

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ КОМПАНИИ С ВНЕШНИМ АУДИТОРОМ



Беликов И.В.
Директор Российского
института
директоров, к.и.н.

Одним из важных направлений организации эффективной системы корпоративного управления компании является налаживание содержательного взаимодействия совета директоров, его комитета по аудиту, исполнительного руководства компании с сотрудниками фирмы – внешнего аудитора, осуществляющими работу по проверке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности компании. В данной статье обобщаются основные аспекты такого взаимодействия на основе моей практики работы в качестве председателя комитетов по аудиту и члена комитетов по аудиту ряда российских компаний.

Первый шаг в формировании отношений с внешним аудитором – организация и проведение конкурса по выбору фирмы, которая будет оказывать компании услуги по внешнему аудиту. Выбранная в ходе такого конкурса фирма затем рекомендуется советом директоров общему собранию акционеров для утверждения, как того требует Закон «Об акционерных обществах». Напомним, в соответствии с этим законом общее собрание акционеров должно ежегодно утверждать фирму – внешнего аудитора. Договор с фирмой – внешним аудитором тоже подписывается ежегодно. В процессе подготовки такого договора решается и вопрос о стоимости аудита финансовой отчетности по РСБУ и МСФО, закрепляемой в договоре на следующий год.

На практике компании стремятся к долгосрочному взаимодействию с внешним аудитором и процедура конкурса превращается в формальное мероприятие. Закон «Об акционерных обществах» не требует ежегодно проводить конкурс. Поэтому компания должна решить для себя вопрос о целесообразности такого конкурса. На наш взгляд, конкурс имеет смысл проводить лишь в том случае, если компания не удовлетворена качеством услуг внешнего аудитора или их ценой и переговоры по этим вопросам не принесли желаемого для компании результата.

Конкурс организуется и проводится конкурсным комитетом, который обычно возглавляется председателем комитета по аудиту, и в который входят члены комитета по аудиту, часто — директор департамента внутреннего аудита компании.

В компании должно быть разработано и утверждено положение о таком конкурсе. В нем определяется порядок формирования и порядок работы конкурсного комитета. В частности, здесь отражаются такие вопросы, как состав комитета, функции комитета, права и функции председателя комитета, способ принятия решений комитетом (форма заседаний, кворум, требуемое большинство голосов) и ряд других.

Документарной основой проведения конкурса является положение о порядке проведения конкурса на право заключения договора на обязательный аудит ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности по РСБУ и МСФО. Положение регламентирует порядок проведения конкурса, в частности, такие вопросы, как:

- основные требования, предъявляемые к аудиторским организациям, приглашаемым для участия в конкурсе,
- основные условия конкурса,
- правила оформления и подачи заявок на конкурс,
- форма и сроки направления приглашений участникам,
- срок и процедура рассмотрения предложений участников,
- методика оценки предложений участников и некоторые другие.

Участникам конкурса направляется техническое задание, в соответствии с которым они должны подготовить и представить свои предложения, включающие технические и финансовые условия. Обычно вес технических условий в общем весе оценок при опре-

делении победителя больше 60–65% против 35–40% по финансовым условиям.

Подготовка технического задания дает возможность совету директоров и самой компании детально продумать такие вопросы, как методика проведения аудита, план-график его проведения, требования к квалификации фирмы – внешнего аудитора и ее сотрудников, ожидаемый советом и исполнительным руководством компании формат письма руководству по результатам аудиторской проверки, являющегося главным содержательным документом работы внешнего аудитора. В частности, будет полезно указать в техническом задании, чтобы участники конкурса достаточно детально описали всю методику проведения аудита, а не только ее основные элементы.

В отношении плана-графика проведения аудита надо отметить, что он должен содержать сроки подачи не только аудиторского заключения, но и промежуточных отчетов. Целесообразно подготовить рекомендации в отношении этих сроков, которые согласованы с финансово-бухгалтерскими службами компании и основываются на их потребностях и готовности работать в рамках этих сроков. Полезно подготовить рекомендацию в рамках технического задания, предусматривающую, чтобы в резюме сотрудников аудиторских фирм, участвующих в конкурсе, был указан их опыт проведения аудиторских проверок в компаниях отрасли, в которой работает компания-заказчик. Также можно подчеркнуть необходимость выделения в резюме этих сотрудников соответствия их опыта дополнительным требованиям (например, по проведению аудиторских проверок в холдинговых компаниях, если компания-заказчик имеет холдинговую структуру).

Тщательная проработка этих вопросов значительно облегчает взаимодействие с внешним аудитором, который будет выбран по

итогах конкурса, и позволяет заметно повысить качество работы его сотрудников.

При оценке технических предложений основное внимание конкурсный комитет, как правило, уделяет:

- методике проведения аудита,
- наличию у фирмы соответствующего отраслевого опыта,
- квалификации специалистов, которые предлагаются для проведения аудита,
- плану проведения аудита.

При анализе технического предложения каждой из фирм, участвующих в конкурсе, все члены конкурсного комитета заполняют оценочный лист, в котором соответствие предложения по каждому из критериев оценивается тем или иным количеством баллов. Затем секретарь комиссии формирует сводный оценочный лист, который направляется членам комитета и подписывается его председателем.

Финансовые предложения обычно оцениваются следующим образом: наименьшая из цен, предложенных одним из участников конкурса, берется за 100 баллов, и баллы, присваиваемые финансовым предложениям других участников, определяются пропорционально этой оценке. В своем финансовом предложении участники конкурса должны указать стоимость аудиторских услуг, оказываемых в соответствии с техническим заданием, с учетом сумм накладных расходов.

По результатам конкурса определяется фирма-победитель, которая одобряется советом директоров и затем рекомендуется собранию акционеров для утверждения в качестве внешнего аудитора.

В случае ведения компанией финансовой отчетности не только по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ), но и по международ-

ным (МСФО), условия и процедура проведения конкурса должны учитывать необходимость проведения аудиторской проверки отчетности, составляемой по этим двум стандартам, и, соответственно, составления двух аудиторских заключений. В крупных компаниях нередко выбираются две фирмы, одна из которых будет осуществлять аудиторскую проверку финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с РСБУ, а другая — отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Договор с фирмой – внешним аудитором обычно включает в себя следующие основные разделы:

- предмет договора (как правило – только обязательный аудит ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской/финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с РСБУ или МСФО; на оказание консультационных услуг обычно заключается отдельный договор);
- общие и дополнительные условия осуществления деятельности;
- сроки оказания услуг;
- стоимость услуг (обычно предусматривается возможность для аудитора увеличить предъявляемый к оплате счет на 10% в случае, если он выполнил больший объем работ, чем предусмотрено договором, по вине компании, например, из-за несвоевременного или неполного предоставления информации).

Частью такого договора являются приложения, в которых обычно детально конкретизируются обычные условия осуществления аудитором своей деятельности, дополнительные условия (отчетность по РСБУ, МСФО), регламенты проведения аудита финансовой отчетности.

В рамках взаимодействия с внешним аудитором по проверке достоверности финансовой отчетности комитету по аудиту совета директоров будет полезно провести несколько заседаний в очной форме, посвященных

обсуждению соответствующих проблем. В частности, на одном из заседаний целесообразно заслушать отчет внешнего аудитора о результатах предварительного изучения финансовой отчетности компании за 6 или 12 месяцев (в зависимости от того, за какой период предусмотрено такое изучение договором с внешним аудитором).

Будет полезно провести в декабре заседание комитета по аудиту, на котором рассмотреть подготовленные внешним аудитором основные положения стратегии проведения и подход к аудиту финансовой отчетности. В ходе такого заседания могут быть рассмотрены такие вопросы, как:

- распределение обязанностей между компанией и внешним аудитором в процессе проведения аудита финансовой отчетности,
- основные этапы и график проведения аудита,
- информационное взаимодействие с исполнительным руководством компании и ее советом директоров (в том числе и комитетом по аудиту),
- ключевые риски в этом процессе.

Исключительно важным является заседание комитета, на котором рассматривается аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности компании, составленной в соответствии с РСБУ и МСФО, и отчет по результатам аудиторской проверки. Обычно оно проводится в начале – первой половине апреля.

Аудиторское заключение включает в себя следующее:

- собственно аудиторское заключение,
- приложения к финансовой отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу),
- пояснительную записку к бухгалтерской отчетности за отчетный год.

В аудиторском заключении фирма – внешний аудитор подтверждает проведение аудита в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности», федеральными стандартами аудиторской деятельности, внутрифирменными стандартами внешнего аудитора, правилами и стандартами Аудиторской палаты России, и делает вывод о том, достоверно ли бухгалтерская (финансовая) отчетность компании во всех существенных аспектах отражает финансовое положение компании на 31 декабря года, за который была составлена финансовая отчетность, результаты ее деятельности и движение денежных средств в соответствии с РСБУ или МСФО.

Такой вывод может быть безоговорочным либо с оговорками. В последнем случае указываются аспекты финансовой отчетности, по которым аудитор не смог получить информацию для подтверждения ее достоверности (например, доли в каких-то компаниях, отсутствие инвентаризации каких-то активов и т. п., отсутствие раскрытия всей требуемой информации по какому-то из разделов отчетности). Отказ аудитора дать положительное заключение случается довольно редко и является крайне тревожным сигналом.

Помимо аудиторского заключения, внешний аудитор готовит отчет по результатам аудиторской проверки, который направляет высшему исполнительному руководству компании и обычно — председателю совета директоров. Этот отчет должен предварительно рассматриваться комитетом по аудиту наряду с аудиторским заключением до его рассмотрения и одобрения советом директоров в целом. В этом документе содержатся замечания по наиболее существенным аспектам ведения компанией бухгалтерского учета и составления бухгалтерской/финансовой отчетности.

В качественно подготовленном отчете все недостатки описываются в соответствии с их квалификацией по категориям — по нисходя-

щей, в зависимости от их значимости, степени влияния на достоверность информации, отражаемой в финансовой отчетности. Обычно таких категорий три:

- недостатки, которые могут оказать существенное влияние на достоверность информации, отраженной в финансовой отчетности;
- недостатки, которые могут оказать значительное, но не существенное (по сравнению с первой категорией) влияние;
- недостатки, устранение которых может повысить качество отчетности и системы внутреннего контроля.

Не во всех разделах могут содержаться замечания по всем категориям. Замечания в каждом из разделов отчета и по каждой выделяемой категории описываются обычно по следующей структуре:

- описание сути выявленного внешним аудитором недостатка,
- описание возможных негативных последствий,
- рекомендации по устранению.

Качество и результативность обсуждения этого отчета на заседании комитета по аудиту и на заседании совета директоров значительно повышаются, если члены комитета и совета получают этот отчет, оформленный в виде таблицы, в которой, помимо вышеуказанных трех колонок (выявленная проблема, последствия, рекомендации), будет также содержаться колонка, описывающая реакцию исполнительного руководства в отношении выявленных внешним аудитором недостатков и рекомендаций по их устранению.

В соответствии с американскими стандартами аудита, аудиторское заключение должно содержать мнение аудитора об эффективности системы внутреннего контроля в компании в целом. Российский закон об аудите,

содержащий описание аудиторского заключения, такой оценки не предусматривает. Поэтому в отчете о результатах аудиторской проверки финансовой отчетности российских компаний внешний аудитор излагает свое мнение о состоянии существующей в компании системы внутреннего контроля лишь в части, относящейся к подготовке финансовой отчетности, выбору и применению учетной политики. В качественно подготовленных отчетах аудитор дает краткое описание основных составляющих (организационных и/или технических) системы внутреннего контроля, непосредственно влияющих на степень достоверности финансовой отчетности, и оценивает их по определенной шкале (например, качественные уровни — «низкий», «средний», «высокий»).

Международная передовая практика рекомендует, чтобы представители фирмы – внешнего аудитора приглашались на заседания комитета по аудиту при обсуждении вопросов, связанных с работой системы внутреннего контроля, в частности, для заслушивания отчета руководителя службы внутреннего аудита. Такая практика пока не получила широкого распространения в российских компаниях.

Нередко случается, что внешний аудитор в рамках проверки финансовой отчетности выставляет компании счета на суммы, которые превышают согласованную общую сумму, зафиксированную в договоре между компанией и внешним аудитором. Обоснованием, как правило, становится более позднее, по сравнению с согласованным графиком, предоставление компанией информации внешнему аудитору; внесение компанией исправлений в ранее поданную информацию; потребность в отражении в отчетности каких-то дополнительных операций и сделок с активами, которые не были отражены в первоначальной договоренности и графике. В результате дополнительная сумма оплаты услуг аудитора может превысить сумму, закрепленную в

договоре, на 30-60%. Решение о ее выплате принимается советом директоров на основании обращения менеджмента. Чтобы избежать возникновения такой ситуации, компании будет полезно разработать и утвердить внутренним приказом (генерального директора) план мероприятий по предупреждению возникновения обстоятельств, приводящих к дополнительным затратам времени и расходов аудитора при оказании услуг. В таком документе обычно содержится перечень мероприятий, указаны должностные лица компании, ответственные за их осуществление, и сроки их реализации.

Важным инструментом, способным повысить отдачу для компании от работы внешнего аудитора и понять возникающие в этом процессе проблемы, которые необходимо обсудить с внешним аудитором, учесть при рассмотрении вопроса о целесообразности продолжения сотрудничества с ним, а также для понимания проблем в этом взаимодействии, которые возникают по вине компании, является проведение ежегодной оценки эффективности работы компании с фирмой – внешним аудитором. Такую оценку целесообразно провести по итогам завершения основной работы по взаимодействию с внешним аудитором, т. е. в конце апреля – мае.

Рекомендации совета директоров общему собранию акционеров в отношении фирмы – внешнего аудитора должны быть готовы, как правило, не позже февраля. Это означает, что результаты оценки работы внешнего аудитора и взаимодействия компании с ним не смогут быть учтены при подготовке к ближайшему собранию акционеров. Однако учитывая то, что компания обычно ориентируется на долгосрочное сотрудничество со своим

внешним аудитором, такая оценка является весьма полезной и ее результаты могут быть учтены как в процессе продолжения работы с данным аудитором, так и при подготовке нового конкурса по выбору внешнего аудитора, который обычно проводится в конце календарного года.

Для оценки работы внешнего аудитора могут быть использованы, например, такие критерии, как;

- стоимость (в том числе процент увеличения стоимости услуг аудитора в результате возникновения дополнительных затрат времени по обстоятельствам, как зависящим от компании, так и не зависящим; изменение процента дополнительных расходов по отношению к предыдущему периоду);
- сроки (в том числе, например, своевременность предоставления аудиторского заключения, сокращение сроков предоставления аудиторского заключения по отношению к предыдущему периоду);
- качество работы (например, стабильность аудиторской команды, количество повторяющихся запросов, процент изменения общей суммы корректировок, представленных аудитором, по отношению к предыдущему году);
- коммуникации (например, доступность партнера и ответственного менеджера, скорость реакции на запросы).

Во взаимодействии совета директоров и исполнительного руководства компании с внешним аудитором возникает немало других вопросов и нюансов. Однако описанные выше компоненты, на мой взгляд, являются основой, формируют «каркас», способный обеспечить достаточно высокую эффективность этого взаимодействия.