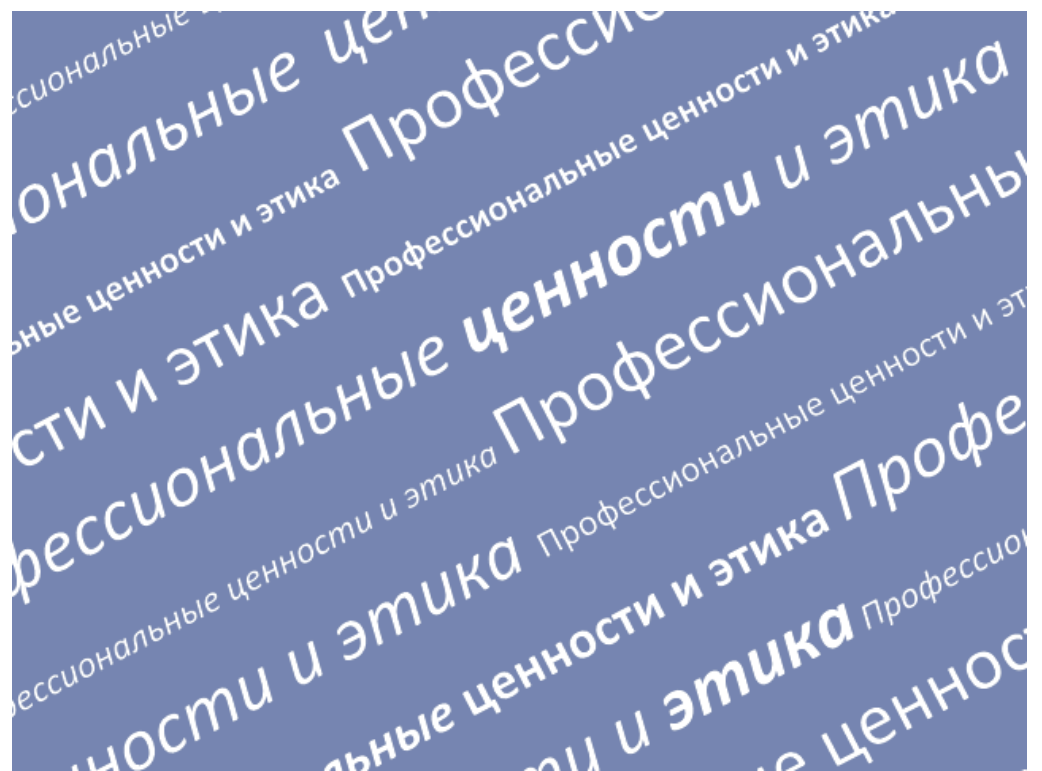




Т.Н. Иванова

Профессиональные ценности и этика



2016

Материалы по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров

Внимание!

Для удобства навигации по пособию подключите «Схему документа» (в меню выбрать закладку «Вид» и поставить галочку «Схема документа» или «Область навигации»).



Оглавление

Общие положения.....	7
Функции профессионального бухгалтера	9
Стандарт образования профессиональных бухгалтеров России	11
Категории профессиональных бухгалтеров.....	13
Структура Кодекса этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России.....	14
Вопросы для самопроверки к теме 1	15
Тема 2. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ И КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ИХ СОБЛЮДЕНИЮ	16
Основные принципы этики	16
Определения основных принципов (п. 1.4)	17
Требования к соблюдению основных принципов	18
Честность (п.п. 1.22 – 1.25)	18
Объективность (п.п. 1.26 – 1.27).....	20
Профессиональная компетентность и должная тщательность (п.п. 1.28 – 1.33)	21
Конфиденциальность (п.п. 1.34 – 1.41).....	23
Профессиональное поведение (п.п. 1.42 – 1.43)	32
Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики (п.п. 1.5 – 1.11).....	33
Угрозы основным принципам этики и меры предосторожности (п.п. 1.12 – 1.16).....	36
Угрозы основным принципам этики.....	36
Меры предосторожности.....	38
Руководство по корпоративному поведению (управлению).....	39
Разрешение этических конфликтов (п.п. 1.17 – 1.22).....	40



Вопросы для самопроверки к теме 2..... 42

**Тема 3. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К
СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ ПУБЛИЧНО
ПРАКТИКУЮЩИМИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ БУХГАЛТЕРАМИ ... 43**

Угрозы и меры предосторожности (п.п. 2.3 – 2.14)..... 43

Примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы нарушения
основным принципам этики 44

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой публично
практикующего профессионального бухгалтера..... 46

Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах заказчика
услуг..... 49

Заключение договора об оказании профессиональных услуг (п.п. 2.15 –
2.28)..... 52

Принятие заказчика услуг (п.п. 2.15 – 2.19) 52

Принятие задания (п.п. 2.20 – 2.22) 53

Замена публично практикующего профессионального бухгалтера (п.п. 2.23 –
2.28) 55

Конфликт интересов (п.п. 2.29 – 2.34) 58

Второе мнение (п.п. 2.35 – 2.37) 60

Гонорары и другие вознаграждения (п.п. 2.38 – 2.45)..... 62

Гонорар..... 62

Условное вознаграждение 62

Другие вознаграждения..... 64

Меры предосторожности при получении или выплаты вознаграждений..... 65

Реклама и предложение профессиональных услуг (п.п. 2.46 – 2.47) 66

Подарки и знаки внимания (п.п. 2.46 – 2.50) 67

Принятие на хранение активов заказчика услуг (п.п. 2.51 – 2.53) 68

Соблюдение принципа объективности при всех видах услуг (п.п. 2.54 – 2.57)
..... 69

Вопросы для самопроверки к теме 3..... 71

**Тема 4. ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПА НЕЗАВИСИМОСТИ
ПОЛЬЗОВАТЕЛЯМИ УСЛУГ ПУБЛИЧНО ПРАКТИКУЮЩИХ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ (АУДИТОРОВ) 72**

Общие положения (п.п. 3.1 – 3.9).....	72
Определение независимости	73
Недопустимые ситуации	74
Понятия, использованные в Кодексе.....	75
Общественно значимые хозяйствующие субъекты (п. 3.10).....	75
Связанные стороны (п. 3.11).....	76
Представители собственника и руководство заказчика аудита (п. 3.12)	78
Документирование (п. 3.13)	78
Период задания (п.п. 3.14 – 3.16).....	79
Слияния и поглощения (п.п. 3.17 – 3.21)	80
Применение концептуального подхода к соблюдению требований к независимости.....	82
Финансовая заинтересованность (п.п. 3.23 – 3.27).....	82
Ссуды и гарантии (п.п. 3.28 – 3.32)	85
Деловые отношения (п.п. 3.33 – 3.35).....	87
Родственные и личные отношения (п.п. 3.36 – 3.40).....	89
Трудовые отношения с заказчиком аудита (п.п. 3.41 – 3.43)	90
Оказание услуг заказчику аудита (п.п. 3.44 – 3.45).....	91
Трудовые отношения аудитора с заказчиком аудита в качестве директора или должностного лица (п. 3.46).....	91
Длительные взаимоотношения заказчика аудита со старшим персоналом аудиторской организации и ротация руководителей заданий по аудиту (п.п. 3.48 – 3.51)	91
Оказание аудитором услуг по выполнению заданий, не обеспечивающих уверенность (п.п. 3.52 – 3.54)	92
Функции руководства (п.п. 3.58 – 3.55)	94



Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (п.п. 3.59 – 3.66).....	96
Оценочная деятельность (п.п. 3.67 – 3.71).....	99
Услуги по налоговому консультированию (п.п. 3.72 – 3.85)	102
Услуги, связанные с внутренним аудитом (п.п. 3.86 – 3.91).....	108
Услуги, связанные с информационными системами (п.п. 3.92 – 3.95).....	112
Услуги, связанные с судебными разбирательствами (п.п. 3.96 – 3.97)	113
Юридические услуги (п.п. 3.98 – 3.101)	114
Услуги по найму персонала (п.п. 3.102 – 3.103)	115
Услуги, связанные с корпоративными финансами (п.п. 3.104 – 3.106)	116
Вознаграждения (п.п. 3.107 – 3.113).....	117
Судебное разбирательство между заказчиком аудита и аудитором, существующее или возможное (п. 3.114)	119
Вопросы для самопроверки к теме 4	120

Тема 5. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ БУХГАЛТЕРАМИ, РАБОТАЮЩИМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ..... 121

Общие положения (п.п. 4.1 – 4.14).....	121
Угрозы основным принципам этики при осуществлении профессиональным бухгалтером деятельности в организации	122
Меры предосторожности, которые могут устранить или снизить угрозы до приемлемого уровня.....	124
Потенциальные конфликты (п.п. 4.15 – 4.17).....	125
Меры предосторожности при наличии конфликтов	127
Подготовка и представление информации (п.п. 4.18 – 4.23).....	127
Угрозы нарушения основных принципов и меры предосторожности	128
Профессиональная компетентность (п.п. 4.24 – 4.27)	129
Угрозы основным принципам и меры предосторожности	129

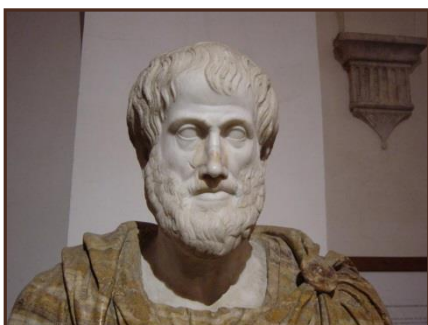


Финансовая заинтересованность (п.п. 4.28 – 4.30)	130
Меры предосторожности при наличии финансовой заинтересованности..	131
Вознаграждение (поощрение) (п.п. 4.31 – 4.38).....	132
Получение предложений.....	132
Предложения, исходящие от профессионального бухгалтера в организации	134
Вопросы для самопроверки к теме 5.....	135
Приложение. ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ.....	136
ТЕМА 1. Основы профессиональной этики бухгалтера	136
ТЕМА 2. Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению	137
ТЕМА 3. Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами.....	138
ТЕМА 4. Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)	139
ТЕМА 5. Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях	141



Тема 1. Общие положения

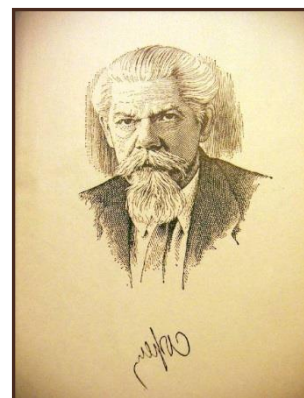
Профессиональная этика – это система профессиональных моральных норм, относящихся к какому-либо виду деятельности.



Этика (от греч. ethika, от ethos - нрав, обычай) – учение о морали и нравственности. Термин впервые употреблён Аристотелем как обозначение практической философии, чтобы дать ответ на вопрос, что следует делать, чтобы совершенные поступки были нравственными.

Словарь Ожегова дает определение этики как:

- 1 философское учение о морали, ее развитии, принципах, нормах и роли в обществе;
- 2 совокупность норм поведения (обычно применительно к какой-нибудь общественной группе).



Профессиональная этика – это система профессиональных моральных норм, относящихся к какому-либо виду деятельности. Например, профессиональная этика педагога, юриста, врача, бухгалтера, журналиста, руководителя и другие. Профессиональная этика, как правило, касается тех видов профессиональной деятельности, в которых большое значение имеет «человеческий фактор», то есть последствия действий профессионала оказывают влияние на жизнь и судьбы других людей. Каждая из систем имеет свои отличительные особенности, как в части характера деятельности, так и в зависимости от законодательства различных юрисдикций.



Отличительной особенностью профессионального бухгалтера, как специалиста, является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Этот принцип заложен в деятельности Международной федерации бухгалтеров (МФБ, International Federation of Accountants, IFAC).

В качестве глобальной организации в бухгалтерской профессии МФБ:



способствует высокому качеству международных норм и руководящих материалов;



помогает создавать сильные профессиональные бухгалтерские и аудиторские организации;



поддерживает высокое качество практики применения норм и руководящих материалов, профессионализм бухгалтеров, все необходимые инфраструктуры для эффективного функционирования рынка мирового капитала.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, разработанный МФБ, устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики бухгалтерской профессии и применяется профессиональными бухгалтерами во всем мире.

Кодекс этики не является законодательной нормой. Однако соблюдение этических требований при осуществлении любой профессиональной деятельности является обязательной нормой, признанной обществом во всем мире.

ИПБ России, являясь действительным членом МФБ, разделяет ее миссию в служении общественным интересам, укреплении бухгалтерской профессии во всем мире, в разработке, внедрении и соблюдении скоординированных и взаимоувязанных профессиональных стандартов.

Основой для разработки вступившей в силу новой редакции Кодекса этики профессиональных бухгалтеров — членов НП «ИПБ России» (протокол Президентского совета НП «ИПБ России» № 12/12 от 12.12.2012) (далее – Кодекс) явился действующий Кодекс этики МФБ в редакции, вступившей в силу в 2011 г.



Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – свод правил поведения, обязательных для членов ИПБ России при осуществлении ими профессиональной деятельности. Положения Кодекса адаптированы к законодательству России.

Преднамеренное несоблюдение членом ИПБ России этических норм может повлечь проведение внешней проверки его поведения и в случае выявления нарушений этических норм введение санкций вплоть до исключения из членов ИПБ России.

ФУНКЦИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРА

Не существует видов деятельности, где не использовалась бы профессия бухгалтера.










Термин «профессиональный бухгалтер» пришел к нам из МФБ и означает лицо, являющееся членом организации, входящей в IFAC (МФБ)¹. (Кодекс, Определения). Профессиональные бухгалтеры представляют наиболее высококвалифицированную часть специалистов - бухгалтеров.


В России право выдачи квалификационного аттестата профессионального бухгалтера принадлежит ИПБ России.

¹ В российском законодательстве понятие «профессиональный бухгалтер» отсутствует.



Профессиональные бухгалтеры могут выполнять различные функции:

-  ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
-  ведение налогового учета и составление налоговых деклараций;
-  выполнение функций управления корпоративными финансами;
-  проведение независимого аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности; 
-  проведение внутреннего аудита бухгалтерского учета и налогообложения;
-  проведение консультаций для специалистов;
-  обучение бухгалтерской профессии;
-  другие, связанные с профессией, функции.

 В соответствии с ч. 3 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» *аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности*. Кодекс этики МФБ относит профессию аудитора к категории публично практикующих профессиональных бухгалтеров (см. далее рубрику [«Категории профессиональных бухгалтеров»](#)). В Российской Федерации аудитор, помимо того, что он должен быть членом саморегулируемой организации аудиторов, может по собственному желанию быть членом ИПБ России и иметь аттестат профессионального бухгалтера, что не противоречит Закону, хотя Законом такое членство для него не предусмотрено и не является обязательным.



Чтобы удовлетворять потребности общества, профессиональный бухгалтер должен качественно выполнять свои функции. Качество услуг, предоставляемых профессиональным бухгалтером, неразрывно связано с соблюдением этических требований. Обязанности профессионального бухгалтера не сводятся только к удовлетворению потребностей работодателя. Результаты работы профессионального бухгалтера важны для кредиторов, контрагентов, инвесторов и других лиц, которые полагаются на объективность, честность и профессионализм бухгалтера.

СТАНДАРТ ОБРАЗОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ РОССИИ

В некоторых случаях соблюдение профессиональными бухгалтерами Кодекса этики является законодательной нормой. Например, это относится к аудиторам, которые в соответствии с ч. 3 ст. 7 Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязаны соблюдать Кодекс профессиональной этики аудиторов:

«Кодекс профессиональной этики аудиторов - свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности».

В соответствии с «Квалификационным справочником должностей руководителей, специалистов и других служащих», утв. Постановлением Минтруда РФ от 21.08.1998 № 3, лица, занимающие должности финансового директора (заместителя директора по финансам) и главного бухгалтера должны знать кодексы этики профессионального бухгалтера и корпоративного управления.

Приобретение знаний в области профессиональных ценностей и этики для лиц, которые претендуют на получение аттестата профессионального бухгалтера – члена ИПБ России, начинается на стадии обучения, предшествующей квалификации. В ИПБ России действует Стандарт образования профессиональных бухгалтеров России, утв. Советом по профессиональному образованию ИПБ России протоколом № 02/05 от 22.09.2005 г. Профессиональным ценностям и этике посвящен раздел 4 Стандарта.

Цель данного раздела стандарта — обеспечить кандидатов знаниями профессиональных ценностей и этики, которые необходимы им для получения статуса профессионального бухгалтера.



В связи с тем, что общество предъявляет высокие требования к бухгалтерской профессии, соблюдение этических принципов, регулирующих членство, является важным для профессиональных бухгалтеров.

Поскольку профессиональные бухгалтеры являются членами команды, принимающей решения, они должны следовать этическим нормам при принятии решений. Они сами должны заботиться о соблюдении и поддержании этических норм в процессе принятия решений.

Стандарт обязывает профессиональное объединение, каковым является ИПБ России, иметь Кодекс этики, который должен соответствовать Кодексу этики МФБ.

Образовательные программы профессиональных ценностей и этики ИПБ России:

- ✓ учитывают интересы общества и направлены на понимание социальной ответственности будущих профессиональных бухгалтеров;
- ✓ дают возможность повышать свою квалификацию на протяжении всей профессиональной карьеры;
- ✓ учат быть ответственным, надежным, аккуратным, вежливым, уважительным сотрудником;
- ✓ направлены на соблюдение нормативных правовых актов и норм Кодекса этики.



КАТЕГОРИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

Профессиональные бухгалтеры делятся на две категории:

- 1 публично практикующие профессиональные бухгалтеры;
- 2 профессиональные бухгалтеры, работающие в организации.

В соответствии с разделом «Определения» Кодекса:

«Публично практикующий профессиональный бухгалтер» - профессиональный бухгалтер, независимо от вида услуг (например, аудит, налогообложение, консалтинг, аутсорсинг) в организации, оказывающей профессиональные услуги. Данный термин также применим к организации публично практикующих профессиональных бухгалтеров;

«Профессиональный бухгалтер, работающий в организации» - профессиональный бухгалтер, занимающий руководящую или не руководящую должность в организациях, деятельность которых осуществляется в таких областях как торговля, промышленность, услуги, государственный сектор, образование, некоммерческий сектор, регулирующие органы, профессиональные организации, или работающий в качестве бухгалтера в таких организациях на основе трудового договора.




Основные принципы этики, которые необходимо соблюдать, относятся ко всем категориям профессиональных бухгалтеров, однако характер услуг, которые они оказывают, имеет свои особенности для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров, работающих в организациях. Кодекс рассматривает особенности применения этических норм этими категориями в разделах 2, 3 и 4.





СТРУКТУРА КОДЕКСА ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ – ЧЛЕНОВ ИПБ РОССИИ.

Кодекс состоит из 4-х разделов.

Раздел 1 «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению». В нем описаны основные принципы профессиональной этики профессиональных бухгалтеров и общее руководство по их соблюдению, которое профессиональный бухгалтер должен применять при:

-  выявлении угроз нарушения основных принципов этики;
-  оценке значимости выявленных угроз;
-  принятии мер предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам этики не подвергается опасности.

Раздел 2 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами». Раздел описывает применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики в конкретных ситуациях. Данный раздел содержит также:

-  примеры мер предосторожности, уместных в отношении угроз нарушения основных принципов этики;
-  описание ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз

Раздел 3 «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)» В разделе описано применение принципа независимости к взаимоотношениям между публично практикующим профессиональным бухгалтером, оказывающим аудиторские услуги, и заказчиком этих услуг, угрозы независимости и меры предосторожности, применяемые для устранения возникающих угроз.

Раздел 4 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях» описывает, как концептуальная



основа, содержащаяся в разделе 1, применяется в определенных ситуациях к профессиональным бухгалтерам, работающим в организациях.

Положения Кодекса являются базовыми, поскольку не представляется возможным ввести этические требования, распространяющиеся на все ситуации и обстоятельства, с которыми могут столкнуться профессиональные бухгалтеры в своей работе.



ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 1

- 1 Что такое профессиональная этика?
- 2 Какой документ явился основой для разработки Кодекса этики профессиональных бухгалтеров — членов НП «ИПБ России»?
- 3 Является ли особенностью профессионального бухгалтера, как специалиста, признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах?
- 4 Для каких лиц важны результаты работы профессионального бухгалтера?
- 5 Назовите категории профессиональных бухгалтеров.








Тема 2. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ И КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ИХ СОБЛЮДЕНИЮ

В теме рассматриваются положения раздела 1 Кодекса «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению».

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ

Основными принципами этики, которые профессиональный бухгалтер обязан соблюдать, являются следующие:

-  честность;
-  объективность;
-  профессиональная компетентность и должная тщательность;
-  конфиденциальность;
-  профессиональное поведение.

Кодекс раскрывает смысловое содержание каждого принципа и требования к их соблюдению.



ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ (п. 1.4)

Основной принцип	Смысловое содержание принципа
Честность	быть прямым и честным во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях
Объективность	не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов или неуместное влияние других лиц могли повлиять на профессиональные или деловые суждения
Профессиональная компетентность и должная тщательность	поддерживать профессиональные знания и умения на уровне, необходимом, чтобы гарантировать заказчику услуг или работодателю получение компетентных профессиональных услуг, с учетом тенденций в профессиональной практике, законодательства и методов работы, а также соблюдать тщательность в работе в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами
Конфиденциальность	соблюдать конфиденциальность информации, приобретенной в результате профессиональных и деловых взаимоотношений, и не раскрывать такую информацию третьим лицам без надлежащего разрешения, если нет юридического или профессионального права или обязанности раскрыть такую информацию. Профессиональный бухгалтер не должен использовать информацию для собственной выгоды или выгоды третьих лиц
Профессиональное поведение	соблюдать соответствующее законодательство и нормативные правовые акты и избегать любых действий, которые дискредитируют профессию



Обращаем внимание обучающихся: структура Кодекса этики такова, что сначала изложены подразделы:



«Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики»;



«Угрозы основным принципам этики и меры предосторожности»;



«Разрешение этических конфликтов».

Для удобства изложения и понимания положений Кодекса, рассмотрим сначала требования к соблюдению основных принципов, а затем обратимся к указанным подразделам.

ТРЕБОВАНИЯ К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ

Чтобы основные принципы не нарушались, профессиональные бухгалтеры должны соблюдать ряд требований.

Честность (п.п. 1.22 – 1.25)

Честность – важнейшее понятие нравственности. Это понятие включает правдивость, принципиальность, соблюдение принятых обязательств, признание и соблюдение прав других людей на то, что им законно принадлежит. Противоположностью честности являются обман, ложь, лицемерие.

Понятие честности требует, чтобы профессиональный бухгалтер не был сознательно связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что:



указанная информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения.

Для того чтобы ввести кого-либо в заблуждение, информацию можно представить в том виде, который даст о ней искаженное представление. Например, изложить в разрозненном, неполном или слишком обобщенном виде. Можно также представить информацию, большая часть которой является ложной, но так, что это сложно или невозможно обнаружить. Манипулирование информацией может быть сознательным с совершением преднамеренных действий, чтобы



скрыть следы ошибок, злоупотреблений, хищений. Большое внимание профессиональному бухгалтеру следует уделять рассмотрению обстоятельств, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий.

➔ указанная информация содержит необдуманные (оприметчивые) заявления или информацию.

Результатом необдуманных (оприметчивых) заявлений или информации, как правило, оказывается непредсказуемые, негативные или не достигающие цели последствия. В качестве примера можно привести небрежно подготовленные регламенты или отчеты, которые могут читаться двойственно, содержать непонятные термины. Документы могут быть плохо структурированы, неудобны в пользовании, включать плохо прописанные процедуры. При наличии таких документов можно предположить, что процедура будет выполняться исполнителями в соответствии со своим пониманием, и полагаться на такую информацию нельзя.

➔ в указанной информации пропущены или неясно изложены необходимые данные там, где пропуски или неясности могут вводить в заблуждение.

Примерами такой информации может служить:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что руководство организации или пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности организации.

В случаях, когда профессиональному бухгалтеру становится известно, что он использовал или ему предложено использовать указанную информацию, он должен принять меры для исключения этой ситуации.

Профессиональный бухгалтер не будет считаться нарушившим принцип честности, если он представит отчет, в котором отражены основания, приведенные в этом пункте.



Объективность (п.п. 1.26 – 1.27)

Объективность – это отсутствие предвзятости, беспристрастное отношение к чему-нибудь. Профессиональный бухгалтер не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений. Объективность профессионального бухгалтера означает, что он будет опираться только на выявленные факты в соответствии с нормативными требованиями, принятыми принципами и правилами.

Профессиональный бухгалтер не должен представлять факты сознательно неточно или предвзято. Поступки профессиональных бухгалтеров не должны зависеть от суждений или указаний других лиц.

Профессиональный бухгалтер может оказаться в ситуации, которая может навредить его объективности. Поэтому ему следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения. К таким ситуациям можно отнести, например:

- ✓ принятие подарков или услуг со стороны работодателя или заказчика;
- ✓ несоблюдение принципа независимости;
- ✓ предубежденность в отношении какого-либо лица;
- ✓ длительное предоставление одним и тем же профессиональным бухгалтером услуг одному заказчику;
- ✓ разногласия с руководством заказчика услуг;
- ✓ проведение аудита в тех организациях, где аудиторы вели, восстанавливали учет или составляли отчетность;
- ✓ давление со стороны руководства заказчика услуг или собственного руководства.



Профессиональная компетентность и должная тщательность (п.п. 1.28 – 1.33)

Соблюдение этого принципа обязывает профессионального бухгалтера **постоянно поддерживать знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление заказчикам услуг и работодателям квалифицированных профессиональных услуг.** При этом он должен действовать добросовестно в соответствии с применимыми профессиональными стандартами.

Профессиональная компетентность обеспечивается в два этапа:

- 1** достижение **должного уровня профессиональной компетентности.** Достижение **должного уровня** обеспечивается системой получения квалификационного аттестата;
- 2** поддержание **должного уровня профессиональной компетентности.**

Поддержание должного уровня профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и деловых достижений, и этот процесс может проводиться различными путями:

- ➔ **обязательное обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым ИПБ России;**
- ➔ **проведение в организациях обучающих семинаров;**
- ➔ **участие в профессиональных семинарах, конференциях, разработка и освоение современных методических материалов и информационных технологий;**
- ➔ **регулярная проверка сотрудников на профессиональную компетентность путем проведения тестирования, переаттестации, собеседований;**
- ➔ **самостоятельное повышение квалификации;**
- ➔ **обеспечение сотрудников необходимыми информационными базами, специальной литературой.**



Очевидно, что обязательное обучение по программам повышения квалификации является явно недостаточным. Российское законодательство находится в процессе постоянного совершенствования, и изменения в нормативной документации в области бухгалтерского учета и отчетности происходят очень часто. Исходя из этого, профессиональный бухгалтер должен регулярно, например, не реже 1 раза в месяц, отслеживать внесенные изменения. Периоды, в которые происходят изменения нормативной документации, являются предметом особого внимания, т.к. там возможно наличие существенных искажений в бухгалтерском учете и отчетности.

Как правило, профессиональные бухгалтеры имеют различный уровень подготовки и опыт работы. Руководители должны четко представлять уровень квалификации и профессиональные возможности лиц, которые работают под его началом. Средством для этого, **кроме обучения**, является также **контроль качества работы, соблюдения требований профессиональных стандартов и должностных обязанностей**.

Профессиональный бухгалтер должен предпринимать разумные меры для того, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и надзор (контроль). Руководитель должен обладать большей компетентностью и опытом, чем персонал, который работает под его руководством. Профессиональные бухгалтеры должны участвовать только в тех заданиях, для выполнения которых обладают достаточными профессиональными знаниями, навыками и опытом.

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

Если при оказании каких-либо услуг имеются ограничения, то профессиональный бухгалтер должен ставить заказчиков услуг, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность об этих ограничениях.



Конфиденциальность (п.п. 1.34 – 1.41)

Понятие конфиденциальности

Понятие конфиденциальной информации дано в ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 года № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»:

«Конфиденциальность информации - обязательное для выполнения лицом, получившим доступ к определенной информации, требование не передавать такую информацию третьим лицам без согласия ее обладателя».

В соответствии с «Перечнем сведений конфиденциального характера» (утв. Указом Президента РФ от 6 марта 1997 г. № 188) коммерческая тайна является конфиденциальной информацией.

Понятие коммерческой тайны содержится в Федеральном законе от 29 июля 2004 г. № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»:

«Коммерческая тайна - режим конфиденциальности информации, позволяющий ее обладателю при существующих или возможных обстоятельствах увеличить доходы, избежать неоправданных расходов, сохранить положение на рынке товаров, работ, услуг или получить иную коммерческую выгоду».

Обладатель информации вправе самостоятельно придать информации статус коммерческой тайны, если федеральными законами не предусмотрено, что эта информация не является таковой. Это позволяет вырабатывать способы ее защиты от несанкционированного доступа, использования и распространения, а также предусматривать меры гражданско–правовой ответственности в случае разглашения. Такое право дается на основании:

- ✓ пункта 3 статьи 6 Закона № 149-ФЗ, который устанавливает, что обладатель информации, если иное не предусмотрено федеральными законами, вправе *«разрешать или ограничивать доступ к информации, определять порядок и условия такого доступа»*



- ✓ пункта 1 статьи 4 Закона № 98-ФЗ, где указано, что *«право на отнесение информации к информации, составляющей коммерческую тайну, и на определение перечня и состава такой информации принадлежит обладателю такой информации с учетом положений настоящего Федерального закона»*

Статья 5 Закона № 98-ФЗ содержит перечень сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну. Режим коммерческой тайны не может быть установлен лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, в отношении следующих сведений:

- ➔ содержащихся в учредительных документах юридического лица, документах, подтверждающих факт внесения записей о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях в соответствующие государственные реестры;
- ➔ содержащихся в документах, дающих право на осуществление предпринимательской деятельности;
- ➔ о составе имущества государственного или муниципального унитарного предприятия, государственного учреждения и об использовании ими средств соответствующих бюджетов;
- ➔ о загрязнении окружающей среды, состоянии противопожарной безопасности, санитарно-эпидемиологической и радиационной обстановке, безопасности пищевых продуктов и других факторах, оказывающих негативное воздействие на обеспечение безопасного функционирования производственных объектов, безопасности каждого гражданина и безопасности населения в целом;
- ➔ о численности, о составе работников, о системе оплаты труда, об условиях труда, в том числе об охране труда, о показателях производственного травматизма и профессиональной заболеваемости, и о наличии свободных рабочих мест;
- ➔ о задолженности работодателей по выплате заработной платы и по иным социальным выплатам;
- ➔ о нарушениях законодательства Российской Федерации и фактах привлечения к ответственности за совершение этих нарушений;



- ➔ об условиях конкурсов или аукционов по приватизации объектов государственной или муниципальной собственности;
- ➔ о размерах и структуре доходов некоммерческих организаций, о размерах и составе их имущества, об их расходах, о численности и об оплате труда их работников, об использовании безвозмездного труда граждан в деятельности некоммерческой организации;
- ➔ о перечне лиц, имеющих право действовать без доверенности от имени юридического лица;
- ➔ обязательность раскрытия которых или недопустимость ограничения доступа к которым установлена иными федеральными законами.

В соответствии с п. 2 статьи 67 ГК РФ участники хозяйственного товарищества или общества обязаны не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности товарищества или общества.

Статья 10 Закона № 98-ФЗ предусматривает меры защиты информации и содержит порядок установления режима коммерческой тайны в отношении соответствующей информации. Режим коммерческой тайны считается установленным после принятия обладателем информации, составляющей коммерческую тайну, мер, которые должны включать в себя:

- ➔ определение перечня информации, составляющей коммерческую тайну;
- ➔ ограничение доступа к информации, составляющей коммерческую тайну, путем установления порядка обращения с этой информацией и контроля за соблюдением такого порядка
- ➔ учет лиц, получивших доступ к информации, составляющей коммерческую тайну, и (или) лиц, которым такая информация была предоставлена или передана;
- ➔ регулирование отношений по использованию информации, составляющей коммерческую тайну, работниками на основании трудовых договоров и контрагентами на основании гражданско-правовых договоров;



- ➔ нанесение на материальные носители, содержащие информацию, составляющую коммерческую тайну, или включение в состав реквизитов документов, содержащих такую информацию, грифа «Коммерческая тайна» с указанием обладателя такой информации (для юридических лиц - полное наименование и место нахождения, для индивидуальных предпринимателей - фамилия, имя, отчество гражданина, являющегося индивидуальным предпринимателем, и место жительства).

Наряду с указанными мерами обладатель информации, составляющей коммерческую тайну, вправе применять при необходимости средства и методы технической защиты конфиденциальности этой информации и другие, не противоречащие законодательству Российской Федерации меры.

Меры по охране конфиденциальности информации признаются разумно достаточными, если:

- ✓ исключается доступ к информации, составляющей коммерческую тайну, любых лиц без согласия ее обладателя;
- ✓ обеспечивается возможность использования информации, составляющей коммерческую тайну, работниками и передачи ее контрагентам без нарушения режима коммерческой тайны.

Для нарушителей законодательства о конфиденциальной информации предусмотрены следующие меры:

- ➔ Гражданский кодекс РФ, ст. 1472, п. 1. Нарушитель исключительного права на секрет производства, в том числе лицо, которое неправомерно получило сведения, составляющие секрет производства, и разгласило или использовало эти сведения, а также лицо, обязанное сохранять конфиденциальность секрета производства, обязано возместить убытки, причиненные нарушением исключительного права на секрет производства, если иная ответственность не предусмотрена законом или договором с этим лицом.
- ➔ Кодекс об административных правонарушениях РФ, ст. 13.14. Предусмотрена административная ответственность в виде штрафа за разглашение информации с ограниченным доступом.



- ➔ Уголовный кодекс РФ, ст. 183. Наказание предусмотрено в виде штрафа, исправительных работ или лишения свободы.
 - ➔ П. 1 статьи предусматривает уголовную ответственность за незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну, а именно за сборение сведений путем похищения документов, подкупа или угроз, а равно иным незаконным способом.
 - ➔ П. 2 статьи предусматривает привлечение к уголовной ответственности за незаконные разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую тайну без согласия их владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе или работе.
 - ➔ П.п. 3 и 4 статьи содержат нормы наказаний при совершении указанных выше деяний, если они причинили крупный ущерб, совершались из корыстной заинтересованности, а также повлекли тяжкие последствия.

Таким образом, соблюдение конфиденциальности является законодательным требованием, а не только обусловлено Кодексом этики в качестве одного из основных принципов.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России

Рассмотрим требования, которые предъявляет Кодекс этики к соблюдению конфиденциальности.

Соблюдение принципа конфиденциальности обязывает профессионального бухгалтера:

- ➔ обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда профессиональный бухгалтер имеет законное или профессиональное право либо обязанность раскрыть такую информацию;
- ➔ не использовать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.



Профессиональному бухгалтеру важно помнить, что он должен соблюдать конфиденциальность информации:

- ➔ вне профессиональной среды, помня об опасности непреднамеренного разглашения информации лицам, с которыми он находится в тесных деловых отношениях или близком родстве;
- ➔ раскрытой ему потенциальным заказчиком услуг или работодателем;
- ➔ внутри своей организации и в организации заказчика услуг (например, во взаимоотношениях с коллегами, которые такой информацией не владеют по характеру своей деятельности);
- ➔ после окончания отношений между профессиональным бухгалтером и заказчиком услуг или работодателем.

Профессиональный бухгалтер должен предпринять разумные меры, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, не разглашали конфиденциальную информацию, ставшую им известной в результате профессиональной деятельности. Как правило, такие взаимоотношения регулируются составлением соответствующих договоров или соглашений. Следует иметь в виду, что перед тем, как обратиться за консультацией или помощью, необходимо получить разрешение руководства организации или консультацию юристов с тем, чтобы не нарушить нормативные правовые акты и принцип конфиденциальности.

Меняя место работы, или приступая к работе с новым заказчиком услуг, профессиональный бухгалтер имеет право использовать предыдущий опыт. Однако он не должен использовать эту информацию или раскрывать ее источник.

Однако Кодекс предусматривает ряд случаев, когда конфиденциальная информация может или должна раскрываться.

К таким обстоятельствам относятся следующие:

- ➔ раскрытие разрешено законодательством или санкционировано заказчиком услуг или работодателем;
- ➔ раскрытие требуется законодательством, например:



- ➔ при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;
- ➔ при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными профессиональному бухгалтеру фактов нарушения законодательства;
- ➔ раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законодательством):
 - ➔ при обзорной проверке качества работы, проводимой ИПБ России или уполномоченным органом;
 - ➔ при ответе на запрос (или в ходе расследования) ИПБ России или уполномоченного государственного органа;
 - ➔ при защите профессиональным бухгалтером своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства.

Раскрытие конфиденциальной информации, предусмотренное законодательством

Рассмотрим случаи раскрытия конфиденциальной информации, предусмотренные законодательством.



Полный доступ к конфиденциальной информации имеет внешний аудитор организации. В соответствии с ч. 2 ст. 14 Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении.



В соответствии со ст. 22 Закона от 17.01.1992 № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» прокурор обладает следующими полномочиями:

- иметь доступ к документам и материалам организации;
- проверять исполнение законов в связи с поступившей в органы прокуратуры информацией о фактах нарушения закона;



- требовать от руководителей и других должностных лиц органов управления и руководителей коммерческих и некоммерческих организаций представления необходимых документов, материалов, статистических и иных сведений по поступившим в органы прокуратуры материалам и обращениям.



Ст. 13 Закона от 7.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции» предоставляет право сотрудникам полиции в связи с расследуемыми уголовными делами и находящимися в производстве делами об административных правонарушениях, а также в связи с проверкой зарегистрированных в установленном порядке заявлений и сообщений о преступлениях и об административных правонарушениях запрашивать и получать по мотивированному запросу уполномоченных должностных лиц полиции от государственных и муниципальных органов, общественных объединений, организаций, должностных лиц и граждан сведения, справки, документы (их копии), иную необходимую информацию, в том числе персональные данные граждан.



Федеральный закон от 7.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (статья 2) обязывает организации, осуществляющие операции с денежными средствами или иным имуществом в целях предупреждения, выявления и пресечения деяний, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма предоставлять необходимую информацию в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, которым является Росфинмониторинг. Очевидно, что требования закона распространяются на транзакции физических и юридических лиц, которые осуществляют свою деятельность посредством организаций, указанных в ст. 5 Закона.



Раскрытие конфиденциальной информации является профессиональной обязанностью при обзорной проверке качества работы:

- профессиональных бухгалтеров, проводимой ИПБ России или уполномоченным органом;



- аудитором, проводимой саморегулируемой организацией (СРО) или уполномоченным органом. Рабочая документация аудитора состоит из конфиденциальной информации заказчика аудита. Однако ст. 9 Закона «Об аудиторской деятельности» предусмотрено, что передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами, не является нарушением аудиторской тайны. Следует особо отметить, что, в свою очередь, третьи лица обязаны сохранять конфиденциальность получаемых сведений и документов. К третьим лицам относятся:
 - Минфин России и его работники – уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерской и аудиторской деятельности;
 - Росфиннадзор и его работники – федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере. Росфиннадзор также проводит внешние проверки качества работы аудиторских организаций, проводящие обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно-значимых хозяйствующих субъектов (ОЗХС)².
 - саморегулируемые организации аудиторов (СРО), их члены и работники, которые проводят внешний контроль качества организаций и аудиторов, состоящих в этой СРО.

² Понятие ОЗХС будет рассмотрено при изучении раздела 3 «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)».



Раскрытие конфиденциальной информации в случаях, не относящихся к требованиям законодательства

При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации в случаях, не относящихся к требованиям законодательства, профессиональный бухгалтер должен учитывать:

- ➔ будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты. Положение действует при наличии разрешения заказчика услуг или работодателя на раскрытие информации;
- ➔ является ли соответствующая информация известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место неподтвержденные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если ее необходимо раскрывать);
- ➔ характер предполагаемого сообщения и стороны, которым планируется передача информации;
- ➔ являются ли стороны, которым планируется передача информации, надлежащими получателями информации.

Профессиональное поведение (п.п. 1.42 – 1.43)

Поведение профессионального бухгалтера определяется следующими требованиями:

- ➔ исполнять требования применимых нормативных правовых актов и
- ➔ избегать действий, о которых профессиональный бухгалтер знает или должен знать, что они могут дискредитировать профессию.

Это включает действия, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, известные профессиональному бухгалтеру, вероятнее всего сочло бы их негативно влияющими на репутацию профессии.



Исходя из этого, следует понимать, что одно и то же событие разные сторонние лица могут расценить по-разному. Поэтому при осуществлении своей деятельности профессиональному бухгалтеру следует избегать малейших нарушений этического поведения, т.к. это может быть расценено как отрицательно влияющее на репутацию профессии.

Чтобы не дискредитировать свою профессию, при предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг профессиональный бухгалтер должен быть честным, правдивым и не должен:

- ➔ делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и приобретенный опыт;
- ➔ давать пренебрежительные отзывы о работе других профессиональных бухгалтеров или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других профессиональных бухгалтеров.

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ (п.п. 1.5 – 1.11)

Концепция - (от лат. conceptio - понимание - система), определенный способ понимания, трактовки каких-либо явлений, основная точка зрения, руководящая идея для их освещения; ведущий замысел, конструктивный принцип различных видов деятельности.

Осуществляя свою деятельность в любом качестве, профессиональные бухгалтеры могут столкнуться с конкретными обстоятельствами, которые создают угрозы нарушения основных принципов этики. Очевидно, что невозможно определить и описать каждую такую ситуацию, а также определить, какие меры предосторожности может и должен предпринять профессиональный бухгалтер, чтобы устранить возникающие угрозы. Возникновение угроз также может зависеть от характера выполняемых заданий, которые потребуют применения различных мер предосторожности.

Поэтому **Кодекс устанавливает концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики**, то есть определяет основную руководящую идею для понимания и применения положений Кодекса. Кодекс требует, чтобы профессиональный бухгалтер идентифицировал, оценил и предпринял ответные действия в отношении таких угроз.



Выполняя действия по идентификации, оценке и принятии решения в отношении ответных действий, профессиональный бухгалтер должен руководствоваться своим профессиональным суждением.

Кодекс применим в любых обстоятельствах, которые могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики, и способен предостеречь профессионального бухгалтера от ошибки признать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не определена в Кодексе как недопустимая.

Определяя (идентифицируя), какие основные принципы этики могут быть нарушены, профессиональный бухгалтер должен их оценить. Кодекс использует понятия «значимости угрозы» и «приемлемого уровня» угрозы нарушения основных принципов. Кодекс дает определение «приемлемого уровня»:

«Приемлемый уровень» - это уровень, при котором разумное и информированное третье лицо, взвесив все уместные факты и обстоятельства, известные профессиональному бухгалтеру в тот момент, вероятнее всего заключило бы, что угроза соблюдению основных принципов этики отсутствует.

Значимой угроза признается в том случае, если она превышает приемлемый уровень и для ее устранения необходимо применять меры предосторожности.

Анализируя нарушения, профессиональный бухгалтер принимает решение, превышают ли они допустимый уровень, и определяет, существуют ли уместные меры предосторожности и возможно ли их предпринять для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня.

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

Выбирая способ этического поведения в конкретной ситуации, профессиональный бухгалтер должен оценить, каковы будут последствия его выбора. Выбор признается правильным, если будут учтены и оценены все или, по меньшей мере, наиболее значимые последствия, которые может предвидеть человек, выбирающий этот путь. В любых действиях учитываются, прежде всего, их прямые последствия. Так как профессия бухгалтера относится к общественно значимым, важно учитывать интересы, как заказчиков услуг или работодателей, так и общества.



При оценке значимости угрозы профессиональный бухгалтер должен принимать во внимание качественные и количественные факторы.

Рассмотрим это требование на простом примере деятельности публично практикующего профессионального бухгалтера - аудитора. Аудитор при планировании аудита выполнил свою работу непрофессионально и недобросовестно, в результате чего возникла значимая угроза нарушения основного принципа *профессиональной компетентности и должной тщательности*. С качественной стороны аудитору необходимо выразить профессиональное суждение того, является или нет существенным отклонение порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов. С *количественной* точки зрения аудитор должен оценить сумму обнаруженных отклонений и определить, превосходит ли эта сумма по отдельности или по совокупности количественный критерий – уровень существенности. Последствием нарушения принципа *профессиональной компетентности и должной тщательности* может оказаться неверная оценка риска необнаружения³ существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. А именно, риск оценен как низкий (то есть аудитор считает, что существенных искажений в проверяемой отчетности нет, и проводит незначительную по объему проверку), тогда как в действительности он был высокий (то есть объем проверки по низкому уровню риска будет явно недостаточным). Для рассмотренного случая будет высокая вероятность того, что аудитор не обнаружит существенного характера отклонений от требований нормативных актов в порядке совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций и не сможет обнаружить существенные суммовые нарушения.

Применяя концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики, профессиональный бухгалтер может столкнуться с ситуациями, когда угрозы не могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня, потому что они слишком значимы или надлежащие меры предосторожности по какой-либо причине неприменимы. В случае, когда профессиональный бухгалтер не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он должен отказаться от предоставления запрашиваемых у него профессиональных услуг или прекратить их предоставление в случае,

³ «Риск необнаружения» это риск того, что аудитор не обнаружит искажение, которое является существенным либо в отдельности, либо в совокупности с другими искажениями.



если он является публично практикующим профессиональным бухгалтером, или уволиться в том случае, если он является профессиональным бухгалтером, работающим в организации.

Нарушение профессиональным бухгалтером основных принципов этики может произойти непреднамеренно. В зависимости от характера и значимости такое непреднамеренное нарушение может не представлять опасности для соблюдения основных принципов этики. Однако если такое нарушение обнаруживается, оно должно быть исправлено, и должны быть приняты необходимые меры предосторожности.

В необычных обстоятельствах, в которых применение конкретного требования настоящего Кодекса привело бы к неадекватному результату или результату, не соответствующему общественным интересам, профессиональный бухгалтер может обратиться за консультацией в ИПБ России или иной регулирующий орган.

УГРОЗЫ ОСНОВНЫМ ПРИНЦИПАМ ЭТИКИ И МЕРЫ ПРЕДОСТОРОЖНОСТИ (П.П. 1.12 – 1.16)

Угрозы основным принципам этики

Большинство угроз можно разделить на следующие виды:

Угрозы	Возникновение угроз
Личной заинтересованности	могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов профессионального бухгалтера и ненадлежащим образом повлиять на его суждение или поведение
Самоконтроля	могут возникнуть в случаях, когда профессиональный бухгалтер в ходе выполнения текущего задания не может надлежащим образом оценить результаты предыдущего вынесенного суждения или услуг, оказанных самим профессиональным бухгалтером или иным работником той организации, в которой работает профессиональный бухгалтер (организация-работодатель)



Угрозы	Возникновение угроз
Заступничества	могут возникнуть в случае, если профессиональный бухгалтер будет продвигать позицию заказчика услуг или работодателя до такой степени, что объективность профессионального бухгалтера будет находиться под угрозой
Близкого знакомства	могут возникнуть в результате длительных или тесных взаимоотношений с заказчиком услуг или работодателем, когда профессиональный бухгалтер излишне проникается его интересами или соглашается с его действиями
Шантажа	могут возникнуть в случаях, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) профессиональному бухгалтеру пытаются помешать действовать объективно

Обстоятельства или взаимоотношения при осуществлении профессиональным бухгалтером своей деятельности могут стать причиной более одной угрозы, а одна угроза может привести к нарушению более одного основного принципа этики.

Рассмотрим несколько ситуаций.

В некоторых случаях угроза, отнесенная Кодексом к одной из категорий, может также содержать угрозу, относящуюся и к другой категории. Например:

- ➔ профессиональный бухгалтер выступает в качестве защитника заказчика услуг или работодателя при разбирательстве или споре с третьей стороной. Это квалифицируется Кодексом как *угроза заступничества*. Но действия профессионального бухгалтера могут содержать также *угрозу личной заинтересованности*. Примером личной заинтересованности в заказчике услуг может быть боязнь потери заказчика. В случае если профессиональный бухгалтер работает в организации, это может быть возможность потери работы;
- ➔ публично практикующий профессиональный бухгалтер принял подарок значительной стоимости от заказчика услуг, относящийся к *угрозе близкого знакомства*. В этом случае также содержится *угроза личной заинтересованности*. Кроме того, может возникнуть *угроза шантажа*, если такой подарок был принят публично;



- ➔ профессиональный бухгалтер и заказчик услуг не приходят к соглашению в отношении оплаты задания, по которому предусмотрено условное вознаграждение. Очевидно, что здесь возникает *угроза личной заинтересованности*. Однако здесь также может возникнуть и *угроза шантажа*, если одна из сторон для достижения своей цели угрожает другой стороне возможным судебным разбирательством.

Меры предосторожности

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

- ➔ предусмотренные профессией, нормативными правовыми актами;
- ➔ обусловленные рабочей средой.

Меры предосторожности, предусмотренные профессией, нормативными правовыми актами, включают:

- ➔ требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессиональной деятельностью;
- ➔ требование постоянного повышения профессиональной квалификации;
- ➔ руководство по корпоративному поведению (управлению);
- ➔ профессиональные стандарты;
- ➔ мониторинг со стороны профессии или надзорных органов и дисциплинарные процедуры;
- ➔ внешние проверки уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных профессиональным бухгалтером.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, рассматриваются для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров, работающих в организациях, в разделах 2 и 4 Кодекса соответственно.



Определенные меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления или пресечения неэтичного поведения. Такие меры включают:

- ➔ эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется организацией-работодателем, профессиональными организациями или регулирующими органами, позволяющую коллегам, работодателям и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;
- ➔ четко определенную обязанность сообщать о нарушениях требований этики.

Руководство по корпоративному поведению (управлению)

Обычно такое руководство называется Кодексом (или правилами) корпоративного поведения.

В российском законодательстве требование наличия правил корпоративного поведения (управления) относится к организаторам и участникам торговли на фондовой бирже.

Наличие Правил предусмотрено п. 7.3 «Положения о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг», утвержденного приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 28.12.2010 № 10-78/пз-н.

Кодекс корпоративного поведения — свод правил, рекомендованных к соблюдению участникам рынка ценных бумаг и направленных на защиту прав инвесторов, а также на улучшение иных аспектов корпоративного управления.

Распоряжением ФКЦБ России от 04.04.2002 № 421/р акционерным обществам был рекомендован Кодекс корпоративного поведения, одобренный на заседании Правительства РФ 28 ноября 2001 года (протокол № 49).

В рекомендации ФКЦБ указано:

- ➔ Рекомендовать организаторам торговли на рынке ценных бумаг и фондовым биржам:
 - предусматривать в правилах допуска ценных бумаг к обращению и исключения ценных бумаг из обращения представление эмитентами информации о следовании положениям Кодекса корпоративного поведения;



- раскрывать указанную информацию путем ее размещения на сайте организатора торговли на рынке ценных бумаг в сети Интернет или опубликования в печатных изданиях, или иным образом.



Рекомендовать акционерным обществам:

- раскрывать в годовом отчете информацию о том, следует ли акционерное общество положениям Кодекса корпоративного поведения;
- предусматривать в годовом отчете акционерного общества раздел «Корпоративное поведение», содержащий информацию о принципах и рекомендациях Кодекса корпоративного поведения, которым следует акционерное общество.

Положения Кодекса корпоративного поведения являются не законодательной нормой, а правилами поведения, которые устанавливаются самой корпорацией. Установленные корпорацией нормы обязательны для работников корпорации и регулируются внутренними мерами воздействия при нарушении таких правил. В основе корпоративных норм лежат морально-этические категории, принципы справедливости, разумности и добросовестности. Цель действия таких корпоративных норм - максимальная защита интересов акционеров и инвесторов от различных злоупотреблений со стороны менеджмента.

Корпоративные нормы не заменяют нормы законодательства. Они лишь дополняют их и действуют в тех сферах, где регулирование нормами законодательства не предусмотрено или неэффективно.

РАЗРЕШЕНИЕ ЭТИЧЕСКИХ КОНФЛИКТОВ (п.п. 1.17 – 1.22)

Конфликт – это столкновение противоположных интересов. При этом каждая из сторон стремится отстоять свою позицию. Конфликт – явление всегда нежелательное. Его необходимо, по возможности, избегать или немедленно разрешать, как только он возникает. Конфликт возникает из-за разнообразия точек зрения.

Конфликт, связанный с применением основных принципов этики называется этическим конфликтом. Профессиональному бухгалтеру может потребоваться разрешить такой конфликт.



Процесс разрешения этического конфликта связан с рассмотрением следующих факторов (каждый в отдельности или в совокупности с другими факторами):

- ➔ уместные факты – характер задания, конфликтующие стороны;
- ➔ имеющиеся этические проблемы – причины возникновения конфликта, значимость угроз нарушения основных принципов;
- ➔ основные принципы этики, имеющие отношение к проблеме вопросу – определение основных принципов, которые нарушаются;
- ➔ установленные внутренние процедуры – принципы и процедуры, заложенные во внутренних документах, например в Кодексе корпоративного поведения, позволяющие избежать конфликта или его разрешить;
- ➔ альтернативные действия – применяются в случае невозможности устранить угрозу, например, получить необходимую консультацию в ИПБ России, заменить исполнителя услуг, отказаться от выполнения задания.

Рассмотрев указанные факторы, профессиональный бухгалтер должен определить образ действий, совместимый с основными принципами этики, взвесив последствия каждого возможного образа действий. В случае если проблема остается неразрешенной, профессиональный бухгалтер должен проконсультироваться с компетентными лицами в своей организации или организации заказчика услуг (например, советом директоров или комитетом по аудиту) с целью получения помощи для разрешения этического конфликта.

В интересах профессионального бухгалтера следует осуществлять документирование проблемы, деталей любых обсуждений ее и принятых по ней решений.

Важно, чтобы профессиональный бухгалтер при обращении за профессиональным советом в ИПБ России или получении юридической консультации, не нарушил принцип конфиденциальности. Например, профессиональный бухгалтер может встретиться с недобросовестными действиями, сообщая о которых он может нарушить конфиденциальность. В таком случае профессиональный бухгалтер должен рассмотреть возможность



получения юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он раскрывать полученную информацию внешней стороне, в том числе и регулирующему органу.

Если все возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, профессиональный бухгалтер должен, если это возможно, отказаться от выполнения той части задания, которая вызвала конфликт, или полностью отказаться от выполнения конкретного задания организации-работодателя или заказчика услуг.



ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 2

- 1 Назовите основные принципы этики и дайте их определения.
- 2 Что такое концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики и почему он использован в Кодексе?
- 3 Что такое «приемлемый уровень» угрозы нарушения основных принципов этики?
- 4 На какие виды делятся угрозы основным принципам этики?
- 5 Что такое этический конфликт?



Тема 3. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ ПУБЛИЧНО ПРАКТИКУЮЩИМИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ БУХГАЛТЕРАМИ

В теме рассматриваются положения раздела 2 Кодекса «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами».

Публично практикующий профессиональный бухгалтер не является работником той организации, которой он оказывает профессиональные услуги. В силу этого применение этических принципов имеет ряд особенностей.

Взаимоотношения с заказчиком услуг и результаты оказания этих услуг часто подпадают под действие Кодекса этики. Кодекс не описывает всех обстоятельств и взаимоотношений, которые могут встретиться публично практикующему профессиональному бухгалтеру и создать угрозы нарушения основных принципов этики, поэтому необходимо внимательно анализировать возникающие обстоятельства и взаимоотношения.

Основной концепцией Кодекса для публично практикующего профессионального бухгалтера является то, что он не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию бухгалтерской профессии и, в результате, стать несовместимой с основными принципами этики.

УГРОЗЫ И МЕРЫ ПРЕДОСТОРОЖНОСТИ (П.П. 2.3 – 2.14)

Кодекс рассматривает примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы основным принципам этики (п. 1.12) при предоставлении услуг публично практикующими профессиональными бухгалтерами и меры предосторожности для устранения этих угроз или сведения их до приемлемого уровня, применимые в этих случаях.

**Примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы нарушения основным принципам этики**

Виды угроз	Примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы
Угроза личной заинтересованности	финансовая заинтересованность в заказчике услуг у участника группы, выполняющего задание;
	чрезмерная зависимость организации, выполняющей задание, от общего размера вознаграждения, получаемого от одного заказчика услуг;
	тесные деловые отношения с заказчиком услуг у участника группы, выполняющей задание;
	обеспокоенность организации возможностью потери значимого заказчика услуг;
	реальная возможность у участника рабочей группы стать работником заказчика услуг;
	условное вознаграждение, зависящее от результата выполнения задания, предусмотренное договором с заказчиком услуг на выполнение задания;
	обнаружение существенной ошибки при оценке результатов оказанных ранее сотрудником организации услуг, в которой работает профессиональный бухгалтер.
Угроза самоконтроля	выпуск организацией заключения об эффективности функционирования финансовых систем, разработку или внедрение которых она же осуществляла;
	наличие в составе группы, выполняющей задание, участника, который является или в недавнем прошлом являлся руководителем или иным должностным лицом этого заказчика услуг;
	наличие в составе группы, выполняющей задание, участника, который работает или в недавнем прошлом работал у заказчика услуг в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет задания.



Виды угроз	Примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы
Угроза близкого знакомства	<p>близкий родственник¹ или член семьи участника² рабочей группы является руководителем или иным должностным лицом заказчика услуг;</p> <p>¹ <i>К близким родственникам Кодекс относит родителей, детей, родных братьев или сестер, не являющихся непосредственными членами семьи (Кодекс, Определения).</i></p> <p>² <i>Членами семьи являются супруг(-а) (или эквивалентное лицо) или иждивенец (Кодекс, Определения).</i></p> <p>близкий родственник или член семьи участника рабочей группы является сотрудником заказчика услуг в должности, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;</p> <p>руководитель или иное должностное лицо заказчика услуг или сотрудник, занимающий должность, позволяющую ему оказывать существенное влияние на предмет рассмотрения, недавно был руководителем задания в организации;</p> <p>принятие подарков или знаков особого внимания от заказчика услуг, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;</p> <p>длительные деловые отношения между заказчиком услуг и старшими работниками организации.</p>
Угроза заступничества	<p>продвижение организацией акций заказчика услуг;</p> <p>представление профессиональным бухгалтером интересов заказчика услуг при разбирательстве или споре с третьей стороной.</p>



Виды угроз	Примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы
Угроза шантажа	угроза отстранения организации от выполнения задания для заказчика услуг;
	отказ заказчика услуг от заключения с организацией договора на выполнение задания, если организация не одобрит способ учета определенного факта хозяйственной жизни;
	угроза заказчика услуг возбудить судебный иск против организации;
	оказание заказчиком услуг давления на организацию с целью необоснованного снижения объема выполняемых работ для сокращения вознаграждения;
	оказание давления на профессионального бухгалтера с целью заставить его согласиться с мнением работника заказчика услуг по определенному вопросу только потому, что этот работник имеет больше опыта в решении подобных вопросов;
	зависимость карьерного роста профессионального бухгалтера от его согласия с ненадлежащим подходом заказчика услуг к способам бухгалтерского учета.

При определении мер предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня профессиональный бухгалтер руководствуется собственным суждением для принятия лучшего решения.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой публично практикующего профессионального бухгалтера

В данном разделе описываются меры предосторожности, обусловленные рабочей средой в организации, где осуществляет свою деятельность публично практикующий профессиональный бухгалтер. Они включают общие меры предосторожности, принятые в этой организации, и меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию.



При рассмотрении угроз публично практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать такие факторы как значимость угрозы, характер задания и структуру своей организации для вынесения суждения о том, как лучше реагировать на выявленную угрозу.

Виды мер предосторожности, обусловленных рабочей средой



Общие меры

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

правила и процедуры осуществления контроля и мониторинга качества выполнения заданий;

документально зафиксированные правила, предусматривающие:

- необходимость выявления угроз нарушения основных принципов этики;

- оценку их значимости и применение мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

- прекращение выполнения задания или отказ от такого задания на этапе его принятия в случаях, когда надлежащие меры предосторожности не могут быть предприняты или их вообще не существует;

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


правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы и взаимоотношения между организацией или участниками группы, выполняющей задание, и заказчиками услуг;

правила и процедуры контроля зависимости доходов организации от поступлений от одного заказчика услуг и при необходимости сокращение такой зависимости;

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

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

**Виды мер предосторожности, обусловленных рабочей средой**

	назначение ответственного лица за должное функционирование системы внутреннего контроля качества из числа руководителей организации;
	информирование всех руководителей и работников организации обо всех заказчиках услуг и связанных с ними сторонах, независимость по отношению к которым все руководители и работники должны соблюдать;
	дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур организации;
	официально объявленные правила и процедуры, стимулирующие и уполномочивающие работников сообщать руководству организации о любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов этики.
	Меры, относящиеся к конкретному заданию
	привлечение к проверке выполненной работы профессионального бухгалтера, не участвовавшего в выполнении задания, или обращение к нему для получения необходимой консультации;
	получение консультаций от независимой третьей стороны, например, незаинтересованных членов совета директоров заказчика услуг, ИПБ России, регулирующего органа или других профессиональных бухгалтеров;
	обсуждение этических вопросов с представителями собственника и/или руководством заказчика услуг;
	раскрытие представителям собственника и/или руководству заказчика услуг характера оказываемых услуг и размера вознаграждения за них;
	привлечение другой организации для выполнения или повторного выполнения части задания.

Для обеспечения требований положений Кодекса в части применения мер предосторожности для соблюдения основных принципов этики необходимо документально их зафиксировать, например, в руководстве по корпоративному поведению или в системе контроля качества оказываемых организацией услуг.

При рассмотрении угроз нарушения основных принципов публично практикующий профессиональный бухгалтер должен, в первую очередь, рассмотреть требования нормативных правовых документов и Кодекса этики.



Возможны ситуации, не предусмотренные в документах. В этих случаях необходимо рассмотреть, что именно признало бы приемлемым разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные профессиональному бухгалтеру на момент принятия решения. При таком рассмотрении должны учитываться такие факторы как значимость угрозы, характер задания и структура организации.

Ненадлежащее влияние на результаты задания нарушает такие основные принципы как *честность, объективность, профессиональное поведение*. В руководстве по корпоративному поведению или в системе контроля качества услуг организации необходимо документально зафиксировать правила и процедуры, препятствующие лицам, не являющимся участниками группы, выполняющей задание, неправомерно влиять на результаты задания.

Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах заказчика услуг

Кроме мер, обусловленных рабочей средой, публично практикующий профессиональный бухгалтер может также дополнительно полагаться на меры предосторожности, применяемые заказчиком услуг. Следует учитывать, что для сведения угроз нарушения основных принципов этики до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

Меры предосторожности



утверждение или одобрение назначения организации для выполнения задания лицами, не входящими в руководство заказчика услуг

Комментарии:

Публично практикующий профессиональный бухгалтер тем более может полагаться на эту меру предосторожности, чем меньше зависит от руководства его назначение.

Рассмотрим это положение на примере назначения аудитора.

В соответствии со ст. 86 Федерального закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» назначение аудиторской организации является прерогативой общего собрания, т.е. высшего органа общества.

Однако в законодательстве других организационно-правовых форм предусматриваются и иные требования.



Меры предосторожности

Например:

- п. 4 ст. 5 Закона № 307-ФЗ установлено, что договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 2005 года N 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

- п. 7 Закона № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» относит назначение аудиторской организации для проверки ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности СРО к компетенции постоянно действующего коллегиального органа управления СРО.

Исходя из этого, при рассмотрении вопроса об органе, который назначает аудитора, необходимо ознакомиться с соответствующей законодательной базой для организационно-правовой формы этой организации и закрепить принятое решение в Уставе организации.



наличие у заказчика услуг компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений

Комментарии:

Чтобы полагаться на эту меру предосторожности, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен очень хорошо представлять характер деятельности организации, принимаемые управленческие решения, иметь профессиональные характеристики топ - менеджеров. Это возможно только при длительных деловых взаимоотношениях с заказчиком услуг



Меры предосторожности

➔ наличие у заказчика услуг внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор организации для выполнения заданий

Комментарии:

В этом случае публично практикующий профессиональный бухгалтер должен быть уверен, что у заказчика услуг эффективно работают системы найма работников, которые могут предоставить информацию о профессиональных качествах исполнителей различного уровня

➔ наличие у заказчика услуг структуры корпоративного поведения (управления), которая бы обеспечивала надлежащий контроль за процессом оказания услуг и информирование о предоставляемых услугах

Комментарии:

Положительным фактом в деятельности заказчика услуг является наличие утвержденного Кодекса корпоративного поведения.

Примером такого кодекса может служить рекомендованный Распоряжением ФКЦБ от 4 апреля 2002 г. № 421/р к применению акционерными обществами, созданным на территории РФ, Кодекс (Свод правил) корпоративного поведения, одобренный на заседании Правительства Российской Федерации от 28 ноября 2001 г. (протокол N 49).

При наличии такого Кодекса публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть его положения с целью возможности положиться на него как на меру предосторожности нарушения основных принципов

Не следует забывать об использовании эффективной, широко освещаемой системе работы с жалобами и претензиями непосредственно в своей организации, в ИПБ России или в регулирующем органе, чтобы можно было учесть факты непрофессионального или неэтичного поведения.



ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДОГОВОРА ОБ ОКАЗАНИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ УСЛУГ (п.п. 2.15 – 2.28)

Принятие заказчика услуг (п.п. 2.15 – 2.19)

Рассмотрим принципы и процедуры, которые должны обеспечить публично практикующему профессиональному бухгалтеру разумную уверенность в том, что деятельность заказчика соответствует требованиям законодательства, и при выполнении задания не будут нарушены основные принципы. Потенциальная угроза *честности или профессиональному поведению* может, например, возникнуть при наличии сомнительных характеристик заказчика услуг (его собственников, руководящих лиц или деятельности).

Сомнительными характеристиками заказчика услуг (если они известны) являются, например:

- ➔ участие заказчика услуг в незаконной деятельности (легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, коррупция, коммерческий подкуп)⁴;
- ➔ репутация непорядочного контрагента;
- ➔ сомнительная практика составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следует отметить, что наличие таких характеристик у нового заказчика услуг, с которым еще не установлены отношения, определить сложно. Определить их возможно при рассмотрении вопроса о продолжении сотрудничества. Тем не менее, Кодекс не разделяет подходы к новому заказчику услуг и тому, с которым решается вопрос о продолжении сотрудничества. Информацию о новом заказчике публично практикующий профессиональный бухгалтер может получить только после заключения договора, поэтому он должен в начале сотрудничества оценить с максимальным для себя эффектом:

- ➔ деятельность клиента,

⁴ Перечень организаций, включенный в Единый федеральный список организаций, признанных террористическими Верховным Судом Российской Федерации, опубликован на сайте Национального антитеррористического комитета в рубрике меню «Террористические и экстремистские организации».



- ➔ значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и
- ➔ по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня.

Таковыми мерами предосторожности могут быть:

- ➔ понимание деятельности заказчика услуг; получение информации о собственниках, руководителях и лицах, ответственных за административную и коммерческую деятельность заказчика услуг;
- ➔ получение от заказчика услуг гарантий усовершенствовать практику корпоративного поведения (управления) либо систему внутреннего контроля.

Если принятые меры предосторожности для сведения угроз до приемлемого уровня, неэффективны, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться вступать в отношения с заказчиком услуг.

Так как у заказчика услуг могут меняться условия деятельности и возникать новые факторы, то публично практикующему профессиональному бухгалтеру целесообразно периодически пересматривать решение о приемлемости продолжения взаимоотношений с заказчиком услуг.

Принятие задания (п.п. 2.20 – 2.22)

Помимо того, что публично практикующий профессиональный бухгалтер должен получить разумную уверенность в том, что деятельность заказчика услуг соответствует законодательству, он также должен рассмотреть характер самого задания. В этой рубрике рассматриваются вопросы, относящиеся к *профессиональной компетентности* публично практикующего профессионального бухгалтера.

Принцип *профессиональной компетентности и должной тщательности* обязывает публично практикующего профессионального бухгалтера предоставлять только такие услуги, которые соответствуют его компетентности. Он должен оценить, не приведет ли принятие задания к возникновению угроз нарушения



основных принципов этики. Например, *угроза личной заинтересованности* в отношении соблюдения принципа *профессиональной компетентности и должной тщательности* может возникнуть в случае, когда группа, выполняющая задание, не обладает компетентностью, необходимой для выполнения задания на должном уровне. Таким образом, публично практикующий профессиональный бухгалтер может принять задание, не соответствующее его компетентности, так как он заинтересован в получении нового заказчика услуг или сохранении взаимоотношений со старым.

После оценки значимости любых угроз нарушения основных принципов этики, в случае необходимости должны быть предприняты меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Примеры мер предосторожности включают:

- ✓ правильное понимание характера деятельности заказчика услуг, сложности совершаемых им операций, конкретных требований задания, цели, характера и объема работы, подлежащей выполнению;
- ✓ знание соответствующей отрасли экономической деятельности или предмета задания;
- ✓ наличие опыта в рамках соответствующих юридических требований или требований к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ привлечение достаточного количества работников, обладающих необходимой квалификацией;
- ✓ использование при необходимости работы экспертов;
- ✓ договоренность о реальном сроке выполнения задания;
- ✓ соблюдение правил и процедур контроля качества, способных в разумных пределах гарантировать, что конкретное задание принимается только тогда, когда оно может быть квалифицированно выполнено.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер может быть вынужден привлекать для выполнения задания эксперта, так как он не является специалистом. Для этого он должен оценить, степень его доверия к эксперту. При этом следует рассмотреть:



- ➔ репутацию эксперта;
- ➔ опыт работы;
- ➔ имеющиеся в распоряжении ресурсы;
- ➔ соответствующие профессиональные и этические правила или стандарты.

Такую информацию можно получить в результате предыдущей работы с этим экспертом или от третьих лиц.

Рассмотрев все вопросы, связанные *профессиональной компетентностью* публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить, может ли принятие на обслуживание нового заказчика услуг или продолжение сотрудничества с уже существующим вызвать конфликт интересов⁵. При выявлении потенциального конфликта интересов необходимо оценить целесообразность принятия задания.

Замена публично практикующего профессионального бухгалтера (п.п. 2.23 – 2.28)

В настоящем разделе рассматриваются ситуации, когда:

- ✓ публично практикующему профессиональному бухгалтеру предлагают заменить другого публично практикующего профессионального бухгалтера;
- ✓ публично практикующий профессиональный бухгалтер собирается предложить свою кандидатуру для выполнения задания, выполняемого в настоящее время другим публично практикующим профессиональным бухгалтером, например путем участия в тендере.

В соответствии с рассмотренными ранее положениями Кодекса о принятии заказчика услуг и задания публично практикующий профессиональный бухгалтер должен определить, имеются ли какие-либо причины (профессиональные или иные), не позволяющие ему принять это задание. Такими причинами могут быть обстоятельства, угрожающие нарушением основных принципов этики, при которых

⁵ Понятие «конфликта интересов» между публично практикующим профессиональным бухгалтером и заказчиком услуг дано далее.



принимаемые меры предосторожности не могут устранить возникших угроз или свести их до приемлемого уровня. Например, может возникнуть *угроза профессиональной компетентности и должной тщательности*, если задание принято до выяснения того, имеются ли причины, не позволяющие ему принять задание.

Рассмотрим это положение на примере оказания услуг аутсорсинга. Публично практикующий профессиональный бухгалтер принял задание на ведение бухгалтерского учета бюджетной организации, хотя он не знает особенностей бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом может возникнуть *угроза соблюдению принципа профессиональной компетентности и должной тщательности*. Нарушение этого принципа также может возникнуть, если принимается задание в другой отрасли. Например, публично практикующий профессиональный бухгалтер имеет опыт работы в легкой промышленности, но принял задание на оказание услуг организации пищевой промышленности.

С целью определения того, можно ли это задание принять, может потребоваться прямой контакт с действующим бухгалтером для установления фактов и обстоятельств, вызывающих замену профессионального бухгалтера. «*Действующий бухгалтер*» – это публично практикующий профессиональный бухгалтер, который в настоящее время выполняет аудит или предоставляет услуги по бухгалтерскому учету, налогообложению, консультационные или аналогичные профессиональные услуги для заказчика услуг (Кодекс, Определение).

Очевидные причины предполагаемой замены могут не отражать полностью все факты, а лишь служить признаком наличия разногласий заказчика услуг с действующим бухгалтером, которые могут повлиять на решение о принятии этого задания.

С целью прояснения ситуации необходимо принять меры предосторожности для устранения любых угроз нарушения основных принципов этики или сведения их до приемлемого уровня, которые включают:

- ✓ указание на необходимость контакта с действующим бухгалтером с целью выяснения того, существуют ли профессиональные или иные причины для отклонения задания, при подаче заявки на участие в конкурсе;



- ✓ обращение к действующему бухгалтеру с просьбой предоставить известную ему информацию обо всех фактах и обстоятельствах, о которых, по его мнению, должен быть осведомлен потенциальный бухгалтер до решения вопроса о принятии задания. Информация может быть следующего характера:
 - наличие разногласий с руководством по вопросам соблюдения нормативных правовых актов;
 - подозрение в совершении недобросовестных действий;
 - подозрение в участии в легализации незаконных доходов;
- ✓ получение необходимой информации из других источников.

В случае если угрозы нарушения основных принципов этики не могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться от выполнения задания.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер может получить предложение выполнить работу, дополняющую или сопровождающую работу, выполняемую действующим бухгалтером. В такой ситуации может возникнуть угроза нарушения *принципа профессиональной компетентности и должной тщательности*, например, вследствие недостатка или неполноты информации. Примером меры предосторожности в этом случае является извещение действующего бухгалтера о предложенной работе с просьбой предоставить необходимую информацию для надлежащего выполнения работы.

При взаимодействии с действующим бухгалтером важно помнить, что он обязан соблюдать *конфиденциальность*. Чтобы начать обсуждение с действующим бухгалтером, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен получить разрешение заказчика услуг, как правило, в письменном виде. При получении такого разрешения действующий бухгалтер должен соблюдать все юридические и иные правила, распространяющиеся на подобные случаи. Информация, которую предоставляет действующий бухгалтер, должна быть честной и недвусмысленной. Действующий бухгалтер может или должен раскрывать информацию только при



обстоятельствах, при которых раскрытие информации является уместным, и которые были рассмотрены в рубрике «Конфиденциальность» Кодекса (п.п. 1.34 – 1.41) и в настоящем пособии.

В случае если контакт с действующим бухгалтером невозможен, то предполагаемый бухгалтер должен стараться получить информацию о возможных угрозах другими средствами, например, путем направления запросов третьим сторонам или наведения справок о руководителях заказчика услуг или представителях собственника.

При направлении запросов публично практикующий профессиональный бухгалтер должен быть готов к тому, что не получит ответа, так как здесь возникает вопрос о конфиденциальности запрашиваемой информации и наличии согласия заказчика услуг на ее раскрытие.

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ (П.П. 2.29 – 2.34)

Кодекс не дает понятия конфликта интересов для публично практикующих профессиональных бухгалтеров.

Однако в некоторых нормативных правовых актах есть понятие конфликта интересов в конкретных аспектах. Например, понятие конфликта интересов в аудите дает п. 3 ст. 8 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»:

«Для целей настоящего Федерального закона под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица».

Аудиторы относятся к категории публично практикующих профессиональных бухгалтеров. Если обобщить данное определение для всех лиц, относящихся к категории публично практикующих профессиональных бухгалтеров, то для целей настоящего пособия конфликт интересов можно определить следующим образом:

«Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность публично практикующего профессионального бухгалтера или организации, в которой он осуществляет свою деятельность, может повлиять на объективное исполнение им должностных обязанностей и качество оказания услуг».



Возникновение конфликта интересов может привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов этики. Например, в случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом заказчика услуг, может возникнуть угроза нарушения *принципа объективности*. Угроза нарушения *принципа объективности* или *принципа конфиденциальности* может также возникнуть, если публично практикующий профессиональный бухгалтер оказывает услуги заказчикам, между которыми существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

Кодекс предусматривает ряд мер предосторожности при возникновении такого рода конфликта интересов для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. В зависимости от обстоятельств такие меры обычно включают:

- ✓ уведомление заказчика услуг о деловых интересах или деятельности, которые могут представлять конфликт интересов, и получение согласия заказчика услуг на действия в таких обстоятельствах;
- ✓ уведомление всех соответствующих сторон о том, что публично практикующий профессиональный бухгалтер оказывает двум или более сторонам услуги, касающиеся предмета, который вызывает конфликт интересов этих сторон, и получение согласия всех этих сторон на продолжение таких действий;
- ✓ уведомление заказчика услуг о том, что публично практикующий профессиональный бухгалтер при оказании запрашиваемых услуг работает для многих заказчиков услуг (например, в конкретном секторе рынка или по конкретному виду заданий), и получение согласия на действия при таких обстоятельствах.

Прежде, чем принять задание в условиях конфликта интересов, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен также определить, есть ли у него возможности для применения одной или более из следующих мер предосторожности:

- ➔ назначение самостоятельных независимых групп, ответственных за выполнение заданий;



- ➔ процедуры, препятствующие доступу к информации (например, раздельное месторасположение групп, конфиденциальное и безопасное хранение информационных данных);
- ➔ четкие инструкции для участников групп по вопросам безопасности и конфиденциальности;
- ➔ использование письменных соглашений о соблюдении правил конфиденциальности, подписанных работниками и руководителями организации;
- ➔ проведение на регулярной основе проверок принятых мер предосторожности силами старшего персонала организации, не занятого в аналогичных заданиях.

В том случае, если такие меры предосторожности могут быть соблюдены и заказчик услуг считает достаточным применение этих мер, чтобы устранить конфликт интересов, тогда задание может быть принято.

Если согласие заказчика услуг на работу для третьей стороны (в условиях наличия конфликта интересов между заказчиком услуг и этой третьей стороной) не было получено, то публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться продолжать работу для одной из сторон над этим предметом.

Конфликт интересов может создать угрозы нарушения одного или более основных принципов этики, например, *объективности, конфиденциальности, профессионального поведения*. Если с помощью мер предосторожности их нельзя устранить или свести до приемлемого уровня, то публично практикующий профессиональный бухгалтер должен вынести решение о невозможности принять такое задание или о необходимости прекратить выполнение одного или нескольких конфликтующих заданий.

ВТОРОЕ МНЕНИЕ (П.П. 2.35 – 2.37)

Раздел рассматривает ситуации, когда возникает конфликт интересов между заказчиком услуг и действующим бухгалтером в вопросах:

- ➔ применения стандартов бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ иных правил или стандартов;



- ➔ конкретных учетных записей этой заказчика услуг или
- ➔ высказывания мнения от имени заказчика услуг.

В этом случае к другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру может обратиться компания, не являющаяся ее заказчиком услуг, с просьбой выразить второе мнение в отношении конфликта. Следует учитывать, что в данных ситуациях публично практикующий профессиональный бухгалтер, к которому обратились, в отличие от действующего бухгалтера, может не обладать всей необходимой информацией. В таком случае может возникнуть угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности, если второе мнение не основывается на тех же фактах, которые известны действующему бухгалтеру, или же оно основано на неадекватных доказательствах.

Существование и значимость такой угрозы также зависит от других обстоятельств и всех прочих доступных фактов и допущений, уместных при вынесении профессионального суждения.

В случае такого обращения угрозы следует рассматривать в отношении всех участвующих в конфликте сторон, в том числе и публично практикующего профессионального бухгалтера, к которому обратились. К угрозам, которые могут возникнуть в отношении публично практикующего профессионального бухгалтера, относятся угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, близкого знакомства. Если угрозы значимы, то возможно нарушение основных принципов честности и объективности.

Мерами предосторожности, которые могут быть предприняты для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, могут быть:

- ➔ обращение к заказчику услуг за разрешением на общение с действующим бухгалтером;
- ➔ уведомление заказчика услуг обо всех ограничениях, связанных с выражением мнения;
- ➔ предоставление действующему бухгалтеру копии документа, содержащего выражение мнения.

Если заказчик услуг, запрашивающий указанное мнение, не дает разрешение на общение с действующим бухгалтером, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен, взвесив все обстоятельства, решить, уместно ли для него предоставлять искомое мнение.



ГОНОРАРЫ И ДРУГИЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ (П.П. 2.38 – 2.45)

Гонорар

При ведении переговоров о профессиональных услугах публично практикующий профессиональный бухгалтер может назначать любое вознаграждение, которое он сочтет соответствующим его услугам. Назначение одним публично практикующим профессиональным бухгалтером вознаграждения меньшего, чем назначает другой профессиональный бухгалтер, само по себе не считается неэтичным поступком.

Однако демпинговые гонорары влекут за собой угрозы нарушения основных принципов этики. Низкий гонорар создает *угрозу профессиональной компетентности и должной тщательности*, так как публично практикующий профессиональный бухгалтер будет стремиться компенсировать стоимость задания низким качеством предоставляемой услуги, и это, как правило, вызывает нарушения нормативных правовых актов и профессиональных стандартов при выполнении задания.

Назначая гонорар, публично практикующему профессиональному бухгалтеру необходимо учесть возникновение и значимость каких-либо угроз и при необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Примеры мер предосторожности включают:

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

Условное вознаграждение

При предоставлении услуг широко используется «условное вознаграждение». Кодекс дает его определение:

«Условное вознаграждение – это вознаграждение, рассчитанное на заранее обусловленной основе, связанной с результатами операции или выполненной работы. Вознаграждение, установленное судом или другим государственным органом, не является условным вознаграждением».



Условные вознаграждения могут привести к возникновению *угрозы личной заинтересованности*, направленной против *принципа объективности*. Например:

- ➔ оплата услуг по ведению налогового учета и составлению налоговых деклараций будет зависеть от того, найдет ли грубые нарушения проверка налоговых органов;
- ➔ оплата услуг по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, сформированной аутсорсером⁶, будет зависеть от вида аудиторского заключения в отношении этой отчетности.

Факт возникновения *угрозы личной заинтересованности* и ее значимость зависят от таких факторов, как:

- ➔ характер задания;
- ➔ пределы изменения размера возможного вознаграждения;
- ➔ методика расчета вознаграждения;
- ➔ будут ли угрозы или результат выполнения задания оцениваться независимым третьим лицом.

Так как условный гонорар зависит от результата, следует учитывать, что в случае *личной заинтересованности* возможно оказание некомпетентной или недобросовестной услуги.

Если угрозы оцениваются как значимые, то применимые меры предосторожности включают:

- ➔ предварительно заключенное с заказчиком услуг в письменном виде соглашение о методике расчета вознаграждения;
- ➔ раскрытие предполагаемым пользователям информации содержания работы, выполняемой публично практикующим профессиональным бухгалтером, и методики расчета вознаграждения;

⁶ **Аутсорсер** – это специалист, не являющийся сотрудником организации и выполняющий для нее определенные виды работ, в которых он более компетентен, является профессионалом своего дела и выполнит работу более качественно и профессионально, в частности услуги в области бухгалтерского учета: ведение, восстановление бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и другие. Термин применим также для специализированной организации.



- ➔ правила и процедуры контроля качества;
- ➔ обзорную проверку результатов работы, выполненной публично практикующим профессиональным бухгалтером, независимым третьим лицом.

Другие вознаграждения

В определенных обстоятельствах публично практикующий профессиональный бухгалтер может:

- ➔ получать вознаграждение за посредничество или комиссионное вознаграждение, связанное с его работой с заказчиком услуг;
- ➔ сам выплачивать вознаграждение с целью получить заказчика услуг, который остается заказчиком другого публично практикующего профессионального бухгалтера.

Получение вознаграждения публично практикующим профессиональным бухгалтером

Принятие платы или комиссионного вознаграждения может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности, направленной против принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

Например:

- ➔ если публично практикующий профессиональный бухгалтер не может предоставить конкретные запрашиваемые услуги, он может получить плату за то, что направляет своего заказчика услуг к другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру или эксперту;
- ➔ публично практикующий профессиональный бухгалтер также может получить комиссионное вознаграждение от третьей стороны за продвижение заказчику услуг товара или услуг этой третьей стороны (например, вознаграждение от распространителя программного обеспечения).

Выплата вознаграждения публично практикующим профессиональным бухгалтером

В том случае, если публично практикующий профессиональный бухгалтер не оказывает услуг, запрашиваемых в данный момент заказчиком, то он может сам выплачивать вознаграждение другому



публично практикующему профессиональному бухгалтеру за необходимые услуги, без замены действующего бухгалтера на другого публично практикующего профессионального бухгалтера. То есть передается и оплачивается действующим бухгалтером та часть работы, которую он не может выполнить. Выплата такого вознаграждения также может создать *угрозу личной заинтересованности*, направленной против *принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности*.

Меры предосторожности при получении или выплаты вознаграждений

До получения или выплаты вознаграждения публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и при необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Примеры мер предосторожности включают:

- ➔ раскрытие заказчику услуг любых соглашений о выплате посреднического вознаграждения другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру за переданную ему работу;
- ➔ раскрытие заказчику услуг любых соглашений о получении посреднического вознаграждения за передачу работы с этим заказчиком услуг другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру;
- ➔ заранее полученное согласие заказчика услуг на оказание публично практикующим профессиональным бухгалтером комиссионных услуг, связанных с продажей заказчику услуг товаров или услуг третьей стороной.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер может приобрести всю или часть другой организации на условиях, что платежи будут сделаны физическим лицам, ранее ею владевшим, либо их наследникам или правопреемникам. Такая плата не считается посреднической оплатой или комиссионным вознаграждением.



РЕКЛАМА И ПРЕДЛОЖЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ УСЛУГ (п.п. 2.46 – 2.47)

Публично практикующий профессиональный бухгалтер может искать новые заказы на рынке различными методами, например, по рекомендации заказчика услуг, участием в тендерах, посредством рекламы.

Кодекс определяет термин «реклама» как *«Сообщение общественности информации об услугах или навыках публично практикующих профессиональных бухгалтеров с целью получения заказов на осуществление профессиональной деятельности»* (Кодекс, Определения).

Лица, использующие рекламу должны руководствоваться Российским Рекламным Кодексом, который устанавливает стандарты этического поведения, которых придерживаются все стороны, имеющие отношения к рекламной деятельности, в том числе рекламодатели.

Российский рекламный кодекс предусматривает, что реклама должна быть честной и достоверной. Она должна соответствовать принципам добросовестной конкуренции, общепринятым в коммерческой деятельности.

Под «честностью» рекламный кодекс понимает, что реклама не должна злоупотреблять доверием потребителя или его недостаточным опытом или знаниями.

«Достоверность» означает, что реклама не должна содержать заявлений или изображений, которые непосредственно или косвенно, за счет замалчивания, двусмысленности или преувеличения в заявлениях, могут ввести в заблуждение потребителя.

Поиск заказов всегда связан с *личной заинтересованностью*. Если предложение услуг, профессиональных достижений и продуктов ведется с помощью методов, не совместимых с *принципом профессионального поведения*, возникает *угроза личной заинтересованности* в отношении соблюдения этого принципа.

При предложении и продвижении своих услуг на рынке публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен дискредитировать профессию. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен быть *честным, правдивым* и не должен:



- ➔ делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может представить, его квалификацию или приобретенный им опыт;
- ➔ давать пренебрежительные отзывы о работе других публично практикующих профессиональных бухгалтеров или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других публично практикующих профессиональных бухгалтеров.

При сомнениях относительно предлагаемой формы рекламы или методов работы на рынке публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос об обращении за консультацией в ИПБ России.

ПОДАРКИ И ЗНАКИ ВНИМАНИЯ (П.П. 2.46 – 2.50)

Заказчик услуг может предлагать подарки и оказывать знаки внимания публично практикующему профессиональному бухгалтеру или лицам, состоящим с ним в близком родстве. Такие предложения могут содержать угрозы основным принципам этики. Наличие и значимость любых угроз зависит от характера, ценности и мотивации предложения.

Подарок или знак внимания можно признать явно незначительными, если такую оценку дает разумное и хорошо информированное стороннее лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства. В этом случае публично практикующий профессиональный бухгалтер может считать, что такое предложение сделано в процессе нормальных деловых отношений и не содержит конкретного намерения повлиять на его суждение или получить от него какую-либо информацию.

Определение Кодекса носит общий характер и определение незначительности подарка или знака внимания будет субъективным. Количественный критерий дан в ст. 575 ГК РФ, в которой указано: *«Не допускается дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает трех тысяч рублей»*, то есть подарок, стоимостью ниже трех тысяч рублей, ГК РФ относит к обычным и явно незначительным. Предложение незначительных подарков или памятных сувениров является обычным в деловых взаимоотношениях.



Когда речь идет о значительном подарке, то при принятии подарка от заказчика услуг может возникнуть нарушение *принципа объективности* в результате *личной заинтересованности*, а если само предложение такого подарка сделано публично, то может возникнуть *угроза шантажа*.

Мерой предосторожности для публично практикующего профессионального бухгалтера является отказ в случае значительности предлагаемого подарка или знака внимания.

ПРИНЯТИЕ НА ХРАНЕНИЕ АКТИВОВ ЗАКАЗЧИКА УСЛУГ (П.П. 2.51 – 2.53)

Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать на хранение денежные средства и иные активы заказчика услуг, за исключением разрешенных законодательством случаев.

Хранение активов заказчика услуг создает угрозу нарушения основных принципов этики, например, возникает угроза *личной заинтересованности*, направленная *против профессионального поведения или соблюдения объективности*. Поэтому в случае получения активов от заказчика услуг должны соблюдаться все дополнительные требования законодательства, налагаемые на публично практикующего профессионального бухгалтера при хранении таких активов.

Кодекс указывает, что при принятии активов от заказчика услуг публично практикующий профессиональный бухгалтер, должен:

- ➔ хранить такие активы отдельно от личных активов или активов организации;
- ➔ использовать такие активы исключительно по назначению;
- ➔ в любое время быть готовым отчитаться за эти активы и за любой принесенный ими доход, дивиденды или полученную прибыль перед любыми лицами, уполномоченными затребовать такой отчет;
- ➔ соблюдать все требования нормативных правовых актов, имеющие отношение к хранению и учету таких активов;



➔ получить информацию относительно источников происхождения таких активов и рассмотреть возникающие в результате хранения обязательства, исходя из нормативных правовых актов. Например, если активы были получены от незаконной деятельности (например, легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, коррупция, коммерческий подкуп), то возникает угроза нарушения основных принципов этики. В такой ситуации публично практикующий профессиональный бухгалтер может рассмотреть возможность обращения за юридической консультацией.

Рассматривая данное положение, следует особо отметить, что в российской практике положение Кодекса в части возможности принятия на хранение активов заказчика услуг не применяется, так как принятие на хранение активов заказчика создает также *угрозу принципу независимости* (см. далее «Соблюдение принципа объективности при всех видах услуг»).

СОБЛЮДЕНИЕ ПРИНЦИПА ОБЪЕКТИВНОСТИ ПРИ ВСЕХ ВИДАХ УСЛУГ (П.П. 2.54 – 2.57)

Предоставляя любые профессиональные услуги, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать возможность угрозы нарушения *принципа объективности*, которая может быть результатом:

- ➔ наличия заинтересованности в заказчике услуг;
- ➔ взаимоотношений с руководителями, иными должностными лицами или работниками заказчика услуг.

Например, объективность может быть нарушена из-за наличия *угрозы близкого знакомства* в результате близкого родства, тесных деловых или личных отношений.

Если лицо, несущее ответственность за ведение бухгалтерского учета и составление отчетности является близким родственником публично практикующего профессионального бухгалтера, который оказывает услуги по аудиту или аутсорсингу, то *угроза близкого знакомства* оказывается столь значимой, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня. В этом случае публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться от предоставления услуг.



С понятием *объективности* тесно связано понятие *независимости*. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен соблюдать *принцип независимости* от заказчика услуг, которому он оказывает такие услуги. При оказании услуг требуется независимость мышления и независимость поведения⁷, которые позволяют публично практикующему профессиональному бухгалтеру выполнять задание беспристрастно, без конфликта интересов или негативного влияния других лиц, причем, выполнять его так, чтобы со стороны не возникало сомнения в его *объективности*. Рассмотрение принципа независимости заказчика услуг и публично практикующего профессионального бухгалтера, осуществляющего аудиторскую деятельность, будет проведено в [теме 4](#).

Если угрозы нарушения *принципа объективности* при предоставлении любых профессиональных услуг будут оценены как значимые, то публично практикующий профессиональный бухгалтер должен предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Примеры мер предосторожности включают:

- ➔ исключение из состава группы, выполняющей задание;
- ➔ осуществление процедур надзора;
- ➔ прекращение финансовых или деловых отношений, вызывающих угрозу;
- ➔ обсуждение проблем с высшим руководством своей организации;
- ➔ обсуждение проблем с представителями собственника или руководством заказчика услуг.

Если меры предосторожности не могут устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня, то публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться от участия в выполнении такого задания или прекратить его выполнение.

⁷ Определения «независимости мышления» и «независимости поведения» даны в теме 4.



ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 3

- 1 К какому виду угроз относится условное вознаграждение, зависящее от результата выполнения задания, предусмотренное договором с заказчиком услуг на выполнение задания?
- 2 Какие виды включают в себя меры предосторожности, обусловленные рабочей средой?
- 3 Какие характеристики заказчика услуг являются сомнительными при принятии решения о заключении с ним договора?
- 4 Какое определение можно дать конфликту интересов?
- 5 Какую угрозу содержит поиск заказчиков услуг посредством рекламы?



Тема 4. ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПА НЕЗАВИСИМОСТИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЯМИ УСЛУГ ПУБЛИЧНО ПРАКТИКУЮЩИХ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ (АУДИТОРОВ)

В теме рассматриваются положения раздела 3 Кодекса «Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)».

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ (п.п. 3.1 – 3.9)

Принцип независимости применяется к взаимоотношениям между публично практикующим профессиональным бухгалтером, оказывающим аудиторские услуги, и заказчиком аудита. К таким услугам относятся аудит и обзорные проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, в результате выполнения которых аудитор выражает мнение о бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом либо отдельных ее частей. Такие задания являются заданиями, обеспечивающими уверенность, или заданиями по подтверждению информации (Кодекс, Определения).

Аудиторские задания проводятся в интересах общества и, поэтому членами аудиторских групп должны соблюдаться требования «Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций», одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ и вступившие в силу с 01.01.2013. Требования к независимости, предъявляемые Правилами к аудиторам, охватывают больше ситуаций, которые могут встретиться в практике, чем изложенные в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России». Задачей Кодекса ИПБ России является дать общее представление о принципе независимости, достаточном для его понимания профессиональными бухгалтерами, осуществляющими деятельность, отличную от аудита.

Цель настоящего раздела состоит в том, чтобы помочь заказчикам аудита в применении концептуальной основы для достижения и сохранения независимости во взаимоотношениях с публично практикующим профессиональным бухгалтером, оказывающим аудиторские услуги и/или аудиторской организацией.



Определение независимости

В отношении независимости Кодекс подразумевает две составляющих:

- ➔ *Независимость мышления* – образ мышления, позволяющий выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет соблюдать честность, объективность и профессиональный скептицизм.
- ➔ *Независимость поведения* – избегание фактов и обстоятельств, которые настолько значительны, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, включая все меры предосторожности, могла бы сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм аудитора находятся под угрозой.

При рассмотрении понятия «независимость» важно понимать, что аудитор, высказывающий мнение в отношении достоверности отчетности заказчика услуг, не может быть полностью свободен от всех связей с заказчиком, хотя бы потому, что он оплачивает услуги аудитора. Следовательно, существенность любых отношений заказчика и аудитора следует оценивать в свете того, что именно разумное и информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, обоснованно сочло бы неприемлемым.

В отношении независимости также применяется концептуальный подход, который предусматривает:

- ➔ идентификацию угрозы независимости;
- ➔ оценку значимости идентифицированных угроз; и
- ➔ применение при необходимости мер предосторожности, чтобы устранить угрозы или свести их к приемлемому уровню.

При применении концептуального подхода используется профессиональное суждение. Если нарушение принципа независимости выявилось на стадии принятия решения о проведении аудита и меры предосторожности не могут быть приняты, заказчик аудита должен отказаться от предоставления услуг этим аудитором. Если нарушение принципа независимости выявляется, когда услуги уже оказываются, то следует рассмотреть вопрос о сокращении задания с целью ликвидировать возникшую ситуацию или прекращении взаимоотношений с аудитором.



Невозможно определить все ситуации, которые создают угрозы независимости, и предпринять соответствующие меры. Концептуальной подход не позволяет считать ситуацию допустимой только на основании того, что она не определена настоящим Кодексом как недопустимая.

Недопустимые ситуации

В ч. 1 ст. 8 Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определены недопустимые ситуации и предусмотрен прямой запрет на проведение аудита в ряде случаев. Заказчик аудита должен знать об этих запретах при рассмотрении вопроса о назначении аудитора. К недопустимым ситуациям относятся:

- ➔ руководство аудиторских организаций является учредителями заказчика аудита;
- ➔ руководство аудиторских организаций состоит в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов⁸) с учредителями и/или ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами заказчика аудита;
- ➔ аудиторскими организациями, если они являются учредителями заказчика аудита;
- ➔ аудиторскими организациями, если заказчики аудита являются их учредителями;
- ➔ в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств, указанных выше в пунктах 3 и 4 заказчиков аудита;
- ➔ аудиторскими организациями, если они имеют общих с заказчиком аудита учредителей;
- ➔ аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами), если они оказывали заказчику аудита в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги:
 - по восстановлению бухгалтерского учета;
 - ведению бухгалтерского учета;

⁸ Относится к детям супругов от предыдущих браков.



- составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ аудиторскими организациями в отношении страховых организаций – заказчиков аудита, с которыми заключены договоры страхования ответственности этих аудиторских организаций;
- ➔ аудиторы являются учредителями и/или ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами заказчика аудита;
- ➔ аудиторы состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями и/или ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами заказчика аудита.

Как видно из перечня, предусмотренного Законом, независимость должна соблюдаться в двух аспектах – в отношении аудиторской организации в целом как юридического лица и аудиторов – физических лиц.

При оценке значимости угрозы независимости должны быть приняты во внимание как качественные, так количественные факторы.

Законодательство и аудиторские стандарты требуют, чтобы аудиторское заключение было сформировано в соответствии с требованиями независимости аудитора. Несоблюдение аудитором требований независимости является основанием для аннулирования квалификационного аттестата (ч. 1 ст. 12 Закона № 307-ФЗ). Аннулирование квалификационного аттестата аудитора является основанием для прекращения членства в СРО аудиторов (ч. 14 ст. 18 Закона № 307-ФЗ).

ПОНЯТИЯ, ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ В КОДЕКСЕ

Кодекс дает определения ряду понятий и содержит положения, важные для понимания взаимоотношений заказчика аудита с аудитором с точки зрения соблюдения основных принципов этики при применении концептуального подхода.

Общественно значимые хозяйствующие субъекты (п. 3.10)

Понятие общественно значимых хозяйствующих субъектов (ОЗХС) дано в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина России 01.07.2004 № 180.

Определение Кодекса соответствует этому понятию.



Под общественно значимыми хозяйствующими субъектами понимаются хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц. К ним относятся:

- ➔ организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах;
- ➔ финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, в том числе, кредитные и страховые организации, общества взаимного страхования, негосударственные пенсионные фонды;
- ➔ организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов. Данные организации дополнительно внесены в перечень «Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций», вступившие в силу с 01.01.2013 и Кодекс, и Концепцией они не предусмотрены.

К общественно значимым хозяйствующим субъектам предъявляются дополнительные условия, которые отражают степень общественного интереса к деятельности этих предприятий. Применение концептуального подхода к соблюдению требований к независимости к ОЗХС в конкретных ситуациях рассматривается далее.

Связанные стороны (п. 3.11)

В том случае, если ценные бумаги организации заказчика аудита котируются на фондовой бирже, то под заказчиком также понимаются связанные с организацией стороны. В иных случаях под заказчиком аудита понимается связанные стороны, над которыми заказчик аудита имеет прямой или косвенный контроль.

Стороны, которые относятся к связанным, раскрываются в ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах». Связанными сторонами могут являться:

- ➔ юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации;



- ➔ юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;
- ➔ организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Понятие аффилированных лиц содержится в Законе от 22.03.1991 г. № 948-1 «О конкуренции и монополистической деятельности на товарных рынках». В перечне лиц, относящихся к аффилированным, есть понятие «лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо». Это понятие раскрывается в ст. 9 Федерального закона от 26.07.2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции». В статье дан перечень, в соответствии с которым лица могут быть отнесены к группе лиц. На действия (бездействие) группы лиц распространяются запреты, установленные антимонопольным законодательством на действия (бездействие) на товарном рынке хозяйствующего субъекта.

Совместная деятельность определяется в соответствии с ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Положение определяет правила отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации в случаях совместного осуществления операций, совместного использования активов и совместного осуществления деятельности.

Следует отметить, что в Законе 948-1 содержится положение, в соответствии с которым к аффилированным лицам относятся участники финансово-промышленной группы, члены Советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы. Однако понятие финансово-промышленной группы в настоящее время отсутствует в соответствии с Федеральным законом от 22.06.2007 г. № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона «О финансово-промышленных группах».



Когда заказчик аудита и/или аудитор знают или имеют причины полагать, что взаимоотношения или обстоятельства связанной с заказчиком аудита стороны влияют на *оценку независимости* аудитора от заказчика, аудитор при идентификации и оценке угроз независимости и применении соответствующих мер предосторожности должен учитывать наличие такой связанной стороны.

Представители собственника и руководство заказчика аудита (п. 3.12)

Оценка независимости аудитора, с которым заказчик аудита намерен заключить договор на оказание аудиторских услуг, должна проводиться на стадии принятия задания.

Однако возможны ситуации, когда угроза независимости выявляется в процессе выполнения задания. При этом возможно возникновение *угрозы шантажа и близких отношений*. Поэтому представители собственника и руководство заказчика аудита должны осуществлять регулярный обмен информацией с аудитором по вопросам независимости. Такое взаимодействие позволяет заказчику:

- ➔ принимать во внимание мнение аудитора при идентификации и оценке угроз независимости,
- ➔ учитывать уместность мер предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня, и
- ➔ предпринимать соответствующие меры.

Документирование (п. 3.13)

Документирование является одной из важнейших сторон взаимоотношений заказчика аудита и аудитора. В случае отсутствия документации при возникновении конфликта сторон невозможно подтвердить, что:

- ➔ стороны были ознакомлены с имеющимися или возможными угрозами возникновения нарушений основных принципов этики и независимости сторон;
- ➔ были рассмотрены и предприняты все возможные меры предосторожности.



При обсуждении вопросов соблюдения принципа независимости между заказчиком аудита и аудитором заказчику стороны должны руководствоваться, в первую очередь, нормативными правовыми актами:

- ➔ Законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- ➔ «Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций»
- ➔ Кодексом этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России.

Документированию подлежат выводы относительно соблюдения требований независимости и сущность любых соответствующих обсуждений, подтверждающих эти выводы.

В соответствии с этим Кодекс предусматривает, что:

- ➔ должны быть задокументированы характер угрозы и примененные меры предосторожности, которые снижают угрозу до приемлемого уровня; и
- ➔ если угроза была на приемлемом уровне, должен быть зарегистрирован характер угрозы и обоснование вывода.

Период задания (п.п. 3.14 – 3.16)

Период задания является важным для заказчика аудита и аудитора не только с точки зрения Кодекса, но также с точки зрения Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» предусмотрено, что аудит нельзя проводить аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами), если они оказывали заказчику аудита в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги:

- ➔ по восстановлению бухгалтерского учета;
- ➔ ведению бухгалтерского учета;
- ➔ составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.



Такой запрет указывает, что возникают угрозы *самоконтроля* и нарушение принципа *объективности*. В этом случае *угроза независимости аудитора* настолько велика, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня.

Кодекс содержит требование соблюдения независимости между заказчиком аудита и аудитором не только в период, за который представлена бухгалтерская (финансовая) отчетность, но и во время выполнения задания по аудиту. Период выполнения задания начинается, когда аудиторская группа начинает осуществлять аудит, а заканчивается датой подписания аудиторского заключения. Организация может стать заказчиком аудита во время или после окончания отчетного периода, по которому будет выражаться мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, рассмотрение вопросов независимости в отношении периода задания проводится до принятия этого задания и при этом должно быть определено, имеются ли какие-либо угрозы независимости:

- ➔ финансовые или деловые отношения между заказчиком и аудитором во время или после отчетного периода; или
- ➔ оказание аудиторских услуг заказчику ранее.

Аудитор может оказывать заказчику аудита услуги, не связанные с подтверждением достоверности информации, во время или после отчетного периода. Важно, чтобы эти услуги не были несовместимыми с проведением аудита. Если оказание таких услуг несовместимо с проведением аудита, то из аудиторской группы должны быть исключены лица, которые оказывали услугу.

Слияния и поглощения (п.п. 3.17 – 3.21)

Кодексом рассмотрена ситуация, когда в процессе проведения аудита или в отчетном периоде, за который проводится аудит, происходит слияние и поглощения организаций. Если в результате этого какая-либо организация становится связанной стороной заказчика аудита, то у аудитора может возникнуть *угроза независимости*. Аудитор должен идентифицировать и оценить:

- ➔ предыдущую и текущую заинтересованности, то есть наличие взаимоотношений у аудитора в прошлом или настоящем с организацией, с которой произошло слияние или поглощение;



- ➔ взаимоотношения со связанной стороной, а именно: характер и значимость угроз независимости;
- ➔ возможность продолжить выполнение задания после даты вступления в силу слияния компаний или поглощения;
- ➔ возможность при необходимости принять меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня.

Если имеются какие-либо текущие заинтересованности или взаимоотношения, необходимо предпринять шаги, чтобы к дате вступления в силу слияния или поглощения завершить любые текущие заинтересованности или взаимоотношения, которые не разрешены настоящим Кодексом. Однако могут возникнуть ситуации, когда такие заинтересованности или взаимоотношения не могут быть закончены к этой дате. Например, действующий аудитор выполняет для организации, с которой происходит слияние или поглощение, услуги, не связанные с подтверждением достоверности информации, и значительная часть этой работы выполнена, так что организация не может на дату вступления в силу сменить исполнителя услуг. Необходимо оценить значимость угрозы, чтобы определить, сможет ли аудитор оказывать дальнейшие услуги заказчику аудита в этом качестве, так как чем более значима угроза, тем большая вероятность того, что под угрозой будет поставлена *объективность* аудитора.

Ситуация должна быть обсуждена между руководством заказчика аудита и аудитором.

Возникновение значимых угроз при слияниях и поглощении

Рассмотрим случай, когда проведенная оценка и обсуждение оценки с аудитором показали, что возникли *значимые угрозы*. Однако руководство заказчика аудита, несмотря на это, намерено продолжить работу с аудитором. Кодекс предусматривает меры предосторожности, которые аудитору необходимо предпринять в этом случае:

- ➔ интересы или взаимоотношения будут прекращены в возможно короткие сроки, но не позже шести месяцев после даты вступления в силу слияния компаний или поглощения;
- ➔ любое лицо, в отношении которого в данной ситуации не соблюдается *принцип независимости*, не должно являться членом аудиторской группы;



➔ прекращение аудитором выполнения задания не позже выпуска аудиторского заключения.

Должны быть задокументированы любые заинтересованности или взаимоотношения, которые не будут закончены до даты вступления в силу слияния компаний или поглощения, и причины, почему они не будут прекращены. Если предыдущие и текущие заинтересованности и взаимоотношения не создают значимых угроз объективности, то документируется доводы, почему эти угрозы не оценены как значимые.

ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ТРЕБОВАНИЙ К НЕЗАВИСИМОСТИ

Данный раздел рассматривает ряд конкретных обстоятельств и отношений, которые создают или могут создать *угрозы независимости*, потенциальные угрозы и меры предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня. Также рассмотрены ситуации, где никакие меры предосторожности не могут снизить угрозы до приемлемого уровня. Как предусматривает концептуальный подход, в разделе не описываются все обстоятельства и отношения, которые создают или могут создать угрозу независимости. Заказчик аудита и аудитор должны оценить значение различных обстоятельств и отношений и определить меры предосторожности для устранения угроз независимости или снижения их до приемлемого уровня.

Финансовая заинтересованность (п.п. 3.23 – 3.27)

Присутствие финансового интереса во взаимоотношениях с заказчиком аудита может создать угрозу *личной заинтересованности* у аудитора.

Финансовая заинтересованность – это доля в акциях или других ценных бумагах, долговых обязательствах, ссудах или других долговых инструментах субъекта, включая права и обязательства по приобретению такой доли и производных финансовых инструментов, напрямую связанных с такой долей (Кодекс, Определения).

Следует отметить, что финансовая заинтересованность рассматривается в Кодексе количественной мерой – **«долей»**, а также предусматриваются **права и обязательства в отношении такой доли**.



Финансовая заинтересованность может быть прямой и косвенной (Кодекс, Определения).

Прямая финансовая заинтересованность – финансовая заинтересованность, выраженная:

- ➔ в прямом владении и контроле, осуществляемом отдельным лицом или субъектом (включая субъекты, управляемые на правах усмотрения другой стороной); или
- ➔ владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или другие формы посредничества, контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом.

Следует обратить внимание, что определение прямой финансовой заинтересованности включает в себя возможность контролировать хозяйствующий субъект. Например, хотя формально полный контроль в менеджменте дает 51% общего пакета голосующих акций, но в соответствии с ч. 5 ст. 1 Закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» государству достаточно иметь более 25% акций, чтобы получить полный контроль в управлении акционерного общества.

Косвенная финансовая заинтересованность – финансовая заинтересованность, выраженная владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или прочие виды посредничества, не контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом.

Финансовая заинтересованность может проявляться опосредовано (например, через инвестиционные институты, фонды). Следовательно, определение финансовой заинтересованности как прямой или косвенной будет зависеть от того, управляет ли получатель прибыли (бенефициарный владелец) инвестиционным институтом или оказывает влияние на инвестиционные решения.

Наличие и значимость угрозы зависят от:

- ➔ положения лица, имеющего финансовую заинтересованность;
- ➔ того, является ли финансовая заинтересованность прямой или косвенной; и
- ➔ существенности финансовой заинтересованности.



Кодекс указывает на то, что не всякая косвенная заинтересованность может создать угрозу независимости – угрозу создает **существенная** косвенная финансовая заинтересованность. Понятие существенности косвенной заинтересованности в Кодексе нет. Однако, исходя из концепции Кодекса, можно сказать, что **существенной косвенную заинтересованность можно считать в том случае, если разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, вероятнее всего сочло бы их негативно влияющими на независимость.** Очевидно, что такая оценка проводится по профессиональному суждению.

Наличие у аудитора прямой или существенной косвенной финансовой заинтересованности в заказчике аудита создает угрозу *личной заинтересованности* в следующих случаях:

- ➔ заказчиком аудита является пенсионный фонд, обслуживающий аудиторскую организацию (речь идет о негосударственном пенсионном фонде, так как государственный пенсионный фонд обязательному аудиту не подлежит);
- ➔ заказчик аудита и аудиторская организация (учредители, руководство, руководители заданий по аудиту), член аудиторской группы, член семьи или близкий родственник этого лица имеют существенную финансовую заинтересованность в одной и той же организации, и заказчик может оказывать значительное влияние на данную организацию;
- ➔ аудиторская организация (учредители, руководство, руководители заданий по аудиту), член аудиторской группы, член семьи или близкий родственник этого лица имеют финансовую заинтересованность в заказчике аудита путем получения наследства, подарка или слияния компаний.

Запрет на проведение аудита в случае наличия финансовой заинтересованности

Кодекс указывает ситуации, когда члены аудиторской группы, члены семьи или близкие родственники такого лица или аудиторская организация (учредители, руководство, руководители заданий по аудиту) не должны иметь прямой или существенной косвенной финансовой заинтересованности, так как угроза *личной заинтересованности* так значима, что никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня К ним относятся:



- ➔ наличие прямой или существенной косвенной финансовой заинтересованности в заказчике аудита;
- ➔ наличие прямой или существенной косвенной финансовой заинтересованности в организации, у которой есть контрольный пакет акций заказчика аудита, и заказчик существенен для этой организации.

Меры предосторожности для устранения угрозы или снижения ее до приемлемого уровня

Кодекс предусматривает ряд мер предосторожности для устранения угрозы или снижения ее до приемлемого уровня, которые включают:

- ➔ избавление от прямой финансовой заинтересованности;
- ➔ избавление от значительной доли косвенной заинтересованности так, чтобы остающаяся доля не была существенной;
- ➔ отстранение члена аудиторской группы, имеющего финансовую заинтересованность, от участия в выполнении задания.

Ссуды и гарантии (п.п. 3.28 – 3.32)

Угроза независимости аудитора или аудиторской организации может возникнуть, если заказчиком аудита, который является кредитной организацией, выдаются ссуды или гарантии под ссуду члену аудиторской группы, члену семьи или близкому родственнику такого лица или аудиторской организации, так как в этом случае может возникнуть *угроза личной заинтересованности*.

Однако угроза не возникает в том случае, если ссуда или гарантия была выдана в соответствии обычными коммерческими условиями. Если ссуда или гарантия были выданы с нарушением этих условий (например, с предоставлением льгот, не предусмотренных общим порядком и условиями), то угроза является столь значимой, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня. Следовательно, такая ссуда или гарантия не должны быть приняты членом аудиторской группы, членом семьи или близким родственником такого лица или аудиторской организацией.



Также угроза независимости не возникает, если член аудиторской группы, член семьи или близкие родственники или аудиторская организация имеют депозиты или брокерский счет у заказчика аудита – кредитной организации, которые обслуживаются в соответствии с обычными коммерческими условиями.

Кодекс дает примеры ссуд и гарантий, если они выданы в соответствии принятыми процедурами предоставления и условиями, которые не создают угрозу независимости. Ими являются ипотека, банковские кредиты по текущему счету (овердрафт), автокредиты и кредитные карты.

Ссуды и гарантии могут выдаваться не только кредитными организациями, но и не являющиеся таковыми. *Угроза личной заинтересованности* при этом имеет приемлемый уровень только в случае, когда ссуда или гарантия несут существенны для обеих сторон.

Аналогично этому, в обратной ситуации, когда член аудиторской группы, член семьи или близкий родственник этого лица или аудиторская организация дают ссуду или гарантии под ссуду заказчику аудита, *угроза личной заинтересованности* может быть снижена до приемлемого уровня, только в случае, когда ссуда или гарантия несут существенны для обеих сторон.

Обобщим требования Кодекса по ссудам и гарантиям в таблице:

Организации, предоставляющие ссуды и гарантии	Угроза независимости		
	значима	не создается	имеет приемлемый уровень
Заказчик аудита – кредитная организация	Услуги предоставляются с нарушением обычных коммерческих условий (например, предоставление льгот)	Предоставление услуг в соответствии с обычными коммерческими условиями по: - депозитам; - брокерским счетам; - ипотеке; - автокредитам; - банковским кредитам по текущим счетам; - кредитным картам.	



Организации, предоставляющие ссуды и гарантии	Угроза независимости		
	значима	не создается	имеет приемлемый уровень
Заказчик аудита – некредитная организация			Услуги несущественны для обеих сторон
Аудиторская организация или член аудиторской группы, член семьи или близкий родственник этого лица			Услуги несущественны для обеих сторон

Деловые отношения (п.п. 3.33 – 3.35)

Тесные деловые отношения между заказчиком аудита и членом аудиторской группы, членом семьи или его близким родственником или аудиторской организацией возникают в результате коммерческих отношений или общей финансовой заинтересованности, и могут создать угрозы личной заинтересованности или шантажа.

Примеры таких отношений включают:

- ➔ наличие финансовой заинтересованности в совместном предприятии с заказчиком аудита или владельцем, директором или другим лицом, выполняющим высшие управленческие функции у заказчика. В отношении совместных предприятий, следует особо отметить, что в соответствии со ст. 1 Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных этой статьей. Однако в отношении членов аудиторской группы, членов семьи и близких родственников такого лица такого запрета нет;



- ➔ объединение одной или более услуг или продуктов аудиторской организации с одной или более услугами или продуктами заказчика аудита и продажа пакета от лица обеих сторон. Например, заказчик аудита разрабатывает информационные технологии, а аудиторская организация оказывает услуги по их внедрению, разрешенные Законом «Об аудиторской деятельности»;
- ➔ маркетинговые действия, в соответствии с которыми аудиторская организация распространяет или продает продукты или услуги заказчика аудита или заказчик распространяет или продает продукты или услуги аудиторской организации. Что касается аудиторской организации или индивидуального аудитора, то при наличии таких взаимоотношений на коммерческой основе необходимо рассмотреть, не противоречат ли они Закону «Об аудиторской деятельности».

Существенность деловых взаимоотношений

Кодекс рассматривает деловые взаимоотношения аудиторской организации и заказчика аудита с точки зрения их существенности. Если *финансовая заинтересованность* является существенной для обеих сторон, возникшая угроза настолько значима, что никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня. Такие деловые отношения должны быть прекращены.

Угрозы независимости не создаются, если в деловых отношениях взаимная *финансовая заинтересованность* сторон несущественна и не может влиять на управленческие решения.

Что касается члена аудиторской группы, то в случае наличия у него существенной *финансовой заинтересованности* он должен быть исключен из аудиторской группы.

Заказчик аудита может продавать аудитору товары и услуги. Угроза независимости при этом не создается, если сделка проводится по обычным условиям бизнеса и легко контролируется. Однако если сделка носит такой характер или величину, что возникает *угроза личной заинтересованности*, то могут быть приняты следующие меры предосторожности:

- ➔ ликвидация или сокращение величины сделки; или
- ➔ отстранение аудитора от выполнения задания.



Родственные и личные отношения (п.п. 3.36 – 3.40)

Родственные и личные отношения между членом аудиторской группы и директором или другим должностным лицом заказчика аудита могут создавать *угрозу личной заинтересованности, близких отношений или шантажа*.

Кодекс дает перечень случаев возникновения *угрозы независимости*, когда член семьи или близкий родственник члена аудиторской группы является:

- ➔ директором или другим должностным лицом заказчика аудита;
- ➔ лицом, имеющим возможность оказать существенное влияние на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности заказчика аудита, или находился в таком положении в период выполнения задания;
- ➔ сотрудником, имеющим возможность оказывать существенное влияние на финансовое положение заказчика аудита, финансовые показатели или денежные потоки.

Родственные связи руководителей и иных должностных лиц аудиторской организации

В отношении родственных связей в ч. 1 ст. 8 Закона № 307-ФЗ содержится прямой запрет на проведение аудита:

- ➔ аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов).



В отношении аудиторских организаций никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу независимости до приемлемого уровня.

Родственные связи аудиторов – физических лиц

Что касается аудиторов, то такие меры могут быть предприняты, и они включают:

- ➔ исключение аудитора из аудиторской группы; или
- ➔ распределение обязанностей аудиторской группы таким образом, чтобы аудитор не имел дела с вопросами, которые являются зоной ответственности члена семьи или близкого родственника.

Личные отношения

Угрозы независимости также возникают в случае, когда у члена аудиторской группы есть тесная связь с лицом, не являющимся членом семьи или близким родственником. В этом случае оценка угрозы независимости и принятие при необходимости мер предосторожности проводится аналогично случаю родства.

Непреднамеренное нарушение независимости

Нарушение независимости может быть непреднамеренным, например, заказчик аудита или аудитор не знали о наличии родственных связей, подпадающих под это требование. При непреднамеренном нарушении требований данного раздела считается, что угроза независимости отсутствует, если аудитор исключен из состава аудиторской группы.

Трудовые отношения с заказчиком аудита (п.п. 3.41 – 3.43)

Кодексом рассматривается случай, когда директор, другое должностное лицо заказчика аудита или лицо, имеющее возможность оказывать существенное влияние на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности заказчика, был членом аудиторской группы или руководителем заданий по аудиту аудиторской организации для данного заказчика. В этом случае могут возникнуть *угрозы близких отношений или шантажа*.



Независимость считается нарушенной и никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня, если с момента вступления такого лица в трудовые отношения с заказчиком аудита не прошло двенадцати месяцев.

Оказание услуг заказчику аудита (п.п. 3.44 – 3.45)

Рассмотрим обратную предыдущей ситуацию, когда член аудиторской группы недавно являлся директором, должностным лицом или сотрудником заказчика аудита. Здесь могут возникнуть угрозы *личной заинтересованности, самоконтроля или близких отношений*, когда, например, член аудиторской группы должен оценивать элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые он подготавливал при работе у заказчика.

Если в отчетном периоде такой член аудиторской группы мог оказать существенное влияние на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающая угроза настолько значима, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня. Следовательно, такие лица не должны включаться в аудиторскую группу.

Трудовые отношения аудитора с заказчиком аудита в качестве директора или должностного лица (п. 3.46)

Кодексом введен запрет на случай, когда лицо из руководящего состава аудиторской организации или ее специалист состоят в трудовых отношениях с заказчиком аудита в качестве директора или должностного лица. При этом *угрозы самоконтроля и личной заинтересованности* настолько значимы, что никакие меры предосторожности не могут снизить их до приемлемого уровня.

Длительные взаимоотношения заказчика аудита со старшим персоналом аудиторской организации и ротация руководителей заданий по аудиту (п.п. 3.48 – 3.51)

Если в течение длительного периода времени один и тот же старший персонал аудиторской организации проводит аудит у заказчика, то возникают *угрозы близких взаимоотношений и личной заинтересованности*. Особенно это касается заказчиков, которые являются ОЗХС. Мерой предосторожности является ротация старшего персонала аудиторской группы.



К старшему персоналу относится лицо, которое в течение длительного времени является руководителем аудиторской группы. В соответствии с ФПСАД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» *руководитель аудиторской группы* – уполномоченное лицо аудиторской организации, несущее ответственность за выполнение задания по аудиту и подготовку аудиторского заключения.

В отношении заказчиков аудита, **являющихся ОЗХС**, руководитель аудиторской группы (руководитель заданий по аудиту) не может проводить аудит у заказчика более чем семь лет подряд. Но и после этого в течение двух лет он не должен быть связан с любыми услугами, предоставляемыми этому заказчику, или влиять на их результат.

В отношении заказчиков аудита, **не являющихся ОЗХС**, Кодексом ограничительных мер по срокам оказания услуг не предусмотрено.

Непредвиденные ситуации для заказчиков аудита, являющихся ОЗХС

При наличии непредвиденных обстоятельств такое сотрудничество может быть продлено на один год.

Может оказаться, что аудиторская организация не в состоянии заменить руководителя аудиторской группы в настоящий момент, так как в ее штате нет аудитора соответствующей квалификации, обладающего необходимым знанием и опытом. Тогда ротация не является доступной мерой предосторожности. Решить эту проблему может только регулирующий орган путем освобождения от ротации, и руководитель задания по аудиту может выполнять задания больше семи лет. Но в этом случае регулирующий орган должен определить альтернативные меры предосторожности, например, регулярные независимые внешние обзорные проверки.

Оказание аудитором услуг по выполнению заданий, не обеспечивающих уверенность (п.п. 3.52 – 3.54)

Аудиторы могут выполнять для заказчиков аудита задания, не обеспечивающие уверенность.

К таким заданиям относятся выполнение согласованных процедур (ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации») и компиляция финансовой информации (ФПСАД № 31 «Компиляция финансовой информации»). В этих заданиях аудитор не выражает мнения о достоверности информации и представляет отчет без обеспечения уверенности.



Что касается независимости, то требование независимости в этих стандартах не является обязательным. Тем не менее, независимость учитывается при выполнении таких заданий, что предусмотрено требованием указания независимости в отчете.

Кроме того к таким услугам можно отнести прочие услуги, которые могут оказываться аудитором, хотя они и не являются аудиторскими с точки зрения закона. Прочими услугами в соответствии с частью 7 статьи 1 Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» являются:

- ➔ постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование (см. [тема 4](#), Общие положения/ Недопустимые ситуации, п. 7);
- ➔ налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- ➔ анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- ➔ управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- ➔ юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- ➔ автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- ➔ оценочная деятельность;
- ➔ разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- ➔ проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;



➔ обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

При выполнении указанных заданий возможно нарушение основных принципов и *возникновение таких угроз как личная заинтересованность, близкое знакомство, заступничество*. Кроме того, если аудиторская организация проводит аудит в той организации, которая заказала дополнительные услуги по предоставлению отчетов, то возникает *угроза самоконтроля*. Возникновение таких угроз непосредственно влечет *угрозу независимости* и требует принятия мер предосторожности.

Оценка угроз независимости проводится до того, как аудитор примет задание от заказчика аудита, не обеспечивающее уверенность. Если возникшая угроза значима и не может быть сведена до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности, услуга, связанная с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, предоставляться не должна.

Как минимум, оценка независимости должна быть применена к оценке независимости членов проверяющей группы, их близких родственников и членов семей. Более того, если аудиторская организация имеет существенную финансовую заинтересованность в заказчике аудита (прямую либо существенную косвенную), то возникающая *угроза личной заинтересованности* окажется столь значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня.

Кодекс содержит требования к оказанию некоторых прочих услуг, чтобы избежать *угрозы независимости* во взаимоотношениях заказчика аудита и аудитора. Эти требования рассмотрены далее в этой теме.

Функции руководства (п.п. 3.58 – 3.55)

Значимая *угроза независимости* для аудитора в отношении заказчика возникает, когда аудитор принимает на себя риск ответственности за выполнение функций руководства заказчика аудита при оказании услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность.

Важно, чтобы руководство заказчика аудита взяло на себя ответственность при оказании таких услуг за:

- ➔ формирование значимых суждений;
- ➔ принятие значимых решений по результатам;



➔ действия, которые будут предприняты по результатам.

Эта мера предосторожности снижает риск принятия решений от имени руководства заказчика.

Но если аудитор принимает на себя ответственность за выполнение функций руководства заказчика аудита, возникшие угрозы окажутся настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня. Например, принятие решения о том, каким рекомендациям аудиторской организации необходимо следовать заказчику, создает *угрозу самоконтроля и угрозу личной заинтересованности*. Помимо этого, принятие на себя ответственности за выполнение функций руководства создает *угрозу близкого знакомства*, поскольку в таком случае аудитор сверх меры проникается взглядами и интересами руководства заказчика.

Отнесение деятельности к функциям руководства требует профессионального суждения.

Функции руководства

В Кодексе даются примеры таких функций, которые, как правило, рассматриваются как относящиеся к сфере принятия решений и ответственности руководства:

- ➔ разработка стратегии и выбор направления развития;
- ➔ руководство и ответственность за действия сотрудников;
- ➔ санкционирование хозяйственных операций;
- ➔ принятие решения о том, какие рекомендации аудитора или третьих сторон следует выполнять;
- ➔ ответственность за составление и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления этой отчетности;
- ➔ ответственность за разработку, применение и поддержание системы внутреннего контроля.

Функции, не являющиеся функциями руководства

Кодекс также содержит перечень функций, которые не являются функциями руководства:



- ➔ исполнение формальных и административных обязанностей;
- ➔ улаживание не значимых вопросов, например, совершение не значимой хозяйственной операции, санкционированной руководством;
- ➔ отслеживание дат предоставления налоговых деклараций и информирование о них руководства;
- ➔ предоставление консультаций и рекомендаций для содействия руководству в выполнении его обязанностей.

Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (п.п. 3.59 – 3.66)

В соответствии со ст. 7 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» руководитель экономического субъекта несет единоличную ответственность за:

- ➔ данные, содержащиеся в первичном учетном документе;
- ➔ за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Оказание заказчику аудита услуг, связанных с бухгалтерским учетом или составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, приводит к возникновению *угрозы самоконтроля*, если аудитор после оказания услуг проводит аудит указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Как указывалось ранее, Закон «Об аудиторской деятельности» содержит прямой запрет на проведение аудита у заказчиков аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению бухгалтерского учета, ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Однако аудитор может оказывать услуги заказчику в процессе проведения аудита, которые связаны с:

- ➔ применением стандартов бухгалтерского учета, или учетной политики, или требований к раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;



- ➔ соответствием финансового и бухгалтерского контроля методам, используемым при подтверждении числовых значений активов и обязательств;
- ➔ предлагаемыми корректировками учетных записей;
- ➔ оказанием технической поддержки при решении вопросов, связанных со сверкой счетов, в связи с анализом или сбором информации для бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ консультированием по вопросам учета при трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности из одной системы учетных принципов в другую, например в случае:
 - соблюдения учетной политики группы взаимосвязанных организаций, если до объединения членов этой группы применялась разная учетная политика;
 - перехода к другим принципам составления отчетности, например, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Такие услуги, как правило, не создают угроз независимости, при условии, что аудитор не принимает на себя ответственности руководства заказчика аудита.

Кодексом предусмотрены различные требования к оказанию услуг аудитором, связанных с бухгалтерским учетом или составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, для заказчиков аудита, которые являются ОЗХС, и для тех, которые ими не являются.

Заказчики аудита, не являющиеся ОЗХС

Таким организациям аудитор может в процессе проведения аудита предоставлять услуги, которые имеют формальный или чисто технический характер, при условии, что возникшая *угроза самоконтроля* сведена до приемлемого уровня. Мерой предосторожности для устранения любой возникшей угрозы или сведения ее до приемлемого уровня является предоставление таких услуг лицом, не являющимся членом аудиторской группы.

Примерами таких услуг являются, в частности:

- ➔ оказание услуг по формированию платежных ведомостей на основании данных заказчика;



- ➔ отражение в регистрах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, корреспонденцию счетов по которым заказчик сам определил;
- ➔ составление главной книги по составленным заказчиком учетным записям;
- ➔ составление оборотно-сальдовых ведомостей по составленным заказчиком учетным записям;
- ➔ подготовка бухгалтерской (финансовой) отчетности путем технического переноса данных из регистров бухгалтерского учета в формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заказчики аудита, являющиеся ОЗХС

Аудитор не должен оказывать услуги, заказчику аудита, являющемуся ОЗХС:

- ➔ по формированию платежных ведомостей;
- ➔ по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ по подготовке бухгалтерской информации, формирующей основу указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудитор может предоставлять услуги, носящие формальный или технический характер (см. Заказчики аудита, не являющиеся ОЗХС), подразделениям или связанным сторонам заказчика аудита, являющегося ОЗХС, если аудиторы, предоставляющие такие услуги, не входят в состав аудиторской группы. Кроме того:

- ➔ такие подразделения, или связанные стороны, которым предоставляется данная услуга, совокупно не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение;
- ➔ услуги имеют отношение к вопросам, которые в совокупности являются не существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности такого подразделения или связанной стороны.

Чрезвычайные ситуации

Услуги, связанные с бухгалтерским учетом или составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, оказание которых не допускается положениями настоящего раздела, могут быть оказаны



заказчикам аудита в чрезвычайных или иных необычных обстоятельствах, когда заказчику практически невозможно организовать оказание таких услуг другим аудитором. Такая ситуация возможна, если:

- ➔ данный аудитор обладает ресурсами и необходимыми знаниями для своевременной подготовки его учетных записей и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ отказ от предоставления услуг данного аудитора приведет к значительным трудностям для заказчика (например, к невозможности соблюсти обязательные требования к составлению и представлению отчетности).

В таких случаях должны быть соблюдены следующие условия:

- ➔ лица, оказывающие данные услуги, не должны являться членами аудиторской группы;
- ➔ услуги должны быть оказаны только в течение короткого периода времени и не должны оказываться вновь;
- ➔ ситуация подлежит обсуждению с представителями собственника заказчика.

Оценочная деятельность (п.п. 3.67 – 3.71)

Оценочная деятельность регулируется Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности».

Закон понимает под оценочной деятельностью профессиональную деятельность субъектов оценочной деятельности, направленную на установление в отношении объектов оценки рыночной, кадастровой или иной стоимости. *Рыночная стоимость объекта оценки* – это наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.

Из определений Закона следует, что оценочная деятельность носит субъективный характер. Следовательно, оказание аудитором услуг по оценке для заказчика аудита создает *угрозу самоконтроля*.



Степень субъективности может быть различной, и некоторые оценки не являются в значительной степени субъективными, так как на них в значительной мере влияет применяемый метод оценки. Оценочные методы не являются в значительной мере субъективными в том случае, если:

- ➔ базовые допущения и методы оценки установлены законом, стандартом или иным нормативным актом; или
- ➔ они широко приняты.

Исходя из того, что оценочная деятельность носит субъективный характер и содержит *угрозу самоконтроля*, в ст. 16 Закона предусматриваются требования к независимости оценщика и юридического лица, с которым оценщик заключил трудовой договор. К этим требованиям относятся:

- ➔ Оценка объекта оценки не может проводиться оценщиком, если он является:
 - учредителем, собственником, акционером, должностным лицом или работником юридического лица – заказчика;
 - лицом, имеющим имущественный интерес в объекте оценки; либо
 - состоит с указанными лицами в близком родстве или свойстве.
- ➔ Проведение оценки объекта оценки не допускается, если:
 - в отношении объекта оценки оценщик имеет вещные или обязательственные права вне договора;
 - оценщик является участником (членом) или кредитором юридического лица – заказчика; либо
 - такое юридическое лицо является кредитором или страховщиком оценщика.
- ➔ Не допускается вмешательство заказчика либо иных заинтересованных лиц в деятельность оценщика, если это может негативно повлиять на достоверность результата проведения оценки объекта оценки, в том числе ограничение круга вопросов, подлежащих выяснению или определению при проведении оценки объекта оценки.



- ➔ Юридическое лицо не вправе заключать договор на проведение оценки с заказчиком в случаях, если оно имеет имущественный интерес в объекте оценки и (или) является аффилированным лицом заказчика, а также в иных случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Помимо указанных в Законе прямых запретов, Кодекс содержит положения, касающиеся независимости при оказании услуг по оценочной деятельности, **для заказчиков аудита ОЗХС и тех, которые не являются ОЗХС**. Следует отметить, что ст. 1 Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» относит оценочную деятельность к прочим услугам и не содержит запрета на осуществление этой деятельности действующим аудитором. Такие запреты содержатся в «Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций», одобренные Советом по аудиторской деятельности 20.09.2012 протоколом № 6, и в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России».

Заказчики аудита, не являющиеся ОЗХС

Кодекс запрещает проводить оценку в организациях, не являющихся ОЗХС, если одновременно присутствуют два фактора:

- ✓ оценка оказывает существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- ✓ подразумевается применение в значительной степени субъективного суждения.

Тогда никакие меры предосторожности не смогут свести возникшую *угрозу самоконтроля* до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна оказывать такие услуги по оценке заказчику аудита.

Заказчики аудита, являющиеся ОЗХС

Если оценка существенно влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность ОЗХС, никакие меры предосторожности не смогут свести возникшую *угрозу самоконтроля* до приемлемого уровня. Следовательно, в этом случае аудитор не должен оказывать услуги по оценке заказчику аудита.



Услуги по налоговому консультированию (п.п. 3.72 – 3.85)

Оказание определенных видов услуг заказчикам по налоговому консультированию создает *угрозы самоконтроля и заступничества*. Значимость таких угроз зависит от роли аудитора в этом процессе и компетенции работников заказчика аудита в области налогообложения.

Ст. 1 Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» не запрещает аудиторам налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций.

Однако Кодекс содержит ряд ограничений при оказании этих услуг.

Составление налоговых деклараций

Услуги по подготовке налоговых деклараций, как правило, основаны на исторической информации. *Исторической информацией* называется осуществленные в прошлом хозяйственные операции. При этом подразумевается анализ и представление такой информации в соответствии с налоговым законодательством, в том числе на основе прецедентов и правоприменительной практики.

Составление налоговых деклараций подразумевает:

- ✓ составление отчетности по его налоговым обязательствам;
- ✓ внесение информации в стандартные формы для представления в налоговые органы;
- ✓ консультирование по отражению в налоговых декларациях осуществленных хозяйственных операций;
- ✓ ответы на запросы налоговых органов от имени заказчика аудита о дополнительной информации и детализации (включая разъяснения и техническую поддержку в отношении принятого подхода).

Поскольку налоговые декларации подлежат проверке или подтверждению налоговыми органами в соответствии с установленным ими порядком, предоставление таких услуг, как правило, не создает угрозы независимости. Но Кодекс содержит условие, что руководство заказчика аудита берет на себя ответственность за налоговые декларации, включая учтенные при их





составлении значимые суждения, то есть аудитор не принимает на себя риск ответственности за выполнение функций руководства заказчика аудита при оказании этих услуг.

Расчет налогов для целей подготовки учетных записей

1. Заказчики аудита, не являющиеся ОЗХС

Подготовка для заказчика аудита учетных записей в бухгалтерском учете, которые впоследствии будут проверяться аудитором, создает *угрозу самоконтроля*. К таким услугам относятся расчеты текущих и отложенных налоговых обязательств или активов. Значимость угрозы будет зависеть от существенности показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности.



Если такие показатели существенны, то Кодекс допускает оказание таких услуг при условии соблюдения мер предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, в частности:

-  привлечение работников, не являющихся членами аудиторской группы, для оказания данной услуги;
-  получение консультации по данной услуге от внешнего налогового консультанта.

2. Заказчики аудита, являющиеся ОЗХС

Если заказчик аудита является ОЗХС и расчеты текущих и отложенных налоговых обязательств или активов для формирования учетных записей в бухгалтерском учете существенны для бухгалтерской (финансовой) отчетности, то Кодекс содержит запрет для аудитора на осуществление подготовки этих расчетов.

Однако в Кодексе описана ситуация, когда подготовка аудитором налоговых расчетов по текущим и отложенным налоговым обязательствам или активам для целей подготовки учетных записей для заказчика аудита допускается. Это возможно в случаях, когда заказчику практически невозможно организовать оказание таких услуг другим аудитором. Такая ситуация возможна, если:

-  данный аудитор обладает ресурсами и необходимыми знаниями в отношении деятельности заказчика;
-  отказ от предоставления услуг данного аудитора приведет к значительным трудностям для заказчика (например, к невозможности соблюсти обязательные требования к составлению и представлению отчетности).



В качестве мер предосторожности в таких случаях должен быть соблюден ряд условий:

- ✓ услуги должны носить формальный или технический характер;
- ✓ услуги могут оказываться подразделениям или связанным сторонам заказчика аудита при условии, что аудиторы, предоставляющие такие услуги, не входят в состав аудиторской группы;
- ✓ такие подразделения или связанные стороны совокупно не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение;
- ✓ услуги в совокупности являются не существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности такого подразделения или связанной стороны.

Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование

Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование представляют собой широкий спектр услуг, таких, как:

- ➔ предоставление заказчику аудита консультаций в отношении наиболее эффективного применения налоговых требований;
- ➔ по применению нового налогового законодательства.

При оказании таких услуг возникает *угроза самоконтроля*, если предоставленные аудитором консультации могут повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Наличие и значимость любых угроз зависит от таких факторов, как:

- 1 степень субъективности при определении надлежащего применения налоговой консультации;
- 2 существенность влияния последствий налоговой консультации на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- 3 зависимость исхода налоговой консультации:
 - от способа отражения соответствующего объекта в учете;



- представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности, если существует сомнение в корректности данного способа отражения в учете;
 - представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с применимыми требованиями составления этой отчетности;
- 4 компетентность аудитора в области налогообложения;
 - 5 поддержка предоставляемого совета в области налогообложения положениями налогового законодательства, прецедентами или правоприменительной практикой.

При соблюдении последнего пункта или соответствии консультаций положениям в налоговом законодательстве, которые, скорее всего, будут иметь решающую силу, как правило, угрозы независимости не возникают.

Привлечение для оказания таких услуг работников, не являющихся членами аудиторской группы, является одной из мер предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня являются. Другими мерами предосторожности, которыми может воспользоваться аудитор, являются:

- ➔ получение консультации по соответствующей услуге от внешнего налогового консультанта;
- ➔ предварительное получение консультации или мнения налоговых органов.

При наличии факторов, указанных выше в п/п. 2 и 3 возникшая угроза самоконтроля окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна предоставлять заказчику аудита такую услугу по налоговому консультированию.

Заказчик аудита может обратиться к аудитору с просьбой осуществить оценку расчетов налоговых обязательств для налоговой отчетности или налогового планирования. В этом случае должны соблюдаться положения Кодекса, относящиеся к оценке (см. раздел «Оценочная деятельность»).

Угроз независимости не создается, если такая оценка осуществляется исключительно для целей налогообложения, и ее результат не будет иметь существенного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность (т.е. на эту отчетность будут влиять только бухгалтерские проводки, связанные с отражением сумм налога).



Помощь при разрешении налоговых споров

При оказании услуг при разрешении налоговых споров *угрозы заступничества или самоконтроля* могут возникнуть в случаях, когда:

- ➔ аудитор представляет интересы заказчика аудита;
- ➔ когда налоговые органы уведомили заказчика о том, что ни не принимают его аргументов по конкретному вопросу;
- ➔ налоговые органы или заказчик аудита передают дело на формальное рассмотрение в судебные инстанции.

Возникновение и значимость любой угрозы зависит от следующих факторов:

- ➔ предоставил ли консультацию, ставшую предметом налогового спора, аудитор;
- ➔ степень существенности влияния исхода спора на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудитор будет выражать мнение;
- ➔ насколько рассматриваемый вопрос поддерживается положениями налогового законодательства, прецедентами, правоприменительной практикой;
- ➔ является ли судебное рассмотрение открытым;
- ➔ роль руководства заказчика аудита в разрешении спора.

Если услуги по налоговому консультированию включают защиту заказчика аудита в суде при решении налогового вопроса и присутствует второй фактор, *угроза заступничества* окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут устранить ее или свести до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна оказывать заказчику аудита такие услуги.

В том случае, если предмет налогового спора не оказывает существенного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, то могут быть предприняты следующие меры предосторожности для устранения угрозы или сведения их до приемлемого уровня:

- ➔ привлечение для оказания таких услуг работников, не являющихся членами аудиторской группы;



- ➔ привлечение специалиста по налогам, не задействованного в оказании услуги по налогообложению, для предоставления консультации членам аудиторской группы и проверки правильности формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ получение консультации по соответствующей услуге от внешнего налогового консультанта.

Аудитор вправе продолжать оказание услуг в роли консультанта заказчика аудита в отношении рассматриваемого в суде вопроса, если услуги носят формальный или технический характер:

- ➔ при составлении ответов на конкретные запросы информации;
- ➔ предоставлении фактических данных о счетах или свидетельствах выполненной работы;
- ➔ оказании содействия заказчику в анализе налоговых вопросов.

Обобщение положений раздела в отношении услуг по налоговому консультированию, на которые Кодекс налагает запрет

При оказании услуг по налоговому консультированию в ряде случаев возникает *угроза самоконтроля*, которая является столь значимой, что никакие меры предосторожности не могут ее устранить или свести до приемлемого уровня.

При заключении с аудитором договора оказания услуг по налоговому консультированию заказчик аудита должен помнить, что:

- ➔ при оказании услуг по составлению налоговых деклараций аудитор не должен принимать на себя ответственность за налоговые декларации, включая учтенные при их составлении значимые суждения;
- ➔ если заказчик аудита является ОЗХС, аудитор не должен осуществлять подготовку расчетов текущих и отложенных налоговых обязательств или активов для заказчика с целью формирования учетных записей в бухгалтерском учете, которые являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности;



- ➔ аудиторская организация не должна предоставлять заказчику аудита услугу по налоговому консультированию, если:
- аудитор имеет разумные основания сомневаться в корректности данного способа учета той или иной хозяйственной операции или ее представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с применимыми требованиями составления этой отчетности;
 - последствия следования налоговой консультации будут иметь существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудитор будет выражать мнение;
- ➔ аудитор не должен оказывать услуги по налоговому консультированию, если они включают защиту заказчика аудита в суде при решении налогового вопроса и величина спорного вопроса является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение.

Услуги, связанные с внутренним аудитом (п.п. 3.86 – 3.91)

1. Масштаб и цели внутреннего аудита могут значительно различаться и зависят от размера и организационной структуры заказчика аудита и требований его руководства и представителей собственника. В том случае, если аудитор оказывает заказчику услуги по осуществлению внутреннего аудита, главная опасность состоит в том, что при выполнении значительной части функций внутреннего аудита аудитор примет на себя ответственность за выполнение функций руководства заказчика.

Кодекс включает примеры функций внутреннего аудита, которые предусматривают ответственность за принятие управленческих решений. К ним относятся:

- ➔ мониторинг системы внутреннего контроля – проверка средств контроля, наблюдение за их функционированием и составление рекомендаций по их совершенствованию;



- ➔ исследование финансовой и управленческой информации - проверка средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления на ее основе отчетности, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур;
- ➔ проверка экономии, производительности и эффективности хозяйственной деятельности, включая нефинансовую деятельность заказчика аудита;
- ➔ контроль за соблюдением требований нормативных правовых актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Если аудитор использует результаты работы внутреннего аудита в ходе внешнего аудита, то предоставление таких услуг заказчику создает *угрозу самоконтроля*, и возникшая угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, работники аудиторской организации не должны принимать на себя ответственности за выполнение функций руководства заказчика при оказании услуг, связанных с его внутренним аудитом.

Какие же конкретные услуги, связанные с внутренним аудитом, включают принятие ответственности за выполнение функций руководства заказчика аудита? Ими являются:

- 1 установление принципов внутреннего аудита или стратегии деятельности внутреннего аудита;
- 2 руководство деятельностью службы внутреннего аудита и принятие ответственности за действия работников службы;
- 3 принятие решений в отношении того, какие рекомендации службы внутреннего аудита следует принимать и выполнять;
- 4 предоставление отчета о результатах деятельности службы внутреннего аудита представителям собственника от имени руководства заказчика;



- 5 выполнение процедур, являющихся частью системы внутреннего контроля, таких как изучение и утверждение изменений в полномочиях сотрудников по доступу к информации;
- 6 принятие ответственности за разработку, внедрение и поддержание средств внутреннего контроля;
- 7 оказание услуг, связанных с внутренним аудитом, охватывающих все функции службы внутреннего аудита или их существенную часть и принятие ответственности за определение масштаба работы службы внутреннего аудита и за один или более вопросов, указанных выше в подпунктах 1-6.

Во избежание принятия на себя ответственности руководства заказчика аудита за выполняемые аудитором услуги в соответствии с п/п. 1-7 Кодексом предусмотрен ряд мер предосторожности для аудитора. Такие услуги могут предоставляться заказчику только в том случае, если выполняются следующие условия:

- ➔ заказчик назначает компетентных лиц из руководящего состава, ответственных за внутренний аудит и разработку, внедрение и поддержание средств контроля;
- ➔ руководство заказчика или представители собственника изучают, оценивают и утверждают объем услуг, связанных с внутренним аудитом, риск возникновения угрозы независимости и временные рамки оказания услуг;
- ➔ руководство заказчика оценивает качество услуг, связанных с внутренним аудитом и выводы, сделанные по результатам их выполнения;
- ➔ руководство заказчика определяет, какие рекомендации, полученные в результате услуг, связанных с внутренним аудитом, следует принимать и исполнять, а также управляет процессом их исполнения;
- ➔ руководство заказчика предоставляет представителям собственника значимые выводы и рекомендации, полученные в результате услуг, связанных с внутренним аудитом.

Важно, чтобы вышеназванные меры предосторожности, которые определяют сферу ответственности руководства заказчика, были предусмотрены условиями договора об оказании аудитором услуг по внутреннему аудиту.



Кроме того, аудитор, оказывающий услуги, связанные с внутренним аудитом, не должен являться членом аудиторской группы.

Дополнительные требования предъявляются к заказчикам аудита, которые **являются ОЗХС**.

2. Заказчики аудита, являющиеся ОЗХС

Дополнительные требования Кодекс предусматривает для заказчиков аудита, являющихся ОЗХС. Эти требования относятся к запрету оказания услуг аудитором по осуществлению внутреннего аудита, в случае, когда услуги относятся к значимым факторам, которые оказывают существенное влияние на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, а именно, в отношении:

- ➔ значительной части средств контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ информационных систем, связанных с системой бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые по отдельности или в совокупности являются значимыми для отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение;
- ➔ числовых значений или раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации, которые по отдельности или в совокупности являются существенными для отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.

3. Обобщение положений раздела по услугам, связанным с внутренним аудитом, в отношении которых Кодекс налагает запрет

В следующих случаях при оказании услуг по внутреннему аудиту возникает *угроза самоконтроля*, которая является столь значимой, что никакие меры предосторожности не могут ее устранить или свести до приемлемого уровня:

- ➔ аудитор принимает на себя ответственность за выполнение функций руководства;
- ➔ результаты этих услуг будут использоваться аудитором при проведении внешнего аудита;
- ➔ заказчиком аудита является ОЗХС, и услуги относятся к значимым факторам, которые оказывают существенное влияние на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор выражает свое мнение.



Услуги, связанные с информационными системами (п.п. 3.92 – 3.95)

Оказание услуг, связанных с информационными системами, может создавать *угрозу самоконтроля* в зависимости от характера услуг и информационных систем. Эти услуги включают разработку или внедрение систем оборудования или программного обеспечения.

Информационные системы делятся на:

- ➔ контролирующие и формирующие учетные записи или бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- ➔ средства контроля за бухгалтерской (финансовой) отчетностью, не связанные с учетными записями.

Ни при каких обстоятельствах при оказании любых услуг, связанных с информационными системами, аудитор не должен принимать ответственность за выполнение функций руководства заказчика аудита.

Очевидно, что *угроза независимости* для аудитора *не возникает* в случае разработки или внедрения информационных систем, не связанных со средствами контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Однако и в случае оказания услуг, связанных с информационными системами для бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, существуют меры предосторожности, которые, если не устраняют полностью, то снижают *угрозу независимости* до приемлемого уровня. Речь идет об услугах, которые не оказывают значимого влияния на информационные системы:

- ➔ разработка или внедрение информационных систем, не связанных со средствами контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ разработка или внедрение информационных систем, которые не формируют информацию для значительной части учетных записей или бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ внедрение уже разработанной системы бухгалтерского учета или программного обеспечения для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая не разрабатывалась аудитором, но может быть ею адаптирована в соответствии с требованиями заказчика аудита, и необходимая ее адаптация не является значительной;



- ➔ оценка и формирование рекомендаций в отношении информационной системы, разработанной, внедренной, или поддерживаемой другим поставщиком услуг или самим заказчиком аудита.

Кодекс разделяет требования для заказчиков аудита, **являющихся ОЗХС**, и тех, которые **не являются ОЗХС**. Это касается услуг, связанных с разработкой или внедрением информационных систем которые:

- ➔ составляют значительную часть средств внутреннего контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности; или
- ➔ формируют информацию, которая является значимой для учетных записей или составления его бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение.

Аудитор не должен оказывать такие услуги **заказчикам аудита, являющимся ОЗХС**.

Если при оказании услуг **заказчику аудита, не являющемуся ОЗХС**, угроза самоконтроля значима, предоставление таких услуг допускается только при условии принятия мер предосторожности, обеспечивающих признание заказчиком аудита ответственности за принятие решений в отношении:

- ➔ разработки и внедрения информационной системы;
- ➔ данных, которые эта система использует или формирует;
- ➔ внедрения и мониторинга средств контроля.

Услуги, связанные с судебными разбирательствами (п.п. 3.96 – 3.97)

Услуги заказчику аудита, связанные с судебными разбирательствами, могут включать такие виды работ, как:

- ➔ выражение экспертного мнения;
- ➔ расчет ущербов или других числовых значений, которые могут определять размер причитающихся возмещений к получению и к уплате в результате судебного разбирательства;



➔ оказание содействия в управлении документооборотом или в поиске и выборке документов в связи с судебным разбирательством.

Такие услуги могут приводить к возникновению *угроз самоконтроля или заступничества*.

Особое внимание следует обращать на услуги, при выполнении которых предусматривается, что для целей судебного разбирательства необходимо провести оценку ущербов или иных числовых значений, влияющих на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение. В этом случае следует руководствоваться положениями Кодекса об услугах по оценке (см. раздел «Оценочная деятельность»).

Юридические услуги (п.п. 3.98 – 3.101)

Предоставление юридических услуг, содействующих заказчику аудита в осуществлении хозяйственных операций (например, сопровождение договоров, юридическое консультирование, юридическая экспертиза и реструктуризация), может создавать *угрозы самоконтроля*.

Заказчик аудита должен быть уверен в том, что аудитор имеет соответствующее образование, квалификацию и опыт работы в нужном секторе юридических услуг, так как возникающую *угрозу самоконтроля* при отсутствии необходимых качеств у аудитора нельзя назвать незначимой.

Кодекс не допускает назначение аудитора на должность главного советника по юридическим вопросам заказчика аудита, так как создаются настолько значимые *угрозы заступничества и самоконтроля*, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня.

При оказании юридических услуг предполагается участие аудитора в юридических спорах или в судебных разбирательствах в роли защитника заказчика аудита. Если при этом спорные суммы являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение, *угрозы заступничества и самоконтроля* являются настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут устранить их или свести до приемлемого уровня, то есть аудитор не должен оказывать такие услуги заказчику.



Если спорные суммы не являются существенными, то мерой предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня является привлечение для предоставления таких услуг работников, не являющихся членами аудиторской группы.

Услуги по найму персонала (п.п. 3.102 – 3.103)

Предоставление заказчику аудита услуг по найму персонала может создавать *угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа*. Значимость такой угрозы в значительной степени зависит от уровня вакантной должности.

Ни при каких обстоятельствах аудитор не должен принимать решение о найме – оно должно приниматься заказчиком аудита, а также не должен выступать в роли лица, ведущего переговоры от имени заказчика.

Аудитор может оказывать услуги по найму в форме:

- ➔ проверки профессиональных квалификационных требований претендентов на вакантную должность;
- ➔ их интервьюирование;
- ➔ консультирование в отношении их профессиональной компетентности на предмет соответствия должности для выполнения обязанностей в финансово-учетном секторе, административном или во внутреннем аудите.

Дополнительные ограничения предусмотрены Кодексом для **заказчиков аудита, являющихся ОЗХС**. Они состоят в том, что аудитор не должен предоставлять услуги такому заказчику в поиске кандидатов или проверке рекомендаций кандидатов на должность:

- ➔ руководителя заказчика, или иного должностного лица с управленческими функциями; или
- ➔ позволяющую оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.



Услуги, связанные с корпоративными финансами (п.п. 3.104 – 3.106)

Предоставление услуг, связанных с корпоративными финансами может создавать *угрозы заступничества и самоконтроля*. К таким услугам относятся:

- ➔ содействие заказчику в разработке корпоративной стратегии;
- ➔ определение возможных объектов инвестиций или приобретения;
- ➔ консультации по операциям продажи и иного отчуждения;
- ➔ содействие в сделках по привлечению финансирования;
- ➔ предоставление консультаций по реструктуризации.

Оказание таких услуг возможно только при привлечении для предоставления таких услуг работников, не являющихся членами аудиторской группы.

В некоторых случаях возникшие *угрозы самоконтроля и заступничества* окажутся настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня. Такие услуги не должны оказываться аудиторской организацией. Кодекс рассматривает возможность оказания услуг, связанных с корпоративными финансами, с точки зрения их влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и налагает запрет на оказание таких услуг в следующих случаях:

- ➔ **угроза самоконтроля** – исход консультации по корпоративным финансам зависит от конкретного способа учета той или иной хозяйственной операции или ее представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и при этом:
 - аудитор имеет разумные основания сомневаться в корректности такого способа учета или представления в соответствии с применимыми требованиями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; и
 - последствия следования консультации по корпоративному финансированию окажут существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.



- ➔ **угроза заступничества** – консультирование по продвижению акций заказчика аудита на рынке, сделкам с ними, или с их размещением.

Вознаграждения (п.п. 3.107 – 3.113)

1. Сравнительный размер вознаграждений

Если общая сумма вознаграждения, полученного от заказчика аудита, составляет большую часть от всех вознаграждений, получаемых аудитором, то зависимость от этого заказчика и обеспокоенность о сохранении взаимоотношений с ним создает *угрозу личной заинтересованности или шантажа*.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. В качестве таких мер Кодексом предусмотрено:

- ➔ сокращение зависимости от заказчика путем поиска новых заказчиков;
- ➔ проведение проверок проведенного аудита внутренним независимым квалифицированным специалистом аудиторской организации или внешние проверки качества выполнения задания. Проведение таких проверок позволит независимому специалисту оценить соблюдение аудитором основных *принципов честности и объективности* при проведении аудита в условиях *значимости угрозы независимости*.

2. Заказчики аудита, являющиеся ОЗХС

Для заказчиков аудита, являющихся ОЗХС, Кодекс конкретизирует понятие значимости общей суммы вознаграждения, полученной от одного заказчика аудита.

Сумма считается значимой, если в течение двух лет подряд общая сумма вознаграждений, полученных аудитором от него и его связанных сторон, составляет более 15% общей суммы вознаграждений.

Этот факт аудитор должен раскрывать представителям собственника заказчика.

Чтобы сократить угрозу до приемлемого уровня, заказчик аудита может предпринять следующие меры предосторожности:

- ➔ привлечь квалифицированное лицо, не являющееся работником аудиторской организации, для проведения проверки качества выполненной работы в ходе аудита, или



- ➔ обратиться в саморегулируемую организацию аудиторов (СРО), членом которой является данная аудиторская организация, для проведения внешнего контроля качества в отношении такого задания по аудиту перед выпуском аудиторского заключения.

3. Задержка выплаты вознаграждения

Заказчик аудита в течение длительного периода времени может не производить оплату услуг аудитора и иметь перед ним задолженность, хотя это и противоречит ч. 2 ст. 14 Закона «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которой заказчик аудита обязан *«своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг»*.

В этом случае может возникнуть *угроза личной заинтересованности* аудитора, особенно когда значительная часть вознаграждения за аудит предыдущего периода остается не выплаченной до выпуска аудиторского заключения на текущий год.

Такую задолженность аудитор может рассматривать в качестве эквивалента займа заказчику аудита. Если аудитор считает, что эта сумма значительна, то Кодексом предоставлено право аудитору решения вопроса о прекращении предоставления аудиторских услуг заказчику.

4. Условное вознаграждение

Понятие условного вознаграждения уже рассматривалось в подразделе «Гонорары и другие вознаграждения» при изучении «Применения концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами».

При проведении аудита или проведении обзорной проверки, то есть выполнении задания, которое обеспечивает уверенность, условное вознаграждение, взимаемое прямо или косвенно, например, через посредника, приводит к возникновению настолько значимой *угрозы личной заинтересованности*, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, заказчик аудита не должен заключать с аудитором договоры, в которых оплата будет зависеть от вида выдаваемого заключения.



Что касается задания, не обеспечивающего уверенность, и рассмотренного в подразделе «Оказание аудитором услуг по выполнению заданий, не обеспечивающих уверенность» настоящего раздела, то условное вознаграждение за выполнение задания, взимаемое прямо или косвенно, например, через посредника, также может привести к возникновению *угрозы личной заинтересованности*. Такая угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня, если:

- ➔ вознаграждение установлено аудитором, выражающим мнение в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, и
- ➔ величина этого вознаграждения является существенной для данного аудитора.

Следовательно, такие договоры с аудитором не должны заключаться.

Во всех иных случаях условная оплата при выполнении задания, не обеспечивающего уверенность, создает угрозы, наличие и значимость которых зависит от влияния события или хозяйственной операции на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Мерой предосторожности является привлечение для выполнения такого задания работника, который не был членом аудиторской группы.

Судебное разбирательство между заказчиком аудита и аудитором, существующее или возможное (п. 3.114)

Угрозы личной заинтересованности и шантажа возникают в случае, когда имеет место или возможно судебное разбирательство между заказчиком аудита и аудитором. Значимость возникших угроз зависит от следующих факторов:

- ➔ существенность судебного разбирательства;
- ➔ имеет ли судебное разбирательство отношение к предыдущему аудиту.

Значимость таких угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- ➔ в случае, когда в судебное разбирательство вовлечен член аудиторской группы, исключение его из аудиторской группы;



- ➔ проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки результатов выполненной работы, то есть проведение независимой экспертизы результатов аудиторской проверки.

Если конфликт при применении таких мер предосторожности не исчерпан, единственное возможное действие – прекращение выполнения или отклонение аудиторского задания.



ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 4

- 1 Дайте определение независимости.
- 2 Что такое общественно значимые хозяйствующие субъекты?
- 3 Являются ли стороны, участвующие в совместной деятельности, связанными сторонами, которые могут создавать аудитору угрозу независимости?
- 4 Какие цели преследует документирование?
- 5 Может ли создать процесс слияния и поглощения угрозу независимости для аудитора?



Тема 5. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ БУХГАЛТЕРАМИ, РАБОТАЮЩИМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

В теме рассматриваются положения раздела 4 Кодекса «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях».

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ (п.п. 4.1 – 4.14)

Этот раздел Кодекса описывает, как концептуальная основа применяется в определенных ситуациях к профессиональным бухгалтерам, работающим в организациях.

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» руководитель организации вправе возложить ведение бухгалтерского учета на:

- ➔ главного бухгалтера или иное должностное лицо, которые являются штатными сотрудниками;
- ➔ физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета;
- ➔ юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Работа профессионального бухгалтера является общественно значимой, и его на работу полагаются инвесторы, кредиторы, работодатели и другие участники бизнес - сообщества, а так же как правительства и общественность.

Профессиональные бухгалтеры в организациях могут выполнять различные функции, в частности:

- ➔ единолично или совместно с другими бухгалтерами нести ответственность за подготовку и представление финансовой и прочей информации, пользователями которой являются как организации-работодатели, так и третьи лица, то есть выполнять функции руководства организации;
- ➔ быть ответственными за обеспечение эффективности финансового менеджмента;



- ➔ предоставлять компетентные консультации в отношении различных связанных с бизнесом вопросов, например, в качестве внутренних аудиторов;
- ➔ быть штатными сотрудниками или аутсорсерами, выполняющими функции ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (главный бухгалтер, бухгалтер);
- ➔ выполнять другую работу для одной или более организаций.

В соответствии с Законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Для обеспечения этих требований профессиональный бухгалтер в организации должен соблюдать этические принципы: быть *честным, объективным и профессионально* выполнять свои обязанности.

Этические обязанности профессионального бухгалтера в организации должны им соблюдаться независимо от правовой формы отношений с организацией-работодателем.

Профессиональный бухгалтер в организации несет ответственность за свои действия перед организацией-работодателем при достижении ею законных целей.

Данный раздел не описывает всех обстоятельств и взаимоотношений, с которыми может столкнуться профессиональный бухгалтер, работающий в организации, и которые создают или могут создать угрозы основным принципам этики. Поэтому профессиональному бухгалтеру в организации следует внимательно анализировать такие обстоятельства и взаимоотношения.

Выполняя функции руководства, профессиональный бухгалтер в организации может оказывать важное влияние на создание в организации культуры, основанной на этике, подчеркивающей важность для высшего руководства этического поведения.

Угрозы основным принципам этики при осуществлении профессиональным бухгалтером деятельности в организации

Профессиональный бухгалтер в организации не должен сознательно участвовать в бизнесе, занятии или деятельности, которые создают или могли бы создать *угрозы честности*,



объективности или хорошей репутации профессии и, в результате, были бы несовместимы с основными принципами этики.

Примеры обстоятельств, создающие угрозы даны в таблице.

Виды угроз	Примеры обстоятельств
Угроза личной заинтересованности	наличие финансового интереса в организации-работодателе, получение займа или гарантии;
	участие в соглашениях с организацией-работодателем о получении мотивирующих компенсаций;
	ненадлежащее использование корпоративных активов в личных целях;
	беспокойство по поводу гарантии занятости;
	коммерческое давление извне организации-работодателя.
Угроза самоконтроля	принятие решения о принципах бухгалтерского учета при объединении компаний после выполнения технико-экономического обоснования такого объединения.
Угроза заступничества	если профессиональный бухгалтер, содействуя целям организации-работодателя, продвигает ее позиции, сопровождающиеся заявлениями, которые являются ложными или вводящими в заблуждение.
Угроза близкого знакомства	ответственность за финансовую отчетность организации-работодателя, когда член семьи или близкий родственник принимает решения, которые влияют на финансовую отчетность организации;
	длительные деловые контакты, влияющие на деловые решения;
	принятие подарка или услуг на льготной основе, при условии, что их стоимость не является несущественной.



Виды угроз	Примеры обстоятельств
Угроза шантажа	увольнение или замена профессионального бухгалтера в организации или члена его семьи или близких родственников в результате разногласий по вопросам применения принципа бухгалтерского учета или способа представления финансовой информации; наличие руководящего лица, пытающегося влиять на принятие решения, например, относительно стоимости контрактов или применения принципа бухгалтерского учета.

Меры предосторожности, которые могут устранить или снизить угрозы до приемлемого уровня

Меры предосторожности делятся на две большие категории:

- ➔ меры предосторожности, созданные профессией, законодательством или регулированием; и
- ➔ меры предосторожности в рабочей среде.

Примеры мер предосторожности, созданных профессией, законодательством или регулированием являются одинаковыми как для публично практикующих профессиональных бухгалтеров, так и для профессиональных бухгалтеров в организации, и рассмотрены в [теме 2](#) «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению» настоящего пособия.

Меры предосторожности в рабочей среде организации-работодателя включают:

- ✓ корпоративные системы надзора или другие структуры;
- ✓ корпоративная этика и профессиональное поведение;
- ✓ процедуры найма сотрудников, акцентирующие внимание на важности найма высококвалифицированного персонала;
- ✓ сильный внутренний контроль;
- ✓ надлежащие дисциплинарные меры;



- ✓ руководство, которое подчеркивает важность этического поведения и ожидает, что сотрудники будут соблюдать этические нормы;
- ✓ политика и процедуры проведения контроля и мониторинга качества работы сотрудников;
- ✓ своевременное ознакомление всех сотрудников с политикой и процедурами, включая любые их изменения, а также проведение обучения в отношении этой политики и процедур;
- ✓ политика и процедуры, позволяющие сотрудникам сообщать высшему руководству о любых этических проблемах без страха подвергнуться наказанию;
- ✓ консультирование с другим профессиональным бухгалтером.

Могут сложиться такие обстоятельства, что сотрудники организации ведут себя неэтично или совершают неэтичные действия, и это может мешать профессиональному бухгалтеру добросовестно выполнять свои обязанности. В этом случае профессиональный бухгалтер может рассмотреть необходимость получения юридической консультации.

Если все доступные меры предосторожности были приняты, но снизить угрозу до приемлемого уровня не удалось, профессиональный бухгалтер может принять решение об увольнении из этой организации.

ПОТЕНЦИАЛЬНЫЕ КОНФЛИКТЫ (п.п. 4.15 – 4.17)

При осуществлении деятельности профессионального бухгалтера в организации-работодателе возможны ситуации, когда его должностные обязанности вступают в конфликт с обязательствами в отношении соблюдения основных принципов этики. Профессиональный бухгалтер в организации должен поддерживать законные и этические цели, установленные работодателем, а также соблюдать правила и процедуры, направленные на их выполнение. Однако если возникает угроза соблюдению основных принципов этики, профессиональный бухгалтер в организации должен применить концептуальный подход, чтобы принять соответствующие меры предосторожности.



Профессиональный бухгалтер в организации может испытывать давление, которое вынуждает действовать или вести себя таким образом, что может возникнуть прямая или косвенная угроза нарушения основных принципов этики. Такое давление может быть явным или неявным и может оказываться:

- ➔ непосредственным руководителем;
- ➔ страшим звеном менеджмента;
- ➔ директором;
- ➔ другим лицом.

Целью оказания давления является заставить профессионального бухгалтера:

- ➔ действовать в противоречии с требованиями законов или нормативных правовых актов;
- ➔ действовать в противоречии с техническими или профессиональными стандартами;
- ➔ способствовать неэтичной или противозаконной стратегии получения доходов;
- ➔ лгать или иным способом вводить в заблуждение (в том числе храня молчание) других лиц, в частности:
 - аудиторов организации-работодателя или
 - регулирующие органы;
- ➔ предоставлять или иным способом быть связанным с финансовой или нефинансовой отчетностью, в которой существенно искажаются факты, в том числе, например, заявления, сделанные в отношении
 - финансовой отчетности;
 - соблюдения норм налогообложения;
 - соблюдения требований законодательства; или
 - отчетности, требуемой органами, регулирующими порядок обращения ценных бумаг.



Меры предосторожности при наличии конфликтов

Если угрозы, возникающие вследствие такого давления (например, угрозы *шантажа*), оценены как значимые, следует предусмотреть и при необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. Примеры мер предосторожности включают:

- ➔ получение консультации в самой организации, у независимого профессионального юриста или в ИПБ России;
- ➔ применение имеющихся в организации официальных процедур для разрешения споров;
- ➔ обращение за юридической консультацией.

ПОДГОТОВКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ (п.п. 4.18 – 4.23)

Профессиональные бухгалтеры в организации часто принимают участие в подготовке и представлении информации, которая может быть опубликована или использована другими лицами как внутри, так и вне организации-работодателя.

Такая информация может включать:

- ➔ финансовую или управленческую информацию, например, прогнозы и бюджеты;
- ➔ финансовую отчетность;
- ➔ обсуждение и анализ вопросов управления;
- ➔ письмо-представление руководства аудиторам, представляемое аудиторам в ходе проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Профессиональный бухгалтер в организации должен подготовить или представить такую информацию *честно, беспристрастно и в соответствии с профессиональными стандартами* так, чтобы информация была понятна в соответствующем контексте.

Профессиональный бухгалтер в организации, который несет ответственность за подготовку или утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности организации-работодателя, должен быть убежден, что эта отчетность представлена в соответствии с надлежащими стандартами финансовой отчетности, а именно:



- ➔ ясно и недвусмысленно описывает истинный характер деловых сделок, активов, или обязательств;
- ➔ классифицирует и своевременно отражает информацию надлежащим образом; и
- ➔ точно и полно представляет факты во всех существенных отношениях.

Угрозы нарушения основных принципов и меры предосторожности

Профессиональный бухгалтер в организации может находиться под давлением обстоятельств (внешних или либо вызванных возможностью личной выгоды), вынуждающих его участвовать в подготовке информации, которая вводит в заблуждение, или стать причастным к такой информации вследствие действий других лиц.

Тогда возникают *угрозы личной заинтересованности или шантажа*, которые подвергают опасности *принципы объективности или профессиональной компетентности и должной тщательности*.

Значимость этих угроз зависит от:

- ➔ источника давления;
- ➔ степени искажения информации.

После оценки угроз при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для их устранения или снижения до приемлемого уровня. Мерами предосторожности являются консультации:

- ➔ с руководителями организации-работодателя;
- ➔ Комитетом по аудиту;
- ➔ лицами, наделенными управленческими функциями;
- ➔ ИПБ России.

При невозможности снизить угрозу до приемлемого уровня профессиональный бухгалтер в организации должен отказаться формировать информацию, вводящую в заблуждение.



Если профессиональный бухгалтер в организации оказывается несознательно связанным с информацией, вводящей в заблуждение, он должен предпринять шаги, чтобы не быть связанным с этой информацией. Если решается вопрос о необходимости сообщения этой информации, то необходимо получить юридическую консультацию. В крайнем случае, профессиональный бухгалтер может рассмотреть вопрос увольнения.

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ КОМПЕТЕНТНОСТЬ (П.П. 4.24 – 4.27)

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности относится к основным и требует, чтобы профессиональный бухгалтер в организации выполнял только те задачи, для выполнения которых обладает достаточной подготовкой и опытом или может их приобрести.

Основной *принцип профессионального поведения* предусматривает, что профессиональный бухгалтер не должен делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и приобретенный опыт. Следовательно, он не должен преднамеренно вводить в заблуждение работодателя относительно уровня квалификации или имеющегося опыта, а также пренебрегать требуемыми при необходимости профессиональными консультациями или помощью со стороны.

Угрозы основным принципам и меры предосторожности

В практике могут сложиться обстоятельства, которые создают угрозу невыполнения обязанностей *на должном уровне профессиональной компетентности и должной тщательности*. Кодекс к таким обстоятельствам относит:

- ➔ недостаток времени для надлежащего выполнения или завершения соответствующих обязанностей;
- ➔ неполную, ограниченную или несоответствующую информацию для выполнения обязанностей надлежащим образом;
- ➔ недостаток опыта, обучения и/или образования;
- ➔ несоответствующие ресурсы для надлежащего исполнения обязанностей.



Значимость угрозы будет зависеть от следующих факторов:

- ➔ степень взаимодействия профессионального бухгалтера в организации с другими сотрудниками;
- ➔ уровень занимаемой должности в управлении;
- ➔ степени контроля выполняемой им работы.

Если угроза значима, то следует принять меры предосторожности для устранения угрозы или снижения ее до приемлемого уровня, например:

- ➔ получение необходимых консультаций или обучения;
- ➔ наличие достаточного времени для должного выполнения соответствующих обязанностей;
- ➔ получение помощи от компетентных специалистов;
- ➔ проведение необходимых консультаций:
 - с руководителями организации-работодателя;
 - независимыми экспертами; или
 - соответствующими профессиональными организациями.

При невозможности устранения угроз или снижения до приемлемого уровня должен быть рассмотрен вопрос об отказе от выполнения таких обязанностей. При принятии решения необходимо ясно изложить причины.

ФИНАНСОВАЯ ЗАИНТЕРЕСОВАННОСТЬ (П.П. 4.28 – 4.30)

Некоторые примеры обстоятельств, которые создают *угрозы личной заинтересованности*, и связаны с *финансовой заинтересованностью* профессионального бухгалтера в организации, уже рассматривались в Общих положениях настоящего раздела. Но этими примерами не исчерпывается перечень таких обстоятельств.

Кроме самого профессионального бухгалтера, *финансовая заинтересованность* может быть у членов семьи или близких родственников, причем он может быть осведомлен о такой заинтересованности. Если вопрос касается членов семьи или близких



родственников, то помимо *угрозы личной заинтересованности в отношении принципа объективности* также может возникнуть *угроза конфиденциальности*. Например, такие угрозы могут возникнуть при наличии мотива и возможности манипулировать информацией, которая влияет на курс ценных бумаг, с целью получить финансовую выгоду.

Кодекс дает также следующие примеры обстоятельств, при которых может возникнуть *угроза личной заинтересованности при наличии финансового интереса* у профессионального бухгалтера в организации, члена его семьи или близкого родственника:

- ➔ наличие прямой или косвенной финансовой заинтересованности в организации-работодателе, и степень этой заинтересованности такова, что может непосредственно влиять на решения, принимаемые профессиональным бухгалтером в организации;
- ➔ зависимость поощрительной премии от прибыли, при этом на величину этой премии могут непосредственно влиять решения, принятые профессиональным бухгалтером в организации;
- ➔ владение, прямое или косвенное, вариантами акций (опционами) организации-работодателя, ценность которых зависит от принимаемых им решений;
- ➔ владение, прямое или косвенное, вариантами акций (опционами) организации-работодателя, которые являются конвертируемыми или в ближайшее время будут конвертироваться; или
- ➔ наличие права на варианты акций (опционы) организации-работодателя или премии с учетом качества работы, если определенные цели достигнуты.

Меры предосторожности при наличии финансовой заинтересованности

Оценка значимости *финансовой заинтересованности* включает характер этой заинтересованности и определения того, является ли она прямой или косвенной. Значимость или ценность *финансовой заинтересованности* определяется каждым человеком субъективно в зависимости от личных обстоятельств.



Примеры мер предосторожности включают:

- ➔ политику и процедуры комитета, независимого от руководства, определяющего объем или форму вознаграждения высшего руководства;
- ➔ раскрытие всех соответствующих заинтересованностей и планов получения значимых акций лицами, наделенными управленческими полномочиями в организации-работодателе, в соответствии с внутренней политикой;
- ➔ получение необходимых консультаций у руководства организации-работодателя;
- ➔ получение необходимых консультаций в ИПБ России;
- ➔ процедуры внутреннего и внешнего контроля;
- ➔ изучение этических проблем, правовых ограничений и прочего регулирования в отношении потенциальной торговли инсайдерской информацией.

Кодекс налагает запрет на манипулирование профессиональным бухгалтером в организации доступной ему информацией или использованием конфиденциальной информации в личных целях.

ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ (ПООЩРЕНИЕ) (П.П. 4.31 – 4.38)

Получение предложений

Профессиональному бухгалтеру в организации, члену его семьи или близкому родственнику может поступить предложение о вознаграждении.

Вознаграждения могут иметь различные формы, например:

- ➔ подарки;
- ➔ гостеприимство;
- ➔ льготы;
- ➔ неприемлемые призывы к дружбе или лояльности.



Подобное вознаграждение может предлагаться с целью принуждения профессионального бухгалтера к недобросовестному исполнению своих обязанностей или принятию неадекватных решений. Очевидно, что создается *угроза нарушения принципов объективности или конфиденциальности*. Кроме того, если профессиональный бухгалтер принимает такое предложение, возникает также *угроза шантажа*, когда такой поступок передается гласности, нанося ущерб репутации профессионального бухгалтера, его члена семьи или близкого родственника.

Профессиональный бухгалтер в организации может прийти к выводу, что предложение сделано в ходе нормальных деловых отношений и значимая угроза нарушения основных принципов этики отсутствует, если разумное и информированное третье лицо, обладающее всей уместной информацией, сочтет предложение несущественным и не имеющим целью склонить к неэтичному поведению.

Если все-таки оценка угроз показала, что они значимы и не могут быть устранены или снижены до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, профессиональный бухгалтер в организации не должен принимать предлагаемое вознаграждение.

Кодекс предлагает дополнительные меры предосторожности вследствие самого факта такого предложения, даже если при принятии предложенного вознаграждения не возникает явных немедленных или потенциальных угроз нарушения основных принципов этики. Профессиональный бухгалтер должен оценить связанную с предложением опасность и определить, следует ли ему предпринять одно или более из следующих действий:

- ➔ немедленно информировать руководство или других уполномоченных лиц организации-работодателя при поступлении таких предложений;
- ➔ получить юридическую консультацию с целью решить вопрос о необходимости информировать третьих лиц, имеющих отношение к стороне, от которой исходит предложение, например, соответствующий профессиональный орган либо работодателя лица, сделавшего это предложение;
- ➔ сообщить членам своей семьи или близким родственникам о возможности возникновения таких угроз и принятии необходимых мер предосторожности, если обстоятельства, например, должности, которые они занимают, могли бы привести к предложению вознаграждения;



- ➔ информировать руководство высшего звена или лиц, наделенных управленческими функциями, организации-работодателя, если члены семьи или близкие родственники являются сотрудниками конкурентов или потенциальными поставщиками организации.

Предложения, исходящие от профессионального бухгалтера в организации

Профессиональный бухгалтер в организации не должен предлагать вознаграждение с целью оказать влияние на профессиональное суждение третьего лица.

Профессиональный бухгалтер в организации может быть в ситуации, когда от него ожидается предложение вознаграждения или он подвергается давлению, вынуждающему его предложить вознаграждение, с целью повлиять на суждение или процесс принятия решений лица или организации или для получения конфиденциальной информации. Такое давление может:

- ➔ исходить со стороны организации-работодателя, например, от коллеги или руководителя. В этом случае профессиональный бухгалтер должен следовать положениям и рекомендациям Кодекса по разрешению этических конфликтов.
- ➔ оказываться извне лицом или организацией, предлагающей действия или деловые решения, выгодные для организации-работодателя, но которые могут неблагоприятно сказаться на выполнении профессиональным бухгалтером своих обязанностей.



ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 5

- 1 Какие функции могут выполнять профессиональные бухгалтеры, работающие в организации?
- 2 Какие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня должны быть приняты профессиональным бухгалтером, работающим в организации, при возникновении угроз нарушения основных принципов?
- 3 Кто может оказывать давление на профессионального бухгалтера, работающего в организации, при котором может возникнуть угроза нарушения основных принципов этики?
- 4 Какие основные принципы могут быть нарушены при наличии финансовой заинтересованности у профессионального бухгалтера, работающего в организации?
- 5 Какие формы могут принимать предложения профессиональному бухгалтеру в организации, члену его семьи или близкому родственнику о вознаграждении?



Приложение. ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

ТЕМА 1. ОСНОВЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ БУХГАЛТЕРА

1. Что означает термин «профессиональный бухгалтер»?
 - 1) лицо, занимающее в организации руководящую должность и имеющее высшее образование по специальности «бухгалтер»;
 - 2) лицо, имеющее высшее образование по специальности «бухгалтер»;
 - 3) лицо, являющееся членом организации, входящей в IFAC.

2. Может ли профессиональный бухгалтер выполнять функции управления корпоративными финансами?
 - 1) не может;
 - 2) может;
 - 3) может выполнять только функции, связанные с бухгалтерским учетом.

3. Является ли обязательным для ИПБ России наличие Кодекса этики?
 - 1) является, так как ИПБ России является действительным членом IFAC;
 - 2) не является;
 - 3) является, если это предусмотрено Уставом.

№ вопроса	1	2	3
Правильный ответ	3	2	1



ТЕМА 2. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ И КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ИХ СОБЛЮДЕНИЮ

1. Профессиональный бухгалтер использовал информацию, в отношении которой были основания полагать, что она содержит необдуманные заявления. Какой основной принцип был нарушен?
 - 1) объективность;
 - 2) профессиональное поведение;
 - 3) честность.

2. Профессиональный бухгалтер разгласил информацию о нарушениях законодательства лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность. Является ли это нарушением принципа конфиденциальности?
 - 1) является, если эта информация имеет статус коммерческой тайны;
 - 2) не является, так как в отношении этой информации не может быть установлен режим коммерческой тайны;
 - 3) разглашение возможно только с разрешения обладателя информации.

3. Конфиденциальная информация:
 - 1) может быть разглашена только при наличии разрешения руководства;
 - 2) не может разглашаться ни при каких обстоятельствах;
 - 3) может быть разглашена в установленных Кодексом этики случаях.

4. Может ли угроза, отнесенная Кодексом к одной из категорий, содержать угрозу, относящуюся к другой категории?
 - 1) не может, категории строго обусловлены Кодексом;
 - 2) может;
 - 3) может только в случае угрозы самоконтроля.

5. Требование постоянного повышения профессиональной квалификации относится к мерам предосторожности:
 - 1) предусмотренным профессией, нормативными правовыми актами;
 - 2) обусловленным рабочей средой;
 - 3) к мерам предосторожности не относится.



6. Между профессиональным бухгалтером и заказчиком услуг возник этический конфликт в отношении выполнения конкретного задания. Возможности урегулирования конфликта исчерпаны, а конфликт остался неразрешенным. Профессиональный бухгалтер должен:
- 1) отказаться от выполнения задания или той части задания, которая вызвала конфликт;
 - 2) полностью отказаться от выполнения задания;
 - 3) пойти с заказчиком услуг на компромисс.

№ вопроса	1	2	3	4	5	6
Правильный ответ	3	2	3	2	1	1

ТЕМА 3. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ ПУБЛИЧНО ПРАКТИКУЮЩИМИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ БУХГАЛТЕРАМИ

1. В составе группы, выполняющей задание, имеется участник (публично практикующий профессиональный бухгалтер), который в недавнем прошлом являлся должностным лицом этого заказчика услуг. К какому виду угроз относится это обстоятельство?
 - 1) заступничества;
 - 2) самоконтроля;
 - 3) близкого знакомства.
2. Документально зафиксированные внутренние правила и процедуры в организации публично практикующего профессионального бухгалтера, требующие соблюдения основных принципов этики, относятся к мерам предосторожности:
 - 1) предусмотренным профессией, нормативными правовыми актами;
 - 2) к общим мерам, принятым в организации;
 - 3) относящимся к конкретному заданию.



3. Правильное понимание характера деятельности заказчика услуг, сложности совершаемых им операций, конкретных требований задания, цели, характера и объема работы, подлежащей выполнению:
- 1) является мерой предосторожности для устранения угроз нарушения или сведения их до приемлемого уровня;
 - 2) не является мерой предосторожности.
4. Какую угрозу создает низкий гонорар?
- 1) самоконтроля;
 - 2) близкого знакомства;
 - 3) угрозу профессиональной компетентности и должной тщательности.
5. Какие угрозы возникают при публичном принятии значительного подарка от заказчика услуг?
- 1) одновременно близкого знакомства и личной заинтересованности;
 - 2) одновременно заступничества и близкого знакомства;
 - 3) одновременно личной заинтересованности и шантажа.

№ вопроса	1	2	3	4	5
Правильный ответ	2	2	1	3	3

ТЕМА 4. ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПА НЕЗАВИСИМОСТИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЯМИ УСЛУГ ПУБЛИЧНО ПРАКТИКУЮЩИХ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ (АУДИТОРОВ)

1. Когда возникает угроза личной заинтересованности во взаимоотношениях заказчика услуг и аудитора?
- 1) при наличии косвенной заинтересованности;
 - 2) при наличии существенной косвенной заинтересованности;
 - 3) при наличии косвенной заинтересованности никогда не возникает угроза личной заинтересованности.



2. Близкий родственник одного из членов группы аудиторов является должностным лицом заказчика аудита, несущим ответственность за отдельные разделы ведения бухгалтерского учета. Какие меры предосторожности могут быть приняты для устранения угрозы независимости или сведения ее до приемлемого уровня?
 - 1) отказ аудиторской организации от выполнения задания;
 - 2) отказ от проведения аудита той части бухгалтерского учета, за который несет ответственность это должностное лицо;
 - 3) исключение аудитора, имеющего родственные отношения с должностным лицом, из аудиторской группы.

3. Сколько лет подряд руководитель аудиторской группы вправе проводить аудит в общественно значимом хозяйствующем субъекте?
 - 1) не более 5-и лет;
 - 2) не более 7 лет;
 - 3) срок не установлен.

4. Заказчик аудита – организация, являющаяся общественно значимым хозяйствующим субъектом. Какие услуги по ведению бухгалтерского учета вправе оказывать аудиторская организация заказчику?
 - 1) применение стандартов бухгалтерского учета, учетной политики или требований к раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - 2) формирование платежных ведомостей;
 - 3) подготовка бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Аудитор составляет для заказчика аудита налоговые декларации. Какие угрозы возникают при этом?
 - 1) независимости;
 - 2) заступничества;
 - 3) угроз, как правило, не возникает.



6. Какая сумма считается значимой от общей суммы вознаграждения аудитору, полученной от одного заказчика аудита, являющегося общественно значимым хозяйствующим субъектом?
- 1) в течение двух лет подряд общая сумма вознаграждений составляет более 15% общей суммы вознаграждений;
 - 2) за предыдущий год общая сумма вознаграждений составляет более 20% общей суммы вознаграждений;
 - 3) в течение двух лет подряд общая сумма вознаграждений составляет более 25% общей суммы вознаграждений.

№ вопроса	1	2	3	4	5	6
Правильный ответ	2	3	2	1	3	1

ТЕМА 5. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ БУХГАЛТЕРАМИ, РАБОТАЮЩИМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

1. При каких правовых формах отношений с работодателем профессиональный бухгалтер, работающий в организации, должен соблюдать этические обязанности?
 - 1) только в случае заключения договора по совместительству;
 - 2) только в случае заключения договора на неопределенный срок;
 - 3) независимо от правовой формы отношений с организацией-работодателем.
2. Какая угроза возникает, если руководитель организации пытается влиять на принятие решения профессиональным бухгалтером, работающим в этой организации, относительно применения принципа бухгалтерского учета?
 - 1) личной заинтересованности;
 - 2) близкого знакомства;
 - 3) шантажа.



3. Какая угроза нарушения основных принципов возникает, если профессиональный бухгалтер, работающий в организации, испытывает недостаток времени для надлежащего выполнения или завершения соответствующих обязанностей?
- 1) личной заинтересованности;
 - 2) профессиональной компетентности и должной тщательности;
 - 3) самоконтроля.
4. Может ли косвенная финансовая заинтересованность в организации – работодателе члена семьи или близкого родственника профессионального бухгалтера привести к возникновению нарушения принципа конфиденциальности?
- 1) не может;
 - 2) может;
 - 3) может только прямая финансовая заинтересованность.
5. В каком случае значимая угроза нарушения основных принципов этики отсутствует при предложении вознаграждения профессиональному бухгалтеру, работающему в организации?
- 1) если разумное и информированное третье лицо, обладающее всей уместной информацией, сочтет предложение несущественным и не имеющим целью склонить к неэтичному поведению;
 - 2) присутствует в любом случае без исключения;
 - 3) если такое предложение сделано публично.

№ вопроса	1	2	3	4	5
Правильный ответ	3	3	2	2	1