

КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ

(одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол № 4; с изменениями от 27 июня 2013 г., протокол № 9 и от 18 декабря 2014 г., протокол № 15)

Общие положения

1.1. Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или аудиторской организации. Действуя в общественных интересах, аудитор должен соблюдать и подчиняться требованиям профессиональной этики аудитора.

1.2. Настоящий Кодекс – свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

1.3. Настоящий Кодекс имеет следующую структуру:

а) в разделе 1 «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению» приведены основные принципы профессиональной этики аудиторов (далее – основные принципы этики) и общее руководство по их соблюдению, которое аудитор должен применять при:

- выявлении угроз нарушения основных принципов этики;
- оценке значимости выявленных угроз;
- принятии мер предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам этики не подвергается опасности. Меры предосторожности необходимы в случаях, когда аудитор принимает решение, что угрозы превосходят уровень, при котором разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору на момент принятия решения, может обоснованно считать, что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности;

б) в разделе 2 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики в конкретных ситуациях» описано, как применять концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики в конкретных ситуациях. Данный раздел содержит также примеры мер предосторожности, уместных в отношении угроз нарушения основных принципов этики, и описание ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

1.4. Требования профессиональной этики, содержащиеся в настоящем Кодексе, применимы во всех случаях оказания аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, если настоящим Кодексом не предусмотрено иное.

Раздел 1. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ И КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ИХ СОБЛЮДЕНИЮ

1.5. Аудитор должен соблюдать следующие основные принципы этики:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональное поведение.

Концептуальный подход

1.6. Обстоятельства работы аудитора могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики. Однако описать все случаи возникновения угроз нарушения основных принципов этики и определить все уместные ответные действия невозможно. Кроме того, характер заданий может различаться, и, следовательно, могут возникать различные угрозы, для предотвращения которых могут требоваться различные меры предосторожности. Поэтому настоящий Кодекс устанавливает концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики.

Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики заключается в следующем: аудитор должен идентифицировать угрозы нарушения основных принципов этики, оценивать их и предпринимать ответные действия в отношении таких угроз.

Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики способствует соблюдению аудитором требований настоящего Кодекса и осуществлению деятельности аудитора в общественных интересах. Он применим в любых обстоятельствах, которые могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики, и способен предостеречь аудитора от ошибки признать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не определена настоящим Кодексом как недопустимая.

1.7. В случаях, когда аудитор обнаруживает угрозы нарушения основных принципов этики и, оценив их, принимает решение, что они превышают допустимый уровень, он должен определить, существуют ли уместные меры предосторожности и возможно ли предпринять их для устранения угроз или

сведения их до приемлемого уровня. Выполняя такие действия, аудитор должен руководствоваться своим профессиональным суждением, анализируя, могло бы разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору в момент принятия решения, считать, что угрозы будут устранены или сведены до приемлемого уровня после принятия мер предосторожности, и соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности.

1.8. Аудитор должен оценивать любые угрозы нарушения основных принципов этики в случаях, когда ему становится известно (или он предполагает) об обстоятельствах или взаимоотношениях, которые могут создать такие угрозы.

1.9. При оценке значимости угрозы аудитор должен принимать во внимание качественные и количественные факторы. Применяя концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики, аудитор может столкнуться с ситуациями, когда угрозы не могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня, либо угроза слишком значима, либо надлежащие меры предосторожности по какой-либо причине неприменимы. В случае, когда аудитор не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он должен отказаться от предоставления запрашиваемых у него профессиональных услуг или прекратить их предоставление, или в случае необходимости отказаться от выполнения задания (договора).

1.10. Меры предосторожности, которые следует предпринимать аудитору в случае обнаружения им нарушения положений Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций (далее – Правил независимости), содержатся в Правилах независимости. В случае выявления аудитором нарушения какого-либо из положений настоящего Кодекса, он обязан оценить значимость нарушения и степень его влияния на возможность соблюдения основных принципов. При этом аудитор должен оперативно предпринять все возможные меры, направленные на устранение последствий такого нарушения. Также аудитор должен определить, следует ли ему информировать о таком нарушении, например, лиц, которых, возможно, оно касается, саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является аудиторская организация, или уполномоченные государственные органы.

1.11. В случаях, когда аудитор сталкивается с необычными обстоятельствами, в которых применение конкретного требования настоящего Кодекса привело бы к неадекватному результату или результату, не соответствующему общественным интересам, аудитор может обратиться за консультацией в саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой он является.

1.12. Соблюдению основных принципов этики может угрожать широкий круг обстоятельств и взаимоотношений. Обстоятельства или взаимоотношения могут стать причиной более одной угрозы, а одна угроза может привести к

нарушению более одного основного принципа этики. Большинство угроз можно разделить на следующие виды:

а) угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора и ненадлежащим образом повлиять на его суждение или поведение;

б) угрозы самоконтроля, которые могут возникнуть в случаях, когда аудитор при формировании суждения в ходе выполнения текущего задания будет беспелеционно полагаться на суждение, вынесенное ранее им самим, или иным работником аудиторской организации, или на оказанные ранее им или иным работником аудиторской организации услуги;

в) угрозы заступничества, которые могут возникнуть в случаях, когда, продвигая какое-либо мнение клиента или аудиторской организации, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;

г) угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть в результате длительных и (или) тесных взаимоотношений с клиентом, когда аудитор сверх меры проникается его интересами или настроен во всем соглашаться с его действиями;

д) угрозы шантажа, которые могут возникнуть в случаях, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно.

1.13. Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или свести их до приемлемого уровня, подразделяются на:

а) установленные аудиторской профессией, нормативными правовыми актами;

б) обусловленные рабочей средой.

1.14. Мерами предосторожности, установленными аудиторской профессией, нормативными правовыми актами, являются, в частности:

а) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессиональной деятельностью;

б) требование постоянного повышения профессиональной квалификации;

в) руководство по корпоративному поведению (управлению);

г) профессиональные стандарты (стандарты аудиторской деятельности);

д) процедуры мониторинга и дисциплинарного воздействия со стороны аудиторской профессии и уполномоченных государственных органов;

е) внешние проверки уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

1.15. Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, приведены в разделе 2 настоящего Кодекса.

1.16. Определенные меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления или пресечения неэтичного поведения. Такие меры включают, в частности:

а) эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется аудиторской организацией, саморегулируемой организацией аудиторов, позволяющую коллегам, аудиторским организациям и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;

б) четко определенную обязанность сообщать о нарушениях требований этики.

Разрешение этических конфликтов

1.17. В процессе осуществления профессиональной деятельности¹ аудитор может столкнуться с конфликтом интересов. Конфликт интересов создает угрозу объективности и может создать угрозы соблюдения других основных принципов этики. Такого рода угрозы могут возникать в случаях, когда:

а) аудитор, осуществляя профессиональную деятельность, оказывает услуги двум или более сторонам, интересы которых по предмету этих услуг противоречат друг другу;

б) интересы аудитора в отношении какого-то вопроса и интересы стороны, которой он оказывает услуги, осуществляя профессиональную деятельность, по этому же вопросу, противоречат друг другу.

1.18. Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения этического конфликта, аудитор в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами рассмотреть:

а) уместные факты;

б) имеющиеся этические проблемы;

в) основные принципы этики, имеющие отношение к проблеме;

г) установленные внутренние процедуры;

д) альтернативные действия.

Рассмотрев указанные факторы, аудитор должен определить соответствующий образ действий, совместимый с основными принципами этики, взвесив последствия каждого возможного образа действий. В случае, если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации с целью получения помощи для разрешения этического конфликта.

1.19. В случаях, когда обстоятельства приводят к этическому конфликту с клиентом или такой конфликт возник внутри клиента, аудитор должен определить, следует ли ему обратиться за консультацией к представителям

¹ Профессиональная деятельность – деятельность, требующая от осуществляющего ее лица, навыков и знаний, которыми должен обладать аудитор, в том числе в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, управленческого консультирования и управления финансами.

собственника данного клиента (например, к совету директоров или в комитет по аудиту).

В целях Кодекса представителями собственника считаются лицо(а) или организация(и) (например, учреждения, выполняющие функции доверенного лица), которые осуществляют надзор за стратегическим руководством организации и в обязанности которых входят вопросы, касающиеся подотчетности организации. Это включает надзор за процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Применительно к некоторым организациям в частном или государственном секторе представители собственника могут включать сотрудников из состава руководства, например, исполнительных членов в составе наблюдательного или иного органа управления организации, а также собственников, одновременно выполняющих функции руководителей.

В случае сообщения аудитором информации представителям собственника в соответствии с положениями Кодекса и Правил независимости, аудитор должен, с учетом характера и значимости конкретных обстоятельств и вопроса, информация о которых должна быть сообщена, определить надлежащих лиц в структуре управления организации, к которым следует обратиться с информацией. Если аудитор сообщает информацию какой-либо группе представителей собственника, например, комитету по аудиту или отдельному лицу, то аудитор должен определить, есть ли также необходимость сообщить указанную информацию всем представителям собственника, чтобы обеспечить для них адекватный уровень информирования.

1.20. В интересах аудитора может быть осуществлено документирование проблемы, деталей любых обсуждений ее и принятых по ней решений.

1.21. В случае, если значительный этический конфликт не поддается разрешению, аудитор может обратиться за профессиональным советом в саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой он является, или получить юридическую консультацию, не нарушая при этом конфиденциальность.

Существует широкий круг случаев, когда аудитору может потребоваться консультация. Например, аудитор может встретиться с недобросовестными действиями, сообщая о которых он может нарушить конфиденциальность. В таком случае аудитор должен рассмотреть возможность получения юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте стороне, внешней по отношению к аудируемому лицу, в том числе уполномоченному государственному органу.

1.22. В случаях, когда все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор должен, если это возможно, отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Аудитор должен решить, следует ли в конкретных обстоятельствах выйти из состава аудиторской группы, или полностью отказаться от выполнения задания (договора) и покинуть аудиторскую организацию.

Под группой, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, понимаются работники аудиторской организации или аудиторской организации, входящей в ту же сеть, участником которой является данная аудиторская организация, и привлеченные сторонние специалисты, выполняющие в рамках задания процедуры, обеспечивающие уверенность. Участниками группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, не являются внешние эксперты, привлеченные для консультаций аудиторской организацией или аудиторской организацией, входящей в ту же сеть, участником которой является данная аудиторская организация. Также не являются участниками аудиторской группы лица, выполняющие функции службы внутреннего аудита клиента, оказывающие прямую помощь внешнему аудитору в ходе аудита.

Честность

1.23. Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых отношениях. Принцип честности также предполагает справедливое ведение дел и правдивость.

1.24. Аудитор не должен намеренно быть связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что:

а) указанная информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;

б) указанная информация содержит утверждения или данные, подготовленные небрежно;

в) в указанной информации пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски или искажения могут вводить в заблуждение.

В случаях, когда аудитору становится известно, что существует такая связь с указанной информацией, он должен принять меры для устранения этой связи.

1.25. Аудитор не будет считаться нарушившим пункт 1.24 настоящего Кодекса, если он выражает модифицированное мнение в аудиторском заключении по основаниям, предусмотренным в указанном пункте.

Объективность

1.26. Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

1.27. Аудитор может оказаться в ситуации, которая может навредить его объективности. Аудитору следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Профессиональная компетентность и должная тщательность

1.28. Соблюдение принципа профессиональной компетентности и должной тщательности обязывает аудитора:

а) постоянно поддерживать знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или аудиторской организации, в которой он работает, квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и законодательстве;

б) действовать добросовестно в соответствии с применимыми профессиональными стандартами при оказании профессиональных услуг.

1.29. Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги. Профессиональная компетентность обеспечивается в два этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности;

б) поддержание должного уровня профессиональной компетентности.

1.30. Поддержание должного уровня профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и отраслевых достижений. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору компетентно работать в профессиональной среде.

1.31. Под добросовестностью понимается обязанность аудитора действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно.

1.32. Аудитор должен предпринимать разумные меры для того, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и должное руководство.

1.33. В случаях, когда это уместно, аудитор должен ставить клиентов, аудиторские организации или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам.

Конфиденциальность

1.34. Соблюдение принципа конфиденциальности обязывает аудитора:

а) обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязанность раскрыть такую информацию;

б) не использовать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

1.35. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность вне профессиональной среды, помня об опасности непреднамеренного разглашения информации лицам, с которыми он находится в тесных деловых отношениях или близком родстве.

1.36. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или аудиторской организацией.

1.37. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации.

1.38 Аудитор должен предпринять разумные меры, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

1.39. Необходимость соблюдать конфиденциальность сохраняется после окончания отношений между аудитором и клиентом или аудиторской организацией. Меняя место работы, или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную ранее в результате профессиональных или деловых отношений.

1.40. В следующих обстоятельствах от аудитора требуется или может потребоваться раскрытие конфиденциальной информации, либо такое раскрытие может быть уместным:

а) раскрытие разрешено законодательством и (или) санкционировано клиентом;

б) раскрытие требуется законодательством, например:

- при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;

- при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными аудитору фактов нарушения законодательства;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законодательством):

- при внешней проверке качества работы, проводимой саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченным федеральным органом по контролю;

- при ответе на запрос (или в ходе расследования) саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченного государственного органа;

- при защите аудитором своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства.

1.41. При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор должен учитывать:

а) будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или аудиторской организации на раскрытие информации;

б) является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место неподтвержденные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если ее необходимо раскрывать);

в) характер предполагаемого сообщения и стороны, которым планируется передача информации;

г) являются ли стороны, которым планируется передача информации, надлежащими получателями информации.

Профессиональное поведение

1.42. Соблюдение принципа профессионального поведения обязывает аудитора исполнять требования применимых нормативных правовых актов и избегать действий, о которых аудитор знает или должен знать, что они могут дискредитировать аудиторскую профессию, или которые разумное и хорошо информированное стороннее лицо, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору, вероятнее всего сочло бы негативно влияющими на репутацию аудитора.

1.43. При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию. Аудитор должен быть честным, правдивым и не должен:

а) делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и приобретенный опыт;

б) давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

Раздел 2. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ В КОНКРЕТНЫХ СИТУАЦИЯХ

2.1. Настоящий раздел не описывает всех обстоятельств и взаимоотношений, которые могут встретиться аудитору, и которые могут создать угрозы нарушения основных принципов этики. В связи с этим аудитор должен сам внимательно анализировать такие обстоятельства и взаимоотношения.

2.2. Аудитор не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию аудиторской профессии и в результате стать несовместимой с основными принципами этики.

2.3. Характер и значимость угроз нарушения основных принципов этики различаются в зависимости от того: какие услуги оказывает аудитор; оказывает ли он услуги аудируемому лицу; является ли аудируемое лицо общественно значимой организацией; оказываются ли услуги в рамках задания, обеспечивающего уверенность, клиенту, который не является аудируемым лицом.

2.4. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, являются, в частности:

- а) финансовая заинтересованность в клиенте у участника группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность;
- б) чрезмерная зависимость аудиторской организации от общего размера вознаграждения, получаемого от одного клиента;
- в) тесные деловые отношения с клиентом у участника группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность;
- г) обеспокоенность аудиторской организации возможностью потери значимого клиента;
- д) реальная возможность участника аудиторской группы стать работником аудируемого лица;
- е) условное вознаграждение, зависящее от результата выполнения задания, предусмотренное договором аудиторской организации с клиентом на выполнение задания, обеспечивающее уверенность;
- ж) обнаружение аудитором существенной ошибки при оценке результатов оказанных ранее услуг от имени аудиторской организации, в которой работает аудитор.

2.5. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы самоконтроля, являются, в частности:

- а) выпуск аудиторской организацией заключения об эффективности функционирования финансовых систем, разработку или внедрении которых она же осуществляла;
- б) выполнение аудиторской организацией, осуществлявшей подготовку исходных данных для составления клиентом учетных записей, задания, обеспечивающего уверенность, предметом которого является проверка этих же учетных записей;
- в) наличие в составе группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, участника, который является или в недавнем прошлом являлся руководителем или иным должностным лицом этого клиента;
- г) наличие в составе группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, участника, который работает или в недавнем прошлом работал у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет проверки задания;
- д) предоставление аудиторской организацией клиенту услуг, которые оказывают непосредственное влияние на предмет выполняемого для этого же клиента задания, обеспечивающего уверенность.

2.6. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы заступничества, являются, в частности:

а) продвижение аудиторской организацией акций организации, ценные бумаги которой допущены к обращению на организованных торгах, в то время, как эта организация является для аудиторской организации аудируемым лицом;

б) представление аудитором интересов аудируемого лица при разбирательстве или споре с третьей стороной.

2.7. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства, являются, в частности:

а) близкое родство участника группы, ответственного за задание, с руководителем или иным должностным лицом клиента;

б) занятие работником клиента должности, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания, выполняемого группой, в состав которой входит участник, с которым этот работник клиента состоит в близком родстве;

в) руководитель или иное должностное лицо клиента или сотрудник, занимающий должность, позволяющую ему оказывать существенное влияние на предмет рассмотрения, недавно был руководителем задания в аудиторской организации;

г) принятие аудитором подарков или знаков особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;

д) длительные деловые отношения между клиентом и старшими работниками аудиторской организации, выполняющей для этого клиента задание, обеспечивающее уверенность.

2.8. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы шантажа, являются, в частности:

а) угроза отстранения аудиторской организации от выполнения задания для клиента;

б) обусловливание аудируемым лицом заключения с аудиторской организацией договора на выполнение задания, не обеспечивающего уверенность, согласием аудитора с подходом аудируемого лица к бухгалтерскому учету определенного факта хозяйственной жизни;

в) угроза клиента возбудить судебное разбирательство против аудиторской организации;

г) оказание клиентом давления на аудиторскую организацию с целью необоснованного снижения объема выполняемых работ для сокращения вознаграждения;

д) оказание давления на аудитора с целью заставить его согласиться с мнением работника клиента по определенному вопросу только потому, что этот работник имеет больше опыта в решении подобных вопросов;

е) зависимость карьерного роста аудитора от согласия аудитора с ненадлежащим подходом аудируемого лица к бухгалтерскому учету.

2.9. Аудитор должен основываться на собственном суждении для того, чтобы принять решение, как наилучшим образом предотвратить угрозы, превышающие приемлемый уровень, путем принятия мер для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, либо путем прекращения выполнения задания или отказа от такого задания на этапе его принятия.

Основываясь на собственном суждении, аудитор должен определить, заключило бы разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору в момент принятия решения, что угрозы могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности, и что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности. Данное решение зависит от значимости угрозы, характера задания и структуры аудиторской организации.

2.10. Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они включают общие внутрифирменные меры предосторожности и меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию.

2.11. Общие внутрифирменные меры предосторожности могут включать:

а) стиль руководства аудиторской организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов этики;

б) стиль руководства аудиторской организацией, при котором подразумевается, что участники группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, действуют в общественных интересах;

в) правила и процедуры осуществления контроля и мониторинга качества выполнения заданий;

г) документально зафиксированные правила, предусматривающие необходимость выявления угроз нарушения основных принципов этики, оценку их значимости и применение мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня, или в случаях, когда надлежащие меры предосторожности не могут быть предприняты или их вообще не существует, прекращение выполнения задания или отказ от такого задания на этапе его принятия;

д) документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов этики;

е) правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы и отношения между аудиторской организацией или участниками группы, выполняющей задание, и клиентами;

ж) правила и процедуры контроля зависимости доходов аудиторской организации от поступлений от одного клиента и при необходимости сокращение такой зависимости;

з) привлечение других руководителей и групп для выполнения заданий, не обеспечивающих уверенность, для аудируемого лица;

и) правила и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся участниками группы, выполняющей задание, ненадлежащим образом влиять на результаты задания;

к) своевременное доведение информации о правилах и процедурах аудиторской организации и изменениях в них до сведения всех руководителей заданий и профессиональных работников, и надлежащая организация обучения этим правилам и процедурам;

л) назначение ответственного лица за должное функционирование системы внутреннего контроля качества из числа руководителей аудиторской организации;

м) информирование всех руководителей и работников аудиторской организации обо всех аудируемых лицах и связанных с ними сторонах, независимость по отношению к которым все руководители и работники должны соблюдать;

н) дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур аудиторской организации;

о) официально объявленные правила и процедуры, стимулирующие и уполномочивающие работников сообщать руководству аудиторской организации о любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов этики.

2.12. Меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию, могут включать:

а) привлечение к проверке выполненной работы аудитора, не участвовавшего в выполнении задания, не обеспечивающего уверенность, или обращение к нему для получения необходимой консультации;

б) привлечение к проверке выполненной работы аудитора, не участвовавшего в выполнении задания, обеспечивающего уверенность, или получение у него необходимой консультации;

в) получение консультаций от независимой третьей стороны, например, комитета по аудиту клиента, саморегулируемой организации аудиторов или иных сторонних аудиторов;

г) обсуждение этических вопросов с представителями собственника клиента;

д) раскрытие представителям собственника клиента характера оказываемых услуг и размера вознаграждения за них;

е) привлечение другой аудиторской организации для выполнения (повторного выполнения) части задания;

ж) ротация руководящего состава группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность.

2.13. В зависимости от характера задания аудитор может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом. Однако для сведения угроз нарушения основных принципов этики до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

2.14. Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента, могут включать:

- а) утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения задания лицами, не входящими в руководство клиента;
- б) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;
- в) наличие у клиента внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор аудиторской организации для выполнения заданий, не обеспечивающих уверенность;
- г) наличие у клиента такой структуры корпоративного поведения (управления), которая бы обеспечивала надлежащий надзор в отношении услуг, оказываемых аудиторской организацией, и общение с ней.

Заключение договора оказания профессиональных услуг

Приемлемость отношений с клиентом

2.15. Прежде чем установить отношения с новым клиентом, аудитор должен рассмотреть вопрос, может ли выбор этого клиента привести к возникновению угроз нарушения основных принципов этики. Потенциальная угроза честности или профессиональному поведению может, например, возникнуть при наличии сомнительных характеристик клиента (его собственников, руководящих лиц или деятельности).

2.16. Сомнительными характеристиками клиента (если они известны) являются, например: участие клиента в незаконной деятельности (легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, коррупция, коммерческий подкуп); репутация непорядочного контрагента; сомнительная практика составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.17. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть: понимание деятельности клиента; получение информации о собственниках, руководителях и лицах, ответственных за административную и коммерческую деятельность клиента; получение от клиента гарантированных заверений усовершенствовать практику корпоративного поведения (управления) либо систему внутреннего контроля.

2.18. В случае, если угрозы не могут быть сведены до приемлемого уровня путем принятия соответствующих мер предосторожности, аудитор должен отказаться вступать в отношения с клиентом.

2.19. Приемлемость отношений с клиентом целесообразно периодически пересматривать для возобновляемых заданий.

Приемлемость задания

2.20. Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности обязывает аудитора предоставлять только такие услуги, которые соответствуют

его компетентности. Прежде чем принять конкретное задание от клиента, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, не приведет ли принятие задания к возникновению угроз нарушения основных принципов. Например, угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности может возникнуть в случае, когда группа, выполняющая задание, не обладает компетентностью, необходимой для выполнения задания на должном уровне.

2.21. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:

а) правильное понимание характера деятельности клиента, сложности совершаемых им операций, конкретных требований задания, цели, характера и объема работы, подлежащей выполнению;

б) знание соответствующей отрасли экономической деятельности или предмета задания;

в) наличие опыта в рамках соответствующих юридических требований или требований к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;

г) привлечение достаточного количества работников, обладающих необходимой квалификацией;

д) использование при необходимости работы экспертов;

е) договоренность о реальном сроке выполнения задания;

ж) соблюдение правил и процедур контроля качества, способных в разумных пределах гарантировать, что конкретное задание принимается только тогда, когда оно может быть квалифицированно выполнено.

2.22. В случаях, когда аудитор намеревается полагаться на совет или работу эксперта, он должен оценить, насколько обосновано его доверие к такому совету или работе. Аудитор должен учесть такие факторы, как репутация эксперта, его опыт, имеющиеся в распоряжении ресурсы и соответствующие профессиональные и этические правила или стандарты. Такую информацию можно получить в результате предыдущей работы с этим экспертом или от третьих лиц.

Смена аудитора

2.23. Аудитор, которому предлагают заменить другого аудитора или который собирается предложить свою кандидатуру для выполнения задания, которым занимается другой аудитор, должен определить, имеются ли какие-либо причины (профессиональные или иные), не позволяющие ему принять это задание (например, обстоятельства, угрожающие нарушением основных принципов этики, при которых принимаемые меры предосторожности не могут устранить возникших угроз или свести их до приемлемого уровня).

2.24. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики. В зависимости от характера задания для установления

всех фактов и обстоятельств, вызывающих смену аудитора, может потребоваться прямой контакт с выполняющим задание аудитором с целью определения того, можно ли это задание принять. Например, поверхностные причины предполагаемой замены могут не отражать полностью все факты, а лишь служить признаком наличия разногласий клиента с выполняющим задание аудитором, которые могут повлиять на решение о принятии этого задания.

2.25. По мере необходимости аудитор должен предпринять меры предосторожности для устранения любых угроз нарушения основных принципов этики или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:

а) при ответе на предложение (выставить свою кандидатуру) следует указать на необходимость контакта с выполняющим задание аудитором с целью выяснения того, существуют ли профессиональные или иные причины для отклонения задания;

б) обращение к выполняющему задание аудитору с просьбой предоставить известную ему информацию обо всех фактах и обстоятельствах, о которых, по его мнению, должен быть осведомлен предполагаемый аудитор до решения вопроса о принятии задания;

в) получение необходимой информации из других источников.

В случае, если угрозы не могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня путем принятия соответствующих мер предосторожности, аудитор должен отказаться от выполнения задания.

2.26. Аудитор может получить предложение выполнить работу, дополняющую или сопровождающую работу, выполняемую действующим аудитором. В такой ситуации может возникнуть угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности (например, вследствие недостатка или неполноты информации). Аудитором должна быть оценена значимость такой угрозы и приняты меры предосторожности для устранения или сведения ее до приемлемого уровня. Примером такой меры предосторожности является извещение действующего аудитора о предложенной работе, что дает возможность действующему аудитору предоставить уместную информацию, необходимую для надлежащего выполнения работы.

2.27. Выполняющий задание аудитор обязан соблюдать конфиденциальность. Степень, в которой аудитор может и должен обсуждать состояние дел клиента с предполагаемым аудитором, зависит от характера задания, а также от:

а) наличия на то разрешения клиента;

б) относящихся к такому контакту и раскрытию информации юридических или этических требований.

2.28. При обычных обстоятельствах, чтобы начать обсуждение с действующим аудитором, предполагаемый аудитор должен получить разрешение клиента, как правило, в письменном виде. При получении такого разрешения

действующий аудитор должен соблюдать все юридические и иные правила, распространяющиеся на подобные случаи. Информация, которую предоставляет действующий аудитор, должна быть честной и недвусмысленной. В случае, если контакт с действующим аудитором невозможен, то предполагаемый аудитор должен стараться получить информацию о возможных угрозах другими средствами, например, у третьей стороны или путем наведения справок о руководителях клиента или представителях собственника.

Конфликт интересов

2.29. Аудитор должен не допускать, чтобы конфликт интересов мог бы скомпрометировать его профессиональное суждение.

В случаях, когда целью профессиональной услуги является выражение уверенности, соблюдение одного из основных принципов этики - объективности требует независимости аудитора от клиентов, которым предоставляется такая услуга, в соответствии с применимыми положениями Правил независимости.

2.30. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть конфликт интересов, являются, в частности:

а) предоставление консультационной услуги по сопровождению сделки клиента, планирующего приобрести аудируемое лицо, в отношении которого в ходе аудита аудиторская организация получила конфиденциальную информацию, важную для такой сделки;

б) одновременное консультирование двух клиентов, которые являются прямыми конкурентами в сделке по покупке одной и той же компании, когда консультация аудиторской организации может повлиять на конкурентные позиции этих клиентов;

в) оказание услуг покупателю и продавцу, которые являются сторонами одной и той же сделки;

г) оказание услуг по оценке стоимости активов двум сторонам, которые по отношению к таким активам являются противоборствующими сторонами;

д) представление интересов двух клиентов по одному и тому же вопросу, при том, что между этими клиентами существует правовой спор, например, они находятся в состоянии прекращения отношений или ликвидации партнерства;

е) выражение аудиторской организацией уверенности в предоставляемом лицензиару заключении в отношении роялти по лицензионному соглашению с одновременным консультированием лицензиата в отношении правильности расчета причитающихся к уплате сумм роялти;

ж) рекомендация клиенту инвестировать в компанию, в которой, например, супруг(а) аудитора, имеет финансовую заинтересованность;

з) предоставление клиенту стратегически важной консультации в отношении его конкурентоспособности при наличии совместного предприятия с его основным конкурентом или иной заинтересованности в нем;

и) консультирование клиента по вопросам приобретения компании, в приобретении которой заинтересована и сама аудиторская организация;

к) консультирование клиента по вопросам покупки продукта или услуги при наличии соглашения о лицензионных платежах или договора комиссии с одним из потенциальных поставщиков такого продукта или услуги.

2.31. При определении и оценке заинтересованности и взаимоотношений, которые могли бы привести к возникновению конфликта интересов и принятию мер предосторожности (при необходимости) в целях устранения или сведения угрозы нарушения основных принципов этики до приемлемого уровня, аудитор должен, основываясь на профессиональном суждении, определить, заключило бы разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору в момент принятия решения, что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности.

2.32. Предпринимая меры предосторожности в отношении конфликтов интересов, аудитор должен также тщательно соблюдать конфиденциальность, например, в случаях раскрытия или распространения информации внутри аудиторской организации или сети, или в случае обращения за консультацией к третьим сторонам.

2.33. В случае, когда угроза, создаваемая конфликтом интересов, превышает приемлемый уровень, аудитор должен принять меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Если меры предосторожности не могут свести угрозу до приемлемого уровня, аудитор должен отказаться от предоставления или прекратить предоставление профессиональных услуг, которые могут привести к конфликту интересов, либо он должен устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, чтобы устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня.

2.34. Прежде чем принять на обслуживание нового клиента или задание или установить деловые взаимоотношения аудитор должен предпринять разумные действия по выявлению обстоятельств, которые могли бы привести к конфликту интересов, в том числе установить:

а) характер соответствующих взаимоотношений и заинтересованности участвующих сторон;

б) характер услуги и ее влияние на участвующие стороны.

По мере выполнения задания характер услуг, заинтересованность и взаимоотношения могут претерпевать изменения. В особенности это касается случаев, когда к аудитору обращаются с просьбой выполнить задание в ситуации, которая в дальнейшем может привести к противоборству сторон даже если стороны, привлекающие аудитора, изначально не имели каких-либо разногласий. Аудитор должен тщательно отслеживать подобные изменения, с тем, чтобы выявлять обстоятельства, которые могли бы привести к возникновению конфликта интересов.

2.34.1. Для целей установления интересов и взаимоотношений, которые могли бы привести к возникновению конфликта интересов, необходим эффективный процесс выявления таких конфликтов, который позволил бы аудитору выявлять существующие или потенциальные конфликты интересов как до принятия задания, так и при выполнении задания. Этот процесс включает, в том числе выявленные, например, клиентами или потенциальными клиентами обстоятельства. Чем раньше будет выявлен существующий или потенциальный конфликт интересов, тем выше вероятность того, что аудитор сможет принять меры предосторожности (при необходимости), с тем чтобы устранить угрозу объективности и любую угрозу нарушения иных основных принципов этики, или свести ее до приемлемого уровня. Процесс выявления существующих или потенциальных конфликтов интересов зависит от таких факторов, как:

- а) характер предоставляемых профессиональных услуг;
- б) размер аудиторской организации;
- в) объем и состав клиентской базы;
- г) структура аудиторской организации, например количество и географическое местонахождение подразделений аудиторской организации.

2.34.2. В случае, когда аудиторская организация является членом сети, выявление конфликта интересов включает, в том числе выявление любого конфликта интересов, существование или возможность возникновения которого аудитор имеет основания предполагать в связи с заинтересованностями и взаимоотношениями любой иной аудиторской организации, входящей в эту сеть. Разумные действия по выявлению таких заинтересованностей и взаимоотношений какой либо аудиторской организации, входящей в эту сеть, будут зависеть от ряда факторов, таких, например, как характер оказываемых профессиональных услуг, клиенты, которым оказывает услуги сеть, и географическое местонахождение всех участвующих сторон.

2.34.3. В случае выявления конфликта интересов аудитор должен оценить:

- а) значимость соответствующих заинтересованностей или взаимоотношений,
- б) значимость угроз, возникающих в связи с оказанием профессиональной услуги или услуг. В целом, чем очевидней прямая взаимосвязь между профессиональной услугой и вопросом, по которому интересы сторон противоречат друг другу, тем более значимой будет угроза объективности и нарушения иных основных принципов этики.

2.34.4. Аудитор должен принимать меры предосторожности (при необходимости) с целью устранения угроз нарушения основных принципов этики, создаваемых конфликтом интересов, или сведения их до приемлемого уровня. Примерами мер предосторожности являются, в частности:

- а) применение процедур, призванных не допустить несанкционированное раскрытие конфиденциальной информации в процессе предоставления профессиональных услуг по конкретному вопросу двум или более клиентам,

интересы которых по этому вопросу противоречат друг другу. Это может включать:

- привлечение разных групп к выполнению заданий, которым даны четкие инструкции (принципы и процедуры) в части соблюдения конфиденциальности;

- создание внутри аудиторской организации подразделений профессиональной практики, которые бы имели отдельное месторасположение, что могло бы предотвратить передачу конфиденциальной клиентской информации от одного подразделения другому в пределах аудиторской организации;

- установление принципов и процедур, призванных ограничить доступ к клиентским файлам, использование соглашений о конфиденциальности, подписываемых работниками аудиторской организации, и/или отдельное (физически или в электронном виде) хранение конфиденциальной информации;

б) регулярная проверка того, применяются ли соответствующие меры предосторожности, лицом из состава руководства аудиторской организации, не участвующим в выполнении задания или заданий для клиента;

в) привлечение лица, не участвующего в предоставлении услуг, а также не затрагиваемого конфликтом интересов каким-либо иным образом, для проведения обзора выполненных работ с целью оценки обоснованности ключевых суждений и выводов;

г) проведение консультаций с третьими сторонами, например с саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудиторская организация, юристами или иным аудитором.

2.34.5. Кроме того, как правило, требуется раскрыть суть конфликта интересов и уведомлять о принятых мерах предосторожности (при условии, что они были приняты) клиентов, которых затрагивает такой конфликт, и, если для сведения угрозы до приемлемого уровня требуется принять меры предосторожности, получить согласие клиентов на предоставление аудиторской организацией профессиональных услуг. При этом получение согласия предполагает, что соглашающиеся стороны считают, что аудитор способен осуществлять свою деятельность в соответствии с основными принципами этики.

Раскрытие информации и согласие могут быть реализованы в различных формах, например:

а) раскрытие клиентам в общих чертах информации о том, что аудитор в рамках общепринятой практики не должен и не предоставляет услуги в исключительных интересах какого-то одного клиента (например, какую-либо конкретную услугу в каком-либо конкретном секторе рынка). На основании такого общего раскрытия клиент может, соответственно, предоставить общее согласие. Подобное уведомление может быть включено, например, в стандартные условия договора на оказание услуг;

б) специальное уведомление клиентов, затрагиваемых конфликтом интересов, об обстоятельствах конкретного конфликта, включая подробное описание ситуации и максимально полное разъяснение любых запланированных

мер предосторожности и сопутствующих рисков, достаточное для того, чтобы клиент принял обоснованное решение по проблеме с учетом всей имеющейся информации и дал прямое согласие;

в) в определенных обстоятельствах аудитор может сделать вывод о наличии клиентского согласия при условии, что у аудитора имеются достаточные доказательства, чтобы заключить, что клиенты с самого начала знали обстоятельства дела и, поскольку не выдвинули никаких возражений в связи с наличием конфликта интересов, принимают такую ситуацию.

Аудитор должен установить, требуют ли характер и значимость конфликта интересов особого уведомления и прямого согласия клиента. С этой целью аудитор, взвешивая результаты оценки обстоятельств, приводящих к конфликту интересов, в том числе устанавливая стороны, которые такой конфликт может затронуть, а также характер проблем, которые могут возникнуть, и возможность непредсказуемого развития ситуации по конкретной проблеме, исходит из профессионального суждения.

2.34.6. В случаях, когда аудитор запросил у клиента его прямое согласие, но такое согласие клиентом не было дано, аудитор должен отказаться от предоставления или прекратить предоставление профессиональных услуг, которые могут привести к конфликту интересов, либо он должен устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, чтобы устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня, при котором такое согласие может быть получено после применения (при необходимости) каких-либо дополнительных мер предосторожности.

2.34.7. В случаях, когда доведение информации до клиента осуществляется в устной форме или согласие предоставляется клиентом в устной форме или подразумевается, аудитор должен документировать характер обстоятельств, приводящих к возникновению конфликта интересов, меры предосторожности, которые были предприняты для сведения угроз до приемлемого уровня, и полученное согласие.

2.34.8. В определенных обстоятельствах специальное информирование клиента с целью получить прямое согласие приводит к нарушению конфиденциальности. Такими обстоятельствами могут являться, например:

а) предоставление одному клиенту услуг по сопровождению сделки, предполагающей недружественное поглощение другого клиента;

б) проведение расследования финансовых нарушений по запросу одного клиента в связи с предполагаемым недобросовестным действием, когда аудитор располагает конфиденциальной информацией, полученной по результатам оказания профессиональной услуги другому клиенту, который мог иметь отношение к такому недобросовестному действию.

При таких обстоятельствах аудиторская организация не должна принимать задание или продолжать выполнение уже принятого, кроме случаев, когда соблюдаются следующие условия:

а) аудиторская организация не выступает в роли защитника (при разрешении юридических споров или в судебном разбирательстве) одного клиента в случае, когда в связи с этим она вынуждена противостоять другому клиенту по этому же вопросу;

б) существуют конкретные процедуры, не допускающие обмена конфиденциальной информацией между группами аудиторской организации, предоставляющими услуги обоим клиентам;

в) у аудиторской организации существует уверенность в том, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные на тот момент аудитору, сочтет, что аудитор вправе принять задание или продолжать его выполнение, поскольку ограничение возможности аудитора оказывать услуги приведет к несоразмерно негативному результату для клиентов или иных участвующих третьих сторон.

Аудитор должен документировать характер обстоятельств, включая функции, которые он будет выполнять, применяемые конкретные процедуры, призванные не допустить обмена информацией между группами аудиторской организации, предоставляющими услуги обоим клиентам, и основания для вывода о том, что аудитор вправе принять задание..

Второе мнение

2.35. Ситуации, когда к аудитору обращаются с просьбой высказать второе мнение по поводу применения стандартов бухгалтерского учета, аудита, бухгалтерской (финансовой) отчетности, или иных правил или стандартов, или в отношении конкретных учетных записей организации (или от ее имени), не являющейся клиентом аудитора, могут привести к возникновению угроз нарушения основных принципов этики. Например, угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности может возникнуть в случае, если второе мнение не основывается на тех же фактах, которые известны действующему аудитору, или же оно основано на неадекватных доказательствах. Существование и значимость такой угрозы зависит от обстоятельств и всех прочих доступных фактов и допущений, уместных при вынесении профессионального суждения.

2.36. При указанных обращениях аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть: обращение к клиенту за разрешением на общение с действующим аудитором; уведомление клиента обо всех ограничениях, связанных с выражением мнения; предоставление действующему аудитору копии документа, содержащего выражение мнения.

2.37. В случае, когда клиент, запрашивающий указанное мнение, не дает разрешение на общение с действующим аудитором, аудитор должен, взвесив все обстоятельства, решить, уместно ли для него предоставлять искомое мнение.

Вознаграждение аудитора

2.38. При ведении переговоров о профессиональных услугах аудитор может назначать любое вознаграждение, которое он сочтет соответствующим его услугам. Назначение одним аудитором вознаграждения меньшего, чем назначает другой аудитор, само по себе не считается незачинным поступком. Однако такая ситуация может привести к угрозе нарушения основных принципов этики. Например, если размер назначенного вознаграждения настолько мал, что не позволит аудитору выполнить задание в соответствии с профессиональными стандартами, то возникшая угроза личной заинтересованности может привести к угрозе нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

2.39. Факт возникновения и значимость каких-либо угроз зависит от таких факторов как размер назначенного вознаграждения и услуг, к которым он относится. С учетом этих угроз необходимо предусмотреть и при необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:

- а) ознакомление клиента с условиями выполнения задания и, в частности, с методикой расчета оплаты и объема оказываемых услуг;
- б) назначение квалифицированных работников для выполнения задания и выделение времени, соответствующего условиям задания.

2.40. Условные вознаграждения назначаются, как правило, за выполнение заданий, не обеспечивающих уверенность.

Однако в определенных обстоятельствах это может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности, направленной против принципа объективности. Факт возникновения данной угрозы и ее значимость зависят от таких факторов, как:

- а) характер задания;
- б) пределы изменения размера возможного вознаграждения;
- в) методика расчета вознаграждения;
- г) вероятность того, что итоги или результат задания будут оцениваться независимым третьим лицом.

2.41. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:

- а) заранее заключенное с клиентом в письменном виде соглашение о методике расчета вознаграждения;

- б) раскрытие предполагаемым пользователям работы, выполняемой аудитором, методики расчета вознаграждения;
- в) правила и процедуры контроля качества;
- г) оценка результатов работы, выполненной аудитором, независимым третьим лицом.

2.42. В определенных обстоятельствах аудитор может получать вознаграждение за посредничество или комиссионное вознаграждение, связанное с его работой с клиентом. Например, если аудитор не может предоставить конкретные запрашиваемые услуги, он может получить плату за то, что направляет своего клиента к другому аудитору или эксперту. Аудитор также может получить комиссионное вознаграждение от третьей стороны за продвижение клиенту товара или услуг этой третьей стороны (например, вознаграждение от распространителя программного обеспечения). Принятие такой платы или комиссионного вознаграждения может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности, направленной против принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

2.43. Аудитор может сам выплачивать вознаграждение с целью получить клиента, который продолжает оставаться клиентом другого аудитора, не оказывающего услуги, запрашиваемые в данный момент клиентом. Выплата такого вознаграждения также может создать угрозу личной заинтересованности, направленной против принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

2.44. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:

- а) раскрытие клиенту любых соглашений о выплате посреднического вознаграждения другому аудитору за переданную ему работу;
- б) раскрытие клиенту любых соглашений о получении посреднического вознаграждения за передачу работы с этим клиентом другому аудитору;
- в) заранее полученное согласие клиента на оказание аудитором комиссионных услуг, связанных с продажей клиенту товаров или услуг третьей стороной.

2.45. Аудитор может приобрести другую аудиторскую организацию или ее часть на условиях оплаты физическим лицам, ранее ею владевшим, либо их наследникам или правопреемникам. Такая плата не считается посреднической оплатой или комиссионным вознаграждением в смысле пунктов 2.42-2.44 настоящего Кодекса.

Реклама и предложение профессиональных услуг

2.46. В случае, когда аудитор ищет новые заказы на предоставление своих услуг посредством рекламы и других методов работы на рынке, могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов этики. Например, в случае, если предложение услуг, профессиональных достижений и продуктов ведется с помощью методов, не совместимых с принципом профессионального поведения, возникает угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения этого принципа.

2.47. При предложении и продвижении своих услуг на рынке аудитор не должен дискредитировать аудиторскую профессию. Аудитор должен быть честным, правдивым и не должен:

а) делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может представить, его квалификацию или приобретенный им опыт;

б) давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

При сомнениях относительно предлагаемой формы рекламы или методов работы на рынке аудитор должен рассмотреть вопрос об обращении за консультацией в саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой он является.

Подарки и знаки внимания

2.48. Клиент может предлагать подарки и оказывать знаки внимания аудитору или лицам, состоящим с ним в близком родстве. Такое предложение может привести к возникновению угроз нарушения основных принципов этики. Например, при принятии подарка от клиента может возникнуть угроза личной заинтересованности в отношении принципа объективности, а если само предложение такого подарка сделано публично, то может возникнуть угроза шантажа.

2.49. Наличие и значимость любых угроз зависит от характера, ценности и мотивации предложения. Если разумное и хорошо информированное стороннее лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, может признать такие подарки или знаки внимания явно незначительными, то аудитор может считать, что такое предложение сделано в процессе нормальных деловых отношений и не содержит конкретного намерения повлиять на его суждение или получить от него какую-либо информацию. В таких случаях аудитор может считать, что такие угрозы нарушения основных принципов этики не превышают приемлемого уровня.

2.50. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня.

В случае, если при принятии таких мер невозможно устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня, то аудитор не должен принимать предложенный ему подарок или знак внимания.

Принятие на хранение активов клиента

2.51. Аудитор не должен принимать на хранение денежные средства и иные активы клиента, за исключением разрешенных законодательством случаев.

2.52 Принятие на хранение активов клиента создает угрозы нарушения основных принципов этики, например, возникает угроза личной заинтересованности в отношении принципа профессионального поведения и может возникнуть угроза личной заинтересованности в отношении принципа объективности. Аудитор, которому доверены активы, принадлежащие другим лицам, должен:

а) хранить такие активы отдельно от своих активов или активов аудиторской организации;

б) использовать такие активы исключительно по назначению;

в) всегда быть готовым отчитаться за такие активы перед любым лицом, имеющим право на эту информацию;

г) соблюдать все требования нормативных правовых актов, имеющие отношение к хранению и учету таких активов.

2.53. При решении вопроса о принятии задания, включающего оказание услуги по принятию на хранение активов клиента, одной из обязательных процедур должно быть получение информации относительно источников происхождения таких активов и рассмотрение возникающих у аудитора в результате такого хранения обязательств, налагаемых нормативными правовыми актами. Например, если активы были получены от незаконной деятельности (например, легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, коррупция, коммерческий подкуп), то возникает угроза нарушения основных принципов этики. В такой ситуации аудитор может рассмотреть возможность обращения за юридической консультацией.

Соблюдение принципа объективности при всех видах услуг

2.54. Предоставляя любые профессиональные услуги, аудитор должен учитывать возможность угрозы нарушения принципа объективности, которая может быть результатом наличия заинтересованности в клиенте или взаимоотношений с руководителями, иными должностными лицами или работниками клиента. Например, в результате отношений близкого родства или тесных деловых или личных отношений может возникнуть угроза близкого знакомства.

2.55. Аудитор, выполняющий задание, обеспечивающее уверенность, должен быть независим от клиента, которому он оказывает такие услуги. При оказании услуг требуется независимость мышления и независимость поведения, которые

позволяют аудитору выразить беспристрастное мнение без конфликта интересов или негативного влияния других лиц, причем, выразить его так, чтобы со стороны не возникало сомнения в его объективности. Требования к независимости аудитора устанавливаются Правилами независимости.

2.56. Угрозы нарушения принципа объективности при предоставлении любых профессиональных услуг будут зависеть от конкретных обстоятельств задания и характера работы, выполняемой аудитором.

2.57. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:

- а) исключение из состава группы, выполняющей задание;
- б) осуществление процедур надзора;
- в) прекращение финансовых или деловых отношений, вызывающих угрозу;
- г) обсуждение проблем со старшим руководством аудиторской организации;
- д) обсуждение проблем с представителями собственника клиента.

В случае, если при принятии таких мер невозможно устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня, то аудитор должен отказаться от такого задания на этапе принятия задания или прекратить выполнение задания.