

КОНТРОЛЬ НАД УСТРАНЕНИЕМ КОНФЛИКТА ИНТЕРЕСОВ В АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

A CONTROL ABOVE ELIMINATION CONFLICT OF INTERESTS IN THE AUDITING ORGANIZATIONS

В статье рассматривается проблема проверки наличия конфликта интересов в аудиторских организациях. Авторы описывают методы, позволяющие выявить факт конфликта интересов, который был пропущен аудитором или умышленно скрыт.

Ключевые слова: аудит, конфликт интересов, проверка аудиторской организации.

This article discusses a problem of monitoring above the conflict of interests in auditing organizations. The authors describe the methods, permissive to discover a conflict of interests fact, which was missed by the auditors or deliberately hide.

Key words: audit, conflict of interests, auditing organization monitoring.

В ходе внешней проверки качества работы аудиторских организаций, проверяются, как правило, три аспекта. Первый аспект – это стандарты и правила работы аудиторов организации. Второй – функционирование системы внутреннего контроля качества осуществления аудиторских проверок и оказания сопутствующих услуг. Третий – выборочные проверки законченных аудиторских заданий. Каждый из этих разделов поделен на этапы. На каждом из этапов внешние проверяющие используют определенные методы контроля. Однако существуют методы, которые используются на каждом этапе, например, контроль устранения конфликта интересов при принятии аудиторского задания.

В российском законодательстве упоминание конфликта интересов присутствует в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» и в Кодексе профессиональной этики аудиторов. Закон определяет под конфликтом интересов ситуацию, «при которой заинтересо-

ванность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица». В остальном делается ссылка на Кодекс этики. По мнению авторов статьи, данное явление описано в законодательстве России недостаточно, так как конфликт интересов в первую очередь затрагивает такие глобальные проблемы аудиторской деятельности, как независимость и объективность суждения. В вопросах контроля возникновения и наличия контроля интересов в ходе аудиторской работы, в Федеральном стандарте аудиторской деятельности 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» присутствует требование к контролерам по предотвращению данного явления. В статье мы попытаемся предложить научные подходы к процессу обнару-

Овсийчук Вадим Ярославович – доктор экономических наук, профессор кафедры экономического анализа и аудита Российского университета кооперации, e-mail: vovsiyuchuk@ruscoop.ru; тел.: 8 (495) 640-57-11.

Ovsiyuchuk V.Y. – Doctor of Science (Economics), professor, head of chair economic analysis and audit, Russian University of Cooperation.

Трусов Юрий Александрович – аспирант кафедры экономического анализа и аудита Российского университета кооперации, e-mail: vovsiyuchuk@ruscoop.ru; тел.: 8 (495) 640-57-11.

Trusov Y.A. – postgraduate student, chair of economic analysis and audit, Russian University of Cooperation.

жения и возможного устранения конфликта интересов аудиторов и аудируемых лиц.

Для описания процесса контроля над устранением конфликта интересов в аудиторской организации разделим это понятие на две части. Во-первых, конфликт может возникнуть между интересами аудитора и аудируемого лица. Такой конфликт существует, как правило, еще до начала аудиторского задания. Таким образом, при заключении договора между аудиторской организацией и клиентом, руководитель аудиторского задания, используя систему внутреннего контроля качества, должен выявлять наличие конфликта интересов. Во-вторых, конфликт может возникнуть между интересами двух и более клиентов одной аудиторской организации. В этом случае контролеры качества должны установить, было ли известно руководству аудиторской организации о существовании такого конфликта, является ли он препятствием для оказания заказчику аудиторских и сопутствующих услуг. Данный вопрос должен рассматриваться контролерами качества с позиций нормативно-правового регулирования и критериев этики аудита.

Контролеры качества работы аудиторов должны убедиться в том, что служба внутреннего контроля качества аудиторской организации обеспечивает проверку новых клиентов на предмет наличия указанных выше двух типов конфликта интересов. Проверкой должны быть охвачены аудиторские задания, которые проводились у одних и тех же аудируемых лиц не в первый раз, но временной промежуток, между которыми, превысил полгода. В течении такого существенного интервала могли возникнуть новые конфликты интересов, препятствующие осуществлению аудиторских заданий с соблюдением всех принципов аудита.

Не каждый выявленный конфликт интересов должен трактоваться контролерами в качестве факта грубого нарушения правил принятия на обслуживание клиента и продолжения работы с ним. Если ответственные лица аудиторской организации предприняли шаги к элиминации или смягчению конфликта интересов, считается возможным продолжать исполнение договора с учетом применения мер предосторожности. Например, контролеры качества работы аудиторов выявили наличие конфликта в интересах двух клиентов проверяемой организации. Однако в процессе проверки было обнаружено, что аудиторское задание в отношении одного из заказчиков проводилось таким образом, что это не сказывалось на интересах другого. Причем контролеры качества оценили, насколько нарушение других этических требований является серьезным. В описанном случае руководитель контрольной группы мо-

жет не указывать в отчете о факте наличия конфликта интересов в момент осуществления аудиторской проверки.

Существуют четко определенные меры предосторожности при наличии конфликта интересов, которые являются достаточными для продолжения выполнения аудиторского задания. Данные меры приведены в Кодексе профессиональной этики аудиторов. Они включают:

- уведомление клиента о деловых интересах или деятельности, которые могут представлять конфликт интересов, и получение согласия клиента на действия в таких обстоятельствах;

- уведомление всех соответствующих сторон о том, что аудитор оказывает двум или более сторонам услуги, касающиеся предмета, который вызывает конфликт интересов этих сторон, и получение согласия всех этих сторон на продолжение таких действий;

- уведомление клиента о том, что аудитор при оказании запрашиваемых услуг работает для многих клиентов (например, в конкретном секторе рынка или по конкретному виду заданий), и получение согласия на действия при таких обстоятельствах;

- назначение самостоятельных независимых групп, ответственных за выполнение заданий;

- процедуры, препятствующие доступу к информации (например, раздельное месторасположение групп, конфиденциальное и безопасное хранение информационных данных);

- четкие инструкции для участников групп по вопросам безопасности и конфиденциальности;

- использование письменных соглашений о соблюдении правил конфиденциальности, подписанных работниками и руководителями аудиторской организации;

- проведение на регулярной основе проверок принятых мер предосторожности силами старшего персонала аудиторской организации, не занятого в аналогичных заданиях.

При описании методов контроля мы будем отталкиваться от перечня этих мер, выстроив их в зависимости от обстоятельств, которые указывают на наличие конфликта интересов аудиторской организации и клиента, а также между интересами клиентов.

Контролеры качества аудита должны изучить, извещала ли аудиторская организация своих клиентов о проведении определенных процедур, которые могут привести к возникновению конфликта интересов или неверной интерпретации тех или иных выводов аудиторов. Более того, в некоторых случаях аудиторская организация должна получить согласие своего клиента на совершение определенных действий. Согласие служит доказательством попытки сглаживания конфликта интересов.

Другой достаточной мерой по предотвращению конфликта интересов может служить оповещение аудиторской организацией третьих лиц. Суть его состоит в том, что аудитор оказывает услуги нескольким заказчикам и уведомляет все заинтересованные стороны о предмете аудита. Предполагается, что этот предмет и является причиной возникновения конфликта интересов. Контролеры качества должны убедиться, что аудиторы направляли информирующие уведомления всем возможным заинтересованным лицам.

Третий способ связан с уведомлениями, являющимися способом смягчения либо предотвращения конфликта интересов, – это извещение клиента о необходимости проверки предмета, по которому возникает конфликт. Контролеры должны проверить, что обоснование этой необходимости является действительно важным и убедительным. Например, аудиторская организация может указать, что по конкретному предмету проверки изучаются документы любого из заказчиков, так как она работает для многих клиентов, ведущих деятельность в этом секторе рынка.

Четвертый способ контроля снижения влияния конфликта интересов на работу аудиторских групп – проверка внешними контролерами качества наличия в аудиторской организации правил конфиденциальности информации, полученной при проверке клиентов. Каждый аудитор должен либо расписаться в обязанности соблюдения этих правил, либо подписать отдельное письмо, в котором он подтверждает соблюдение аудиторской и коммерческой тайн. Подобные документы должны храниться в недоступном месте. Также должен быть установлен круг лиц, ответственных за своевременное составление обязательств о конфиденциальности и их хранение.

Контролеры качества работы аудиторов, должны убедиться в том, что аудиторская организация ежегодно направляет письма своим клиентам в соответствии с изложенными вариантами устранения конфликта интересов. При этом выборочный подход со стороны аудиторов неприемлем, а индивидуальный подход является единственно правильным. Целесообразно составить рабочий документ контролеров качества аудита, в котором будет содержаться перечень клиентов аудиторской организации, с которыми или между которыми может существовать конфликт интересов. Сотрудники проверяемой группы проставляют отметки по тем клиентам, в отношении которых аудиторы приняли достаточные меры, направленные на устранение или существенное снижение конфликта интересов.

Помимо действий аудиторов, способствующих элиминации конфликта интересов, су-

ществует ряд признаков, которые, с точки зрения контролеров качества аудита, должны снизить воздействие на объективность мнения аудиторов. Контрольная группа рассматривает:

- все ли члены аудиторских групп, назначаемых на задание, были независимы от аудируемого лица;

- предпринимались ли действия по соблюдению изолированности информации, как от третьих лиц, так и от сотрудников аудиторской компании, для которых эта информация не предназначена;

- проводился ли инструктаж с сотрудниками аудиторской организации по вопросам безопасности и конфиденциальности данных;

- уведомлялись ли в ходе проводимых инструктажей члены аудиторских групп об ответственности за нарушение подписанных ими обязательств о конфиденциальности.

В ходе проведения проверки качества работы аудиторов возможны случаи, когда является конфликт интересов, который не был должным образом устранен. В таком случае возможны два варианта развития событий. Первый, и единственно правильный – это прекращение работы аудиторов по предмету, вызывающему конфликт интересов. При этом внешние контролеры качества рассматривают лишь факт уведомления руководства аудиторской организации о прекращении задания по определенному вопросу. Но может существовать вариант, когда выполнение задания было продолжено. Это является прямым нарушением принципов аудита и должно расцениваться проверяющей группой как грубая ошибка. Причем такая оценка дается для тех аудиторских заданий, которые были продолжены без получения разрешения третьей стороны, при условии наличия с ней конфликта интересов.

В задачи внешнего контроля качества работы аудиторов входит не только рассмотрение фактов наличия конфликта интересов, но и изучение всей системы обнаружения и устранения подобных ситуаций. Такая система состоит из ряда ступеней. Первая из них – это заявление участника аудиторской группы о наличии между ним и заказчиком связи, которая может стать причиной конфликта интересов. Это наиболее простой случай обнаружения конфликта интересов, не требующий каких-либо трудовых и материальных затрат со стороны аудиторской организации. В указанном случае решение может быть простым, а именно переназначение сотрудника на другое аудиторское задание к клиенту, с которым отсутствует конфликт интересов.

Второй ступенью системы выявления конфликта интересов является рассмотрение заявлений сотрудников аудиторской компании и

третьих лиц о наличии связи определенных членов аудиторских групп с аудируемым лицом. Сам факт наличия таких заявлений не должен приводить к изменениям в плане аудита или кадровом составе аудиторских групп. Но если в ходе проверки подтверждаются факты, указанные в заявлениях, руководство аудиторской организации обязано переназначить сотрудников аудиторских групп, связанных с аудируемым лицом. Кроме того необходимо провести разъяснительную работу на предмет отсутствия отказа указанных лиц от осуществления аудиторского задания.

Третья ступень – это работа службы внутреннего контроля качества аудиторской организации. Наряду с тем, что это наиболее эффективный способ выявления конфликта интересов, он также наиболее затратный. Внешние контролеры качества должны обращать особое внимание на действия внутренних контролеров, при рассмотрении системы устранения конфликта интересов. В процессе назначения аудиторских групп на определенные задания, внутренние контролеры должны рассмотреть вопрос о возникновении конфликта интересов при определенных конфигурациях и предложить свои рекомендации по этому вопросу. Также, система внутреннего контроля является, по сути, единственным органом, который отслеживает наличие конфликта интересов у двух и более клиентов аудиторской организации.

Наконец, четвертой ступенью системы устранения конфликта интересов, являются сами внешние контролеры качества. Они, основываясь на имеющейся информации о сотрудниках аудиторской организации, данных о клиентах аудиторов, могут судить о наличии конфликта интересов в законченных аудиторских заданиях. В ходе проверки эта информация должна проверяться. Также система текущего мониторинга деятельности членов, функционирующая в саморегулируемых организациях аудиторов, может включать раздел по проверке наличия конфликта интересов с определенными клиентами аудиторской организации.

Подводя итог всему вышесказанному авторы еще раз хотели бы обратить внимание на необходимость действий по устранению случаев конфликта в интересах аудиторов и аудируемых лиц. Контроль в этой области национальной системы аудита будет способствовать нормализации ситуации в вопросах коррупции, применения нерыночных методов конкуренции, а также повысит уровень независимости аудиторов, как от заказчиков, так и от саморегулируемых организаций аудиторов. Последнее, что хотелось бы отметить – устранение многих современных проблем аудиторской деятельности, в том числе проблема конфликта интересов, должно начинаться с грамотной кадровой политики аудиторских организаций в вопросах качества предоставления услуг своим клиентам.

Список использованной литературы:

1. Федеральный закон от 30.12.08 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. «Кодекс профессиональной этики аудиторов» (Одобен советом по аудиторской деятельности 22.03.2012., протокол N 4).
3. «Кодекс этики аудиторов России» (одобрен Минфином РФ 31.05.2007, протокол N 56).
4. Приказ Минфина РФ от 01.07.04 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».
5. Постановление Правительства РФ от 23.09.02 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
6. Приказ Минфина РФ от 24.02.2010 N 16н «Об утверждении федерального стандарта аудиторской деятельности «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. ФСАД 4/2010».
7. Федосенко Т.В. Стратегия аудита потребительских обществ: теоретический и практический аспекты [Текст] / Т.В. Федосенко // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики*. – 2011. – №1.
8. Федосенко Т.В. Аудиторские процедуры: сущность, классификация и технология применения предприятия [Текст] / Т.В. Федосенко // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики*. – 2011. – №5.

References:

1. Federal'nyy zakon ot 30.12.08 g. № 307-FZ «Ob auditorskoy deyatel'nosti».
2. «Kodeks professional'noy etiki auditorov» (Odobren sovetom po auditorskoy deyatel'nosti 22.03.2012., protokol N 4).

3. «Kodeks etiki auditorov Rossii» (odobren Minfinom RF 31.05.2007, protokol N 56).
4. Prikaz Minfina RF ot 01.07.04 № 180 «Ob odobrenii Kontseptsii razvitiya bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossiyskoy Federatsii na srednesrochnuyu perspektivu».
5. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 23.09.02 № 696 «Ob utverzhdenii federal'nykh pravil (standartov) auditorской deyatel'nosti».
6. Prikaz Minfina RF ot 24.02.2010 N 16n «Ob utverzhdenii federal'nogo standarta auditorской deyatel'nosti «Printsi py osushchestvleniya vneshnego kontrolya kachestva raboty auditorских organizatsiy, individual'nykh auditorov i trebovaniya k organizatsii ukazannogo kontrolya. FSAD 4/2010».
7. Fedosenko T.V. Strategiya audita potrebitel'skikh obshchestv: teoreticheskiy i prakticheskiy aspekty [Tekst] / T.V. Fedosenko // Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya kooperativnogo sektora ekonomiki. – 2011. – №1.
8. Fedosenko T.V. Auditorские protsedury: sushchnost', klassifikatsiya i tekhnologiya primeneniya predpriyatiya [Tekst] / T.V. Fedosenko // Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya kooperativnogo sektora ekonomiki. – 2011. – №5.

Материал поступил в редакцию: 24.09.2013 г.