

Глава 404 Закона Сарбейнса-Оксли: Особенности соблюдения иностранными частными эмитентами.

Содержание

Требования Закона	4
Трудности, стоящие перед компаниями, предоставляющими отчетность по ускоренному графику	6
Основные задачи	7
1. Наличие эффективного аудиторского комитета	7
2. Обеспечение эффективности процессов закрытия отчетного периода и составления финансовой отчетности	8
3. Способность оценить процедуры контроля за деятельностью, переданной в ведение обслуживающих организаций	8
4. Наличие эффективного отдела внутреннего аудита	9
5. Контроль в условиях сложной территориально разветвленной структуры.....	9
6. Преодоление потенциального недостатка знаний в области подготовки отчетности в соответствии с ГААП США	10
7. Наличие у руководства достаточного опыта в области оценки системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности.....	10
8. Языковые различия	12
9. Наличие общего компьютерного контроля.....	12
10. Вопросы информационно-технологических систем	14
11. Обеспечение оценки внутреннего контроля в многочисленных территориальных подразделениях.....	14
12. Разработка эффективных программ предотвращения мошенничества.....	14
Заключение	15

При использовании в настоящем документе термин «Делойт» включает компании с ограниченной ответственностью «Делойт и Туш», «Делойт Консалтинг» и «Делойт Тэкс». Несмотря на то, что настоящая публикация посвящена вопросам соблюдения требований Главы 404 Закона Сарбейнса-Оксли, она не содержит полного или исчерпывающего анализа этой темы, в ней приведена только общая информация, на которую не следует полагаться как на данную в порядке предоставления бухгалтерских, инвестиционных, юридических, налоговых или иных профессиональных консультаций или услуг. Настоящая публикация не заменяет таких профессиональных консультаций или услуг. Прежде чем принимать какие-либо решения или предпринимать какие-либо действия, которые могли бы повлиять на вас или ваш бизнес, следует получить консультацию квалифицированного профессионального специалиста. Содержащаяся в настоящей публикации информация может подвергнуться существенным изменениям, однако мы не обязаны ее обновлять. Ни «Делойт и Туш», «Делойт Туш Томацу», ни кто-либо из аффилированных с ними лиц или родственников им структур не несут ответственности перед физическими или юридическими лицами, которые решат полагаться на настоящую публикацию.



Глава 404 Закона Сарбейнса-Оксли

Особенности соблюдения для иностранных частных эмитентов

Публичные компании, как крупные, так и небольшие, провели большую работу по выполнению требований Главы 404 Закона Сарбейнса-Оксли 2002 года (далее — «Закон»). Особенно большие усилия потребовались от компаний, предоставляющих отчетность по ускоренному графику и ведущих деятельность за рубежом. В данном документе обобщен опыт таких компаний и описываются некоторые ключевые проблемы, с которыми столкнулись многие иностранные частные эмитенты (далее — «ИЧЭ») при подготовке к соблюдению требований Главы 404.

Требования Закона

Компании, удовлетворяющие требованиям о предоставлении отчетности по ускоренному графику, установленному Комиссией по ценным бумагам и биржам США (SEC) (далее по тексту — «компании, предоставляющие отчетность по ускоренному графику»), в настоящее время заканчивают проведение оценки своих систем внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности в соответствии с Законом. ИЧЭ должны включать в годовые отчеты за финансовый год, заканчивающийся 15 июля 2006 года и позднее, отчет руководства о состоянии системы внутреннего контроля, включая следующее:

- заявление, содержащее признание ответственности руководства за установление и поддержание эффективной системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности в компании;
- заявление, содержащее описание системы, используемой руководством для проведения требуемой оценки эффективности внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности;
- результаты оценки руководством эффективности внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности в компании на конец последнего отчетного периода, включая заявление об эффективности системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности. Оценка должна включать раскрытие информации о любых значительных недостатках внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, выявленных руководством. Руководство не должно давать положительную оценку системе внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности в компании при наличии одного или более значительных недостатков в ее функционировании;

- заявление о том, что независимая зарегистрированная аудиторская фирма, которая проводила аудит годовой финансовой отчетности, выпустила отчет, содержащий мнение о справедливости данной руководством оценки состояния системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности.

Несмотря на то, что SEC трижды переносила срок введения в силу требований Главы 404 Закона, многие компании, предоставляющие отчетность по ускоренному графику, столкнулись с серьезными трудностями и затратили большое количество времени на выполнение этих требований. Фактически многие компании недооценили объем предстоящей работы по документированию, оценке, проверке и устранению недостатков системы контроля. Исследование, проведенное ACL Services Ltd и Центром непрерывного аудита (Center for Continuous Auditing) в июле 2004 года, показало, что только 38% респондентов провели более 80% запланированного объема работ по оценке системы внутреннего контроля. Хотя эти данные немного устарели, они отражают результаты (или отсутствие таковых), достигнутые компаниями, предоставляющими отчетность по ускоренному графику, менее чем за шесть месяцев до вступления в силу требований Главы 404. В процессе работы над выполнением требований Главы 404 компании обнаружили множество недостатков в функционировании своих систем внутреннего контроля, требующих устранения до окончания финансового года. Данное наблюдение подтверждается возросшим числом случаев раскрытия компаниями информации о недостатках системы внутреннего контроля по мере истечения срока, отведенного для выполнения требований Главы 404. В декабрьском номере издания Compliance Week сообщалось, что в ноябре 2004 года информацию о наличии недостатков в системе внутреннего контроля раскрыли



119 компаний по сравнению с 11 в аналогичном периоде предыдущего года. По данным Compliance Week, 582 компании раскрыли такую информацию в 2004 году.

Последствия раскрытия информации о наличии значительных недостатков для компании еще неясны в связи с ограниченным объемом исследований, проведенных по данному вопросу. В то же время некоторые данные можно почерпнуть из приведенных ниже источников.

В октябре 2004 года Служба инвесторов рейтингового агентства Moody's выпустила специальный отчет, озаглавленный «Отчеты о системе внутреннего контроля для целей Главы 404. Зависимость рейтинга компании от характера обнаруженных значительных недостатков». В своем отчете Moody's исследует потенциальное влияние значительных недостатков на присваиваемый компании рейтинг. При этом Moody's проводит различие между процедурами контроля в отношении конкретных остатков по счетам (Категория А) и средствами контроля на уровне компании, такими как контрольная среда и организация процесса составления финансовой отчетности (Категория Б). В отчете указывается, что при раскрытии сведений о наличии значительных недостатков Категории А Moody's будет «истолковывать сомнения в пользу компании и не предпримет каких-либо действий по изменению рейтинга, исходя из допущения, что руководство предпримет своевременные меры по устранению недостатков». В то же время Moody's заявляет, что наличие значительных недостатков Категории Б «может привести к пересмотру рейтинга компании рейтинговым комитетом». Причиной является убеждение Moody's в том, что «значительные недостатки Категории Б ставят под сомнение не только способность руководства составлять правильную финансовую отчетность, но также его способность осуществлять контроль над бизнесом».

В январе 2005 года рейтинговое агентство Fitch опубликовало аналогичный отчет под названием «Глава 404 Закона Сарбейнса-Оксли. Подход Fitch к оценке представленных руководством и аудитором результатов оценки системы внутреннего контроля». Fitch в своем отчете идет еще дальше, заявляя, что при присуждении компании рейтинговой оценки могут иметь значение существенные недостатки системы внутреннего контроля и что агентство будет запрашивать информацию у компаний о наличии существенных недостатков. Как отмечает Fitch, несмотря на то, что «информацию о существенных недостатках не обязательно раскрывать в Форме 10-K, эти недостатки должны учитываться и влиять на определение рейтинговой оценки компании». Хотя оба исследования были независимыми и не выполнялись по заказу ни SEC, ни Управления по надзору за бухгалтерским учетом публичных компаний («РСАОВ»), названные отчеты представляют интересную точку зрения на возможные последствия обнаружения значительных недостатков.

Исследования проводились также для выявления влияния факта обнаружения значительных недостатков на котировки акций компании. В январе 2005 года на конференции Ассоциации финансовых директоров (Financial Executives International), посвященной требованиям Главы 404 Закона, было отмечено следующее: «Согласно предварительным результатам [проведенного Стэнфордской школой права и организацией Cornerstone Research] анализа сведений о наличии значительных недостатков в системе внутреннего контроля, раскрытых 141 компанией в период с ноября 2003 по октябрь 2004 года, компании, представившие подробное описание значительных недостатков, испытали меньшее падение котировок, чем компании, не представившие подробных данных».

В то же время в статье «Понимая суть внутреннего контроля», опубликованной 3 ноября 2004 года в "Wall Street Journal", было отмечено, что корреляция между раскрытием информации о значительных недостатках и изменением уровня цен на акции неоднозначна. В статье указывается, что за раскрытием информации о наличии значительных недостатков следовало, как правило, падение котировок акций компании на 5-10 процентов.

Трудности, стоящие перед компаниями, предоставляющими отчетность по ускоренному графику

Для того чтобы выполнить требования Главы 404, ИЧЭ необходимо решить ряд вопросов. Возможно, не все из них актуальны для каждой конкретной компании — многое зависит от специфики деятельности компании в конкретных условиях и особенностей местного законодательного регулирования, а также от корпоративной культуры компании. Для определения влияния данных факторов на выполнение проекта по соблюдению требований Главы 404 компании следует привлечь профессионального консультанта, знакомого с особенностями работы в условиях региона, в котором функционирует ИЧЭ. Среди вышеупомянутых вопросов могут быть такие, как:

1. наличие эффективного аудиторского комитета;
2. неэффективные процессы закрытия отчетного периода и составления финансовой отчетности;
3. способность оценить процедуры контроля за деятельностью, переданной в ведение обслуживающих организаций;
4. наличие эффективного отдела внутреннего аудита;
5. контроль в условиях сложной территориально разветвленной структуры;
6. потенциальный недостаток знаний в области подготовки отчетности в соответствии с ГААП США;
7. опыт руководства в области оценки системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности;
8. языковые различия;

9. наличие единой компьютеризированной системы контроля;
10. проблемы функционирования информационно-технологических систем;
11. сложность оценки внутреннего контроля в многочисленных территориальных подразделениях;
12. эффективные программы предотвращения мошенничества.

Примечание: вышеперечисленные вопросы не составляют исчерпывающего перечня всех проблем, в результате которых могут возникнуть значительные недостатки в системе внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности.

Основные задачи

1. Наличие эффективного аудиторского комитета

Стандарт аудита № 2 ПСАОВ «Аудит системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности, выполняемый в связи с проведением аудита финансовой отчетности» (далее — «Стандарт») требует, чтобы независимый аудитор при проведении оценки контрольной среды проводил оценку эффективности надзора со стороны аудиторского комитета (пункты 55-59). При проведении оценки деятельности аудиторского комитета должны учитываться следующие факторы:

- независимость членов аудиторского комитета от руководства;

- наличие четко определенных обязанностей аудиторского комитета и степень понимания этих обязанностей руководством компании и самим аудиторским комитетом;
- взаимодействие аудиторского комитета с независимым аудитором, внутренним аудитором и финансовыми руководителями компании;
- понимание аудиторским комитетом основных положений учетной политики и оценок руководства, что подтверждается обсуждением соответствующих вопросов;
- то, каким образом аудиторский комитет реагирует на вопросы, которые выносятся на обсуждение независимым аудитором.

В пункте 59 указывается, что «неэффективный надзор со стороны аудиторского комитета за составлением внешней финансовой отчетности и системой внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности должен рассматриваться, по крайней мере, в качестве существенного недостатка финансовой отчетности и доказательства существования значительного недостатка в системе внутреннего контроля за финансовой отчетностью».

Проблема

В определенных регионах мира (например, в Латинской Америке, Азиатско-Тихоокеанском регионе и отдельных странах Европы, включая Россию) законодательство не обязывает компании создавать аудиторский комитет. Помимо этого, в отдельных случаях существующий

Отсрочка для иностранных частных эмитентов

2 марта 2005 года SEC еще раз продлила сроки выполнения требований, введенных в действие 5 июня 2003 года поправками к Закону о фондовых биржах 1934 года в связи с вступлением в силу Главы 404 Закона Сарбейнса-Оксли, для ИЧЭ и предприятий, не предоставляющих отчетность по ускоренному графику.

В соответствии с условиями данной отсрочки компании, которые не должны предоставлять годовую и квартальную отчетность по ускоренному графику, а также ИЧЭ, предоставляющие годовую отчетность по Форме 20-F или 40-F, обязаны соблюдать требования в отношении внутреннего контроля за финансовой отчетностью, начиная с отчетных периодов, заканчивающихся 15 июля 2006 года или позднее. Данная отсрочка продлевает на один год сроки выполнения требований компаниями, не предоставляющими отчетность по ускоренному графику, и иностранными частными эмитентами.

Алан Л. Беллер, директор подразделения корпоративных финансов SEC, прокомментировал этот шаг следующим

образом: «Учитывая объем и сложность мероприятий по разработке и внедрению мер, направленных на соблюдение требований Главы 404, небольшим компаниям и компаниям не из США данная отсрочка позволяет постепенно подготовиться к выполнению требований. Компании должны использовать ее не для того, чтобы отложить выполнение требований, а для того, чтобы повысить качество проводимой ими работы».

Мы согласны с наблюдениями г-на Беллера и рекомендуем ИЧЭ и компаниям, не предоставляющим отчетность по ускоренному графику, продолжать подготовку к выполнению требований Главы 404 Закона. По своему опыту работы с компаниями, предоставляющими отчетность по ускоренному графику, мы можем отметить, что компании, отложившие работу по выполнению требований Главы 404, при ее возобновлении часто сталкивались с трудностями, не позволяющими им выполнить требования в срок. Остановка и повторное начало работ по выполнению требований Главы 404 могут оказаться неэффективными и в конечном итоге потребовать более существенных усилий и затрат.

аудиторский комитет не может считаться независимым от руководства органом. Кроме того, он может не вести надлежащего надзора за составлением финансовой отчетности в той степени, как того требует Стандарт.

Например, Японский коммерческий кодекс предусматривает существование двух видов корпоративных структур:

- 1) корпоративного аудитора и
- 2) комитета компании. В случае использования структуры корпоративного аудитора, которая является наиболее популярной в Японии, совет директоров и аудиторский комитет состоят главным образом из должностных лиц компании; при этом, требование о наличии независимых директоров в этом государстве отсутствует.

Стандарт содержит ряд положений относительно компаний, организационно-правовая форма которых не требует создания аудиторского комитета или наличия в его составе независимых директоров. В случае отсутствия аудиторского комитета требования, предъявляемые Стандартом к аудиторскому комитету, должны применяться в отношении всего совета директоров. Независимый аудитор должен оценивать эффективность аудиторского комитета или аналогичного органа, включая оценку степени независимости аудиторского комитета, даже в том случае, если его члены не являются независимыми директорами (т.е. независимость по сути, а не по форме).

2. Обеспечение эффективности процессов закрытия отчетного периода и составления финансовой отчетности

Стандарт требует от независимого аудитора оценивать процесс составления финансовой отчетности по состоянию на конец отчетного периода. Как указано в пункте 78 Стандарта, «процесс составления финансовой отчетности на отчетную дату всегда является существенным процессом в связи с его важностью в обеспечении качества финансовой отчетности и формировании мнения аудитора о системе внутреннего контроля за составлением и содержанием финансовой отчетности». Процесс составления финансовой отчетности на конец периода (в значении пункта 76) включает:

- процедуры инициации, авторизации, внесения и обработки бухгалтерских проводок в Главной книге;
- другие процедуры, используемые при внесении периодических и разовых корректировок в годовую и квартальную финансовую отчетность (например, корректировки при консолидации, составлении комбинированной отчетности, изменении классификации статей финансовой отчетности);
- процедуры составления годовой и квартальной финансовой отчетности и соответствующих примечаний к ней.

Проблема

В отдельных случаях у компаний отсутствуют надлежащие контрольные процедуры, направленные на минимизацию рисков, связанных с процессом составления финансовой отчетности. Отдельные ИЧЭ в силу специфики своей деятельности не в состоянии закрывать период для целей составления финансовой отчетности в установленные сроки на регулярной основе (т.е. ежемесячно или ежеквартально). Поэтому некоторые значительные корректировки, связанные, например, с начислениями, резервами, отложенными доходами и расходами, анализом активов на предмет обесценения, расчетами справедливой стоимости и налога на прибыль, проводятся нерегулярно, а в некоторых случаях только на конец года. Соответственно, некоторые ИЧЭ только раз в год имеют возможность на практике продемонстрировать независимому аудитору эффективность контроля за процессом закрытия отчетного периода и составления отчетности.

Помимо этого, некоторые компании ведут учет в соответствии с местными стандартами бухгалтерского учета (например, национальные стандарты или МСФО) и очень редко используют в качестве основного метода учета ГААП США. В результате подготовка финансовой отчетности в соответствии с ГААП США, включая раскрытие требуемой информации, является выполнением необходимого требования для подготовки

Формы 20-F. (Для таких компаний необходимо сначала подготовить финансовую отчетность в соответствии с ГААП США, включая раскрытие всей требуемой информации, для того, чтобы затем составить отчет по Форме 20-F). Во многих случаях у компаний отсутствуют средства контроля над рисками, связанными с процессом составления финансовой отчетности в соответствии с ГААП США. В Европе ситуация еще более осложняется в связи с переходом на МСФО в 2005 году, что потребует внесения значительных изменений в процессы закрытия отчетного периода и составления отчетности в целом.

3. Способность оценить процедуры контроля за деятельностью, переданной в ведение обслуживающих организаций

Согласно Стандарту в случаях, когда услуги обслуживающей организации являются частью информационной системы компании (как описано в п. В19 Стандарта) «они входят в состав информационно-коммуникационного компонента системы внутреннего контроля компании за составлением финансовой отчетности» и, соответственно, подлежат оценке. Руководство и независимый аудитор должны учитывать деятельность обслуживающих организаций при сборе необходимых доказательств, подтверждающих результаты оценки системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности.

Пункт B21 Стандарта и вопрос 25 «Вопросов и ответов аппарата PCAOB по системе внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности от 23 июня 2004 года» (с изменениями и дополнениями от 27 июля 2004 года) указывают на то, что в случае невозможности получить прямые доказательства наличия и практической эффективности контрольных процедур в обслуживающей организации, должен составляться отчет «в соответствии со Стандартом аудита (SAS) 70 Типа II.

Отчет в соответствии с SAS 70

Отчет в соответствии со стандартом SAS 70 составляется на основе Стандарта аудита 70 «Обслуживающие организации» (SAS 70). В отчете SAS 70 Типа I просто описываются контрольные процедуры обслуживающей организации. В Отчет SAS 70 Типа II включается информация, содержащаяся в отчете Типа I, плюс результаты проверки практической эффективности контрольных процедур обслуживающей организации.

Во многих странах обычной практикой является передача сторонним организациям таких функций, как управление запасами, обслуживание пенсионных программ, расчет и начисление заработной платы, ИТ и, в некоторых случаях, ведение бухгалтерского учета и составление отчетности. Несмотря на растущую популярность такой практики, отчеты в соответствии с SAS 70 Типа II выпускаются нечасто. В случае наличия отчета, аналогичного отчету Типа II в соответствии с SAS 70 (например, отчет AUS 810 в Австралии), различия в содержании и достаточность данных отчета для доказательства наличия и практической эффективности контрольных процедур, осуществляемых третьими сторонами, должны быть тщательно изучены.

4. Наличие эффективного отдела внутреннего аудита

Стандарт позволяет независимому аудитору полагаться на результаты работы других лиц (например, на результаты проверок, проведенных внутренними аудиторами, другим персоналом компании или третьими сторонами, работающими по указаниям руководства) при проверке выполненной руководством оценки функционирования системы внутреннего контроля компании за составлением финансовой отчетности. В пунктах 108-126 Стандарта даются рекомендации по способам корректировки характера, сроков и объемов работы аудитора при использовании результатов работы других лиц. Стандарт также указывает, что в процессе такой корректировки следует оценивать такие факторы, как характер проверенных контрольных процедур, а также независимость и уровень компетенции лица, проводившего проверку.

Проблема

В некоторых странах служба внутреннего аудита занимается главным образом вопросами, связанными с производственными рисками. У персонала такой службы может отсутствовать необходимая квалификация, знания и опыт для эффективного проведения оценки системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью. В некоторых компаниях вообще нет службы внутреннего аудита, не говоря уже о службе, которая проводила бы аудит на основе установленных принципов внутреннего контроля. Кроме того, поскольку подразделение внутреннего аудита часто подчиняется руководству, а не аудиторскому комитету (если он есть), внутренние аудиторы могут быть недостаточно объективны при выполнении своих функций. В подобных случаях для независимого аудитора, скорее всего, не окажутся полезными результаты проверок, проведенных внутренним аудитором, в качестве доказательств при проведении собственного аудита системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью.

5. Контроль в условиях сложной территориально разветвленной структуры

При проведении оценки системы внутреннего контроля руководство должно оценить и протестировать деятельность компании по мониторингу (компонент системы внутреннего контроля, предусмотренный Сводом общих положений Комитета спонсорских организаций при Комиссии Тредвей (далее – «COSO»)): должны быть установлены надлежащие мероприятия проведения мониторинга, охватывающего все контрольные процедуры и разработанные руководством для выявления и предотвращения существенных искажений в финансовой отчетности и в раскрываемой информации, а также для любых утверждений руководства, касающихся финансовой отчетности. Указанные мероприятия должны охватывать все дочерние предприятия организации. Руководство и внешний аудитор должны оценивать принципы организации и практическую эффективность названных мероприятий по мониторингу.

Принципы построения системы внутреннего контроля

Исходя из опыта Делойта, большинство компаний используют при оценке своей системы внутреннего контроля принципы построения системы внутреннего контроля COSO. В то же время многие компании используют принципы COBIT (Цели контроля для информационных и соответствующих технологий) как источник данных о контрольных процедурах и методах контроля в сфере информационных технологий.

Проблема

Задача осуществления мониторинга всех контрольных процедур, включая процедуры, существующие на уровне дочерних предприятий, особенно трудна для транснациональных компаний, имеющих децентрализованную организационную структуру. Некоторые компании получают от своих дочерних предприятий только готовую отчетность, позволяющую головному офису составлять консолидированную финансовую отчетность раз в полгода или ежегодно. Поэтому, для того чтобы эффективно оценить функционирование системы контроля на уровне дочерних предприятий, руководству группы следует проводить проверки с достаточной степенью детализации на уровне головного офиса, дополняя их в необходимом объеме тестированием и мониторингом контрольных процедур на уровне дочернего предприятия. Помимо этого, руководство может принять решение о своем посещении удаленных подразделений (или осуществлять контроль посредством направления туда уполномоченного представителя, например службы внутреннего аудита, или проводить регулярные селекторные совещания) или проверки доказательств эффективного построения и функционирования контрольных процедур на дочерних предприятиях из центрального офиса (что не всегда является возможным или эффективным). Решение о посещении конкретного дочернего предприятия, как правило, принимается на основании относительной существенности показателей данного подразделения для компании в целом.

6. Преодоление потенциального недостатка знаний в области подготовки отчетности в соответствии с ГААП США

В вопросе 7 «Вопросов и ответов аппарата PCAOB по системе внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности от 23 июня 2004 года» (с изменениями и дополнениями от 27 июля 2004 года) рассматривается ответственность руководства за финансовую отчетность и разработку эффективных контрольных процедур, относящихся к подготовке финансовой отчетности. В частности, в ответе на вопрос указывается, что результаты аудиторских процедур, выполненных независимым аудитором, не могут учитываться при оценке достоверности финансовой отчетности компании, составленной в соответствии с национальными требованиями бухгалтерского учета, с точки зрения ГААП США (например, если при проверке окончательного проекта финансовой отчетности независимый аудитор обнаружил искажение в примечаниях к финансовой отчетности, такое искажение, как правило, должно рассматриваться как недостаток контроля и соответствующим образом оцениваться).

Проблема

ИЧЭ традиционно обращают внимание в основном на средства контроля, относящиеся к подготовке основной

финансовой отчетности в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета. Эти компании часто привлекают независимых аудиторов или независимых специалистов по ГААП США для оказания содействия в обнаружении искажений в предварительных проектах финансовой отчетности, трансформированной в соответствии с ГААП США, или в Форме 20-F. Кроме того, имеющиеся в компании квалифицированные специалисты по ГААП США зачастую работают только в головном офисе, а не в территориальных подразделениях.

Приоритет отчетности, подготовленной в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета, и отношение к процессу трансформации отчетности в соответствии с ГААП США как к разовому мероприятию, проводящемуся на конец года, необязательно является признаком неэффективной системы контроля, но может указывать на то, что трансформация отчетности в соответствии с ГААП США (включая очень сложные корректировки, например, в соответствии со Стандартом (SFAS) 109 «Учет налога на прибыль» и Стандартом 133 «Учет производных инструментов и деятельности по хеджированию») недостаточно эффективно интегрирована с процессом составления основной отчетности компании на уровне головного офиса или на уровне дочерних предприятий.

Введение в действие требований Главы 404, помимо прочего, приводит к изменению сложившегося порядка подготовки отчетности. Теперь недостаточно полагаться на независимого аудитора, который должен «разобраться» в том, достаточно ли полно раскрыта информация в финансовой отчетности; компании должны продемонстрировать то, что они сами располагают квалифицированным персоналом для проведения такой проверки. При этом независимость внешнего аудитора не может считаться обеспеченной, если его деятельность является частью системы внутреннего контроля компании.

7. Наличие у руководства достаточного опыта в области оценки системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности

Задачами независимого аудитора согласно Стандарту являются оценка процесса, используемого руководством для оценки системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности, и высказывание мнения о достаточности и качестве проведенной руководством оценки, полученных доказательств и сделанных выводов.

Проблема

До введения в действие Закона Сарбейнса-Оксли от руководства не требовалось больших знаний в области внутреннего контроля, поэтому новый порядок проведения оценки системы внутреннего контроля может оказаться



нелегкой задачей. Как указывалось выше в данном документе (см. Раздел 4 «Наличие эффективного отдела внутреннего аудита»), отдел внутреннего аудита может не располагать достаточным опытом и знаниями для оценки системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью.

В частности, многие американские компании, предоставляющие отчетность по ускоренному графику, убедились в отсутствии опыта и знаний в области внутреннего контроля в компаниях за пределами США, когда они потребовали проведения аудита процедур внутреннего контроля от своих зарубежных подразделений. Причем, во многих случаях они сами недооценили объем работы по документированию, оценке и тестированию контрольных процедур в таких подразделениях. Увеличение временных затрат на выполнение данных аудиторских процедур объясняется следующим:

- в условиях ведения бизнеса в отдельных регионах (например, Азии, Латинской Америке и отдельных частях Европы) вопросам внутреннего контроля, как правило, придается меньшее значение;
- зачастую руководство только начинает приходить к достаточному пониманию основ внутреннего контроля за финансовой отчетностью;
- персонал может не понимать цели и причины процесса оценки руководством системы внутреннего контроля в контексте Стандарта.

8. Языковые различия

Компании, предоставляющие отчетность по ускоренному графику и имеющие подразделения за пределами США, столкнулись с определенными трудностями при устранении языковых различий. Во многих случаях материалы предоставлялись головным офисом на английском языке, тогда как персонал зарубежных подразделений документировал свою работу на родном языке.

Проблема

Опыт Делойта по выполнению проектов подготовки к соблюдению требований Главы 404 Закона в странах Латинской Америки, Центральной Европы и в том числе в России указывает на то, что английский язык не всегда является эффективным средством общения или документирования. Поскольку ИЧЭ зачастую ведут деятельность в разных странах на разных языках, возможно, им следует решить вопрос выбора наиболее оптимального языка с точки зрения эффективного донесения информации о «должном тоне» (т.е. о том, какую атмосферу должно создать руководство компании) таким образом, чтобы ее способен был понять рядовой сотрудник.

9. Наличие общего компьютерного контроля

В Стандарте (пункты 75-87) рассматривается вопрос тестирования общих средств компьютерного контроля и указывается, что «характер и особенности использования компанией информационных технологий в рамках ее информационной системы оказывают влияние на систему внутреннего контроля за финансовой отчетностью». Общие средства компьютерного контроля также имеют огромное влияние на эффективность прикладных средств контроля, действующих на их основе.

Согласно нормативным документам COSO к общим средствам контроля, обеспечивающим возможность полагаться на финансовую информацию, формируемую из компьютерных приложений компании, относятся следующие виды средств контроля:

- средства контроля за работой центров обработки данных (организация рабочих мест и составление графиков работы по каждому из них, контроль действий оператора, процедуры резервного копирования и восстановления, ограничение доступа к системам, обеспечение возможности восстановления данных в случае непредвиденных и аварийных ситуаций);
- средства контроля за системным программным обеспечением («ПО») (контроль за приобретением, реализацией и обслуживанием эффективного системного ПО, управлением базами данных, телекоммуникационным ПО, ПО, предназначенным для обеспечения безопасности и прочими утилитами);
- средства контроля за обеспечением безопасного доступа (средства контроля, препятствующие ненадлежащему и несанкционированному пользованию системой);
- средства контроля за разработкой и обслуживанием прикладных систем (средства контроля за методикой разработки, к которым относятся: проектирование и реализация системы, определение конкретных этапов, требования к документации, одобрение действий и программ и точки контроля за разработкой или обслуживанием проекта, контроль за версиями).

Например, средства контроля за обеспечением безопасного доступа, включающие структуру, внедрение и поддержание средств информационной безопасности, являются примером комплексного средства общего компьютерного контроля, которое должно тестироваться в рамках оценки системы внутреннего контроля Руководством.

Проблема

Поддержание эффективных контрольных процедур обеспечения информационной безопасности в условиях низкого уровня контроля или отсутствия должного распределения полномочий может быть трудной



задачей. Например, некоторые ИЧЭ вообще не имеют разработанных и внедренных средств контроля доступа.

10. Вопросы информационно-технологических систем

Стандарт требует от компаний проведения проверки ручных и автоматизированных контрольных процедур на уровне процессов/операций (т.е. прикладных средств контроля) в отношении всех предположений, имеющих отношение к финансовой отчетности (пункты 68-70). Компании должны стремиться к сбалансированности данных средств контроля, которые могут:

- 1) выполняться вручную персоналом компании
- 2) выполняться персоналом компании с использованием отчетов ИТ-системы (т.е. средства контроля, зависящие от ИТ) или
- 3) выполняться автоматически ИТ-системой компании (т.е. прикладные средства контроля).

Проблема

Хотя большинство ИЧЭ внедрило сложные ИТ-системы, в некоторых случаях у компаний отсутствует квалифицированный ИТ-персонал, который занимался бы разработкой и оценкой прикладных средств контроля в рамках данных систем. Помимо этого некоторые ИЧЭ имеют децентрализованные и устаревшие программы обработки финансовых данных в разных странах мира, что затрудняет процесс оценки прикладных средств контроля.

11. Обеспечение оценки внутреннего контроля в многочисленных территориальных подразделениях

Приложение В к Стандарту содержит указания по выбору территориальных подразделений, которые должны включаться в процесс оценки системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью. В процесс такой оценки должны включаться:

- 1) подразделения, которые сами по себе являются существенными;
- 2) подразделения, характеризующихся наличием специфических рисков;
- 3) прочие подразделения, на долю которых приходится значительная часть деятельности или финансовые показатели которых существенны для компании.

Проблема

Зачастую ИЧЭ ведут деятельность в разных регионах. Помимо этого, во многих случаях бизнес ведется за пределами страны, в которой расположен головной офис компании. Исходя из знаний Делойта об опыте компаний,

предоставляющих отчетность по ускоренному графику, и тех компаний, которым пришлось проводить оценку системы внутреннего контроля в дочерних предприятиях за пределами США, можно предположить, что ИЧЭ столкнутся с очень трудной задачей при проведении такой оценки. Она включает в себя решение таких вопросов, как: языковые различия, отсутствие у сотрудников квалификации для подготовки отчетности в соответствии с ГААП США, неинтегрированное программное обеспечение, неэффективный и/или несвоевременный мониторинг систем внутреннего контроля и составления финансовой отчетности дочерних предприятий.

12. Разработка эффективных программ предотвращения мошенничества

«Окончательное правило: отчеты руководства по системе внутреннего контроля за финансовой отчетностью и заверение раскрытия информации в периодических отчетах, предоставляемых в соответствии с Законом о биржах», выпущенное SEC, содержит указания относительно обязанностей руководства, связанных с выявлением и предотвращением мошенничества: «Оценка системы внутреннего контроля компании за составлением финансовой отчетности должна основываться на процедурах, достаточных для оценки принципов построения и практической эффективности системы. Контрольные процедуры, подлежащие такой оценке, включают ... средства контроля, относящиеся к предотвращению, выявлению и обнаружению фактов мошенничества». В качестве примеров таких контрольных процедур можно привести:

- положения кодекса корпоративной этики, относящиеся, в частности, к конфликтам интересов, операциям со связанными сторонами, противоправным действиям и мониторингу соблюдения кодекса со стороны руководства и аудиторского комитета или совета директоров;
- адекватность внутреннего аудита и подотчетность аудиторскому комитету, а также степень вовлечения аудиторского комитета и эффективность его взаимодействия со службой внутреннего аудита;
- адекватность процедур компании по обработке поступающих сигналов и приему конфиденциальных сообщений, касающихся спорных вопросов бухгалтерского учета или аудита.

Помимо этого, Стандарт аудита № 2 PCAOB увеличил ответственность независимого аудитора по сравнению с ответственностью, предусмотренной Стандартом аудита «Процедуры относительно мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» (SAS 99). Хотя SAS 99 предоставляет подробные указания по оценке риска мошенничества, он требует от независимого аудитора

только ознакомления с программами и контрольными процедурами, используемыми руководством для борьбы с мошенничеством. В соответствии со Стандартом аудита № 2 независимые аудиторы при проведении аудита системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью должны проводить надлежащую оценку программ и контрольных процедур, применяемых для борьбы с мошенничеством. В связи с важностью таких программ и контрольных процедур недостатки в данной области обычно являются как минимум существенными с точки зрения функционирования системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности.

Проблема

Иногда у ИЧЭ могут отсутствовать эффективные программы предотвращения мошенничества, поскольку к ним не предъявлялись требования о наличии таких программ. По опыту деятельности в данной области с компаниями, представляющими отчетность по ускоренному графику, Делойту известно, что некоторые из них начинали заниматься разработкой эффективных программ борьбы с мошенничеством в последнюю очередь, поскольку до этого их внимание было полностью поглощено контрольными процедурами, относящимися к бизнес-процессам и информационным технологиям.

Как уже отмечалось, у некоторых ИЧЭ эффективные процессы и контрольные процедуры предотвращения мошенничества могут отсутствовать. Но даже том случае, если такие процессы созданы, они могут быть неэффективными в свете требований Стандарта. Такая ситуация преобладает в тех регионах, где в основе организации бизнеса лежит доверие.

Заключение

Многие из проблем, описанных в данном документе, основаны на опыте компаний, предоставивших отчетность по ускоренному графику. Можно предположить, что ИЧЭ также столкнутся с подобными проблемами. Основным уроком, который ИЧЭ должны извлечь из данной брошюры, является необходимость скрупулезно планировать объем работ по всем аспектам проекта по выполнению требований Главы 404. Большой опыт Делойта свидетельствует о том, что многие компании, предоставившие отчетность по ускоренному графику, не выделили достаточного количества времени на планирование данного проекта. В результате затраты, связанные с документированием, оценкой и проверкой контрольных процедур, оказались выше, чем могли бы быть в случае использования взвешенного и планомерного подхода. В связи с такими недочетами в процессе планирования отдельные компании оказались не способны устранить значительные недостатки или провести оценку системы внутреннего контроля к концу финансового года.

Это значит, что ИЧЭ следует выделить необходимое время для планирования и определения объема проекта. Также, несмотря на то, что значимость проблем, описанных в настоящем документе, будет различаться в зависимости от особенностей ведения бизнеса в конкретной стране и общей готовности организации, ИЧЭ обязательно следует учесть влияние этих проблем на процесс планирования и определения объема работ по проекту.

К кому следует обращаться за дополнительной информацией по вопросам, связанным с внедрением требований Закона Сарбейнс-Оксли:

Тим Коупланд

Партнер
Аудит
Управление рисками организаций

Андрей Елинсон

Партнер
Аудит
Управление рисками организаций

125009 Москва
Бизнес Центр «Моховая»
4/7 Воздвиженка, стр. 2
Россия

Телефон: +7 (095) 787 0600
Факс: +7 (095) 787 0601

Copyright ©2005 Делойт и Туш СНГ. Все права защищены.

Название "Делойт и Туш", используемое здесь, в зависимости от контекста может относиться к "ЗАО Делойт и Туш СНГ" или к "Делойт и Туш Риджинал Консалтинг Сервисис Лимитед", а также к их подразделениям.

Делойт и Туш СНГ входит в объединение фирм Делойт Туш Томацу, созданное в соответствии со швейцарским законодательством.

Название «Делойт» относится к «Делойт Туш Томацу», объединению фирм (Swiss Verein), зарегистрированному в соответствии со швейцарским законодательством, любой из фирм, входящих в его состав, а также их соответствующим дочерним и аффилированным компаниям. Ни «Делойт Туш Томацу», как объединение фирм (Swiss Verein) ни фирмы, входящие в его состав, не несут какой-либо ответственности за действия или упущения друг друга. Каждая из фирм, входящих в состав «Делойт Туш Томацу», является отдельным и независимым юридическим лицом, работающим под названием «Делойт», «Делойт и Туш», «Делойт Туш Томацу» или другими аналогичными именами. Услуги предоставляются фирмами, входящими в состав «Делойт Туш Томацу», их дочерними и аффилированными предприятиями, а не самим объединением «Делойт Туш Томацу».

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu