

# **ПРОТОКОЛ**

## **заседания Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности**

Москва

**от 11 апреля 2017 г. № 66**

### **ПРЕДСЕДАТЕЛЬСТВОВАЛ**

Председатель Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности  
Л.А. Козлова

#### **Присутствовали:**

члены Рабочего органа Совета

- Т.А. Арвачева, И.А. Буян,  
М.Е. Егоров, Н.В. Кобозева,  
И.В. Красильникова,  
Н.А. Малофеева,  
И.М. Милюкова, О.А. Носова,  
С.А. Рассказова-Николаева,  
Е.В. Старовойтова, С.С. Суханов,  
И.А. Тютин, О.А. Фетисова,  
А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман

приглашенные

- С.И. Карпухина (Российский Союз аудиторов),  
А.Ю. Котлярова (Банк России),  
Л.Х. Муромцева (Казначейство России), М.А. Поникарова (ООО «Аудиторская служба «СТЕК»),  
В.Я. Соколов (АНО «Единая аттестационная комиссия»),  
С.В. Соломяный (Минфин России),  
Е.А. Черемных (Минфин России),  
М.К. Яковлев (Минфин России)

I. О повестке дня заседания Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности

---

(Козлова)

Утвердить повестку заседания согласно приложению.

## II. О проекте толкования группы понятий деловой (профессиональной) репутации в сфере аудиторской деятельности

---

(Карпухина, Кобозева, Козлова, Милюкова, Носова, Старовойтова, Тютина, Шеремет, Шнейдман)

1. Принять к сведению информацию Комиссии по контролю качества работы (Н.В. Кобозева) по данному вопросу.
2. Комиссии по контролю качества работы продолжить работу по данному вопросу.

## III. О методических документах по тематике противодействия коррупции и подкупу иностранных должностных лиц

---

(Черемных)

1. Принять к сведению информацию Минфина России (Е.А. Черемных) по данному вопросу.
2. Рекомендовать Совету по аудиторской деятельности одобрить:
  - 1) Методические рекомендации по организации и осуществлению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами противодействия коррупции согласно приложению;
  - 2) Методические рекомендации аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок согласно приложению.

## IV. О проекте федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (в части установления ответственности за подписание заведомо ложного аудиторского заключения)

---

(Буян, Карпухина, Козлова, Милюкова, Муромцева, Носова, Соколов, Старовойтова, Тютина, Черемных, Шнейдман)

1. Принять к сведению информацию Минфина России (Е.А. Черемных) по данному вопросу.
2. С учетом состоявшегося обсуждения рекомендовать Совету по аудиторской деятельности одобрить проект федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (в части установления ответственности за подписание заведомо ложного аудиторского заключения) согласно приложению.

V. О проекте программы повышения квалификации аудиторов, занятых проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, консолидированной финансовой отчетности банковских групп и банковских холдингов

---

(Милюкова, Носова, Старовойтова)

1. Принять к сведению информацию Комиссии по аттестации и повышению квалификации (О.А. Носова) по данному вопросу.

2. Комиссии по аттестации и повышению квалификации продолжить работу по данному вопросу.

VI. О результатах сравнительного анализа положений международных стандартов образования, принятых Международной федерацией бухгалтеров, и соответствующих норм законодательства Российской Федерации

---

(Карпухина, Красильникова, Носова, Поникарова, Старовойтова, Суханов, Шеремет, Шнейдман)

1. Принять к сведению информацию Временной рабочей группы по обобщению практики применения профессионального стандарта «Аудитор» (С.С. Суханов) по данному вопросу.

2. Временной рабочей группе по обобщению практики применения профессионального стандарта «Аудитор» совместно с Комиссией по аттестации и повышению квалификации продолжить работу по данному вопросу.

3. Считать целесообразным публикацию Отчета о результатах сравнительного анализа положений международных стандартов образования, принятых Международной федерацией бухгалтеров, и норм законодательства Российской Федерации в области требований к квалификации аудиторов, подготовленного Временной рабочей группы по обобщению практики применения профессионального стандарта «Аудитор».

4. Поручить Временной рабочей группе по обобщению практики применения профессионального стандарта «Аудитор» принять участие в работе по описанию квалификаций на основе профессионального стандарта «Аудитор», проводимой Советом по профессиональным квалификациям финансовых рынков.

VII. Организационные вопросы

---

(Арвачева)

1. Принять к сведению информацию секретаря Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности о составе постоянной рабочей группы по

рассмотрению запросов по применению законодательства Российской Федерации Комиссии по вопросам регулирования аудиторской деятельности.

2. Назначить руководителем постоянной рабочей группы по рассмотрению запросов по применению законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности председателя Комиссии по вопросам регулирования аудиторской деятельности Е.В. Зубову.

3. По предложению руководителя временной рабочей группы по обобщению практики применения профессионального стандарта «Аудитор»:

а) включить в состав временной рабочей группы Поникарову Марину Алексеевну;

б) исключить из состава временной рабочей группы Горелик Ларису Николаевну.

Председатель Рабочего органа  
Совета по аудиторской деятельности

Л.А. Козлова

Секретарь Рабочего органа  
Совета по аудиторской деятельности

Т.А. Арвачева

Приложение № 1  
к протоколу № 66 заседания РО САД 11-04-2017

ПОВЕСТКА ЗАСЕДАНИЯ  
Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности

1. О проекте толкования группы понятий деловой (профессиональной) репутации в сфере аудиторской деятельности
2. О методических документах по тематике противодействия коррупции и подкупу иностранных должностных лиц
3. О проекте федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (в части установления ответственности за подписание заведомо ложного аудиторского заключения)
4. О проекте программы повышения квалификации аудиторов, занятых проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, консолидированной финансовой отчетности банковских групп и банковских холдингов
5. О результатах сравнительного анализа положений международных стандартов образования, принятых Международной федерацией бухгалтеров, и соответствующих норм законодательства Российской Федерации
6. Организационные вопросы
7. Разное

Приложение № 2  
к протоколу № 66 заседания РО САД 11-04-2017

## ПРОЕКТ

### **МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ОРГАНИЗАЦИИ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЮ АУДИТОРСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ И ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ АУДИТОРАМИ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ КОРРУПЦИИ**

1. В соответствии с Федеральным законом «О противодействии коррупции» организации обязаны разрабатывать и принимать меры по предупреждению коррупции. Меры по предупреждению коррупции, принимаемые в организации, могут включать:

- а) определение подразделений или должностных лиц, ответственных за профилактику коррупционных и иных правонарушений;
- б) сотрудничество организации с правоохранительными органами;
- в) разработку и внедрение в практику стандартов и процедур, направленных на обеспечение добросовестной работы организации;
- г) принятие кодекса этики и служебного поведения работников организации;
- д) предотвращение и урегулирование конфликта интересов;
- е) недопущение составления неофициальной отчетности и использования поддельных документов.

2. Настоящие Методические указания предназначены для оказания методической помощи аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам в организации и осуществлении предупреждения и противодействия коррупции при осуществлении аудиторской деятельности.

Настоящие Методические указания могут применяться также:

- а) иными аудиторами, участвующими в осуществлении аудиторской деятельности;
- б) при оказании аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

### **Правовые основы противодействия коррупции**

3. Перечень основных нормативных правовых и иных актов по тематике противодействия коррупции приведен в приложении 1.

4. В соответствии с Федеральным законом «О противодействии коррупции»

противодействие коррупции - деятельность федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, институтов гражданского общества, организаций и физических лиц в пределах их полномочий:

- а) по предупреждению коррупции, в том числе по выявлению и последующему устранению причин коррупции (профилактика коррупции);
- б) по выявлению, предупреждению, пресечению, раскрытию и расследованию коррупционных правонарушений (борьба с коррупцией);
- в) по минимизации и (или) ликвидации последствий коррупционных правонарушений.

4.1. Противодействие коррупции в Российской Федерации основывается на следующих основных принципах:

- а) признание, обеспечение и защита основных прав и свобод человека и гражданина;
- б) законность;
- в) публичность и открытость деятельности государственных органов и органов местного самоуправления;
- г) неотвратимость ответственности за совершение коррупционных правонарушений;
- д) комплексное использование политических, организационных, информационно-пропагандистских, социально-экономических, правовых, специальных и иных мер;
- е) приоритетное применение мер по предупреждению коррупции;
- ж) сотрудничество государства с институтами гражданского общества, международными организациями и физическими лицами.

5. В соответствии с Федеральным законом «О противодействии коррупции» коррупция - злоупотребление служебным положением, дача взятки, получение взятки, злоупотребление полномочиями, коммерческий подкуп либо иное незаконное использование физическим лицом своего должностного положения вопреки законным интересам общества и государства в целях получения выгоды в виде денег, ценностей, иного имущества или услуг имущественного характера, иных имущественных прав для себя или для третьих лиц либо незаконное предоставление такой выгоды указанному лицу другими физическими лицами, а также совершение указанных деяний от имени или в интересах юридического лица.

5.1. Уголовным кодексом Российской Федерации (УК РФ) предусмотрены следующие основные составы преступлений, связанные со злоупотреблением полномочиями.

5.1.1. В соответствии с частью 1 статьи 201 УК РФ злоупотребление полномочиями - использование лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, своих полномочий вопреки законным интересам этой организации и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние повлекло причинение существенного вреда правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства.

5.1.2. В соответствии с частью 1 статьи 285 УК РФ злоупотребление должностными полномочиями - использование должностным лицом своих служебных полномочий вопреки интересам службы, если это деяние совершено из корыстной или иной личной заинтересованности и влечет существенное нарушение прав и законных интересов граждан или организаций либо охраняемых законом интересов общества или государства.

5.2. Исходя из пункта 16 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 16 октября 2009 г. № 19 «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий»:

а) корыстная заинтересованность - стремление должностного лица путем совершения неправомерных действий получить для себя или других лиц выгоду имущественного характера, не связанную с незаконным безвозмездным обращением имущества в свою пользу или пользу других лиц (например, незаконное получение льгот, кредита, освобождение от каких-либо имущественных затрат, возврата имущества, погашения долга, оплаты услуг, уплаты налогов и т.п.);

б) личная заинтересованность - стремление должностного лица извлечь выгоду неимущественного характера, обусловленное такими побуждениями, как карьеризм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса, скрыть свою некомпетентность и т.п.

5.3. УК РФ предусмотрены следующие основные составы преступлений, связанные со взяточничеством.

5.3.1. В соответствии с частью 1 статьи 290 УК РФ получение взятки - получение должностным лицом, иностранным должностным лицом либо должностным лицом публичной международной организации лично или через посредника взятки в виде денег, ценных бумаг, иного имущества либо в виде незаконных оказания ему услуг имущественного характера, предоставления иных имущественных прав (в том числе когда взятка по указанию должностного лица передается иному физическому или юридическому лицу) за совершение действий (бездействие) в пользу взяткодателя или представляемых им лиц, если указанные действия (бездействие) входят в служебные полномочия должностного лица либо если оно в силу должностного положения может способствовать указанным действиям (бездействию), а равно за общее покровительство или попустительство по службе.

5.3.2. В соответствии с частью 1 статьи 291 УК РФ дача взятки - дача взятки должностному лицу, иностранному должностному лицу либо должностному лицу публичной международной организации лично или через посредника (в том числе когда взятка по указанию должностного лица передается иному физическому или юридическому лицу).

5.3.3. В соответствии с частью 1 статьи 291.1 УК РФ посредничество во взяточничестве - непосредственная передача взятки по поручению взяткодателя или взяткополучателя либо иное содействие взяткодателю и (или) взяткополучателю в достижении либо реализации соглашения между ними о



получении и даче взятки в значительном размере.

5.3.4. В соответствии с частью 1 статьи 291.2 УК РФ мелкое взяточничество – получение взятки, дача взятки лично или через посредника в размере, не превышающем десяти тысяч рублей.

5.4. В соответствии с частью 1 статьи 204 УК РФ коммерческий подкуп - незаконная передача лицу, выполняющему управленческие функции в коммерческой или иной организации, денег, ценных бумаг, иного имущества, оказание ему услуг имущественного характера, предоставление иных имущественных прав (в том числе, когда по указанию такого лица имущество передается, или услуги имущественного характера оказываются, или имущественные права предоставляются иному физическому или юридическому лицу) за совершение действий (бездействие) в интересах дающего или иных лиц, если указанные действия (бездействие) входят в служебные полномочия такого лица либо если оно в силу своего служебного положения может способствовать указанным действиям (бездействию).

5.4.1. В соответствии с частью 1 статьи 204.1 УК РФ посредничество в коммерческом подкупе - непосредственная передача предмета коммерческого подкупа (незаконного вознаграждения) по поручению лица, передающего предмет коммерческого подкупа, или лица, получающего предмет коммерческого подкупа, либо иное содействие этим лицам в достижении или реализации соглашения между ними о передаче и получении предмета коммерческого подкупа, в значительном размере.

5.4.2. В соответствии с частью 1 статьи 204.2 УК РФ мелкий коммерческий подкуп – коммерческий подкуп на сумму, не превышающую десяти тысяч рублей.

5.5. В соответствии со статьей 304 УК РФ провокация взятки либо коммерческого подкупа - попытка передачи должностному лицу, иностранному должностному лицу, должностному лицу публичной международной организации либо лицу, выполняющему управленческие функции в коммерческих или иных организациях, без его согласия денег, ценных бумаг, иного имущества или оказания ему услуг имущественного характера, предоставления иных имущественных прав в целях искусственного создания доказательств совершения преступления либо шантажа.

5.6. В соответствии с частью 1 статьи 19.28 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП) незаконное вознаграждение от имени юридического лица - незаконные передача, предложение или обещание от имени или в интересах юридического лица должностному лицу, лицу, выполняющему управленческие функции в коммерческой или иной организации, иностранному должностному лицу либо должностному лицу публичной международной организации денег, ценных бумаг, иного имущества, оказание ему услуг имущественного характера, предоставление имущественных прав за совершение в интересах данного юридического лица должностным лицом, лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, иностранным должностным лицом либо должностным лицом публичной международной организации действия (бездействия), связанного с занимаемым ими служебным положением.

6. Исходя из пункта 9 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 9 июля 2013 г. № 24 «О судебной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных правонарушениях» (далее - постановление Пленума ВС РФ № 24) предметом взяточничества и коммерческого подкупа, могут быть деньги, ценные бумаги, иное имущество, незаконное оказание услуг имущественного характера и предоставление имущественных прав. Незаконное оказание услуг имущественного характера - предоставление должностному лицу в качестве взятки любых имущественных выгод, в том числе освобождение его от имущественных обязательств (например, предоставление кредита с заниженной процентной ставкой за пользование им, бесплатные либо по заниженной стоимости предоставление туристических путевок, ремонт квартиры, строительство дачи, передача имущества, в частности автотранспорта, для его временного использования, прощение долга или исполнение обязательств перед другими лицами). Имущественные права включают в свой состав как право на имущество, в том числе право требования кредитора, так и иные права, имеющие денежное выражение, например, исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (статья 1225 Гражданского кодекса Российской Федерации). Получение взятки в виде незаконного предоставления должностному лицу имущественных прав предполагает возникновение у лица юридически закрепленной возможности вступить во владение или распорядиться чужим имуществом как своим собственным, требовать от должника исполнения в его пользу имущественных обязательств и др. Переданное в качестве взятки или предмета коммерческого подкупа имущество, оказанные услуги имущественного характера или предоставленные имущественные права должны получить денежную оценку на основании представленных сторонами доказательств, в том числе при необходимости с учетом заключения эксперта.

6.1. Исходя из примечания 1 к статье 290 УК РФ размер взятки, предусмотренной статьями 290, 291, 291.1 УК РФ, признается:

а) значительным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 25 000 рублей;

б) крупным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 150 000 рублей;

в) особо крупным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 1 000 000 рублей.

6.2. Исходя из примечания 4 к статье 19.28 КоАП размер незаконного вознаграждения от имени юридического лица, предусмотренный данной статьей, признается:

а) крупным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 1 000 000 рублей;

б) особо крупным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 20000000 рублей.

7. В соответствии с примечаниями к статье 285 УК РФ:

а) должностное лицо - лицо, постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляющее функции представителя власти либо выполняющее организационно-распорядительные, административно-хозяйственные функции в государственном органе, органе местного самоуправления, государственном и муниципальном учреждении, государственной корпорации, государственной компании, государственном и муниципальном унитарном предприятии, акционерном обществе, контрольный пакет акций которого принадлежит Российской Федерации, субъектам Российской Федерации или муниципальным образованиям, а также в Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках и воинских формированиях Российской Федерации;

б) лицо, занимающее государственную должность Российской Федерации, - лицо, занимающее должность, устанавливаемую Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами и федеральными законами для непосредственного исполнения полномочий государственного органа;

в) лицо, занимающее государственную должность субъекта Российской Федерации, - лицо, занимающее должность, устанавливаемую конституцией или уставом субъекта Российской Федерации для непосредственного исполнения полномочий государственного органа.

8. Согласно примечанию 2 к статье 290 УК РФ и пункту 1 постановления Пленума ВС РФ № 24:

а) иностранное должностное лицо - любое назначаемое или избираемое лицо, занимающее какую-либо должность в законодательном, исполнительном, административном или судебном органе иностранного государства, и любое лицо, выполняющее какую-либо публичную функцию для иностранного государства, в том числе для публичного ведомства или публичного предприятия (например, министр, мэр, судья, прокурор);

б) должностное лицо публичной международной организации - международный гражданский служащий или любое лицо, которое уполномочено такой организацией действовать от ее имени, в частности, член парламентских собраний международных организаций, участником которых является Российская Федерация, лицо, занимающее судебную должность любого международного суда, юрисдикция которого признана Российской Федерацией.

9. В соответствии со статьей 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации:

а) по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 201, 204, 204.1, 285, 290, 291, 291.1, 304 УК РФ, - предварительное следствие производится следователями Следственного комитета Российской Федерации;

б) по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 201, 304 УК РФ, - предварительное следствие производится следователями органов внутренних дел Российской Федерации;

в) по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьей 204.2, 291.2 УК РФ, - дознание производится дознавателями органов внутренних дел Российской Федерации.

10. В соответствии со статьями 23.1 и 28.4 КоАП дела об административных правонарушениях, предусмотренные статьей 19.28 КоАП, соответственно:

а) рассматривают судьи;

б) возбуждаются прокурами.

11. В соответствии с пунктом 8 постановления Пленума ВС РФ № 24 ответственность за получение, дачу взятки, посредничество во взяточничестве наступает независимо от времени получения должностным лицом взятки - до или после совершения им действий (бездействия) по службе в пользу взяткодателя или представляемых им лиц, а также независимо от того, были ли указанные действия (бездействие) заранее обусловлены взяткой или договоренностью с должностным лицом о передаче за их совершение взятки.

12. В соответствии с примечанием к статье 291 УК РФ лицо, давшее взятку, освобождается от уголовной ответственности, если оно активно способствовало раскрытию и (или) расследованию преступления и либо в отношении его имело место вымогательство взятки со стороны должностного лица, либо лицо после совершения преступления добровольно сообщило в орган, имеющий право возбудить уголовное дело, о даче взятки.

13. В соответствии с примечанием к статье 204 УК РФ лицо, совершившее преступление, предусмотренное частями 1 - 4 данной статьи, освобождается от уголовной ответственности, если оно активно способствовало раскрытию и (или) расследованию преступления и либо в отношении его имело место вымогательство предмета подкупа, либо это лицо добровольно сообщило о совершенном преступлении в орган, имеющий право возбудить уголовное дело.

### **Общий подход к противодействию коррупции при осуществлении аудиторской деятельности**

14. Исходя из Международного стандарта аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (МСА 250) аудиторская организация обязана рассмотреть соблюдение аудируемым лицом законодательных и иных нормативных правовых актов при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе требований по противодействию коррупции.

15. В процессе получения понимания организации и ее окружения в соответствии с Международным стандартом аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (МСА 315) аудиторская организация должна получить общее понимание нормативно-правовой базы, в том числе требований по противодействию коррупции, применимой к организации и к отрасли (сектору экономики), в которой организация ведет деятельность, а также того, как организация соблюдает требования этой нормативно-правовой базы.

16. При выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом требований по

противодействию коррупции аудиторская организация обязана предпринять меры, предусмотренные данными актами, а также МСА 250.

17. В соответствии с МСА 250, если аудиторской организации<sup>1</sup> становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию коррупции, она должна:

а) получить понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место, и дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;

в) рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи в случае, если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения организацией законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию коррупции;

г) довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о фактах, связанных с несоблюдением законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию коррупции, о которых аудиторской организации стало известно в ходе проведения аудита, за исключением случаев, когда такие факты носят явно малозначительный характер;

д) определить, есть ли у нее обязанность доложить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию коррупции, сторонним по отношению к организации лицам;

е) включить в аудиторскую документацию выявленное или возможное несоблюдение законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию коррупции, а также соответствующие результаты обсуждения с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и со сторонними по отношению к организации лицами.

18. Согласно МСА 250 аудиторская организация не несет ответственности за предотвращение несоблюдения аудируемым лицом законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию коррупции, и нельзя ожидать, что она обнаружит все факты такого несоблюдения. Аудиторская организация несет ответственность за обеспечение разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом не содержит существенного искажения как вследствие недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.

19. Аудиторская организация не наделена правом и в ее обязанности не

---

<sup>1</sup> Здесь и далее под аудиторской организацией понимается также индивидуальный аудитор (если иное специально не определено).

входит правовая квалификация конкретного действия (бездействия) аудируемого лица в качестве несоблюдения им законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию коррупции.

20. В соответствии с Международным стандартом аудита 230 «Аудиторская документация» (МСА 230) аудиторская документация обеспечивает доказательства, обосновывающие сделанный аудиторской организацией вывод о достижении основных целей аудиторской организации, и доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

### **Изучение деятельности аудируемого лица по соблюдению требований по противодействию коррупции**

21. МСА 315 устанавливает, что цель аудиторской организации состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом, обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

22. В соответствии с МСА 315 аудиторская организация, среди прочего, должна:

а) выполнить процедуры оценки рисков для того, чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности и на уровне предпосылок, в том числе по причине несоблюдения требований по противодействию коррупции (направление запросов руководству и иным лицам, аналитические процедуры, наблюдение и инспектирование);

б) получить понимание отраслевых и регуляторных факторов и прочих внешних факторов, включая применимую концепцию подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, характер организации, выбора и применения организацией учетной политики, целей и стратегии организации, а также связанные с ними бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения, оценки и анализа финансовых результатов деятельности организации, соблюдение требований по противодействию коррупции;

в) получить понимание системы внутреннего контроля организации в части, значимой для проведения аудита, проанализировать структуру средств контроля и с помощью дополнительных процедур, помимо направления запросов персоналу организации, установить, внедрены ли они на практике;

г) получить понимание контрольной среды и того, осуществляются ли в организации: выявление бизнес-рисков, в том числе связанных с несоблюдением требований по противодействию коррупции, значимых для целей бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценка значительности рисков, оценка вероятности возникновения рисков, принятие решений о мерах по снижению таких рисков;

д) получить понимание информационной системы, а также того, каким образом организация сообщает информацию о функциях и обязанностях при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также о значимых вопросах, связанных с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, в том числе связанных с соблюдением требований по противодействию коррупции;

е) получить понимание тех контрольных действий, значимых для проводимого аудита, которые, по мнению аудиторской организации, необходимо изучить, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне предпосылок, в том числе связанного с несоблюдением требований по противодействию коррупции, и разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски;

ж) получить понимание основных действий, которые используются организацией для мониторинга внутреннего контроля за бухгалтерской (финансовой) отчетностью, включая те действия, которые относятся к контрольным, значимым для аудита, а также понимания порядка инициирования действий по устранению недостатков в средствах контроля организации;

з) включить в аудиторскую документацию обсуждение между членами аудиторской группы и принятые значимые решения, ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения, источники информации, из которых было получено такое понимание; а также выполненные процедуры оценки рисков, выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности и на уровне предпосылок, выявленные риски и относящиеся к ним средства контроля, по которым у аудиторской организации сложилось понимание в результате применения требований.

23. На уровень риска нарушения требований по противодействию коррупции оказывают влияние, в частности, страновые (региональные), отраслевые, операционные и проектные особенности деятельности аудируемого лица и внешней среды, в которой она осуществляется, а также особенности организации системы внутреннего контроля аудируемого лица. Примеры особенностей деятельности аудируемого лица и внешней среды, в которой она осуществляется, оказывающих влияние на уровень риска нарушения требований по противодействию коррупции, приведены в приложении 2.

24. Результаты оценки и оцененный уровень риска несоблюдения аудируемым лицом требований по противодействию коррупции используются при дальнейшем рассмотрении системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также при определении характера, сроков и объема иных дальнейших аудиторских процедур, которые бы способствовали выявлению случаев несоблюдения тех требований по противодействию коррупции, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

**Ознакомление с системой внутреннего  
контроля аудируемого лица, обеспечивающей соблюдение  
требований по противодействию коррупции**

25. При ознакомлении с системой внутреннего контроля аудируемого лица необходимо обращать внимание на то, как обеспечивается снижение риска несоблюдения аудируемым лицом требований законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе по противодействию коррупции.

26. Возможные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица, обеспечивающие соблюдения требований по противодействию коррупции, подлежащие рассмотрению в ходе аудита, приведены в приложении 3.

27. При ознакомлении с системой внутреннего контроля аудируемого лица необходимо учитывать, что организация внутреннего контроля зависит от характера и масштабов деятельности аудируемого лица, особенностей системы управления им, среды, в которой осуществляется его деятельность, а также сопоставимость полезности внутреннего контроля с затратами на его организацию и осуществление. В связи с этим отсутствие в системе внутреннего контроля аудируемого лица каких-либо описанных в приложении 3 элементов не должно рассматриваться в качестве недостатка такой системы при условии, что, по оценке аудиторской организации, имеющиеся в наличии элементы достаточны для предотвращения и выявления коррупционных правонарушений.

28. Для ознакомления с особенностями организации и осуществления внутреннего контроля аудируемого лица могут быть выполнены, в частности, следующие процедуры:

а) изучение и анализ соответствующей документации (протоколов заседаний наблюдательного и исполнительных органов, внутренних организационно-распорядительных документов, договоров, принятого кодекса этики/кодекса поведения, документов, устанавливающих принципы, стандарты и процедуры внутреннего контроля, отчетов службы внутреннего аудита, внутреннего контролера, комитета по управлению рисками, переписки с государственными органами, иных документов, касающихся предмета рассмотрения);

б) проведение интервью с ответственными работниками аудируемого лица;

в) наблюдение за порядком осуществления внутреннего контроля ответственными работниками аудируемого лица;

г) тестирование операционной эффективности внутреннего контроля (получение доказательств того, что принципы, стандарты и процедуры внутреннего контроля применялись на практике в течение периода оценки);

д) направление запросов и получение подтверждений и разъяснений от руководства, ответственных лиц и иных работников аудируемого лица по конкретным вопросам.

29. Объем собираемых доказательств и подтверждений в отношении наличия и эффективности системы внутреннего контроля, обеспечивающей соблюдение требований по противодействию коррупции, определяется обоснованным способом на основе профессионального суждения.

30. В случае, если, по оценке аудиторской организации, и в контексте характера, масштабов деятельности аудируемого лица и среды, в которой осуществляется эта деятельность, определенные элементы системы внутреннего



контроля аудируемого лица (в части соблюдения требований по противодействию коррупции) должны быть в наличии, но отсутствуют, либо организованы, но не функционируют, то в ходе аудита необходимо:

- а) повысить уровень профессионального скептицизма;
- б) в меньшей степени полагаться на заявления руководства аудируемого лица;
- в) информировать представителей собственников и руководство аудируемого лица о недостатках системы внутреннего контроля;
- г) при необходимости и исходя из профессионального суждения увеличить объем необходимых аудиторских доказательств и тестирования.

### **Выполнение аудиторских процедур проверки по существу**

31. Помимо процедур тестирования организации и эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица (в части соблюдения требований по противодействию коррупции), в ходе аудита могут выполняться детальные аудиторские процедуры для выявления случаев несоблюдения требований по противодействию коррупции, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

32. Для выявления случаев потенциального несоблюдения требований по противодействию коррупции могут быть выполнены следующие процедуры:

а) специальные запросы в адрес ключевых лиц в составе руководства аудируемого лица о том, имеется ли у них информация о любых коррупционных правонарушениях;

б) изучение информации и отчетов, представленных посредством «горячей линии» и (или) специально назначенному ответственному лицу (при их наличии). По потенциально значимым фактам, отраженным в указанной информации и (или) отчетах, необходимо подтверждение того, что данные факты были расследованы, результаты расследования доведены до сведения представителей собственников, приняты дисциплинарные и иные надлежащие меры воздействия, а также оценка влияния указанных фактов на аудит;

в) проверка условий значимых договоров и иных сделок, включая сделки с организациями, доля государственной собственности в уставных (складочных) капиталах которых составляет не менее 25 процентов, государственными корпорациями, государственными компаниями, органами местного самоуправления, государственными и муниципальными учреждениями на предмет наличия признаков того, что указанные договоры и иные сделки заключены не на стандартных или не на рыночных условиях;

г) проверка переписки аудируемого лица с государственными органами на предмет наличия информации о случаях несоблюдения требований по противодействию коррупции.

33. В результате выполнения в ходе аудита других аудиторских процедур (например, тестирование выручки или кредиторской/дебиторской задолженности) могут быть выявлены факты хозяйственной жизни аудируемого лица, потенциально указывающие на возможность нарушения требований по

противодействию коррупции.

Примеры фактов хозяйственной жизни, имеющих высокий риск в контексте потенциального нарушения требований по противодействию коррупции, приведены в приложении 4.

34. В отношении фактов хозяйственной жизни, имеющих высокий риск, т.е. указывающих на возможность нарушения требований по противодействию коррупции, может быть выполнено специальное детальное тестирование по существу. Такое детальное тестирование должно включать процедуры, являющиеся надлежащими для конкретного выбранного объекта и цели теста.

В отношении подозрительных сделок могут быть выполнены, в частности, следующие процедуры:

а) получение разъяснений ответственных работников аудируемого лица, чтобы понять цели совершения и обоснованность совершенных сделок;

б) на основании полученных подтверждений и разъяснений принятие решения о необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур по существу (проведения дополнительных интервью, получения и изучения дополнительной документации, исследования любой имеющейся информации и данных по объекту тестирования в открытых источниках информации на предмет наличия возможной личной или иной связи между руководством аудируемого лица и конкретным контрагентом, получения данных о закупочных ценах на конкретный вид продукции конкурентов в рассматриваемом сегменте рынка, др.).

### **Информирование соответствующих лиц о недостатках системы внутреннего контроля и случаях нарушения требований по противодействию коррупции**

35. Международный стандарт 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» (МСА 265) обязывает аудиторскую организацию надлежащим образом информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководство о недостатках в системе внутреннего контроля, которые она выявила при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

36. В соответствии с МСА 265 аудиторская организация должна:

а) определить, выявила ли она один недостаток или более в системе внутреннего контроля и являются ли выявленные недостатки в отдельности или в совокупности значительными;

б) в письменной форме сообщить своевременно о выявленных значительных недостатках в системе внутреннего контроля лицам, отвечающим за корпоративное управление;

в) сообщить руководству с соответствующим уровнем ответственности о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, о которых аудиторская организация сообщила или намеревается сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда в сложившихся обстоятельствах сообщать об этом напрямую руководству было бы неуместным, - в письменной форме; о прочих недостатках в системе внутреннего

контроля, выявленных в ходе аудита, о которых не сообщалось руководству иными лицами и которые, в соответствии с суждением аудиторской организации, являются достаточно важными, чтобы привлечь внимание руководства;

г) включить в письменное сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля описание недостатков и пояснение их возможного воздействия, достаточную информацию, позволяющую лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству понять контекст сообщения.

37. В соответствии с пунктом 3.1 части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация обязана информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших ей известными случаях коррупции, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев.

38. Согласно части 3 статьи 14 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель обязаны рассмотреть информацию аудиторской организации о ставших известными ей при оказании аудиторских услуг случаях коррупции, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев и в письменной форме проинформировать о результатах рассмотрения аудиторскую организацию не позднее 90 календарных дней со дня, следующего за днем получения указанной информации.

39. Согласно пункту 3.1 части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению информации аудиторской организации о ставших ей известными случаях коррупции, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев последняя обязана проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы.

## **Меры противодействия коррупции, применяемые внутри аудиторской организации**

### ***Внутренняя среда***

40. В соответствии с Международным стандартом аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» (МСА 220) аудиторская организация обязана установить систему, политику и процедуры контроля качества. В контексте системы контроля качества аудиторской организации аудиторские группы отвечают за внедрение таких процедур контроля качества, которые применимы к конкретному аудиторскому заданию и обеспечивают организацию значимой информацией для функционирования той части системы контроля качества аудиторской организации, которая имеет отношение к независимости.

41. В соответствии с Международным стандартом контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания,

обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (МСКК 1) аудиторская организация должна создать и поддерживать систему контроля качества, которая включает политику и процедуры, по каждому из следующих элементов:

- а) ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации;
- б) соответствующие этические требования;
- в) принятие и продолжение отношений с аудируемыми лицами, принятие и выполнение конкретных заданий;
- г) кадровые ресурсы;
- д) выполнение задания;
- е) мониторинг.

42. Аудиторская организация должна документально оформить свои политику и процедуры и довести их до сведения своего персонала.

#### *Ответственность руководства аудиторской организации за качество*

43. Согласно МСА 220 руководитель задания принимает на себя ответственность за общее качество всех аудиторских заданий, на проведение которых он назначен.

44. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры должны предусматривать:

- а) необходимость принятия на себя генеральным директором аудиторской организации (лицом, занимающим аналогичную должность / управляющим комитетом партнеров аудиторской организации / аналогичным управляющим органом) ответственности за систему контроля качества в этой аудиторской организации, в том числе включающую вопросы по противодействию коррупции;
- б) требование о том, чтобы лицо (лица), на которое возложена ответственность за оперативное управление системой контроля качества аудиторской организации, обладало достаточным и надлежащим опытом, способностями, необходимыми полномочиями, в том числе связанными с противодействием коррупции.

#### *Этические требования*

45. Согласно МСА 220 на протяжении всего аудита руководитель задания должен сохранять бдительность путем наблюдения, проведения служебных расследований в отношении доказательств несоблюдения соответствующих этических требований членами аудиторской группы. Руководитель задания должен прийти к заключению о соблюдении требований независимости, которые применяются к конкретному аудиту.

46. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры должны обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация и ее сотрудники соблюдают соответствующие этические требования, в том числе сохраняют

независимость и соблюдают требования по противодействию коррупции.

47. Из политики и процедур должно следовать, что аудиторская организация вправе:

а) доводить свои требования независимости до сотрудников (иных лиц, на которых они распространяются);

б) выявлять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости;

в) принимать надлежащие меры для устранения угроз или их уменьшения до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности (если необходимо – через отказ от дальнейшего выполнения задания, когда отказ разрешается применимыми законами или нормативными актами).

48. Политика и процедуры в отношении аудиторской организации должны, среди прочего, содержать требования:

а) предоставления руководителем задания информации о выполняемых заданиях;

б) своевременного уведомления сотрудниками об обстоятельствах и взаимоотношениях, вызывающих угрозу независимости, для возможности принятия надлежащих мер;

в) накопления значимой информации и доведения ее до сведения соответствующих сотрудников, чтобы сотрудники могли быстро определить, соблюдают ли они требования к независимости, а также по противодействию коррупции; аудиторская организация могла поддерживать в актуальном состоянии свои документы, имеющие отношение к независимости, и принимать надлежащие меры по выявленным угрозам независимости, превышающим приемлемый уровень.

### **Принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества**

49. Согласно МСА 220 руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения конкретных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер.

50. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры по принятию и продолжению отношений с клиентами, принятию и выполнению конкретных заданий, должна обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация примет решение о продолжении отношений и выполнения задания только в тех случаях, когда она компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, в состоянии выполнить соответствующие этические требования и провела анализ честности конкретного клиента и не обладает информацией, позволяющей сделать вывод о том, что он недостаточно честен либо имеет отношение к подкупу иностранных должностных лиц.

### ***Кадровая работа***

51. Согласно МСА 220 руководитель задания должен убедиться в том, что аудиторская группа, а также все эксперты аудиторской организации, которые не входят в состав аудиторской группы, совокупно обладают соответствующими знаниями и навыками, чтобы провести аудит в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями, обеспечить выпуск соответствующего обстоятельствам аудиторского заключения.

52. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры должны обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация располагает персоналом достаточной численности, компетентности, квалификации и приверженным принципам этики, необходимым для выполнения заданий в соответствии с профессиональными стандартами, нормативными и правовыми требованиями; обеспечения возможности выпуска аудиторских заключений, являющихся надлежащими в данных обстоятельствах.

53. Развитие навыков и профессиональной компетентности работников аудиторской организации по тематике противодействия коррупции осуществляется посредством: постоянного обучения по программам повышения квалификации; приобретения опыта в процессе работы; обучения менее опытных специалистов более опытными, в том числе, в аудиторской группе. В случае если в аудиторской организации отсутствуют лица, способные вести обучение по тематике противодействия коррупции, аудиторская организация может воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц, обладающих соответствующей квалификацией в данной сфере.

54. Одной из форм развития навыков и профессиональной компетентности состоящих в штате аудиторской организации аудиторов по тематике противодействия коррупции является обучение по соответствующей программе повышения квалификации, утвержденной саморегулируемой организацией аудиторов.

### *Выполнение заданий*

55. Согласно МСА 220 руководитель задания принимает на себя ответственность за руководство, контроль и проведение задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями; за соответствие аудиторского заключения обстоятельствам задания.

56. Политика и процедуры в части документирования проверки качества выполнения задания, требуют подтверждения того, что процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания, выполнены; проверка качества выполнения задания завершена на дату заключения (до этой даты); лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, неизвестно ни о каких неразрешенных вопросах, которые дали бы ему основания полагать, что значимые суждения, сделанные аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла, оказались ненадлежащими.

57. Политика и процедуры в части хранения документации требуют хранить

по надобности или в соответствии с нормативными и правовыми требованиями.

58. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры должны обеспечить разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами, законодательными и нормативными требованиями, и аудиторская организация (руководитель аудиторского задания) выпускают заключения, соответствующие конкретным обстоятельствам.

### *Мониторинг*

59. Согласно МСА 220 руководитель задания должен анализировать результаты мониторинга аудиторской организацией выполняемых заданий, используя материалы, рассылаемые по внутрифирменным каналам, и, если возможно, материалы других организаций, входящих в сеть, на предмет того, могут ли выявленные и описанные в этих материалах недостатки оказать негативное воздействие на проводимый аудит.

60. В соответствии с МСКК 1 мониторинг должен обеспечивать разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно.

61. Политика и процедуры должны требовать от аудиторской организации определения того, какие дальнейшие меры необходимо предпринимать для обеспечения соблюдения соответствующих профессиональных стандартов и применимых нормативных и правовых требований, а также рассмотрения вопроса о необходимости получения юридической консультации.

## ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ И ИНЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВОПРОСЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ КОРРУПЦИИ

1. Конвенция Организации Объединенных Наций против коррупции от 31 октября 2003 г. (Федеральный закон от 8 марта 2006 г. № 40-ФЗ).
2. Конвенция об уголовной ответственности за коррупцию от 27 января 1999 г. (Федеральный закон от 25 июля 2006 г. № 125-ФЗ).
3. Конвенция против транснациональной организованной преступности от 15 ноября 2000 г. (Федеральный закон от 26 апреля 2004 г. № 26-ФЗ).
4. Уголовный кодекс Российской Федерации.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
6. Федеральный закон от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции».
7. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
8. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 9 июля 2013 г. № 24 «О судебной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных правонарушениях».
9. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 16 октября 2009 г. № 19 «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий».
10. Международные стандарты аудита, введенные в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 24 октября 192н и от 9 ноября 2016 г. № 207н, в частности:
  - 10.1. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудиторов в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».
  - 10.2. Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудит финансовой отчетности».
  - 10.3. Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».
  - 10.4. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».
  - 10.5. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры».
  - 10.6. Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».
  - 10.7. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».



10.8. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация».

11. Методические рекомендации по разработке и принятию организациями мер по предупреждению и противодействию коррупции, утвержденные Минтрудом России 8 ноября 2013 г.

12. Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобренный Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г. (протокол № 4).

**ПРИМЕРЫ ОСОБЕННОСТЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА И  
ВНЕШНЕЙ СРЕДЫ, В КОТОРОЙ ОНА ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ,  
ОКАЗЫВАЮЩИХ ВЛИЯНИЕ НА УРОВЕНЬ РИСКА НАРУШЕНИЯ  
ТРЕБОВАНИЙ ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ КОРРУПЦИИ**

**1. Страновые (региональные):**

а) аудируемое лицо осуществляет деятельность в странах или регионах, уровень коррупции в которых оценивается как высокий;

б) аудируемое лицо осуществляет деятельность в странах или регионах, в которых отсутствует эффективно действующее законодательство о противодействии коррупции.

**2. Отраслевые:**

а) аудируемое лицо осуществляет деятельность в отраслях, для которых характерны высокие капитальные затраты;

б) деятельность аудируемого лица предполагает значительное использование инфраструктуры (железных дорог, портов, сети трубопроводов и т.п.), в том числе находящейся в государственной собственности;

в) аудируемое лицо ведет деятельность в отраслях, для которых характерна высокая степень государственного регулирования (необходимость получения разрешений и лицензий).

**3. Операционные:**

а) деятельность аудируемого лица связана с поставкой/закупкой товаров или услуг организациям государственного сектора или объем договоров, заключенных аудируемым лицом в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, является существенным;

б) аудируемое лицо регулярно осуществляет значительные пожертвования на политические или благотворительные цели.

**4. Проектные:**

а) аудируемое лицо участвует или планирует участвовать в проектах с большим количеством посредников и субподрядчиков, в том числе, когда посредники используются для целей взаимодействия с государственными органами и (или) иностранными должностными лицами;

б) аудируемое лицо участвует или планирует участвовать в проектах с высокой стоимостью;

в) аудируемое лицо участвует или планирует участвовать в проектах с признаками инициатив, осуществляемых не по рыночным ценам или без явной легитимной цели;

г) аудируемое лицо ведет проекты в регионах, значительно удаленных от головного офиса, при этом удаленное подразделение аудируемого лица обладает высокой степенью автономности, а оперативный контроль его работы затруднен.

**ВОЗМОЖНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ  
СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА,  
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ СОБЛЮДЕНИЕ ТРЕБОВАНИЙ  
ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ КОРРУПЦИИ, ПОДЛЕЖАЩИЕ  
РАССМОТРЕНИЮ В ХОДЕ АУДИТА**

1. Принятие руководством аудируемого лица ответственности за обеспечение соблюдения требований по противодействию коррупции, в том числе:

а) закреплены ли этические стандарты деятельности аудируемого лица в виде политик, процедур, кодекса этики/кодекса поведения;

б) демонстрирует ли руководство аудируемого лица приверженность культуре честности, этическим стандартам и ценностям организации в процессе осуществления деятельности, принятия управленческих решений и оценки/вознаграждения работников;

в) обязаны ли работники аудируемого лица ознакомиться с кодексом этики/кодексом поведения и подтвердить ознакомление в письменном виде;

г) реагирует ли оперативно руководство аудируемого лица на выявляемые случаи нарушения требований кодекса этики/кодекса поведения и (или) случаи неэтичного поведения;

д) внедряет ли и поддерживает ли руководство аудируемого лица внутреннюю политику и культуру недопустимости нарушения/обхода требований внутреннего контроля;

е) пересматривает ли регулярно руководство аудируемого лица политику и процедуры в области внутреннего контроля, в том числе направленные на предотвращение и выявление коррупционных правонарушений, а также кодекс этики/кодекс поведения, чтобы учесть изменения законодательства и внутренней среды; доводятся ли любые изменения до работников.

2. Оценка риска возникновения случаев коррупционных правонарушений, в том числе:

а) сформировано ли подразделение по управлению рисками, или назначено ли ответственное лицо по управлению рисками, или организован ли иной процесс выявления рисков, оценки значимости данных рисков и вероятности их возникновения, а также принятия решений о мерах по сокращению и управлению данными рисками;

б) представляет ли регулярно ответственное подразделение или лицо отчеты представителям собственников или исполнительному органу аудируемого лица;

в) рассматривает ли ответственное подразделение или лицо (помимо выявления и оценки рисков) наличие стимулов, возможностей и обстоятельств, способствующих совершению правонарушений, в том числе коррупционных, а также осуществляет ли общую оценку рисков для непрерывной деятельности аудируемого лица;

г) получает ли руководство аудируемого лица информацию и данные,

поддерживающие процесс оценки рисков, как из внутренних, так и из внешних источников.

### 3. Специальные процедуры внутреннего контроля, в том числе:

а) осуществляет ли аудируемое лицо при приеме работников на ключевые должности специальную проверку кандидатов (например, проверку документов об образовании, получение отзывов (включая посредством непосредственного контакта с лицами, предоставившими отзывы) из прежнего места работы, проверку фактов наличия судимости, информации о совершенных правонарушениях, в том числе обвинениях/подозрениях, не завершившихся судебным разбирательством);

б) осуществляет ли аудируемое лицо до заключения договора проверку контрагентов, в том числе их правового и налогового статуса;

в) осуществляет ли аудируемое лицо до заключения договора проверку сделки (договора) с точки зрения соответствия требованиям применимого законодательства и внутренней организационно-распорядительной документации аудируемого лица;

г) предполагает ли согласование договоров не менее двух уровней одобрения и осуществляется ли оно представителями нескольких подразделений (например, юридической и финансовой служб);

д) устанавливаются ли и применяются ли для осуществления закупок и платежей лимиты ответственности, предполагающие различный уровень (в том числе единоличным исполнительным органом) согласования в зависимости от сумм закупок и платежей;

е) организуется ли для закупок, суммы которых превышают установленные лимиты, тендерный процесс;

ж) требуется ли для договоров с организациями, зарегистрированными в иностранных юрисдикциях, предоставляющих низкий уровень налогообложения («налоговое убежище»), санкционирование (одобрение) единоличным исполнительным органом или должностным лицом, ответственным за осуществление контроля;

з) организованы ли процессы и процедуры закупок и продаж с учетом положений кодекса этики/кодекса поведения и необходимости обеспечить соблюдение законодательства о противодействии коррупции.

### 4. Информирование и коммуникация:

а) осуществляет ли регулярно аудируемое лицо информирование работников об изменениях законодательства и внутренней организационно-распорядительной документации, в том числе путем обучения;

б) реализуются ли программы профессионального обучения, соответствующего требованиям регулирующих органов и профессиональных объединений;

в) существует ли для сообщения о фактах (подозрениях) коррупции и недобросовестного или неэтичного поведения специальная процедура (например, «горячая линия»); проводятся ли по фактам нарушений (подозрениям), сообщаемых посредством «горячей линии», независимые расследования; доводятся ли результаты расследований до сведения соответствующего уровня

руководства и (или) представителей собственников;

г) согласовываются ли внешние коммуникации аудируемого лица с ответственными руководителями; контролируется ли переписка и иное взаимодействие аудируемого лица с государственными органами руководством или специально назначенным ответственным лицом.

#### 5. Мониторинг внутреннего контроля:

а) проверяет ли регулярно ответственное подразделение или лицо (например, служба внутреннего аудита или внутренний аудитор) работоспособность и эффективность системы внутреннего контроля, сохранность и эффективность использования активов; подготавливаются ли по результатам проверок отчеты и рекомендации по устранению недостатков и предотвращению нарушений для комитета по аудиту (если он создан), руководства и (или) представителей собственников аудируемого лица;

б) проводит ли при необходимости ответственное подразделение или лицо специальные проверки и расследования фактов коррупции, подозрений в коррупции и операций, имеющих коррупционные признаки;

в) выполняются ли по результатам выполнения мероприятий, запланированных для устранения выявленных недостатков и предотвращения нарушений, дополнительные контрольные действия.

**ПРИМЕРЫ  
ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ, ИМЕЮЩИХ ВЫСОКИЙ РИСК  
В КОНТЕКСТЕ ПОТЕНЦИАЛЬНОГО НАРУШЕНИЯ ТРЕБОВАНИЙ ПО  
ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ КОРРУПЦИИ**

1. Сообщения руководства или работников аудируемого лица об имевших место случаях коррупционных правонарушений, признаках таких случаев либо риске их возникновения.

2. Внеплановые проверки, проводимые уполномоченным государственным органом применение санкций за нарушение требований по противодействию коррупции.

3. Платежи за консультационные, агентские или посреднические услуги, экономическая суть или легитимная цель которых из договоров не ясны, и/или результаты услуг по которым отсутствуют или недостаточно раскрыты.

4. Значительные суммы возмещений представительских затрат руководству или работникам аудируемого лица, которые взаимодействуют с покупателями, поставщиками или должностными лицами, в том числе иностранными должностными лицами.

5. Комиссионные и агентские вознаграждения в размере, превышающем средние значения для данной отрасли или вида деятельности.

6. Необычные сделки с юридическими лицами, зарегистрированными в иностранных юрисдикциях, предоставляющих низкий уровень налогообложения («налоговое убежище»), или необычно крупные платежи, перечисленные материнскими организациями, зарегистрированными в указанных юрисдикциях.

7. Платежи за товары или услуги, перечисленные юридическим лицам, находящимся в странах, отличных от страны поставки товара или оказания услуги.

8. Платежи на имя посредников или агентов или распределенные между несколькими юридическими или физическими лицами, роль которых в сделке не очевидна.

9. Сделки, заключенные по ценам, отличным от рыночных, и не являющиеся сделками со связанными сторонами, в том числе:

а) продажа или передача активов, особенно активов, обладающих высокой экономической ценностью при низкой остаточной стоимости, в том числе сторонам или организациям, которые являются или могут быть аффилированы с (иностранными) должностными лицами или крупными клиентами аудируемого лица;

б) покупка или аренда активов, в том числе у организаций государственного сектора, а также у сторон или организаций, которые являются или могут быть аффилированы с (иностранными) должностными лицами или крупными поставщиками аудируемого лица;

в) значительные займы, выданные сторонним лицам.

10. Отсутствие действий, которые в обычном случае должны были бы быть

предприняты для возврата выданных займов, авансов, просроченной дебиторской задолженности.

11. Просрочки по уплате налогов, сборов, штрафов и т.п. в отсутствие мер со стороны государственных органов и регуляторов по истребованию задолженности.

12. Нетипичные для обычной хозяйственной деятельности компенсационные выплаты юридическим или физическим лицам.

13. Платежи за товары, которые не были поставлены, или услуги, которые не были оказаны.

14. Любые сделки или операции, форма или характер которых отличается от обычных для данного вида сделок или которые не являются типичными для деятельности аудируемого лица.

15. Любые сделки или операции, по которым отсутствует первичная документация.

16. Любые сделки или операции, выполненные с нарушением или в обход установленных процедур внутреннего контроля, например, правил анализа цен, согласований, лимитов, проведения тендерных процедур, продления или изменения договоров и т.д.

17. Любые сделки или операции, которые были обработаны внутренними системами способом, отличным от предусмотренного способа обработки для подобных сделок или операций.

ПРОЕКТ

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ  
АУДИТОРСКИМ ОРГАНИЗАЦИЯМ И ИНДИВИДУАЛЬНЫМ  
АУДИТОРАМ ПО ТЕМАТИКЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ПОДКУПУ  
ИНОСТРАННЫХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ  
МЕЖДУНАРОДНЫХ КОММЕРЧЕСКИХ СДЕЛОК**

1. Настоящие Примерные методические рекомендации предназначены для оказания методической помощи аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам - членам саморегулируемой организации аудиторов в организации и осуществлении ими противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок (далее - подкуп иностранных должностных лиц).

Настоящие Примерные методические рекомендации могут применяться также иными аудиторами, участвующими в осуществлении аудиторской деятельности.

**Правовые основы противодействия  
подкупу иностранных должностных лиц**

2. Перечень основных нормативных правовых и иных актов по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц приведен в приложении 1.

3. Исходя из Международного стандарта аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (МСА 250) аудиторская организация<sup>2</sup> обязана рассмотреть соблюдение аудируемым лицом законодательных и иных нормативных правовых актов при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц.

4. В процессе получения понимания организации и ее окружения в соответствии с Международным стандартом аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (МСА 315) аудиторская организация должна получить общее понимание нормативно-правовой базы, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, применимой к

---

<sup>2</sup> Здесь и далее под аудиторской организацией понимается также индивидуальный аудитор (если иное специально не определено).



организации и к отрасли (сектору экономики), в которой организация ведет деятельность, а также того, как организация соблюдает требования этой нормативно-правовой базы.

5. При выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц аудиторская организация обязана предпринять меры, предусмотренные данными актами, а также МСА 250.

6. В соответствии с МСА 250 если аудиторской организации становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении требований законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, она должна:

а) получить понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место, и дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;

в) рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи в случае, если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения организацией законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц;

г) довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о фактах, связанных с несоблюдением законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, о которых аудиторской организации стало известно в ходе проведения аудита, за исключением случаев, когда такие факты носят явно малозначительный характер;

д) определить, есть ли у нее обязанность доложить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, сторонним по отношению к организации лицам;

е) включить в аудиторскую документацию выявленное или возможное несоблюдение законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, а также соответствующие результаты обсуждения с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и со сторонними по отношению к организации лицами.

7. Согласно МСА 250 аудиторская организация не несет ответственности за предотвращение несоблюдения аудируемым лицом законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, и нельзя ожидать, что она обнаружит все факты такого несоблюдения. Аудиторская организация несет ответственность

за обеспечение разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом не содержит существенного искажения как вследствие недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.

8. Аудиторская организация не наделена правом и в ее обязанности не входит правовая квалификация конкретного действия (бездействия) аудируемого лица в качестве несоблюдения им законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц.

9. В соответствии с Международным стандартом аудита 230 «Аудиторская документация» (МСА 230) аудиторская документация обеспечивает доказательства, обосновывающие сделанный аудиторской организацией вывод о достижении основных целей аудиторской организации, и доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

### **Определение подкупа иностранных должностных лиц**

10. Исходя из Конвенции по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц подкупом иностранных должностных лиц является умышленное предложение, обещание или предоставление любым лицом прямо или через посредников любых неправомерных имущественных или иных преимуществ иностранному должностному лицу, в пользу такого должностного лица или третьего лица с тем, чтобы это должностное лицо совершило действие или бездействие при выполнении своих должностных обязанностей для получения или сохранения коммерческого или иного неправомерного преимущества в связи с осуществлением международной коммерческой сделки.

10.1. Согласно примечанию 2 к статье 290 Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ) и Постановлением Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 9 июля 2013 г. № 24 «О судебной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных правонарушениях» (далее - постановление Пленума ВС РФ № 24) иностранное должностное лицо – это любое назначаемое или избираемое лицо, занимающее какую-либо должность в законодательном, исполнительном, административном или судебном органе иностранного государства, и любое лицо, выполняющее какую-либо публичную функцию для иностранного государства, в том числе для публичного ведомства или публичного предприятия (например, министр, мэр, судья, прокурор).

10.2. Согласно Конвенции по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц под иностранным должностным лицом понимается также любое должностное лицо или представитель международной организации. В соответствии с примечанием 2 к статье 290 УК РФ должностное лицо публичной международной организации - это международный гражданский служащий или любое лицо, которое уполномочено такой организацией действовать от ее имени. Согласно Постановлению Пленума ВС РФ № 24 к должностным лицам публичной международной организации относятся, в частности, члены парламентских

собраний международных организаций, участником которых является Российская Федерация, лица, занимающие судебные должности любого международного суда, юрисдикция которого признана Российской Федерацией.

11. О подкупе иностранных должностных лиц, признаках его или риске его возникновения могут свидетельствовать, в частности, следующие факты.

11.1. Фиктивные расходы и отчисления.

11.1.1. Перевод средств через законно существующую организацию. Организация, контролируемая иностранным должностным лицом, выплачивает крупную сумму денежных средств некоей не аффилированной с ней организации по фиктивному счету за якобы предоставленные консалтинговые услуги. В свою очередь, последняя организация обеспечивает обналичивание такой суммы с помощью некоего должностного лица в банке. Наличные возвращаются организации, контролируемой иностранным должностным лицом.

11.1.2. Передача средств через фиктивную организацию. Банковский счет открыт на фиктивную организацию (подставное лицо) и служит каналом обналичивания денежных средств. Счета на имя фиктивной организации выставляются в доказательство совершенных покупок. С банковского счета фиктивной организации снимаются наличные денежные средства для передачи заинтересованному иностранному должностному лицу.

11.1.3. Оплата расходов на проведение мероприятий. Примером финансирования мероприятий является оплата расходов на проведение мероприятий в интересах или в пользу определенного иностранного должностного лица.

11.1.4. Непрямые платежи иностранным должностным лицам. Передача средств иностранному должностному лицу производится через специализированную организацию или лицо, оказывающие юридические услуги. В этом случае такая организация или такое лицо действуют в качестве канала передачи денег: на ее (его) имя осуществляется перевод средств за якобы оказанные юридические услуги. Затем поступившие на счет такой организации или такого лица средства передаются иностранному должностному лицу.

11.1.5. Профессиональные услуги. Организация завышает суммы вознаграждений за закупленные работы, услуги по сравнению с обычным уровнем цен. Суммы завышения предназначены для компенсации ранее произведенных платежей в пользу иностранного должностного лица. Признаком нарушения могут являться также значительные выплаты консалтинговым организациям.

11.1.6. Командировочные расходы и расходы на оплату досуга. Платежи иностранному должностному лицу могут осуществляться под видом командировочных расходов и расходов на оплату досуга.

11.2. Фиктивные работники.

11.2.1. Организация включает в платежные ведомости фиктивных работников, представляющих иностранное должностное лицо или его интересы, и выплачивает этим работником соответствующее вознаграждение либо предоставляет им определенные льготы (например, оплачивает за них договоры медицинского или пенсионного страхования).

11.2.2. Работники организации могут направляться в распоряжение иностранного должностного лица или подконтрольной ему организации для выполнения определенных функций с сохранением заработной платы по основному месту работы. В связи с этим необходимо предпринять попытки для определения места выполнения работником своих функций в определенный период.

11.3. Манипулирование регистрами бухгалтерского учета и записями в бухгалтерском учете.

11.3.1. Ведение нескольких комплектов регистров бухгалтерского учета, или ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета, или отсутствие регистров бухгалтерского учета.

11.3.2. Отражение недостоверных сведений в бухгалтерском учете, в том числе на основе первичных учетных документов, которыми оформлены не имевшие место факты хозяйственной жизни, и (или) на основе поддельных документов (счетов-фактур, актов, справок, отчетов, других поддельных документов), и (или) на основе регистрации мнимых, т.е. несуществующих объектов, бухгалтерского учета, отраженных в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе несуществующие расходы, несуществующие обязательства), а также регистрации притворных объектов, т.е. объектов, отраженных в бухгалтерском учете вместо других объектов с целью прикрыть их (в том числе притворные сделки).

11.3.3. Несоблюдение установленных требований к оформлению исправлений в первичных учетных документах, регистрах бухгалтерского учета.

11.3.4. Намеренные пропуски или изъятия при отражении фактов хозяйственной жизни, активов, обязательств и иных объектов, предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

11.3.5. Намеренное неправильное применение законодательства о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету в отношении стоимостного измерения, признания, классификации, представления и раскрытия информации об объектах бухгалтерского учета.

11.3.6. Внесение недостоверных сведений в регистры бухгалтерского учета, как правило, ближе к концу отчетного периода в целях манипулирования финансовыми результатами деятельности организации или для достижения каких-либо иных целей.

11.3.7. Безосновательное изменение допущений и суждений, принятых в учетной политике организации, при оценке остатков по счетам бухгалтерского учета.

11.3.8. Внесение в более поздние или ранние отчетные периоды в регистры бухгалтерского учета, бухгалтерскую (финансовую) отчетность сведений о фактах хозяйственной жизни, которые имели место в отчетном периоде.

11.3.9. Соккрытие или нераскрытые в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о фактах, которые могут оказывать влияние на оценку пользователями финансового положения организации и финансовых результатах ее деятельности.

11.3.10. Наличие в бухгалтерском учете записей, отражающих сложные, запутанные факты хозяйственной жизни, которые могут иметь цели сокрытия мнимых и притворных сделок, отражения мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета и искажения финансового положения или финансовых результатов деятельности аудируемого лица.

11.3.11. Внесение изменений в записи в бухгалтерском учете, отражающие существенные или нетипичные факты хозяйственной жизни или условия их осуществления.

11.4. Поведение работников аудируемого лица, клиента.

11.4.1. Попытки воспрепятствовать проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности или оказанию иных аудиторских услуг.

11.4.2. Нежелание отвечать на вопросы аудиторской организации, отмена назначенных бесед с представителями аудиторской организации, отказ или намеренное затягивание предоставления необходимых для проверки документов.

11.4.3. Информация работников аудируемого лица о нарушениях в осуществлении деятельности такого аудируемого лица, клиента.

11.4.5. Уничтожение документов бухгалтерского учета, особенно в начале проверки.

11.4.6. Попытки подкупа аудиторской организации либо ее работников.

11.5. Методы сокрытия подкупа иностранных должностных лиц.

11.5.1. Необычное движение денежных средств, доход, рост капитала (платежи в пользу третьих лиц, которые не участвуют в сделке; взнос наличных денежных средств, которые не учтены в качестве оборота; займы, полученные из-за границы, в наличной форме и в местной валюте; платежи от несвязанных офшорных компаний или в их пользу; движение денежных средств без очевидной экономической выгоды; непрозрачный источник денежных средств; оплата расходов на проведение кампаний, в том числе с участием иностранных должностных лиц; нарицательная стоимость или валюта, нехарактерная для сферы деятельности аудируемого лица, клиента; незадекларированные банковские вклады; фиктивное правопреемство имущества; за проданные предметы роскоши получены весьма крупные суммы денежных средств; физическая перевозка, транспортировка денежных средств; размещение денежных средств в банковской системе с использованием подставных лиц; осуществление покупок за наличный расчет).

11.5.2. Необычное владение или использование активов (непрозрачная структура собственности; наличие имущества, расположенного за границей; выставление завышенных или заниженных счетов-фактур; отсутствие дохода в отношении цены покупки; сумма, номинал купюр, валюта, которая не соответствует исходным данным об их владельце; использование наличных расчетов, что может быть нехарактерно для сферы деятельности аудируемого лица, клиента; высокие затраты на транспортировку по сравнению со стоимостью товаров; существенные различия между описаниями товаров в счете и фактически перевозимыми товарами; товары повышенного риска (дорогостоящие).

11.5.3. Необычная задолженность (получение кредита при низком доходе; получение займа от неустановленных лиц; источник денежных средств из стран, в

которых есть офшорный финансовый центр или в которых действуют жесткие правила о банковской тайне; получение денежных средств происходит из страны, отличной от страны, в которой находится кредитор или займодавец; непрозрачная структура собственности кредитора или займодавца; отсутствует письменный договор займа; отсутствуют или недостаточно средств обеспечения обязательства; отсутствует реалистичный график возврата займа; займ выдается наличными денежными средствами; проценты по займу не выплачиваются и возврат займа не осуществляется, либо графики не соблюдаются).

11.5.4. Необычные сделки (сделки с офшорными компаниями; с компаниями стран с высокой степенью риска; сделки, совершенные в отсутствие очевидного коммерческого основания; сделки или договоры, не имеющие соответствующей сопроводительной документации; покупка имущества при низком доходе; сделки, совершенные без соответствующих затрат; непрозрачные кредиторы и займодавцы; сделки с товаром или услугами, которые не относятся к сфере деятельности аудируемого лица, клиента; различие между местом происхождения товара и пунктом назначения платежа; различие между выставленной и уплаченной ценой за товар).

## **Меры противодействия подкупу иностранных должностных лиц<sup>3</sup>**

### ***Внутренняя среда***

12. В соответствии с Международным стандартом аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» (МСА 220) аудиторская организация обязана установить систему, политику и процедуры контроля качества. В контексте системы контроля качества аудиторской организации аудиторские группы отвечают за внедрение таких процедур контроля качества, которые применимы к конкретному аудиторскому заданию и обеспечивают организацию значимой информацией для функционирования той части системы контроля качества аудиторской организации, которая имеет отношение к независимости.

13. В соответствии с Международным стандартом контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (МСКК 1) аудиторская организация должна создать и поддерживать систему контроля качества, которая включает политику и процедуры, по каждому из следующих элементов:

- а) ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации;
- б) соответствующие этические требования;
- в) принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;

---

<sup>3</sup> В случае осуществления аудиторской деятельности индивидуальным аудитором ответственность за систему противодействия подкупу иностранных должностных лиц несет индивидуальный аудитор.

- г) кадровые ресурсы;
- д) выполнение задания;
- е) мониторинг.

14. Аудиторская организация должна документально оформить свои политику и процедуры и довести их до сведения своего персонала.

#### *Ответственность руководства аудиторской организации за качество*

15. Согласно МСА 220 руководитель задания принимает на себя ответственность за общее качество всех аудиторских заданий, на проведение которых он назначен.

16. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры должны предусматривать:

а) необходимость принятия на себя генеральным директором аудиторской организации (лицом, занимающим аналогичную должность / управляющим комитетом партнеров аудиторской организации / аналогичным управляющим органом) ответственности за систему контроля качества в этой аудиторской организации, в том числе включающую вопросы по противодействию подкупу иностранных должностных лиц;

б) требование о том, чтобы лицо (лица), на которое возложена ответственность за оперативное управление системой контроля качества аудиторской организации, обладало достаточным и надлежащим опытом, способностями, необходимыми полномочиями, в том числе связанными с противодействием подкупу иностранных должностных лиц.

#### *Этические требования*

17. Согласно МСА 220 на протяжении всего аудита руководитель задания должен сохранять бдительность путем наблюдения, проведения служебных расследований в отношении доказательств несоблюдения соответствующих этических требований членами аудиторской группы. Руководитель задания должен прийти к заключению о соблюдении требований независимости, которые применяются к конкретному аудиту.

18. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры должны обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация и ее сотрудники соблюдают соответствующие этические требования, в том числе сохраняют независимость и соблюдают требования по противодействию подкупу иностранных должностных лиц.

19. Из политики и процедур должно следовать, что аудиторская организация вправе:

а) доводить свои требования независимости до сотрудников (иных лиц, на которых они распространяются);

б) выявлять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости;

в) принимать надлежащие меры для устранения угроз или их уменьшения

до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности (если необходимо – через отказ от дальнейшего выполнения задания, когда отказ разрешается применимыми законами или нормативными актами).

20. Политика и процедуры в отношении аудиторской организации должны, среди прочего, содержать требования:

а) предоставления руководителем задания информации о выполняемых заданиях;

б) своевременного уведомления сотрудниками об обстоятельствах и взаимоотношениях, вызывающих угрозу независимости, для возможности принятия надлежащих мер;

в) накопления значимой информации и доведения ее до сведения соответствующих сотрудников, чтобы сотрудники могли быстро определить, соблюдают ли они требования к независимости, а также по противодействию подкупу иностранных должностных лиц; аудиторская организация могла поддерживать в актуальном состоянии свои документы, имеющие отношение к независимости, и принимать надлежащие меры по выявленным угрозам независимости, превышающим приемлемый уровень.

#### *Принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества*

21. Согласно МСА 220 руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения конкретных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер.

22. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры по принятию и продолжению отношений с клиентами, принятию и выполнению конкретных заданий, должна обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация примет решение о продолжении отношений и выполнения задания только в тех случаях, когда она компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, в состоянии выполнить соответствующие этические требования и провела анализ честности конкретного клиента и не обладает информацией, позволяющей сделать вывод о том, что он недостаточно честен либо имеет отношение к подкупу иностранных должностных лиц.

#### *Кадровая работа*

23. Согласно МСА 220 руководитель задания должен убедиться в том, что аудиторская группа, а также все эксперты аудиторской организации, которые не входят в состав аудиторской группы, совокупно обладают соответствующими знаниями и навыками, чтобы провести аудит в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями, обеспечить выпуск соответствующего обстоятельствам аудиторского заключения.



24. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры должны обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация располагает персоналом достаточной численности, компетентности, квалификации и приверженным принципам этики, необходимым для выполнения заданий в соответствии с профессиональными стандартами, нормативными и правовыми требованиями; обеспечения возможности выпуска аудиторских заключений, являющихся надлежащими в данных обстоятельствах.

25. Развитие навыков и профессиональной компетентности работников аудиторской организации по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц осуществляется посредством: постоянного обучения по программам повышения квалификации; приобретения опыта в процессе работы; обучения менее опытных специалистов более опытными, в том числе, в аудиторской группе. В случае, если в аудиторской организации отсутствуют лица, способные вести обучение по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц, аудиторская организация может воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц, обладающих соответствующей квалификацией в данной сфере.

26. Одной из форм развития навыков и профессиональной компетентности состоящих в штате аудиторской организации аудиторов по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц является обучение по соответствующей программе повышения квалификации, утвержденной саморегулируемой организацией аудиторов.

### *Выполнение заданий*

27. Согласно МСА 220 руководитель задания принимает на себя ответственность за руководство, контроль и проведение задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями; за соответствие аудиторского заключения обстоятельствам задания.

28. Политика и процедуры в части документирования проверки качества выполнения задания, требуют подтверждения того, что процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания, выполнены; проверка качества выполнения задания завершена на дату заключения (до этой даты); лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, неизвестно ни о каких неразрешенных вопросах, которые дали бы ему основания полагать, что значимые суждения, сделанные аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла, оказались ненадлежащими.

29. Политика и процедуры в части хранения документации требуют хранить по надобности или в соответствии с нормативными и правовыми требованиями.

30. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры должны обеспечить разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами, законодательными и нормативными требованиями, и аудиторская организация (руководитель аудиторского задания) выпускают заключения, соответствующие конкретным обстоятельствам.

### *Мониторинг*

31. Согласно МСА 220 руководитель задания должен анализировать результаты мониторинга аудиторской организацией выполняемых заданий, используя материалы, рассылаемые по внутрифирменным каналам, и, если возможно, материалы других организаций, входящих в сеть, на предмет того, могут ли выявленные и описанные в этих материалах недостатки оказать негативное воздействие на проводимый аудит.

32. В соответствии с МСКК 1 мониторинг должен обеспечивать разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно.

33. Политика и процедуры должны требовать от аудиторской организации определения того, какие дальнейшие меры необходимо предпринимать для обеспечения соблюдения соответствующих профессиональных стандартов и применимых нормативных и правовых требований, а также рассмотрения вопроса о необходимости получения юридической консультации.

### ***Информирование соответствующих лиц о случаях нарушения требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц***

34. В соответствии с МСА 240, если аудиторская организация выявила недобросовестные действия, в том числе обладающие признаками подкупа иностранных должностных лиц, или получила информацию, которая указывает на возможное наличие недобросовестных действий, она должна своевременно сообщить об этом руководству соответствующего уровня, чтобы проинформировать тех лиц, которые в первую очередь несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, о фактах, имеющих непосредственное отношение к их обязанностям.

35. Если аудиторская организация выявила или подозревает недобросовестные действия, в том числе обладающие признаками подкупа иностранных должностных лиц, она должна определить, существует ли обязанность сообщать о таких действиях или подозрениях лицам за пределами организации. Несмотря на то, что профессиональный долг аудиторской организации сохранять конфиденциальность информации аудируемого лица может исключать возможность такого сообщения, юридическая ответственность аудиторской организации может в некоторых обстоятельствах иметь более высокий приоритет в сравнении с ее долгом сохранять конфиденциальность.

36. В соответствии с МСА 250, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией и, таким образом, осведомлены о вопросах, касающихся выявленного или возможного несоблюдения законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, о чем им уже сообщила аудиторская организация, аудиторская организация должна довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное

управление, информацию о фактах, связанных с таким несоблюдением, о которых ей стало известно в ходе проведения аудита, за исключением случаев, когда такие факты носят явно малозначительный характер. Если, по мнению аудиторской организации, такое несоблюдение можно предполагать умышленным и существенным, она должна сообщить об этом факте лицам, отвечающим за корпоративное управление, при первой же возможности.

37. Если аудиторская организация подозревает, что в несоблюдение законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, вовлечены члены руководства или лица, отвечающие за корпоративное управление, аудиторская организация должна сообщить об этом должностным лицам следующего уровня корпоративной системы управления организации, если такой уровень существует. Если не существует более высокого уровня корпоративной иерархии, либо если аудиторская организация считает, что по ее сообщению не будет принято никаких мер или она не уверена в том, к кому именно ей следует обратиться, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи.

38. Если аудиторская организация выявила или подозревает несоблюдение законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе требований по противодействию подкупу иностранных должностных лиц, она должна определить, есть ли у нее обязанность доложить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законодательных и иных нормативных правовых актов сторонним по отношению к организации лицам.

39. В соответствии с пунктом 3.1 части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация обязана информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших ей известными случаях подкупа иностранных должностных лиц, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев.

40. Согласно части 3 статьи 14 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель обязаны рассмотреть информацию аудиторской организации о ставших известными ей при оказании аудиторских услуг случаях подкупа иностранных должностных лиц, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев и в письменной форме проинформировать о результатах рассмотрения аудиторскую организацию не позднее 90 календарных дней со дня, следующего за днем получения указанной информации.

41. Согласно пункту 3.1 части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению информации аудиторской организации о ставших ей известными случаях подкупа иностранных должностных лиц, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев последняя обязана проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы.

ПЕРЕЧЕНЬ  
ОСНОВНЫХ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ И ИНЫХ АКТОВ,  
РЕГУЛИРУЮЩИХ ВОПРОСЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ПОДКУПУ  
ИНОСТРАННЫХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

1. Конвенция Организации экономического сотрудничества и развития по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок от 17 декабря 1997 г. (Федеральный закон от 1 февраля 2012 г. № 3-ФЗ).
2. Комментарий к Конвенции по борьбе с подкупом должностных лиц иностранных государств при проведении международных деловых операций от 21 ноября 1997 г.
3. Пересмотренные Рекомендации Совета по мерам борьбы со взяточничеством в международных деловых операциях от 23 мая 1997 г.
4. Конвенция Организации Объединенных Наций против коррупции от 31 октября 2003 г. (Федеральный закон от 8 марта 2006 г. № 40-ФЗ).
5. Конвенция об уголовной ответственности за коррупцию от 27 января 1999 г. (Федеральный закон от 25 июля 2006 г. № 125-ФЗ).
6. Уголовный кодекс Российской Федерации.
7. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
8. Федеральный закон от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции».
9. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
10. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 9 июля 2013 г. № 24 «О судебной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных правонарушениях».
11. Международные стандарты аудита, введенные в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 24 октября 192н и от 9 ноября 2016 г. № 207н, в частности:
  - 11.1. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудиторов в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».
  - 11.2. Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудит финансовой отчетности».
  - 11.3. Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».
  - 11.4. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».
  - 11.5. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры».
  - 11.6. Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при

проведении аудита финансовой отчетности».

11.7. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

11.8. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация».

12. Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобренный Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г. (протокол № 4).

Приложение № 4  
к протоколу № 66 заседания РО САД 11-04-2017

ПРОЕКТ

## **Российская Федерация**

### **Федеральный закон**

#### **О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части установления ответственности за подписание заведомо ложного аудиторского заключения)**

##### **Статья 1**

Внести в Уголовный кодекс Российской Федерации следующие изменения:  
1) в статье 202:

- а) в наименовании слова «и аудиторами» исключить;
- б) в части 1 слова «или частным аудитором» исключить;
- 2) дополнить статьей 202.1 следующего содержания:

«Статья 202.1 Подписание заведомо ложного аудиторского заключения

Подписание аудиторского заключения, которое впоследствии было представлено аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг, и признано заведомо ложным, если это деяние повлекло причинение существенного вреда правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым интересам общества или государства, -

наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.».

##### **Статья 2**

Внести в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации следующие изменения:

- 1) в части 1 статьи 31 после слов «202 частью первой,» дополнить цифрами «202.1,»;
- 2) в статье 151:
  - а) в пункте 3 части 2 после цифр «202,» дополнить цифрами «202.1,»;
  - б) в части 5 после цифр «202,» дополнить цифрами «202.1,».

### Статья 3

Внести в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях следующие изменения:

1) дополнить статьей 14.65 следующего содержания:

«Статья 14.65. Подписание заведомо ложного аудиторского заключения

Подписание аудиторского заключения, которое впоследствии было представлено аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг, и признано заведомо ложным, если это действие не содержит уголовно наказуемого деяния, -

влечет наложение административного штрафа на должностных лиц от двадцати тысяч до пятидесяти тысяч рублей; на индивидуальных предпринимателей – от пятидесяти тысяч до ста тысяч рублей; на юридических лиц – от ста тысяч до пятисот тысяч рублей.»;

2) в статье 23.1:

а) в части 1 после цифр «14.62,» дополнить цифрами «14.65,»;

б) в абзаце четвертом части 3 после слов «статьями 14.43 - 14.50,» дополнить цифрами «14.65,»;

3) в пункте 11 части 2 статьи 28.3 после слов «частями 4 и 5 статьи 7.32,» дополнить цифрами «14.65,».