилами и стандартами, и насколько, если рассматривать в целом, финансовая отчетность дает достоверное представление о финансовых результатах и положении аудируемого лица. Это требование закреплено законодательно, а именно: законом о компаниях, коммерческом кодексе и т.д. (точное название законов будет зависеть от страны).
- Аудит должен проводиться в соответствии с действующими на данный момент времени стандартами аудиторской деятельности. Как правило, в основе внутренних стандартов лежат международные стандарты аудита (МСА), принятые МФБ, или национальные стандарты,



которые являются еще более строгими по сравнению с МСА.

- Законодательные требования и МСА – универсальны, то есть их объем не изменяется в зависимости от размера аудируемого лица, от структуры собственности, от применявшихся правил и стандартов при составлении финансовой отчетности.

3.8.2. Во-вторых, род деятельности аудируемого лица:

Методы планирования аудита будут зависеть от многих факторов, а именно:

- От размеров и сложности бизнеса;
- Насколько широко представлено международное участие, наличие иностранных дочерних компаний и крупных счетов с иностранными партнерами.
- Специальные законы и положения, которые применяются к данному аудируемому лицу, включая правила налогообложения.
- Законодательные требования к составлению финансовой отчетности, например, отчетность составляется по МСФО или РСБУ.
- Степень, в которой бухгалтеры компании самостоятельно справляются с составлением финансовой отчетности.
- Результаты оценки рисков.
- Наличие сильной и надежной системы внутреннего контроля и управления рисками.
- Структура собственности (например, управляет ли компанией сам собственник или права собственности принадлежат широкому кругу акционеров, компаний, котирующихся на бирже).

Более того, по мере проведения аудита может измениться объем аудита, например, в ходе аудита могут возникнуть дополнительные проблемы, которые могут привести к применению дополнительных аудиторских процедур.

3.9. Рынок аудиторских услуг разбит на сегменты. Все аудиторы проходят через одну и ту же систему аттестации, но их опыт работы и тип клиентов, с которыми они работают, могут быть различными.

3.10. Обобщая можно сказать, что мелкие и средние аудиторские организации обслуживают мелкие и средние предприятия и компании. Среди клиентов крупных аудиторских компаний могут быть также средние предприятия и компании.

3.11. Зачастую реформа аудита проводится в ответ на скандалы, которые имели политические последствия. Это, как правило, крупные и сложные по своей природе скандалы, происходящие с крупными аудиторскими клиентами. При этом мелкие скандалы не попадают в поле зрения прессы, хотя они порой наносят сокрушительный удар по многим третьим лицам.

Таким образом, в основном все обсуждают аудит и ассоциируют его с «крупной аудиторской корзиной», и предпринимаемые меры в отношении регулирования аудиторской деятельности разрабатываются «с прицелом» на крупные компании. Небольшим аудиторским компаниям очень трудно идентифицировать себя и определить своё место в реформе и новых нормах деятельности. Они могут подумать, что они вне игры. Не исключено, что они будут возражать против дополнительных обязанностей в связи с чрезмерным регулированием аудиторской деятельности, вызванным скандалами, произошедшими по вине крупных игроков аудиторского рынка, к которым они не имели никакого отношения.

Мелкие аудиторские организации жалуются на то, что власти не замечают их с их проблемами и



относятся к ним как людям «второго сорта».

3.12. Небольшие компании по предоставлению бухгалтерских и налоговых услуг играют очень важную роль в экономике.

Это уже общепринятое мнение, что предприятия малого и среднего бизнеса, которые управляются их владельцами, играют ключевую роль в экономике на западе, а также являются основным источником инноваций.

В России предприятия малого и среднего бизнеса в настоящее время расцветают. Причиной тому являются множество факторов, в том числе быстрый рост сектора услуг (например, в розничном бизнесе), и реструктуризация крупных предприятий, которые отказываются от неосновных видов деятельности и служб технической поддержки.

Большая часть конкурентных преимуществ малого и среднего бизнеса заключается в гибкой, не бюрократизированной структуре и тесной связи собственников – менеджеров с рынком, что позволяет им быстро реагировать на его изменения

Но зачастую их созидательности мешают чрезмерные административные требования и проблемы, которые они должны преодолевать и решать на уровне государственных чиновников. Появляется реальная потребность в привлечении специалистов со стороны для решения таких административных задач и для этих целей очень хорошо подходят небольшие компании, предоставляющие финансовые услуги.

К таким услугам можно отнести ведение бухгалтерского учета и составление отчетности для очень мелких фирм. Средний бизнес, как правило, имеет штатных бухгалтеров, но такие компании испытывают потребность в услугах по составлению финансовой отчетности, налоговых деклараций, консультациях по выполнению новых требований законодательства, а порой и просто в совете внешнего независимого эксперта.

Однако эту категорию очень важных услуг не следует путать с аудитом. Конечно, исходя из сегодняшних реалий, многие из таких видов деятельности можно рассматривать как подрывающие независимость аудитора. Именно поэтому аудитор не имеет право предоставлять такого рода услуги.

3.13. Мелкие аудиторские фирмы играют жизненно важную роль в экономике страны.

Мелким аудиторским фирмам, проводящим аудит, отводится очень важная роль, но они зависят от пользователей финансовой отчетности, которым очень важно, чтобы аудит был проведен на должном уровне.

Пользователями финансовой отчетности малого и среднего бизнеса являются банки и крупные торговые партнеры. Складывается анекдотичная ситуация, что в основном решения по кредитованию, особенно в России, принимаются на основании предоставленного бизнес плана и наличия обеспечения возврата долга, а не на основании данных проаудированной финансовой отчетности.

Создание надежной системы внешнего контроля качества может сыграть решающую роль в повышении уровня надежности мелких аудиторских организаций, а, следовательно, и в достоверности аудируемой ими финансовой отчетности компаний, не относящихся к категории



общественно значимых. Это должно повысить кредитные возможности таких предприятий, и как следствие, должно оказать положительное влияние на экономику в целом.

3.14. Государство должно проводить контроль за деятельностью предприятий, требуя проведения обязательного аудита финансовой отчетности.

Следует проработать вопрос освобождения от этого требования мелких предприятий, не относящихся к категории общественно значимых, но которые должны в настоящее время проводить обязательный аудит финансовой отчетности.

3.15. Система регулирования деятельности аудиторских организаций должна отражать разнообразие рынка. При регулировании необходимо обязательно учитывать размеры аудиторских организаций и проведение ими аудита общественно-значимых компаний.

В целях регулирования аудиторские организации следует классифицировать следующим образом:

- **Организации категории А - это аудиторские организации, проводящие обязательный аудит в одной или нескольких общественно-значимых компаниях;**
- **Организации категории Б - это аудиторские организации, не проводящие обязательный аудит в общественно-значимых компаниях.**

Понятие «Общественно-значимые компании» (клиенты) должно быть законодательно закреплено. Под данное определение следует включить все компании, акции которых котируются на всех официальных фондовых биржах, все банки и все страховые компании.

Глава 4 – Мировой опыт и европейская модель развития

4.1. Профессия бухгалтера и аудитора существует уже много веков, с уверенностью можно сказать - со времен римской империи.

4.2. Двойная запись существует уже на протяжении 500 лет и стала общепринятым методом ведения бухгалтерского учета.

4.3. Составление финансовой отчетности также далеко уходит своими корнями в историю, при этом особую роль она стала играть с появлением акционерных обществ и отделением собственников компаний. от их управленцев.

4.4. Законодательство в отношении требований к составлению финансовой отчетности имеют также долгую историю. Как правило, требования к составлению финансовой отчетности прописаны в основных законодательных актах, касающихся конкретных типов компаний. Требования к содержанию и принципам составления финансовой отчетности порой изложены в тех же законодательных актах, как например «Закон о компаниях» Великобритании, или же в общем своде правил, как, например, в «Коммерческом кодексе» Германии. Применение определенных стандартов составления финансовой отчетности может быть предусмотрено или в подзаконных актах, или же их разработку можно делегировать негосударственным организациям (например, Комиссии по разработке стандартов).

4.5. Конкретные требования к ведению бухгалтерского учета содержатся во многих законах и нормативных актах. В одних странах принципы бухгалтерского учета предусматриваются законодательно, в других они относятся к «общепринятой практике».

4.6. Большинство компаний должны составлять и публиковать свою финансовую отчетность, при



этом в некоторых ситуациях существует требование, чтобы аудит отчетности таких компаний проводился официально признанной или зарегистрированной аудиторской организацией.

4.7. Не все предприятия подлежат обязательному аудиту. Существует тенденция увязывания обязательного аудита с юридической формой собственности или наличием ограниченной ответственности. Иногда мелкие компании освобождаются от этого требования независимо от формы их собственности.

4.8. Начиная с 1931 года в США существуют очень жесткие требования к финансовой отчетности листинговых компаний, а в отношении прочих компаний регулирование является либо слабым, либо отсутствует полностью. Европейские нормы регулирования базируются, как правило, на размере компаний (4^{ая} Директива).

4.9. Однако в Европе существует тенденция более жесткого подхода к листинговым компаниям, а теперь с принятием Европейского положения о консолидированной финансовой отчетности – это стало законом.

4.10. Можно сказать, что в соответствии с Предписанием о консолидированной финансовой отчетности (Regulation (EC) No 1606/2002), рассмотренных совместно с 4^{ой} и 7^{ой} Директивами по акционерному праву («Закон о компаниях»), все юридические лица можно подразделить на 4 категории по мере ослабления требований к составлению финансовой отчетности:

- 1 Общественно-значимые компании (консолидированная финансовая отчетность)**
- 2 Крупные компании и группы компаний**
- 3 Средние компании и группы компаний**
- 4 Мелкие компании и группы компаний**

Компании четвертой категории, как правило, освобождены от проведения обязательного аудита.

Первые три категории компаний подлежат обязательному аудиту, а отличаются они в основном требованиями, которые предъявляются к составлению ими финансовой отчетности, а не аудиторскими требованиями. Аудиторы компаний первой категории должны раскрывать больший объем информации о бизнесе аудируемого лица.

4.11. Во всех странах существуют профессиональные организации аудиторов, при чем аудиторы, имеющие право проводить обязательный аудит, должны быть членами такой профессиональной организации.

4.12. В большинстве своем профессиональные организации существуют дольше чем, обязательный аудит. Законодательный орган признал профессиональные организации лишь после того, как появился обязательный аудит.

4.13. В некоторых случаях создавались новые профессиональные аудиторские организации, членами которых должны были становиться все аудиторы.

4.14. В некоторых странах членами таких профессиональных организаций являются только аудиторы, а в некоторых – и практикующие бухгалтеры, и бухгалтеры, работающие в реальном секторе экономики.

4.15. В большинстве страна Европейского Союза существует одна профессиональная организация



аудиторов. В Испании их 3, а в Финляндии 2, при этом только одна из них признается организацией для аудиторов 1^{ой} категории В Великобритании таких организаций 4 (или 5), в Италии 2, но они в настоящее время объединяются.

4.16. Во всех организациях членами организаций являются физические лица. В некоторых как физические, так и юридические лица, но ни в одной из организаций членство не ограничивается только юридическими лицами.

4.17. Проект директивы (от 16 марта 2004 года), пришедшей на замену 8^{ой} директиве по аудиту (1983 г.) предусматривает, что во всех странах – членах ЕС должна быть создана система внешнего контроля качества деятельности аудиторов и аудиторских организаций. Кроме того, этой Директивой устанавливается, что Международные Стандарты Аудита (МСА) будут минимальными стандартами аудиторской деятельности для обязательного аудита. Кодекс этики аудиторов, принятый МФБ, представляет собой свод минимальных правил профессионального поведения аудиторов. Кроме того, необходимо создание систем расследования и дисциплинарных взысканий.

4.18. Новые положения проекта 8^{ой} Директивы уже приняты, полностью или частично, большинством стран – членов Европейского Союза. Эти положения предусматривают ужесточение требований и минимальных стандартов аудиторской деятельности, однако многие профессиональные организации на тот момент уже функционировали на базе более строгих правил, чем существовавших на тот момент минимальных стандартов.

4.19. Следует отметить, что европейские профессиональные организации уходят своими корнями далеко в традиции организации гильдий, а зачастую именно конституциональная структура гильдии ложилась в основу структуры и идеологии профессиональных организаций. Гильдии создавались представителями различных ремесел и профессий.

4.20. Гильдии играли очень важную роль в становлении и развитии больших и маленьких городов. Они обеспечивали систему образования и подготовки кадров, уделяли большое внимание качеству и имели системы этики и дисциплины.

4.21. Звание мастера гильдии было очень почетно. Гильдии пользовались уважением со стороны:

- членов гильдии, и
- общества.

Ответственность перед обществом воспринималась членами гильдии со всей серьезностью.

4.22. Гильдиям приходилось регулировать вопросы возникновения конфликта интересов. С одной стороны, тот факт, что они уделяли большое внимание контролю качества, обучению и повышению квалификации, созданию и контролю за соблюдением стандартов, можно было рассматривать как защиту интересов клиентов и общества.

Однако эти действия могли рассматриваться как настолько ограничивающие конкуренцию, что интересы членов ставились выше интересов общественности. В отдельных случаях, гильдии даже препятствовали внедрению инноваций, так как они не хотели менять сложившуюся рабочую практику.

4.23. Профессиональные организации можно рассматривать как преемников средневековых гильдий (наряду с профсоюзами, торгово-коммерческими палатами и ассоциациями работодателей).



4.24. Когда случаются скандалы, со стороны политики, прессы и общественности в целом звучат не совсем дружественные замечания. Отчасти они критикуют неэффективность профессиональных аудиторских организаций (за неспособность предотвратить скандал), и их медлительность в принятии каких либо мер в отношении своих членов, которые удобно устроились под крышей картеля по предоставлению услуг. О членах такой закрытой профессии сложилось мнение, что они «достаточно неплохо устроились» в плане достатка и заработков, и поэтому профессия больше заинтересована в защите интересов своих членов, нежели в благосостоянии общества.

4.25. После юго-восточного кризиса в 1997 – 98 гг., ЮНКТАД организовало проведение исследования о роли бухгалтерского учета и аудита в кризисе. Результаты исследования были проанализированы Мировым Банком, который сам нередко подвергался критике. МФБ и «Большая 4» (тогда «Большая 5») попали под жесткую критику, особенно в части исполнения этими организациями своих функций по защите интересов общественности.

Отвечая на эти претензии, указанные организации заявляли, что они соблюдали все требования и правила, действовавшие в той стране, в которой они работали, и поэтому их ни в чем нельзя обвинить. Позиция Мирового Банка была таковой, что если ты являешься ключевым игроком и придерживаешься самых высоких стандартов, то и ответственность, возлагаемая на тебя, должна быть больше. То есть с правами и привилегиями, которые ты получаешь от принадлежности к профессии, на тебя ложатся дополнительные обязательства по защите общественных интересов.

Произошедшие в США и Европе крупные скандалы положили начало новому витку реформ аудиторской деятельности.

С целью урегулирования этих вопросов МФБ существенно пересмотрели свою структуру. Кроме того, компании «Большой Четверки» полностью пересмотрели политику контроля качества и мониторинга независимости аудиторов.

Глава 5 – Положение дел в России

5.1. Возраст и зрелость профессии

Со стороны российская аудиторская профессия и представляющие её профессиональные аудиторские объединения при сравнении её с лучшими практиками, существующими на западе, имеют целый ряд недостатков. Но прежде чем делать какие-либо выводы необходимо проследить историю развития профессии в России и динамику происходивших изменений. Это не означает, что существующие недостатки несущественны, а ошибок не допускалось вовсе. В принципе изменения осуществлялись в нужном направлении и большинство «игроков» работали добросовестно, равно как и то, что большинство проблем были неизбежны. В действительности эти проблемы были предсказуемы, но избежать их было невозможно. Эффективность реформы заключается не столько в утверждении новых правил игры, сколько в выработке новых принципов поведения, как со стороны аудиторов, так и бухгалтеров и других участников экономической жизни страны.

5.1.1. Основные рубежи реформы

Россия только встает на рельсы рыночной экономики, и поэтому бухгалтерские и аудиторские требования, предъявляемые рыночной экономикой, являются новыми для практикующего и делового сообщества.



Отправной точкой проведения реформы бухучета и аудита была построенная в советское время система бухгалтерского учета и контроля. Система была очень хорошо развита, но не была ориентированной на потребности рыночной экономики.

Результатом аудита является проаудированная финансовая отчетность. В данном процессе нельзя ограничиваться только реформой аудита. Одновременно с этим, а не исключено, что и раньше необходимо провести реформу составления финансовой отчетности.

Основные вехи бухгалтерского учета:

- Принят закон о бухучете в 1996 году, и последующие изменения и дополнения к нему.
- Утверждение ряда российских стандартов бухгалтерского учета.
- Глава 25 налогового кодекса (вступила в силу в 2002 году), где помимо всего прочего, вводится формальное разделение налоговой и финансовой отчетности.
- Закон о консолидированной финансовой отчетности («Закон о МСФО»). Проект разработан в 2004 году, но еще не принят.
- Принципиально новая редакция Закона о бухгалтерском учете, разработанная в 2006 году, но еще не направленная в Государственную Думу.

Основные вехи аудита:

- Временные положения по аудиту (1993 год)
- Закон об аудиторской деятельности (2001 год)
- Законопроект «о внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (Проект разработан в 2004 году, еще не принят)
- Приведение федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности в соответствие с Международными стандартами аудита – переход еще не завершен, но приближается к полному соответствию.

5.1.2. Недостаточно сформированный спрос на реформу

В условиях рыночной экономики основными пользователями проаудированной финансовой отчетности и теми, кто попадает под законодательную защиту, являются настоящие и потенциальные инвесторы и кредиторы.

Если говорить о «конкретных людях», то пользователями проаудированной финансовой отчетности являются инвестиционные аналитики, кредитные аналитики, члены кредитных комитетов и так далее. Они могут работать самостоятельно в качестве консультантов, могут работать в брокерских конторах, банках, фондах, страховых компаниях, пенсионных фондах и так далее.

На самых ранних этапах переходной экономики говорить о «реальном кредитовании» («реальным банком» «реального заемщика» не приходилось. Пенсионные фонды тогда еще не существовали, а уровень активов страховых компаний тогда был несущественным. Отсутствие институциональных инвестиций обуславливало низкий спрос на хорошую финансовую отчетность и хороший аудит. Производимые на тот момент инвестиции были, как правило, инсайдерскими, для которых не нужна была общедоступная публикуемая информация. Прямые инвестиции осуществлялись лишь после проведения тщательной проверки на основании процедур «дью дилидженс», чтобы получить реальную картину, а не то, что публикуют.



Реформу аудита инициировали отчасти правительство, а отчасти иностранные доноры и их консультанты, при полном отсутствии рыночного спроса на реформу. В основу реформы закладывались хорошие идеи и намерения по созданию необходимой инфраструктуры с целью пробудить спрос. Поскольку на создание работающей финансовой отчетности и аудиторской инфраструктуры могут потребоваться десятилетия, а реальный спрос может возникнуть очень быстро, то очень целесообразно начать построение инфраструктуры как можно раньше.

Однако построение чего-то виртуального, на что отсутствует даже спрос, может оказаться очень рискованным. Совсем не удивительно, что Государственная Дума отодвигает реформу аудита на второй план.

5.1.3. Профессиональные объединения

В России создавались профессиональные объединения, некоторые из которых получили аккредитацию при Минфине России.

При этом доступ в профессию контролировался Минфином России, а членство в профессиональных объединениях не было обязательным.

В результате только небольшой процент (около 20%) всех аудиторов, получивших квалификационный аттестат аудитора, вступили в профессиональные объединения. Крупные аудиторские организации, как международные, так и российские, в большинстве своем проигнорировали членство в объединениях. Это очень расходится с общепринятой практикой на Западе, где создание профессиональных объединений, как правило, инициировалось крупными аудиторскими фирмами, которые готовы были посвятить существенный объем времени и средств для содействия своему профессиональному объединению.

Отсутствие поддержки означает, что объединения не могут устанавливать взносы в достаточном объеме необходимом для предоставления услуг, которые необходимы для создания и работы современного профессионального объединения аудиторов. Профессиональные объединения в настоящее время не получают достаточного финансирования.

Отсутствие законодательного требования по членству в профессиональном объединении лишает профессиональное объединение действенных механизмов применения санкций к некомпетентным аудиторам, и аудиторам, нарушающим нормы этики. Исключения из рядов профессионального объединения сулит объединению снижению дохода.

Профессиональные объединения начали предпринимать первые шаги по созданию системы внешнего контроля качества, но при отсутствии финансирования, санкций и достаточного количества инспекторов, обладающих соответствующей квалификацией, эта система не сможет привести к существенной «чистке» профессиональных рядов.

В настоящее время профессиональные объединения не пользуются большим авторитетом у своих членов, тех аудиторов, которые не являются их членами и делового сообщества в целом. Им еще не удалось создать престижного объединения.

Давайте не будем искать крайнего. Профессиональные объединения стараются сделать все от них зависящее, но все что они ни делают не находят поддержки со стороны сильнейших аудиторов.

5.1.4. Развитие рынка



Со стороны крупных клиентов аудиторских организаций уже сформировался устойчивый спрос на хороший аудит своей финансовой отчетности. В основном это было связано с желанием ведущих российских компаний выйти на международные рынки капиталов. В соответствии с требованием этих рынков, компании должны проводить высоко качественный аудит.

Большой объем аудиторских услуг на этом рынке предлагается компаниями «Большой четверки». Для привлечения клиентов они используют свое имя и соответствие их деятельности международным стандартам. При этом наличие российского квалификационного аттестата аудитора для этих целей необязательно и порой нужно только «для галочки».

Крупные российские аудиторские организации также нашли свою нишу

Небольшие российские аудиторские организации пережили трудные времена. Вероятнее всего выжить им помогли услуги по налоговому консультированию, которые не подпадают под международное определение аудиторских услуг, даже, несмотря на то, что сами организации называют эти услуги аудитом. (Этот феномен характерен не только для России).

Спрос может вырасти в результате проводимой пенсионной реформы и введения обязательного страхования автогражданской ответственности, так как оба этих механизма должны привести к быстрому росту рынка институционального инвестирования.

5.1.5. Молодость аудиторской профессии

Профессия начала свое существование в начале 1990 годов. Изначально аудиторами становились опытные бухгалтеры или представители научных кругов, или же недавние выпускники вузов, которые начинали карьеру с нуля.

Работа в качестве аудитора требует обязательного опыта работы. Ведущие партнеры на пике своей карьеры зачастую имеют от 20 до 40 лет опыта работы на западе. Именно из таких кадров формируются лидеры профессии, как в крупных, так и небольших компаниях.

По определению российский аудитор не может иметь более 13 лет опыта работы в области аудита. В связи с тем, что профессия «разрастается как гриб», у большинства представителей аудиторской профессии опыта еще меньше. Это вовсе не критические замечания в адрес российской аудиторской профессии, напротив, есть много примеров тому, что российские стажеры и студенты, обучающиеся аудиторской профессии, являются одними из лучших в мире. Это факт.

Более того, быстрый темп хода реформ в России (реформа бухгалтерского учета и бизнеса в целом) в сопровождении происходящей реформы в мире, усложняют процесс выравнивания российского аудита с международным. Кроме того, клиенты аудиторских организаций также должны быстро приспосабливаться и реагировать на постоянно изменяющуюся экономическую среду, что увеличивает риск допущения ошибок самими российскими клиентами, что повышает спрос на аудиторские услуги в России.

5.2. Выводы и заключения

- **Профессиональные объединения аудиторов в настоящее время не получают достаточного финансирования**



- Они не располагают действенными механизмами применения санкций к некомпетентным аудиторам, и аудиторам, нарушающим нормы этики.
- Профессиональные объединения в настоящее время не получают достаточной поддержки со стороны своих существующих и возможных членов
- Они не пользуются уважением в деловом сообществе

Глава 6 – Общественный интерес, членский интерес и коммерческая деятельность

6.1. Деятельность саморегулируемых аудиторских объединений можно классифицировать в зависимости от её мотивов, а именно лежит ли в основе этой деятельности защита интересов её членов, защита общественных интересов или коммерческая деятельность.

Ниже в таблице представлены виды деятельности САО по схеме Н – высокий, М – средний, L – низкий.

Функции профессиональной организации

Общественные интересы

Интересы членов

Коммерческие интересы

Регистрация членов

Н
М
L

Дисциплинарная структура

Н
М
L

Аттестация (в настоящее время АПАО не проводят аттестацию своих членов, но в некоторых странах, например, Великобритании, Ирландии, профессиональные институты занимаются аттестацией)

Н
Н
L

Обучение претендентов

L
L
Н

Программы по контролю качества

Н
М
L

Контроль за повышением квалификации

Н
М
L



Представление интересов в законодательном органе

L
H
L

Семинары

L
H
M

Публикации

L
M
H

6.2. Те виды деятельности, которые отмечены буквой «Н» - Высокий уровень, должны подлежать обязательному государственному регулированию со стороны соответствующего уполномоченного органа (Минфин России), который в свою очередь может опираться на экспертные заключения Совета по аудиторской деятельности при Минфине России.

6.3. Согласно таблице деятельность САО не осуществляется исключительно в целях либо защиты общественных интересов, либо интересов членов своей организации или либо в коммерческих целях.

Кроме того, некоторые виды деятельности нельзя четко разграничить и сказать, что они осуществляются исключительно в целях защиты общественных интересов или интересов членов организации. Например, исключая недостойных членов из своих рядов, организация, тем самым заботится не только об общественных интересах, но и об интересах других членов этой организации, так как недостойные могут нанести вред имиджу и репутации профессиональной организации.

6.4. Те виды деятельности, где общественные интересы не отмечаются как «Н»- Высокий регулирование со стороны уполномоченного органа или Совета по аудиторской деятельности не требуется.

6.5. САО должны таким образом создать организационную структуру и структуру управления, чтобы избежать конфликта интересов между видами по защите общественных интересов, обозначенных буквой «Н» и другими направлениями деятельности.

Более того, следует обязательно исключить конфликт интересов между коммерческой деятельностью АПАО и другими направлениями деятельности.

Глава 7 – Конституциональные аспекты САО

7.1. Характеристики идеальной саморегулируемой организации

7.1.1. Профессиональное объединение – это объединение членов профессии, которое является площадкой, где члены организации могут собраться для обсуждения профессиональных вопросов. Оно направлено на укрепление доброго имени профессии путем проведения таких мероприятий, с помощью которых качество оказываемых клиентам услуг будет повышаться.



Для обсуждения профессиональных вопросов потребуются профессиональные знания, а также внутренние наработки, которые «простому члену общества» недоступны.

Путем повышения стандартов, профессиональная организация тем самым приносит больше пользы широкой общественности.

Она будет представлять интересы своих членов при обсуждении законодательных и нормативных актов, а ее деятельность должна уравнивать защиту интересов широкой общественности и более узкие экономические интересы своих членов.

Для формализации норм профессионального поведения своих членов по отношению друг к другу и к обществу в целом, профессиональная организация может разработать и принять Кодекс этики аудиторов.

7.1.2. Саморегулируемая профессиональная организация должна внедрить системы и процедуры регулирования и контроля за соблюдением принципов профессионального поведения своих членов.

Профессиональным стандартам и кодексу этики можно придать законодательную силу. Саморегулируемая профессиональная организация, соблюдая установленные минимальные требования и стандарты, оставляет за собой право повысить требования и ужесточить внутренние стандарты к своим членам.

Законодательный орган может ограничить некоторые виды деятельности (ограниченные услуги) для профессиональной ассоциации, например, право проведения обязательного аудита будет дано только членам предполагаемых САО.

Традиционно саморегулируемые профессиональные объединения имеют свои дисциплинарные процедуры, направленные на применение дисциплинарных взысканий к тем членам, которые нарушили стандарты аудиторской деятельности или положения Кодекса этики. В зависимости от нарушения САО могут применять различные меры воздействия от административного взыскания вплоть до исключения из членства в САО. Исключение из членства в САО – это наивысшая степень наказания со стороны САО, так как право осуществления определенных видов деятельности приобретается только при условии членства в САО. Те виды деятельности, которые не имеют законодательных ограничений, тем не менее могут быть также запрещены для данного аудитора если для гарантии качества предоставляемых услуг рынок требует обязательного членства в САО.

Как правило, дисциплинарные меры воздействия инициируются при поступлении жалобы. В настоящее время существует тенденция, что саморегулируемые профессиональные объединения внедряют внутренние системы контроля качества своих членов с целью выявления слабых сторон и недостатков, до того, как они приведут к реальному ущербу, искам и скандалам.

7.1.3. Сильная профессиональная организация должна обладать следующими двумя характеристиками:

- **Уважение со стороны членов своей организации**
- **Уважение со стороны общественности**

Уважение со стороны своих членов можно охарактеризовать так:



- Чувство гордости за принадлежность к данной организации.
- Вера в (и) соблюдение стандартов и этических норм.
- Уверенность в справедливом отношении организации к своим членам.
- Убежденность в том, что членство дает преимущества.

Уважение со стороны общественности можно охарактеризовать так:

- Уверенность в том, что членство в профессиональной организации требует высокого уровня квалификации и этического поведения.
- Уверенность в том, что рассмотрение всех исков и жалоб будет одинаково справедливым ко всем.

7.2. Профессиональные объединения кого?

- **Бухгалтеров?**
- **Аудиторов – профессионалов?**
- **Аудиторов?**
- **Аудиторских организаций?**

В одних странах профессиональные объединения аудиторов были созданы на основе профессиональных организаций бухгалтеров.

В других странах создавались специальные организации, членство в которых ограничивалось только аудиторами.

В некоторых странах только физические лица могут стать членами профессиональных аудиторских объединений, тогда как в других странах к членству допускаются как физические, так и юридические лица.

7.2.1. САО, членами которых являются не только аудиторы.

Ситуация исторически обусловлена тем, что такие ассоциации изначально создавались как объединения бухгалтеров, прежде, чем появилось обязательное требование к членству аудиторов. С введением этого требования членство в определенной бухгалтерской организации было признано достаточным для проведения обязательного аудита.

В результате чего такие объединения стали объединять как аудиторов, так и не аудиторов. Не аудиторы – это лица, работающие в реальном секторе экономики или в фирмах, предоставляющих профессиональные услуги, отличные от аудита.

Довод, который приводят организации с комбинированным членством, заключается в том, что аудиторы должны разбираться в бухгалтерском учете.

Однако с введением регулирования и надзора за профессией, и перехода этих функции к саморегулируемым объединениям, эта ситуация привела к парадоксу, когда некоторые члены объединения подлежат регулированию со стороны объединения, а некоторые не подлежат.

В тех организациях, где объединяются бухгалтеры и аудиторы, с введением дополнительных регулирующих функций увеличатся расходы, связанные с обслуживанием членов, являющихся аудиторами. За исключением случая перекрестного субсидирования между аудиторами и не



аудиторами (что не очень придется по душе не - аудиторам), членские взносы аудиторов придется повышать.

В соответствии с федеральным законом «О внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» положения, ограничивающего членство в САО только на аудиторов и аудиторские организации, не предусматривается. Не исключено, что в России будет работать не одно САО, в состав которого будут входить как аудиторы, так и бухгалтеры.

САО, объединяющие как аудиторов, так и не аудиторов, должны иметь организационные основы, которые будут учитывать специфику деятельности членов-аудиторов. Они должны включать структуру членских взносов, выборы в органы управления (Совет) и членство в «общественно-значимых» комитетах.

7.2.2. Аудиторы и аудиторы – профессионалы.

Различие в определении между этими двумя категориями в международном сообществе появилось недавно, хотя концепция существует уже много лет.

Аудитор – это лицо, успешно прошедшее необходимую процедуру аттестации и за которым в своей стране признается право на подписание аудиторских заключений.

Аудитор – профессионал – это лицо, обладающее определенными профессиональными навыками, но которое еще не имеет право подписывать аудиторское заключение.

В некоторых странах *аудиторы – профессионалы* могут стать членами профессионального аудиторского объединения, но для получения права подписывать аудиторские заключения они должны выполнить дополнительные требования.

В других странах членство в профессиональной организации не разрешается до тех пор пока лицо не получит соответствующий опыт работы (например, постквалификационный опыт работы) и/или признается своей аудиторской организацией как лицо, имеющее право подписи аудиторского заключения.

В России в соответствии с действующими временными правилами проведения аттестации аудиторов такого разграничения между *аудиторами* и *аудиторами – профессионалами* не существует. Таким образом, лица, успешно сдавшие квалификационный экзамен, считаются аудиторами.

Очень важно проводить такое разграничение, так как регулированию должны подлежать аудиторы, а не аудиторы – профессионалы, потому что именно аудиторы несут полную ответственность за качество проведения аудита.

Пользуясь терминологией средневековых гильдий, аудиторы сродни «мастерам», а аудиторы – профессионалы «подмастерьям».

7.2.3. Аудиторы и аудиторские организации

Согласно западной практике аудиторы имеют право заниматься аудиторской деятельностью в организационной форме индивидуальных аудиторов или аудиторских фирм.

В России ситуация сходная, но при этом обязательный аудит имеют право проводить только



аудиторские организации с минимальным количеством аттестованных аудиторов в размере пяти человек.

Исторически сложилось так, что на западе профессиональные организации формировались на базе физических (т. е. аудиторов), а не юридических лиц (аудиторских организаций).

На практике, аудиторы организовались в аудиторские организации, чтобы иметь возможность предоставлять услуги, которые были востребованы на рынке.

В процессе самоорганизации профессиональные организации испытывали определенные проблемы с признанием существования аудиторских организаций, и склонились к созданию организационных структур, ориентированных на концепцию индивидуальных аудиторов, свободно осуществляющих свою деятельность.

Одновременно с приобретением профессиональными организациями возрастающей регулирующей роли, они вынуждены были признать, по крайней мере, с прагматической точки зрения, наличие и значение роли аудиторских организаций.

В некоторых странах аудиторские организации являются членами профессиональных организаций, равно как и те индивидуальные аудиторы, которые могут являться собственниками этим аудиторских организаций или работать на них. Таким гибридным членством признается, что аудиторы – это физические лица, на которых возложена личная ответственность, и которые лично отвечают за соблюдение стандартов аудиторской деятельности и кодекса этики, тогда как аудиторские организации являются лишь де-факто организациями, проводящими аудит.

В других странах профессиональные аудиторские организации исходят из того, что их членами являются физические лица, а юридические лица обязаны быть зарегистрированными в объединении, и которые де-факто попадают в фокус многих регулирующих и надзорных функций.

В России членами САО должны быть как физические, так и юридические лица.

7.2.4. Выводы и заключения по членству в САО

Предположения

1. В России вероятнее всего будет существовать несколько САО
2. Вероятно, что по крайней мере одно САО, кроме аудиторов будет иметь членов, не являющихся аудиторами.

Рекомендации

- 1 **Членство с САО должно ограничиваться аудиторами, аудиторскими организациями, аудиторами – профессионалами и членами других профессий, связанных с аудитом в соответствии с уставом САО при условии, что это не противоречит российскому законодательству (к другим профессиям можно отнести бухгалтеров, не занимающихся аудиторской практикой или работающих в реальном секторе экономики).**
- 2 **Аудиторы и аудиторские организации должны быть членами особого аудиторского отделения, которое должно состоять только из индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций.**



- 3 Выбор в управляющие органы САО должен быть организован в соответствии с организационной структурой. Члены САО, являющиеся аудиторами, имеют право быть членами лишь органа по работе с аудиторами, при этом данный орган может состоять исключительно из аудиторов.
- 4 Категория «Специальные члены» должна быть создана для исполнительных директоров компании, а именно: генерального директора, заместитель генерального директора и т.д., а также партнеров по аудиту и ответственных лиц, принимающих решения в компании, которые не имеют аттестат аудитора в соответствии с требованиями российского законодательства. Все эти лица должны стать «специальными членами» САО. Это обязательное требование для обеспечения соблюдения дисциплинарных и этических требований, установленных САО. «Специальные члены» не будут иметь права голоса и не могут быть избранными в Совет. По мере необходимости специальные члены могут привлекаться к работе комитетов Совета для решения определенных задач.

7.3. Совет, президентский и исполнительный орган

7.3.1. Совет

Чтобы полностью отвечать определению саморегулируемой организации, необходимо, чтобы члены организации принимали самое активное участие в работе САО, и контролировали деятельность исполнительных органов объединения.

Члены саморегулируемого объединения должны избирать состав Совета, который принимает все основные решения относительно стратегии и финансирования объединения.

Члены объединения должны быть разделены на группы по принадлежности к разным отраслям деятельности: группа по аудиторской деятельности, группа практикующих бухгалтеров, группа бухгалтеров, работающих в реальном секторе экономики и так далее.

Далее эти группы формируются в подгруппы по субъектам Федерации (или групп субъектов Федерации).

Каждая такая подгруппа из состава своих членов выбирает членов в Совет. Количество членов, избираемых в Совет от региональной подгруппы, определяется пропорционально количеству членов саморегулируемой организации в данном регионе. Например, на каждые 200 членов 1 член Совета.

Члены Совета избираются каждые два года. 50% от общего состава членов Совета должны обновляться каждый год, чтобы обеспечивался принцип непрерывности. После того, как профессиональное аудиторское объединение создаст описанную выше организационную структуру, понадобится переходный период. Предлагаем установить первоначальный срок членства в составе Совета для одной половины всего состава 2 года, а для второй половины – 3 года.

Члены Совета от региональных подгрупп, должны быть членами этих подгрупп.

Члены Совета, представляющие аудиторское отделение САО, формируют аудиторское подразделение Совета. Состав других подразделений определяется уставом объединения.

Физические лица – члены профессионального объединения получают право голоса за



кандидатов Совета по своему комитету в округе. Голосование может быть очным, через доверенное лицо или заочным по почте. Каждый член имеет право голосовать столько раз, сколько вакансий открыто в составе Совета по его округу. Аудиторские организации – члены объединения право голоса при выборе членов Совета не имеют.

Работа членов Совета не оплачивается. Им будут компенсироваться командировочные расходы в разумных пределах.

Члены Совета не имеют право быть избранными в состав исполнительного органа профессионального объединения.

В уставе саморегулируемого объединения будет предусмотрено, что в Совет будут входить дополнительные кооптированные члены. Эти члены назначаются сроком на 2 года, при этом они не должны составлять более 20% от избранных членов Совета.

Кооптирование членов должно производиться в случае, если для работы Совета требуются специалисты узкой квалификации, которыми другие члены Совета не обладают.

7.3.2. Президентский совет

Совет выбирает вице-президента из членов Совета.

Вице-президент избирается сроком на XXXX лет, после чего он становится президентом сроком на XXXX лет.. Количество лет должно быть строго определено уставными документами объединения, но не должно превышать 3 лет.

Переизбрание на пост вице-президента/президента не допускается.

Пост президента не оплачивается. Ему будут компенсироваться командировочные расходы.

Целью сделанного выше предложения является обеспечение того, чтобы на пост президента попадали талантливые люди, и обеспечивалась непрерывность работы на постах вице-президента и президента.

7.3.3. Аудиторское подразделение Совета

Если членами САО являются физические лица, не являющиеся аудиторами, то в уставе саморегулируемого объединения должно быть предусмотрено создание Аудиторского подразделения президентского Совета.

Порядок избрания на должность президента и вице-президента должен быть аналогичным порядку, предусмотренному в п. 7.3.2 выше.

7.3.4. Комитеты при Совете

Для обеспечения эффективности деятельности Совета необходимо создать комитеты, отвечающие за отдельные участки работы. В целом, САО должны иметь право создавать комитеты по своему усмотрению. Однако должным образом созданный исполнительный орган управления должен предусмотреть минимальные требования к организации деятельности этих участков работы в той части, в которой они касаются общественных интересов.



Совет и подразделение, отвечающее за аудиторскую деятельность в составе Совета, формируют комитеты из членов своей организации.

Размер, роль и функции комитетов, а также описание квалификационных требований к составу комитетов, должны предусматриваться уставом саморегулируемой организации.

В подразделение по аудиторской деятельности должны входить как минимум следующие комитеты по представлению общественных интересов:

- **Регистрация**
- **Аккредитация компаний, имеющих право обучать стажеров**
- **Надзор за проведением внешнего контроля качества, в т.ч. надзор за повышением квалификации**
- **Рассмотрение жалоб и дисциплинарные процедуры**

В целом комитеты подчиняются Совету САО. Уставом саморегулируемой должно быть предусмотрено, что работа комитетов, представляющих общественные интересы, должна контролироваться подразделением по аудиторской деятельности в составе Совета.

7.3.5. Исполнительный орган

Исполнительный орган предназначен для осуществления повседневной работы саморегулируемой организации и выполнения решений Совета и его комитетов. Это очень важный вопрос особенно с учетом того, что члены Совета и комитетов работают на общественных началах. Стоит обратить особое внимание на то, что все ключевые решения принимаются Советом и его комитетами, а не исполнительным органом. Таким образом, исполнительный орган берет на себя функции секретариата.

Совет назначает исполнительный орган, возглавляемый генеральным директором.

Члены Совета не могут одновременно являться членами исполнительного органа.

Размер вознаграждения членов исполнительного органа утверждается Советом.

Совет имеет право освободить членов исполнительного органа от занимаемой должности в любое время. Члену исполнительного органа, освобожденному с занимаемой должности, выплачивается выходное пособие, но он не имеет права подавать в суд для восстановления на занимаемую должность.

Все решения Совета являются обязательными для исполнения членами исполнительного органа.

7.4. Членские взносы

Исполнительный орган составляет бюджет для рассмотрения на Совете и дальнейшего утверждения на общем собрании членов саморегулируемой организации.

В бюджет включаются структура и размер членских взносов.

Не вызывает сомнения, что затраты, связанные с выполнением саморегулируемой организацией функций, закрепленных законодательно (защита общественных интересов), будут очень высокими. Эти затраты будут в основном связаны с аудиторами и аудиторскими организациями –



членами саморегулируемой организации. Поэтому считается целесообразным, что члены организации, являющиеся аудиторами должны платить более высокие членские взносы, чем неаудиторы.

В целом структура членских взносов должна строиться в зависимости от услуг, предоставляемых той или иной группе членов.

В структуру должны входить следующие элементы:

- Годовые членские взносы для членов – не - аудиторов.
- Годовые членские взносы для членов – индивидуальных аудиторов.
- Годовые членские взносы для членов – аудиторских организаций.
- Годовые членские взносы для организаций, получивших аккредитацию на право обучения стажеров.
- Вознаграждение за проведение внешнего контроля качества.

Размер годовых членских взносов аудиторских организаций должен зависеть от размеров и сложности работы аудиторских организаций. За основу расчета можно взять численность аудиторов, работающих в организации, или размер ежегодного дохода. Если исходить из годового дохода организации, то необходимо четко определиться «какой именно доход»? – от всех услуг, всех видов аудиторских услуг, от обязательного аудита и так далее.

Глава 8 – Внешний контроль качества

8.1. Ключевые принципы, на которых основаны рекомендации

8.1.1. Преимущества существования эффективной системы внешнего контроля качества.

Аудит – эта деятельность, осуществляемая в общественных интересах. Эта деятельность может считаться полезной, если в результате ее будет повышаться качество финансовой отчетности, и если пользователи финансовой отчетности будут доверять представленной там информации.

Поэтому считается, что основными пользователями финансовой отчетности являются существующие или будущие инвесторы и кредиторы аудируемого лица. Клиенты – аудируемые компании, а точнее руководство аудируемого лица, возможно, будет заинтересовано в надежном и достоверном аудите своей отчетности, но его нельзя отнести к основным пользователям финансовой отчетности, так как они сами составляют эту финансовую отчетность и имеют доступ ко всем исходным документам и записям. Руководство аудируемого лица отвечает за содержимое финансовой отчетности и поэтому оно не должно удивляться возможным «неожиданным» результатам аудита. Тем не менее, руководство аудируемого лица может чувствовать себя более комфортно, если независимый аудитор предоставит безусловно-положительное заключение по финансовой отчетности его компании.

С помощью аудита повышается надежность финансовой отчетности, но каким образом пользователь этой отчетности узнает, что аудит был проведен качественно?

Наличие хорошей системы аттестации аудиторов обеспечивает строгий контроль за допуском к профессии. Но с помощью аттестационных тестов можно проверить знания кандидата на данный отрезок времени, и по своему определению тестирование не может охватить всех вопросов, с которыми аудитору придется столкнуться в ходе своей работы (например, проверка знаний специфики отдельной отрасли промышленности). Более того, законодательство, стандарты



финансовой отчетности и стандарты аудиторской деятельности также изменяются с течением времени, особенно в России, так как страна находится в процессе перехода и становления рыночной экономики.

Основной актив аудиторской организации – это ее репутация, которая складывается о ней у пользователей ее услугами.

Крупнейшие аудиторские организации выделяют огромные ресурсы на проведение контроля качества, как с точки зрения непрерывного процесса, т.е. когда по каждому без исключения аудиту вводится система обязательного предварительного визирования, так и с точки зрения проведения регулярных проверок контроля качества работы аудитора, это, так называемые, внутрифирменные проверки качества. Они понимают, что происходящие скандалы в отдельно взятом офисе их компании, будут иметь самое негативное воздействие на репутацию компании в целом.

Однако большинство аудиторских организаций не являются малоизвестными «дворовыми» фирмами. В небольших сообществах или на отдельном сегменте рынка их имена, как правило, хорошо известны и уважаемы пользователями их услуг. Но если это не так, то у пользователя нет другого способа получить гарантию в надежности репутации фирмы, кроме как наличие аттестата аудитора, свидетельствующего о том, что аудитор сдал экзамен в определенный момент времени, организованный уполномоченным федеральным органом, как это существует в России.

Членство в признанном профессиональном аудиторском объединении должно стать основной гарантией качества, но здесь встает вопрос о непогрешимости репутации самого саморегулируемого объединения. Если отношение общественности к саморегулируемому объединению будет как к «клубу по интересам», который принимает в свои ряды всех, успешно сдавших квалификационный экзамен и оплативших членские взносы, то такое членство не принесет никакой ценности для повышения доверия к членам объединения.

Саморегулируемое объединение должно завоевывать свою репутацию и репутацию своих членов путем демонстрации нетерпимости к фактам нарушения стандартов профессиональной деятельности и норм профессиональной этики со стороны своих членов.

Традиционно это достигается путем внедрения прозрачной системы рассмотрения поступающих жалоб и применения соответствующих мер дисциплинарного взыскания.

Недостатком системы, основанной на реагировании на поступающие жалобы, является то, что этот механизм запускается после того, как ущерб нанесен.

Наличие надежной и прозрачной системы внешнего контроля качества не может предотвратить возможных скандалов. С помощью этой системы можно гарантировать, что в аудиторской организации существуют процедуры, обеспечивающие соблюдение профессиональных стандартов.

Преимущества системы контроля качества перед системой аттестации с точки зрения контроля заключается в том, что первая проверяет деятельность компании в реальной ситуации, с помощью которой можно поверить способность аудитора применять свои знания на практике, а не только теоретизировать.

Наличие надежной и прозрачной системы внешнего контроля качества способствует повышению репутации саморегулируемой организации и её членов юридических и физических лиц.



Существует целый ряд других преимуществ, получаемых с введением надежной и прозрачной системы внешнего контроля качества.

С помощью внешнего контроля качества выявляются те слабые места в процедурах фирмы, которые самой фирмой могут быть не выявлены. В результате контроля эти недостатки доводятся до сведения руководства компании, с которым согласовывается план исправительных мероприятий. Другими словами компания может усовершенствовать свою работу и, как следствие, повысить качество своих услуг.

Наличие надежной и прозрачной системы внешнего контроля качества также повышает авторитет саморегулируемой организации в глазах поверяемого аудитора и подогревает чувство гордости за свою организацию, и что ты являешься ее членом. Кроме того, такое чувство гордости за свою организацию подвигнет проверяемого аудитора к более активному участию в деятельности его профессиональной организации.

8.1.2. Последствия неэффективной работы внешнего контроля качества.

Если система внешнего контроля качества неэффективна, она не будет способствовать выявлению недостатков в существующих процедурах. В отчете о проведении проверки может значиться «пациент здоров», хотя на самом деле будут существовать проблемы, требующие решения. Такая система лишь будет способствовать повышению численности несостоявшихся аудиторских организаций, и как следствие пользы от нее не будет ни для фирмы, ни для саморегулируемой организации.

Такая проверка качества не в состоянии снизить уровень банкротств аудиторских организаций и, как следствие, не приносит пользы ни самим аудиторским организациям, ни профессиональным объединениям.

Если инспекторская проверка будет проведена не эффективно, что будет выявлено самой проверяемой аудиторской организацией, то это подорвет уважение и чувство гордости аудитора за свое объединение.

Если общественность (круг пользователей) не имеет доверия к саморегулируемому объединению, то членство в ней становится не престижным.

8.1.3. Какими качествами должен обладать контроллер качества:

- Обязательное качество, которым должен обладать контроллер качества – это надежность. Отсутствие этого качества может разрушить всю систему внешнего контроля качества.
- Система проведения проверок должна строиться на принципах реальности и достоверности, а не превращаться в упражнение по «проставлению галочек».
- Аудит – это техническая наука, которая требует очень осторожного профессионального суждения при принятии различных решений. Контроллер качества должен обладать достаточным объемом теоретических знаний при рассмотрении решений, которые были приняты аудитором в том аудиторском файле, который он проверяет. Ему необходимо найти равновесие между применимыми техническими методами и решениями относительно того, насколько были учтены интересы пользователей финансовой отчетности.
- Контроллеры качества должны обладать безупречной репутацией и таким уровнем знаний, чтобы на должном уровне провести проверки фирмы и рабочих аудиторских документов.
- Инспекторы должны быть независимыми от того аудитора и аудиторской организации, которую они проверяют.



- САО должны иметь возможность путем опубликования своих отчетов о проделанной работе продемонстрировать внешнему миру качество своих контроллеров качества.
- К контроллерам качества должно быть отношение как честным и порядочным людям, как со стороны проверяемой фирмы, так и со стороны общественности.
- В соответствии с этическими требованиями должны соблюдаться принципы старшинства и основательности, что требует уважения.
- Уважение со стороныверяемой организации означает, что контроллер качества должен обладать таким уровнем знаний и опыта, которые будут не ниже, а даже выше уровня проверяемого лица (в чистом виде проверка равного равным)
- Контроллер качества должен реально оценивать обстановку, в которой работает проверяемое им лицо. Мелкие фирмы обязательно будут отличаться от крупных организаций по типу клиентов и профилю пользователей финансовой отчетности. Очень трудно применить в мелких фирмах методологию аудита, применяемую в крупных организациях и наоборот, даже несмотря на то, что стандарты аудиторской деятельности, лежащие в его основе, будут одинаковыми.

8.2. Институциональное устройство

- В САО должен работать Комитет по контролю за проведением проверок качества и повышением квалификации.
- Комитет должен состоять исключительно из аудиторов. Численность комитета должна обеспечивать полный охват аудиторской деятельности, а именно мелкие фирмы, крупные фирмы, фирмы работающие с клиентами по МСФО, банками, страховыми компаниями и т.д. САО должны привлекать специалистов, которые будут входить в состав Совета и комитетов в тех случаях, когда организации потребуется специалист узкой специализации.
- Члены Комитета не должны входить в состав других комитетов САО.
- По мере необходимости при Комитете могут создаваться подкомитеты. Распределение обязанностей может строиться как по региональному признаку, так и по специализации деятельности.
- Комитет и его подкомитеты должны отвечать за разработку критериев по найму контроллеров качества, разработку учебных программ с учетом типа проверок, проведение интервью с контроллерами качества, обеспечение справедливого подхода к отбору контроллеров качества, анализ отзывов по проведенной проверке, рассмотрение жалоб и так далее.
- Комитет должен следить за подготовкой различных бланков и другой стандартной документации для использования контроллерами качества в своей работе, включая вопросники по сбору данных о проверяемой организации до начала проведения проверки.
- Комитет рассматривает глубину проведения внутреннего контроля качества (внутрифирменный контроль качества), чтобы учесть его при возможном сокращении масштабов планируемой внешней проверки качества. Если внутрифирменный контроль принимается к рассмотрению, то необходимо ознакомиться с методикой его проведения и окончательными результатами его проведения.
- Комитет устанавливает типовой бюджет на время проведения проверки, включая денежное вознаграждение. Бюджет должен составляться с учетом размеров проверяемого лица, количества клиентов, являющихся общественно значимыми компаниями, а также других факторов. Комитет разрабатывает порядок утверждения дополнительного бюджета, когда это будет обусловлено необходимостью в каждом



конкретном случае.

- Программа работы по внешней проверке качества должна быть организована исполнительным органом. Комитет контролирует организацию и реализацию программы работы. Сюда входит распределение контроллеров качества по отдельным аудиторским организациям, чтобы в команде контроллеров был представлен необходимыми опыт работы.
- Комитет составляет годовой отчет по контролю качества, направляет его на рассмотрение Совета и общего собрания членов организации, а также публикует его на веб-сайте саморегулируемого объединения.
- Комитет постоянно контролирует систему контроля качества в свете обеспечения необходимого опыта.
- Комитет выявляет вопросы, требующие рассмотрения, к которым можно отнести недочеты общего порядка, обнаруженные в ходе проверки качества, или это будут новые вопросы, например, интерпретация на русском языке Международных стандартов финансовой отчетности, способные подорвать доверие общественности к достоверности финансовой отчетности. Комитет должен опубликовать свое мнение по этим вопросам, в том числе на веб-сайте организации.
- Комитет может выявить направления, требующие более тщательной проверки. Сведения об этих направлениях должны быть также опубликованы, в том числе на веб-сайте организации, для того, чтобы практикующие аудиторы знали о существовании этих направлений и были готовы к повышенному вниманию к ним во время проведения проверки качества.

8.3 Контроллеры качества штатные или по совместительству

8.3.1. Ниже представлены «за» и «против» штатных контроллеров качества.

Штатный контроллер качества будет сотрудником САО, и не будет являться сотрудником никакой аудиторской организации, являющейся членом данного САО.

Контроллер, выполняющий эту работу по совместительству, вероятнее всего, будет партнером, владельцем или менеджером аудиторской организации, являющейся членом данного САО.

На ранних этапах становления системы внешнего контроля качества на западе проверки строились по принципу «проверка равного равным», то есть одна компания проверяется другой приблизительно равной по размерам и уровню.

Основным преимуществом системы «проверка равного равным» заключается в том, что контроллер уже знает, что присуще проверяемой компании, так он сам работает в аналогичной компании. Поэтому, ему будет легко сориентироваться в возможных проблемах, с которыми он может столкнуться в ходе работы. Это отвечает требованиям по одобрению кандидатуры контроллера проверяемой компанией и квалификационным требованиям контроллера.

Основным недостатком системы «проверка равного равным» является ее возможная «коллегиальность». Существует риск того, что контроллер качества, выявив слишком много проблем в документации проверяемой организации, больше заботы будет проявлять об аудиторской организации, и лишь маленькую толику внимания уделить проблем пользователей. Вдруг контроллер качества окажется слишком суровым? Хватит ли у него смелости критиковать проверяемую им организацию? Со стороны общественности может сложиться мнение, что «это ничто иное, как удобная позиция для обеих сторон и никто никого критиковать не собирается из-

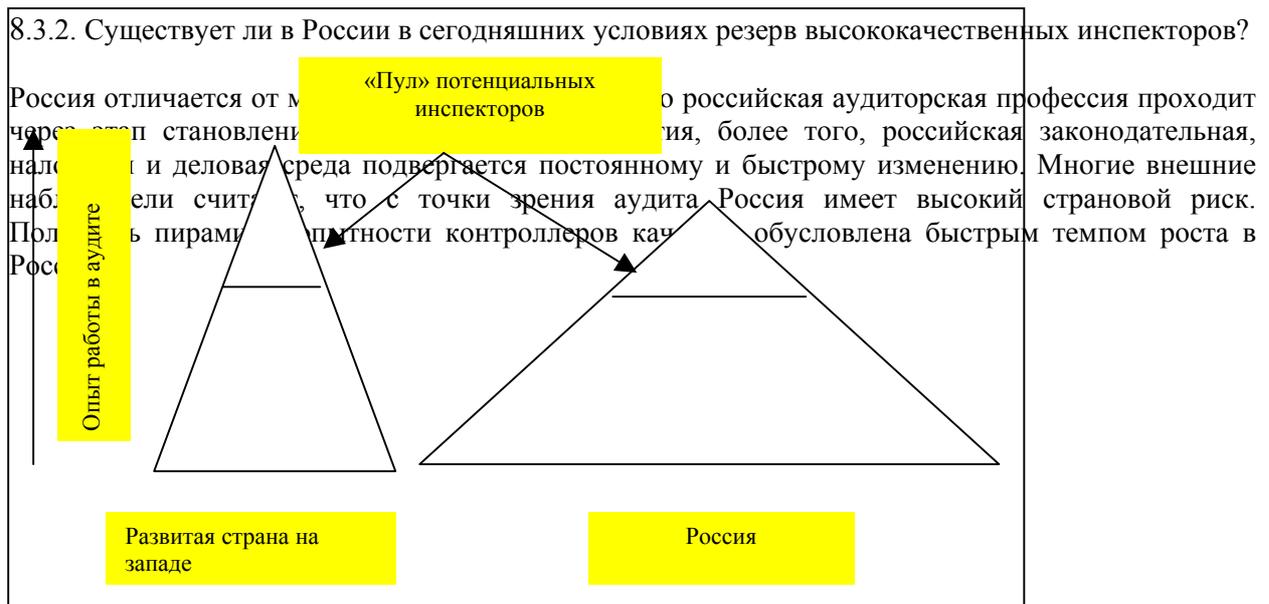


за страха быть раскритикованным самим, когда придет твой черед оказаться в положении проверяемого». Это система проверки типа «рука руку моет».

Еще одним недостатком «проверки равного равным» является опасениеверяемого лица, что в ходе проверки произойдет утечка методических ноу-хау и другой коммерческой информации, типа структуры гонораров. Сложно гарантировать сохранность информации даже с помощью подписания договоров о неразглашении информации, и в конечном счете речь идет о доверии проверяемой организации к контроллеру качества и уверенности в соблюдении им этических принципов.

В Европе можно найти примеры существования обеих систем (штатные инспекторы, сотрудники САО и привлекаемые сотрудники других аудиторских организаций для работы контроллерами качества). В тех странах, где прибегают к помощи контроллеров – почасовиков разрабатываются и применяются различные методы снижения риска «дружеского» отношения к проверяемому лицу.

На западе существует тенденция отказа от такой системы и перехода к штатной системе контроля качества. Это отчасти обусловлено тем, что система работы по совместительству часто дает сбои, и зарекомендовала себя в глазах общественности как недостаточно строгая и критически настроенная по отношению к проверяемому лицу.



Российская пирамида ниже только потому, что профессия моложе. Она несколько шире, что связано с быстрыми темпами роста профессии. Она также ниже потому, что в ней наблюдается более активная утечка высококлассных профессионалов, которые уходят в высокооплачиваемые



отрасли промышленности. (например, на должность финансового директора или руководителя департамента по составлению отчетности по МСФО).

Потенциальные инспекторы должны обладать достаточным уровнем и разнообразием аудиторского опыта и поэтому искать их следует в вершине пирамиды.

В России процент аудиторов «на вершине» несколько ниже, чем в других странах.

8.3.3. Захотят ли лица, способные осуществить проверку качества, заниматься этим?

Многие практикующие аудиторы не захотят заниматься проверками качества по следующим причинам:

- Неуверенность в долгосрочных карьерных перспективах;
- Им нравится применять «колюще-рубящее оружие», когда они имеют дело с реальными ситуациями.

При этом почасовая работа (например, 100 часов в год) может быть очень интересной с точки зрения карьеры, так как появляется:

- Желание играть определенную роль в повышении качества профессии;
- Возможность обсуждать профессиональные проблемы с другими организациями;
- Возможность получать самую актуальную информацию;
- Возможность посмотреть как другие решают свои проблемы;
- Возможность работать в моменты профессионального «затишья»;
- Возможность участвовать в обсуждении профессиональных вопросов, которые возникают в ходе инспектирования;
- Возможность получить удовольствие от статуса и уважительного отношения ключевых представителей профессии.

8.3.4 . Рекомендации по распределению нагрузки контроллеров

- Мало вероятно, что на данном этапе в России найдется необходимое количество высококвалифицированных контроллеров качества.
- На данном этапе формирования и развития института саморегулируемых организаций они столкнутся с проблемой в определении необходимой нагрузки на контроллеров качества, месте их работы и какими навыками они должны обладать. Высококвалифицированные штатные контроллеры качества стоят дорого, и саморегулируемые организации пойдут на очень высокие риски привлечения большого штата контроллеров качества, прежде чем они наработают больше опыта по проведению проверок.
- Первоначально в течение 5 лет САО должны привлекать к работе контроллеров – почасовиков, обладающих соответствующей квалификацией. Каждый инспектор должен зарезервировать за собой 100 часов работы в качестве контроллера качества.
- Инспекции будут проводиться в командах, состоящих, как минимум, из 2 инспекторов. Количество контроллеров качества, привлекаемых из одной аудиторской организации, должно быть ограничено

Количество контроллеров качества в одной команде
Максимальное количество контроллеров качества из одной организации
Минимальное количество компаний, представленных в одной команде



2
1
2
3
1
3
4
1
3
5
2
3
>5
34% команды
3

- Расчет за работу инспекторов качества производится с аудиторской организацией, в которой они работают.

8.4 Два режима инспектирования

8.4.1. Рынок аудиторских услуг

- Рынок аудиторских услуг в России (как и везде) разбит на сегменты.
- Предприятия, в которых проводится аудит, отличаются размерами и уровнем сложности своей деятельности. Кроме того, они подпадают под различные законодательные и нормативные акты в части составления финансовой отчетности, например, составление отчетности по РСБУ или МСФО.
- Более того, пользователи финансовой отчетности, которые являются конечными бенефициарами аудиторского регулирования, также отличаются друг от друга. У компании единоличного владения, в которой отсутствуют займы и кредиты, пользователей проаудированной финансовой отчетности намного меньше, чем у открытого акционерного общества, чьи акции активно обращаются на рынке.
- Аудиторские организации отличаются друг от друга размерами и уровнем сложности. Наблюдается тенденция к аудиту крупных компаний крупными аудиторскими организациями, но это не означает, что крупные аудиторские организации не проверяют мелких клиентов и наоборот.
- Уровень сложности деятельности клиентов требует специальных знаний и навыков от аудитора. Например, знание специфики данной отрасли промышленности, знание особенностей сделок компании и т.д.
- Большинство клиентов не характеризуются высоким уровнем сложности и не требуют особых знаний от аудитора.
- Контроллеры качества должны иметь соответствующий опыт в аудите такого типа клиентов, а



также разбираться в организационной структуре проверяемого лица. Контроллеру, работающему в небольшой компании с достаточно простыми клиентами, будет достаточно сложно разобраться в работе крупной международной компании и наоборот.

- Инспекторский режим должен быть структурирован таким образом, чтобы контроллеры обладали необходимой квалификацией, при этом, не нарушая принципов независимости.
- Необходимо разделить рынок аудиторских услуг на сегменты и структурировать проверку качества в зависимости от сегмента.
- Можно разработать множество систем признаков классификации. Однако чем больше их число, тем сложнее управлять этой системой. В данной работе мы рекомендуем ограничить количество классификаций ДВУМЯ.
- Предлагаемая классификация основана на предположении, что «проверяемая единица» - аудиторская организация, а не аудиторский клиент. Однако, в ней также отводится более важная роль общественно значимым клиентам по сравнению с общественно менее значимыми клиентами.

8.4.2. Два режима инспектирования

- **«Аудит общественно-значимых компаний» - это аудит компаний, чьи акции котируются на рынке, которые выпускали долговые инструменты, которые в свою очередь котируются на рынке, компаний, занимающихся банковским или страховым бизнесом.**
- **Аудиторская организация, работающая с одним или несколькими клиентами, для которых она проводит «аудит общественно-значимых компаний» - это аудиторская компания, проводящая аудит общественно значимых компаний.**
- **В САО должны быть разработаны схемы проведения проверок аудиторских компаний, проводящих аудит общественно значимых компаний, и компаний, не проводящих аудит общественно значимых компаний.**
- **Члены САО должны направлять информацию о положении дел в своей организации и сообщать за 4 недели о любых предстоящих изменениях. САО должно внести соответствующие отметки в реестр членов объединения.**

8.5. Составляющие проверки качества

Проверка состоит из горизонтальной проверки и вертикальной

8.5.1. Горизонтальная проверка

В ходе проведения горизонтальной проверки качества должны проверяться системы и процедуры, действующие в проверяемой организации, а также все вопросы, не касающиеся проведения конкретного аудита.

8.5.2. Вертикальная проверка

Контроллер качества проверяет несколько аудиторских файлов по выбору.

8.5.3. Вопросы, которые должны рассматриваться в ходе горизонтальной проверки

- **Проверка правильности ответов, предоставленных в вопросниках (см. 8.6 ниже).**
- **Аудиторские процедуры.**
- **Процедуры внутреннего контроля качества и урегулирования технических вопросов.**
- **Этика и независимость.**



- Непрерывное профессиональное развитие (повышение квалификации).
- Соответствие опыта и квалификации аудиторов требованиям проводящих ими аудитам.
- Если организация получила аккредитацию на привлечение стажеров, то в ходе проверки проверяется процесс стажировки.

8.5.4. Вопросы, которые должны рассматриваться в ходе вертикальной проверки:

- Типовая документация
- Утверждение клиента и порядок продления контрактов
- Вопросы независимости
- Опыт работы основных сотрудников
- Анализ рисков и составление индивидуальной программы
- Проверка и тестирование системы внутреннего контроля
- Документирование проделанной работы
- Урегулирование выявленных в ходе аудита проблем
- Содержание финансовой отчетности и полнота раскрытия информации
- Аудиторское заключение
- Письмо руководству аудируемого лица
- Доказательства применения процедур контроля качества в ходе аудита
- По итогам вертикальной проверки контроллер качества ставит оценку качества аудита.

8.5.5 Конфиденциальность

Совершенно ясно, что для построения эффективной системы контроля качества контроллер качества должен обладать беспрекословным правом доступа к сведениям по аудиторской организации, подлежащей проверке. Во время вертикальной проверки, а в некоторой степени и горизонтальной проверки контроллер качества должен иметь полный доступ к «живым» рабочим аудиторским документам.

Не допускать отказ от предоставления необходимой информации по клиенту в ходе проведения внешнего контроля качества, ссылаясь на нарушение конфиденциальности, включая необходимость запроса разрешения у клиента о предоставлении такой информации.

Конфиденциальность контроллеров качества подлежит регулированию теми же правилами и обязательствами, что и конфиденциальность аудиторов и аудиторских организаций.

8.6. Предварительная анкета.

В целях планирования проверки САО направляет в аудиторскую организацию перед готовящейся проверкой анкету для заполнения.

Анкета готовится по двум причинам:

- Содействие аудиторской организации в подготовке к предстоящей проверке, чтобы иметь возможность убедиться в наличии всей необходимой документации и сотрудников.
- Предоставить достаточный объем информации контроллерам качества, особенно необходимой для планирования объемов работы, для выбора контрактов для вертикальной проверки и понимания, что данный контроллер обладает соответствующей квалификацией для проведения проверки.



8.6.1. В предварительной анкете должно быть предоставлено достаточное количество информации для подбора необходимых членов команды проверяющих и отбора файлов для вертикальной проверки.

8.6.2. Проверяемые компании должны составить следующий минимальный список характеристик:

Все аудиторские задания проводились в период, подпадающий под проверку, и содержат:

- **Наименование клиента**
- **Отрасль промышленности**
- **Тип аудита**
- **Был ли это аудит «общественно-значимой компании»?**
- **Является ли заключение условно или безусловно положительным.**
- **Аудитор(ы) ответственные за задание**
- **Другие услуги, предоставляемые клиенту**
- **Гонорар аудитора и количество часов.**
- **Гонорар за неаудиторские услуги и количество часов.**

Перечень должен быть выверен по финансовой отчетности аудиторской организации.

8.6.3. Аудиторские задания, отобранные для вертикальной проверки должны обеспечивать:

- **Включение всех общественно-значимых аудиторских проверок;**
- **Как минимум одно задание по каждому ответственному аудитору.**

8.7. Квалификационные требования к контроллерам качества

- **Как минимум 3 года опыта работы после получения квалификации**
- **Как минимум 3 года в качестве ответственного лица за аудит**
- **На момент проведения внешней проверки качества контролер должен проводить аудит аналогичный характеристикам аудита, который будет проверяться**
- **Кандидат должен пользоваться уважением в аудиторском сообществе**

С помощью этих критериев обеспечивается, что к инспектору будет уважительное отношение, как со стороны проверяемой организации, так и со стороны общественности в целом.

Комитет по надзору за контролем качества проводит интервью с кандидатом и предлагает ему пройти тест. Кроме того, от кандидата может потребоваться предоставление рекомендаций.

САО должно вести учет специальных знаний и навыков контроллеров качества, чтобы направлять на вертикальную проверку контроллеров качества, отвечающих требованиям и специфике проверки, например, проверка аудита отчетности, составленной по МСФО, банковский аудит, страховой аудит.

8.8. Обучение контроллеров качества

8.8.1. Общие принципы.



- Контроллер качества должен пользоваться уважением у проверяемой им компании (т.е. уважением у предприятий-аналогов), и общественности.
- Необходимо создать профессиональный идеал, между контроллерами качества должен вестись постоянный обмен информацией и опытом.
- Контроллер качества должен пройти специальную подготовку по обучению методам проведения аудита или усовершенствованным методам составления финансовой отчетности в *части своей подготовки как контроллера качества*. Обязательным условием должно стать наличие необходимого объема знаний и опыта. Отсутствие этих знаний не дает возможности получить работу.
- В режим инспектирования должны быть включены составляющие контроля качества, и периодически члены комитета по контролю за проведением контроля качества должны проверять работу контроллера качества. В качестве постоянного и ключевого момента такого контроля является проверка технической подготовки и соответствия контроллера качества.
- Контроллер качества должен пройти необходимое обучение методам проведения проверки (но не методам проведения аудита).

8.8.2. Программа подготовки контроллера качества

- **Подготовкой контроллеров качества занимается САО. За этой деятельностью наблюдает комитет по наблюдению за проведением контроля качества. Обучение для контроллеров качества должно быть бесплатными и проводится силами САО, а не внешними преподавателями.**
- **В программу обучения должно входить планирование, администрирование и проведение проверки, в том числе составление отчета и урегулирование спорных вопросов.**
- **Большое внимание должно уделяться этике, защите общественных интересов и объективности.**
- **САО должно разрабатывать программы с учетом знаний обучающихся и характеристик проверяемой компании. Таким образом, обучение контроллера качества, который будет проверять организации, проводящие аудит общественно значимых компаний, будет существенно отличаться от подготовки контроллеров прочих аудиторских организаций**
- **За основу подготовки контроллеров качества лучше взять форму рабочих семинаров по мере возможности.**
- **Каждый год необходимо проводить курсы «обновления информации», чтобы контроллеры качества всегда обладали самыми последними новостями в своей области. Проводить эти курсы лучше в форме обмена мнениями и взглядами среди участников.**
- **Формального экзамена для контроллеров качества мы не предлагаем. Хотя в ходе обучения можно проводить тестирование. Инструктор должен будет написать отчет по каждому обучавшемуся, который будет направляться на рассмотрение комитета по наблюдению за проведением внешнего контроля качества.**

8.9. Финансирование проведения инспекций

8.9.1. Общие принципы

- **За бесценок - бесценок и получишь.** Контроллер качества должен пользоваться уважением у проверяемой им компании (т.е. уважением у предприятий-аналогов), и общественности. К ним должно быть отношение, как к людям независимым, объективным, компетентным, соблюдающим этические принципы и **МОТИВИРОВАННЫМ**.
- Если взять профессию в целом, инспектирование действительно стоит денег. Это затраты на



контроллера качества, так как он теряет доход в виде упущенного гонорара за аудиторские услуги, и также затраты для сотрудников проверяемой фирмы.

- Затраты – это демотиватор, и они должны уравниваться за счет выгод, которые получают проверяемая организация и профессия в целом. Эта работа в конечном счете будет скомпенсирована более высокими гонорами за аудит, так как доверие пользователей к аудиту возрастет. Фактически невозможно измерить чистую выгоду от системы контроля качества.
- Кто должен покрывать расходы за проверку?
- Можно создать систему контроля качества на общественных началах, где члены одного объединения будут проверять друга. В этом случае затраты будут ложиться на контроллеров качества или их организацию.
- Чистый результат в целом по профессии будет таким же. Оплата должна проводиться одним членом профессии (проверяемое лицо) в пользу другого члена (контроллер качества). Это классическая схема трансфертного расчета.
- Однако в рамках профессии все иначе. Можно взять чистые доходы или расходы на контроль качества в одной организации. Если контроллеру качества оплачивается его работа, то организация, которое проводит больше проверок качества чем в среднем по объединению будет в конечном счете чистым получателем, а та организация, которая проводит меньше проверок – чистым плательщиком.
- Таким образом, возникает психологический фактор. Учетная система управления аудиторской организации распределяет результаты по бизнес группам или отдельно по партнерам. Система работы на общественных началах предусматривает, что результаты работы партнера, проводившего контроль качества будут меньше, чем у того партнера, который контроль качества не осуществляет.
- Есть еще один психологический фактор для контроллера качества. Если эта работа проводится «в пользу профессии», то при планировании времени возникнет проблема с мотивацией: «я могу за бесплатно поработать во благо моего объединения, или я могу поработать на клиента за вознаграждение»
- Работа на общественных началах никогда не будет выходить на первый план для контроллера качества, если в противовес будет ставиться оплачиваемая работа, или же эту работу поручат менее ценному члену объединения.

8.9.2. Расчеты с контроллерами качества

- Деньги за проведение проверки должны поступать в аудиторскую организацию, в которой работает контроллер качества от той организации, в которой была осуществлена проверка.
- Расчет производится через «трастовый фонд», созданный в САО, и контролируемый комитетом по контролю за проведением внешних проверок качества. Трастовый фонд – некоммерческая организация.
- Расчет производится из расчета отработанных часов исходя из бюджета по установленной ставке плюс расходы.
- Этот комитет разрабатывает тарифы почасовой оплаты контроллера качества исходя из ключевых параметров проверяемой фирмы.
- Если количество часов превысит или окажется меньше бюджета, то контроллер качества и проверяемая фирма должны найти разумное решение об увеличении (сокращении) размера оплаты. Если две стороны не смогут договориться, что в качестве арбитра должен выступить Комитет по контролю.
- Комитет по контролю утверждает таблицу почасовых ставок и расходов, допустимых к покрытию.
- Эта таблица делается исходя из типов проверки: горизонтальная или вертикальная, а



также по регионам.

- В таблице указывается, что основная часть работы по внешнему контролю качества должна проводиться в менее активные профессиональные периоды и должна строиться на основе вмененных издержек.

8.9.3. Периодичность проведения проверок.

- Не считаем целесообразным проводить внешний контроль качества во всех аудиторских организациях каждый год.
- Определенные преимущества с точки зрения денежного потока получает аудиторская организация, которая попадет на конец цикла.
- САО может рассмотреть схему распределения затрат на проверку со стороны проверяемой организации на весь цикл.

8.10. Результаты инспектирования

После проведения проверки, горизонтальной и вертикальной, контроллер качества выставляет рейтинг:

1. Удовлетворительный
2. Удовлетворительный, но требующий некоторых доработок
3. Требуются существенные доработки
4. Неудовлетворительный

Контроллер качества составляет отчет и обосновывает проставленному рейтингу.

Результаты отчета согласовываются с руководством проверяемой организации, который одобряется руководством проверяемой организации, и делаются комментарии в случае несогласия.

При получении рейтинга 2 («Удовлетворительный, но требующий некоторых доработок») проверяемая организация должна написать отчет мерах по исправлению выявленных недостатков. Если этот отчет признается «удовлетворительным», то следующая проверка проводится нормальному по графику.

При получении рейтинга 3 («Требуются существенные доработки») проверяемая организация должна написать отчет мерах по исправлению выявленных недостатков. Контроллер качества должен внимательно изучить этот отчет и возможно проконтролировать его исполнение. Следующая проверка проводится не позднее, чем через один год.

При получении рейтинга 4 («Неудовлетворительный»), дело по данной аудиторской организации должно быть передано на рассмотрение дисциплинарного комитета.

Проверяемая организация должна заполнить анкету по результатам проверки. Это должно стать одним из источников информации, которую можно использовать в процессе контроля качества (см. п. 8.13)

Все отчеты направляются в Комитет по контролю.

Если аудиторская организация имеет аккредитацию на обучение стажеров, то контроллер



качества составляет дополнительной отчет о предоставлении стажировки.

8.11. Урегулирование спорных вопросов

САО должно разработать порядок урегулирования споров между контроллером качества и проверяемой организацией

8.12. Обнародование результатов

Поставленный рейтинг и дата поведения поверки заносятся в реестр аудиторской организации, являющейся членом САО и размещается на сайте объединения.

Если у аудиторской организации есть свой веб-сайт, она обязана будет опубликовать назначенный ей рейтинг по результатам поверки с указанием даты проведения поверки.

8.13. Контроль качества

8.13.1. Принципы

- Система контроля качества должна отвечать самым высоким стандартам и быть объективной. Эта позиция должна поддерживаться профессией, общественностью и пользователями.
- Гарантом уважительного отношения к системе контроля качества должно стать реальное и осязаемое качество проверок и непредвзятость контроллеров качества

8.13.2. Изучение отчета

- Комитет по контролю должен рассматривать отчеты по проверке качества. Рассмотрение отчетов должно проводиться исполнительными членами комитета.
- Должен составляться отчет о результатах программы рассмотрения отчетов, который должен опубликовываться не реже одного раза в год.
- Комитет следит за тем, чтобы контроллер качества готовил статистику.
- Комитет может выборочно ознакомиться с проверенными аудиторскими файлами.
- Комитет рассматривает замечания и комментарии проверяемой организации.
- Комитет следит за рассмотрением спорных вопросов, возникающих в отношении поставленных рейтингов.
- Комитет заслушивает анализ работы контроллеров качества, представленный исполнительным персоналом.
- Комитет следит за прохождением повышения квалификации контроллерами качества

8.14. Надзор

Необходимо продумать создание эффективной и независимой системы надзора за системой внешнего контроля качества саморегулируемых аудиторских объединений. В законопроекте предусматривается осуществление такой функции уполномоченным федеральным органом. Если в какой-то момент времени уполномоченный федеральный орган примет решение о передаче части своих полномочий другому органу, то при этом обязательно должны учитываться принципы независимости от аудиторов, аудиторских организаций и САО.

Надзорный орган должен отчитываться перед уполномоченным федеральным органом и Советом по аудиторской деятельности не реже одного раза в год. Отчет должен быть опубликован.



Глава 9– Дисциплинарные процедуры

9.1. Принципы

- Репутация и престиж профессионального аудиторского объединения зависит от репутации его членов.
- Необходимо установить жесткие критерии доступа в профессиональное объединение. В САО самым действенным барьером доступа в профессию является аттестация. В России процесс аттестации контролируется уполномоченным федеральным органом (Минфин).
- Входной барьер эффективен лишь на этапе входа в профессию и не является гарантией последующей безупречности работы и поведения членов объединения.
- Некомпетентные члены объединения, или члены, нарушившие нормы этики могут нанести вред всему объединению, и тем членам, которые являются компетентными и порядочными представителями профессии.
- САО должна иметь право применять дисциплинарные санкции к своим членам, вплоть до исключения из членства в объединении.
- Дисциплинарная система должна быть жесткой, объективной и прозрачной как для членов САО, так и для общественности в целом.
- Если работа в САО поставлена на должном уровне, то количество дисциплинарных случаев должно быть небольшим.
- Исключение из рядов профессии – очень серьезный вопрос. Тем самым пятнается репутация аудитора, и более того, он не имеет право заниматься профессиональной деятельностью, не будучи членом САО (особенно это жестко в части обязательного аудита). Другими словами он не сможет более зарабатывать проведением аудита. Именно поэтому дисциплинарная система должна быть справедливой и объективной.
- В случае неспособности применения САО дисциплинарных мер к аудитору, нарушившему требования стандартов качества и стандартов этики, ущерб наносится репутации САО. Относиться к такому объединению будет как клубу по защите интересов своих членов.

Существует два основных типа объективности:

- Объективность между членом САО и общественностью, а именно истцом, клиентом, пользователем и т.д.
- Объективность между членами, а именно отсутствие привилегий и фаворитизма.

9.2. Институциональная организация

- Дисциплинарный процесс находится в ведении комитета «по жалобам и дисциплине» в составе Совета (аудиторское подразделение Совета)
- САО могут создать подкомитеты в зависимости от объемов работы.
- Исполнительный орган САО назначает сотрудников для обеспечения деятельности комитета. Сотрудники, занимающиеся рассмотрением жалоб, не имеют право совмещать эту роль с деятельностью других комитетов (другими словами сотрудники, занимающиеся рассмотрением жалоб, не должны заниматься вынесением решений (третейский суд)).
- По мере необходимости комитет назначает команду по рассмотрению жалоб и принятию решений.
- Комитет составляет и публикует ежегодные отчеты о результатах своей деятельности.

9.3. Процесс и функции



Для обеспечения объективности необходимо создание хорошо структурированного процесса по рассмотрению поступающих жалоб и дисциплинарных вопросов. Выделение сотрудников для обеспечения этого процесса должно производиться с особой тщательностью и осмотрительностью, чтобы избежать возможного конфликта интересов и неизбежности процесса.

Ниже представлены рекомендации по организации этого процесса:

- Обязательное наличие функции по регистрации всех дисциплинарных случаев с момента их появления. Регистратор документирует все предпринятые действия и отражает текущее состояние по каждому случаю вплоть до завершения всего процесса. Регистратор ведет статистику, которая должна быть включена в годовой отчет комитета.
- Обязательное наличие функции по рассмотрению жалоб. Эта функция создается с целью обеспечения объективного рассмотрения всех жалоб, и отслеживания случаев возможного «полюбовного» урегулирования жалобы между истцом и аудитором. В этом случае, данный факт регистрируется, а истец должен подтвердить свое решение в письменном виде.
- Некоторые жалобы будут очень тривиальными, злонамеренными и необоснованными. В таких случаях в обязанности сотрудников по рассмотрению жалоб должно входить направление запроса в адрес истца с просьбой забрать свою жалобу, что должно быть документально оформлено. В случае отказа истца забрать свою жалобу комитет принимает решение о целесообразности проведения рассмотрения жалобы. Если принимается отрицательное решение, истцу сообщается об этом в письменном виде, при этом необходимо довести до сведения истца, что он может опротестовать это решение в судебном порядке.
- Если принимается решение о рассмотрении жалобы, то оно доводится до сведения аудитора и истца.
- По результатам рассмотрения жалобы составляется отчет с изложением всех выявленных фактов и рекомендацией дальнейших действий комитета. Копии отчета направляются аудитору и истцу.
- Если комитет соглашается с данными рекомендациями и принимает решение об инициировании дисциплинарных процедур, он назначает третейский суд для вынесения решения.
- Третейский суд может принять решение, как в пользу аудитора, так и в пользу истца. В последнем случае, он может назначить санкции.
- Решение третейского суда может быть опротестовано только в судебном порядке.

9.4. Истец

Жалобы могут поступать из следующих источников:

- Клиентов по проведению аудиторских операций;
- Пользователей финансовой информацией, понесших ущерб;
- Других аудиторов или аудиторских организаций, которые жалуются, что пострадали (обычно в случаях неэтичного поведения);
- Департамента государственного органа, уполномоченного в проведении надзора за аудиторской деятельностью;
- Комитета по контролю за проведением контроля качества;
- Исполнительного органа САО, заявляющего о нарушении устава САО.



Жалоба может быть направлена против аудитора или аудиторской организации, члена данного САО.

На западе были такие случаи, когда обычная ситуация с неуплатой членских взносов заканчивалась дисциплинарными санкциями, так как это нарушает положения устава объединения. Для рассмотрения таких случаев в САО должна быть проработана более простая схема.

9.5. Сотрудники, занимающиеся рассмотрением жалоб

- Обычно рассмотрением жалоб занимаются 2 человека.
- Эти лица выбираются из числа аттестованных аудиторов и должны обладать соответствующей квалификацией для рассмотрения данного случая. Должна быть обеспечена их полная независимость от истца и аудитора.
- В отдельных случаях комитет может принять решение по привлечению внешних специалистов для этих целей, например юристов или судебных специалистов.

9.6. Третейский суд

- Третейский суд состоит из 3 человек
- Председатель третейского суда должен быть опытным юристом или судьей, обладающий знанием аудиторской, бухгалтерской и организационной специфики.
- Двое других членов должны быть аттестованными аудиторами, выбранными по принципу продолжительности профессиональной деятельности. Они должны обладать соответствующим опытом и быть независимыми от рассматриваемых сторон.
- Аудитор и истец могут не согласиться с составом третейского суда. Право окончательного решения остается за Комитетом.
- Аудитор и истец могут нанять за свой счет адвокатов.
- Третейский суд имеет право требовать привлечения экспертного свидетеля.

9.7. Санкции

Могут применяться следующие санкции:

- Предупреждение
- Частичное ограничение деятельности, например, запрет на привлечение новых клиентов или проведение определенных видов деятельности в данный период времени.
- Исключение из САО.

Третейский суд имеет право требовать возмещения затрат за счет аудитора или аудиторской организации, связанных с ведением расследования и слушания дела.

Глава 10 – Этика и независимость

Разработкой и утверждением кодекса профессиональной этики и независимости аудитора занимается Минфин, как уполномоченный федеральный орган, отвечающий за регулирование аудиторской деятельности.



Обычно САО оказывают содействие государственному органу в части разработки кодекса этики и независимости. Таким образом, этот вопрос выходит за рамки данного документа.

САО могут создавать комитеты, занимающиеся этими вопросами.

При этом в настоящем документе предусматривается соблюдение положений кодекса этики и независимости, что входит в обязанности САО. Эти вопросы рассматривались в части внешнего контроля качества и дисциплины.

Глава 11 – Сотрудничество между различными САО

В соответствии с проектом закона «О внесении изменения в Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» предусматривается создание нескольких САО.

С одной стороны это обеспечит конкуренцию между различными САО, а с другой стороны вызовет определенные практические и юридические трудности, а именно:

- Возможность перебежать из одного САО в другое, чтобы избежать проверки, дисциплинарных процедур и санкций.
- Как работать с теми аудиторскими организациями, где отдельные аудиторы представляют различные САО.

САО должны быть настроены на совместную работу по защите интересов общественности, а особенно на проведение контроля качества и дисциплинарных процедур.

Глава 12 – Общественный надзор

12.1. В Статье 21-3 законопроекта в «Внесении изменений в Закон «Об аудиторской деятельности» предусматривается наделение надзорными функциями уполномоченный федеральный орган (Минфин России). Текст законопроекта гласит:

«Статья 21-3. Надзор за деятельностью саморегулируемых аудиторских объединений

1. Надзор за деятельностью саморегулируемых аудиторских объединений осуществляют уполномоченный федеральный орган в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, и иные федеральные органы исполнительной власти в пределах компетенции, определенной федеральными законами.

2. Предметом надзора уполномоченного федерального органа за деятельностью саморегулируемых аудиторских объединений является соблюдение саморегулируемыми аудиторскими объединениями требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов об аудиторской деятельности.

3. Надзор уполномоченного федерального органа за деятельностью саморегулируемых аудиторских объединений осуществляется в форме плановых и внеплановых проверок.

4. Плановая проверка деятельности саморегулируемого аудиторского объединения проводится уполномоченным федеральным органом один раз в два года в соответствии с планом проверок, утверждаемым уполномоченным федеральным органом.



5. Основанием для проведения внеплановой проверки уполномоченным федеральным органом деятельности саморегулируемого аудиторского объединения является представленная в уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) саморегулируемого аудиторского объединения, нарушающие требования законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности.
6. Порядок проверки деятельности саморегулируемого аудиторского объединения, в том числе оформления ее результатов, устанавливается уполномоченным федеральным органом.
7. Продолжительность проверки деятельности саморегулируемого аудиторского объединения не может превышать тридцати дней.
8. Руководитель проверяемого саморегулируемого аудиторского объединения вправе обжаловать действия (бездействие) должностных лиц, осуществляющих проверку, руководителю уполномоченного федерального органа в течение десяти дней с даты их совершения.
9. В случае выявления по результатам проверки саморегулируемого аудиторского объединения, проведенной уполномоченным федеральным органом, несоответствия деятельности саморегулируемого аудиторского объединения требованиям законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов об аудиторской деятельности уполномоченный федеральный орган вправе:
 - 1) принять решение, обязывающее саморегулируемое аудиторское объединение устранить выявленное по результатам проверки несоответствие, установить срок устранения такого несоответствия;
 - 2) принять решение о приостановлении деятельности саморегулируемого аудиторского объединения до устранения саморегулируемым аудиторским объединением выявленного по результатам проверки несоответствия, но не более чем на сто восемьдесят дней. На все время, на которое деятельность саморегулируемого аудиторского объединения приостановлена решением уполномоченного федерального органа, в отношении саморегулируемого аудиторского объединения, деятельность которого приостановлена, действуют ограничения, предусмотренные пунктом 11 статьи 212 настоящего Федерального закона;
 - 3) обратиться в суд с заявлением об исключении саморегулируемого аудиторского объединения из государственного реестра саморегулируемых аудиторских объединений.
10. Уполномоченный федеральный орган обязан сообщить в письменной форме проверенному саморегулируемому аудиторскому объединению о принятом по итогам проверки решении в течение трех рабочих дней с даты принятия этого решения. Уполномоченный федеральный орган обязан проинформировать совет по аудиторской деятельности о результатах проведенной уполномоченным федеральным органом проверки саморегулируемого аудиторского объединения и о принятом по ее итогам решении на ближайшем заседании совета по аудиторской деятельности.
11. Проверенное саморегулируемое аудиторское объединение сообщает в письменной форме в уполномоченный федеральный орган об устранении нарушений в течение трех рабочих дней после истечения срока, установленного уполномоченным федеральным органом.

Проверенное саморегулируемое аудиторское объединение обязано проинформировать



совет по аудиторской деятельности о принятых им мерах по устранению нарушений, выявленных уполномоченным федеральным органом при проведении проверки саморегулируемого аудиторского объединения, на ближайшем заседании совета по аудиторской деятельности.

12.2 В законопроекте открываются возможности осуществления надзора за САО, но четко эти процедуры еще не прописаны.

12.3 В последней версии 8-ой Директивы также предусматривается создание органа общественного надзора:

Статья 31 «Принципы осуществления общественного надзора

1. Страны-члены ЕС должны создать, в соответствии с принципами, изложенными в пунктах 2-7, эффективную систему общественного надзора за деятельностью аудиторов и аудиторских организаций.

2. Все аудиторы и аудиторские организации являются объектами контроля со стороны органов надзора.

3. Функции общественного надзора должны исполняться лицами, не практикующими аудиторскую деятельность и обладающими обширными знаниями в областях, имеющих существенное значение для обязательного аудита. Тем не менее, страны-члены ЕС могут позволить привлечение активных аудиторов для работы в структурах органа надзора, если они будут составлять меньшинство в уполномоченном органе. Лица, работающие в системе общественного надзора за аудиторами и аудиторскими организациями, должны избираться в рамках независимой и прозрачной процедуры.

4. Уполномоченный орган общественного надзора является высшей инстанцией в следующих сферах:

- (а) надзор над выдачей разрешений аудиторами и аудиторским организациям и процедурой регистрации аудиторов и аудиторских организаций;
- (б) контроль процедуры принятия правил профессиональной этики, стандартов внутреннего контроля качества аудиторских организаций и стандартов аудита;
- (в) повышения квалификации, систем обеспечения качества работы аудиторов, специальных расследований и мер дисциплинарного воздействия.

5. Органы общественного надзора должны обладать правом инициирования специальных расследований у аудиторов и аудиторских организаций, если возникает подобная необходимость, и применять соответствующие меры воздействия.

6. Работа органов общественного надзора должна быть прозрачной. Для обеспечения прозрачности своей деятельности они должны публиковать программу мероприятий, запланированных на год и отчеты о проделанной работе.

7. Органы, осуществляющие функции общественного надзора, должны иметь надлежащее финансирование. Финансирование должно быть организовано таким образом, чтобы исключить всякое потенциальное влияние аудиторов и аудиторских организаций на работу органов надзора.

12.4 Желательно обеспечить соответствие международных практик, наработанных в результате многолетнего опыта, для России при создании системы общественного надзора следует предусмотреть положения 8-ой Директивы.



12.5 Совет по аудиторской деятельности

В законопроекте «О внесении изменений в Закон «Об аудиторской деятельности» предусматривается реорганизация Совета по аудиторской деятельности. В состав обновленного Совета будут входить как минимум 2 представителя аудиторской профессии, что, в конечном счете, предполагает максимальное представительство аудиторской профессии в Совете по аудиторской деятельности не более, чем на 20% от общей численности.

Совет по аудиторской деятельности может стать естественным кандидатом на роль органа, осуществляющего надзор за аудиторской профессией.

12.6 Следующий шаг в реформировании

На современном этапе развития системы общественного надзора, возможно, не имеет практического смысла создавать систему внешнего контроля качества с привлечением контролеров качества, независимых от профессии. Причины были изложены в разделе 8.3.

Недостатки должны быть исправлены с помощью действенной системы надзора со стороны САО и за САО со стороны Совета по аудиторской деятельности.

Со временем можно будет продумать систему штатных контролеров качества, работающих в Совете по аудиторской деятельности и наделить их следующими полномочиями:

- Инспектирование САО,
- Прямая проверка аудитов общественно-значимых компаний
- Проверки по мере необходимости в тех случаях, когда Совет по аудиторской деятельности сочтет их целесообразными.

Такая система потребует достаточных объемов финансирования из вне аудиторской профессии.



Белая книга

Программные рекомендации для организации деятельности профессиональных аудиторских объединений в Российской Федерации

Приложение I

Итоговые рекомендации

Цели составления документа

Настоящие итоговые рекомендации лучше читать параллельно с «Белой книгой» по программным рекомендациям для организации деятельности саморегулируемых аудиторских объединений в Российской Федерации, призванных становлению эффективных саморегулируемых аудиторских объединений в Российской Федерации.

В настоящем документе сведены основные рекомендации и делаются ссылки на соответствующие законодательные акты, с помощью которых будут реализовываться необходимые изменения.

Содержание

Раздел I – Уставно-правовые отношения саморегулируемого аудиторского объединения.

Раздел II – Внешний контроль качества

Раздел III – Дисциплинарные процедуры

Раздел IV – Взаимодействие между различными САО

Раздел V – Общественный надзор

Раздел VI – Прочие вопросы

Раздел I – Уставно-правовые отношения саморегулируемого аудиторского объединения (Раздел 7 «Белой книги»)

I.1 Рекомендации по условиям членства в САО (Раздел 7.2.4 «Белой книги»)

I.1.1 Цитата из «Белой книги»

Предположения

1. В России вероятнее всего будет существовать несколько САО
2. Вероятно, что, по крайней мере, одно САО, будет иметь членов, не являющихся аудиторами.

Рекомендации

5 Членство с САО должно ограничиваться аудиторами, аудиторскими организациями, аудиторами – профессионалами и членами других профессий, связанных с аудитом в соответствии с уставом САО при условии, что это не противоречит российскому законодательству (к другим профессиям можно отнести бухгалтеров, не занимающихся аудиторской практикой или работающих в реальном секторе экономики).

6 Аудиторы и аудиторские организации должны быть членами особого аудиторского



отделения, которое должно состоять только из индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций.

- 7 Выбор в управляющие органы САО должен быть организован в соответствии с организационной структурой. Члены САО, являющиеся аудиторами, имеют право быть членами лишь органа по работе с аудиторами, при этом данный орган может состоять исключительно из аудиторов.
- 8 Категория «Специальные члены» должна быть создана для исполнительных директоров компании, а именно: генерального директора, заместитель генерального директора и т.д., а также партнеров по аудиту и ответственных лиц, принимающих решения в компании, которые не имеют аттестат аудитора в соответствии с требованиями российского законодательства. Все эти лица должны стать «специальными членами» САО. Это обязательное требование для обеспечения соблюдения дисциплинарных и этических требований, установленных САО. «Специальные члены» не будут иметь права голоса и не могут быть избранными в Совет. По мере необходимости специальные члены могут привлекаться к работе комитетов Совета для решения определенных задач.

I.1.2 Изменения, которые потребуются произвести в соответствии с законом об аудиторской деятельности

Статьи 20 и 21 проекта закона о «Внесении изменений в Закон «Об аудиторской деятельности» посвящены саморегулируемым аудиторским объединениям.

Статья 20 непосредственно вопросам членства в САО не посвящена. Законопроектом предусматривается обязательное членство аудиторов и аудиторских организаций в САО (статья 3(4) и статья 4(2)). Но из законопроекта четко не вытекает, имеют ли право лица или аудиторские организации, не отвечающие требованиям статей 3 и 4, становиться членами саморегулируемых аудиторских объединений.

По результатам обсуждений законопроекта становится понятно, что законопроектом не предусматривается ограничение допуска в профессию только для индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций. Предполагается, что саморегулируемые аудиторские объединения появятся из уже существующих аккредитованных профессиональных аудиторских организаций, при этом, как минимум в одном из них большинство членов являются не аудиторами.

Разрешать саморегулируемым аудиторским объединениям принимать в члены неаудиторов или не разрешать – это вопрос, требующий политического решения. Практика, существующая в странах – членах ЕС, разная. Ниже представлены все «за» включения, например, бухгалтеров в ряды САО:

- Наличие общих интересов и специализации между аудиторами и бухгалтерами, так как аудитор должен хорошо разбираться в бухгалтерском учете. Большая часть деятельности любого профессионального объединения, за исключением чисто аудиторских вопросов, может извлечь большую пользу из членства не аудиторов в организации.
- Наличие соответствующей инфраструктуры, обеспечивающей эффективную работу САО (например, наличие региональных офисов).

I.1.3 Считаю целесообразным пересмотреть и уточнить в действующем законопроекте вопросы, касающиеся членства в саморегулируемом аудиторском объединении. При этом следует учесть следующие моменты:



- **Обязательное членство всех аудиторов и аудиторских организаций в САО**
- **Все лица, входящие в руководство аудиторской организации, например, заместители генерального директора, не являющиеся аудиторами, могут стать «специальными членами» того же САО, членами которого является сама аудиторская организация.**
- **Если членами САО являются неаудиторы, наряду с аудиторскими организациями и специальными членами (как описано выше), то считаем целесообразным создание внутри САО отдельного аудиторского подразделения.**
- **Аудиторы, аудиторские организации и специальные члены должны быть членами аудиторского подразделения, и только они имеют право быть членами аудиторского подразделения.**
- **Управлять аудиторским подразделением должен отдельно созданный управляющий орган за счет отдельно сформированного бюджета. Членские взносы, поступающие от аудиторов, должны поступать напрямую в бюджет аудиторского подразделения. При этом аудиторское подразделение может переводить часть своего дохода при согласовании с руководящим органом аудиторского подразделения и самим САО, в общий бюджет САО для участия в финансировании общих видов деятельности профессионального объединения.**

1.2 Рекомендации по структуре органов

1.2.1

В «Белой книге» содержится ряд рекомендаций относительно структуры САО (совет/ президентский совет/ комитеты/ ограничение сроков занятия должностей, содержащиеся в главе 7). Эти вопросы обычно находят свое отражение в уставных документах организации с предложением свободного определения структур и понятий, не противоречащих законодательству Российской Федерации, особенно в части закона, регулирующего тип юридической организации субъекта.

Для реализации предложенных рекомендаций необходимо будет включить эти требования в уставные документы профессионального объединения. Для придания законной силы предлагаемым рекомендациям необходимо предусмотреть законодательный инструмент, обеспечивающий ограничение свободы САО по беспрепятственному составлению уставных документов и обязательное включение некоторых положений в уставные документы. Это можно сделать путем принятия соответствующего приказа уполномоченного федерального органа (УФО). В статье 21.2 законопроекта предусматривается ведение единого реестра аудиторов уполномоченным федеральным органом, а также разработка процедуры регистрации, ведение и наполнение реестра данными об аудиторах, составление перечня документов, необходимых для регистрации в едином реестре. Таким образом «теремком», в котором должны быть реализованы рекомендации, может стать соответствующий нормативный акт, регулирующий ведение единого реестра.

Считаем целесообразным предусмотреть в законопроекте наделение полномочиями уполномоченного федерального органа по разработке требований по составлению уставных документов САО.

Внедрение рекомендаций будет подразумевать наделение ответственностью Совета по аудиторской деятельности за надзор за деятельностью саморегулируемых аудиторских объединений, а также управляющего органа и соответствующих комитетов, но ни коим образом не отдавать это в руки исполнительного органа. Авторитетным голосом САО, так называемый «vis-à-vis» за пределами организации должен быть его президент, а не генеральный директор. В



законопроекте делается ссылка на полномочия и функции рабочего органа при Совете по аудиторской деятельности при Минфине России, где некоторые позиции в этом органе будут переданы директорам САО. В случае принятия рекомендаций «Белой книги», рекомендуем точнее указать эти должности, т.е. заменить «директора» «президентом».

1.2.2 Предлагаем дополнить Статью 20 ФЗ № 119 текстом, с указанием того, что уполномоченный федеральный орган отвечает за разработку перечня требований по составлению уставных документов саморегулируемых объединений. Такой текстовкой можно ограничить свободу, предусмотренную пунктом 6 Статьи 20 законопроекта.

- **Уполномоченный федеральный орган должен установить минимальные требования по составлению уставных документов саморегулируемых аудиторских объединений. Если уполномоченный федеральный орган принимает решение по пересмотру установленных минимальных требований, он должен будет сообщить об этом саморегулируемым аудиторским объединениям, которые в свою очередь должны будут пересмотреть свои уставные документы с учетом вводимых изменений и дополнений не позднее, чем в 12-месячный срок.**
- **Изменения, вносимые в уставные документы саморегулируемого объединения, должны происходить в соответствии с процедурами, предусмотренными Уставом организации и законодательными и нормативными актами Российской Федерации при предварительном согласовании с уполномоченным федеральным органом.**

1.3 Рекомендации по включению отдельных статей в положение по регистрации САО.

- **В положении о процедуре регистрации саморегулируемых аудиторских объединений рекомендуем внести предложения, прописанные в разделе 7.3 «Белой книги».**

В разделе 7.3.4. «Белой книги» рекомендуется создание как минимум четырех комитетов, представляющих общественные интересы:

- Комитет по регистрации
- Комитет по аккредитации компаний, имеющих право обучать стажеров
- Комитет по надзору за проведением внешнего контроля качества, в т.ч. надзор за повышением квалификации
- Комитет по рассмотрению жалоб и дисциплинарные процедуры

В Статье 20, параграф 1, пункт 2 законопроекта о «Внесении изменений в Закон «Об аудиторской деятельности» предусматривается наличие во всех САО системы внешнего контроля качества и дисциплины, при этом не предусматривается структура комитетов для этих целей. Более того в статье 17 требуется, чтобы САО взяли на себя определенные регистраторские функции, которые должны будут в дальнейшем влиться в государственный реестр саморегулируемых аудиторских объединений, при этом опять ничего не говорится о четкой структуре комитетов. Аккредитация организаций, имеющих право проводить стажировку – это идея взята из «Белой книги» по новой концепции аудиторов в России, но в законопроекте о «Внесении изменений в Закон «Об аудиторской деятельности» об этом ничего не говорится. В статье 15 предусматривается «наличие стажа работы, связанной с проведением аудита и оказанием сопутствующих аудиту услуг, а также ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности не менее 3 лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации», при этом не рассматривается вопрос аккредитации.

Таким образом, функции, которые будут возложены на три из четырех комитетов, уже



обозначены в законопроекте, следовательно, сложились проектные предпосылки заложения нормативной базы для регулирования работы данных комитетов в положении о регистрации САО.

- При этом в Статье 15 законопроекта следует учесть требование о получении необходимого стажа *в офисе* аудиторской организации, аккредитованной при САО, членом которого она является, в качестве организации, имеющей право предоставлять стажировку

Если сейчас внести такую редакцию, то необходимо предусмотреть соответствующие условия переходного периода.

I.4 Рекомендации по структуре членских взносов

В разделе 7.4 «Белой книги» предлагается составление бюджета передать в функции исполнительной дирекции, а его утверждение осуществлять на уровне совета и общего ежегодного собрания членов организации. В документе также предлагался перечень основных составляющих членских взносов:

- Годовые членские взносы для членов – не - аудиторов.
- Годовые членские взносы для членов – индивидуальных аудиторов.
- Годовые членские взносы для членов – аудиторских организаций.
- Годовые членские взносы для организаций, получивших аккредитацию на право обучения стажеров.
- Вознаграждение за проведение внешнего контроля качества.

Более того, в разделе 8.9.2 даются более подробные рекомендации по структуре оплаты за внешний контроль качества с учетом типа проверяемой аудиторской организации и ее месторасположения.

Рекомендации

В «Белой книге» мы не делаем рекомендаций по размеру членских взносов, поскольку полагаем, что это вопрос для себя должны решить сами САО.

При этом уполномоченный федеральный орган должен следить и объективно оценивать то, чтобы членские взносы были достаточно высокими для финансирования деятельности, которая предусматривается законодательством

В статье 18 законопроекта предусматривается, что государственное регулирование аудиторской деятельности будет осуществляться уполномоченным федеральным органом, при этом под регулирование подпадают «требования, принципы и обязательные процедуры внешнего контроля качества работы аудиторов и аудиторских организаций» и «анализ отчетов саморегулируемых аудиторских объединений об исполнении ими и их членами законодательства Российской Федерации и иных актов об аудиторской деятельности и подготовка на их основе ежегодного доклада о состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации». Более того, в Статье 21.3 предусматривается надзор за деятельностью саморегулируемых аудиторских объединений, включая полугодовой «аудит», проводимый уполномоченным федеральным органом»

Очевидно, что государство должно располагать достаточным набором инструментов для обеспечения достаточного объема финансирования САО.



Раздел II – Внешний контроль качества

II.1 Институциональное устройство (Раздел 8.2 «Белой книги»)

- В САО должен работать Комитет по контролю качества.
- САО должны принять внутренние положения, регламентирующие деятельность и определяющие роль этого комитета и членов исполнительной дирекции и секретариата, помогающих работе комиссии.
- Положение должно быть принято Советом САО, именно Советом аудиторского направления, если в САО входят не только аудиторы.
- Положение должно быть опубликовано на веб-сайте САО.
- Данное положение должно быть в пакете той документации, которая направляется на рассмотрение уполномоченного федерального органа для регистрации САО (как предусмотрено статьей 21.2, параграф 5, п. 6 законопроекта)
- Любые изменения в данном положении должны будут согласовываться с уполномоченным федеральным органом.
- Уполномоченный федеральный орган должен разработать документ, устанавливающий минимальные требования к системе внешнего контроля качества в САО для обеспечения контроля за созданием адекватной системы. (Положение о минимальных требованиях к системе внешнего контроля качества в САО)

II.2 Сколько времени должны уделять контролеры качества проведению проверок (Раздел 8.3 «Белой книги»)

Рекомендации, предложенные в разделе 8.3.4 «Белой книги»

Мы рекомендуем, чтобы, по крайней мере, первые 5 лет САО использовали систему с внештатными контролерами качества с максимальным объемом 100 часов в год на проверках. Причина, по которой мы делаем это рекомендацию, заключается в следующем:

- относительная молодость российской аудиторской профессии и как следствие, недостаток аудиторов с достаточным опытом работы для инспекторской работы;
- привлекательные заработные платы в профессии;
- привлекательная заработная плата, которую готовы предложить новые работодатели, уходящим из профессии.

Вот те немногие причины, по которым на данном этапе трудно будет найти достаточное количество высококвалифицированных аудиторов, готовых полностью посвятить себя внешним проверкам качества.

По мере развития и становления аудиторской профессии можно будет рассмотреть вопрос привлечения штатных контролеров качества, а также создания органа инспектирования отдельно от профессиональных организаций (аналог американского PCAOB и английского ROB-AIU).

В данном разделе в «Белой книге» также предлагается максимально ограничить количество инспекторов качества от одной аудиторской организации в команде инспекторов, а также ограничить количество аудиторских организаций, предоставляющих инспекторов качества, входящих в одну инспекторскую команду. Это делается с целью снижения рисков того, что одна аудиторская организация сможет воспользоваться своим положением и использовать полученную



информацию, а также для того, чтобы избежать возможных «альянсов» между проверяемой и проверяющей организациями.

П.3.1 Два режима инспектирования (Раздел 3.15 и 8.4 «Белой книги»)

В Белой книге дается достаточно сильная рекомендация по организации внешнего контроля качества по двум режимам, тем самым, признавая большие различия между аудиторскими организациями разных размеров и уровней, между аудиторскими клиентами и степенью общественных интересов к финансовой отчетности разных клиентов. Из практических соображений, а также по опыту работы в странах членах Европейского Союза и в других странах целесообразно ограничиться двумя режимами инспектирования.

П.3.2 Рекомендации по организации двух режимов инспектирования

- **Аудиторские организации должны сами дать определение клиентам, являющимся общественно-значимыми компаниями, или придерживаться определения из другого закона, например законопроекта о консолидированной финансовой отчетности Статья 2, параграфы 1 и 2.**
- **Закон об аудиторской деятельности должен выделить две категории аудиторских организаций: Категория А – компании, имеющие одного и более общественно-значимых клиента, и Категория Б – компании, не имеющие общественно-значимых компаний.**
- **В законе об аудиторской деятельности следует предусмотреть разделение инспекторских проверок для компаний из указанных выше категорий.**
- **К перечню сведений для внесения в Единый реестр аудиторов и аудиторских организаций (Статья 17.2 законопроекта) следует добавить информацию о принадлежности компании к категории А или Б.**

Данная классификация необходима для того, чтобы при проведении внешнего контроля качества оптимально распределить ресурсы и время на проверку. Для проверки аудиторской компании из Категории А инспекторская команда будет состоять из сотрудников этой же Категории аудиторских организаций, и соответственно для Категории Б из категории Б. В качестве примера необходимости подобного сегрегации можно привести, что через несколько лет будет совершенно очевидно, что компании из Категории А будут проводить аудит финансовой отчетности, составленной по МСФО, тогда как компании Категории Б изначально аудитом такой финансовой отчетности заниматься не будут.

Осуществляя надзорную функцию, уполномоченный федеральный орган может принять решение больше внимание уделять проверке САО, которые в свою очередь должны больше внимания уделять внешнему контролю качества аудиторских организаций, имеющих общественно-значимых клиентов.

Также с помощью такой классификации можно открыть окно для дальнейшего реформирования профессии путем создания специального подразделения по инспектированию компаний Категории А, т.е. вывести эту функцию из под САО, или введения прозрачной системы отчетности в соответствии с требованиям 8-ой Директивы.

П.4 Элементы инспектирования (Раздел 8.5.1-4 «Белой книги»)

Статья 14, п. 3 законопроекта гласит:

«Внешний контроль качества работы аудиторов и аудиторских организаций осуществляют



саморегулируемые аудиторские объединения в отношении своих членов. Требования, принципы и обязательные процедуры системы внешнего контроля качества утверждаются уполномоченным федеральным органом».

Рекомендации

Рекомендации в разделе 8.5.1-4 «Белой книги» следует внести с соответствующий нормативный акт, устанавливающий требования, принципы и процедуры проведения внешнего контроля качества.

II.5 Аудиторская конфиденциальность (раздел 8.5.5 «Белой книги»)

II.5.1

Вопросы конфиденциальности не были рассмотрены в первом проекте «Белой книги» (пятый пункт раздела «Вопросы, которые были сознательно опущены в рамках данного документа» в части «Введение» «Белой книге»). Вопросы конфиденциальности неоднократно поднимались участниками проводимых в рамках рабочих встреч, круглых столов, поэтому в Белой книге появился новый раздел «Конфиденциальность» 8.5.5.

Для того, чтобы система внешнего контроля качества была эффективной контролеры качества должны получить полный доступ к аудиторским документам проверяемой организации. Не должно существовать никаких причин отказа в предоставлении доступа к рабочим бумагам, включая необходимость запроса разрешения у клиента о предоставлении такой информации.

Аудиторская конфиденциальность регулируется Статьей 8 ФЗ «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которой индивидуальные аудиторы и аудиторские организации должны строго соблюдать конфиденциальность. В параграфе 3 этой Статьи право определения правил конфиденциальности предоставляется Уполномоченному федеральному органу.

В Статье 7, п. 3 дополнительно устанавливаются вопросы, считающиеся государственным секретом.

II.5.2 Рекомендация

В законе об аудиторской деятельности следует предусмотреть следующее:

- **Расширить правила обеспечения конфиденциальности, применительно к аудиторам и аудиторской деятельности при проведении внешних проверок качества.**
- **Обязать аудиторские организации и САО четко прописывать соответствие с существующими правилами соблюдения конфиденциальности в контрактах о найме на работу. Кроме того правила конфиденциальности должны быть прописаны в любом аналогичном контракте с теми, кто получает доступ к конфиденциальным сведениям, предоставляемым аудиторской организацией или САО (например, договоры с субподрядчиками, вторыми аудиторами, внутренними контролерами качества, приехавшими из зарубежных офисов организации для проверки, членами Советом САО, комитетами и внешними контроллерами качества.).**
- **Не допускать отказ от предоставления необходимой информации по клиенту в ходе проведения внешнего контроля качества, ссылаясь на нарушение конфиденциальности. (аналог пп. 2 и 3 Статьи 6 «Права и обязанности аудируемого лица или лиц, подписавших аудиторский контракт»).**



II.6 Анкеты, направляемые до проведения проверки качества (раздел 8.6 «Белой книги»)

Рекомендации в разделе 8.6 «Белой книги» следует внести с соответствующий нормативный акт, устанавливающий требования, принципы и процедуры проведения внешнего контроля качества.

II.7 Предварительная квалификация контролеров качества (Раздел 8.7 «Белой книги»)

Рекомендации в разделе 8.7 «Белой книги» следует внести с соответствующий нормативный акт, устанавливающий требования, принципы и процедуры проведения внешнего контроля качества.

II.8 Обучение контролеров качества

Рекомендации в разделе 8.8 «Белой книги» следует внести с соответствующий нормативный акт, устанавливающий минимальные требования, принципы и процедуры проведения внешнего контроля качества в САО.

II.9 Финансирование инспекторских проверок (Раздел 8.9 «Белой книги»)

Это очень важный аспект всей системы внешнего инспектирования. Существующий объем необходимого инспектирования не может быть обеспечен небольшой группой общественников. Оплата работы контролеров качества должны быть достаточной, чтобы привлекать сотрудников из ведущих аудиторских организаций, поэтому должна рассчитываться на основе почасовой оплаты за предоставленные услуги контролера качества соразмерные с их обычными тарифами на соответствующем рынке.

На данном этапе считаем нецелесообразным ожидать, что затраты на инспектирование будут полностью или частично погашаться извне аудиторской профессии. Наверняка в будущем можно будет рассчитывать, по крайней мере, на частичное покрытие этих услуг за счет выгодополучателей хорошо отлаженной аудиторской работы, например, (по Категории А) путем дополнительных платежей, взимаемых с листинговых компаний за возможность выхода на рынок капитала или через регулирующий орган (ФКЦБ или Центробанк). Мы приводим ссылку на распределение финансовых обязательств в соотношении одна треть/ одна треть/и одна треть финансирования РОВ в Великобритании через Совет по Финансовой Ответности.

Оплата услуг контролера качества должна производиться проверяемой организацией через специально созданный счет, контролируемый САО, с дальнейшим переводом соответствующих сумм в счет оплаты услуг контролера на его организацию.

Нормальная часовая ставка квалифицированного контролера качества из Категории Б в Хабаровске скорее всего будет отличаться от часовой ставки квалифицированного контролера качества Категории А в Москве. В «Белой книге» мы предлагаем устанавливать тарифную сетку в зависимости от категории и региона.

Для придания некоторой степени уверенности в части затрат на проведение внешнего контроля САО должны разработать тарифную сетку с указанием количества часов, оплачиваемых контролерам качества, основанную на ряде параметров с учетом размеров проверяемой организации.



Возмещение «излишних затрат» должно подлежать дополнительному согласованию между командой контроллеров качества иверяемым лицом. В случае невозможности прийти к соглашению САО должно выступать в качестве арбитра.

Фактически система оплаты работы контроллеров качества носит пропускной характер и все платежи, поступающие от проверяемых организаций, должны быть переведены в счет тех аудиторских организаций, сотрудник которых проводил проверку. Другие расходы на обеспечение работы системы внешнего контроля качества должны финансироваться из бюджета САО (или его аудиторского подразделения).

В результате действия такой пропускной системы со временем получится, что предоставление «объективной доли» контроллеров качества для проверки других организаций будут равны в общем объеме размеру оплаты за услуги контроллеров качества, когда они сами выступают в качестве проверяемого.

Рекомендация

Помимо установления этих принципов в «Белой книге» других рекомендаций по размерам оплаты не делается, так как это вопрос самого САО.

При этом уполномоченный федеральный орган должен следить и объективно оценивать то, чтобы членские взносы были достаточно высокими для финансирования деятельности, которая предусматривается законодательством.

П.10

Результаты инспектирования (Раздел 8.10 «Белой книги»)

Урегулирование конфликтов (Раздел 8.11 «Белой книги»)

Опубликование результатов (Раздел 8.12 «Белой книги»)

Контроль качества (Раздел 8.13 «Белой книги»)

Рекомендации, представленные в этом разделе «Белой книги» должны быть учтены при разработке внутренних документов САО, регламентирующих внешний контроль качества.

В Статье 14, п. 8 законопроекта предусматриваются рейтинги результатов проверки и соответствующие санкции.

Все рекомендации следует внести с соответствующий нормативный акт, устанавливающий минимальные требования, принципы и процедуры проведения внешнего контроля качества в САО.

Закон об аудиторской деятельности должен включать обязательное требование по публикации результатов внешней проверки качества, а также по включению этих результатов в Единый реестр аудиторов и аудиторских организаций.

П.11 Надзор (Раздел 8.14 «Белой книги»)

В Статье 19, п. 2.4 законопроекта предусматривается надзор за деятельностью САО по обеспечению внешнего контроля качества со стороны Совета по аудиторской деятельности при Минфине России.



Однако в Статье 21.3 это функция передается уполномоченному федеральному органу.

Независимо от способа организации надзора за этой деятельностью, необходимо обеспечить полную независимость этого надзора от САО, аудиторов и аудиторских организаций. Таким образом, делегирование элемента надзора рабочему органу при Совете по аудиторской деятельности Минфина России не допускается.

Раздел III – Дисциплинарные процедуры

В разделе 9 «Белой книги» делается рекомендация по созданию стабильной и надежной дисциплинарной системы.

В Статье 20, параграф 1, п. 2 законопроекта предусматривается наличие в САО «специального органа, занимающегося рассмотрением случаев наложения штрафов по отношению к членам саморегулируемого аудиторского объединения».

(Следует отметить, что в законопроекте речь идет о дисциплинарных воздействиях по результатам внешней проверки качества).

В Статье 21, параграф 1, п. 2 законопроекта о «Внесении изменений в Закон «Об аудиторской деятельности» предусматривается требование к САО «привлекать к ответственности членов саморегулируемого аудиторского объединения за нарушение устава саморегулируемого аудиторского объединения, федеральных стандартов аудиторской деятельности и Кодекса профессиональной этики аудиторов».

В этих параграфах следует предусмотреть достаточную законодательную базу по внедрению рекомендаций, предложенных в разделе 9 «Белой книги».

Рекомендации по включению в соответствующее положение САО.

- **В Положение о регистрации саморегулируемых аудиторских объединений следует включить рекомендации из раздела 9 «Белой книги».**

Раздел IV – Взаимодействие между существующими САО (Раздел 11 «Белой книги»)

Рекомендации

Рекомендуем рассмотреть предложение по возможному взаимодействию между существующими САО по созданию единых систем по следующим направлениям:

- **Регистрация**
- **Аккредитация организаций по предоставлению стажировки**
- **Надзор за системой контроля качества, включая повышение квалификации.**
- **Жалобы и вопросы дисциплины**

Раздел V – Общественный надзор (Раздел 12 «Белой книги»)

Рекомендация

Уполномоченный федеральный орган должен предпринять меры по проверке деятельности САО с привлечение общественного мнения через 4 года с момент принятия закона «О



внесении изменений в ФЗ «Об аудиторской деятельности». При проверке необходимо учесть насколько Саморегулируемое аудиторское объединение с установленными предусмотренными мерами по надзору со стороны уполномоченного федерального органа, принимает достаточные меры по защите общественных интересов, а по результатам сделать рекомендации по усовершенствованию или принятию более радикальных мер.

Раздел VI - Прочее

Государство должно осуществлять надзор за предприятиями, которые должны проводить обязательный аудит финансовой отчетности (Раздел 3.14 «Белой книги»)

В Статье 7, параграф 1 предусматривается перечень предприятий, подлежащих обязательному аудиту финансовой отчетности. Перечень достаточно полный. Однако, в результате тех способов, по которым проводилась приватизация этих предприятий, в России появилось много акционерных компаний, во многих из которых количество акционеров на настоящий момент очень невелико. Рекомендует пересмотреть включение таких компаний в перечень компаний подлежащих обязательному аудиту. Это очень сложный вопрос, требующий детального анализа. Преимущества от сокращения числа компаний, подлежащих обязательному аудиту, сократит количество обязательных аудитов, особенно это актуально в тех случаях, когда он проводится только из соображений соблюдения буквы закона, не имея при этом никакой общественной значимости.



Белая книга
Программные рекомендации для организации деятельности
профессиональных аудиторских объединений в Российской
Федерации

Приложение II
Примечания, появившиеся после разработки первой версии белой
книги с учетом замечаний и комментариев, полученных с момента
первого опубликования белой книги в первой редакции до момента
опубликования ее второй редакции

Статус настоящего документа

Это окончательная редакция «Белой книги».

Она была составлена в результате проведенного исследования и многочисленных встреч и обсуждений (см. раздел I.3 настоящего документа).

Данный документ дополняет первый вариант «Белой книги», опубликованной в марте 2006 года. Представленные там идеи и предложения обсуждались на различных мероприятиях, организованных весной 2006 года. А также он дополняет вторую редакцию, опубликованную в августе 2006 года и активно обсуждавшуюся во время заседания круглого стола, проводившегося в Москве 7 сентября и конференции 8 сентября 2006г.

Кроме того, был разработан еще один документ «Итоговые рекомендации», который будет прилагаться к Белой книге в качестве Приложения I.

По результатам проведенного исследования, а также с учетом накопленного опыта работы команды Проекта в России и на западе, Проектная команда склонна надеяться, что по многим рекомендациям будет достигнуто взаимопонимание.

Однако существуют такие вопросы, на которые западный опыт не может дать однозначных ответов. В этом случае Проект будет предлагать несколько альтернативных вариантов, после чего, мы предложим свой вариант, который, по мнению членов команды Проекта, будет наиболее приемлемым для России. Со стороны аудиторского сообщества исходят другие и вполне обоснованные и мнения на этот счет, и мы ни в коем случае не претендуем на то, что наше мнение - это «истина в последней инстанции»!

В следующем разделе изложены наиболее спорные вопросы, которые вызвали наибольшее количество дебатов. .

По одним вопросам к настоящему времени уже было найдено единое мнение. По другим вопросам разногласия остались и более того, они могут продолжать появляться от заинтересованных сторон.



Спорные вопросы, которые мы выделили как «спорные» и поэтому мы предложены командой Проекта для обсуждения на круглом столе, конференциях и других мероприятиях.

Организационно - правовые аспекты деятельности АПАО

В Главе 7 этот вопрос рассматривается наиболее подробно с изложением западного опыта и практики.

Предложенная нами структура предполагает наличие общего собрания (генеральной ассамблеи) членов объединения как основного законодательного органа. Общее собрание избирает Совет, который в свою очередь выбирает Президента. Также Совет назначает исполнительную дирекцию и исполнительного директора.

Это отличается от действующей российской практики, где зачастую исполнительный директор выбирается на общем собрании членов, после чего ему вверяются огромные полномочия, включая назначение членов Совета.

Команда Проекта была готова к активной реакции по этому вопросу со стороны действующих в России АПАО, но этого не произошло. Более того, команда проекта не думает, что по этому вопросу был достигнут консенсус.

Во время личных встреч команды проекта с представителями профобъединений выяснилось, что предложенный вариант построения иерархии по типу общее собрание – совет – исполнительная дирекция на практике не работает, так как нет гарантии, что члены выберут «нужных людей» в Совет организации.

Кроме того, нам сообщили, что наделение Совета правом назначения Исполнительного директора будет противоречить действующему законодательству.

При этом следует отметить, что те российские акционерные общества, которые приняли решение соответствовать лучшим мировым практикам корпоративного управления в своих уставах стали предусматривать назначение генерального директора Правлением, а не общим собранием акционеров. Проектная команда полагает, что юридические препятствия к назначению Исполнительного директора советом можно преодолеть, если на то будет воля организации.

В белой книге мы не предлагаем наделить Совет правом привлекать без голосования кооптированных членов в качестве дополнительных членов организации. Это предложение делалось исходя из опасения, что в результате голосования в состав Совета не попадут лица, обладающие необходимыми знаниями и навыками для выполнения своих функций. Таким образом, члены совета должны были бы признать прорехи в навыках, знаниях и опыте и привлечь соответствующих специалистов со стороны для восполнения этих недостатков. В качестве примера такой практики на западе можно привести Институт присяжных Бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW).

Таким образом, Глава 7 с момента ее первоначального опубликования существенных изменений не претерпела.

Действующие российские профессиональные аудиторские объединения занимают более слабые позиции по сравнению со своими западными коллегами. Частично это может быть обусловлено



отсутствием обязательного членства. Однако, в мировой практике существует множество примеров, когда членство в профессиональных организациях не было обязательным, при этом ряды профессии активно пополнялись, как в Великобритании, например, неаудиторы становились членами аудиторской организации, а в Германии, членство в Институте профессиональных аудиторов необязательно, но оно при этом многочисленно и так далее. Совершенно очевидно, что западные профессиональные объединения получают широкую поддержку со стороны своих членов, которые фактически играют самую активную роль в управлении своими организациями. Они активно участвуют в выборах. Представители не только ведущих, но и небольших аудиторских фирм, играют активную роль в жизнедеятельности своих организаций.

В Российской практике команда Проекта отмечает, что участие крупных и ведущих (иностраных или российских) аудиторских организаций в деятельности своих объединений оставляет желать лучшего. Мы считаем, что пересмотр структуры управления может повлиять на уровень активного участия членов в управлении своей организацией.

«Особенные члены САО»

Предлагается, чтобы основное руководство аудиторской организации, которая является членом САО, должны стать членами этой же саморегулируемой организации, даже несмотря на то, что они могут не являться аттестованными аудиторами РФ. Это необходимо для обеспечения соблюдения дисциплины и этического кодекса САО.

К этой категории относятся иностранные партнеры по аудиту и главные менеджеры по аудиту аудиторских организаций.

Кроме того, к такой категории членов будут принадлежать другие члены высшего руководящего звена компании, но которые не занимаются аудитом.

Еще одной категорией людей, которые должны пополнить ряды САО могут быть лица, хотя и отвечающие за управление компанией, но напрямую с аудитом не связанные. Например, финансовый директор или директор по персоналу аудиторской компании.

Информация добавлена в августе 2006 года. После публикации первого варианта «Белой книги» в марте 2006 года, мы пригласили представителей российского аудиторского сообщества и ряд заинтересованных международных организаций сделать свои комментарии. Нами были организованы круглые столы в Москве и Санкт-Петербурге, и как мы и ожидали, мнения поступали противоречивые.

С российской стороны комментариев было немного. Возможно, это было связано с тем, что изложенные предложения были новыми и неизвестными многим читателям, а возможно логика предложений была принята, но их принятие не изменило бы управления профессиональными организациями.

В международных кругах отношение к предложению было противоречивым. Авторам некоторых комментариев было непонятно как объединение аудиторов может иметь членов - неаудиторов. Однако многие западные объединения имеют как аудиторов, так и неаудиторов – бухгалтеров, то есть не являются чисто аудиторскими объединениями.

Ситуация на Западе изменялась в течение многих десятилетий, а многие объединения были созданы до того, как появился обязательный аудит, а аудиторский рынок разбился на сегменты,



при чем сегмент крупных компаний не был столь сконцентрированным, как сейчас. Было вполне понятно, что эти объединения создавались из членов – индивидуальных аудиторов, поэтому с появлением обязательного аудита государственные органы должны были решить, кого из членов организации можно было наделить правами по проведению обязательного аудита. Продолжается стечение индивидуальных аудиторов под крыши аудиторских компаний, которые со временем развивают свою «персональность», которая складывалась из личных качеств индивидуальных аудиторов, что привело к видоизменению самих профессиональных объединений. Некоторые объединения ограничили членство только для юридических лиц, некоторые же нашли для себя компромиссный вариант, сказав, что членами должны стать все партнеры компании. С введением системы внешнего контроля качества в последние годы подобная трансформация продолжилась. Основным фокусом внешней проверки становится организационная единица – аудиторская организация или ее офис. Регистрация аудиторских организаций также оказала некоторое давление на характеристики бухгалтерско-аудиторского объединения, объединяющего физических лиц.

Для того, чтобы продемонстрировать найденные решения, мы приводим примеры из некоторых западных практик:

- *Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса ICAEW Великобритании объединяет присяжных бухгалтеров, некоторые из которых работают в аудиторско - бухгалтерских фирмах, некоторые нет. Некоторые работающие в аудиторско - бухгалтерских фирмах являются аудиторами, некоторые – нет. Компании должны быть зарегистрированными, но не являются членами по своему выбору. К аудиторами, проводящим обязательный аудит, предъявляются особые требования. Но в отношении присяжных бухгалтеров членство ограничивается для физических лиц.*
- *В CNCC во Франции членами организации являются как индивидуальные аудиторы, так и аудиторские организации. При этом организация объединяет только аудиторов. Дисциплинарный контроль за деятельностью аудиторских организаций устанавливается по факту членства в организации.*
- *В Германии в Палату аудиторов (WPK) входят только аудиторы, аудиторские организации и ключевые позиции аудиторских организаций, которые не являются аудиторами.*

Учитывая непродолжительность аудиторских традиций в рыночной экономике России и отсутствие много десятилетнего балласта, в настоящем документе мы предлагаем придерживаться германской модели членства по причине своей ясности и четкости взаимоотношений между САО и его членами – физ. лицами, юр. лицами и лицами, принимающими решения в компаниях. Это образец сбалансированной модели, при этом следует отметить, что другие решения также достойны внимания и могут существовать на практике в других странах с развитой экономикой.

Комментарии, добавленные после обсуждения на заседании круглого стола и конференции 7 и 8 сентября 2006.

Рекомендации пункта 4 раздела 7.2.4 не претерпели никаких изменений, но примеры с финансовыми директорами и директорами по работе с персоналом, которые в прошлом мы рассматривали в четвертом параграфе в комментарии выше, в окончательный вариант мы не включили. В ходе обсуждения на конференциях из выступлений некоторых участников конференции мы поняли, что финансовые директора и руководители отделов кадров зачастую действуют под контролем «старших партнеров» организации и поэтому они не отвечают за вопросы управления организаций.



Является ли движение в сторону саморегулирования попутным с международным развитием?

Ряд международных комментаторов выразили свое удивление тем, что Россия прорабатывает концепцию становления саморегулирования в то время, как во многих странах наблюдаются противоположные тенденции.

В период разработки первого варианта «Белой книги» он задумывался для Российской читательской аудитории. Более того, на тот момент остро стоял вопрос создания саморегулируемых аудиторских объединений, так как это было новое понятие в российской деловой практике, поэтому автор не ставил перед собой цель рассматривать вопросы общественного надзора за профессией, которые частично нашли свое отражение в законопроекте «О внесении изменений в ФЗ «Об аудиторской деятельности».

В настоящей редакции «Белая книга» была дополнена аспектами по общественному надзору.

Для международного наблюдателя полезной считаем информацию о том, что реформы на западе и в России стартовали с разных этапов. Западные традиции исторически пришли из саморегулирования с его недостатками, по причине которых проводимые на Западе реформы укрепляют саморегулирование профессии с элементами общественного надзора. В России исходная позиция такова, что надзор за аудиторской деятельностью осуществляется со стороны Минфина России при отсутствии опыта саморегулирования профессии. В системе регулирования Минфином есть свои недостатки, в первую очередь, это недостаток высококвалифицированных кадров. Поэтому Россия решила привить некоторый элемент саморегулирования.

Кроме того, следует отметить, что становление САО должно происходить в тандеме с появлением саморегулируемых объединений в других областях экономики. В российских традициях было строгое государственное регулирование, при отсутствии достаточных ресурсов, а для регулирования важно установить равновесие между компетентностью и независимостью.

Комментарии, добавленные после обсуждения на заседании круглого стола и конференции 7 и 8 сентября 2006.

Было принято решение изменить само название документа и заменить слово «саморегулируемые» на «профессиональные» аудиторские объединения.

Однако само понятие саморегулируемых аудиторских объединений продолжает встречаться по тексту белой книги, так как в законопроекте «О внесении изменений в ФЗ об «Аудиторской деятельности», принятом в первом чтении в Государственной Думе, это понятие используется.

В белой книге не предусматривается саморегулирования «в чистом» или «неограниченном» виде, и что обязательно наличие независимого органа надзора за профессией.

Внешний контроль качества: квалификация инспекторов и оплата их работы

Чтобы работа по контролю качества была эффективной, потребуются серьезные затраты. Вопросы, которые были сознательно опущены в рамках данного документа

- *В данном документе не обсуждаются типы заданий, которые должны быть охвачены в ходе*



внешнего контроля качества. Несомненно, что система внешнего контроля качества будет включать проверку обязательного аудита. В настоящее время ведутся активные дебаты в части включения в неё других услуг по предоставлению уверения, в том числе инициативного аудита. Сейчас речь идет об аудите отчетности, составленной по МСФО для юридических лиц и консолидированной отчетности. Самым радикальным методом может стать включение всех услуг, предоставляемых аудиторской организацией.

- Возможно не существует ни действующего, ни потенциального законодательства, выходящего за пределы обязательного аудита, но эти масштабы можно внести в Устав саморегулируемой организации.
- Более того, в данном документе не рассматриваются вопросы инспектирования сестринских, материнских или дочерних компаний аудиторской организации. Этот вопрос требует обязательного рассмотрения, чтобы такие существенные области, как независимость и конфликт интересов не были проигнорированы в ходе инспектирования. Это связано с формальными вопросами структуры группы. Учитывать эту тематику необходимо с особой осторожностью, чтобы минимизировать риск возможного упущения при создании соответствующего нормативного документа.
- На данном этапе мы не включаем в документ аудит, проводимый за пределами Российской Федерации. Многие российские компании сейчас осуществляют существенные иностранные операции, зачастую проводимые через дочерние компании, при этом результаты этой деятельности отражаются в консолидированной финансовой отчетности российских компаний и таким образом они представляют интерес с точки зрения составления аудиторского заключения. В график проведения инспекторских проверок необходимо включить аудит таких компаний. Это чрезвычайно сложный вопрос, но на практике он коснется только небольшого числа компаний, и должен стать предметом обсуждения на международном уровне и уже прорабатывается в некоторых странах, например, США и ЕС.. Возможно сейчас слишком рано обсуждать этот вопрос в России, но как только российский внешний контроль качества наработает определенный опыт, к этому вопросу необходимо будет вернуться.
- Кроме того, в первом варианте «Белой книги» не рассматривались вопросы конфиденциальности. Однако в ходе проводимых в рамках Проекта круглых столов, семинаров и других мероприятий становилось ясно, что этот вопрос волнует многих. Порой во время инспекторских проверок контролерам качества было отказано в предоставлении необходимых для работы документов по причине конфиденциальности. В этой связи мы проработали этот вопрос и добавили ко второй редакции «Белой книги» в разделе 8.5.5.

Вопросы, которые не попали в Белую книгу

- Регистрация аудиторов и аудиторских организаций в качестве членов.
- Установление минимальных требований к повышению квалификации.
- Критерии аккредитации компаний, имеющих право предоставлять стажировку.

С момента составления первой версии «Белой книги» появился еще один материал по повышению квалификации аудиторов.