

Проведение аудита в коммерческих организациях по запросу акционеров



Сокольский Артем

К.э.н., CIA, CISA, CRMA, MICA,
член Ассоциации «Институт
внутренних аудиторов»¹

Деятельность любой коммерческой организации направлена на достижение целей, сформулированных ее собственниками (акционерами). На способность компании достигать поставленных целей оказывают влияние риски, природа которых различна и определяется с учетом процессов глобализации экономических отношений.

Эффективное управление рисками может осуществляться при условии наличия системы внутреннего контроля, функционирование которой во многом зависит от решений, принимаемых руководством компании.

Для проведения независимой оценки результативности системы внутреннего контроля акционерами может быть инициировано проведение аудита. Однако оценка эффективности функционирования системы управления рисками и внутреннего контроля не является единственной причиной для инициирования аудита со стороны акционеров.

В статье рассмотрим следующие вопросы, связанные с проведением аудита по запросу акционеров:

- когда акционеры могут инициировать аудит;
- основные виды аудитов по запросу акционеров, в том числе инициативные;
- кем могут проводиться инициативные аудиты;
- инициативные аудиты в условиях неопределенности;
- результаты инициативных аудитов.

КОГДА АКЦИОНЕРЫ МОГУТ ИНИЦИИРОВАТЬ АУДИТ

Право акционеров (собственников) инициировать проведение аудита является неотъемлемой частью поддержания эффективного корпоративного управления коммерческой организацией. Существуют различные ситуации, когда требуется независимая и объективная оценка тех или иных аспектов деятельности компании и ее соответствия установленным требованиям, принимаемых руководителями решений и их влияния на бизнес-процессы, а также способности компании к адаптации в изменяющихся условиях.

Практика показывает, что наиболее распространенными обстоятельствами, когда акционеры могут запросить аудит, являются:

- 1 обеспечение соблюдения требований законодательства о бухгалтерском учете и аудиторской деятельности, информационных технологиях (например, в отношении критической информационной инфраструктуры (КИИ));

1 Ассоциация «Институт внутренних аудиторов» (Ассоциация «ИВА»), зарегистрированная в 2000 г., является профессиональным объединением более чем 4000 внутренних аудиторов, внутренних контролеров и работников других контрольных подразделений российских компаний и организаций. Подробности на сайте www.iaa-ru.ru.

- | | |
|---|--|
| <p>2 обеспечение соблюдения требований международных стандартов ISO в рамках сертификации/надзора и ресертификации;</p> <p>3 обеспечение соблюдения условий договорных отношений между компанией и ее контрагентами;</p> <p>4 оценка эффективности функционирования системы управления рисками и внутреннего контроля, бизнес-процессов компании, в том числе проверка мероприятий по оптимизации бизнес-процессов на предмет возможности их реализации и предотвращения ситуаций негативного влияния проведенных оптимизаций на непрерывность деятельности компании;</p> <p>5 оценка принимаемых руководством компании управленческих решений, в том числе о реализации новых проектов, требующих привлечения существенного объема финансирования;</p> <p>6 оценка достоверности информации о результатах деятельности компании за отчетный период, в том числе выполнения инвестиционных программ и согласованных КПЭ;</p> <p>7 оценка мероприятий в области антикризисного управления, санации, реорганизации и ликвидации компании;</p> | <p>8 оценка достоверности информации о результатах деятельности компании по направлениям ESG;</p> <p>9 оценка достоверности информации о результатах деятельности группы руководства компании за отчетный период;</p> <p>10 выявление фактов злоупотреблений при принятии управленческих решений и проведении хозяйственных операций.</p> |
|---|--|

ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ И ИНИЦИАТИВНЫЕ АУДИТЫ

Для проведения отдельных аудитов, например обязательного аудита финансовой отчетности², аудитов соблюдения требований к созданию систем безопасности значимых объектов критической информационной инфраструктуры³, сертификационных/ресертификационных аудитов по стандартам ISO, должны быть инициированы договоры со специализированными организациями на проведение указанных аудитов.

Требования к оформлению и предоставлению результатов данных аудитов должны быть отражены в соответствующих договорах на оказание услуг.

- 2 На основании ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ, Федеральным законом от 16.04.2022 № 99-ФЗ «О внесении изменений в статью 67.1 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» и Федеральным законом от 16.04.2022 № 114-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об акционерных обществах» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» введено регулирование, направленное на исключение издержек, связанных с проведением непубличными АО обязательного аудита их годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. С 01.01.2023 таким обществам предоставляется возможность отказаться от проведения обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом приоритетности регулирования специальными законами, а также привлекать для проведения аудита индивидуального аудитора. Принятое регулирование уточняет положения о проведении аудита по требованию акционеров.
- 3 На основании п. 36 Приказа от 21.12.2017 № 235 «Об утверждении требований к созданию систем безопасности значимых объектов критической информационной инфраструктуры Российской Федерации и обеспечению ее функционирования».

При инициировании договоров на оказание услуг в области аудита важно обратить внимание на следующие моменты.

- 1 отражение фиксированной стоимости услуг или согласование единичных расценок привлекаемого персонала с указанием согласованной непревышаемой стоимости договора;
- 2 наличие согласованного графика оказания услуг и требований к квалификации привлекаемых специалистов;
- 3 указание требований о стандартах оказания услуг и критериях качества их оценки;
- 4 согласование порядка уведомления о результатах проведенного аудита заинтересованных сторон и предоставления соответствующих аудиторских заключений⁴.

Аудиты, требования об обязательном проведении которых не определены на законодательном уровне или сертифицирующими органами, могут быть классифицированы как инициативные аудиты и проведены силами сторонних организаций на основании договоров на оказание услуг или представителями функции внутреннего аудита⁵.

Важно отметить, что проведение обязательного и инициативного аудита одной и той же сторонней специализированной организацией может оказать негативное влияние на независимость суждений ее специалистов и объективность результатов, а также

определить возникновение ситуации конфликта интересов. Информация о возможном конфликте интересов должна быть доведена до сведения всех акционеров для рассмотрения и оценки связанных с данной ситуацией рисков до подписания договора на оказание услуг с данной организацией.

По общему правилу инициативный аудит проводится по решению общего собрания акционеров — в обществах с ограниченной ответственностью (подп. 10 п. 2 ст. 33, ст. 48 Федерального закона № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»), общего собрания акционеров и совета директоров (наблюдательного совета) общества — в акционерных обществах (п. 3 ст. 85, п. 2 ст. 86 Федерального закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Порядок планирования и проведения инициативных аудитов, предоставления информации акционерам и другим заинтересованным сторонам о полученных результатах должен быть формализован в документах, регламентирующих деятельность компании.

Следует отметить, что согласно ст. 48 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» предусмотрено два различных случая проведения аудита в ООО:

- 1 по инициативе и за счет средств самого аудируемого общества;
- 2 по инициативе и за счет акционера(-ов).

4 На основании п. 4 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ заключение аудитора (конечный результат инициативного аудита) передается только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор на оказание аудиторских услуг.

5 Согласно п. 2 ст. 87.1 Федерального закона "Об акционерных обществах" от 26.12.1995 № 208-ФЗ «<...> Для оценки надежности и эффективности управления рисками и внутреннего контроля в публичном обществе должен осуществляться внутренний аудит. Совет директоров (наблюдательный совет) публичного общества утверждает внутренние документы общества, определяющие политику общества в области организации и осуществления внутреннего аудита <...>».

В случае финансирования аудита акционером решения общего собрания акционеров общества о проведении аудиторской проверки и выборе аудитора не требуется, общее собрание в этом случае решает лишь вопрос о возможности компенсации расходов участника на проведение проверки (более подробная информация отражена в постановлении Президиума ВАС РФ от 13.05.2008 № 17869/07).

В акционерных обществах отдельный акционер может инициировать проведение аудиторской проверки, однако для этого необходимо владение 10 и более процентами голосующих акций, находящихся в распоряжении у данного акционера (на основании п. 3 ст. 85 Федерального закона «Об акционерных обществах»).

С учетом приведенных выше положений законодательства рекомендуется всем акционерам компании определить и согласовать порядок планирования и проведения инициативных аудитов, принятые решения отразить в соответствующих процедурно-нормативных документах.

ТРЕБОВАНИЯ К ПРОВЕДЕНИЮ ИНИЦИАТИВНЫХ АУДИТОВ

Как правило, при принятии решения о необходимости проведения инициативных аудитов на периодической основе целесообразным будет разработка плана аудитов и проверок на очередной календарный год или иной период, согласованный акционерами и руководством компании.

Для каждого инициативного аудита, указанного в плане, должны быть определены и согласованы следующие параметры:

1 Цели инициативного аудита и объем его проведения, в том числе вопросы, которые не предполагается рассматривать в рамках проводимого инициативного аудита.

- 2** График проведения инициативного аудита и лицо, ответственное за его координацию в компании.
- 3** Информация о том, за счет каких ресурсов предполагается проведение инициативного аудита: подразделение внутреннего аудита, внешняя независимая организация, представители акционера или смешанная команда.
- 4** Требования к квалификации специалистов, привлекаемых для проведения инициативного аудита.
- 5** Порядок компенсации расходов, связанных с планированием и проведением запланированного инициативного аудита.
- 6** Предпосылки к проведению инициативного аудита, в том числе перечень рисков и относящихся к ним механизмов контроля, оценку которых планируется провести.
- 7** Порядок предоставления информации о результатах проведенного инициативного аудита: содержание отчета, формат и сроки предоставления, перечень получателей, определение ответственности за мониторинг выполнения корректирующих мероприятий (при их наличии).

В настоящее время наиболее распространены такие виды инициативных аудитов по запросу акционеров, как:

- аудит бухгалтерской и управленческой отчетности, включая анализ содержания учетной политики компании, возможных налоговых рисков, корректности отражения хозяйственных операций в учете, ведения налогового учета, заполнения налоговых регистров, расчетов и деклараций;

- аудит взаиморасчетов между компанией и контрагентами, в том числе по авансируемым суммам, расчетов с бюджетами разных уровней по налогам и сборам, выявление нетипичных для деятельности компании операций;
- аудит на предмет соответствия требованиям международных стандартов ISO в рамках подготовки к сертификации/ресертификации, соблюдения требований стандартов о проведении внутренних аудитов системы управления качеством (СМК);
- аудит на предмет соответствия установленным требованиям в области информационной безопасности, охраны труда и промышленной безопасности, охраны окружающей среды и законодательства о персональных данных;
- анализ стоимости активов компании или стоимости потенциальных объектов приобретения перед проведением сделок по слиянию и поглощению;
- аудит системы внутреннего контроля и управления рисками компании, оценка эффективности бизнес-процессов и предлагаемых руководством компании мероприятий по их оптимизации;
- аудит корпоративной системы управления компанией, включая вопросы анализа принимаемых управленческих решений, достоверности КПЭ и результатов выполнения согласованных проектов и программ;
- аудит программы антикризисного управления компанией, в том числе операций по реструктуризации задолженности и реализации непрофильных активов;
- аудит реализации программ в области ESG, социальной и благотворительной помощи, в том числе анализ целевого использования переданных в рамках указанных программ движимого и недвижимого имущества, оборудования и других товарно-материальных ценностей;
- аудиты отдельных аспектов деятельности компании на предмет выявления фактов

злоупотреблений и форензик-аудиты (в том числе направленные на сбор необходимой информации для инициирования проверок выявленных фактов злоупотреблений со стороны правоохранительных органов).

Перечисленные выше инициативные аудиты могут быть актуальны практически для любой компании с учетом наступления тех или иных обстоятельств. Вопрос о том, силами каких специалистов будет проведен инициативный аудит, по-прежнему остается дискуссионным и при ответе на него акционерам рекомендовано обратить внимание на следующее:

- наличие функции внутреннего аудита или выделенного специалиста в компании, наличие у внутренних аудиторов требуемого профессионального опыта и компетенций для проведения инициативного аудита;
- возможность предоставления акционерами технических экспертов или аудиторов для проведения инициативного аудита в компании совместно с представителями функции внутреннего аудита или выделенным специалистом;
- наличие действующего договора с независимой специализированной организацией для проведения инициативного аудита, достаточность финансовых ресурсов для выполнения обязательств перед специализированной организацией;
- частота/периодичность проведения инициативного аудита по одному из направлений, если инициативный аудит носит регулярный характер, акционерам рекомендовано рассмотреть возможность о своевременном обеспечении необходимых компетенций и проведении аудита специалистами функции внутреннего аудита компании (при наличии функции);
- соотношение издержек, связанных с проведением инициативного аудита внутренними аудиторами и специалистами сторонней организации/представителями акционера(-ов);

- независимость функции внутреннего аудита от проверяемого объекта, в том числе наличие достаточного уровня полномочий у внутренних аудиторов для получения необходимой информации и предоставления отчета непосредственно акционеру-заказчику.

ПРОВЕДЕНИЕ ИНИЦИАТИВНЫХ АУДИТОВ В УСЛОВИЯХ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ

В условиях существенных изменений во внешней среде для большинства компаний, в том числе публичных акционерных обществ, наиболее актуальными являются следующие инициативные аудиты:

- 1 Аудит программы антикризисного управления компанией, в том числе оценка эффективности мероприятий, направленных на адаптацию производственных программ в условиях санкционных ограничений.
- 2 Аудит корпоративной системы управления компанией, включая вопросы анализа принимаемых управленческих решений, достоверности КПЭ и результатов выполнения согласованных проектов и программ.
- 3 Аудиты отдельных аспектов деятельности компании на предмет выявления фактов злоупотреблений и форензик-аудиты.

В рамках аудитов программ в области антикризисного управления компанией и обеспечения ее работы в условиях санкционных ограничений могут рассматриваться вопросы, связанные с оперативным поиском альтернативных источников и каналов поставок требуемой номенклатуры оборудования, запчастей и материалов для операционной деятельности, программного

обеспечения и соответствующих образовательных программ для поддержания достаточного уровня квалификации персонала. В объем аудитов включаются вопросы оценки эффективности альтернативных каналов реализации произведенной продукции, определение обоснованности увеличения доли издержек, связанных с ее транспортировкой потребителям.

Также аудит может потребоваться при принятии акционерами решения о прекращении деятельности компании или ее отдельных подразделений для объективной оценки объема издержек и минимизации рисков, связанных с принятым решением.

От специалистов может потребоваться ответ на вопрос о возможности возобновления деятельности компании через определенный промежуток времени, перечне необходимых мероприятий и требуемом объеме ресурсов для реализации данной возможности.

Отдельного внимания заслуживают аудиты корпоративной системы управления, включая анализ принимаемых управленческих решений, достоверности КПЭ и результатов выполнения проектов и программ, а также аудиты, направленные на выявление возможных злоупотреблений, и форензик-аудиты.

Как правило, указанные виды инициативных аудитов изначально не отражаются в корпоративном плане аудитов и проверок, носят скорее ситуационный характер и выполняются сразу после принятия соответствующего решения по запросу одного или нескольких акционеров.

Предпосылками для их проведения могут являться результаты регулярно проводимых инициативных аудитов, информация, полученная от работников компании или третьих лиц, снижение уровня доверия к руководителям компании и достоверности предоставляемой

ими информации, а также иные предпосылки, указывающие на негативные изменения в корпоративной системе управления.

Круг получателей результатов данных аудитов может быть ограничен, решение о том, кому будет предоставлена информация о результатах, формируется на заседании общего собрания акционеров и совета директоров (наблюдательного совета).

ОГРАНИЧЕНИЯ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ИНИЦИАТИВНЫХ АУДИТОВ

В процессе проведения аудитов важен аспект, связанный с ограничениями по времени и необходимости оперативного предоставления результатов, что требует вовлечения достаточно большого круга лиц (аудиторов, технических экспертов, юристов, представителей службы безопасности и др.) для соблюдения согласованного графика.

Контроль над распространением информации о статусе и предварительных результатах аудита может быть реализован посредством принятия решения о выполнении аудиторских процедур в нерабочее время, в отдельных помещениях, не связанных с деятельностью компании при условии предоставления полноценного доступа к информации по проверяемым вопросам в режиме реального времени.

Данные мероприятия снижают возможности аудируемых лиц оказать влияние на сам процесс и внести несанкционированные изменения в проверяемую информацию, тем самым снизив уровень объективности полученных результатов.

Дополнительным инструментом соблюдения установленных требований может стать подписание соглашений о неразглашении информации со всеми участниками проводимого аудита.

Для сокращения возможностей манипулирования проверяемой информацией инициатором может быть принято решение о реализации подготовительных мероприятий по сбору данных, фиксации свидетельств об их изменениях, в том числе несанкционированных, и проведении интервью в рамках встреч, не относящихся непосредственно к аудиту (например, в рамках обсуждения промежуточных результатов работы отдельных подразделений и/или персонала компании).

При проведении оценки реализации проектов и программ аудиторы могут быть направлены на указанные объекты в составе рабочих комиссий или официальных делегаций с участием руководителей и акционеров для сбора необходимых фактов и подтверждений.

Как правило, в формируемых списках участников указываются «нейтральные» должности проверяющих, не связанные с характером их работы.

Во время визита на проверяемый объект специалистам предоставляется возможность выполнения мероприятий, предусмотренных программой аудита, и оперативного обмена информацией с уполномоченными представителями акционеров.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИНИЦИАТИВНЫХ АУДИТОВ

Инициативные аудиты решают несколько задач. Так, их результаты позволяют акционерам и другим заинтересованным сторонам:

1

сформировать мнение о достаточности и эффективности реализации программы антикризисного управления, наличии возможностей у компании для продолжения работы в условиях расширяющихся ограничений, новых рисках, способных оказать влияние на непрерывность ее деятельности, и альтернативных направлений развития;

- 2 получить наиболее объективную информацию о текущем состоянии системы корпоративного управления, результатах оценки принятых управленческих решений и их влиянии на бизнес-процессы компании, в том числе сформировать мнение о своевременности, обоснованности и достаточности принятых руководством компании решений;
- 3 сделать выводы о достоверности информации о достижении согласованных КПЭ, результатах выполнения проектов и программ, на основании которых принимается решение о дополнительных поощрениях руководства компании (к сожалению, случаи манипулирования информацией о достижении КПЭ со стороны группы руководства с целью получить дополнительное поощрение остаются достаточно распространенными во многих секторах экономики);
- 4 получить наиболее объективную информацию о выявленных злоупотреблениях и недостатках системы внутреннего контроля, в результате которых подобные злоупотребления произошли, а также, при необходимости, иметь качественно подготовленные свидетельства для последующего обращения в правоохранительные органы.

ВЫВОДЫ

Таким образом, по запросу одного или нескольких акционеров могут быть запланированы и проведены инициативные аудиты.

В объем инициативных аудитов могут быть включены различные аспекты деятельности компании, в том числе вопросы соответствия ее деятельности применимым требованиям законодательства

в области бухгалтерского учета, информационной и промышленной безопасности, охраны окружающей среды, персональных данных и хранения информации, требований международных стандартов сертификации, а также иные аспекты, представляющие интерес для акционеров.

Проведение инициативных аудитов может осуществляться как специалистами самой компании (например, представителями функции внутреннего аудита или подразделений с аналогичным функционалом), представителями акционеров, так и работниками независимой специализированной организации.

При привлечении сторонней организации необходимо оценить и минимизировать риски возникновения конфликта интересов и их влияния на объективность результатов. Для обеспечения приемлемого уровня координации между акционерами и компанией важно сформировать и согласовать план аудитов и проверок, содержащий информацию в том числе об инициативных аудитах.

Планирование, приоритизация и проведение инициативных аудитов должно осуществляться на основании риск-ориентированного подхода и информации об изменениях во внешней среде, а сам план должен быть гибким с точки зрения своего содержания и учитывать интересы акционеров.

Вопрос о полноте информации, отражаемой в плане, в том числе включении отдельных видов инициативных аудитов, должен решаться акционерами и доводиться до сведения руководства компании в согласованные сроки.