

Комитеты по аудиту и качество аудита: тенденции и возможные области для дальнейшего рассмотрения

1. Введение

Комитет по аудиту играет важную роль в вопросах контроля качества аудита и финансовой отчетности. Комитет по аудиту также может осуществлять контроль системы управления рисками организации, включая финансовые, операционные и регуляторные риски. Опасения, связанные с последствиями неэффективности работы комитетов по аудиту в отношении ошибок финансовой отчетности, привели на стыке тысячелетий к принятию более строгих нормативных и контрольных основ для комитетов по аудиту по всему миру. Не смотря на то, что важность комитетов по аудиту широко признана, одно из исследований, проведенных Малазийским университетом Утара, показало, что независимые комитеты по аудиту часто не придерживаются принципа добровольности. Вместо этого исследование выявило тенденцию деятельности комитетов по аудиту исключительно в соответствии с минимальными требованиями, предусмотренными национальным законодательством.¹

Непосредственный надзор за комитетами по аудиту со стороны регуляторов аудиторской деятельности не является распространенным явлением. Большинство членов Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR) не имеют полномочий в отношении комитетов по аудиту либо имеют, но только в части мониторинга их деятельности (в странах ЕС). В то же время регуляторы аудиторской деятельности (независимо от того, имеют ли они соответствующие полномочия или нет) и комитеты по аудиту разделяют главную роль в поддержании качества аудита и могут способствовать его улучшению в рамках совместной работы, например, посредством обмена информацией. Настоящий документ IFIAR содержит информацию, направленную на получение более полного представления о том, как комитеты по аудиту функционируют в соответствии с существующими требованиями. Также он поднимает вопросы и выявляет области для дальнейшего изучения, что может повлечь начало обсуждения между заинтересованными сторонами, такими как инвесторы, члены комитетов по аудиту, регуляторы аудиторской деятельности, исполнительные органы, а также оказать положительное воздействие в странах, например, в части принятия решения по вопросу о том, должны ли регуляторы аудиторской деятельности предоставлять результаты своих проверок комитетам по аудиту. Таким образом, документ нацелен на предоставление материала к размышлению для лиц, обладающих полномочиями в отношении комитетов по аудиту, и всех других заинтересованных лиц. Настоящий документ не является обязательным для исполнения, а также не является документом, излагающим официальную позицию IFIAR.

¹ Strengthening Corporate Governance Through An Audit Committee: An Empirical Study, article in Wulfenia 23(2):2-27, February 2016, https://www.researchgate.net/publication/293826024_STRENGTHENING_CORPORATE_GOVERNANCE_THROUGH_AN_AUDIT_COMMITTEE_AN_EMPIRICAL_STUDY

Цель настоящего документа – описать существующее положение в отношении действующих требований к комитетам по аудиту по всему миру. С этой целью документ многое заимствует из последнего исследования Международной организации комиссий по ценным бумагам (IOSCO). Во-вторых, документ ставит вопросы и выявляет области для дальнейшего рассмотрения заинтересованными лицами, членами IFIAR, обладающими как полномочиями в отношении комитетов по аудиту, так и осуществляющими только мониторинг их деятельности, а также иными заинтересованными лицами. Регуляторами аудиторской деятельности, не имеющими полномочий в отношении комитетов по аудиту, документ может использоваться исключительно в информационных целях.

Документ имеет следующую структуру: глава 2 содержит краткое содержание; глава 3 подробно раскрывает результаты Отчета по результатам исследования IOSCO по вопросам контроля аудиторов комитетом по аудиту (Исследование 2016) в части требований в отношении комитетов по аудиту. Глава 3 также включает наблюдения за деятельностью комитетов по аудиту в различных странах по всему миру. На основании информации, предоставленной в предыдущей главе, глава 4 поднимает различные вопросы, связанные с контролирующей ролью комитетов по аудиту и их взаимодействием с регуляторами аудиторской деятельности, а также выявляет области для дальнейшего рассмотрения, что в дальнейшем может способствовать повышению качества аудита. Глава 5 предлагает несколько кратких заключительных замечаний.

Оговорка об ограничении ответственности

Содержание настоящего документа, включая поднятые вопросы и предложенные для рассмотрения области, отражает взгляды некоторых, но не обязательно всех членов IFIAR. Его целью не является включить или отразить какие-либо или все взгляды отдельных членов. Ничто в настоящем документе не носит обязательный характер для отдельных членов, а также не подразумевает возникновение каких-либо законных прав или обязанностей. Члены IFIAR реализуют свое участие в данной организации в соответствии с их правовой системой и нормативной базой, которые никаким образом не подпадают под влияние любых положений настоящего документа.

2. Краткое содержание

Комитеты по аудиту играют важную роль в вопросах контроля и повышения качества аудита на глобальном уровне. Последнее исследование требований к комитетам по аудиту по всему миру IOSCO показало, что имеются общие основы указанных требований.

Например, в большинстве стран:

- комитеты по аудиту (или некоторые аналогичные управленческие структурные единицы) должны быть учреждены в листинговых компаниях, и также установлены требования в отношении независимости, особых навыков и опыта членов комитета по аудиту;
- комитет по аудиту несет ответственность или, по крайней мере, принимает активное участие в выборе внешнего аудитора, установлении платы за аудиторские услуги и периодической оценке результатов работы аудитора;
- комитет по аудиту устанавливает политику и отслеживает оказание сопутствующих аудиту услуг аудитором, включая специальные услуги в сфере налогообложения или консультативные услуги аудируемой организации; а также
- приветствуется эффективное взаимодействие, включая информационное, между комитетом по аудиту и аудитором.



Настоящий документ также поднимает вопросы и выявляет области для дальнейшего рассмотрения, которые могут способствовать усилению роли комитетов по аудиту в улучшении качества аудита. Например, в следующих областях можно извлечь пользу от дополнительного рассмотрения, обсуждения и исследований со стороны регулирующих органов, комитетов по аудиту, заинтересованных лиц и аудиторских организаций:

- целесообразность критериев, определяющих независимость, особые навыки и опыт членов комитетов по аудиту.
- предоставление комитету по аудиту права проводить более тщательную оценку результатов работы аудитора, целесообразность:
 - наличия комплекса Показателей качества аудита (ПКА), которые комитеты по аудиту могут использовать для привлечения аудиторов к решению вопросов качества аудита;
 - обращения в аудиторские организации и к комитетам по аудиту для проведения совместных консультаций относительно выявленных нарушений независимым регулятором аудиторской деятельности в ходе осуществления контроля качества обязательного аудита;
 - предоставления более подробных ожиданий относительно периодических оценок результатов работы аудитора; и (или)
 - обращения к комитетам по аудиту по вопросу использования ими иных источников информации, помимо их собственного опыта и информации от менеджмента организации, которая может быть не всегда полной и объективной.
- привлечение заинтересованных лиц при выборе аудитора.
- привлечение инвесторов в комитеты по аудиту как средство побуждения аудиторских организаций сосредоточиться на качестве аудита.
- как взаимодействие регуляторов аудиторской деятельности, аудиторских организаций и заинтересованных лиц может повысить качество аудита.
- использование процедуры «исполнение или разъяснение» при исполнении различных обязанностей комитетами по аудиту, например, при выявлении ошибок при аудите.

В следующей главе рассматривается Исследование IOSCO в отношении требований, связанных с комитетами по аудиту, и приводятся различные наблюдения относительно деятельности комитетов по аудиту в различных странах по всему миру.

3. Исследование IOSCO является хорошей отправной точкой для понимания существующих требований к комитетам по аудиту и выявления возможных областей для дальнейшего рассмотрения

В 2016 г. Рабочая группа по вопросам качества аудита (AQTF) Правления IOSCO (IOSCO Board) опросила своих действительных членов с целью получить более полное представление о действующих требованиях, установленных данными членами в отношении контроля со стороны комитетов по аудиту за аудиторами и процессом аудита в публичных компаниях в странах-членах IOSCO (Исследование 2016).² Данные требования включают существующие законодательные и нормативные требования, а также нормы, не носящие обязательный характер, например, кодексы саморегулирования или методические рекомендации. В целом, в исследовании приняли участие 47 членов IOSCO.³ Основные области, охваченные Исследованием 2016, следующие: требования к комитетам по аудиту; выбор внешнего аудитора и установление платы; роль комитета по аудиту и требования в части контроля аудита и аудитора; периодическая оценка результатов работы аудитора; взаимодействие аудитора с комитетом по аудиту; и отчетность комитета по аудиту перед акционерами.

Сравнение Исследования 2016 с предыдущим исследованием IOSCO в части требований к комитетам по аудиту 2004 г. (Исследование 2004) показало, что комитеты по аудиту были учреждены в большем количестве стран. Это указывает на многообещающий прогресс, который приветствуется IFIAR. Информация, предоставленная в Исследовании 2016, также способствовала выявлению возможных областей для дальнейшего рассмотрения, связанных с комитетами по аудиту.

3.1. Комитеты по аудиту часто нуждаются в независимости, особых навыках и опыте

В большинстве стран-респондентов Исследования 2016 требуется учреждение комитета по аудиту или комитета с подобными функциями. Во всех странах, где применяется данное требование, обязательным условием является, чтобы, по крайней мере, один член комитета по аудиту являлся внешним (независимым) членом совета директоров. В некоторых странах требуется, чтобы более одного или все члены комитета по аудиту являлись внешними (независимыми) членами совета директоров. Респонденты сообщили о различных критериях, которые они применяют для установления степени независимости. Некоторые прибегают к объективному подходу (например, посредством учета процентной доли участия в капитале общества), другие прибегают к более субъективному подходу (например, уточняют, является ли член комитета по аудиту независимым от менеджмента лицом, не вовлеченным в деловые и прочие отношения, которые могут помешать независимому суждению или способности действовать в интересах публичной листинговой компании). Также, в некоторых странах ограничен максимальный общий срок нахождения на должности члена комитета по аудиту. Указанные сроки, как правило, варьируются от 6 до 12 лет и в некоторых случаях могут согласовываться с другими требованиями в части корпоративного управления.

² <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD531.pdf>

³ Аргентина, Австралия, Багамские острова, Бельгия, Бразилия, Канада, Чили, Китай, Чехия, Дания, Доминиканская Республика, Сальвадор, Франция, Германия, Греция, Гонконг, Венгрия, Индия, Ирландия, Израиль, Ямайка, Япония, Литва, Люксембург, Малави, Малайзия, Маврикий, Мексика, Нидерланды, Оман, Пакистан, Польша, Португалия, Россия, Словения, Испания, Шри-Ланка, Сербия, Швеция, Швейцария, Тайвань, Таиланд, Тунис, Турция, ОАЭ, Великобритания, США.

В значительном большинстве стран-респондентов один или более членов комитета по аудиту должны обладать особыми навыками или опытом. Однако нет единого подхода относительно того, чтобы требование относилось к одному члену, нескольким членам или всем членам комитета по аудиту. Ограниченное количество стран применяют дополнительные требования исключительно к главе комитета по аудиту.

Существующая практика в большинстве стран

Перед тем, как бывший аудитор может стать членом комитета по аудиту, требуется увольнение и полная финансовая независимость от аудиторской организации. Правила допуска ценных бумаг на фондовую биржу требуют, чтобы публичная листинговая компания самостоятельно приняла политику в отношении найма сотрудников или бывших сотрудников независимого аудитора. Также отмечается, что в рамках стандартов аудита и этики применяются дополнительные ограничения.

Независимость

Обеспечению независимости, объективности и профессионального скептицизма комитета по аудиту может способствовать, например, требование к главе и большинству членов комитета по аудиту быть независимыми. Такая практика наблюдается в большом количестве стран.

Особые навыки и опыт

Определение требуемых навыков и опыта членов комитета по аудиту может способствовать большей эффективности комитета по аудиту. Повышение сложности коммерческой деятельности, финансовой отчетности, внутреннего контроля и аудита оказывает влияние на объем и характер обязанностей комитета по аудиту. Таким образом, важно, чтобы отдельные члены комитета по аудиту обладали достаточным опытом. Более того, коллективные полномочия комитета по аудиту должны быть такими, чтобы он был способен эффективно исполнять свои обязанности. Так, важно, чтобы комитет по аудиту в целом обладал достаточными навыками, необходимыми для ответственного выполнения своей работы.⁴ Различные заинтересованные лица отметили преимущества комитета по аудиту, состоящего из членов с различным опытом и компетенцией, и приветствуют сочетание финансовых и нефинансовых компетенций с целью повышения объективности и скептицизма членов комитета.⁵ В части финансовых компетенций не должно быть чрезмерного акцента на квалификации, однако имеющийся соответствующий опыт также должен быть учтен, например, опыт работы в качестве финансового директора.

Председатель комитета по аудиту

Важность сильных лидерских качеств для председателя комитета по аудиту подчеркивается различными респондентами.⁶

⁴ Accountancy Europe recommendation for improvements of audit committees no. 4 http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Discussion_Paper_on_Audit_Committees_120615.pdf

⁵ Global Observations on the Role of the Audit Committee, A summary of Roundtable Discussions <http://thecaq.org/sites/default/files/globalobservationsontheroleoftheauditcommittee.pdf>

⁶ Global Observations on the Role of the Audit Committee, A summary of Roundtable Discussions <http://thecaq.org/sites/default/files/globalobservationsontheroleoftheauditcommittee.pdf>

3.2. Комитет по аудиту часто играет активную роль в выборе внешнего аудитора и установлении платы за аудиторские услуги

Комитет по аудиту участвует в первоначальном выборе и последующем переназначении внешнего аудитора в абсолютном большинстве стран-респондентов Исследования 2016. Они либо несут прямую ответственность, либо участвуют посредством предоставления рекомендаций совету директоров (или аналогичному органу). Например, законодательство ЕС о реформе аудита требует, чтобы комитет по аудиту отвечал за процедуру выбора аудитора, а также описывает процедуру выбора.⁷ С другой стороны, комитет по аудиту часто не участвует в установлении платы за аудиторские услуги. В соответствии с Исследованием 2016, только в некоторых странах-респондентах комитет по аудиту должен предоставлять рекомендации или оценку в отношении платы за аудиторские услуги на рассмотрение совета директоров и в меньшинстве стран-респондентов комитет по аудиту несет прямую ответственность за установление или утверждение платы за аудиторские услуги без дальнейшего рассмотрения советом директоров.

Существующая практика в большинстве стран

Комитет по аудиту, в качестве комитета совета директоров, несет прямую ответственность за выбор и переназначение аудитора.

Качество на первом месте

Общепризнанной точкой зрения является то, что менеджмент аудируемой организации не должен назначать своего аудитора. Выбор аудитора должен быть основан больше на качестве аудитора, чем на вопросе платы. В случаях, когда процесс выбора установлен или в значительной степени подвержен влиянию комитета по аудиту, как правило, это приводит к более тщательному внешнему аудиту (например, более низкое пороговое значение существенности, большая степень профессионального скептицизма). Также предполагается, что аудиторы не должны принимать обязательства, если комитет по аудиту не управляет процессом выбора.

К тому же, предполагается, что с учетом существенного характера и сложности выбора аудитора, а также осознания, что инвесторы являются конечными клиентами обязательного аудита, инвесторы должны быть вовлечены в процесс выбора аудитора. Комитет по аудиту, например, может включить мнение и отзывы заинтересованного лица в анализ показателей риска. Более того, без учета наблюдений и отзывов инвесторов в выборе и оценке аудитора, инвесторы могут добавить дополнительные издержки на привлечение капитала для аудируемой организации.⁸ Последнее исследование отзывов инвесторов, проведенное в Сингапуре, также показало, что инвесторам хотелось бы больше участвовать в деятельности комитетов по аудиту и хотелось бы, чтобы комитеты по аудиту разъясняли им основания для выбора аудиторов.⁹ Это также подтверждается примечаниями к передовому опыту в части тендеров на оказание аудиторских услуг, опубликованному Советом по финансовой отчетности (FRC)¹⁰.

После выбора аудитора установление платы за аудиторские услуги может быть осуществлено в результате тщательного рассмотрения различных факторов. Поскольку инвесторы осуществляют плату за аудиторские услуги будучи акционерами аудируемой организации, это часто является аргументом в пользу того, чтобы

⁷ Directive 2014/56/EU – Article 39.6 (f), Regulation 537/2014 – Article 16

⁸ Panel session with the Advisory Group to the IOSWG, IFIAR plenary meeting, 20 April 2016

⁹ ACRA-SGX-SID Investor Perception Study https://www.acra.gov.sg/Into_the_Minds_of_Investors/

¹⁰ Audit Tenders Notes on Best Practice, FRC, February 2017, <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-Quality-Review/Audit-Tenders-notes-on-best-practice.pdf>

комитет по аудиту активно привлекал инвесторов к решению вопроса платы за аудиторские услуги. В конечном итоге, плата должна зависеть от объема и качества аудиторских услуг и инвесторы, вероятно, могут не одобрить размер платы, на основании низкого качества и высокого риска аудита.

3.3. Роль комитета по аудиту в отношении независимости аудитора и оказания сопутствующих услуг аудитором, включая услуги в сфере налогообложения или консультативные услуги аудируемой организации

Практически в каждой стране-респонденте Исследования 2016 комитет по аудиту несет ответственность за оценку и обеспечение независимости аудитора. В большинстве случаев данная оценка проводится только во время назначения и переназначения аудитора. Большинство стран также отметили, что применяемые стандарты аудита требуют от аудитора отчитываться перед комитетом по аудиту независимо от того, может ли быть нарушена его независимость, и разъяснять применяемые меры по защите независимости. Также, с тем, чтобы обеспечить независимость аудитора, подавляющее большинство респондентов запрещают оказание определенных сопутствующих услуг аудиту или, в качестве альтернативы, требуют одобрения со стороны комитета по аудиту перед их оказанием.

3.4. Периодическая оценка результатов деятельности аудитора является важной задачей комитета по аудиту в большинстве стран

Приблизительно в 3/4 стран-респондентов Исследования 2016 комитеты по аудиту несут ответственность за проведение периодической оценки результатов деятельности аудитора. В большинстве указанных стран, тем не менее, специфические факторы, которые подлежат рассмотрению, не установлены соответствующими законами и нормативными правовыми актами. Большинство комитетов по аудиту принимают решение учитывать общую эффективность процедуры аудита и свой опыт работы с аудиторами посредством изучения качества и процедуры оказания услуги.

Оценка качества аудита может стать сложной задачей для комитета по аудиту. Например, исследование Комитета Нидерландов по финансовым рынкам (AFM) выявило, что комитеты по аудиту в Нидерландах используют свой собственный опыт и информацию от совета директоров компании для этой цели. Они обладают ограниченным доступом или осведомленностью о нарушениях, выявленных по результатам внутреннего контроля качества, осуществляемого аудиторской

организацией в отношении документов аудиторской проверки, или результатах проверки аудиторской организации со стороны AFM и других надзорных органов.

Существующая практика в большинстве стран

Комитеты по аудиту обязаны учреждать и впоследствии осуществлять мониторинг механизма, посредством которого комитет по аудиту может быть осведомлен о претензиях, связанных с отчетностью, внутренним контролем или вопросами аудита. Такой механизм мониторинга претензий (например, горячая линия для сообщения о нарушениях) может использоваться для мониторинга результатов работы аудитора, дополнительно к результатам работы

С другой стороны, получение информации из собственных источников комитета по аудиту также является обоснованным. FRC Великобритании разработал практические рекомендации по требованию и при содействии членов комитетов по аудиту, которые обратились с просьбой разработать руководство относительно порядка структурирования и сбора доказательств с целью поддержания их оценки внешнего аудита. Практические рекомендации предусматривают способы, посредством которых комитеты по аудиту могут получить такие доказательства в процессе осуществления стандартного контроля за процессом подготовки финансовой отчетности, в том числе основываясь на наблюдениях комитета по аудиту и взаимодействии с аудиторами, а также посредством взаимодействия с менеджментом, персоналом организации и внешними лицами, такими как регулирующие органы.¹¹

В последнее время особое внимание уделяется определению качества аудита посредством разработки показателей качества аудита (ПКА) некоторыми регулирующими органами, надзорными органами, профессиональными институтами и аудиторскими организациями¹². Такие показатели могут помочь комитетам по аудиту осуществлять более объективную оценку результатов работы аудитора в части качества аудита, даже несмотря на то, что в соответствии с распространенным мнением выбор соответствующих ПКА является ключевым фактором, но при этом существует множество других более субъективных факторов, которые также являются значимыми.

Существующая практика в Европейском Союзе

Страны, которые выступают за прозрачность для всех заинтересованных лиц, требуют предоставления Открытого отчета. Последнее Постановление об аудите ЕС содержит особые требования к обязательному аудиту общественно значимых организаций (ОЗО) и требует от аудитора подготавливать дополнительный отчет для комитета по аудиту. В данном дополнительном отчете аудитор разъясняет результаты проведенного обязательного аудита и включает информацию относительно его взаимодействия с комитетом по аудиту, выявленные нарушения в части несоответствия требованиям законодательства (предполагаемые или установленные), а также насколько объем таких выявленных нарушений соответствует возможности комитета по аудиту исполнять свои обязанности.

¹¹ Audit Quality Practice Aid for Audit Committees, FRC, May 2015, <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Audit-Quality-Practice-Aid-for-Audit-Committees.pdf>

¹² Accountancy Europe's Overview of Audit Quality Indicators Initiative: http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf

3.5. Эффективное взаимодействие между аудитором и комитетом по аудиту требуется во многих странах

В большинстве стран-респондентов Исследования 2016, аудитор обязан взаимодействовать с комитетом по аудиту. Степень подробности и формализации требований к взаимодействию сильно различается среди различных стран. Некоторые респонденты требуют от аудитора сообщать подробные сведения и выводы, которые не предоставляются в стандартном аудиторском заключении, например, характер и объем публичной отчетности аудиторов.

Существующая практика в большинстве стран

Существуют сети комитетов по аудиту, посредством которых комитеты по аудиту делятся (наилучшими) практиками, а также Институты комитетов по аудиту, которые предоставляют руководства и различные источники с целью актуализации и обновления навыков и знаний комитетов по аудиту.

Также, в некоторых странах, практически все из которых европейские, комитет по аудиту получает отчет об организации управления в аудиторской организации и элементах ее системы контроля качества аудита финансовой отчетности.

Вышеизложенное подразумевает, что взаимодействие аудитора с комитетом по аудиту может являться важной частью процедуры аудита, а также что активное взаимодействие между аудитором и комитетом по аудиту может быть преимуществом для обеих сторон при исполнении ими своих обязанностей. Более того, взаимодействие между аудитором и комитетом по аудиту может содействовать периодической оценке комитетом по аудиту результатов работы аудитора, что снижает недостаток информации.

Существующая практика в некоторых странах

Хотя для встреч комитета по аудиту с аудитором без присутствия менеджмента нет четких требований, обычной практикой являются ежегодные встречи.

Для содействия комитетам по аудиту при взаимодействии с аудиторами, некоторые регулирующие органы предоставляют практические рекомендации или вопросы.¹³ Ими была предложена модель и идеи для приложения 1, включающего различные вопросы, которые члены комитета по аудиту могут задать своим аудиторам.

¹³ Например, а) the PCAOB Audit Committee Dialogue, May 2015, <https://pcaobus.org/sites/digitalpublications/Pages/auditcommittees.aspx>, и б) FRC Audit Quality Practice aid for audit committee, May 2015, [https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Audit-Quality-Practice-Aid-for-Audit-Committee-\(1\).pdf](https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Audit-Quality-Practice-Aid-for-Audit-Committee-(1).pdf)

Существующая практика в большом количестве стран

Примеры руководств, предоставляемых некоторыми регулируемыми органами в части того, как комитеты по аудиту могут проводить свою оценку эффективности внешнего аудита, включая:

- выделение факторов, связанных с качеством аудита, которые комитеты по аудиту могут учитывать при проведении своей оценки и определении мер, которые они могут принимать при этом;
- описание возможных входных данных (источники доказательств) для оценки, проводимой комитетом по аудиту;
- обсуждение ключевых профессиональных суждений, принимаемых аудитором в процессе аудита, а также способов их оценки комитетами по аудиту; и (или)
- описание трех элементов, которые комитеты по аудиту могут учитывать при оценке качества своего аудитора: (i) знания, умения и навыки; (ii) тип мышления и культура; и (iii) контроль качества.

3.6. Взаимодействие комитета по аудиту с заинтересованными лицами

В соответствии с Исследованием 2016 г., половина стран-респондентов установили минимальные требования к комитетам по аудиту в части отчетности перед заинтересованными лицами по вопросам надзора за аудитором.

Заинтересованные лица имеют определенный возрастающий интерес в понимании роли и результатов деятельности аудитора. За счет привлечения инвесторов посредством комитетов по аудиту, аудиторские организации будут иметь дополнительный стимул уделять особое внимание качеству аудита.

Существующая практика

Для тех стран, в которых комитеты по аудиту обязаны отчитываться перед заинтересованными лицами, большинство респондентов отметили, что требования охватывают следующие виды раскрываемых сведений:

1. подход к назначению или переназначению аудитора;
2. способы оценки комитетом по аудиту угроз для независимости аудитора;
3. работы, выполненные комитетом по аудиту при осуществлении надзора за аудитором;
4. оценка комитета по аудиту эффективности аудита.

4. Вопросы и возможные области для дальнейшего обсуждения

В предыдущей главе рассматривались результаты Отчета по результатам исследования по контролю аудиторов комитетом по аудиту IOSCO (Исследование 2016) в части требований, связанных с комитетами по аудиту, а также было приведено несколько наблюдений о работе комитетов по аудиту в различных странах по всему миру. На основании информации предыдущей главы, настоящая глава ставит различные вопросы и выявляет различные области для дальнейшего рассмотрения о способах усиления надзорной роли комитетов по аудиту с целью дальнейшего улучшения качества аудита на глобальном уровне. Большинство идей, представленных ниже, также как и научные исследования, ранее являлись объектами обсуждения в различных странах по всему миру и, следовательно, их обсуждение на международном уровне имеет большое значение для заинтересованных лиц, таких как инвесторы, члены комитетов по аудиту, регуляторы аудиторской деятельности и исполнительные органы.

A. С целью повышения качества аудита, в каком объеме требования к комитету по аудиту должны касаться независимости, особых навыков и опыта?

Независимость

Как было отмечено, исходя из результатов Исследования 2016, для комитета по аудиту важно быть независимым. Однако различают различные критерии, которые могут применяться с целью охарактеризования и определения независимости членов комитета по аудиту. Будет ли целесообразным дальнейшее исследование о том, какие критерии должны характеризовать и определять независимость, и как такие критерии будут содействовать повышению качества аудита? Примеры таких критериев, которые были приняты во внимание где-либо, но которые также важно дополнительно обсудить, следующие:

- максимальный срок, в течение которого член комитета по аудиту может исполнять свои полномочия;
- взаимодействие и другие функции, которые члену комитета по аудиту разрешено поддерживать и исполнять во время исполнения своих обязанностей в комитете;
- максимальная процентная доля участия в капитале общества, которой член комитета по аудиту может владеть напрямую или косвенно через других лиц, которых он представляет или с которыми он связан.

Особые навыки и опыт

В подавляющем большинстве стран-респондентов Исследования 2016, один или более членов комитета по аудиту должны обладать особыми навыками или опытом, соответствующим рассматриваемой организации. Навыки или опыт, требуемые для отдельного члена и комитета по аудиту в целом могут варьироваться среди различных стран. В каком объеме могут следующие критерии способствовать повышению качества аудита?

- Требуемые «компетенции» для члена комитета по аудиту. Примерами могут служить высшее образование по специальности экономика или финансы, профессиональная подготовка в соответствующих профессиональных организациях или профессиональный и практический опыт в сферах бухгалтерского учета / аудита.¹⁴
- Требуемая квалификация, например, подготовка в сфере финансов или информационных технологий.
- Срок давности для данных квалификаций и система повышения квалификации обеспечивает постоянное пополнение знаний членов комитета о последних разработках в их сфере.
- Состав комитета по аудиту, а также вопрос о том, только ли внешние (независимые) директора должны становиться членами комитета по аудиту. Такие требования могут включать исключение менеджмента, включая финансового директора компании, из комитета по аудиту.¹⁵

V. Какие факторы должны учитываться в ходе периодической оценки результатов работы аудитора?

В большинстве стран, принимающих участие в Исследовании 2016, комитет по аудиту периодически оценивает результаты работы аудитора. Насколько для комитетов по аудиту, при осуществлении периодической оценки, будет полезно:

- обладать набором Показателей качества аудита (ПКА), которые комитеты по аудиту могут использовать в своих обсуждениях с аудиторами по вопросу качества аудита. Следует учитывать, что выбор соответствующих ПКА является ключевым фактором, однако данное утверждение до сих пор остается спорным вопросом и ждет рассмотрения. Таким образом, целесообразным остается применение некоторых более субъективных факторов;
- обратиться к аудиторским организациям с целью получения результатов их внутренних проверок качества. Комитет по аудиту также может запросить проверку качества обязательных аудитов независимым регулятором аудиторской деятельности. Выявленные нарушения могут быть впоследствии обсуждены в комитете по аудиту и отражены в ходе будущих проверок и оценок;
- предоставлять более подробные ожидания относительно периодических оценок результатов работы аудитора; и
- использовать источники информации, обеспечивающие более объективные сведения, которые дополняют их собственный опыт и информацию, предоставленную исполнительным органом организации.

Периодическая оценка аудитора комитетом по аудиту обеспечивает возможность анализировать качество аудита, проведенного аудитором. Если данная оценка проводится лишь на периодической основе, аудитор, вероятно, может уделять больше внимания качеству только во время оценки. В период между периодическими оценками, тем не менее, на аудитора может оказываться меньшее давление со стороны комитетов по аудиту в вопросе обеспечения высококачественного аудита. Это ведет к возникновению следующих вопросов:

¹⁴ Accountancy Europe recommendation for improvements of audit committees no. 5 http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Discussion_Paper_on_Audit_Committees_120615.pdf

¹⁵ Accountancy Europe recommendation for improvements of audit committees no. 2 http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Discussion_Paper_on_Audit_Committees_120615.pdf

- проводили бы аудиторы более согласованный высококачественный аудит, если бы комитеты по аудиту демонстрировали большую заинтересованность в качестве аудита и результатах анализа основных причин, например, посредством включения каждого аудита в повестку дня ежегодного общего собрания аудируемой организации?
- что могло бы быть сделано для создания стимула комитету по аудиту проводить тщательный мониторинг аудита и работы аудитора с целью предотвращения неточностей или, в противном случае, по крайней мере, их выявления на ранней стадии?
- в случае допущения ошибки в ходе аудита и при отсутствии должного плана ее устранения, какой должна быть реакция комитета по аудиту?
- следует ли ему рекомендовать не переназначать аудитора или, в крайнем случае, не предлагать расторгнуть соглашение с аудитором или рассматриваемой аудиторской организацией, либо, если он примет решение не совершать такие действия, следует ли ему предоставить разумное пояснение, в соответствии с которым следует оставить аудитора?
- иными словами, должна ли внутренняя процедура или методика «исполнение или разъяснение» учитываться в отношении продления (прекращения) полномочий аудитора или аудиторской организации комитетом по аудиту в случае, например, ошибки в ходе аудита или неэффективного анализа основных причин?

C. Как взаимодействие с комитетом по аудиту может улучшить качество аудита?

Исследование 2016 г. выявило, что в большинстве стран-респондентов комитеты по аудиту несут ответственность за регулярную оценку результатов работы аудиторов без применения особых требований относительно факторов, которые они должны учитывать при осуществлении такой оценки. Представляется важным дальнейшее исследование способов, с помощью которых различные каналы взаимодействия могут положительно повлиять на попытки комитета по аудиту контролировать качество аудита.

Взаимодействие между регулятором аудиторской деятельности и комитетом по аудиту

На практике, регуляторы аудиторской деятельности не способны сделать статистически важные выводы относительно всего множества аудиторских проверок, проведенных крупной международной аудиторской организацией. В целом применяется подход, основанный на анализе рисков. Выявленные по результатам проверок нарушения, которые указывают на несоответствующее качество, характеризуют слабые стороны внутреннего контроля и недостаток добросовестности при исполнении обязанностей в аудиторской организации. Отсутствие или неправильное функционирование системы сдержек и противовесов оказывает потенциально неблагоприятное воздействие на любые проверки. Таким образом, целесообразным может быть признано в рамках всех оценок качества комитетами по аудиту обсудить нарушения, выявленные независимым(и) регулятором(ами) аудиторской деятельности, и принятые / предлагаемые меры по снижению рисков, даже если в отношении аудита регулятором аудиторской деятельности не было принято решение о проведении проверки. Это ведет к возникновению следующих вопросов:

- целесообразно ли предоставление регуляторами аудиторской деятельности информации о выявленных нарушениях непосредственно комитетам по аудиту? Если да:
- обеспечило бы это комитеты по аудиту полезным источником объективной информации о результатах работы аудитора, и усилило бы комитет по аудиту свои позиции в части дальнейшего совершенствования функции оценки? Если да:
- должна ли данная информация быть раскрыта в части отдельного аудита либо раскрываться на более высоком уровне о самой аудиторской организации и не должна быть связана с каждым отдельным аудитом организации?

Взаимодействие между аудиторской организацией и комитетом по аудиту

Если бы аудиторские организации обязаны были предоставлять результаты своих проверок, а также информацию о контроле качества комитету по аудиту, снизило бы это недостаток информации и улучшило бы позиции комитета по аудиту в части дальнейшего совершенствования функции оценки? Предоставлял бы внешний аудитор полезные аналитические материалы комитету по аудиту, если бы они чаще проводили встречи?

Взаимодействие между заинтересованными лицами и комитетом по аудиту

Целесообразно ли взаимодействие в какой-либо форме между комитетом по аудиту и заинтересованными лицами по вопросам аудита и результатам работы аудитора? Если да, следует ли поощрять такое взаимодействие посредством подхода к отчетности «исполнение или разъяснение»?

Взаимодействие между внутренним аудитором и комитетом по аудиту

Будет ли полезным для комитета по аудиту получение информации о деятельности внутреннего аудитора – главным образом, с фокусом на эффективность внутренних систем управления рисками и контроля – включая взаимодействие аудитора внутри организации и мнение об аудиторской организации?

5. Заключение

Целью настоящего документа являлось предоставление информации о существующей роли и применяемых требованиях к комитетам по аудиту в различных странах по всем миру с тем, чтобы обеспечить более полное представление по данным вопросам для заинтересованных лиц с целью повышения осведомленности о потенциально возможном вкладе комитетов по аудиту в качество аудита на глобальном уровне. Документ также поднимает вопросы и выявляет области для дальнейшего рассмотрения инвесторами, членами комитетов по аудиту, регуляторами аудиторской деятельности и исполнительными органами в части того, как комитет по аудиту может играть важную роль в улучшении качества аудита в будущем, по сравнению с настоящим. Дальнейшие исследования, в том числе академические, должны обеспечить выводы о практике комитетов по аудиту и их влиянии на качество аудита.

Приложение 1 – Возможные вопросы для вашего аудитора (не исчерпывающий список)

Существенность

Суждения о существенности являются крайне важными для аудита. Аудитор должен установить «общий» уровень существенности, то есть фактически, суждение, которое аудитор выносит об уровне ошибок (искажений), который делает финансовую отчетность недопустимо неверной. При планировании аудита существенность вместе с оценкой рисков обуславливает объемы и характер работы аудитора.

Неспособность принять должное суждение в отношении существенности или скорректировать такое суждение в ходе аудита снижает качество аудита и способствует возникновению неоправданных трудозатрат, даже если оценка рисков аудитором обоснована.

Примеры вопросов, которые комитеты по аудиту могут рассматривать при оценке суждений аудитора в отношении существенности:

- Каковы основания для установления уровня существенности и насколько критерии, используемые аудитором при установлении уровня существенности, адекватны? Как это отражает потребности и ожидания пользователей?
- Что представляет собой общий уровень существенности, и какие факторы учитывались при его установлении?
- Как уровень существенности влияет на объем и качество работы аудитора? Применяет ли аудитор свое обоснованное суждение или применяет нормы, предписанные методологией аудиторской организации, с ограниченным суждением либо совсем без такового? Каковы причины изменения уровня существенности, и как это влияет на объем работы аудитора?
- Каков подход аудитора к количественным аспектам существенности, например, как аудитор оценивает неточности в описательных сведениях?
- Был ли скорректирован уровень существенности в свете значимых событий, возникших в конце года, и (или) фактических результатов, которые отличаются от плановых?
- Какого уровня существенности выявленные искажения представлены комитету по аудиту и почему?

Характер и объем аудиторской работы

Аудитор должен выносить суждения о характере и объеме аудиторской работы, которая должна быть проведена таким образом, чтобы она отвечала выявленным рискам и учитывала установленный уровень существенности.

Планирование надлежащих мер в отношении выявленных рисков требует от аудитора использования его навыков по целевому применению проверочных процедур к процессам подготовки финансовой отчетности и контролю, а также к подготовленной финансовой информации, что позволит оценить, реализовались ли выявленные риски.

Примеры вопросов, которые комитеты по аудиту могут рассматривать при оценке суждений аудитора в отношении аудита:

- Способен ли был аудитор ясно сформулировать свою стратегию проверки в понятной форме?
- Существуют ли особые области риска, которые вызывают наибольшие опасения у комитета по аудиту и в которых он, возможно, захотел бы глубже рассмотреть сделанные аудитором суждения?
- В какой степени аудитор намерен полагаться на эффективность внутреннего контроля? Соответствует ли это представлениям комитета по аудиту о надежности внутреннего контроля в организации?
- Способен ли аудитор четко разъяснить свою стратегию проверки в отношении мошенничества, признания выручки, законодательства и нормативных правовых актов, а также неисполнения менеджментом установленных контрольных процедур?

Оценочные значения требуют значительного внимания в ходе аудита ввиду того, что они подразумевают субъективные факторы и суждения, что делает их подверженными субъективным неточностям со стороны менеджмента и существенным искажениям. Например, такие сферы, как выручка, резервы под убытки по ссудам, резервы по запасам, оценки справедливой стоимости и оценочные значения, связанные с налогами.

Аудиторы должны уделять пристальное внимание идентификации и оценке показателей обесценения активов, в частности, в случае ухудшения экономических условий. Им также следует уделять пристальное внимание связанным с этим механизмам контроля.

Аудиторы должны удостовериться, что они оценивают доступную информацию, противоречащую информации менеджмента, использованную для подтверждения своих оценок, включая, например, прогнозы движения денежных средств, используемые в бюджетном процессе, которые отличаются от прогнозов, используемых для установления справедливой стоимости нематериальных активов в целях оценки обесценения нематериальных активов или гудвилла.

Примеры вопросов, которые комитеты по аудиту могут рассматривать при аудите оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости, и раскрытий:

- Какие меры предпринимает ваш аудитор для получения полного представления о профессиональных суждениях и методиках, используемых организацией при разработке ключевых оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости?
- Каков подход вашего аудитора к аудиту ключевых оценочных значений, таких как резервы под убытки по ссудам, резервы по запасам и оценочные значения, связанные с налогами?
- Принимают ли участие в деятельности вашей аудиторской группы внутренние специалисты по оценке организации? Если да, как эти специалисты интегрируются в аудиторскую группу? Как осуществляется надзор за работой специалистов, и как разрешаются выявленные ими существенные вопросы? Если в организации отсутствуют внутренние специалисты по оценке, привлекает ли организация внешних специалистов для оказания помощи аудитору при осуществлении аудита комплексных оценочных значений?

Переданная работа в трансграничном аудите

При аудите транснациональной организации подписывающий (или главный) аудитор, как правило, передает часть аудиторской работы (так называемая «переданная работа») другим аудиторским организациям, которые, как правило, являются аффилированными организациями, расположенными в иностранных государствах, где организация ведет деятельность. В таких случаях качество переданной работы может иметь ключевое значение для установления отсутствия в финансовой отчетности существенных искажений и, если необходимо, является ли внутренний контроль организации за финансовой отчетностью эффективным.

Примеры вопросов, которые комитеты по аудиту могут рассматривать при оценке переданной работы при трансграничном аудите:

- Как руководитель аудиторского задания оценивает качество аудиторской работы, осуществляемой в другой стране?
- Как ваш аудитор осуществляет надзор за выполнением работы? Посещает ли Ваш аудитор другие страны для осуществления надзора за выполненной там аудиторской работой? Какие меры принимает ваш аудитор, чтобы удостовериться, что работа выполнена лицами, которые разбираются в применимых стандартах аудита и бухгалтерского учета, а также требованиях к финансовой отчетности?
- Рассматривает ли Ваш аудитор в рамках планирования аудита вопрос применения дополнительных мер, если переданная работа относится к сфере, которая в недавнем времени была предметом значительного количества нарушений, допущенных Вашим аудитором, и выявленных Вашим регулятором аудиторской деятельности?

Примеры вопросов, которые комитеты по аудиту могут задать своим аудиторам:

- Осуществлялись ли Вашим регулятором аудиторской деятельности проверки аудиторских организаций, которые участвовали в групповом аудите? Если да, какими сведениями о результатах такой проверки обладает руководитель аудиторского задания?
- В каком объеме вопросы качества аудита, отмеченные в своем открытом отчете регулятором аудиторской деятельности, связаны со стратегией проверки и какие меры по устранению замечаний предпринял аудитор?

ОБ IFIAR

Международный форум независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR – International Forum of Independent Audit Regulators) образован в сентябре 2006 г. и состоит из независимых регуляторов аудиторской деятельности из 52 стран Африки, Северной Америки, Южной Америки, Азии, Океании и Европы. Следующие организации являются наблюдателями заседаний IFIAR: Базельский комитет по банковскому надзору (BCBS), Европейская комиссия, Совет по финансовой стабильности (FSB), Международная ассоциация органов страхового надзора (IAIS), Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO), Комитет по надзору за соблюдением общественных интересов (PIOB) и Всемирный банк. Нацеленный на служение общественным интересам и повышение защиты прав инвесторов, IFIAR предлагает площадку для диалога и обмена информацией по вопросам качества аудита и регуляторными практиками по всему миру и способствует сотрудничеству и стабильности в регуляторной деятельности. Дополнительную информацию об IFIAR можно получить на сайте www.ifiar.org.