



**Конференция Организации
Объединенных Наций
по торговле и развитию**

Distr.: General
6 August 2014
Russian
Original: English

Совет по торговле и развитию
Комиссия по инвестициям,
предпринимательству и развитию
Межправительственная рабочая группа экспертов
по международным стандартам учета и отчетности
Тридцать первая сессия
Женева, 15–17 октября 2014 года
Пункт 3 предварительной повестки дня

**Основы качественной корпоративной отчетности:
передовая практика мониторинга и правоприменения
и механизмы обеспечения соблюдения стандартов**

Записка секретариата ЮНКТАД

Резюме

С 2010 года Межправительственная рабочая группа экспертов ЮНКТАД по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) ведет работу над Руководством по развитию системы учета в интересах повышения качества корпоративной отчетности. Выводы, полученные в результате пробного применения Руководства по развитию системы учета в 2012 и 2013 годах, и обсуждение этих выводов на сессиях МСУО отражают потребность стран в дополнительных рекомендациях, касающихся создания эффективных механизмов мониторинга соблюдения и обеспечения применения стандартов. В ходе своей тридцатой сессии МСУО предложила уделить таким механизмам основное внимание в ходе своих обсуждений на тридцать первой сессии.

Настоящая записка была подготовлена ЮНКТАД для содействия обсуждению этой темы. В ней описываются основные элементы, которые следует учитывать при построении эффективных систем мониторинга и обеспечения применения, охватывающих компании, аудиторские фирмы и профессиональных бухгалтеров, приводится перечень стандартов и рекомендаций международных и региональных органов и отдельные примеры передовой национальной практики, а также рассматриваются основные вызовы, с которыми страны сталкиваются в процессе формирования эффективных механизмов мониторинга соблюдения и обеспечения применения стандартов.

GE.14-10676 (R) 230914 240914



* 1 4 1 0 6 7 6 *

Просьба отправить на вторичную переработку



Содержание

	<i>Пункты</i>	<i>Стр.</i>
I. Введение и история вопроса	1–9	3
II. Определения и основные элементы мониторинга соблюдения и обеспечения применения стандартов	10–22	5
III. Мониторинг соблюдения и обеспечения применения стандартов корпоративной отчетности, аудита и контроля качества и требований в отношении профессиональных бухгалтеров	23–49	9
A. Мониторинг соблюдения и обеспечения применения стандартов учета и корпоративной отчетности	23–30	9
B. Мониторинг соблюдения и обеспечения применения стандартов аудита и механизмов контроля качества	31–44	12
C. Мониторинг соблюдения и обеспечения применения требований к профессиональным бухгалтерам	45–49	17
IV. Основные стержневые вызовы в деле применения стандартов и передовой практики	50–66	19
A. Независимость	51–53	19
B. Финансирование	54–57	20
C. Соотношение транспарентности и конфиденциальности	58–60	21
D. Компетентность персонала	61–62	21
E. Сотрудничество и координация	63–66	22
V. Заключение	67–68	23
Приложение		24

I. Введение и история вопроса

1. Руководство по развитию системы учета ЮНКТАД-МСУО включает в себя рамочный механизм развития системы учета и набор показателей развития системы учета¹. Его цель заключается в оказании содействия директивным органам и другим заинтересованным сторонам в работе по укреплению инфраструктуры учета и отчетности и обеспечению качественной и сопоставимой на международном уровне корпоративной отчетности. В приложении к настоящей записке в качестве иллюстрации приводится диаграмма с указанием оценок, полученных на основе Руководства по развитию системы учета, на примере трех стран.

2. За последние 20 лет сформировался ряд международных стандартов корпоративной отчетности. Вместе с тем преимущества качественных стандартов могут быть реализованы только в том случае, если они надлежащим образом применяются. Странам необходимо использовать комплексный подход для создания эффективной системы механизмов мониторинга соблюдения и обеспечения применения стандартов (МСП) и их надлежащего внедрения компаниями и аудиторскими фирмами. Важно также обеспечивать применение и соблюдение требований к профессиональным бухгалтерам, которые, согласно руководящим принципам ЮНКТАД-МСУО в отношении национальных требований к квалификации профессиональных бухгалтеров, являются специалистами, имеющими необходимую квалификацию, чтобы быть членами, или являющимися членами признанной профессиональной организации бухгалтеров или аудиторов, либо признанными в качестве таковых регулирующим органом.

3. В различных исследованиях приводятся доказательства положительного влияния обеспечения правоприменения на прозрачность корпоративной деятельности и качество отчетности. Так, в одном исследовании (Christensen et al., 2011) делается вывод о том, что воздействие на рынок капитала двух директив Европейского союза, направленных на сокращение масштабов рыночных злоупотреблений и повышение эффективности регулирования и обеспечение правоприменения в сфере транспарентности, заметнее в тех странах, где используется более жесткий режим регулирования рынка ценных бумаг, более эффективный режим государственного правоприменения и опыт эффективного регулирования². В другом исследовании (Christensen et al., 2013) отмечается, что положительный эффект от внедрения Международных стандартов финансовой отчетности наблюдался в тех странах, которые во время принятия этих стандартов в 2005 году активизировали свою правоприменительную деятельность в сфере бухгалтерского учета³. Согласно выводам еще одного исследования (Brown et al., 2014), обеспечение применения стандартов аудита и бухучета играет крайне важную роль в деле внедрения Международных стандартов фи-

¹ TD/B/C.II/ISAR/56.

² H B Christensen, L Nail and C Leuz, 2011, Capital-market effects of securities regulation: Hysteresis, implementation and enforcement, National Bureau of Economic Research Working Paper 16737, размещено по адресу <http://www.nber.org/papers/w16737.pdf> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

³ H B Christensen, L Nail and C Leuz, 2013, Mandatory International Financial Reporting Standards reporting and changes in enforcement, *Journal of Accounting and Economics*, 56:147–177.

нансовой отчетности, причем эффективность такого внедрения может осложняться институциональными различиями между странами⁴.

4. На региональном и международном уровнях существуют ключевые организации, занимающиеся укреплением работы по регулированию, надзору и мониторингу в различных экономических секторах, включая такие важные органы, как Базельский комитет (организация, занимающаяся разработкой стандартов пруденциального регулирования банковской деятельности на глобальном уровне), Европейская комиссия, Европейская группа органов по надзору за аудиторскими, Европейская служба по ценным бумагам и рынкам (ЕСЦР; в прошлом Комитет европейских органов по регулированию фондовых рынков), Совет финансовой стабильности, Международная федерация бухгалтеров, Международный форум независимых органов регулирования в области аудита и Международная организация комиссий по ценным бумагам.

5. В последние годы на международном и региональном уровнях был сформулирован ряд принципов, стандартов и руководящих указаний, касающихся МСП, включая: руководство по сотрудничеству между компетентными органами Европейского союза, составленное Европейской группой органов по надзору над аудиторскими; принципы регулирования бухгалтерской профессии Международной федерации бухгалтеров; основные принципы независимых органов регулирования в области аудита Международного форума независимых органов регулирования в области аудита; и цели и принципы регулирования ценных бумаг, сформулированные Международной организацией комиссий по ценным бумагам. В апреле 2003 года и в апреле 2004 года Комитет европейских органов по регулированию фондовых рынков разработал два стандарта обеспечения правоприменения в области финансовой информации и координации⁵. В июле 2013 года в своем консультативном докладе ЕСЦР опубликовала руководящие указания, касающиеся обеспечения правоприменения в области финансовой информации, а в июле 2014 года эти руководящие указания были включены в окончательный доклад и заменили два вышеуказанных стандарта⁶.

6. Формирование эффективной системы МСП по-прежнему затруднено во многих странах, в частности в развивающихся странах и в странах с переходной экономикой, ввиду сложного характера такой системы, ее относительной новизны и тесной взаимосвязи с различными институциональными и правовыми основами национальных юрисдикций, а также ввиду необходимости привлечения ресурсов и отсутствия осведомленности о передовой практике, исследованиях и руководящих указаниях, касающихся применения международных требований в этой сфере. У действующих национальных регулирующих органов часто отсутствуют полномочия, ресурсы и методологии, необходимые для мониторинга и обеспечения применения стандартов учета и аудита.

⁴ P Brown, J Preiato and A Tarca, 2014, Measuring country differences in enforcement of accounting standards: An audit and enforcement proxy, *Journal of Business Finance and Accounting*, 41:1–52, размещено по адресу <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jbfa.12066/pdf> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

⁵ Committee of European Securities Regulators, 2003, Standard no. 1: Enforcement of standards on financial information in Europe and 2004, Standard no. 2: Coordination of enforcement activities, размещено по адресу http://www.esma.europa.eu/system/files/03_073.pdf and http://www.esma.europa.eu/system/files/03_317c.pdf (по состоянию на 30 июля 2014 года).

⁶ ESMA, 2014, Guidelines on enforcement of financial information, размещено по адресу <http://www.esma.europa.eu/content/Final-Report-ESMA-Guidelines-enforcement-financial-information> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

7. В результате экспериментального применения Руководства по развитию системы учета в 2012 и в 2013 годах и обсуждений сделанных после этого выводов на сессиях МСУО выяснилось, что странам необходимы дополнительные рекомендации в отношении построения эффективных механизмов МСП. В некоторых случаях системы МСП отсутствуют либо неэффективны. Кроме того, во многих развивающихся странах отсутствуют процедуры подтверждения квалификации профессиональных бухгалтеров и механизмы лицензирования специалистов по аудиту⁷ и имеется ряд других сложностей в сфере МСП, связанных с выстраиванием прочных основ качественной отчетности.

8. В целях решения этих проблем МСУО на своей тридцатой сессии предложила сфокусировать на механизмах МСП основное внимание в ходе обсуждений на тридцать первой сессии.

9. Настоящая записка была подготовлена ЮНКТАД для содействия обсуждению этой темы. В ней содержится подробное описание основных элементов, необходимых для построения эффективной системы МСП в интересах повышения качества корпоративной отчетности, перечень стандартов и рекомендаций международных и региональных организаций и наглядные примеры национальных требований и практики. В ней рассматриваются также относящиеся к МСП вопросы применения стандартов учета и аудита и механизмы соблюдения и обеспечения применения требований к профессиональным бухгалтерам. И наконец, здесь приводится обзор основных проблем, с которыми сталкиваются все страны в процессе создания эффективных механизмов МСП. Ввиду необходимости проведения дополнительных исследований настоящая записка не охватывает такие значимые и динамично развивающиеся области, как МСП в сфере нефинансовых стандартов и в сфере отчетности в государственном секторе.

II. Определения и основные элементы мониторинга соблюдения и обеспечения применения стандартов

10. Создание эффективной национальной системы МСП требует четкого понимания этой концепции, ее цели и охвата с учетом взаимосвязей с другими аспектами правовой и институциональной системы страны. Кроме того, для создания такой системы необходимо следующее: разработка набора мер и методов, связанных с МСП, для профилактического и корректирующего этапов; выделение надлежащих людских, финансовых и технологических ресурсов; и создание соответствующей организационной структуры, способствующей внедрению справедливых, транспарентных и эффективных процедур, включая механизмы координации с другими областями законодательства и регулирования и другими уполномоченными органами на национальном и международном уровнях, а также на региональном уровне, если имеются региональные механизмы обеспечения применения, как, например, в Европейском союзе.

11. Соблюдение означает следование законам, нормам и правилам. Мониторинг и надзор направлены на предотвращение несоблюдения, а обеспечение применения является дисциплинирующей функцией, обуславливающей наступление определенных последствий в случае нарушения правил и связанной с на-

⁷ Согласно определению Международного совета по стандартам аудита и проверки, специалист-аудитор является профессиональным бухгалтером, которому предоставлены или делегированы полномочия на вынесение важных суждений в ходе проверки финансовой информации за прошлый период.

бором инструментов для применения санкций в случае нарушений законодательства и нормативных правил и для сдерживания правонарушений в будущем. Вместе с тем обеспечение применения может толковаться и в более широком смысле, когда система обеспечения применения включает в себя соблюдение. В любом случае крайне важно, чтобы при разработке и внедрении системы МСП учитывалась взаимозависимость нормативно-правовой базы, надзора и обеспечения применения⁸.

12. В рамках своих целей и принципов регулирования ценных бумаг Международная организация комиссий по ценным бумагам указывает, что обеспечение применения должно толковаться достаточно широко, чтобы включать в себя полномочия по надзору и проведению проверок и расследований, с тем чтобы органы регулирования имели полномочия, ресурсы и арсенал мер, необходимые для обнаружения, сдерживания, наказания и исправления нарушений законодательных положений о ценных бумагах, а также для возмещения ущерба и обеспечения применения⁹. Эти принципы не предусматривают какой-либо конкретной модели осуществления, поскольку для этого требуется изучение той правовой системы, в которой действует регулирующий орган.

13. Руководящие указания ЕСЦР, касающиеся обеспечения правоприменения в области финансовой информации, определяют такое обеспечение как анализ финансовой информации на предмет ее соответствия той или иной нормативной системе отчетности, принятие надлежащих мер в случае обнаружения нарушений в ходе процесса обеспечения правоприменения в соответствии с правилами, предусмотренными директивой по обеспечению транспарентности, и принятие других мер, соответствующих задачам обеспечения правоприменения. Дается также определение обеспечения применения стандартов учета: это – действия, предпринимаемые независимыми органами, включая мониторинг, обзор, обучение и применение санкций, в целях содействия соблюдению фирмами стандартов учета при составлении их обязательной финансовой отчетности¹⁰.

14. В настоящей записке термин МСП охватывает полный цикл такого мониторинга, начиная с отбора подлежащих обзору компаний, аудиторских фирм или профессиональных бухгалтеров и заканчивая применением корректирующих мер и санкций, если это необходимо. Мониторинг соблюдения представляет собой надзор и проведение расследований для контроля за соблюдением, а обеспечение применения относится к действиям по принуждению к выполнению соответствующих требований и по применению санкций в случае обнаружения нарушений.

15. Для того чтобы система МСП была эффективной, важно определить ее цель и охват. Так, в руководящих указаниях ЕСЦР указывается, что целью обеспечения применения, предусмотренной в единой документации, является содействие последовательному применению соответствующей системы отчет-

⁸ A Carvajal and J Elliott, 2009, The challenge of enforcement in securities markets: Mission impossible?, International Monetary Fund Working Paper 09/168, размещено по адресу <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09168.pdf> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

⁹ International Organization of Securities Commissions, 2013, Methodology for assessing implementation of the International Organization of Securities Commissions objectives and principles of securities regulation, Report no. FR08/11, размещено по адресу <http://www.iosco.org/library/index.cfm?section=pubdocs&year=2011> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

¹⁰ P Brown, J Preiato and A Tarca, 2014.

ности и прозрачности финансовой информации, необходимой инвесторам и иным пользователям в процессе принятия решений. Такие единообразие и прозрачность важны для финансовой стабильности, недопущения регулятивного арбитража, повышения согласованности надзорных действий в том или ином регионе и укрепления доверия инвесторов. В этой связи крайне важно четкое разделение обязанностей между основными субъектами системы отчетности, в том числе между органами по обеспечению применения, организациями, подготавливающими отчетность, и аудиторами. Например, в рамках процесса консультаций, предшествовавшего окончательному утверждению руководящих указаний ЕСЦР, обсуждался вопрос, связанный с важностью контроля за тем, чтобы орган по обеспечению применения не брал на себя функции разработчика стандартов или аудита и не занимался публикацией документов, содержащих толкование бухгалтерских стандартов.

16. При определении охвата системы МСП может возникнуть ряд других вопросов, включая вопрос о том, кто должен быть субъектом МСП и информацию какого типа следует анализировать. Кроме того, необходимо решить, какие элементы цепочки отчетности должны быть включены в сферу охвата системы МСП. Так, в ряде источников рассматриваются следующие атрибуты институциональных функций, способствующие повышению качества финансовой отчетности: верховенство права; качество регулирования; контроль за коррупцией; эффективность действий правительства; политическая стабильность и гласность и подотчетность¹¹. Среди других факторов можно отметить систему мотивации руководящих сотрудников, качество и систему мотивации аудиторских фирм, регулирование, обеспечение применения, структуру собственности и другие институциональные характеристики экономики¹². Европейская федерация бухгалтеров выделяет такие ключевые характеристики, как правовая система, корпоративное управление, штатные аудиты, система институционального надзора, суды и публичные санкции либо санкции в прессе¹³. (Соблюдение стандартов отчетности зависит от ряда факторов, включая внутренний контроль и управление рисками. Однако рассмотрение этой темы выходит за рамки настоящей записки.)

17. Система МСП должна иметь крепкую институциональную основу и должна внедряться компетентными административными органами, обладающими четкими обязанностями и всеобъемлющими полномочиями по ведению расследований и обеспечению применения. В своей методологии оценки достижения целей и осуществления принципов регулирования ценных бумаг Международная организация комиссий по ценным бумагам подчеркивает, что в рамках эффективной и заслуживающей доверия системы обеспечения применения регулирующий орган должен быть в состоянии выполнять следующие действия:

- a) эффективно и своевременно выявлять предполагаемые нарушения закона;
- b) собирать необходимую информацию для проведения расследования;

¹¹ Ibid.

¹² RW Holthausen, 2009, Accounting standards, financial reporting outcomes and enforcement, *Journal of Accounting Research*, 47:447–458.

¹³ Federation of European Accountants, 2001, Enforcement mechanisms in Europe: A preliminary investigation of oversight systems, размещено по адресу <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/fee0104.pdf> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

- с) прибегать к действенным мерам в случае обнаружения нарушения;
- д) внедрять программы и использовать свои ресурсы для эффективного осуществления своей деятельности;
- е) требовать от подлежащих регулированию субъектов наличия системы обеспечения соблюдения, предполагающей проведение проверок и направленной на предотвращение, выявление и исправление любых нарушений.

18. Эта организация отмечает также, что нет необходимости передавать обязанности по всем вопросам, связанным с обеспечением правоприменения в области ценных бумаг, одному органу. Существует ряд эффективных моделей, в том числе такие, при которых обязанности делятся с саморегулирующимися организациями, т.е. организациями, которые самостоятельно выполняют определенные функции по прямому надзору в своей сфере компетенции.

19. Кроме того, система МСП предполагает наличие ряда направлений деятельности и методологий, включая методы отбора и экзаменационные процедуры, которые рассматриваются более подробно в главе III.A настоящей записки. Система МСП должна включать в себя также набор правоприменительных действий, таких как корректирующие меры, меры мотивации и санкции. Например, в случае регулирования ценных бумаг Международная организация комиссий по ценным бумагам указывает, что регулирующие органы должны доказать наличие в их арсенале различных санкций, которые носят соразмерный и сдерживающий характер, являются эффективными и достаточными и охватывают весь спектр правонарушений в области регулирования ценных бумаг, в том числе таких санкций, как: штрафы; дисквалификация; временный или полный запрет на ведение деловых операций; замораживание активов; действия в отношении не имеющих лицензий лиц, занимающихся сделками с ценными бумагами, либо передача информации о такой деятельности правоохранительным органам; и меры по обеспечению соблюдения эмитентами ценных бумаг требований к раскрытию информации и финансовой отчетности.

20. Для того чтобы система МСП была эффективной, важно разработать комплекс показателей для оценки воздействия принятых мер, выявления пробелов и приоритетных направлений для дальнейшего совершенствования системы. В качестве примеров можно привести следующие показатели: объем ресурсов, выделенных на ту или иную программу обеспечения применения; ежегодный уровень налагаемых штрафов; число дел, возбужденных за год; и число и типы расследований, проведенных за год. В целях оценки эффективности национальных систем МСП был проведен ряд исследований¹⁴.

21. Руководство по развитию системы учета включает в себя ряд количественных показателей, которые напрямую связаны с уровнем развития системы МСП в той или иной стране¹⁵. Эти показатели состоят из вопросов и контрольных перечней, необходимых для того чтобы удостовериться в наличии ключевых элементов национальной системы МСП качественной корпоративной отчетности, включая следующие: наличие связанных с МСП функций; потребность в независимых, имеющих надлежащее финансирование и хорошо укомплектованных кадрами учреждениях; критерии отбора для проведения проверок; методы предоставления информации о сделанных выводах; механизмы

¹⁴ Ibid. и P Brown, J Preiato and A Tarca, 2014.

¹⁵ ЮНКТАД, 2013 год, Руководство по развитию системы учета: Вопросник по оценке подготовки отчетности высокого качества, размещено по адресу <http://adt.unctad.org/wp-content/uploads/2014/01/ADT-18-March2013-final.pdf> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

введения публичных санкций; требование к лицензированию аудиторов; кодексы этики и комитеты по проведению расследований, дисциплинарным мерам и обжалованию, предназначенные для профессиональных бухгалтеров; и координационные механизмы национальных учреждений¹⁶.

22. Таким образом, качество корпоративной отчетности зависит от многих факторов и аспектов. Вместе с тем такие вопросы, как соблюдение стандартов системы обязательной отчетности и аудиторских и профессиональных требований к бухгалтерам и аудиторам, самым непосредственным образом влияют на качество отчетности. Конкретные вопросы, связанные с МСП в этих областях, подробнее рассматриваются в главе III настоящей записки.

III. Мониторинг соблюдения и обеспечения применения стандартов корпоративной отчетности, аудита и контроля качества и требований в отношении профессиональных бухгалтеров

A. Мониторинг соблюдения и обеспечения применения стандартов учета и корпоративной отчетности

23. Как отмечалось выше, обеспечение применения стандартов учета связано с выполняемыми независимыми регулирующими органами, функциями, которые направлены на обеспечение соответствия предоставляемой компанией финансовой информации стандартам учета и соответствующей системе отчетности, используемой в той или иной стране.

24. В большинстве стран механизмы МСП ориентированы в основном на зарегистрированные на бирже компании и предприятия, представляющие интерес для общества, ввиду той роли, которую они играют в экономике. Вместе с тем некоторые правоприменительные органы, в том числе в Дании, Швейцарии и Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии, осуществляют также мониторинг некоторых компаний, не зарегистрированных на бирже¹⁷.

25. Органы правоприменения, т.е. компетентные органы, осуществляющие деятельность по обеспечению применения, могут быть различными в зависимости от институциональной системы страны. В большинстве стран этой деятельностью занимается одно учреждение, т.е. речь идет об одноуровневой системе. Во многих странах органом, осуществляющим подобную деятельность, является комиссия по ценным бумагам и рынкам или надзорный орган в корпоративном, банковском и/или страховом секторе. В других странах, включая Австрию и Германию, внедрена двухуровневая система, при которой соответствующей деятельностью на разных ее этапах занимаются два разных учреждения. Немецкая двухуровневая система описана во вставке I.

¹⁶ UNCTAD, forthcoming, *Accounting Development Tool: Building accounting for development*, United Nations publication.

¹⁷ A Berger, 2010, *The development and status of enforcement in the European Union, Accounting in Europe*, 7:15–35.

Вставка 1

Двухуровневая система обеспечения применения стандартов компаниями в Германии

На первом уровне процедуры применяет Группа по обеспечению выполнения требований к финансовой отчетности¹⁸. Изучение отдельных элементов или консолидированной годовой финансовой отчетности начинается в том случае, если существуют конкретные признаки нарушения, если поступает запрос от Федерального органа финансового надзора¹⁹, либо на основе случайной выборки. Федеральный орган публикует перечень компаний, в отношении которых будут осуществляться действия по обеспечению применения.

Если компания не оказывает содействия в ходе проверки либо не соглашается с ее выводами, или если имеются существенные сомнения в надлежащем проведении проверки, то Федеральный орган переходит ко второму уровню и может прибегнуть к надзорным мерам.

Во всех случаях, когда Группа или Орган обнаруживает нарушения правил учета, они обязывают компании опубликовать информацию об этом в специальном пресс-релизе на электронной платформе Федерального реестра и, помимо этого, по крайней мере в трех ежедневных финансовых газетах либо электронном средстве массовой информации. Федеральный орган требует от компаний воздержаться от предоставления комментариев или дополнительной информации. Факт публикации выводов об ошибке служит для органов аудиторского надзора автоматическим основанием для начала расследования действий аудитора.

26. Как отмечалось выше, важным элементом системы обеспечения применения является методология отбора компаний для проверки. Например, согласно руководящим указаниям ЕСЦР компании, в отношении которых будет проводиться проверка, отбирают, основываясь на комбинации метода оценки рисков и со случайной выборкой или ротацией, либо с тем и другим. Степень риска определяется путем оценки вероятности нарушения и потенциального воздействия значительного нарушения на финансовые рынки. Кроме того, учитываются такие характеристики, как сложность финансовой отчетности, параметры рисков составителя отчетности и опыт руководящих сотрудников и аудиторов. При разработке критериев отбора могут учитываться также такие аспекты, как риски, присущие конкретному сектору, важность финансовой информации для других эмитентов, аналогичные выводы, сделанные в результате предыдущих проверок, полученные жалобы, информация от других регулирующих органов и проблемы, затронутые в прессе.

27. Другое важное решение касается выбора типа процедуры проверки. Например, в руководящем указании № 6 ЕСЦР отмечено, что органы по обеспечению применения могут использовать проверку с неограниченным охватом либо комбинацию такой проверки и проверки с целевым охватом финансовой ин-

¹⁸ Financial Reporting Enforcement Panel, 2014, Examination process, размещено по адресу http://www.frep.info/pruefverfahren/ablauf_eines_pruefverfahrens_en.php (по состоянию на 30 июля 2014 года).

¹⁹ Federal Financial Supervisory Authority, Financial reporting enforcement, размещено по адресу http://www.bafin.de/EN/Supervision/StockExchangesMarkets/FinancialReportingEnforcement/financialreportingenforcement_node.html (по состоянию на 30 июля 2014 года).

формации, предоставленной отобранными для проверки эмитентами. Согласно руководящим указаниям ЕСЦР, проверка с неограниченным охватом (ранее известная как полный обзор) – это оценка всей финансовой информации в целях выявления тех аспектов и областей, которые требуют дополнительного анализа, и оценки соответствия этой финансовой информации той или иной системе финансовой отчетности. Целевая проверка (ранее известная как частичный обзор) – это оценка заранее определенных элементов финансовой информации и оценка соответствия такой финансовой информации той или иной системе финансовой отчетности в рамках вышеуказанных элементов. Использование исключительно целевой проверки считается недостаточным. В руководящих указаниях приведены примеры методов проверки, в том числе:

- a) обзор годовой и промежуточной консолидированной финансовой отчетности;
- b) вопросы к эмитенту, касающиеся аспектов, связанных со значительными рисками и проблемами учета;
- c) вопросы к аудиторам;
- d) передача материалов органам, отвечающим за аудит и/или утверждение финансовой информации;
- e) выявление секторальных проблем учета;
- f) задействование внешних экспертов;
- g) проведение проверок на местах.

28. В руководящих указаниях ЕСЦР рекомендуется документировать используемые методы проверки и выводы обзора. После проведения обзора выявленные потенциальные нарушения обсуждаются с эмитентом. Если способ учета является неприемлемым и выявляется существенное искажение²⁰, существует ряд возможных действий, которые в зависимости от юрисдикции включают в себя требование опубликовать исправленную финансовую отчетность, либо публичные корректирующие замечания, либо иные публичные заявления, и включить исправления в будущие финансовые отчеты. Если несоответствие системе финансовой отчетности является несущественным, то надзорный орган направляет эмитенту уведомление и, как правило, этот факт не передается огласке.

29. Кроме того, существуют различные требования в отношении частотности проведения обзоров. В одном исследовании (Berger, 2010) приводится информация о следующей частотности проведения проверок в отдельных европейских странах:

- a) Дания – 20% компаний ежегодно. В связи с использованием метода оценки рисков в рамках пятилетнего периода компании могут отбираться несколько раз;
- b) Франция – 140 крупнейших компаний раз в три года, остальные компании – раз в пять лет;
- c) Нидерланды – помимо отбора на основе метода оценки рисков, ставится цель проверить каждого эмитента акций один раз в пять лет и каждого эмитента долговых инструментов – раз в семь лет;
- d) Испания – эмитенты акций проходят проверку примерно раз в два года, а эмитенты долговых инструментов – примерно раз в шесть лет;

²⁰ Вопрос о существенности искажения должен оцениваться исходя из соответствующей системы отчетности, используемой в ходе подготовки финансовой информации.

е) Швейцария – помимо отбора на основе метода оценки рисков, ставится задача проверить каждую компанию раз в шесть лет.

30. Группа по обеспечению выполнения требований к финансовой отчетности в Германии требует проведения проверки раз в четыре–пять лет в случае любой компании, включенной в биржевой индекс, и каждые восемь–десять лет в случае всех остальных компаний. В 2013 году Группа провела в общей сложности 110 проверок²¹. В одном исследовании (Hitz et al., 2012), посвященном обеспечению применения стандартов учета в Германии, отмечается, что доля расследований, сопровождавшихся отбором на основе метода оценки рисков, составила 15–20%, а доля расследований, в рамках которых отбор проводился на основе случайной выборки, – 80–85%²².

В. Мониторинг соблюдения и обеспечения применения стандартов аудита и механизмов контроля качества

31. Если говорить об аудиторской деятельности, то согласно мировой практике для описания действий, связанных с МСП, в отношении аудиторов и аудиторских фирм, используется термин "надзор", особенно когда речь идет о зарегистрированных на бирже компаниях и предприятиях, представляющих интерес для общества.

32. За последнее десятилетие было создано множество органов надзора в сфере аудита, особенно в развитых странах. В одном исследовании (Albrecht et al., 2012) отмечается, что в странах с развитой экономикой, где были созданы надзорные органы в сфере аудита, хорошо развита профессия аудитора и система регулирования деловых операций²³. В этом исследовании отмечается значимая положительная корреляция между использованием надзорных органов и требований в отношении лицензирования и снижением воспринимаемого уровня коррупции.

33. Сфера охвата аудиторского надзора различается в зависимости от юрисдикции. Во многих странах надзор распространяется в основном на аудиторские фирмы, осуществляющие аудит зарегистрированных на бирже компаний, в других охват надзора шире и распространяется на предприятия, представляющие интерес для общества. Существуют также различия, связанные с тем, включает ли в себя сфера охвата надзора помимо аудиторских фирм еще и аудиторов. С одной стороны, включение физических лиц ведет к удорожанию и усложнению системы надзора, а с другой – это дает возможность напрямую налагать санкции на отдельных лиц и не допускать, чтобы лица, в отношении которых во время работы в одной аудиторской фирме были наложены санкции, переходили на работу в другую фирму и продолжали проводить аудиторские проверки.

²¹ Financial Reporting Enforcement Panel, 2014, Annual activity report 2013, размещено по адресу http://www.frep.info/docs/jahresberichte/2013/2013_fb_en.pdf (по состоянию на 30 июля 2014 года).

²² J-M Hitz, J Ernstberger and M Stich, 2012, Enforcement of accounting standards in Europe: Capital market-based evidence for the two-tier mechanism in Germany, *European Accounting Review*, 21:253–281.

²³ C Albrecht, R Malagueno, D Holland and M Sanders, 2012, A cross-country perspective on professional oversight, education standards and countries' perceived level of corruption, *Cross Cultural Management: An International Journal*, 19:433–454.

34. На международном уровне Международный форум независимых органов регулирования в области аудита сформулировал ряд ключевых принципов для независимых органов регулирования в области аудита, касающихся надзора за аудиторскими фирмами и аудиторами предприятий, представляющих интерес для общества, в том числе зарегистрированных на бирже компаний²⁴. Согласно этим принципам, система надзора в области аудита эффективна только при наличии определенных предварительных условий, включая качественные стандарты учета и аудита, юридические требования в отношении процесса подготовки и публикации финансовой отчетности, систему обеспечения применения, охватывающую составителей финансовой отчетности, механизмы корпоративного управления и эффективные программы обучения и профессиональной подготовки бухгалтеров и аудиторов.

35. Эффективный надзор над теми, кто оказывает услуги по проведению аудита, играет важнейшую роль с точки зрения обеспечения надежности и достоверности процесса составления финансовой отчетности. Действительная система надзора над публичными компаниями, как правило, включает в себя следующие элементы:

а) наличие соответствующей квалификации и профессиональных навыков как условие выдачи аудитору лицензии на проведение аудиторских проверок;

б) отзыв лицензии на проведение аудита, если требование пункта а) не выполняется;

с) требование о независимости аудиторов;

д) наличие независимого органа надзора за аудиторами либо профессионального органа, выступающего в качестве надзорного, но подконтрольного вышестоящему надзорному органу.

36. Как правило, независимые регулирующие органы в области аудита выполняют следующие функции:

а) проведение регулярных обзоров аудиторских процедур и практики фирм, осуществляющих аудит публичных эмитентов;

б) решение иных вопросов, в том числе связанных с профессиональной квалификацией, ротацией сотрудников аудиторских фирм, трудоустройством сотрудников аудиторских фирм их клиентами, а также с оказанием консалтинговых и других услуг, не связанных с аудитом;

с) дисциплинарные функции.

37. Надзорные органы могут различаться от страны к стране. В одних случаях существует отдельная группа, регулирующая такого рода деятельность, в других регулирующие органы берут эти функции на себя, а иногда существуют профессиональные организации бухгалтеров, которые занимаются вопросами регулирования аудита отдельных предприятий, представляющих общественный интерес, или иных предприятий и включены в сферу надзора независимого органа регулирования в области аудита. Так, в Соединенных Штатах Америки вступивший в силу в 2002 году закон Сарбейнса-Оксли ознаменовал собой новую эпоху в сфере аудита, положившую конец сохранявшемуся более 100 лет саморегулированию, путем создания Совета по надзору за учетом в публичных компаниях, занимающегося независимым надзором в области аудита публичных

²⁴ Размещено по адресу <http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

компаний²⁵. Закон ввел в действие ряд изменений, касающихся аудиторских комитетов, укрепил независимость аудиторов, установил требование об обязательной ротации руководителей аудиторской проверки раз в пять лет и вывел определенные типы не связанных с аудитом услуг за рамки компетенции аудиторских фирм, оказывающих услуги аудита публичным компаниям. Более подробная информация приводится во вставке 2. Впоследствии многие страны последовали примеру Соединенных Штатов и создали независимые надзорные учреждения.

Вставка 2

Совет по надзору за учетом в публичных компаниях Соединенных Штатов

Аудиторы публичных компаний, расположенные как в Соединенных Штатах, так и за границей, должны проходить регистрацию и проверку в Совете по надзору за учетом в публичных компаниях. В некоторых юрисдикциях для проведения проверок Совет требует заключения соглашения о сотрудничестве.

Ответственность за назначение членов Совета и прекращение их полномочий, а также утверждение годового бюджета Совета и платы за бухгалтерское сопровождение несет Комиссия по ценным бумагам и биржам. Предметом обзора Комиссии являются негативные отчеты о результатах проверок, заключения о необходимости ликвидации последствий и дисциплинарные меры в отношении зарегистрированных фирм и связанных с ними лиц.

Совет устанавливает стандарты аудита и связанной с ним профессиональной практики, которые распространяются на зарегистрированные публичные бухгалтерские компании, а перед тем, как утвердить новый стандарт или внести поправки в уже существующий, он публикует соответствующий текст для получения замечаний. Стандарты Совета вступают в силу только после утверждения их Комиссией.

Зарегистрированные фирмы, публикующие аудиторские отчеты для более чем 100 публичных компаний и других эмитентов, должны проходить проверку раз в год. Зарегистрированные фирмы, публикующие аудиторские отчеты для 100 и менее эмитентов, проходят проверку не реже раза в три года. Кроме того, Совет может в любой момент провести проверку любой другой зарегистрированной фирмы. Проверка работы фирмы, как правило, фокусируется на аудиторских заданиях и тех их элементах, которые связаны с наибольшим риском возникновения неточностей в финансовой отчетности и соответствующими сложностями и недостатками в проведении аудита.

Совет готовит отчеты о каждой проверке и публикует в открытом доступе отдельные части таких отчетов, соблюдая при этом законодательные ограничения, связанные с публичным раскрытием информации. Если в отчете о проверке содержится критическая оценка или выявлены дефекты системы контроля качества той или иной фирмы, Совету запрещается публиковать в открытом доступе информацию о такой критической оценке, если в течение 12 месяцев после публикации отчета фирма приняла соответствующие меры, которые Совет сочтет удовлетворительными. В противном случае такая информация публикуется.

²⁵ Ernst and Young, 2012, The Sarbanes-Oxley Act at 10: Enhancing the reliability of financial reporting and audit quality, размещено по адресу [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Sarbanes-Oxley_Act_at_10__Enhancing_the_reliability_of_financial_reporting_and_audit_quality/\\$FILE/JJ0003.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Sarbanes-Oxley_Act_at_10__Enhancing_the_reliability_of_financial_reporting_and_audit_quality/$FILE/JJ0003.pdf) (по состоянию на 30 июля 2014 года).

В конце 2012 года в Совете было зарегистрировано 2 363 фирмы, включая 1 452 фирмы, базирующиеся в Соединенных Штатах Америки, и 911 фирм, расположенных за пределами этой страны в 87 юрисдикциях²⁶. В 2012 году в Совете было занято в общей сложности 766 сотрудников.

38. В докладе компании "Делойт" (Deloitte, 2013), где приведены данные по Австралии, Канаде, Сингапуру, Соединенному Королевству, Соединенным Штатам Америки и Европейскому союзу, отмечается, что надзор со стороны регулирующих органов в этих ключевых юрисдикциях включает в себя деятельность, связанную с регистрацией, проверками, расследованиями, обеспечением применения, установлением стандартов и непрерывным профессиональным образованием²⁷. В целом процесс регулярных проверок включает в себя следующие элементы:

а) отбор аудиторских фирм, подлежащих проверке. Многие страны для отбора этих фирм используют подход, основанный на оценке рисков. Частотность проверок может быть различной, но, например, в Соединенном Королевстве четыре крупнейшие аудиторские фирмы проходят ежегодную проверку, а остальные крупные фирмы, осуществляющие аудит предприятий, представляющих общественный интерес, проверяются в рамках более продолжительного цикла;

б) назначение группы по проведению проверки, обладающей необходимыми экспертными знаниями и навыками в сфере аудита и финансовой отчетности и имеющей профессиональную подготовку в области нормативных обзоров систем контроля качества. В исследовании "Делойт" (Deloitte, 2013) отмечается, что в Европейском союзе отбор лиц, принимающих участие в проверке, осуществляется в соответствии с процедурой, задача которой – не допустить конфликта интересов между этими лицами и штатным аудитором или аудиторской фирмой, проходящей проверку. В сферу охвата обзора контроля качества параллельно с надлежащей проверкой отдельных аудиторских документов, входит оценка соблюдения применимых стандартов аудита и требований к независимости, количества и качества затраченных ресурсов, выставленного за проведение аудита счета и внутренней системы контроля качества аудиторской фирмы;

в) уведомление аудиторской фирмы; направляемый заблаговременно запрос на выдачу документации; уведомление о перечне аудиторских заданий, подлежащих проверке; встречи с руководством и договоренности о проверках на местах. Процесс проверки подлежит внутреннему контролю качества регулирующего органа в сфере аудита.

39. Надзорные органы должны располагать оперативными и эффективными механизмами для получения и обработки необходимой информации и правоприменительными полномочиями, с тем чтобы учитывались их рекомендации и выводы. Речь идет о полномочиях на наложение различных санкций, включая штрафы и отзыв аудиторской лицензии и/или регистрации. Действия надзорных

²⁶ Public Company Accounting Oversight Board, 2013, 2012 Annual Report, размещено по адресу <http://pcaobus.org/About/Ops/Pages/default.aspx> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

²⁷ Deloitte, 2013, Report on independent audit oversight, размещено по адресу http://www.frc.org.hk/pdf_20131010/Full%20Report.pdf (по состоянию на 30 июля 2014 года).

органов должны подлежать тщательной проверке и обзору, включая возможность их обжалования в вышестоящую инстанцию.

40. В принципе 11, сформулированном Международным форумом независимых органов регулирования в области аудита, указано, что процедуры отчетности органов регулирования в области аудита должны включать в себя проект отчета о проверке, процедуру ответных действий аудиторской фирмы и итоговый отчет о проверке. В Европейском союзе государства-члены ежегодно публикуют отчет с основными выводами обзора контроля качества, а также ежегодную программу работы и отчеты о проделанной работе. Такие отчеты относятся к системе в целом и не обязательно имеют отношение к отдельной фирме или аудиторской проверке. Вынесенные в рамках проверки качества рекомендации должны выполняться аудиторами в разумный срок; в противном случае к аудиторам применяются дисциплинарные меры или наказания и санкции, включая штрафы, приостановление деятельности, отзыв лицензий, сертификации или регистрации и обязательную переподготовку. В Европейском союзе страны обязаны в открытом доступе публиковать информацию о дисциплинарных санкциях, примененных в отношении штатных аудиторов и аудиторских фирм. В различных странах существует разный набор механизмов обжалования; в одних странах имеется апелляционный комитет, в других жалобу следует подавать в суд.

41. Что касается регулирования иностранных аудиторов, то в зависимости от органа регулирования используемые подходы различаются. Например, Совет по надзору за учетом в публичных компаниях Соединенных Штатов применяет один и тот же режим к иностранным аудиторами компаний, зарегистрированных в Комиссии по ценным бумагам и биржам, и к соответствующим национальным компаниям. С другой стороны, Европейский союз применяет режим эквивалентного аудита, в соответствии с которым определенные страны получают от него разрешение осуществлять собственные надзорные функции в сфере аудита после оценки их систем обеспечения применения стандартов.

42. В Германии аудиторы и аудиторские фирмы, осуществляющие обязательный аудит предприятий, представляющих общественный интерес, в свою очередь проходят проверку со стороны Комиссии по надзору над аудиторами. Инспекторы этой комиссии должны иметь квалификацию аудитора и несколько лет стажа работы в сфере аудиторских проверок крупных корпораций, отчетность которых публикуется в соответствии с национальными и международными стандартами учета²⁸. Аудиторские фирмы, проводящие аудит предприятий, представляющих общественный интерес, и выполнившие более 25 соответствующих аудиторских заданий за прошедший год, проходят ежегодную проверку. Фирмы, выполняющие меньшее число заданий, проходят проверку не реже одного раза в три года. Вместе с тем аудиторские фирмы также отбираются на основе метода оценки рисков.

43. В Сингапуре четыре крупнейшие фирмы проходят проверку раз в два года²⁹. Остальные фирмы, представляющие общественный интерес, как правило,

²⁸ Auditor Oversight Commission, 2014, Inspections: Competence, inspection teams, размещено по адресу <http://www.apak-aoc.de/english/inspections/inspections.asp> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

²⁹ Accounting and Corporate Regulatory Authority, 2013, Practice monitoring programme – seventh public report, размещено по адресу http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice_Monitoring_Programme_Public_Reports/ (по состоянию на 30 июля 2014 года).

проверяются раз в три года. Проверки фирм, не представляющих общественный интерес, проводятся при поддержке Института присяжных бухгалтеров Сингапура под надзором Управления по регулированию учета и корпораций. Большинство присяжных бухгалтеров Сингапура обслуживают предприятия, не представляющие общественный интерес, работают в качестве индивидуальных предпринимателей и в основном проводят аудит малых и средних компаний.

44. Канадский Совет по обеспечению публичной подотчетности отвечает за регулирование бухгалтерских фирм, проводящих аудит канадских публичных компаний. Ежегодно Совет проверяет все фирмы, которые проводят аудит более чем 100 публикующих отчетность эмитентов³⁰. Остальные фирмы проходят проверку раз в два года или раз в три года в зависимости от числа публикующих отчетность эмитентов, которых они обслуживают.

С. Мониторинг соблюдения и обеспечения применения требований к профессиональным бухгалтерам

45. Во многих странах регулирование деятельности профессиональных бухгалтеров претерпело ряд изменений. На сегодняшний день существуют различные институциональные схемы, включая саморегулирование в рамках профессии с помощью профессиональных организаций бухгалтеров, саморегулирование при наличии публичного надзора со стороны независимого государственного органа и внешнее регулирование, когда профессиональная деятельность регулируется государством через государственный или независимый орган. Последняя схема стала наиболее широко применяться, в частности, для профессиональных аудиторов. Так, например, в Сингапуре Управление по регулированию учета и корпораций является национальным регулятором коммерческих предприятий и присяжных бухгалтеров. Комитет по надзору за присяжными бухгалтерами этой страны осуществляет регистрацию присяжных бухгалтеров, определяет нормы и другие профессиональные требования и управляет, среди прочего, программой мониторинга практики и применением процедур, касающихся жалоб и дисциплинарных мер.

46. В 2011 году Международная федерация бухгалтеров выпустила нормативный документ, касающийся профессии ведения бухгалтерского учета, включая профессиональных бухгалтеров и аудиторов³¹. Федерация подчеркнула роль профессиональных организаций бухгалтеров в обеспечении гарантий качества услуг, предоставляемых ее членами. Такие организации должны содействовать обеспечению высококачественной профессиональной практики и осуществлять надзор за деятельностью их членов даже в том случае, когда внешнее регулирование профессиональной практики осуществляется государственным учреждением.

47. В 2012 году Федерация утвердила также семь деклараций обязательств членов, определяющих рамочные основы для авторитетных и высококачественных профессиональных организаций бухгалтеров на базе принятия и применения международных стандартов и поддержания адекватных механизмов обес-

³⁰ Canadian Public Accountability Board, 2013, Thinking differently about audit quality: 2013 annual report, размещено по адресу <http://www.cpab-ccrc.ca/en/topics/Reports/Pages/default.aspx> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

³¹ International Federation of Accountants, 2011, Regulation of the accountancy profession, Policy position paper no. 1, размещено по адресу <http://www.ifac.org/publications-resources/regulation-accountancy-profession-1> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

печения их применения. Федерация разработала программу исполнения требований для ее членов, надзор за которой осуществляется Консультативной группой по соблюдению требований. Члены и ассоциированные члены Федерации обеспечивают информацию, касающуюся самооценки нормативных и нормообразующих рамок в своих странах, а также деятельности организаций по исполнению требований этих деклараций. На основе этой информации они разрабатывают планы действий по совершенствованию своей деятельности. Так, например, Институт дипломированных присяжных бухгалтеров Китая в своем плане действий отмечает, что в 2009 году им был создан Китайский совет по этическим нормам для дипломированных присяжных бухгалтеров, который принял новый кодекс этики в сочетании с кодексом этики Международного совета по стандартам этики для бухгалтеров, созданного Международной федерацией бухгалтеров. В целях содействия осуществлению кодекса этики план действий содержит указание на то, что Институт дипломированных присяжных бухгалтеров Китая проводит обзоры по контролю качества и что департамент профессиональных стандартов и технических указаний Института утверждает руководящие принципы и выпускает разъяснительные материалы.

48. По мнению Международной федерации бухгалтеров, в регулировании нуждаются следующие области профессиональной бухгалтерской деятельности:

а) требования для вступления и сертификация, квалификационные нормы и нормы лицензирования. В международных образовательных стандартах, подробно изложенных в "Справочнике международных рекомендаций по организации учебного процесса Международной федерации бухгалтеров", излагаются минимальные требования с точки зрения образования и подготовки. Непрерывная профессиональная подготовка необходима для того, чтобы все представители профессии сохраняли определенный уровень качества оказываемых услуг;

б) мониторинг поведения и деятельности профессиональных бухгалтеров. На практике аудиторы – это основная группа, являющаяся объектом тщательного и постоянного мониторинга со стороны государственных или надзорных органов. В случае поступления жалобы на поведение профессионального бухгалтера профессиональные организации бухгалтеров полагаются на результаты деятельности своих комитетов по расследованию и дисциплинарным мерам. Международный совет по стандартам этики для бухгалтеров утверждает пользующиеся международным признанием нормы этики для профессиональных бухгалтеров, включая требования к независимости аудиторов. Так, например, в Южно-Африканском институте присяжных бухгалтеров имеется комитет по этике, проводящий регулярный обзор кодекса профессионального поведения в целях обеспечения его соответствия текущей практике и рассматривающий передаваемые ему вопросы, связанные с профессиональным поведением или этикой;

в) дисциплинарные и санкционные механизмы для проведения расследований и применения санкций в зависимости от серьезности нарушений, располагающие в том числе полномочиями на аннулирование сертификатов или лицензий в случае неправомерного поведения. Во многих странах отсутствие юридической поддержки у профессиональных бухгалтерских организаций не позволяет им применять такие санкции. Например, в Чили Ассоциация бухгалтеров не может навязывать свои нормы или обязывать всех специалистов сле-

довать им, и это касается, в частности, кодекса этики и системы санкций³². Международная федерация бухгалтеров ведет обширную работу по укреплению профессиональных организаций бухгалтеров через посредство своего Комитета по развитию профессиональных организаций бухгалтеров. В 2013 году Федерация выпустила доклад, в котором дисциплинарные меры, расследования и меры контроля качества были выделены в качестве областей, требующих дальнейшего развития, особенно в развивающихся странах³³.

49. Эффективность деятельности профессиональных организаций бухгалтеров имеет крайне важное значение. В этом отношении Руководство по развитию системы учета содержит показатели и связанные с ними вопросы, необходимые для оценки уровня развития профессиональной организации бухгалтеров, включая следующие вопросы: наличие в стране профессиональной организации бухгалтеров и членство в Международной федерации бухгалтеров; координационные механизмы; способность профессиональных организаций бухгалтеров соблюдать требования декларации обязательств членов, включая обеспечение достаточных кадровых и финансовых ресурсов; наличие кодекса этики и его современной редакции; и расследования, дисциплинарные меры и процедуры обжалования, включая независимость членов комитета.

IV. Основные стержневые вызовы в деле применения стандартов и передовой практики

50. Помимо уже упомянутых проблем и задач в данной главе подробно изложены и другие стержневые вызовы, которые необходимо учитывать в процессе создания действенной системы МСП.

A. Независимость

51. Независимость позволяет регулирующим и надзорным органам объективно и беспристрастно осуществлять свою деятельность. Так, например, принципы ЕСЦР содержат указание на то, что правоприменительные органы должны быть достаточно независимыми от правительства, эмитентов и аудиторов, других участников и регулируемых субъектов рынка. Следует учитывать баланс между независимостью и подотчетностью, включая механизмы обжалования.

52. Основные принципы Международного форума независимых органов регулирования в области аудита определяют независимость как способность осуществлять регулятивную деятельность, принимать решения и обеспечивать их исполнение без постороннего вмешательства со стороны объектов регулирования. В пятом принципе отмечается, что регуляторы в сфере аудита должны располагать механизмами, обеспечивающими независимость инспекторов при исполнении своих профессиональных обязанностей. В этом отношении, например, Европейская комиссия указывает, что система публичного надзора должна

³² UNCTAD, 2013, International Accounting and Reporting Issues 2013 Review (New York and Geneva, Sales no. E.14.II.D.3, United Nations publication), размещено по адресу http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeed2013d4_en.pdf.

³³ Professional Accountancy Organization, 2013, Professional Accountancy Organization Global Development Report – Mosaic: Memorandum of Understanding to Strengthen Accountancy and Improve Collaboration, размещено по адресу <https://www.ifac.org/publications-resources/professional-accountancy-organization-global-development-report> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

возглавляться лицами, не занимающимися профессиональной практикой, но располагающими знаниями в областях, имеющих отношение к проведению обязательного аудита.

53. Принцип № 2 Международной организации комиссий по ценным бумагам содержит указание на то, что регулирующие органы должны быть независимыми в своей деятельности и подотчетными при осуществлении своих функций и полномочий.

В. Финансирование

54. Международная организация комиссий по ценным бумагам указывает, что регулирующие органы должны иметь стабильный источник финансирования, позволяющий укрепить их независимость. Так, например, Комиссия по ценным бумагам и инвестициям Австралии финансируется федеральным правительством, причем объем этого финансирования меняется в зависимости от политических приоритетов государства и бюджетных ограничений.

55. Международный форум независимых органов регулирования в области аудита подчеркивает, что регулирующие органы в сфере аудита должны располагать стабильным источником финансирования, который был бы надежен и огражден от влияния со стороны аудиторов и аудиторских фирм и имел бы достаточный объем для осуществления их полномочий и обязанностей.

56. В одном исследовании (Deloitte, 2013) отмечается, что существующие модели финансирования включают в себя сборы с зарегистрированных на бирже компаний и/или профессиональных органов и/или плату, взимаемую непосредственно с аудиторских фирм. Так, Совет по надзору за учетом в публичных компаниях Соединенных Штатов финансируется главным образом за счет ежегодных взносов, взимаемых с публичных компаний пропорционально их рыночной капитализации и с брокеров и дилеров на основе их чистого капитала как внутри Соединенных Штатов, так и за их пределами. Кроме того, Совет взимает регистрационный сбор, а также ежегодный сбор с каждой зарегистрированной публичной бухгалтерской компании. В Германии Группа по обеспечению выполнения требований к финансовой отчетности финансируется за счет сборов, взимаемых с зарегистрированных на бирже фирм. Группа состоит из 16 постоянных сотрудников, большая часть которых имеет значительный опыт в области бухгалтерского дела и/или аудита.

57. В одном исследовании (Jackson and Roe, 2009) с использованием концепции эффективности государственного обеспечения применения стандартов на основе имеющихся ресурсов, в рамках которой измеряются государственные ресурсы, выделяемые той или иной страной для финансирования своих регулирующих органов в зависимости от размеров экономики или населения страны, отмечается, что увеличение финансирования и численности персонала позволило регулирующим органам эффективно исполнять свои обязанности³⁴.

³⁴ HE Jackson and MJ Roe, 2009, Public and private enforcement of securities laws: Resource-based evidence, *Journal of Financial Economics*, 93:207–238, размещено по адресу <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304405X09000786> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

С. Соотношение транспарентности и конфиденциальности

58. Регулирующие органы должны соблюдать конфиденциальность в ходе рассмотрения того или иного дела и изучения информации. Вместе с тем применяемые ими процедуры и принимаемые решения должны быть транспарентными, что во многих случаях означает придание гласности этой информации.

59. В этой связи принцип № 4 Международного форума независимых органов регулирования в области аудита гласит, что регулирующие органы в сфере аудита должны быть публично подотчетными в деле использования своих полномочий и ресурсов для гарантированного поддержания своей принципиальности и репутации. Кроме того, транспарентность должна предполагать публикацию ежегодных планов работы и отчетов о деятельности, в том числе результатов проведенных проверок на общей или индивидуальной основе.

60. ЕСЦР подчеркивает, что нормоприменяющие органы должны периодически предоставлять общественности информацию относительно своей деятельности по обеспечению применения стандартов и координации.

Д. Компетентность персонала

61. Недоукомплектованность кадрами и/или недостаточная компетентность персонала отрицательно сказываются на способности нормоприменяющего органа эффективно исполнять свои обязанности. Это касается, в том числе, недостатка соответствующих технологий и навыков для их использования. Необходима непрерывная подготовка для поддержания профессиональных навыков на самом высококачественном уровне. В этой связи в принципе № 2 ЕСЦР указывается, что органы, обеспечивающие исполнение, должны располагать достаточными людскими и финансовыми ресурсами и что людские ресурсы должны быть профессионально подготовленными, опытными и достаточными в количественном отношении. Что касается обеспечения применения стандартов в области аудита, то персонал, осуществляющий обзор систем контроля качества аудиторских компаний, должен иметь соответствующую профессиональную подготовку, соответствующий опыт в области аудита и финансовой отчетности, а также подготовку в области нормативных обзоров систем контроля качества. Лица, проводящие расследования, должны обладать аналитическими способностями и знать отрасли и рынки, а прокуроры должны располагать полным набором знаний и навыков в области правовой и судебной деятельности, а также разбираться в тонкостях функционирования финансовых рынков³⁵. Вместе с тем в целом регулирующие органы не только недоукомплектованы, но и лишены возможности нанимать персонал, имеющий опыт, сопоставимый с опытом персонала регулируемых организаций.

62. Важно также, чтобы органы по обеспечению применения разрабатывали профессиональные стандарты и санкции для своих сотрудников. Международный форум независимых органов регулирования в области аудита указывает, что на регулирующие органы в области аудита должны распространяться запретительные меры, предупреждающие возникновение конфликта интересов у управляющего органа и персонала в целях обеспечения защиты конфиденциальности информации.

³⁵ A Carvajal and J Elliott, 2009.

Е. Сотрудничество и координация

63. Сотрудничество и координация исключительно важны для обеспечения единообразных нормативных требований в отношении по существу одинакового типа поведения и продукта и согласованного регулирования в различных секторах. Важно также наладить координацию в деле обмена информацией или создания общего реестра аудиторов и аудиторских фирм, а также поддержания сотрудничества между национальными и иностранными государственными органами с учетом требований конфиденциальности. Результаты опытных испытаний Руководства по развитию системы учета показывают, что во многих странах наблюдается недостаточная координация между основными заинтересованными сторонами в цепочке корпоративной отчетности.

64. Одним из примеров, касающихся сотрудничества и региональной интеграции, является тот факт, что в 2011 году Управление по регулированию учета и корпораций Сингапура совместно с независимыми регулирующими органами Малайзии и Таиланда создали неофициальную группу по сотрудничеству, известную как Группа регулирующих органов в области аудита Ассоциации государств Юго-Восточной Азии, которая проводит периодические совещания с четырьмя крупнейшими региональными фирмами для обсуждения вопросов качества аудита³⁶.

65. В седьмом принципе Международного форума независимых органов регулирования в области аудита указывается, что органы регулирования в области аудита должны принять необходимые меры по налаживанию сотрудничества с другими регуляторами аудита, а там, где это необходимо, с третьими сторонами. Форум осуществляет мероприятия по укреплению сотрудничества и опубликовал доклад, в котором резюмируются результаты глобального обзора проверок аудиторских фирм³⁷. В 2009 году Европейская группа надзорных органов в области аудита опубликовала руководство с изложением общего подхода к вопросам сотрудничества между компетентными органами государств – членом Европейского союза в отношении надзора за аудиторскими фирмами и аудиторами, согласно которому каждое государство-член назначает по одному компетентному органу в качестве контактного центра для обмена любой информацией³⁸.

66. Принципы Международной организации комиссий по ценным бумагам касаются мер по обмену информацией и типов сотрудничества между регулирующими органами и их партнерами. Например, в Европейском союзе в рамках ЕСЦР были учреждены Координационные совещания европейских органов по обеспечению применения стандартов – форум, состоящий из 37 органов по обеспечению применения государств – членом Европейского союза и двух стран Европейской экономической зоны. Форум представляет собой крупнейшую сеть регулирующих организаций, обладающих надзорными функциями в области применения Международных стандартов финансовой отчетности на глобальной основе. В рамках этого форума европейские органы по обеспечению

³⁶ Accounting and Corporate Regulatory Authority, 2013.

³⁷ International Forum of Independent Audit Regulators, 2014, Report on 2013 survey of inspection findings, размещено по адресу <https://www.ifiar.org/IFIAR-Global-Survey-of-Inspection-Findings.aspx> (по состоянию на 30 июля 2014 года).

³⁸ European Group of Auditors' Oversight Bodies, 2009, Guidance paper on the cooperation between competent authorities within the European Union, размещено по адресу http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm (по состоянию на 30 июля 2014 года).

нию применения стандартов обмениваются практическим опытом и проводят его сравнительный анализ. В 2005 году в ЕСЦР была создана внутренняя база данных в качестве платформы для обмена информацией на постоянной основе.

VI. Заключение

67. Для обеспечения должного соблюдения международных стандартов и кодексов странам необходимо осуществлять мониторинг соблюдения и обеспечения применения требований, предъявляемых к компаниям, аудиторским фирмам и профессиональным бухгалтерам. Органы по обеспечению применения стандартов должны иметь четкие обязанности, адекватные полномочия и механизмы для проведения расследований, обнаружения отклонений и, там, где это необходимо, для применения принудительных мер и санкций. Им необходимы также достаточные и компетентные людские и финансовые ресурсы. Кроме того, они должны быть независимыми, оставаясь в то же время подотчетными и соблюдая нормы конфиденциальности. Помимо этого, необходима координация между основными заинтересованными сторонами на национальном уровне, а также сотрудничество с другими нормоприменяющими органами на международном уровне. Для разработки будущих мер, связанных с МСП, важно провести дополнительные исследования в целях определения сильных и слабых сторон систем обеспечения применения стандартов в отдельных юрисдикциях. Также важны техническая помощь и меры по наращиванию потенциала для укрепления правовых и институциональных основ в развивающихся странах.

68. Делегаты, принимающие участие в работе тридцать первой сессии МСУО, возможно, сочтут целесообразным рассмотреть проблемы, изложенные в настоящей записке, а также и следующие вопросы:

- a) Каковы основные компоненты эффективной системы МСП?
- b) Каковы передовая практика, основные вызовы и извлеченные уроки в деле создания эффективной системы МСП?
- c) Каковы основные международные требования в этой области и как можно способствовать их выполнению?
- d) Какова роль международных органов в содействии унификации выполнения международных требований и систем МСП в различных странах?
- e) Каковы основные элементы, которые следует учесть при создании системы МСП в других областях, таких как государственный сектор, малые и средние предприятия и нефинансовая отчетность?
- f) Как можно измерить эффективность системы МСП? Каким образом Руководство по развитию системы учета может оказать помощь и содействие в оценке достигнутого прогресса и распространении передового опыта и рекомендаций, касающихся механизмов МСП?

Приложение

1. В приведенной ниже "паутиной" диаграмме представлены значения 24 количественных показателей Руководства по развитию системы учета ЮНКТАД-МСУО на примере трех стран.
2. Показатели А-4, А-5, А-7, А-8, В-4, В-5, В-6, В-7 и В-8 напрямую связаны с системами МСП.

