УТВЕРЖДЕНО

решением Правления СРО ААС
от 28 августа 2026 г. (протокол № 800)

СОГЛАСОВАНО

Минфином России

«04» августа 2026 г.

СОГЛАСОВАНО

Банком России

«25» августа 2026 г.

КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ

(редакция № 3)

СОДЕРЖАНИЕ

Раздел 1. Соблюдение кодекса 3
Раздел 2. Принципы этики 4
Честность 5
Объективность 6
Профессиональная компетентность и должная тщательность 6
Конфиденциальность 7
Профессиональное поведение 9
Раздел 3. Концептуальный подход к соблюдению принципов этики 10
Раздел 4. Применение концептуального подхода к соблюдению принципов этики .. 18
Раздел 5. Конфликт интересов 24
Раздел 6. Заключение договора оказания услуг 29
Раздел 7. Второе мнение 34
Раздел 8. Вознаграждение аудитора 34
Раздел 9. Поощрения, включая подарки и знаки делового гостеприимства 37
Раздел 10. Принятие на хранение имущества клиента 41
Раздел 11. Ответные меры на несоблюдение нормативных правовых актов 42
Раздел 12. Объективность лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания, и других надлежащих проверяющих лиц 56
Раздел 13. Услуги по налоговому планированию 58
Раздел 14. Использование работы внешнего эксперта 70

Кодекс профессиональной этики аудиторов (далее – Кодекс) разработан в соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Федеральный закон № 307-ФЗ).

Раздел 1. СОБЛЮДЕНИЕ КОДЕКСА

1.1.П1. Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах.

1.2.П1. Доверие общества к аудиторской профессии является необходимой предпосылкой для привлечения аудиторских организаций, аудиторов (далее вместе – аудитор, если не указано иное) к оказанию аудиторских услуг (участию в оказании аудиторских услуг) и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (участии в оказании таких услуг) (далее вместе – услуги). Доверие общества к аудиторской профессии определено, помимо прочего, тем условием, что при оказании (участии в оказании) услуг аудиторы:

а) соблюдают принципы этики и требования стандартов аудиторской деятельности, иных применимых стандартов (далее вместе – профессиональные стандарты);

б) обладают пониманием бизнеса;

в) обладают квалификацией[1] в области бухгалтерского учета и аудита, а также в областях, связанных с аудиторской деятельностью;

г) применяют профессиональное суждение.

Только действуя таким образом, аудиторы могут оказывать услуги, которые отвечают целям пользователей и на которые пользователи могут полагаться.

1.3.П1. Кодекс устанавливает пять принципов этики, которые аудиторы обязаны соблюдать. Кодекс также предусматривает концептуальный подход, который должен применяться к выявлению и оценке угроз нарушения принципов этики, а также принятию мер в ответ на данные угрозы. Особенности применения концептуального подхода к выявлению и оценке угроз независимости, а также принятию мер в ответ на данные угрозы при проведении аудита, обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов (далее – аудит, обзорная проверка) и выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов (далее вместе – задания, обеспечивающие уверенность), рассматриваются в Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций (далее – Правила). Кодекс предусматривает соблюдение принципов этики с применением концептуального подхода в различных ситуациях и обстоятельствах.

1.4.П1. Положения Кодекса, в номерах которых содержится буква «Т», являются требованиями Кодекса, обязательными к соблюдению. Положения Кодекса, в номерах которых содержится буква «П», являются пояснениями к положениям Кодекса, в номерах которых содержится буква «Т».

Общие положения

1.5.Т. Аудитор должен соблюдать требования Кодекса. В случаях, когда в связи с требованиями нормативных правовых актов аудитор не может соблюсти одно из

[1] В Кодексе понятие «квалификация» используется в значении, определенном в статье 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации.

положений Кодекса, он должен соблюдать все остальные положения Кодекса. Для целей Кодекса под нормативными правовыми актами понимаются федеральные и иные законы и другие нормативные правовые акты Российской Федерации, а для случая оказания услуги в иностранном государстве - применимое законодательство такого иностранного государства.

1.5.П1. Следование принципам этики и соблюдение требований Кодекса обеспечивает, наряду с другими факторами, выполнение аудитором обязанности действовать в общественных интересах.

1.5.П2. Соблюдение требований Кодекса предполагает надлежащее рассмотрение цели и намерения конкретного требования.

1.5.П3. Соблюдение требований Кодекса не означает, что обязанность аудитора действовать в общественных интересах будет всегда выполнена. Могут возникнуть исключительные ситуации, когда, по мнению аудитора, применение требования или требований Кодекса может противоречить общественным интересам или привести к несоразмерным последствиям. В таких ситуациях аудитору целесообразно обратиться за консультацией в саморегулируемую организацию аудиторов.

1.5.П4. Действуя в общественных интересах при оказании (участии в оказании) услуг, аудитор принимает во внимание не только предпочтения или потребности конкретного клиента, но также интересы других сторон.

Нарушение Кодекса

1.6.Т. В случае выявления аудитором нарушения какого-либо из положений Кодекса, он должен оценить значимость нарушения и степень его влияния на возможность соблюдения принципов этики. При этом аудитор должен в максимально короткие сроки предпринять все возможные меры, направленные на урегулирование последствий такого нарушения. Также аудитор должен установить, следует ли ему информировать о таком нарушении соответствующих лиц.

1.6.П1. Соответствующими лицами, которых может быть необходимо информировать о нарушении, являются лица, которых может касаться нарушение, саморегулируемая организация аудиторов, федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности (далее – уполномоченный федеральный орган в сфере аудита), федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере (далее - уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору), Банк России.

Раздел 2. ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ

Общие положения

2.1.П1. Принципы этики следующие:

а) честность;

б) объективность;

в) профессиональная компетентность и должная тщательность;

г) конфиденциальность;

д) профессиональное поведение.

2.2.Т. Аудитор должен соблюдать каждый из принципов этики.

2.2.П1. Принципы этики устанавливают стандарт поведения, который ожидается от аудитора. Концептуальный подход - подход, которому аудитор должен следовать при соблюдении принципов этики. В настоящем разделе приведены требования и пояснения в отношении каждого принципа этики.

2.2.П2. Аудитор может оказаться в ситуации, когда соблюдение какого-либо из принципов этики может войти в противоречие с соблюдением одного или нескольких других принципов этики. В такой ситуации аудитор может рассмотреть необходимость консультации, при необходимости на анонимной основе, с:

а) другими лицами в аудиторской организации, в которой работает аудитор, или в иной организации-работодателе;

б) лицами, отвечающими за корпоративное управление[2] клиента;

в) саморегулируемой организацией аудиторов;

г) юристами.

Однако, такая консультация не снимает с аудитора обязанность применить профессиональное суждение для разрешения данного конфликта или, за исключением случаев, когда это запрещено нормативными правовыми актами[3], устранить свою связь с вопросом, создающим данный конфликт, при необходимости.

2.2.П3. Аудитору рекомендуется задокументировать суть соответствующего вопроса, детали обсуждений по данному вопросу, принятые по нему решения вместе с обоснованием указанных решений.

ЧЕСТНОСТЬ

2.3.Т. Аудитор должен соблюдать принцип честности, который требует, чтобы аудитор действовал открыто и честно во всех профессиональных и деловых отношениях.

2.3.П1. Принцип честности предполагает справедливое ведение дел, правдивость, а также твердость в том, чтобы всегда действовать надлежащим образом, даже когда на аудитора оказывается давление действовать иначе или когда это может привести к потенциально негативным личным или организационным последствиям.

2.3.П.2. Действовать надлежащим образом, в частности, означает:

а) придерживаться своей позиции в сложных вопросах и ситуациях;

б) подвергать сомнению позицию других лиц, если и как того требуют обстоятельства.

2.4.Т. Аудитор не должен намеренно быть связан с отчетностью, сведениями и документами, если есть основания полагать, что:

а) они содержат в существенном отношении недостоверные или вводящие в заблуждение утверждения;

б) они содержат утверждения или данные, предоставленные с небрежностью;

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

2.4.П1. Аудитор не считается нарушившим пункт 2.4.Т Кодекса, если он предоставляет модифицированное заключение (отчет) в отношении отчетности, сведений и документов, указанных в пункте 2.4.Т Кодекса.

---

[2] В Кодексе понятие «лица, отвечающие за корпоративное управление» используется в значении, определенном в стандартах аудиторской деятельности.

[3] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

2.5.Т. В случаях, когда аудитору становится известно, что существует ассоциированность с отчетностью, сведениями и документами, указанными в пункте 2.4.Т Кодекса, он должен принять меры для устранения этой связи.

ОБЪЕКТИВНОСТЬ

2.6.Т. Аудитор должен соблюдать принцип объективности, который требует, чтобы аудитор применял профессиональные (то есть возникающие в рамках оказания (участия в оказании) услуг) или деловые (то есть возникающие в рамках деловых отношений) суждения, свободные от предвзятости, конфликта интересов, а также ненадлежащего влияния или ненадлежащей зависимости от других лиц, организаций, технологий[4], иных факторов.

2.7.Т. Аудитор не должен оказывать (участвовать в оказании) услуги, если существуют обстоятельства или отношения, которые оказывают ненадлежащее влияние на профессиональные суждения аудитора при оказании им (участии в оказании) услуг.

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ КОМПЕТЕНТНОСТЬ И ДОЛЖНАЯ ТЩАТЕЛЬНОСТЬ

2.8.Т. Аудитор должен соблюдать принцип профессиональной компетентности и должной тщательности, который требует, чтобы аудитор:

а) приобретал и поддерживал профессиональные знания и навыки на уровне, обеспечивающем оказание (участие в оказании) качественных услуг на основе действующих требований профессиональных стандартов и законодательства;

б) действовал добросовестно и в соответствии с применимыми профессиональными стандартами.

2.8.П1. Оказание (участие в оказании) аудитором качественных услуг предполагает использование им обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе оказания (участия в оказании) услуг.

2.8.П2. Поддержание профессиональной компетентности требует от аудитора постоянной осведомленности и понимания актуальных вопросов и изменений в методиках и практиках оказания услуг, профессиональных стандартах, документах в области регулирования бухгалтерского учета, особенностях экономической деятельности заказчиков услуг, а также связанных с услугами технологиях. Требования о прохождении аудиторами обучения по программам повышения квалификации установлены Федеральным законом № 307-ФЗ.

2.8.П3. Под добросовестностью понимается обязанность аудитора действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно.

2.9.Т. Аудитор должен предпринимать разумные меры для того, чтобы лица, работающие под его руководством и участвующие в оказании услуг, имели надлежащую подготовку и должное руководство.

2.10.Т. В случаях, когда это уместно, аудиторская организация, индивидуальный аудитор должны ставить в известность клиентов или иных пользователей услуг, а

[4] Для целей Кодекса под технологиями понимаются цифровые процессы и методы поиска, сбора, хранения, обработки, предоставления, распространения информации при оказании аудиторских услуг (участии в оказании аудиторских услуг) и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (участии в оказании таких услуг), а также способы осуществления таких процессов и методов.

аудитор, являющийся работником аудиторской организации, – аудиторскую организацию, в которой он работает, о присущих услугам ограничениях и разъяснять их влияние.

КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ

2.11.Т. Аудитор должен соблюдать принцип конфиденциальности, который требует, чтобы аудитор обеспечивал конфиденциальность информации, полученной в рамках профессиональных и деловых отношений.

Требования к обеспечению конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну, установлены Федеральным законом № 307-ФЗ.

Аудитор должен:

а) помнить об опасности непреднамеренного раскрытия информации, в том числе вне профессиональной среды и лицам, с которыми он находится в тесных деловых отношениях, ближайшим членам семьи, родственникам.

Для целей Кодекса:

- под родственниками понимаются родители, братья, сестры, дети, супруги, родители супругов и дети супругов (статья 8 Федерального закона № 307-ФЗ);

- под ближайшими членами семьи понимаются супруги, включая лиц, состоящих в фактически брачных отношениях, а также лица, находящиеся на иждивении;

б) если аудитор является работником аудиторской организации, обеспечивать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации;

в) обеспечивать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или, если аудитор является работником аудиторской организации, раскрытой аудиторской организацией;

г) предпринимать разумные меры, чтобы лица, работающие под его руководством и участвующие в оказании услуг, и лица, от которых он получает консультации или помощь, соблюдали конфиденциальность информации.

2.11.П1. Обеспечение аудитором конфиденциальности информации, полученной в рамках профессиональных и деловых отношений, предполагает принятие аудитором надлежащих мер для защиты конфиденциальности данной информации при ее сборе, использовании, передаче, распространении, хранении, уничтожении в случаях, предусмотренном законодательством.

2.12.Т. С учетом требований, установленных в пункте 2.13.Т Кодекса, аудитор не должен:

а) раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в рамках профессиональных и деловых отношений;

д) использовать конфиденциальную информацию, полученную в рамках профессиональных и деловых отношений, для получения аудиторской организацией, аудитором – работником аудиторской организации или третьими лицами каких-либо преимуществ;

в) раскрывать, использовать конфиденциальную информацию, полученную в рамках профессиональных и деловых отношений, после окончания указанных отношений;

г) раскрывать или использовать информацию, в отношении которой действует обязательство по обеспечению ее конфиденциальности, независимо от того, стала ли данная информация общедоступной и каким образом она стала общедоступной.

2.13.Т. В порядке исключения из требования в пункте 2.12.Т Кодекса аудитор может раскрыть, использовать конфиденциальную информацию при соблюдении одного из следующих условий:

а) это является обязанностью или правом аудитора согласно законодательству или профессиональным стандартам;

б) это разрешено клиентом или иным лицом, имеющим полномочия предоставить такое разрешение, при условии, что раскрытие, использование соответствующей информации не запрещено законодательством.

2.13.П1. В качестве принципа этики конфиденциальность служит общественным интересам, поскольку она способствует свободной передаче информации аудитору от клиента или аудиторской организации на основании понимания, что конфиденциальная информация не будет раскрыта третьей стороне. Вместе с тем в следующих обстоятельствах от аудитора может потребоваться, у аудитора может возникнуть обязанность или право на раскрытие конфиденциальной информации:

а) раскрытие требуется законодательством, например:

- при представлении документов или ином представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;
- при сообщении соответствующим уполномоченным органам[5] о ставших известными аудитору случаях нарушения нормативных правовых актов;

б) раскрытие, использование является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законодательством):

- при внешнем контроле деятельности, осуществляемом саморегулируемой организацией аудиторов в отношении аудиторских организаций, аудиторов, уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору в отношении аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, при надзоре за деятельностью аудиторских организаций на финансовом рынке в части оказания ими аудиторских услуг общественно значимым организациям на финансовом рынке, осуществляемом Банком России;
- при ответе на запрос (или в ходе расследования) саморегулируемой организации аудиторов, федеральных органов исполнительной власти в случаях, предусмотренных законодательством, Банка России;
- при защите аудитором своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства;
- при соблюдении профессиональных стандартов, включая этические требования.

2.13.П2. При принятии решения о возможности раскрытия, использования конфиденциальной информации аудитор учитывает, в зависимости от обстоятельств:

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

б) является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. При принятии решения о возможности раскрытия,

[5] Для целей Кодекса под уполномоченными органами понимаются федеральные органы исполнительной власти, органы, которым федеральным законом, указом Президента Российской Федерации или постановлением Правительства Российской Федерации предоставлены полномочия федерального органа исполнительной власти в соответствующей области деятельности и на которые возложена ответственность этого органа, Банк России, а также в применимых случаях - соответствующие органы иностранных государств.

использования конфиденциальной информации аудитор учитывает неподтвержденные факты, неполную информацию либо необоснованные выводы;

в) предполагаемый способ предоставления информации;

г) являются ли стороны, которым предполагается предоставление информации или доступа к ней, надлежащими получателями информации;

д) применимое законодательство, в том числе законодательство в области персональных данных.

2.13.П3. Обстоятельствами, в которых аудитор должен получить разрешение на раскрытие, использование конфиденциальной информации, являются, в частности, случаи использования информации для целей обучения, в исследованиях и разработках товаров (работ, услуг), технологий, в качестве исходных материалов для формирования аналитических данных и проведения отраслевых или иных аналитических исследований, обзоров. Указанное разрешение в смысле цели его применения может быть общим (например, разрешение на использование информации для целей организации и проведения внутреннего обучения, мероприятий по повышению качества услуг в аудиторской организации) либо специфичным (то есть на раскрытие, использование аудитором информации в конкретных обстоятельствах). При получении аудитором от предоставивших информацию клиента, соответствующего уполномоченного лица специфичного разрешения целесообразно рассмотреть (предпочтительно в письменной форме), в частности, следующие факторы:

а) вид информации, подлежащей раскрытию, использованию;

б) цель раскрытия, использования информации, например, для разработки технологии, для формирования аналитических данных и проведения отраслевых или иных аналитических исследований, обзоров;

в) лицо, организация, которые будут осуществлять (участвовать в осуществлении) деятельности, для целей которой будет раскрываться, использоваться информация;

г) предполагает ли форма или содержание результата деятельности, для которой будет раскрываться, использоваться информация, возможность установить принадлежность соответствующей информации к определенным лицам, организациям, или факт ее представления определенными лицами, организациями.

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

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ПОВЕДЕНИЕ

2.15.Т. Аудитор должен соблюдать принцип профессионального поведения, который требует, чтобы аудитор исполнял применимые нормативные правовые акты, придерживался поведения, соответствующего обязанности аудитора действовать в общественных интересах при оказании (участии в оказании) услуг и в деловых отношениях, и избегал поведения, о котором аудитор знает или должен знать, что оно может дискредитировать аудиторскую профессию. Аудитор не должен намеренно

оказывать (участвовать в оказании) услуги, вступать или поддерживать деловые отношения или совершать иные действия, которые негативно влияют или могут негативно повлиять на честность, объективность или репутацию аудиторской профессии, и, соответственно, будут не совместимы с принципами этики.

2.15.П1. Поведение, которое может дискредитировать аудиторскую профессию, включает поведение, которое действующее рационально и осведомленное третье лицо вероятнее всего сочло бы негативно влияющим на репутацию аудиторской профессии.

2.16.Т. При предложении или продвижении своей кандидатуры или услуг аудитор не должен дискредитировать аудиторскую профессию. Аудитор не должен:

а) делать заявления, преувеличивающие уровень предлагаемых услуг либо свою квалификацию или опыт;

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

2.16.П1. Если аудитор сомневается в надлежащей форме предложения или продвижения своей кандидатуры или услуг, аудитору целесообразно проконсультироваться с саморегулируемой организацией аудиторов.

Раздел 3. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ

3.1.П1. Обстоятельства работы аудитора могут создавать угрозы нарушения принципов этики. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по их применению, цель которых оказать содействие аудиторам в соблюдении принципов этики и выполнении ими обязанности действовать в общественных интересах. Данные требования и пояснения охватывают различные ситуации и обстоятельства, включая возникающие в ходе оказания (участия в оказании) услуг заинтересованность и отношения, которые создают угрозы нарушения принципов этики. Кроме того, указанные требования и пояснения удерживают аудитора от ошибки признать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не запрещена Кодексом.

3.2.П1. Концептуальный подход к соблюдению принципов этики заключается в том, что аудитор должен:

а) выявить угрозы нарушения принципов этики;

б) оценить угрозы;

в) предпринять ответные меры для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня.

Общие положения

3.3.Т. Аудитор должен применять концептуальный подход к соблюдению принципов этики, установленных в разделе 2 Кодекса, для выявления угроз нарушения данных принципов, их оценки и принятия ответных мер.

3.3.П1. Дополнительные требования и пояснения, связанные с применением концептуального подхода к соблюдению принципов этики, приведены в Правилах.

3.4.Т. При рассмотрении вопроса, связанного с соблюдением принципов этики, аудитор должен принять во внимание контекст, в котором данный вопрос возник или может возникнуть.

3.5.Т. При применении концептуального подхода к соблюдению принципов этики, аудитор должен:

а) всесторонне исследовать вопрос;

б) использовать профессиональное суждение;

в) использовать метод действующего рационально и осведомленного третьего лица (далее – метод третьего лица) в соответствии с пунктом 3.6.П10 Кодекса.

Всестороннее исследование вопроса

3.6.П1. Всестороннее исследование вопроса является необходимым условием для получения понимания аудитором всех известных фактов и обстоятельств при применении концептуального подхода к соблюдению принципов этики. Всестороннее исследование вопроса, в частности, предполагает:

а) рассмотрение источника, уместности и достаточности полученной информации с учетом характера, масштаба и цели услуг, которые оказывает (участвует в оказании которых) аудитор;

б) готовность к проведению дополнительных исследований или принятию иных мер.

3.6.П2. При рассмотрении источника, уместности и достаточности полученной информации аудитор может рассмотреть, помимо прочего, следующие вопросы:

а) появилась ли новая информация или произошли изменения в фактах и обстоятельствах;

б) имеется ли влияние предвзятости или конфликта интересов на информацию или ее источник;

в) имеется ли причина полагать, что информация, потенциально имеющая отношение к делу, может отсутствовать в известных аудитору фактах и обстоятельствах;

г) существуют ли несоответствия между ожиданиями аудитора и известными ему фактами и обстоятельствами;

д) обеспечивает ли информация разумные основания, на которых можно сформировать вывод;

е) могут ли быть сформированы иные обоснованные выводы с учетом полученной информации.

3.6.П3. Требование всестороннего исследования вопроса при применении концептуального подхода к соблюдению принципов этики согласно пункту 3.5.Т Кодекса обязательно к выполнению аудитором независимо от того, какие услуги он оказывает (участвует в оказании). В соответствии с требованиями стандартов аудиторской деятельности аудитор должен также сохранять профессиональный скептицизм, что предусматривает критическую оценку аудиторских доказательств.

Использование профессионального суждения

3.6.П4. Профессиональное суждение предполагает применение соответствующих знаний, опыта и навыков с учетом фактов и обстоятельств, включая характер и масштаб конкретной услуги, а также имеющиеся заинтересованность и отношения. При рассмотрении вопроса о возможности оказания (участия в оказании) той или иной услуги аудитор применяет концептуальный подход к соблюдению принципов этики с использованием профессионального суждения с тем, чтобы принять обоснованные решения о своих возможных действиях, а также чтобы определить, будут ли такие решения надлежащими в существующих обстоятельствах.

3.6.П5. Понимание известных фактов и обстоятельств является необходимым условием для надлежащего применения концептуального подхода к соблюдению

принципов этики. Определение действий, которые необходимы для достижения такого понимания, и формирование вывода о соблюдении принципов этики также требуют использования профессионального суждения.

3.6.П6. При использовании профессионального суждения для целей достижения указанного понимания аудитор может рассмотреть, помимо прочего, следующие вопросы:

а) достаточна ли квалификация аудитора для формирования вывода;

б) необходимо ли проконсультироваться с другими лицами, обладающими соответствующей квалификацией;

в) влияет ли собственное предвзятое мнение или предубеждение аудитора на его профессиональное суждение.

3.6.П7. Обстоятельства, в которых аудитор оказывает (участвует в оказании) услуги, и условия, сопутствующие оказанию услуг, различаются по масштабу и сложности. При использовании профессионального суждения аудитору может быть необходимо принять во внимание возрастающую сложность ситуации по причине изменения и взаимодействия неопределенных фактов и обстоятельств, а также переменных величин и допущений.

3.6.П8. Основными действиями в ответ на сложность ситуации являются:

а) информирование аудитором аудиторской организации, работником которой он является, а в случаях, когда это уместно, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором - соответствующих заинтересованных сторон о неопределенности и сложности, присущих конкретным фактам и обстоятельствам (см. также пункт 2.10.Т Кодекса);

б) сохранение аудитором внимания к появлению новой информации, изменениям в фактах и обстоятельствах и оценка потенциального влияния такой новой информации и изменений на использованные аудитором суждения (см. также пункты 3.5.Т-3.6.П3, 3.10.Т-3.10.П2 Кодекса).

3.6.П9. Дополнительными действиями в ответ на сложность ситуации являются:

а) в случаях, когда это уместно, проведение анализа или исследования неопределенных фактов и обстоятельств, переменных величин и допущений, их взаимосвязи и взаимозависимости;

б) использование технологий для анализа данных, необходимых для профессионального суждения аудитора;

в) консультация с другими лицами, включая экспертов, для обеспечения надлежащего критического взгляда и получения дополнительной информации в ходе оценки.

Использование метода третьего лица

3.6.П10. Метод третьего лица предполагает анализ аудитором вероятности формирования другим лицом тех же самых выводов, к которым он пришел сам. Данный анализ проводится с точки зрения действующего рационально и хорошо осведомленного третьего лица, которое взвешивает все соответствующие факты и обстоятельства, известные (или в разумной мере предположительно известные) аудитору в момент формирования им выводов. Указанное третье лицо не обязательно должно быть аудитором, но предполагается, что оно обладает соответствующими знаниями и опытом для понимания и непредвзятой оценки уместности выводов аудитора.

Выявление угроз нарушения принципов этики

3.7.Т. Аудитор должен выявлять угрозы нарушения принципов этики.

3.7.П1. Понимание фактов и обстоятельств, включая услуги, которые оказывает (участвует в оказании которых) аудитор, имеющиеся у него заинтересованность и отношения, которые могут поставить под сомнение соблюдение принципов этики, является необходимым условием для выявления аудитором угроз нарушения данных принципов. Наличие определенных условий, правил и процедур, установленных нормативными правовыми актами, саморегулируемой организацией аудиторов и аудиторской организацией, которые поддерживают аудитора в осуществлении им этичных действий, может также помочь выявлению угроз нарушения принципов этики. В пункте 3.9.П2 Кодекса приведены общие примеры таких условий, правил и процедур, которые также являются факторами, уместными для целей оценки уровня угроз нарушения принципов этики.

3.7.П2. Соблюдению принципов этики может угрожать широкий спектр фактов и взаимоотношений. Определить каждую ситуацию, которая создает данные угрозы, не представляется возможным. Кроме того, характер заданий может различаться, и, следовательно, могут возникать различные виды угроз нарушения принципов этики.

3.7.П3. Угрозы нарушения принципов этики делятся на следующие виды:

а) угроза личной заинтересованности, которая может возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора и ненадлежащим образом повлиять на его суждение или поведение;

б) угроза самоконтроля, которая может возникнуть в случаях, когда аудитор при формировании суждения в ходе выполнения текущего задания будет ненадлежащим образом полагаться на суждение, вынесенное ранее им самим или иным работником аудиторской организации, или на выполненную ранее им или иным работником аудиторской организации работу;

в) угроза заступничества, которая может возникнуть в случаях, когда, продвигая мнение клиента или аудиторской организации, аудитор доходит до границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;

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

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

3.7.П4. Обстоятельства могут стать причиной более одной угрозы, а одна угроза может привести к нарушению более одного основного принципа этики.

Оценка угроз нарушения принципов этики

3.8.Т. При выявлении угрозы нарушения принципов этики аудитор должен оценить, является ли уровень угрозы приемлемым.

Приемлемый уровень угрозы

3.8.П1. Приемлемый уровень представляет собой уровень, при котором аудитор по результатам применения метода третьего лица с большой долей вероятности придет к выводу об отсутствии нарушения аудитором принципов этики.

Факторы к рассмотрению для целей оценки уровня угроз

3.9.П1. При оценке аудитором угроз аудитор принимает во внимание как количественные, так и качественные факторы, а также комбинированный эффект нескольких факторов, если применимо.

3.9.П2. Наличие условий, правил и процедур, указанных в пункте 3.7.П1 Кодекса, также может быть фактором, уместным для целей оценки уровня угроз нарушения принципов этики. Примерами таких условий, правил и процедур являются:

а) руководство по корпоративному поведению (управлению);

б) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для оказания (участия в оказании) услуг;

в) эффективные системы рассмотрения обращений, которые позволяют аудиторам и общественности привлекать внимание к случаям неэтичного поведения;

г) прямо установленную обязанность сообщать о случаях нарушения принципов этики;

д) процедуры мониторинга и дисциплинарного воздействия со стороны саморегулируемой организации аудиторов.

Рассмотрение новой информации и изменений в фактах и обстоятельствах

3.10.Т. Если аудитору становится известно о появлении новой информации или об изменениях в фактах и обстоятельствах, которые могли бы повлиять на вывод об устранении угрозы или сокращении ее до приемлемого уровня, аудитор должен провести повторную оценку угрозы и предпринять ответные действия.

3.10.П1. Внимание аудитора в ходе оказания (участия в оказании) услуг к появлению новой информации или изменениям в фактах и обстоятельствах, позволяет выявить ту новую информацию и изменения, которые влияют на:

а) уровень угрозы нарушения принципов этики; или

б) выводы аудитора о том, являются ли принятые меры предосторожности в ответ на угрозу по-прежнему надлежащими.

3.10.П2. Если рассмотрение новой информации приводит к выявлению новых угроз, аудитор должен оценить их и, если применимо, предпринять ответные меры, с учетом требований, приведенных в пунктах 3.8.Т и 3.11.Т Кодекса.

Ответные меры

3.11.Т. В случаях, когда аудитор устанавливает, что выявленные угрозы нарушения принципов этики не находятся на приемлемом уровне, аудитор должен принять ответные меры путем устранения угроз или сведения их к приемлемому уровню. Для этого аудитор должен:

а) исключить обстоятельства, включая имеющиеся заинтересованность или взаимоотношения, служащие причиной возникновения угроз; либо

б) применить доступные и возможные к применению меры предосторожности для сведения угроз к приемлемому уровню; либо

в) отказаться от или прекратить оказание (участие в оказании) конкретной услуги.

Действия для устранения угроз

3.11.П1. В зависимости от имеющихся фактов и обстоятельств мерой в ответ на угрозу нарушения принципов этики может быть исключение обстоятельств, служащих причиной возникновения угрозы. Однако, в некоторых ситуациях угрозы нарушения принципов этики могут быть устранены только путем отказа от или прекращения оказания (участия в оказании) конкретной услуги по причине того, что соответствующие обстоятельства не могут быть исключены и не существует доступных мер предосторожности для уменьшения угрозы до приемлемого уровня.

Меры предосторожности

3.11.П2. Меры предосторожности – действия, предпринимаемые аудитором по отдельности или в совокупности, которые фактически уменьшают угрозы нарушения принципов этики до приемлемого уровня.

Рассмотрение значимых суждений и общих выводов

3.12.Т. Аудитор должен сформировать общий вывод о том, будут ли устранены либо уменьшены до приемлемого уровня выявленные угрозы в результате действий, которые аудитор предпринимает или намерен предпринять в ответ на указанные угрозы. При формировании данного общего вывода аудитор должен:

а) оценить использованные им значимые суждения или сформированные выводы;

б) применить метод третьего лица.

Прочие особенности применения концептуального подхода к соблюдению принципов этики

Предвзятость

3.13.П1. При выявлении, оценке угроз нарушения принципов этики и принятии мер в ответ на указанные угрозы на профессиональное суждение влияет фактор осознанной или неосознанной предвзятости.

3.13.П2. Примерами потенциальной предвзятости при использовании профессионального суждения являются:

а) предвзятость, связанная с «эффектом якоря» - склонность использоваться исходную информацию в качестве «якорной» привязки, относительно которой неадекватно оценивается последующая информация;

б) предвзятость в отношении автоматизации – склонность отдавать предпочтение результатам, сформированным в автоматизированных системах, даже в тех случаях, когда здравый смысл или наличие противоречивой информации поднимают вопрос о надежности таких результатов и их пригодности для конкретной цели;

в) предвзятость в отношении доступности - склонность придавать больше веса событиям или опыту, которые сразу же приходят на ум или которые более доступны, чем другие;

г) предвзятость в отношении подтверждения – склонность придавать больше веса информации, которая подтверждает существующее убеждение, чем информации, которая противоречит ему или подвергает его сомнению;

д) групповое мышление – склонность группы лиц препятствовать влиянию творческого подхода или точке зрения отдельного лица и, в результате, принимать решение без критической оценки или рассмотрения альтернатив;

е) предвзятость, связанная с переоценкой собственных сил – склонность переоценивать собственную способность делать верные оценки или суждения;

ж) предвзятость, связанная с «эффектом репрезентации» – склонность основывать понимание на образцах опыта, событий или точек зрения, которые считаются репрезентативными;

з) предвзятость, связанная с избирательным восприятием - склонность видеть конкретный вопрос, событие или человека под влиянием личных ожиданий.

3.13.П3. Примерами действий, которые могут снизить влияние предвзятости, являются:

а) привлечение экспертов для получения дополнительной информации;

б) проведение консультаций с другими лицами для обеспечения надлежащего критического взгляда в ходе оценки;

в) прохождение обучения по вопросам выявления факторов предвзятости.

Культура в аудиторской организации

3.14.П1. Эффективному применению концептуального подхода к соблюдению принципов этики способствует внутренняя культура аудиторской организации, которая поддерживает этические ценности, согласующиеся с принципами этики и другими положениями Кодекса.

3.14.П2. Эффективными мерами для поддержания в аудиторской организации культуры, основанной на этических ценностях, являются:

а) руководство аудиторской организации пропагандирует этические ценности, принимает на себя личную ответственность за приверженность этим ценностям в своей деятельности и требует такой ответственности от других лиц в аудиторской организации;

б) в аудиторской организации внедрены программы обучения, управленческие процессы, а также системы оценки и вознаграждения, поддерживающие этические ценности;

в) в аудиторской организации внедрены и эффективно функционируют политика и процедуры, поощряющие информирование, включая анонимное, о выявленном или подозреваемом несоблюдении нормативных правовых актов или о неэтичном поведении, а также обеспечивающие защиту лиц, которые информируют о таких фактах или подозрениях;

г) аудиторская организация придерживается этических ценностей при взаимодействии с третьими сторонами.

3.14.П3. От аудиторов ожидается:

а) с учетом занимаемой должности, участие в поддержании в аудиторской организации, работниками которой они являются, культуры, основанной на этических ценностях;

б) этичное поведение в рамках профессиональных или деловых отношений с лицами и организациями.

Особенности выполнения заданий, обеспечивающих уверенность

Независимость

3.15.П1. В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ Правила содержат основные требования к обеспечению независимости аудиторских организаций, аудиторов, в том числе к выявлению обстоятельств, создающих угрозу независимости аудиторской организации, аудитора, рисков возникновения данной угрозы, и меры по предотвращению, устранению данной угрозы либо снижению ее уровня. Независимость связана с принципами объективности и честности. Независимость подразумевает:

а) независимость мышления - образ мышления, который позволяет аудитору (1) выразить мнение, на которое не оказывается какого-либо воздействия, ставящего под сомнение профессиональное суждение аудитора, а также (2) действовать честно, быть объективным и применять профессиональный скептицизм;

б) независимость поведения - недопущение фактов и обстоятельств (в том числе с применением всех мер предосторожности), которые являются настолько значимыми, что действующее рационально и хорошо осведомленное третье лицо, которое владеет всей значимой информацией, исходя из соображений здравого смысла, может сделать вывод о том, что было поставлено под угрозу соблюдение аудитором принципов честности, объективности и профессионального скептицизма.

3.15.П2 Концептуальный подход к выявлению, оценке угроз нарушения принципов этики и принятию ответных мер в Кодексе также применим для целей соблюдения требований независимости, установленных Правилами. Угрозы нарушения принципов этики, указанные в пункте 3.7.П3 Кодекса, являются также угрозами нарушения требований независимости для целей Правил.

3.15.П3. Рассматриваемые для целей выявления и оценки угроз нарушения принципов этики условия, правила и процедуры, указанные в пунктах 3.7.П1 и 3.9.П2 Кодекса, могут также являться факторами, уместными для целей выявления и оценки угроз независимости. Применительно к заданиям, обеспечивающим уверенность, система управления качеством аудиторской организации, разработанная, внедренная и функционирующая в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, регламентирующими вопросы качества, является примером таких условий, правил и процедур.

Профессиональный скептицизм

3.16.П1. В соответствии с требованиями стандартов аудиторской деятельности, аудитор должен использовать профессиональный скептицизм при планировании и проведении заданий, обеспечивающих уверенность. Профессиональный скептицизм и принципы этики, установленные в разделе 2 Кодекса, являются взаимосвязанными концепциями.

3.16.П2. Для целей выполнения задания по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – бухгалтерская отчетность)[6], профессиональный скептицизм поддерживается соблюдением, по отдельности или в совокупности, принципов этики, например, следующим образом:

а) аудитор соблюдает принцип честности, установленный в пункте 2.3.Т Кодекса, когда:

[6] Для целей Кодекса под бухгалтерской отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть) в смысле, указанном в части 3 статьи 1 Федерального закона № 307-ФЗ.

- действует открыто и честно, сомневаясь в позиции клиента;

- осуществляет запросы при выявлении противоречивой информации и ищет дополнительные доказательства при наличии сомнений в заявлениях, которые могут быть в существенной степени ложными или вводящими в заблуждение, с тем чтобы принять обоснованные решения о надлежащих, в сложившихся обстоятельствах, действиях.

Данное поведение аудитора демонстрирует критическую оценку аудиторских доказательств, что способствует проявлению профессионального скептицизма;

б) аудитор соблюдает принцип объективности, установленный в пункте 2.6.Т Кодекса, когда:

- признает существование обстоятельств или отношений таких, как близкое знакомство с клиентом, которые могут поставить под угрозу профессиональные или деловые суждения аудитора;

- рассматривает влияние указанных обстоятельств и отношений на свое профессиональное суждение при оценке достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, относящихся к вопросу, существенному для бухгалтерской отчетности клиента.

Данное поведение аудитора способствует проявлению профессионального скептицизма;

в) аудитор соблюдает принцип профессиональной компетентности и должной тщательности, установленный в пункте 2.8.Т Кодекса, когда:

- применяет знания, относящиеся к конкретной отрасли и сфере деятельности клиента, для целей надлежащего выявления рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности;

- планирует и выполняет надлежащие аудиторские процедуры;

- применяет уместные знания при критической оценке достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств в существующих обстоятельствах.

Данное поведение аудитора способствуют проявлению профессионального скептицизма.

Раздел 4. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ

4.1.П1. В разделах 4-12 Кодекса приведены требования по применению предусмотренного в разделе 3 Кодекса концептуального подхода к соблюдению принципов этики, а также пояснения по применению указанных требований. В этих разделах Кодекса не рассматриваются все возможные факты и обстоятельства, включая конкретные услуги, заинтересованность и отношения, которые создают или могут создать угрозы нарушения принципов этики. Соответственно концептуальный подход требует, чтобы аудитор был внимателен к появлению таких фактов и обстоятельств.

4.2.П1. Требования и пояснения, приведенные в разделах 4-12 Кодекса, применяются аудиторами безотносительно факта оказания ими (участия в оказании) услуг, связанных с заданиями, обеспечивающими уверенность, участия в указанных заданиях.

4.3.П1. Дополнительные требования и пояснения, связанные с применением концептуального подхода к соблюдению принципов этики, приведены в Правилах.

Общие положения

4.4.Т. Аудитор должен соблюдать установленные в разделе 2 Кодекса принципы этики, применяя концептуальный подход при выявлении и оценке угроз нарушения данных принципов и принятии ответных мер.

4.5.Т. При рассмотрении вопроса, связанного с соблюдением принципов этики, аудитор должен принять во внимание контекст, в котором вопрос возник или может возникнуть.

Выявление угроз нарушения принципов этики

4.6.П1. Соблюдению принципов этики может угрожать широкий спектр фактов и взаимоотношений. Виды угроз нарушения принципов этики приведены в пункте 3.7.П3. Кодекса. Примерами фактов и обстоятельств по каждому виду угроз, которые могут послужить причиной возникновения угроз нарушения аудитором принципов этики при оказании им (участии в оказании) услуг, являются:

а) угрозы личной заинтересованности:

- аудитор имеет прямую финансовую заинтересованность в клиенте;
- аудитор предлагает услуги по новому заданию за вознаграждение настолько низкое, что оказание (участие в оказании) услуг в соответствии с применимыми профессиональными стандартами за данное вознаграждение может оказаться проблематичным;
- аудитор имеет тесные деловые отношения с клиентом;
- аудитор имеет доступ к конфиденциальной информации, которая может быть использована для личной выгоды;
- аудитор обнаруживает существенную ошибку при оценке оказанных ранее услуг от имени аудиторской организации, в которой работает аудитор;

б) угрозы самоконтроля:

- аудитор выпускает заключение, обеспечивающее уверенность в отношении операционной эффективности функционирования средств контроля, внедрение которых он же осуществлял;
- аудитор, осуществивший подготовку исходных данных для составления учетных записей, выполняет задание, обеспечивающее уверенность, предметом которого является проверка этих же учетных записей;

в) угрозы заступничества:

- аудитор продвигает интересы или акции клиента:
- аудитор представляет интересы клиента при разбирательстве или в споре с третьей стороной;
- аудитор лоббирует нормативные правовые акты от имени клиента;

г) угрозы близкого знакомства:

- аудитор имеет ближайшего члена семьи, родственника, которые являются руководителем или иным должностным лицом клиента;
- руководитель или иное должностное лицо клиента или работник, занимающий должность, позволяющую ему оказывать существенное влияние на предмет задания, недавно был руководителем соответствующего задания;
- длительное взаимодействие участника аудиторской группы с аудируемым лицом;

- лицо, рассматриваемое для осуществления функций надлежащего проверяющего лица (см. пункт 4.8.П4 Кодекса) в качестве меры предосторожности в ответ на угрозу, имеет тесные взаимоотношения с лицом, выполнившим в рамках задания работу, подлежащую проверке;

д) угрозы шантажа:

- аудитору угрожают отстранением от выполнения задания для клиента или увольнением из аудиторской организации в связи с несогласием в профессиональном вопросе;

- на аудитора оказывается давление с целью принудить его согласиться с мнением клиента по определенному вопросу только потому, что клиент обладает более глубокими специализированными знаниями по данному вопросу;

- карьерный рост аудитора поставлен в зависимость от согласия аудитора с ненадлежащим подходом к учету;

- аудитор принял от клиента значительный подарок и получает угрозы, что получение им данного подарка станет достоянием общественности.

Выявление угроз нарушения принципов этики, возникающих в связи с использованием технологий

4.6.П2. Примерами фактов и обстоятельств в связи с использованием технологий, которые могут послужить причиной возникновения угроз нарушения аудитором принципов этики при оказании им (участии в оказании) услуг, являются:

а) угрозы личной заинтересованности:

- имеющиеся данные могут быть недостаточными для эффективного использования технологии;

- технология может быть ненадлежащей для предполагаемой цели ее использования;

- аудитор может не иметь достаточной информации и (или) квалификации для достаточного понимания технологии, ее использования, обоснования технологического решения и надлежащего характера технологии для предполагаемой цели ее использования, либо не иметь доступа к экспертам с достаточным пониманием указанных вопросов;

б) угрозы самоконтроля:

- технология была спроектирована или разработана с использованием знаний, квалификации или суждения аудитора, аудиторской организации.

Оценка угроз нарушения принципов этики

4.7.П1. Условия, правила и процедуры, указанные в пунктах 3.7.П1 и 3.9.П2 Кодекса, могут повлиять на оценку того, является ли приемлемым уровень угрозы нарушения принципов этики. Данные условия, правила и процедуры могут, в частности, относиться к:

а) клиенту и среде, в которой он осуществляет свою деятельность;

б) аудиторской организации и среде, в которой она осуществляет свою деятельность.

4.7.П2. Оценка аудитором уровня угрозы нарушения принципов этики зависит от характера и масштаба оказываемой услуги.

Клиент и среда, в которой он осуществляет свою деятельность

4.7.П3. Оценка аудитором уровня угрозы зависит, в частности, от того, является ли лицо, которому оказываются услуги:

а) аудируемым лицом, а также является ли данное аудируемое лицо общественно значимой организацией;

б) клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, но не аудируемым лицом;

в) клиентом по заданию, не обеспечивающему уверенность.

Например, предоставление услуг, не связанных с обеспечением уверенности, аудируемому лицу, которое является общественно значимой организацией, может расцениваться как приводящее к более высокому уровню угроз нарушения принципов этики для целей аудита.

4.7.П4. Структура корпоративного управления, включая руководство[7] клиента, может поддерживать соблюдение принципов этики. Соответственно на оценку аудитором уровня угрозы может также оказать влияние среда, в которой клиент осуществляет свою деятельность, например, наличие в данной среде следующих факторов:

а) утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения задания надлежащими лицами, не входящими в состав руководства клиента;

б) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;

в) наличие у клиента внутренних процедур, поддерживающих объективный выбор аудиторской организации для выполнения заданий, не обеспечивающих уверенность;

г) наличие у клиента структуры корпоративного управления, обеспечивающей надлежащий надзор в отношении услуг, оказываемых аудиторской организацией, и взаимодействие с ней.

Аудиторская организация и среда, в которой она осуществляет свою деятельность

4.7.П5. На оценку аудитором уровня угрозы может оказать влияние рабочая среда, в которой аудиторская организация осуществляет свою деятельность, в частности:

а) стиль руководства аудиторской организацией, который стимулирует соблюдение принципов этики и устанавливает ожидание, что участники аудиторской группы должны действовать в общественных интересах;

б) политика и процедуры, устанавливающие требования и обеспечивающие мониторинг соблюдения принципов этики всеми работниками;

в) политика и процедуры по назначению вознаграждения работников и оценке результатов их работы, а также по дисциплинарным взысканиям, которые стимулируют соблюдение принципов этики;

г) управление зависимостью аудиторской организации от вознаграждений, получаемых от одного клиента;

[7] В Кодексе понятие «руководство» используется в значении, определенном в стандартах аудиторской деятельности.

д) назначение лица, ответственного за решения в части соблюдения принципов этики, включая решения по принятию клиентов или предоставлению им услуг, из числа руководителей аудиторской организации;

е) наличие требований по образованию, повышению квалификации и опыту персонала;

ж) наличие процесса принятия и рассмотрения внутренних и внешних обращений.

4.7.П6. На оценку аудитором уровня угрозы, возникающей в связи с использованием технологий, может оказать влияние рабочая среда, в которой аудиторская организация осуществляет свою деятельность, в частности:

а) уровень корпоративного надзора и внутреннего контроля над технологией;

б) проводимые третьей стороной оценки качества и функциональности технологии;

в) прохождение соответствующими работниками аудиторской организации регулярного обучения для получения и поддержания ими уровня профессиональной компетентности, необходимого для достаточного понимания технологии, ее использования, обоснования технологического решения и надлежащего характера технологии для предполагаемой цели ее использования.

Рассмотрение новой информации и изменений в фактах и обстоятельствах

4.7.П7. Появление новой информации или изменения в фактах и обстоятельствах могут повлиять на:

а) уровень угрозы нарушения принципов этики или

б) выводы аудитора о том, являются ли принятые меры предосторожности в ответ на угрозу по-прежнему эффективными.

Действия, которые уже были предприняты в качестве мер предосторожности, могут не быть по-прежнему эффективными в качестве ответных мер на угрозу. В этом случае применение концептуального подхода к соблюдению принципов независимости требует, чтобы аудитор провел повторную оценку угрозы и предпринял ответные действия в соответствии с требованиями, приведенными в пунктах 3.10.Т и 3.11.Т Кодекса.

4.7.П8. Примерами ситуаций, когда появление новой информации или изменения в фактах и обстоятельствах могут повлиять на уровень угрозы нарушения принципов этики, являются:

а) аудитор начинает оказывать услуги, ранее не оказывавшиеся;

б) клиент становится общественно значимой организацией или приобретает другую организацию;

в) аудиторская организация осуществляет реорганизацию в форме слияния с другой аудиторской организацией или присоединения к другой аудиторской организации;

г) аудитор выполняет задание для двух клиентов и между клиентами возникает спор;

д) происходят изменения в составе ближайших членов семьи или родственников аудитора.

Ответные меры

4.8.П1. В пунктах 3.11.Т-3.11.П2 приведены требования и пояснения по принятию мер в ответ на угрозы нарушения принципов этики, которые не находятся на приемлемом уровне.

Примеры мер предосторожности

4.8.П2. Меры предосторожности могут различаться в зависимости от фактов и обстоятельств. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности, являются:

а) выделение дополнительного времени и назначение квалифицированных работников для выполнения требуемых задач при принятии задания в качестве ответной меры на угрозу личной заинтересованности;

б) привлечение к проверке выполненной в рамках задания работы лица, не участвовавшего в выполнении задания, или обращение к нему для получения необходимой консультации в качестве ответной меры на угрозу самоконтроля;

в) привлечение для участия в оказании аудируемому лицу услуг, обеспечивающих и не обеспечивающих уверенность, разных руководителей заданий и рабочих групп, которые подотчетны руководителям разных структурных подразделений в аудиторской организации, в качестве ответной меры на угрозы самоконтроля, заступничества или близкого знакомства;

г) привлечение другой аудиторской организации для выполнения или повторного выполнения части задания в качестве ответной меры на угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, близкого знакомства или шантажа;

д) раскрытие клиентам схем с вознаграждением за посредничество или комиссионным вознаграждением, получаемым за рекомендацию товаров (работ, услуг), в качестве ответной меры на угрозу личной заинтересованности;

е) разделение рабочих групп при работе с конфиденциальными вопросами в качестве ответной меры на угрозу личной заинтересованности;

4.8.П3. В разделе 4 Кодекса, а также дополнительно в Правилах приведены конкретные угрозы нарушения принципов этики, которые могут возникнуть в ходе оказания (участия в оказании) услуг, а также приведены примеры возможных действий в ответ на данные угрозы.

Надлежащее проверяющее лицо

4.8.П4. Надлежащее проверяющее лицо – лицо, обладающее необходимыми знаниями, навыками, опытом и полномочиями для проведения объективной проверки соответствующей выполненной в рамках задания работы или оказанной услуги. Указанное лицо может быть аудитором.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

4.9.Т. В случае предоставления аудитором информации лицам, отвечающим за корпоративное управление клиента, в соответствии с положениями Кодекса и Правил, аудитор должен определить надлежащих лиц в структуре управления клиента, к которым следует обратиться с информацией. Если аудитор осуществляет взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, то

аудитор должен определить, обязан ли он также осуществлять информационное взаимодействие со всеми лицам, отвечающими за корпоративное управление, чтобы обеспечить для них надлежащее информирование.

4.9.П1. Для целей определения лиц, с которыми следует осуществлять информационное взаимодействие, аудитор может принять во внимание, в частности:

а) характер и значимость конкретных обстоятельств;

б) ситуацию или вопрос, о которых необходимо проинформировать.

4.9.П2. Подгруппа лиц, отвечающих за корпоративное управление, может быть представлена, например, комитетом по аудиту или отдельным лицом.

4.10.Т. В случаях, когда аудитор взаимодействует с лицами, наделенными как руководящими полномочиями в организации, так и отвечающими за ее корпоративное управление, аудитор должен убедиться в том, что взаимодействие с указанными лицами обеспечивает надлежащее информирование всех тех, кого в иных обстоятельствах аудитор был бы обязан информировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление.

4.10.П1. В некоторых ситуациях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, например, в случае малого бизнеса, когда организацией управляет единственный собственник и полномочий управления ни у кого нет. В таких случаях, если вопросы, о которых необходимо информировать, доводятся до сведения лица или лиц, наделенных руководящими полномочиями в организации, и это лицо или лица также отвечают за ее корпоративное управление, то считается, что аудитор выполнил требования по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента.

Раздел 5. КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

5.1.П1. Конфликт интересов создает угрозы нарушения принципа объективности и может создать угрозы нарушения других принципов этики. Указанные угрозы могут, в частности, возникнуть в следующих обстоятельствах:

а) аудитор оказывает услугу, касающуюся конкретного вопроса, для двух или более клиентов, чьи интересы по данному вопросу находятся в противоречии;

б) интересы аудитора по конкретному вопросу находятся в противоречии с интересами клиента, которому аудитор предоставляет услугу, касающуюся данного вопроса.

Согласно Федеральному закону № 307-ФЗ под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение этих аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

5.2.П1. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к соблюдению принципов этики в случаях конфликта интересов. При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, требуется соблюдать также требования независимости в соответствии с Правилами.

Общие положения

5.3.Т. Аудитор не должен допускать, чтобы конфликт интересов мог бы скомпрометировать его профессиональное или деловое суждение.

5.3.П1. Примерами обстоятельств, при которых может возникнуть конфликт интересов, являются:

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

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

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

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

д) представление интересов двух клиентов по одному и тому же вопросу, при том, что между этими клиентами существует правовой спор, например, они находятся в состоянии прекращения отношений или предстоит ликвидация юридического лица, в котором они являются учредителями (участниками, акционерами);

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

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

з) предоставление клиенту стратегически важной консультации в отношении его конкурентоспособности в ситуации, когда аудитор является учредителем (участником, акционером) основного конкурента данного клиента, или имеет иную заинтересованность в нем;

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

к) консультирование клиента по вопросам покупки товаров (работ, услуг) при наличии лицензионного договора или договора комиссии с одним из потенциальных поставщиков таких товаров (работ, услуг).

Выявление конфликта интересов

Общие положения

5.4.Т. Прежде, чем принять на обслуживание нового клиента или задание или установить деловые отношения аудитор должен предпринять разумные действия по выявлению обстоятельств, которые могли бы привести к конфликту интересов и, соответственно, угрозе нарушения принципов этики. В рамках указанных действий необходимо установить:

а) характер соответствующих взаимоотношений и заинтересованности участвующих сторон;

б) характер услуги и ее влияние на участвующие стороны.

5.4.П1. Чтобы осуществить указанные выше действия по установлению интересов и взаимоотношений, которые могли бы привести к возникновению конфликта интересов, необходим эффективный процесс выявления таких конфликтов,

который позволил бы аудитору выявлять существующие или потенциальные конфликты интересов как до принятия задания, так и при выполнении задания. Этот процесс включает, в том числе, рассмотрение вопросов, выявленных, например, клиентами или потенциальными клиентами. Чем раньше будет выявлен существующий или потенциальный конфликт интересов, тем выше вероятность того, что аудитор сможет принять меры в ответ на угрозы, созданные соответствующим конфликтом интересов.

5.4.П2. Эффективный процесс выявления существующих или потенциальных конфликтов интересов предполагает рассмотрение таких факторов, как:

а) характер оказываемых услуг;

б) масштаб деятельности аудиторской организации в смысле численности персонала и объема оказываемых услуг;

в) объем и состав клиентской базы;

г) структура аудиторской организации, например, количество и географическое местонахождение подразделений аудиторской организации.

5.4.П3. Дополнительные положения по принятию на обслуживание клиентов приведены в разделе 6 Кодекса.

Изменение обстоятельств

5.5.Т. По мере выполнения задания аудитор должен внимательно следить за изменением с течением времени в характере услуг, интересах и взаимоотношениях, которые могли бы привести к возникновению конфликта интересов.

5.5.П1. По мере выполнения задания характер услуг, интересы и взаимоотношения могут претерпевать изменения. В особенности это касается случаев, когда к аудитору обращаются с просьбой выполнить задание в ситуации, которая в дальнейшем может привести к противоборству сторон, даже если стороны, привлекающие аудитора, изначально не имели каких-либо разногласий.

Аудиторские организации, являющиеся членами сетей

5.6.Т. В случае, когда аудиторская организация является членом сети, аудитор должен рассмотреть конфликт интересов, существование или возможность возникновения которого аудитор имеет основания предполагать в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями любой иной аудиторской организации, входящей в эту сеть.

5.6.П1. При выявлении такой заинтересованности и взаимоотношений иной аудиторской организации, входящей в сеть, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) характер оказываемых услуг;

б) клиенты, которым оказывают услуги организации, входящие в сеть;

в) географическое местонахождение всех участвующих сторон.

5.6.П2. Характеристики сетей аудиторских организаций приведены в Правилах.

Угрозы, возникающие в связи с конфликтом интересов

5.7.П1. В целом, чем очевидней прямая взаимосвязь между услугой и вопросом, по которому интересы сторон противоречат друг другу, тем выше вероятность того, что уровень угрозы нарушения принципов этики не находится на приемлемом уровне.

5.7.П2. При оценке уровня угрозы, созданной конфликтом интересом, принимаются во внимание меры, предпринятые для предотвращения несанкционированного раскрытия конфиденциальной информации при оказании услуг по конкретному вопросу двум или более клиентам, интересы которых по этому вопросу противоречат друг другу. Данные меры включают, в частности:

а) наличие в аудиторской организации отдельных помещений для подразделений, специализирующихся на различных видах услуг, что могло бы предотвратить передачу конфиденциальной клиентской информации от одного подразделения другому в пределах аудиторской организации;

б) наличие политики и процедур, призванных ограничить доступ к файлам по заданиям;

в) заключение аудиторской организацией со своими работниками соглашений о неразглашении конфиденциальной информации;

г) отдельное (физически и в электронном виде) хранение конфиденциальной информации;

д) проведение специального обучения и информирования.

5.7.П3. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на угрозы в связи с конфликтом интересов, являются:

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

б) привлечение надлежащего проверяющего лица, которое не участвует в оказании услуги и не затрагивается конфликтом интересов каким-либо иным образом, для проведения проверки выполненной в рамках задания работы с целью оценки обоснованности значимых суждений и выводов.

Раскрытие информации и согласие

Общие положения

5.8.Т. Руководствуясь профессиональным суждением, аудитор должен установить, требуют ли характер и значимость конфликта интересов особого уведомления и прямого согласия клиента в качестве меры в ответ на угрозу, возникшую в связи с конфликтом интересов.

5.8.П1. При рассмотрении вопроса о необходимости особого уведомления и прямого согласия клиента, принимаются во внимание следующие факторы:

а) обстоятельства, приводящие к конфликту интересов;

б) стороны, которые такой конфликт может затронуть;

в) характер проблем, которые могут возникнуть;

г) возможность непредсказуемого развития ситуации по конкретной проблеме.

5.8.П2. Раскрытие информации и согласие могут быть реализованы в различных формах, в частности:

а) общее раскрытие клиентам информации о том, что аудитор в рамках общепринятой практики не оказывает услуги эксклюзивно ни одному из клиентов (например, какую-либо конкретную услугу в каком-либо конкретном секторе рынка). На основании такого общего раскрытия клиент может, соответственно, предоставить общее согласие. Подобное общее раскрытие может быть включено, например, в стандартные условия договора на оказание услуг;

б) специальное раскрытие клиентам, затрагиваемым конфликтом интересов, обстоятельств конкретного конфликта, включая детали, достаточные для того, чтобы клиент принял обоснованное решение по проблеме с учетом всей имеющейся информации и дал прямое согласие. Такое раскрытие может включать подробное описание ситуации и максимально полное разъяснение любых запланированных мер предосторожности и сопутствующих рисков;

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

5.8.П3. В общем случае необходимо:

а) раскрыть затронутым конфликтом интересов клиентам характер конфликта и меры, принятые в ответ на соответствующе угрозы;

б) если приняты меры предосторожности в ответ на угрозы, получить согласие затронутых конфликтом клиентов на оказание соответствующих услуг.

5.8.П4. Если информирование осуществляется не в письменном виде, то аудитору рекомендуется задокументировать:

а) характер обстоятельств, в связи с которыми возникает конфликт интересов;

б) меры предосторожности, принятые в ответ на угрозу, если применимо;

в) полученное согласие.

Прямое согласие не получено

5.9.Т. В случаях, когда аудитор установил, что необходимо получить прямое согласие в соответствии с пунктом 5.8.Т Кодекса, но такое согласие клиентом не было дано, аудитор должен:

а) отказаться от или прекратить оказание услуг, которые могут привести к конфликту интересов; либо

б) устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, чтобы устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня.

Конфиденциальность

Общие положения

5.10.Т. Аудитор должен соблюдать принцип конфиденциальности в любых ситуациях, в том числе при раскрытии информации или ее совместном использовании внутри аудиторской организации или в сети, членом которой является аудиторская организация, а также при консультациях с третьими сторонами.

5.10.П1. В настоящем разделе приведены требования и пояснения, касающиеся ситуаций, которые могут создать угрозу нарушения принципа конфиденциальности.

Раскрытие информации для целей получения согласия нарушает принцип конфиденциальности

5.11.Т. Когда специальное информирование клиента с целью получить прямое согласие приводит к нарушению конфиденциальности и такое согласие, соответственно, не может быть получено, аудиторская организация не должна

принимать задание или продолжать выполнение уже принятого задания, за исключением случаев, когда соблюдаются следующие условия:

а) аудиторская организация не защищает интересы одного клиента в случае, когда в связи с этим она вынуждена противостоять другому клиенту по этому же вопросу;

б) существуют конкретные меры, не допускающие обмена конфиденциальной информацией между рабочими группами, участвующими в оказании услуги обоим клиентам;

в) у аудиторской организации существует уверенность в том, что действующее рационально и осведомленное третье лицо, скорее всего, придет к выводу, что аудитор вправе принять задание или продолжать его выполнение, поскольку ограничение возможности аудитора оказать услугу приведет к несоразмерно негативному результату для клиентов или иных участвующих третьих сторон.

5.11.П1. Нарушение конфиденциальности может возникнуть, например, при запросе согласия на:

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

б) проведение расследования финансовых нарушений по запросу одного клиента в связи с предполагаемыми недобросовестными действиями, когда аудиторская организация располагает конфиденциальной информацией, полученной по результатам выполнения работы для другого клиента, который мог иметь отношение к таким недобросовестным действиям.

Документация

5.12.Т. В обстоятельствах, указанных в пункте 5.11.Т Кодекса, аудитор должен задокументировать:

а) характер обстоятельств, включая функции, которые аудитор будет выполнять;

б) применяемые конкретные меры, призванные не допустить обмена информацией между рабочими группами, участвующих в оказании услуги обоим клиентам;

в) основания для вывода о том, что аудитор вправе принять или продолжить выполнять задание.

Раздел 6. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДОГОВОРА ОКАЗАНИЯ УСЛУГ

6.1.П1. Принятие отношения с новым клиентом или изменение существующего задания могут создать угрозу нарушения одного или нескольких принципов этики. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению при указанных обстоятельствах.

Приемлемость отношений с клиентом и задания

Общие положения

6.2.П1. Угрозы нарушения принципов честности или профессионального поведения могут, например, возникнуть в связи с обстоятельствами, относящимися к клиенту (его собственникам, руководству или деятельности). К обстоятельствам, которые, если бы были известны, могли бы представлять угрозы соблюдения указанных принципов, относятся, например, нарушение клиентом законодательства,

нечестность руководства клиента, недобросовестное составление бухгалтерской отчетности, иные обстоятельства, указывающие на неэтичное поведение.

6.2.П2. При оценке уровня указанных угроз принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) понимание деятельности клиента, получение информации о его собственниках, руководителях и лицах, отвечающих за его корпоративное управление;

б) получение заверений клиента в том, что вызывающие сомнения факты и обстоятельства будут урегулированы, например, посредством совершенствования практики корпоративного управления или системы внутреннего контроля.

6.2.П3. Угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности может возникнуть в случае, когда рабочая группа не обладает компетентностью, необходимой для участия в оказании услуг.

6.2.П4. При оценке уровня указанной угрозы принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

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

б) знание соответствующего вида экономической деятельности или предмета задания;

в) знание применимых в условиях деятельности клиента требований нормативных правовых актов и правил составления бухгалтерской отчетности[8];

г) политика и процедуры, которые внедрила аудиторская организация в рамках системы управления качеством в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, регламентирующими вопросы качества, и которые отвечают на риски, связанные с качеством, в части способности аудиторской организации выполнять задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми требованиями нормативных правовых актов;

д) размер вознаграждения и насколько данный размер определен исходя из необходимых аудиторской организации ресурсов с учетом ее рыночных приоритетов.

6.2.П5. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такую угрозу личной заинтересованности, являются:

а) назначение на задание достаточного числа работников, обладающих надлежащими способностями и профессиональной компетентностью;

б) договоренность о реалистичном сроке выполнения задания;

в) использование при необходимости работы экспертов.

Смена аудитора

Общие положения

[8] Для целей Кодекса под правилами составления бухгалтерской отчетности понимаются нормы, требования, регулирующие бухгалтерский учет, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, установленные, в частности, документами, указанными в статье 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете», стандартами «Стандарты МСФО», иными международно признанными стандартами составления бухгалтерской отчетности, принятыми в соответствии с законодательством иностранных государств документами, устанавливающими правила составления бухгалтерской отчетности, а также специальные правила систематизации финансовой информации для определенных целей.

6.3.Т. Аудитор должен установить наличие причин неприемлемости нового задания в случаях, когда аудитор:

а) получает запрос от потенциального клиента заменить другого аудитора;

б) рассматривает возможность участия в конкурсе на предоставление услуг, оказываемых другим аудитором;

в) рассматривает возможность оказания услуги, дополняющей или сопровождающей услугу, оказываемую другим аудитором.

6.3.П1. Могут существовать причины, по которым задание будет неприемлемым. В частности, может существовать неустранимая угроза нарушения принципов этики в связи с имеющимися фактами и обстоятельствами. Например, может существовать угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности в связи с личной заинтересованностью, если аудитор примет задание до получения всей соответствующей информации.

6.3.П2. В случае, если аудитор получает предложение оказать услугу, дополняющую или сопровождающую услугу, оказываемую действующим или предшествующим аудитором, может возникнуть угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности в связи с личной заинтересованностью, например, вследствие отсутствия полной информации.

6.3.П3. При оценке уровня такой угрозы принимаются во внимание наличие в (конкурсном) предложении аудитора указания им на необходимость взаимодействия с действующим или предшествующим аудитором. Такое взаимодействие дает возможность предполагаемому аудитору выяснить наличие причин для непринятия задания.

6.3.П4. Примерами действий, которые могут предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такую угрозу личной заинтересованности, являются:

а) обращение к действующему или предшествующему аудитору с запросом предоставить известную ему информацию, которую, по мнению действующего или предшествующего аудитора, должен знать предполагаемый аудитор до решения вопроса о принятии задания. Например, такое обращение может выявить ранее нераскрытые и уместные факты и указать на разногласия с действующим или предшествующим аудитором, что может повлиять на решение о принятии задания;

б) получение информации из других источников, таких как направление запросов третьим сторонам или сбор и изучение информации о высшем руководстве (то есть членах руководства, наделенных полномочиями и несущих обязательства по планированию, направлению и осуществлению контроля за деятельностью организации) клиента или лицах, отвечающих за его корпоративное управление.

Взаимодействие с действующим или предшествующим аудитором

6.4.П1. При обычных обстоятельствах, чтобы начать обсуждение с действующим или предшествующим аудитором, предполагаемый аудитор должен получить разрешение клиента в письменном виде.

6.5.Т. В случае если взаимодействие с действующим или предшествующим аудитором невозможно, предполагаемый аудитор должен предпринять другие разумные шаги для получения информации о возможных угрозах.

Взаимодействие с предполагаемым аудитором

6.6.Т. Когда действующий или предшествующий аудитор получает обращение с запросом информации от предполагаемого аудитора, действующий или предшествующий аудитор должен:

а) соблюсти все применимые нормативные правовые акты, распространяющиеся на подобные обращения;

б) предоставить информацию честно и однозначно.

6.6.П1. Действующий или предшествующий аудитор обязан соблюдать конфиденциальность. Степень, в которой действующий или предшествующий аудитор может или должен обсуждать состояние дел клиента с предполагаемым аудитором, зависит от характера задания, а также от:

а) наличия у действующего или предшествующего аудитора разрешения клиента на такое обсуждение;

б) относящихся к такому взаимодействию и раскрытию информации правовых или этических требований.

6.6.П2. Обстоятельства, в которых аудитор должен или может быть должен раскрыть конфиденциальную информацию, или в которых такое раскрытие может быть уместным, указаны в пункте 2.11.П1 Кодекса.

Смена аудитора бухгалтерской отчетности

6.7.Т. В случае проведения аудита бухгалтерской отчетности аудитор должен обратится к действующему или предшествующему аудитору с просьбой предоставить известную ему информацию обо всех фактах или иную информацию, о которых, по мнению действующего или предшествующего аудитора, должен знать предполагаемый аудитор до решения вопроса о принятии задания. Кроме обстоятельств, связанных с выявленным несоблюдением нормативных правовых актов или подозрениями в их несоблюдении, указанных в пунктах 11.20.Т и 11.21.Т Кодекса:

а) если клиент дает согласие действующему или предшествующему аудитору на раскрытие подобных фактов и иной информации, то действующий или предшествующий аудитор должен предоставить такие сведения честно и однозначно;

б) если клиент не предоставляет или отказывается предоставить действующему или предшествующему аудитору разрешение на обсуждение дел клиента с предполагаемым аудитором, то действующий или предшествующий аудитор должен сообщить об этом факте предполагаемому аудитору, который должен при решении вопроса о принятии назначения тщательно рассмотреть факт непредоставления разрешения или отказа от предоставления разрешения.

Продолжение сотрудничества с клиентом и выполнения задания

6.8.Т. В случае продолжения оказания услуг клиенту в последующие периоды аудитор должен периодически пересматривать приемлемость выполнения заданий для данного клиента.

6.8.П1. Потенциальные угрозы соблюдения принципов этики, которые вынудили бы аудитора отказаться от задания, если бы соответствующая информация была доступна ранее, могут возникнуть после принятия клиента на обслуживание. Например, угроза соблюдения принципа честности в связи с личной заинтересованностью может возникнуть в результате неэтичного поведения клиента,

такого как манипулирование финансовыми результатами или умышленное искажение оценочных значений.

Использование работы эксперта

6.9.Т. В случаях, когда аудитор намеревается использовать работу эксперта в рамках оказания (участия в оказании) услуг, он должен оценить, насколько такое использование является надлежащим для предполагаемой цели.

6.9.П1. В случаях, когда аудитор намеревается использовать работу эксперта, принимаются во внимание такие факторы, как репутация и квалификация эксперта, имеющиеся в распоряжении эксперта ресурсы, наличие у эксперта обязанности соблюдать соответствующие профессиональные и этические правила или стандарты. Такую информацию можно получить в результате предыдущей работы с этим экспертом или консультаций с третьими лицами.

6.9.П2. В случаях, когда аудитор предполагает использовать работу внешнего эксперта, дополнительно применяются требования и пояснения раздела 14 Кодекса.

Использование результата применения технологий

6.10.Т. В случаях, когда аудитор намеревается использовать результат применения технологий в рамках оказания (участия в оказании) услуг, он должен оценить, насколько такое использование является надлежащим для предполагаемой цели.

6.10.П1. В случаях, когда аудитор намеревается использовать результат применения технологий, принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) характер действия (процесса), которое будет выполнено с применением технологии;

б) предполагаемое использование результата применения технологии и в какой степени аудитор предполагает полагаться на такой результат;

в) имеет ли аудитор знания и навыки или доступ к эксперту со знаниями и навыками, необходимыми для понимания технологии, ее использования, обоснования технологического решения и надлежащего характера технологии для предполагаемой цели ее использования;

в) была ли используемая технология надлежащим образом протестирована и оценена для предполагаемой цели ее использования;

г) наличие предыдущего опыта использования технологии и является ли ее использование для конкретных целей общепринятой практикой;

д) надзор аудиторской организации за проектированием, разработкой, внедрением, эксплуатацией, сопровождением, мониторингом, обновлением, модернизацией технологии;

е) средства контроля использования технологии, включая процедуры авторизации доступа пользователей к технологии и надзора за таким использованием;

ж) надлежащий характер входных ресурсов технологии, включая входные данные и связанные решения, а также решения, принимаемые в ходе использования технологии.

Прочие вопросы

6.11.П1. В случаях, когда аудитор – работник аудиторской организации намеревается использовать работу эксперта, результат применения технологий в рамках участия в оказании услуг, аудитору следует принять во внимание, имеет ли он возможность, с учетом занимаемой им должности, получить необходимую информацию для принятия решения о том, является ли такое использование надлежащим.

Раздел 7. ВТОРОЕ МНЕНИЕ

7.1.П1. Предоставление второго мнения организации, которая не является текущим клиентом, может создать угрозу личной заинтересованности или иные угрозы в отношении нарушения одного или нескольких принципов этики. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению при указанных обстоятельствах.

Общие положения

7.2.П1. К аудитору могут обратиться с просьбой высказать второе мнение по поводу применения законодательства о налогах и сборах, стандартов бухгалтерского учета (в том числе составления бухгалтерской отчетности), аудиторской деятельности или иных правил, стандартов (1) в конкретных обстоятельствах либо (2) в отношении операций или сделок организации (или от ее имени), не являющейся клиентом аудитора. Угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности, например, в связи с личной заинтересованностью, может возникнуть в случае, если второе мнение не основывается на тех же фактах, которые известны действующему или предшествующему аудитору, иному поставщику услуг организации или же оно основано на неадекватных доказательствах.

7.2.П2. При оценке уровня такой угрозы личной заинтересованности принимаются во внимание обстоятельства запроса второго мнения, а также все прочие доступные факты и допущения, уместные при вынесении профессионального суждения.

7.2.П3. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такую угрозу личной заинтересованности, являются:

а) получение, при наличии разрешения клиента, информации от его действующего или предшествующего аудитора, иного поставщика услуг;

б) уведомление клиента обо всех ограничениях, связанных с выражением мнения;

в) предоставление действующему или предшествующему аудитору, иному поставщику услуг копии документа, содержащего выражение мнения.

Разрешение на взаимодействие с действующим или предшествующим аудитором не получено

7.3.Т. В случае, когда организация, запрашивающая указанное второе мнение у аудитора, не дает разрешение аудитору на взаимодействие с ее действующим или предшествующим аудитором, иным поставщиком услуг, аудитор должен решить, уместно ли для него предоставлять запрашиваемое мнение.

Раздел 8. ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ АУДИТОРА

8.1.П1. Размер и характер вознаграждения аудитора могут создать угрозу нарушения одного или нескольких принципов этики в связи с личной заинтересованностью. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению при указанных обстоятельствах.

Размер вознаграждения

8.2.П1. Размер вознаграждения аудитора может оказать влияние на возможность оказания услуг аудитором в соответствии с профессиональными стандартами.

8.2.П2. При ведении переговоров об услугах аудитор может назначать любое вознаграждение, которое он сочтет уместным. Назначение одним аудитором вознаграждения меньшего, чем назначает другой аудитор, само по себе не считается неэтичным поступком. Однако размер назначаемого вознаграждения создает угрозу нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности в связи с личной заинтересованностью, если назначенное вознаграждение настолько мало, что выполнение аудитором задания в соответствии с профессиональными стандартами может стать затруднительным.

8.2.П3. При оценке уровня такой угрозы принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) знаком ли клиент с условиями выполнения задания и, в частности, с методикой расчета вознаграждения и объема оказываемых услуг;

б) установлен ли размер вознаграждения независимой третьей стороной, например, соответствующим уполномоченным органом[9].

8.2.П4. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на угрозу личной заинтересованности, являются:

а) корректировка размера вознаграждения или объема задания;

б) проведение проверки выполненной в рамках задания работы надлежащим проверяющим лицом.

Условное вознаграждение

8.3.П1. Условное вознаграждение – вознаграждение, рассчитываемое на заранее оговоренной основе, зависящей от последствий сделки, события, операции или оказанной услуги. Условное вознаграждение назначается за выполнение некоторых видов заданий, не обеспечивающих уверенность. Однако в некоторых обстоятельствах условное вознаграждение может привести к возникновению угрозы, в частности, угрозы личной заинтересованности, в отношении соблюдения принципа объективности.

8.3.П2. При оценке уровня таких угроз принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) вид услуги;

б) диапазон возможных сумм вознаграждения;

в) методика расчета вознаграждения;

г) раскрытие предполагаемым пользователям услуги, оказываемой аудитором, методики расчета вознаграждения;

д) политика и процедуры контроля качества;

[9] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

е) будет ли проведена проверка результата сделки, служащей основой для расчета условного вознаграждения, независимым третьим лицом;

ж) установлен ли размер вознаграждения независимой третьей стороной, например, соответствующим уполномоченным органом[10].

8.3.П3. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на угрозу личной заинтересованности, являются:

а) проведение проверки выполненной в рамках задания работы надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в задании, не обеспечивающим уверенность;

б) получение предварительного письменного согласия от клиента на использование методики расчета вознаграждения.

8.3.П4. Дополнительные требования и пояснения, связанные с условным вознаграждением за услуги, предоставляемые клиентам, которые также являются клиентами по заданиям, обеспечивающим уверенность, приведены в Правилах.

Вознаграждение за посредничество

8.4.П1. Если аудитор платит или получает вознаграждение за посредничество (по договору поручения, договору комиссии или агентскому договору), связанное с его работой с клиентом, возникает угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности. Примерами вознаграждения за посредничество являются:

а) вознаграждение, которое аудитор выплачивает другому аудитору за получение заказа на новые услуги клиенту в случае, когда клиент продолжает пользоваться услугами своего действующего аудитора, но нуждается в специализированных услугах, которые действующий аудитор не предлагает;

б) вознаграждение, которое аудитор получает за направление своего клиента к другому аудитору или эксперту в случае, когда сам не предоставляет конкретные запрашиваемые клиентом услуги;

в) комиссионное вознаграждение, которое аудитор получает от третьей стороны за продвижение клиенту товара (работ, услуг) этой третьей стороны (например, вознаграждение от продавца программного обеспечения).

8.4.П2. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на угрозу личной заинтересованности, являются:

а) заранее полученное согласие клиента на договоренности аудитора о получении комиссионного вознаграждения, связанные с продажей клиенту товаров или услуг третьей стороной;

б) раскрытие клиенту любых договоренностей о получении или выплате вознаграждения за посредничество другому аудитору или третьей стороне за рекомендацию услуг или товаров (работ, услуг).

Приобретение или продажа аудиторской организации

8.5.П1. Аудитор может приобрести другую аудиторскую организацию или ее часть на условиях оплаты физическим лицам, ранее ею владевшим, либо их наследникам или правопреемникам. Такая плата не считается вознаграждением за посредничество в смысле настоящего раздела Кодекса.

[10] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

Раздел 9. ПООЩРЕНИЯ, ВКЛЮЧАЯ ПОДАРКИ И ЗНАКИ ДЕЛОВОГО ГОСТЕПРИИМСТВА

9.1.П1. Предложение или принятие поощрений могут создать угрозы нарушения принципов этики, в частности, принципов честности, объективности и профессионального поведения, в связи с угрозами личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в части предложения или принятия поощрений в ходе оказания (участия в оказании) услуг в случаях, не нарушающих требования нормативных правовых актов.

Общие положения

9.2.П1. Для целей Кодекса поощрением считается объект, ситуация или действие, которые используются как средство влияния на поведение другого лица, но не обязательно с намерением оказать ненадлежащее влияние на такое поведение. Поощрения могут быть различными по своей значимости и объему, начиная от незначительных знаков делового гостеприимства между аудитором и его текущими или потенциальными клиентами и заканчивая действиями, результатом которых становится нарушение требований нормативных правовых актов. Поощрение может быть в различных формах, в частности:

а) подарки;

б) знаки делового гостеприимства;

в) оплата развлечений, отдыха;

г) политические и благотворительные пожертвования;

д) трудоустройство или предоставление других коммерческих возможностей;

е) льготы, особые права, скидки и привилегии.

Поощрения, запрещенные нормативными правовыми актами

9.3.Т. Аудитор должен понимать и соблюдать требования законодательства Российской Федерации и, когда применимо, иностранных государств, в области противодействия коррупции, коммерческому подкупу, взяточничеству и другого применимого законодательства, запрещающего предложение или принятие поощрений в определенных случаях.

Поощрения, не запрещенные нормативными правовыми актами

9.4.П1. Принятие или предложение поощрений, не запрещенных нормативными правовыми актами, может создать угрозы нарушения принципов этики.

Поощрения с целью оказать ненадлежащее влияние

9.5.Т. Аудитор не должен предлагать или поддерживать иных лиц в предложении любого поощрения, которое осуществляется с целью оказания ненадлежащего влияния на поведение получателя такого поощрения или иного лица, либо которое, по мнению аудитора, действующее рационально и осведомленное третье лицо, скорее всего, сочтет осуществляющимся с указанной целью.

9.6.Т. Аудитор не должен принимать или поддерживать иных лиц в принятии любого поощрения, которое, по мнению аудитора, осуществляется с целью оказания ненадлежащего влияния на поведение получателя такого поощрения или иного лица,

либо которое, по мнению аудитора, действующее рационально и осведомленное третье лицо, скорее всего, сочтет осуществляющимся с указанной целью.

9.6.П.1 Поощрение считается оказывающим ненадлежащее влияние на поведение лица, если поощрение становится причиной неэтичного поведения указанного лица. Такое ненадлежащее влияние может быть направлено как на получателя, так и на лицо, с которым у получателя имеются взаимоотношения. Принципы этики представляют собой надлежащий комплекс положений, которые аудитор может использовать при рассмотрении вопроса об этичности своего поведения, а также при необходимости и по аналогии иных лиц.

9.6.П2. В случае, если аудитор предлагает или принимает, либо поддерживает иных лиц в предложении или принятии любого поощрения с целью оказания ненадлежащего влияния на поведение получателя такого поощрения или иного лица, возникает нарушение принципа честности.

9.6.П3. Решение вопроса о том, существует ли фактическое или видимое намерение оказать ненадлежащее влияние, требует использования профессионального суждения. При этом могут быть приняты во внимание следующие факторы:

а) характер, частота, ценность и общее воздействие поощрения;

б) время предложения поощрения по отношению к действию или решению, на которое это поощрение могло повлиять;

в) является ли соответствующее поощрение традиционной или культурной практикой в существующих обстоятельствах, например, предложение подарка по случаю религиозного праздника или свадьбы;

г) является ли соответствующее поощрение вспомогательной частью услуги, например, приглашение или принятие приглашения на обед в связи с деловой встречей;

д) предлагается ли поощрение только отдельному лицу или категориям других лиц. Категории других лиц могут быть внутренние или внешние по отношению к аудиторской организации, например, другие поставщики услуг клиенту;

е) функции и должности лиц в аудиторской организации или в организации клиента, которые предлагают или которым предлагают поощрение;

ж) знает ли аудитор либо имеет основания полагать, что принятие поощрения может нарушить правила и процедуры клиента;

з) насколько открыто предлагается поощрение;

и) выдвигал ли получатель требование или просьбу о поощрении;

к) известная предыдущая практика поведения или репутация лица, предлагающего поощрение.

Рассмотрение будущих действий

9.7.П1. В случае, если аудитор узнает о поощрении, которое предлагается с фактическим или воспринимаемым (третьими сторонами) намерением оказать ненадлежащее влияние на поведение лица, могут возникнуть угрозы нарушения принципов этики. Такие угрозы могут возникнуть безотносительно выполнения требований, приведенных в пунктах 9.5.Т и 9.6.Т Кодекса.

9.7.П2. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такие угрозы, являются:

а) доведение информации о поощрении до высшего руководства аудиторской организации или лиц, отвечающих за корпоративное управление клиента;

б) изменение или прекращение деловых отношений с клиентом.

Поощрения без цели оказать ненадлежащее влияние

9.8.П1. В случаях, если аудитор сделал вывод об отсутствии фактического или воспринимаемого (третьими сторонами) намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение получателя или иного лица, применяются требования и пояснения концептуального подхода к соблюдению принципов этики.

9.8.П2. Если такое поощрение является незначительным и не имеет последствий, то связанные с ним угрозы будут на приемлемом уровне.

9.8.П3. Примерами обстоятельств, при которых предложение или принятие поощрения может привести к возникновению угроз нарушения принципов этики, даже если аудитор сделал вывод об отсутствии фактического или воспринимаемого (третьими сторонами) намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение, являются:

а) угрозы личной заинтересованности возникают, если аудитору предлагает знаки внимания потенциальный покупатель клиента в ходе оказания (участия в оказании) клиенту услуг по корпоративным финансам;

б) угрозы близкого знакомства возникают, если аудитор регулярно посещает спортивные мероприятия с текущим или потенциальным клиентами;

в) угрозы шантажа возникают, если аудитор принимает знаки делового гостеприимства от клиента, характер которых был бы расценен как ненадлежащий в случае публичного раскрытия.

9.8.П4. При оценке уровня угроз, возникающих в связи с предложением или принятием таких поощрений, принимаются во внимание факторы, указанные в пункте 9.6.П3 Кодекса.

9.8.П5. Примерами действий, которые могут исключить угрозы, возникающие в связи с предложением или принятием таких поощрений, являются:

а) поощрение не принимается и не предлагается;

б) ответственность за оказание (участие в оказании) услуг клиенту передается другому лицу, при условии, что у аудитора нет оснований считать, что это при оказании (участии в оказании) соответствующих услуг данное лицо находится под фактическим или воспринимаемым (третьими сторонами) ненадлежащим влиянием.

9.8.П6. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на угрозы, возникающие в связи с предложением или принятием таких поощрений, являются:

а) раскрытие информации высшему руководству аудиторской организации или клиенту в отношении предложения или принятия поощрения;

б) документирование факта поощрения в соответствующем журнале записей, который контролируется высшим руководством аудиторской организации или иным лицом, ответственным в аудиторской организации за вопросы этики, или который ведет клиент;

в) привлечение надлежащего проверяющего лица, которое не было вовлечено в оказание соответствующей услуги, для проверки принятых аудитором решений или выполненной им в рамках задания работы для клиента, от которого данный аудитор принял поощрение;

г) пожертвование денежных средств в благотворительный фонд после получения поощрения в форме денежных средств и надлежащее раскрытие информации о данном пожертвовании, например, члену высшего руководства аудиторской организации или лицу, которое предложило поощрение в форме денежных средств;

д) возмещение стоимости полученного поощрения, такого как знаки делового гостеприимства;

е) возврат, в кратчайшие возможные сроки, поощрения после его получения, например, подарка.

Ближайшие члены семьи и родственники

9.9.Т. Аудитор должен внимательно следить за потенциальными угрозами нарушения им принципов этики в связи с предложением поощрений:

а) ближайшими членами семьи аудитора или его родственниками текущим или потенциальным клиентам аудитора;

б) ближайшим членам семьи аудитора или его родственникам текущими или потенциальными клиентами аудитора.

9.10.Т. Если аудитору становится известно о поощрении, которое предложили ближайшему члену его семьи или его родственнику или которое указанные лица сами предложили, и при этом аудитор делает вывод о наличии намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение самого аудитора или на поведение его текущего или потенциального клиента, либо, по мнению аудитора, действующее рационально и осведомленное третье лицо, скорее всего, придет к выводу о наличии такого намерения, то аудитор должен рекомендовать указанным ближайшим членам семьи или родственникам не предлагать и не принимать такое поощрение.

9.10.П1. При решении вопроса о наличии фактического или воспринимаемого (третьими сторонами) намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение аудитора или его текущего или потенциального клиента принимаются во внимание факторы, указанные в пункте 9.6.П3 Кодекса. Дополнительным фактором для принятия во внимание является характер или близость взаимоотношения между:

а) аудитором и ближайшим членом его семьи или его родственником;

б) ближайшим членом семьи аудитора или его родственником и текущим или потенциальным клиентом аудитора;

в) аудитором и его текущим или потенциальным клиентом.

Например, предложение о трудоустройстве без соблюдения обычной процедуры найма, поступающее супругу(е) аудитора клиента, которому аудитор оказывает услугу по оценке активов для целей потенциальной сделки продажи, может указывать на намерение оказать ненадлежащее влияние на поведение аудитора.

9.10.П2. Действия, указанные в пункте 9.7.П2 Кодекса, также рассматриваются как примеры мер предосторожности в ответ на угрозы, которые могут возникнуть в случае наличия фактического или воспринимаемого (третьими сторонами) намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение аудитора или его текущего или потенциального клиента. Такие угрозы могут возникнуть безотносительно выполнения ближайшими членами семьи аудитора или его родственниками рекомендаций согласно пункту 9.10.Т. Кодекса.

Применение концептуального подхода к соблюдению принципов этики

9.11.П1. В случаях, когда аудитору становится известно о предложенном поощрении в обстоятельствах, указанных в пункте 9.9.Т Кодекса, угрозы нарушения принципов этики могут возникнуть, если:

а) ближайший член его семьи или родственник предлагает или принимает поощрение, несмотря на рекомендацию аудитора согласно пункту 9.10.Т Кодекса;

б) у аудитора нет оснований считать, что имеется фактическое или воспринимаемое (третьими сторонами) намерение оказать ненадлежащее влияние на поведение аудитора либо его текущего или потенциального клиента.

9.11.П2. Пояснения, приведенные в пунктах 9.8.П1-9.8.П6 Кодекса рассматриваются также для целей выявления и оценки угроз нарушения принципов этики и принятия ответных действий на такие угрозы. При оценке уровня угроз в данных обстоятельствах рассматриваются также характер и близость взаимоотношений, как указано в пункте 9.10.П1 Кодекса.

Прочие вопросы

9.12.П1. В случаях, когда аудитор сталкивается или ему становится известно о поощрениях, которые могут привести к несоблюдению клиентом или лицами, действующими для клиента или по его указанию, нормативных правовых актов или к подозрению в таком несоблюдении, применяются требования и пояснения раздела 11 Кодекса.

9.12.П2. В случаях, когда аудиторской организации, другой аудиторской организации в сети или участнику аудиторской группы предлагают подарки и знаки внимания от аудируемого лица, применяются требования и пояснения раздела «Подарки и знаки делового гостеприимства» части I Правил.

9.12.П3. В случаях, когда аудиторской организации или участнику рабочей группы предлагают подарки и знаки внимания от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, применяются требования и пояснения раздела «Подарки и знаки делового гостеприимства» части II Правил.

Раздел 10. ПРИНЯТИЕ НА ХРАНЕНИЕ ИМУЩЕСТВА КЛИЕНТА

10.1.П1. Хранение имущества клиента создает угрозы нарушения принципов этики, в частности, принципов профессионального поведения и объективности, в связи с угрозой личной заинтересованности и другими угрозами. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к соблюдению этих требований в соответствующих обстоятельствах.

До принятия имущества на хранение

10.2.Т. Аудитор не должен принимать на хранение денежные средства и иное имущество клиента, за исключением случаев, не запрещенных законодательством, и с соблюдением установленных условий.

10.2.П1. Согласно Федеральному закону № 307-ФЗ аудиторские организации, индивидуальный аудитор не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельности, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных статьей 1 этого Федерального закона.

10.3.Т. При решении вопроса о принятии клиента и задания, связанного с принятием на хранение денежных средств или иного имущества клиента, аудитор должен:

а) получить информацию относительно источников происхождения имущества;

б) рассмотреть возникающие у него в результате такого хранения обязательства, налагаемые нормативными правовыми актами.

10.3.П1. Получение аудитором информации относительно источников происхождения имущества может, например, выявить факты или подозрения в происхождении имущества в результате неправомерной деятельности (например, легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, коррупция, взяточничество, коммерческий подкуп). В таких обстоятельствах применяются требования и пояснения, приведенные в разделе 11 Кодекса.

После принятия имущества на хранение

10.4.Т. Аудитор, который принял на хранение денежные средства или иное имущество, принадлежащие другим лицам, должен:

а) соблюдать требования применимых нормативных правовых актов, регулирующих отношения и вопросы, связанные с хранением, учетом, пользованием таким имуществом, иные связанные отношения и вопросы;

б) хранить такие активы отдельно от собственного имущества, имущества аудиторской организации;

г) всегда быть готовым отчитаться за такое имущество, а также за полученное за его хранение вознаграждение перед лицом, имеющим право на соответствующую информацию.

Раздел 11. ОТВЕТНЫЕ МЕРЫ НА НЕСОБЛЮДЕНИЕ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ

11.1.П1. В случае, если аудитору становится известно о несоблюдении нормативных правовых актов (далее – несоблюдение НПА) или у него возникают подозрения в таком несоблюдении, возникают угрозы нарушения принципов этики, в частности, принципов честности и профессионального поведения, в связи с угрозами личной заинтересованности или шантажа.

11.2.П1. Аудитору может стать известно о несоблюдении НПА, или он может заподозрить это в ходе оказания (участия в оказании) услуг клиенту. В настоящем разделе приведены указания в части оценки аудитором последствий сложившихся обстоятельств и возможных мер в ответ на несоблюдение или подозрения в несоблюдении:

а) НПА, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности клиента;

б) прочих НПА, которые не оказывают непосредственного влияния на определение показателей и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности клиента, но соблюдение которых может оказаться основополагающим по отношению к операционным аспектам бизнеса, к способности организации продолжать ее деятельность или избежать существенных штрафных санкций.

Цель аудитора в отношении несоблюдения НПА

11.3.П1. Отличительной чертой аудиторской профессии является принятие ответственности действовать в общественных интересах. В рамках ответных мер на несоблюдение или подозрение в несоблюдении НПА, перед аудитором стоят следующие цели:

а) следовать принципам честного и профессионального поведения;

б) информировать руководство клиента или, если применимо, лиц, отвечающих за его корпоративное управление, чтобы:

- дать возможность исправить, восстановить, смягчить последствия установленного факта несоблюдения или подозрения в несоблюдении НПА или

- остановить несоблюдение НПА, если оно еще не имело место;

в) выполнить дальнейшие аналогичные действия, уместные для соблюдения общественных интересов.

Общие положения

11.4.П1. Для целей Кодекса несоблюдение НПА – это умышленное или неумышленное действие или бездействие, которое осуществлено клиентом или лицами, отвечающими за его корпоративное управление, его руководством или иными лицами, работающими в организации клиента или под его управлением, и которое противоречит нормативным правовым актам.

11.4.П2. Примерами нормативных правовых актов, к которым относятся положения настоящего раздела Кодекса, являются те из них, которые регламентируют вопросы, связанные с:

- недобросовестными действиями, коррупцией, взяточничеством;
- легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, финансированием терроризма и доходами от преступной деятельности;
- фондовыми рынками и торговлей ценными бумагами;
- банковскими и другими финансовыми продуктами и услугами;
- защитой данных;
- налоговыми и пенсионными обязательствами и платежами;
- охраной окружающей среды;
- здравоохранением и безопасностью.

11.4.П3. Несоблюдение НПА может привести к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям для клиента, которые могут оказать существенное влияние на его бухгалтерскую отчетность. Важно отметить, что несоблюдение НПА может иметь широкие общественные последствия в части причинения потенциально существенного вреда инвесторам, кредиторам, работникам организации или общественности. Для целей настоящего подраздела действием, которое приводит к существенному ущербу, считается действие, которое вызывает серьезные негативные как финансовые, так и нефинансовые последствия для любого из указанных лиц. Примерами таких действий являются недобросовестные действия, приводящие к существенным финансовым убыткам для инвесторов, нарушениям требований в области охраны окружающей среды, угрожающим здоровью или безопасности работников организации клиента или общественности.

11.5.Т. Аудитор должен понимать и соблюдать применимые нормативные правовые акты, содержащие требования в отношении действий аудитора в ответ на выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении НПА, включая выполнение требований об информировании соответствующих уполномоченных

органов и запрет на информирование клиента о планируемом информировании соответствующих уполномоченных органов. Применимые нормативные правовые акты могут устанавливать требования, отличные от или дополнительные по отношению к требованиям, приведенным в настоящем разделе.

11.5.П1. Обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора при оказании ими аудиторских услуг информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными аудиторской организации, индивидуальному аудитору случаях нарушений законодательства Российской Федерации, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев, а также в определенных случаях информировать соответствующие уполномоченные государственные органы установлены Федеральным законом № 307-ФЗ.

11.5.П2. Обязанность аудиторской организации, индивидуального аудитора при оказании аудиторских услуг уведомлять федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, о любых основаниях полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, а также запрет на разглашение факта передачи данной информации установлена Федеральным законом № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

11.6.П1. Положения настоящего раздела применяются вне зависимости от характера деятельности клиента, в том числе от того, отнесен ли он к общественно значимым организациям.

11.6.П2. Аудитор, которому стало известно о фактах, которые носят явно незначительный характер, не обязан следовать положениям настоящего раздела, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом № 307-ФЗ и другими федеральными законами. Вывод о явно незначительном характере формируется с использованием профессионального суждения исходя из сути и последствий рассматриваемого вопроса (финансовых или иных), для клиента, его собственников, общественности.

11.6.П3. Настоящий раздел не применяется в отношении:

а) ненадлежащего поведения физического лица, не имеющего отношения к деятельности клиента;

б) несоблюдения НПА лицами, отличными от указанных в пункте 11.4.П1 Кодекса. Например, аудитор, будучи привлеченным клиентом для исследования объекта инвестирования - третьей стороны, выявляет несоблюдение НПА третьей стороной или подозревает ее в этом. Однако в подобной ситуации отдельные пояснения, приведенные в настоящем разделе, могут быть полезными аудитору при выборе ответных действий.

Ответственность руководства клиента и лиц, отвечающих за его корпоративное управление

11.7.П1. Руководство клиента под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление клиента, несет ответственность за обеспечение осуществления

деятельности клиента в соответствии с нормативными правовыми актами. Руководство клиента и лица, отвечающие за его корпоративное управление, отвечают также за выявление и принятие мер в ответ на несоблюдение НПА клиентом, лицами, отвечающими за его корпоративное управление, его руководством, или иными лицами, работающими в организации клиента или под его управлением.

Ответственность аудитора

11.8.Т. В случае, когда аудитору становится известно о вопросах, к которым применимы положения настоящего раздела, аудитор (в целях соблюдения положений настоящего раздела) должен действовать своевременно, с учетом своего профессионального понимания характера таких вопросов и потенциального ущерба интересам организации, инвесторов, кредиторов, работников, общества.

Аудит бухгалтерской отчетности

Понимание характера ситуации

11.9.Т. Если аудитору, привлеченному к аудиту бухгалтерской отчетности, становится известно сведения о несоблюдении НПА или у него возникают подозрения в несоблюдении НПА, аудитор должен получить понимание характера такого несоблюдения НПА и обстоятельств, в которых оно возникло или могло возникнуть.

11.9.П1. Аудитору может стать известно о несоблюдении НПА или у него могут возникнуть подозрения в несоблюдении НПА в ходе выполнения задания или из информации, полученной от третьих сторон.

11.9.П2. От аудитора требуется квалификация, применение профессионального суждения, но при этом не требуется, чтобы он владел знанием нормативных правовых актов на уровне, более высоком, чем требуется для принятия задания. Установление того, присутствует ли с юридической точки зрения в тех или иных действиях состав несоблюдения НПА, является предметом, который определяется судом или контрольными (надзорными) органами.

11.9.П3. В зависимости от характера и значимости ситуации аудитор может на конфиденциальной основе получить консультацию внутри своей аудиторской организации, в другой организации, входящей в сеть, в саморегулируемой организации аудиторов или у юриста.

11.10.Т. Если аудитор выявляет несоблюдение НПА или у него возникают подозрения в несоблюдении НПА, он должен обсудить эту ситуацию с представителями руководства надлежащего уровня и, если применимо, с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента.

11.10.П1. Такое обсуждение призвано помочь прояснить понимание аудитором относящихся к делу фактов и обстоятельств и возможных последствий. Такое обсуждение может также побудить руководство клиента или лиц, отвечающих за корпоративное его управление, расследовать сложившуюся ситуацию.

11.10.П2. Определение надлежащего уровня руководства клиента, с которым следует провести обсуждение, является предметом профессионального суждения. Во внимание принимаются, в частности, следующие факторы:

- характер и обстоятельства ситуации;
- лица, фактически или потенциально вовлеченные в несоблюдение НПА;
- вероятность сговора;

- возможные последствия;

- имеет ли руководство клиента на данном уровне возможность расследовать ситуацию и предпринять соответствующие меры.

11.10.П3. Надлежащий уровень руководства обычно должен быть, по крайней мере, на уровень выше лица или лиц, фактически или потенциально вовлеченных в рассматриваемый вопрос. В некоторых случаях соответствующим уровнем может быть руководство организации, которая контролирует клиента.

11.10.П4. Аудитор может также счесть уместным обсудить вопрос с внутренними аудиторами клиента.

11.11.Т. В случае, когда аудитор считает, что руководство клиента вовлечено в выявленное или предполагаемое несоблюдение НПА, он должен обсудить соответствующий вопрос с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента.

Ответные меры

11.12.Т. При обсуждении несоблюдения или подозрения в несоблюдении НПА с руководством клиента, или, если применимо, с лицами, отвечающими за его корпоративное управление, аудитор должен предложить им предпринять своевременные соответствующие меры, если они еще не предприняли их:

а) устранить, исправить или уменьшить последствия несоблюдения НПА;

б) остановить несоблюдение НПА, если оно еще не имело место;

в) информировать соответствующие уполномоченные органы, если такое информирование требуется нормативными правовыми актами или необходимо в общественных интересах.

11.13.Т. Аудитор должен определить, понимают ли руководство клиента и лица, отвечающие за его корпоративное управление, свою правовую ответственность в отношении несоблюдения или подозрения в несоблюдении НПА.

11.13.П1. Если руководство клиента и лица, отвечающие за его корпоративное управление, не понимают свою правовую ответственность в отношении несоблюдения или подозрения в несоблюдении НПА, аудитор может предложить указанным лицам соответствующие источники информации или рекомендовать получить юридическую консультацию.

11.14.Т. Аудитор должен соблюдать применимые:

а) нормативные правовые акты, включая те из них, которые регулируют вопросы информирования соответствующих уполномоченных органов о фактах несоблюдения или подозрениях в несоблюдении НПА;

б) требования стандартов аудиторской деятельности, включая те из них, которые рассматривают вопросы:

- выявления и принятия действий в ответ на несоблюдение НПА, включая недобросовестные действия;

- предоставление информации лицам, отвечающим за корпоративное управление клиента;

- рассмотрение влияния несоблюдения или подозрения в несоблюдении НПА на аудиторское заключение.

11.14.П1. См. пункты 11.5.П1 и 11.5.П2 Кодекса о соответствующих требованиях законодательства Российской Федерации.

11.15.Т. Если аудитору становится известно о несоблюдении НПА или у него возникают подозрения в несоблюдении НПА, в любой из ситуаций ниже в рамках аудита финансовой отчетности группы (далее – аудит группы)[11], аудитор должен предоставить соответствующую информацию руководителю задания по аудиту группы, если это не запрещено нормативными правовыми актами:

а) аудитор выполняет аудиторские процедуры в отношении компонента[12] для целей аудита группы;

б) аудитор проводит аудит бухгалтерской отчетности организации, подразделения, являющихся частью группы, для целей, отличных от аудита группы, например, для обязательного аудита.

Информация должна быть предоставлена руководителю задания по аудиту группы в дополнение к принятию ответных действий в соответствии с положениями настоящего раздела.

11.15.П1. Цель такого информационного взаимодействия – предоставить руководителю задания по аудиту группы возможность на основе полученной информации установить (в рамках аудита группы), следует ли принять меры, и, если они необходимы, то какие именно меры, в ответ на соответствующий вопрос в соответствии с положениями настоящего раздела. Требование предоставления информации согласно пункту 11.15.Т Кодекса применимо безотносительно того, принадлежат ли аудитор и руководитель задания по аудиту группы к одной и той же аудиторской организации или сети.

11.16.Т. Если руководителю задания по аудиту группы становится известно о несоблюдении или подозрениях в несоблюдении НПА в ходе аудита группы, он должен проанализировать, может ли соответствующий вопрос иметь отношение к:

а) одному или нескольким компонентам, в отношении которых будут проводиться аудиторские процедуры для целей аудита группы;

б) одной или нескольким организациям, подразделениям, являющихся частью группы, бухгалтерская отчетность которых будет предметом аудита для целей, отличных от аудита группы, например, для обязательного аудита.

Данный анализ должен проводиться в дополнение к принятию ответных мер в рамках аудита группы в соответствии с положениями настоящего раздела.

11.17.Т. Если несоблюдение или подозрения в несоблюдении НПА может иметь отношение к одному или нескольким компонентам, указанным в подпункте «а» пункта 11.16.Т Кодекса, организациям или подразделениям, указанным в подпункте «б» пункта 11.16.Т Кодекса, руководитель задания по аудиту группы должен принять меры по предоставлению информации о соответствующем вопросе аудиторам, выполняющим аудиторские процедуры в отношении соответствующих компонентов, проводящим аудит бухгалтерской отчетности соответствующих организаций, подразделений при условии, что это не запрещено нормативными правовыми актами. Когда уместно, руководитель задания по аудиту группы должен установить (путем направления запроса руководству группы или посредством изучения общедоступной информации), подлежат ли организации, подразделения, указанные в подпункте «б»

[11] В Кодексе понятия «группа», «финансовая отчетность группы», «аудит группы» используются в значениях, определенных в стандартах аудиторской деятельности.

[12] В Кодексе понятие «компонент» используется в значении, определенном в стандартах аудиторской деятельности.

пункта 11.16.Т Кодекса, аудиту, и, если подлежат, то установить, если представляется возможным, кто является их аудитором.

11.17.П1. Цель такого информационного взаимодействия – предоставить лицам, отвечающим за выполнение аудиторских процедур в отношении соответствующих компонентов, проведение аудита бухгалтерской отчетности соответствующих организаций, подразделений, возможность на основе полученной информации установить, следует ли принять меры, и, если они необходимы, то какие именно меры, в ответ на соответствующий вопрос в соответствии с положениями настоящего раздела. Требование предоставления информации согласно пункту 11.17.Т Кодекса применимо безотносительно того, принадлежат ли руководитель задания по аудиту группы и лица, выполняющие аудиторские процедуры в отношении компонентов, проводящие аудит бухгалтерской отчетности организаций, подразделений, к одной и той же аудиторской организации или сети.

Необходимость дальнейших действий

11.18.Т. Аудитор должен оценить уместность ответных действий со стороны руководства клиента и, если применимо, со стороны лиц, отвечающих за его корпоративное управление.

11.18.П1. К числу факторов, которые следует принять во внимание при оценке уместности ответных мер со стороны руководства клиента и, если применимо, со стороны лиц, отвечающих за его корпоративное управление, относятся:

а) были ли ответные меры своевременными;

б) были ли факты несоблюдения или подозрения в несоблюдении НПА надлежащим образом расследованы;

в) предприняты или предпринимаются ли меры, направленные на то, чтобы устранить, исправить или уменьшить последствия несоблюдения НПА;

г) совершены или совершаются ли действия, направленные на то, чтобы остановить несоблюдение НПА, если оно еще не имело место;

д) приняты или принимаются ли меры, направленные на снижение риска повторного возникновения, например, дополнительные средства контроля или проведение обучения;

е) когда применимо, была ли информация о несоблюдении или подозрениях в несоблюдении НПА доведена до соответствующих уполномоченных органов, и, если доведена, было ли раскрытие информации надлежащим.

11.19.Т. С учетом ответных мер со стороны руководства клиента и, если применимо, лиц, отвечающих за его корпоративное управление, аудитор должен рассмотреть необходимость дальнейших действий в общественных интересах.

11.19.П1. Установление необходимости дальнейших действий, а также характер и масштаб таких действий обусловлены такими факторами, как:

- нормативно-правовая база;
- неотложный характер ситуации;
- распространенность ситуации в масштабах организации клиента;
- сохраняет ли аудитор уверенность в честности руководства клиента и, если применимо, лиц, отвечающих за его корпоративное управление;
- возможность повторного возникновения фактов несоблюдения или подозрений в несоблюдении НПА;

- существование надежных доказательств нанесения фактического или потенциального ущерба интересам организации, инвесторов, кредиторов, работников клиента или общественности.

11.19.П2. См. пункт 11.5.П1 Кодекса о соответствующих требованиях законодательства Российской Федерации.

1.19.П3. Примерами обстоятельств, которые могут заставить аудитора усомниться в честности руководства клиента и, если применимо, лиц, отвечающих за его корпоративное управление, являются:

а) аудитор подозревает или имеет доказательства их участия или предполагаемого участия в несоблюдении НПА;

б) аудитор осведомлен о том, что они знают о таком несоблюдении НПА и в нарушение требований нормативных правовых актов не довели или не санкционировали доведение данной ситуации до сведения соответствующих уполномоченных органов в разумные сроки.

11.20.Т. При установлении необходимости, характера и масштаба дальнейших действий аудитор должен использовать профессиональное суждение. При этом аудитор должен рассмотреть вероятность того, что действующее рационально и осведомленное третье лицо, скорее всего, придет к выводу о том, что аудитор действовал надлежащим образом в общественных интересах.

11.20.П1. К дальнейшим действиям со стороны аудитора относятся:

а) доведение информации о ситуации до соответствующих уполномоченных органов даже в отсутствие требований нормативных правовых актов о таком действии;

б) если это не запрещено нормативными правовыми актами[13], отказ от выполнения задания и от профессиональных взаимоотношений с клиентом.

11.20.П2. Отказ от выполнения задания и от профессиональных взаимоотношений с клиентом не является заменой других действий, которые могут потребоваться для достижения целей аудитора в соответствии с положениями настоящего раздела. Однако аудитору следует определить, не установлены ли ограничения в отношении дальнейших действий, доступных аудитору. Если такие ограничения установлены, то отказ от выполнения задания может быть единственным возможным действием.

11.21.Т. Если аудитор отказался от профессиональных взаимоотношений с клиентом согласно пунктам 11.19.Т и 11.20.П1 Кодекса, то он должен по запросу предполагаемого аудитора в соответствии с пунктом 6.7.Т Кодекса предоставить все имеющие отношения к вопросу факты и иную информацию в отношении выявленного или подозреваемого несоблюдения НПА. За исключением случаев, когда это запрещено нормативными правовыми актами[14], предшествующий аудитор должен представить указанную информацию даже в обстоятельствах, приведенных в подпункте «б» пункта 6.7.Т Кодекса, а именно, когда клиент не предоставляет или отказывается предоставить предшествующему аудитору разрешение на обсуждение дел клиента с предполагаемым аудитором.

11.21.П1. Факты и иная информация к предоставлению – это те факты и иная информация, о которых, по мнению предшествующего аудитора, следует знать предполагаемому аудитору до решения вопроса о принятии аудиторского задания. В

[13] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

[14] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

разделе 6 Кодекса рассматриваются вопросы взаимодействия с предполагаемым аудитором.

11.22.Т. Если предполагаемый аудитор не имеет возможности взаимодействовать с предшествующим аудитором, то он должен предпринять доступные и достаточные действия, чтобы получить информацию об обстоятельствах смены аудитора другими способами.

11.22.П1. Другие способы получения информации об обстоятельствах смены аудитора включают направление запросов третьим сторонам или сбор и изучение информации о высшем руководстве клиента или лицах, отвечающих за его корпоративное управление.

11.23.П1. Поскольку рассмотрение ситуации может потребовать комплексного анализа и суждений, аудитор может счесть необходимым:

а) провести внутренние консультации в своей организации;

б) получить консультацию юриста в целях понимания возможных профессиональных или правовых последствий совершения им определенных действий;

в) проконсультироваться на конфиденциальной основе с саморегулируемой организацией аудиторов или с уполномоченным федеральным органом в сфере аудита, Банком России.

Установление необходимости предоставления информации соответствующим уполномоченным органам

11.24.П1. См. пункты 11.5.П1 и 11.5.П2 Кодекса о соответствующих требованиях законодательства Российской Федерации.

11.24.П2. Информация о несоблюдении или подозреваемом несоблюдении НПА не предоставляется соответствующим уполномоченным органам, если это противоречит нормативным правовым актам[15]. В ином случае цель предоставления информации состоит в том, чтобы у соответствующего уполномоченного органа была возможность инициировать расследование вопроса и принять необходимые меры.

11.24.П3. За исключением случаев, когда информирование соответствующих уполномоченных органов требуется нормативными правовыми актами, решение вопроса о необходимости предоставления им информации зависит, в частности, от характера и масштаба фактического или потенциального ущерба, который может быть нанесен в результате возникновения данной ситуации инвесторам, кредиторам, работникам клиента или общественности. Например, аудитор может решить, что раскрытие информации соответствующим уполномоченным органам является надлежащим действием, если:

а) клиент вовлечен в коррупционные правонарушения (например, дача взятки государственным или муниципальным служащим, подкуп иностранных должностных лиц для получения крупных контрактов);

б) деятельность клиента относится к регулируемым видам деятельности, и ситуация настолько значима, что может поставить под угрозу сохранение лицензии на осуществление деятельности;

[15] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

в) ценные бумаги клиента допущены к организованным торгам, и возникшая ситуация может привести к неблагоприятным последствиям для справедливого и упорядоченного публичного обращения ценных бумаг клиента или создать системный риск для финансовых рынков;

г) существует вероятность продажи клиентом товаров (работ, услуг), которые являются вредными для здоровья населения или общественной безопасности;

д) клиент реализует для своих заказчиков схемы, позволяющие им избежать уплаты налогов.

11.24.П4. Кроме того, вопрос о предоставлении информации зависит также от ряда внешних факторов, например:

а) существует ли соответствующий уполномоченный орган для целей получения информации, расследования ситуации, совершения необходимых действий в соответствии с его компетенцией. Выбор соответствующего уполномоченного органа обусловлен характером ситуации. Например, в случае нарушения порядка раскрытия информации эмитентом соответствующим уполномоченным органом будет Банк России, в случае нарушения требований в области охраны окружающей среды - Федеральная служба по надзору в сфере природопользования;

б) существуют ли продуманные и надежные средства защиты от наступления гражданской, уголовной или профессиональной ответственности, либо соответствующие ответные меры, предусмотренные нормативными правовыми актами, например, согласно установленному порядку рассмотрения обращений граждан;

в) существуют ли фактические или потенциальные угрозы для физической безопасности аудитора или иных лиц.

11.25.Т. Если аудитор установит, что предоставление информации о несоблюдении или подозрениях в несоблюдении НПА в соответствующие уполномоченные органы является надлежащим действием в сложившихся обстоятельствах, то данное действие считается разрешенным раскрытием информации согласно пункту 2.13.Т Кодекса. При предоставлении такой информации аудитор должен действовать добросовестно и проявлять осмотрительность при высказывании заявлений и суждений. Кроме того, аудитор должен оценить уместность информирования клиента о своем намерении предоставить информацию о ситуации.

Неизбежное нарушение нормативных правовых актов

11.26.Т. В исключительных случаях аудитор может узнать о фактическом или предполагаемом поведении, в отношении которого у него имеются основания полагать, что оно неизбежно приведет к нарушению нормативных правовых актов и может нанести существенный ущерб инвесторам, кредиторам, работникам клиента или общественности. Проанализировав уместность обсуждения ситуации с руководством клиента или лицами, отвечающими за его корпоративное управление, аудитор должен использовать профессиональное суждение и установить, есть ли необходимость незамедлительно предоставить информацию о ситуации в уполномоченные органы, чтобы предотвратить или уменьшить последствия такого неизбежного нарушения. Данное раскрытие информации считается разрешенным согласно пункту 2.13.Т Кодекса.

Документация

11.27.Т. В отношении несоблюдения или подозрений в несоблюдении НПА, подпадающих под действие настоящего раздела, аудитор должен задокументировать следующее:

а) меры, принятые руководством клиента и, если применимо, лицами, отвечающими за его корпоративное управление;

б) действия, рассматриваемые аудитором, использованные суждения и принятые решения, с учетом результата анализа методом третьего лица;

в) каким образом аудитор убедился в выполнении обязанности согласно пункту 11.19.Т Кодекса.

11.27.П1. Документирование вопросов, приведенных в пункте 11.27.Т Кодекса, осуществляется в дополнение к выполнению требований документирования в соответствии с применимыми[16] стандартами аудиторской деятельности. В соответствии со стандартами аудиторской деятельности при проведении аудита бухгалтерской отчетности такими требованиями являются:

а) подготовка документации, которая достаточна, чтобы понять значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов;

б) документирование обсуждения значимых вопросов с руководством аудируемого лица, лицами, отвечающими за его корпоративное управление, другими лицами, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения;

в) документирование выявленного несоблюдения или подозрений в несоблюдении НПА, результатов обсуждения с руководством аудируемого лица, лицами, отвечающими за его корпоративное управление, иными лицами значимых вопросов, касающихся несоблюдения НПА, в том числе мер, принятых руководством и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление, в связи с таким вопросом.

Сопутствующие аудиту услуги, прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги

Формирование понимания ситуации и сообщение о ней руководству клиента и лицам, отвечающим за его корпоративное управление

11.28.Т. Если аудитору, привлеченному для оказания (участия в оказании) сопутствующих аудиту услуг, прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (далее – отличные от аудита услуги), становится известно о несоблюдении НПА или у него возникают подозрения в несоблюдении НПА, то он должен получить понимание характера несоблюдения НПА и обстоятельств, в которых оно возникло или могло возникнуть.

11.28.П1. От аудитора требуется квалификация, применение профессионального суждения, но при этом не требуется, чтобы он владел знанием нормативных правовых актов на уровне, более высоком, чем требуется для оказания (участия в оказании) услуг, для которых его привлекли. Установление того, присутствует ли с

[16] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

юридической точки зрения в тех или иных действиях состав несоблюдения НПА, является предметом, который определяется судом или контрольными (надзорными) органами.

11.28.П2. В зависимости от характера и значимости ситуации аудитор может на конфиденциальной основе получить консультацию внутри своей организации, в другой организации, входящей в сеть, в саморегулируемой организации аудиторов или у юриста.

11.29.Т. Если аудитор выявляет несоблюдение НПА, которое произошло, или подозревает несоблюдение НПА, которое может произойти, он должен обсудить ситуацию с представителями руководства клиента надлежащего уровня. Если у аудитора есть доступ к лицам, отвечающим за корпоративное управление клиента, он также должен обсудить ситуацию с указанными лицами, если это уместно.

11.29.П1. Такое обсуждение призвано помочь прояснить понимание аудитором относящихся к делу фактов и обстоятельств и возможных последствий. Такое обсуждение также может побудить руководство клиента или лиц, отвечающих за его корпоративное управление, расследовать сложившуюся ситуацию.

11.29.П2. Определение надлежащего уровня руководства клиента, с которым следует провести обсуждение, является предметом профессионального суждения. Во внимание принимаются, в частности, следующие факторы:

- характер и обстоятельства ситуации;
- лица, фактически или потенциально вовлеченные в несоблюдение;
- вероятность сговора;
- возможные последствия;
- имеет ли руководство клиента на данном уровне возможность расследовать ситуацию и предпринять соответствующие меры.

Информирование аудитора бухгалтерской отчетности организации о ситуации

11.30.Т. Если аудитор участвует в оказании отличных от аудита услуг клиенту (или компоненту группы клиента), аудит бухгалтерской отчетности которого проводит аудиторская организация, работником которой является данный аудитор, то аудитор должен информировать аудиторскую организацию, работником которой он является, о несоблюдении или подозрениях в несоблюдении НПА. Такое информирование должно быть осуществлено в соответствии с установленными в аудиторской организации положениями или процедурами, а в их отсутствие – информация должна быть представлена непосредственно руководителю аудиторского задания.

11.31.Т. Если аудитор оказывает (участвует в оказании) отличные от аудита услуги клиенту (или компоненту группы клиента), аудит бухгалтерской отчетности которого проводит аудиторская организация, входящая в одну сеть с аудитором, то аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости информирования данной аудиторской организации о несоблюдении или подозрениях в несоблюдении НПА. Если такое информирование имеет место, то оно должно быть осуществлено в соответствии с протоколами или процедурами сети, а в их отсутствие - информация должна быть представлена непосредственно руководителю аудиторского задания.

11.32.Т. Если аудитор оказывает (участвует в оказании) отличных от аудита услуг клиенту (или компоненту группы клиента), аудит бухгалтерской отчетности

которого проводит другая аудиторская организация, не входящая с аудитором в одну сеть, то аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости информирования данной аудиторской организации о несоблюдении или подозрениях в несоблюдении НПА.

Факторы к рассмотрению для целей информирования аудитора бухгалтерской отчетности

11.33.П1. К числу факторов, рассматриваемых при решении вопроса об информировании в соответствии с пунктами 11.30.Т-11.32.Т Кодекса, относятся:

а) будут ли предпринимаемые действия противоречить нормативным правовым актам;

б) имеются ли ограничения на предоставление информации, установленные в рамках любых процессуальных действий в отношении несоблюдения или подозрений в несоблюдении НПА;

в) состоит ли цель задания в исследовании потенциального несоблюдения НПА в рамках организации клиента для предоставления клиенту возможности принятия соответствующих мер;

г) предоставило ли руководство клиента или лица, отвечающие за его корпоративное управление, самостоятельно информацию о ситуации своему аудитору;

д) какова возможная существенность последствий ситуации для целей аудита бухгалтерской отчетности клиента или, если ситуация имеет отношение к компоненту, возможная существенность для аудита группы.

Цель информирования

11.34.П1. В обстоятельствах, указанных в пунктах 11.30.Т-11.32.Т Кодекса, цель информирования – предоставить руководителю аудиторского задания возможность на основе полученной информации установить, следует ли принять меры, и, если они необходимы, то какие именно меры, в ответ на соответствующий вопрос в соответствии с положениями настоящего раздела.

Необходимость дальнейших действий

11.35.Т. Аудитор должен рассмотреть необходимость дальнейших действий в общественных интересах.

11.35.П1. Установление необходимости дальнейших действий, а также характер и масштаб таких действий обусловлены такими факторами, как:

- нормативно-правовая база;
- надлежащий характер и своевременность ответных мер руководства клиента и, если применимо, лиц, отвечающих за его корпоративное управление;
- неотложный характер ситуации;
- вовлеченность руководства клиента или лиц, отвечающих за его корпоративное управление, в данную ситуацию;
- вероятность нанесения существенного ущерба интересам клиента, инвесторов, кредиторов, работников клиента или общественности.

11.35.П2. К дальнейшим действиям со стороны аудитора относятся:

а) доведение информации о ситуации до соответствующих уполномоченных органов даже в отсутствие требований нормативных правовых актов о таком действии;

б) если это не запрещено нормативными правовыми актами[17], отказ от выполнения задания и от профессиональных взаимоотношений с клиентом.

11.35.П3. К факторам, которые следует учитывать при решении вопроса об информировании соответствующих уполномоченных органов, относятся:

а) будут ли предпринимаемые действия противоречить нормативным правовым актам;

б) имеются ли ограничения на предоставление информации, установленные в рамках любых процессуальных действий в отношении несоблюдения или подозрений в несоблюдении НПА;

в) состоит ли цель задания в исследовании потенциального несоблюдения НПА в рамках организации клиента для предоставления клиенту возможности принятия соответствующих мер.

11.36.Т. Если аудитор установит, что предоставление информации о несоблюдении или подозрениях в несоблюдении НПА в соответствующие уполномоченные органы является надлежащим действием в сложившихся обстоятельствах, то данное действие считается разрешенным раскрытием информации согласно пункту 2.13.Т Кодекса. При предоставлении такой информации аудитор должен действовать добросовестно и проявлять осмотрительность при высказывании заявлений и суждений. Кроме того, аудитор должен оценить уместность информирования клиента о своем намерении предоставить информацию о ситуации.

Неизбежное нарушение нормативных правовых актов

11.37.Т. В исключительных случаях аудитор может узнать о фактическом или предполагаемом поведении, в отношении которого у него имеются основания полагать, что оно неизбежно приведет к нарушению нормативных правовых актов и может нанести существенный ущерб инвесторам, кредиторам, работникам клиента или общественности. Проанализировав уместность обсуждения ситуации с руководством клиента или лицами, отвечающими за его корпоративное управление, аудитор должен использовать профессиональное суждение и установить, есть ли необходимость незамедлительно предоставить информацию о ситуации в соответствующие уполномоченные органы, чтобы предотвратить или уменьшить последствия такого неизбежного нарушения. Такое раскрытие информации считается разрешенным согласно пункту 2.13.Т Кодекса.

Консультации

11.38.П1. Аудитор может счесть необходимым:

а) провести внутренние консультации в своей организации;

б) получить консультацию юриста в целях понимания возможных профессиональных или правовых последствий совершения им определенных действий;

[17] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

в) проконсультироваться на конфиденциальной основе с саморегулируемой организацией аудиторов или с уполномоченным федеральным органом в сфере аудита, Банком России.

Документация

11.39.П1. В отношении несоблюдения или подозрений в несоблюдении НПА, подпадающих под действие настоящего раздела, аудитору целесообразно задокументировать следующее:

а) описание ситуации;

б) результаты обсуждения с руководством клиента и, если применимо, с лицами, отвечающими за его корпоративное управление, иными лицами;

в) меры, принятые руководством клиента и, если применимо, лицами, отвечающими за его корпоративное управление, в связи с вопросом;

г) действия, рассматриваемые аудитором, использованные профессиональные суждения и принятые решения;

д) каким образом аудитор убедился в соблюдении обязанности согласно пункту 11.35.Т Кодекса.

Раздел 12. ОБЪЕКТИВНОСТЬ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПРОВЕРКУ КАЧЕСТВА ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЯ, И ДРУГИХ НАДЛЕЖАЩИХ ПРОВЕРЯЮЩИХ ЛИЦ

12.1.П1. Назначение лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, в случае, когда данное лицо было вовлечено в проверяемую работу или имеет тесные взаимоотношения с лицами, ответственными за выполнение указанной работы, может создать угрозы нарушения принципа объективности.

12.2.П1. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к соблюдению принципов этики в части объективности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания.

12.3.П1. Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, является примером надлежащего проверяющего лица, указанного в пункте 4.8.П4 Кодекса. Соответственно пояснения Кодекса могут быть применимы в обстоятельствах, когда аудитор назначает надлежащее проверяющее лицо для проверки работы, выполненной в рамках задания, в качестве меры предосторожности в ответ на выявленные угрозы нарушения принципов этики.

Общие положения

12.4.П1. Высокое качество выполнения задания достигается за счет планирования и выполнения задания и выпуска заключения или отчета по нему в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми нормативными правовыми актами. Стандарты аудиторской деятельности, регламентирующие вопросы качества, устанавливают ответственность аудиторской организации за систему управления качеством и требуют, чтобы аудиторская организация разработала и внедрила мероприятия в ответ на риски, связанные с качеством выполнения задания. В рамках указанных ответных мероприятий требуется установить политику или процедуры, которые касаются проверок качества

выполнения заданий в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, регламентирующими вопросы качества.

12.4.П2. Требования стандартов аудиторской деятельности, регламентирующих вопросы качества, в отношении периода невовлечения не изменяют и не отменяют требования, установленные в разделе 11 «Длительная ассоциированность с аудируемым лицом (включая вопросы ротации руководителей аудиторских заданий)» Правил.

Выявление угроз

12.5.П1. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы нарушения принципа объективности аудитора, назначенного осуществлять проверку качества выполнения задания, являются:

а) угроза личной заинтересованности:

- два руководителя заданий осуществляют проверку качества выполнения заданий друг друга;

б) угроза самоконтроля:

- аудитор осуществляет проверку качества выполнения задания по аудиту бухгалтерской отчетности после того, как ранее выполнял функции руководителя задания по аудиту бухгалтерской отчетности того же самого аудируемого лица за предшествующие периоды;

в) угроза близкого знакомства:

- аудитор, осуществляющий проверку качества выполнения задания, является ближайшим членом семьи, родственником другого лица, вовлеченного в задание, или имеет с ним тесные взаимоотношения;

г) угроза шантажа:

- аудитор, осуществляющий проверку качества выполнения задания, напрямую подотчетен руководителю соответствующего задания.

Оценка угроз

12.6.П1. При оценке уровня угроз нарушения принципа объективности лица, назначенного осуществлять проверку качества выполнения задания, принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) функции и старшинство данного лица;

б) характер взаимоотношений данного лица с другими лицами, вовлеченными в задание;

в) продолжительность предыдущего вовлечения данного лица в ранее выполнявшиеся задания для того же самого клиента и функции данного лица в рамках указанных заданий;

г) длительность времени, прошедшего с момента предыдущего вовлечения данного лица в ранее выполнявшиеся задания до назначения его осуществлять проверку качества выполнения задания для того же самого клиента, и произошли ли за это время значимые изменения в обстоятельствах соответствующего задания;

д) характер и сложность вопросов, которые требовали формирования данным лицом значимых суждений в рамках его предыдущего вовлечения в ранее выполнявшиеся задания для соответствующего клиента.

Ответные меры

12.7.П1. Примером действия, которое может устранить угрозу шантажа, возникающую при назначении лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, является исключение подотчетности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, руководителю данного задания.

12.7.П2. Примером действия, которое может быть мерой предосторожности в ответ на угрозу самоконтроля, возникающую при назначении лица осуществлять проверку качества выполнения задания в обстоятельствах, когда данное лицо ранее было вовлечено в соответствующие задания для того же самого клиента, является соблюдение достаточного периода, в течение которого данное лицо не вовлекается в соответствующее задание для данного клиента, прежде чем принять на себя функции лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания.

Период невовлечения

12.7.П3. В соответствии со стандартами аудиторской деятельности, регламентирующими вопросы качества, аудиторская организация должна установить политику или процедуры, предусматривающие в качестве критерия для назначения лиц, осуществляющих проверки качества выполнения заданий, период невовлечения, составляющий минимально два года, в течение которого руководитель задания не может быть назначен лицом, осуществляющим проверку качества выполнения соответствующего задания для того же самого клиента.

Раздел 13. УСЛУГИ ПО НАЛОГОВОМУ ПЛАНИРОВАНИЮ

13.1.П1. Оказание (участие в оказании) услуг по налоговому планированию может создать угрозы нарушения принципов этики в связи с угрозами личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к соблюдению принципов этики при оказании (участии в оказании) услуг по налоговому планированию. В настоящем разделе также приведены требования, касающиеся соблюдения применимого законодательства о налогах и сборах[18] при оказании (участии в оказании) услуг по налоговому планированию.

Общие положения

13.2.П1. При оказании (участии в оказании) услуг по налоговому планированию аудиторы, используя свою квалификацию, содействуют клиентам в достижении их целей налогового планирования в рамках применимого законодательства о налогах и сборах. Таким образом аудиторы вносят вклад в поддержание эффективности функционирования налоговой системы, действуя в общественных интересах.

13.2.П2. Клиенты используют в рамках налогового планирования предоставленные им законом права, связанные с освобождением от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных видов предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида налогового платежа. Налоговое планирование предполагает применение налогоплательщиком правомерных способов уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога и

[18] Для целей Кодекса под применимым законодательством о налогах и сборах понимается законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а для случая оказания услуги в иностранном государстве - применимое законодательство о налогах и сборах такого иностранного государства.

(или) освобождения от уплаты налога. Однако, некоторые такие правомерные способы при рассмотрении их аудитором в рамках оказания (участия в оказании) услуг по налоговому планированию могут создать для аудитора угрозы нарушения принципов этики.

13.2.П3. Соответствие реализованных клиентом мероприятий налогового планирования применимому законодательству о налогах и сборах устанавливается судом.

13.2.П4. Услуги по налоговому планированию - услуги по налоговому консультированию клиентов (физических лиц или организаций) по вопросам планирования или структурировании их деятельности оптимальным с налоговой точки зрения способом.

13.2.П5. Услуги по налоговому планированию охватывают широкий спектр вопросов. Примерами услуг по налоговому планированию являются:

а) консультирование физического лица по налоговым последствиям личного инвестиционного, пенсионного, имущественного планирования;

б) консультирование физического лица по вариантам структурирования его бизнеса, дохода от предпринимательской деятельности оптимальным с налоговой точки зрения способом;

в) консультирование организации по вариантам структурирования ее зарубежной деятельности оптимальным с налоговой точки зрения способом;

г) консультирование по вариантам структурирования ценообразования в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, налогообложения доходов (прибыли, выручки) в таких сделках в соответствии с применимым законодательством о налогах и сборах;

д) консультирование по вопросам переноса убытков на будущее оптимальным с налоговой точки зрения способом;

е) консультирование организации по вопросам стратегии распределения капитала оптимальным с налоговой точки зрения способом;

ж) консультирование организации по вопросам стратегии вознаграждения высшего руководства оптимальным с налоговой точки зрения способом.

13.2.П6. К услугам по налоговому планированию не относятся услуги, относящиеся к вопросам так называемого «налогового комплаенса», то есть услуги клиенту по сопровождению подготовки и составления налоговых расчетов, деклараций, представления отчетности по налогам и сборам, уплаты налогов и сборов, исполнения иных подобных обязанностей в соответствии с применимым законодательством о налогах и сборах. Если услуга по налоговому консультированию оказывается комплексно и включает как часть по налоговому планированию, так и часть по налоговому комплаенсу, настоящий раздел применяется к части по налоговому планированию.

13.2.П7. Настоящий раздел применяется независимо от особенностей клиента, например, является ли клиент общественно значимой организацией.

Связанные услуги

13.3.П1. Клиент может привлечь аудитора для оказания услуг, которые основаны на мероприятиях налогового планирования, разработанных самим клиентом или сторонним поставщиком услуг, или связаны с такими мероприятиями (далее – услуги, связанные с мероприятиями налогового планирования). В этом случае

положения настоящего раздела применяются к соответствующим мероприятиям налогового планирования.

13.3.П2. Примерами услуг, связанных с налоговым планированием, являются:

а) оказание помощи клиенту при разрешении налогового спора, связанного с мероприятиями налогового планирования;

б) представление клиента в досудебном урегулировании спора или судебном разбирательстве в связи с реализуемыми мероприятиями налогового планирования;

в) сопровождение внедрения клиентом разработанных мероприятий налогового планирования;

г) консультирование клиента по вопросам сделки приобретения, когда стоимость объекта приобретения зависит от мероприятий налогового планирования объекта приобретения;

д) консультирование клиента по вопросам планирования сделок с принадлежащим ему имуществом в увязке с мероприятиями налогового планирования, касающимися хозяйственной деятельности данного клиента.

Соблюдение применимого законодательства о налогах и сборах

13.4.П1. В настоящем разделе не рассматриваются вопросы, связанные с уклонением от уплаты налогов, сборов. Уклонение от уплаты налогов, сборов преследуется по закону.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, регулирующее вопросы противодействия злоупотреблениям в сфере налогообложения

13.5.Т. Аудитор должен понимать положения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации и иные положения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, регулирующие вопросы противодействия злоупотреблениям в сфере налогообложения, и рекомендовать клиенту соблюдать эти положения при оказании (участии в оказании) услуг по налоговому планированию.

Несоблюдение применимого законодательства о налогах и сборах

13.5.П1. В случае, когда при оказании (участии в оказании) услуг по налоговому планированию аудитору становится известно об уклонении от уплаты налогов, сборов, ином несоблюдении применимого законодательства о налогах и сборах или у аудитора возникают подозрения в таком несоблюдении клиентом, его руководством, лицами, отвечающим за корпоративное управление клиента, иными лицами, действующими для клиента или по его указанию, применяются требования и пояснения раздела 11 Кодекса.

Ответственность руководства клиента и лиц, отвечающих за его корпоративное управление

13.6.П1. В отношении вопросов налогового планирования руководство клиента под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление клиента, несет ответственность за:

а) обеспечение осуществления деятельности клиента в соответствии с применимым законодательством о налогах и сборах;

б) ведение бухгалтерского и налогового учета, обеспечение сохранности данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;

в) внедрение системы внутреннего контроля, необходимой для исполнения клиентом обязанностей по уплате налогов и сборов;

г) предоставление аудитору всей информации и документации, необходимой для оказания аудитором услуги по налоговому планированию;

д) при необходимости, привлечение экспертов для консультирования по отдельным аспектам мероприятий налогового планирования;

е) принятие решения о том, следует ли принять и выполнять рекомендации или советы аудитора по мероприятиям налогового планирования;

ж) принятие решения о представлении подготовленных налоговых деклараций клиента в налоговые органы, обеспечение своевременного исполнения и реагирования на требования и запросы налоговых органов в связи с данными декларациями;

з) предоставление налоговым органам информации и документации, требующейся в соответствии с применимым законодательством о налогах и сборах или для обоснования позиции по налоговому вопросу, включая сведения о мероприятиях налогового планирования;

и) надлежащее раскрытие информации о налоговой стратегии, политике клиента и иных вопросах, связанных с налогообложением, в соответствии с применяемыми клиентом стандартами, требованиями;

к) обеспечение соответствия мероприятий налогового планирования клиента раскрываемой налоговой стратегии, политике.

Ответственность аудитора

13.7.Т. При оказании (участии в оказании) услуг по налоговому планированию аудитор должен иметь информацию о собственниках клиента, его руководстве и лицах, отвечающих за корпоративное управление клиента, а также понимать:

а) требования задания на оказание услуг;

б) деятельность клиента;

в) цель, факты и обстоятельства мероприятий налогового планирования, относящихся к заданию;

г) соответствующие требования применимого законодательства о налогах и сборах.

13.7.П1. При принятии клиента и задания в связи с оказанием услуги по налоговому планированию применяются требования и пояснения раздела 6 Кодекса.

13.7.П2. В случае, когда аудитор привлекается для предоставления второго мнения по мероприятиям налогового планирования, дополнительно к требованиям и пояснениям настоящего раздела, применяются требования и пояснения раздела 7 Кодекса.

13.7.П3. При оказании (участии в оказании) услуг по налоговому планированию аудитор соблюдает принцип профессиональной компетентности и должной тщательности в соответствии с подразделом «Профессиональная компетентность и должная тщательность» раздела 2 Кодекса. При рассмотрении конкретных фактов и обстоятельств, относящихся к услуге по налоговому планированию, аудитор всесторонне исследует вопрос и использует профессиональное суждение в соответствии с разделом 3 Кодекса.

Основания для рекомендации или иного совета по налоговому планированию

13.8.Т. Аудитор не должен рекомендовать или иным образом советовать клиенту мероприятия налогового планирования, если аудитор не установил наличие разумно приемлемых оснований для таких мероприятий в применимом законодательстве о налогах и сборах.

13.8.П1. Вывод о наличии разумно приемлемых оснований в применимом законодательстве о налогах и сборах требует использования аудитором профессионального суждения. Данное решение зависит от норм применимого законодательства о налогах и сборах в конкретной юрисдикции в конкретный момент времени.

13.8.П2. В случае, если аудитор пришел к выводу, что для рассматриваемых мероприятий налогового планирования в применимом законодательстве о налогах и сборах разумно приемлемые основания отсутствуют, пункт 13.8.Т Кодекса не запрещает аудитору предоставить клиенту пояснения в отношении данного вывода и (или) комментарии по реализации альтернативных мероприятий налогового планирования, для которых имеются разумно приемлемые основания в применимом законодательстве о налогах и сборах.

13.8.П3. Пункт 13.8.Т Кодекса не запрещает аудитору оказывать клиенту услугу по консультированию в отношении корректирующих действий или действий по устранению последствий в связи с реализованными клиентом мероприятиями налогового планирования, для которых в применимом законодательстве о налогах и сборах разумно приемлемые основания отсутствуют. Такие услуги представляют собой услуги, связанные с налоговым планированием, указанные в пунктах 13.3.П1 и 13.3.П2 Кодекса.

13.8.П4. Примерами действий, которые может предпринять аудитор при рассмотрении вопроса о наличии разумно приемлемых оснований в применимом законодательстве о налогах и сборах для конкретных мероприятий налогового планирования, являются:

а) изучение всех фактов и обстоятельств, включая экономические или иные причины (деловые цели), действительный экономический смысл рассматриваемых операций;

б) оценка используемых допущений на предмет обоснованности;

в) изучение соответствующих норм применимого законодательства о налогах и сборах;

г) изучение правоприменительной практики в отношении соответствующих норм применимого законодательства о налогах и сборах;

д) изучение иной релевантной литературы и материалов, включая профессиональные и профильные издания, решения суда, разъяснения от уполномоченных органов в отношении применимого законодательства о налогах и сборах, нормативных правовых актов и иных документов налоговых органов;

е) рассмотрение вопроса о том, основаны ли предлагаемые мероприятия налогового планирования на сложившейся практике, то есть на широко применяемой практике, которая не оспаривалась налоговыми органами;

ж) рассмотрение вопроса о том, с какой вероятностью рассматриваемые мероприятия налогового планирования будут признаны обоснованными, исходя из допущения, что у налоговых органов имеется вся информация о соответствующих фактах и обстоятельствах;

з) проведение внутренних или внешних консультаций с юристами, иными экспертами о возможном разумном толковании соответствующих нормативных правовых актов;

и) получение разъяснения от уполномоченных органов, где применимо.

13.9.Т. Если в ходе выполнения задания аудитору становится известно об обстоятельствах, которые могли бы повлиять на ранее сформированный вывод о наличии разумно приемлемых оснований в применимом законодательстве о налогах и сборах для мероприятий налогового планирования, аудитор должен провести повторную оценку правомерности таких оснований.

Рассмотрение общих последствий рекомендации или иного совета по налоговому планированию

13.10.Т. В дополнение к выводу о наличии разумно приемлемых оснований для мероприятий налогового планирования в применимом законодательстве о налогах и сборах аудитор должен, используя профессиональное суждение, рассмотреть репутационные, коммерческие и широкие экономические последствия, которые могут возникнуть в зависимости от того, как будут расценены данные мероприятия заинтересованными сторонами.

13.10.П1. К репутационным и коммерческим последствиям могут относиться последствия для репутации клиента, аудиторской профессии и последствия личного или делового характера для клиента в связи с длительным спором с соответствующими налоговыми или иными уполномоченными органами. Последствия для клиента могут предполагать негативную общественную реакцию, дополнительные расходы, штрафные санкции, временные издержки руководства клиента в течение значимого по длительности периода времени и потенциально негативные последствия для бизнеса клиента.

13.10.П2. При рассмотрении широких экономических последствий может быть необходимо общее понимание аудитором текущей экономической среды, принятие во внимание последствий от мероприятий налогового планирования в конкретной юрисдикции, в которой осуществляет деятельность клиент, или таких относительных последствий для нескольких таких юрисдикций.

13.11.Т. Если после рассмотрения всех вопросов, указанных в пункте 13.10.Т. Кодекса, аудитор принимает решение не рекомендовать и не советовать иным образом мероприятия налогового планирования, которые клиент хочет реализовать, аудитор должен информировать клиента об этом решении и разъяснить клиенту основания для своего вывода.

Мероприятия налогового планирования в нескольких юрисдикциях

13.12.П1. Аудитору может стать известно о получении клиентом налоговой выгоды, которая может вызвать сомнения в ее обоснованности в связи с учетом одной и той же операции в более, чем одной юрисдикции, в которых осуществляет деятельность клиент, включая в случаях, когда между Российской Федерацией и соответствующими юрисдикциями не заключен международный договор по вопросам налогообложения. В таких обстоятельствах, несмотря на то что клиент может обеспечивать соблюдение применимого законодательства о налогах и сборах каждой из этих юрисдикций, аудитор может рекомендовать клиенту предоставить налоговым

органам информацию о соответствующих фактах и обстоятельствах, а также налоговых выгодах, получаемых в связи с такой операцией в различных юрисдикциях.

13.12.П2. Рекомендация клиенту предоставить налоговым органам информацию, указанную в пункте 13.12.П1 Кодекса, предполагает рассмотрение, в частности, следующих факторов:

а) значимость налоговых выгод в соответствующих юрисдикциях;

б) реакция заинтересованных сторон, если им станут известны соответствующие факты и обстоятельства;

в) наличие требований, общепризнанных правил или сложившейся практики в соответствующей юрисдикции[19] предоставлять информацию налоговым органам в аналогичных ситуациях.

Обстоятельства неопределенности

13.13.П1. При рассмотрении вопроса о наличии разумно приемлемых оснований в применимом законодательстве о налогах и сборах для мероприятий налогового планирования аудитор может столкнуться с обстоятельствами, которые создают неопределенность в части соответствия рассматриваемых мероприятий налогового планирования применимому законодательству о налогах и сборах. Такая неопределенность осложняет формирование аудитором вывода о наличии разумно приемлемых оснований в применимом законодательстве о налогах и сборах для мероприятий налогового планирования и, как следствие, может создать угрозы соблюдению принципов этики.

13.13.П2. Обстоятельствами, которые могут создать неопределенность, указанную в пункте 13.13.П1 Кодекса, в частности, являются:

а) осложнено установление достаточной информации о фактах и обстоятельствах;

б) осложнено установление достаточной основы для допущений;

в) отсутствует ясность в нормах применимого законодательства о налогах и сборах по конкретным вопросам и толковании этих норм, в частности, в связи с:

- пробелами в применимом законодательстве о налогах и сборах по конкретному вопросу;

- случаями отмены или оспаривания решений суда или противоречивой судебной практикой по конкретному вопросу;

- противоречивыми нормами применимого законодательства о налогах и сборах в различных юрисдикциях в отношении налогообложения трансграничных операций (сделок);

- инновационными бизнес-моделями, пока еще не урегулированными нормами применимого законодательства о налогах и сборах;

- недавними решениями суда, решениями или разъяснениями уполномоченных органов, которые ставят под сомнение мероприятия налогового планирования, аналогичные рассматриваемым;

- сложностями в толковании или применении конкретных норм применимого законодательства о налогах и сборах;

- отсутствием судебной практики по конкретному вопросу;

[19] В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

г) отсутствует ясность в отношении экономических или иных причин (деловых целей), действительного экономического смысла рассматриваемых операций;

д) отсутствует ясность в отношении конечных бенефициаров мероприятий налогового планирования.

13.14.Т. В случае наличия неопределенности в части соответствия, текущего или будущего, рассматриваемых мероприятий налогового планирования применимому законодательству о налогах и сборах, аудитор должен обсудить эту неопределенность с клиентом.

13.14.П1. Целями обсуждения, указанного в пункте 13.14.Т Кодекса, в частности, являются:

а) предоставление пояснений аудитором в части его оценки вероятности того, что налоговые органы признают обоснованными рассматриваемые мероприятия налогового планирования в обстоятельствах отсутствия ясности в толковании норм применимого законодательства о налогах и сборах по конкретному вопросу;

б) рассмотрение допущений, использованных при анализе рассматриваемых мероприятий налогового планирования;

в) получение от клиента дополнительной информации, которая может снизить неопределенность;

г) обсуждение репутационных, коммерческих и широких экономических последствий в случае реализации рассматриваемых мероприятий налогового планирования;

д) обсуждение потенциального плана действий для уменьшения возможных негативных последствий для клиента, включая рассмотрение такой меры, как предоставление соответствующей информации налоговым органам, при необходимости.

Потенциальные угрозы, возникающие в связи с услугами по налоговому планированию

13.15.П1. Оказание клиенту услуг по налоговому планированию может создать угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, шантажа. Примерами ситуаций, когда могут возникнуть такие угрозы, являются:

а) угроза самоконтроля может возникнуть в случае, когда аудитор ранее проводил для клиента оценку, данные которой используются для целей налогообложения, и при этом будет полагаться на результат этой оценки или использовать этот результат как ключевые данные при оказании (участии в оказании) клиенту услуги по налоговому планированию;

б) угроза личной заинтересованности может возникнуть в случае, когда аудитор имеет прямую финансовую заинтересованность в клиенте и при этом вовлечен в разработку мероприятий налогового планирования, которые оказывают влияние на финансовое положение клиента;

в) угрозы личной заинтересованности и заступничества могут возникнуть в случае, когда аудитор активно продвигает конкретную налоговую позицию, принимаемую клиентом;

г) угроза личной заинтересованности может возникнуть в случае, когда в распоряжении аудитора имеется конфиденциальная информация, полученная в результате его вовлечения в проектирование нормативных правовых актов для уполномоченных органов и при этом данная конфиденциальная информация будет

иметь ценность для аудитора при консультировании других его клиентов по мероприятиям налогового планирования;

д) угроза личной заинтересованности может возникнуть в случае, когда аудитор соглашается на вознаграждение, которое может быть воспринято как чрезмерное, за выполнение задания по разработке мероприятий налогового планирования при том, что толкование применимых к таким мероприятиям норм законодательства о налогах и сборах характеризуется неопределенностью или неясностью;

е) угрозы личной заинтересованности и заступничества могут возникнуть в случае, когда аудитор защищает перед налоговыми органами позицию клиента по мероприятиям налогового планирования, которые ранее советовал клиенту, и при этом присутствуют признаки того, что эти мероприятия могут не иметь разумных оснований в применимом законодательстве о налогах и сборах;

ж) угрозы личной заинтересованности и шантажа могут возникнуть в случае, когда аудитор оказывает (участвует в оказании) услуги клиенту, влияние которого на структурирование конкретных мероприятий налогового планирования настолько значительно, что это может повлиять на вывод аудитора о наличии для этих мероприятий разумных оснований в применимом законодательстве о налогах и сборах;

з) угрозы личной заинтересованности и шантажа могут возникнуть в случае, когда аудитору - работнику аудиторской организации угрожают исключением из состава группы по заданию или увольнением из аудиторской организации в связи с позицией по мероприятиям налогового планирования, на которой настаивает клиент и в отношении которой аудитор сформировал иную позицию.

13.15.П2. При оценке уровня указанных угроз принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) насколько прозрачна деятельность клиента, включая установлены ли конечные бенефициары мероприятий налогового планирования;

б) имеют ли лежащие в основе мероприятий налогового планирования операции разумную экономическую или иную причину (деловую цель), действительный экономический смысл;

в) характер и сложность лежащих в основе мероприятий налогового планирования сделок (операций);

г) сложность или ясность норм применимого законодательства о налогах и сборах;

д) знает ли аудитор, или имеет основания считать, что рассматриваемые мероприятия налогового планирования будут противоречить целям соответствующих норм применимого законодательства о налогах и сборах;

е) количество юрисдикций, вовлеченных в мероприятия налогового планирования в обстоятельствах совершения трансграничных операций (сделок), и характер применимого в таких юрисдикциях законодательства о налогах и сборах;

ж) обладает ли аудитор квалификацией в соответствующих областях налогообложения;

з) значимость потенциальных налоговых выгод;

и) размер и характер вознаграждения аудитора за услугу по налоговому планированию;

к) насколько мероприятия налогового планирования основаны на сложившейся практике, то есть на широко применяемой практике, которая не оспаривалась налоговыми органами;

л) оказывается ли давление на аудитора со стороны клиента или третьей стороны в связи с услугой по налоговому планированию;

м) насколько срочным для клиента является вопрос реализации мероприятий налогового планирования;

н) рассматривается ли конкретный способ налогового планирования для других клиентов с небольшими модификациями с учетом конкретных обстоятельств конкретного клиента;

о) имеющаяся информация о клиенте, его репутации, внутренней культуре в организации клиента.

13.15.П3. Примерами действий, которые могут исключить указанные угрозы, в зависимости от ситуации являются:

а) направление клиента к эксперту, который не является сотрудником аудиторской организации и который обладает квалификацией, необходимой для предоставления клиенту совета в отношении мероприятий налогового планирования;

б) рекомендация клиенту структурировать рассматриваемые мероприятия налогового планирования таким образом, чтобы они соответствовали разъяснениям от уполномоченных органов в отношении применимого законодательства о налогах и сборах, нормативным правовым актам и иным документам налоговых органов;

в) получение разъяснений, мотивированного мнения уполномоченных органов в отношении мероприятий налогового планирования;

г) рекомендация клиенту отказаться от реализации рассматриваемых мероприятий налогового планирования.

13.15.П4. Примерами действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на указанные угрозы, в зависимости от ситуации являются:

а) установление конечных бенефициаров мероприятий налогового планирования;

б) рекомендация клиенту структурировать рассматриваемые мероприятия налогового планирования в соответствии с экономическими или иными причинами (деловыми целями), действительным экономическим смыслом планируемых операций;

в) рекомендация клиенту структурировать мероприятия налогового планирования в соответствии со сложившейся практикой, то есть широко применяемой практике, которая не оспаривается в настоящее время или принималась ранее налоговыми органами;

г) проведение внутренних или внешних консультаций с юристами, иными экспертами в соответствующих областях налогообложения;

д) получение мнения квалифицированного специалиста (например, юриста или другого аудитора) о толковании соответствующих норм применимого законодательства о налогах и сборах в конкретных обстоятельствах;

е) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по налоговому планированию, проверки работы, выполненной в рамках задания по оказанию услуги по налоговому планированию;

ж) рекомендацию клиенту предоставить налоговым органам информацию о соответствующих мероприятиях налогового планирования, при необходимости.

13.15.П5. Примерами действий, которые могут быть предприняты аудитором для установления конечных бенефициаров мероприятий налогового планирования, являются:

а) запрос сведений у руководства или иных лиц в организации клиента;

б) запрос сведений у лиц в аудиторской организации или вне ее, которые взаимодействовали с клиентом, при условии соблюдения принципа конфиденциальности;

в) изучение регистров налогового учета, бухгалтерской отчетности клиента, иных уместных документов клиента;

г) проверка, запрос сведений, выписки из единого государственного реестра юридических лиц, реестров органов, осуществляющих государственную регистрацию юридических лиц в иностранных государствах, в которых зарегистрированы (созданы) клиент, организации в его группе лиц;

д) изучение общедоступной информации.

Информирование об основаниях для рекомендации или иного совета по налоговому планированию

13.16.Т. Аудитор должен разъяснить клиенту основания для своей рекомендации или иного совета по мероприятиям налогового планирования.

Несогласие с клиентом

13.17.Т. Если аудитор не согласен с клиентом в том, что для мероприятий налогового планирования, которые клиент хочет реализовать, имеются разумно приемлемые основания в применимом законодательстве о налогах и сборах, аудитор должен:

а) информировать клиента об основаниях для своего вывода;

б) информировать клиента о потенциальных последствиях реализации данных мероприятий налогового планирования;

в) рекомендовать клиенту отказаться от реализации данных мероприятий налогового планирования.

13.18.Т. Если клиент принимает решение реализовать мероприятия налогового планирования, несмотря на рекомендацию аудитора об обратном, аудитор должен рекомендовать клиенту:

а) довести информацию о деталях соответствующих мероприятий налогового планирования и о расхождении во мнениях по ним до надлежащего уровня руководства клиента;

б) рассмотреть вопрос о предоставлении информации о соответствующих мероприятиях налогового планирования налоговым органам;

в) рассмотреть вопрос о доведении информации о деталях соответствующих мероприятий налогового планирования и о расхождении во мнениях по ним до аудиторской организации, индивидуального аудитора, проводящей(го) аудит бухгалтерской отчетности клиента, при наличии.

13.18.П1. В рамках информирования по вопросам, указанным в пунктах 13.17.Т и 13.18.Т Кодекса, аудитор может прийти к выводу о целесообразности обсуждения соответствующих вопросов с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента.

13.19.Т. В зависимости от ответа клиента на рекомендации, совет аудитора, аудитор должен рассмотреть вопрос об отказе от выполнения задания и от профессиональных взаимоотношений с клиентом.

Способы, мероприятия налогового планирования, разработанные третьей стороной

13.20.Т. В случае, когда клиент привлекает аудитора для консультирования по вопросам, связанным со способами, мероприятиями налогового планирования, разработанными третьей стороной, аудитор должен:

а) информировать клиента о любых своих профессиональных или деловых взаимоотношениях с этой третьей стороной;

б) применять положения настоящего раздела.

13.21.Т. В случае, когда аудитор рекомендует клиенту стороннего поставщика услуг по налоговому планированию или направляет клиента к такому стороннему поставщику услуг, аудитор должен информировать клиента о любых своих профессиональных или деловых взаимоотношениях с этим сторонним поставщиком услуг.

13.21.П1. В случае, если аудитор только рекомендует клиенту стороннего поставщика услуг по налоговому планированию или направляет клиента к такому стороннему поставщику услуг, иные положения настоящего раздела не применяются.

13.21.П2. В случае, если аудитор получает от стороннего поставщика услуг по налоговому планированию вознаграждение за посредничество, применяются положения раздела 8 Кодекса.

Документация

13.22.П1. При оказании (участии в оказании) услуг по налоговому планированию аудитору рекомендуется своевременно документировать:

а) цель, обстоятельства и содержание мероприятий налогового планирования;

б) конечных бенефициаров мероприятий налогового планирования;

в) в чем состоит неопределенность, если есть;

г) анализ аудитора, рассмотренные сценарии действий, использованные профессиональные суждения и сформированные аудитором выводы при консультировании по вопросам, связанным с мероприятиями налогового планирования;

д) результаты обсуждений, состоявшихся с клиентом или иными сторонами;

е) ответ клиента на рекомендации, совет аудитора;

ж) обстоятельства несогласия с клиентом.

13.22.П2. Составление аудитором надлежащей документации способствует:

а) рассмотрению репутационных, коммерческих и широких экономических последствий, которые могут возникнуть в зависимости от того, как будут расценены мероприятия налогового планирования заинтересованными сторонами;

б) построению анализа фактов и обстоятельств, применимого законодательства о налогах и сборах, использованных и (или) изменившихся допущений;

в) фиксации оснований для профессиональных суждений в момент времени, когда они были использованы аудитором или изменились;

д) поддержке позиции, если она будет оспорена налоговыми органами;

е) подтверждению соблюдения положений настоящего раздела.

Раздел 14. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНЕШНЕГО ЭКСПЕРТА

14.1.П1. Использование аудитором работы внешнего эксперта в рамках оказания (участия в оказании) услуг может создать угрозы нарушения принципов честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к соблюдению принципов этики при использовании аудитором работы внешнего эксперта. Стандарты аудиторской деятельности рассматривают вопросы компетентности, возможностей и объективности внешнего эксперта аудитора как факторы, которые значительно влияют на вопрос о том, будет ли работа внешнего эксперта аудитора признана адекватной целям аудитора.

Общие положения

14.2.П1. Если аудитор оказывает (участвует в оказании) услуги, для оказания (участия в оказании) которой аудитор не обладает достаточной квалификацией, возникает угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципов честности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

14.2.П2. Действием, которое может быть предпринято в качестве меры предосторожности в ответ на данную угрозу личной заинтересованности, является использование для целей оказания услуги работы внешнего эксперта, который обладает компетентностью, возможностями и объективностью для выполнения работы, необходимой для соответствующей услуги.

14.2.П3. Для целей Кодекса под внешним экспертом[20] понимается привлекаемое аудиторской организацией, индивидуальным аудитором физическое лицо (либо в соответствующих случаях - организация, работником которой является физическое лицо), обладающее квалификацией, отсутствующей у аудитора.

14.2.П4. При оказании (участии в оказании) услуги аудитор может использовать работу внешнего эксперта как в традиционных (сформировавшихся), так и в развивающихся областях знаний и деятельности. Примерами работы внешнего эксперта являются:

а) оценка активов, таких как сложные финансовые инструменты, земельные участки, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства, оборудование, ювелирные изделия, произведения искусства, антиквариат, нематериальные активы, активы, приобретенные в результате объединения бизнеса, активы, которые могли обесцениться;

б) оценка обязательств, таких как обязательства, принятые в результате объединения бизнеса, обязательства в связи с текущим или возможным судебным разбирательством, обязательства, связанные с окружающей средой, сложные финансовые инструменты, обязательства по восстановлению участков, обязательства, связанные с договорами страхования и программами выплат вознаграждения сотрудников;

в) количественное определение объемов выбросов парниковых газов;

г) измерение объема выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, водные объекты, почву;

д) оценка прогнозной информации организации о планах по декарбонизации;

[20] Применительно к аудиторским услугам понятие «эксперт» в Кодексе используется в значении, определенном в стандартах аудиторской деятельности.

е) оценка применения организацией механизмов компенсации негативного воздействия на окружающую среду, такого как углеводородный след или воздействия на биологическое разнообразие;

ж) оценка продуктов и материалов, разработанных на основе принципов устойчивого развития;

з) оценка запасов нефти и газа;

и) толкование положений договоров, законодательства, в том числе законодательства о налогах и сборах, трудового законодательства;

к) анализ и оценка информационных систем, включая систем обеспечения информационной безопасности (кибербезопасности).

14.2.П5. Настоящий раздел не применяется к случаям:

а) использования работы эксперта, являющегося работником клиента или привлеченным им для содействия ему в подготовке финансовой и (или) нефинансовой информации, то есть к случаям предоставления информации руководством клиента;

б) использования работы физических лиц, организаций, привлеченных аудитором и в отношении работы которых аудитор осуществляет руководство, надзор и проверку, например, субподрядчиков;

в) использования информации, предоставленной физическими лицами, организациями, являющимися внешними информационными источниками и предоставляющими информацию для применения широким кругом пользователей. Примерами указанных информационных источников являются источники отраслевых или иных сравнительных данных, исследований, аналитических обзоров, таких как статистика по рынку труда, занятости и заработной плате, цены на недвижимость, статистические данные по коэффициентам выбросов парниковых газов, таблицы смертности или иные базы данных для широкого круга пользователей.

14.2.П6. В настоящем разделе не рассматриваются вопросы оценки аудитором адекватности работы внешнего эксперта для целей оказываемой аудитором услуги и последствий для задания в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что данная работа не является адекватной для целей услуги. Стандарты аудиторской деятельности рассматривают обязанности аудитора в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что работа эксперта аудитора не является адекватной целям аудитора.

Согласование условий заданий с внешним экспертом

Все услуги

14.3.Т. Если аудитор принял решение использовать работу внешнего эксперта при оказании (участии в оказании) услуги и идентифицировал соответствующего внешнего эксперта для данной цели, аудитор должен, если иное не предусмотрено нормативными правовыми актами, профессиональными стандартами, согласовать с внешним экспертом условия задания, включая следующее:

а) характер, объем и цели работы внешнего эксперта;

б) применительно к заданиям, обеспечивающим уверенность, обязанность внешнего эксперта:

- предоставить аудитору в письменной форме информацию, необходимую аудитору для оценки объективности внешнего эксперта;

- сообщить аудитору о любых изменениях в информации, предоставленной им в течение периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, информация о

предмете задания, и до даты представления соответствующего аудиторского заключения, заключения по результатам обзорной проверки, заключения по заданию, обеспечивающему уверенность.

14.3.П1. При согласовании условий задания аудитор может обсудить с внешним экспертом следующие вопросы:

а) предполагаемое использование работы внешнего эксперта и сроки выполнения внешним экспертом этой работы;

б) планируемый внешним экспертом подход к работе;

в) ожидания в части;

- конфиденциальности работы внешнего эксперта и информации, используемой для этой работы;

- информации, которая должна быть предоставлена внешним экспертом, и ее характер;

- содержание и форма результата работы внешнего эксперта, включая использованные допущения и применимые ограничения в рамках такой работы;

- вознаграждение за работу внешнего эксперта;

- информирование внешним экспертом о ставшем ему известном в ходе выполнения работы несоблюдении НПА или подозрении в несоблюдении НПА клиентом, лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента, его руководством или иными лицами, работающими в организации клиента или под его управлением.

14.3.П2. Если аудитор использует работу внешнего эксперта, который не обладает компетентностью, возможностями и объективностью для выполнения работы, необходимой для соответствующей услуги, могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, близкого знакомства, заступничества в отношении соблюдения принципов честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Оценка компетентности, возможностей и объективности внешнего эксперта

Все услуги

14.4.Т. Аудитор должен оценить, обладает ли внешний эксперт компетентностью, необходимой для целей аудитора.

14.4.П1. Компетентность определяется характером и уровнем знаний и опыта внешнего эксперта.

14.4.П2. При оценке того, обладает ли внешний эксперт необходимой компетентностью, принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) соответствуют ли (или являются релевантными) рекомендации, имеющиеся у внешнего эксперта, его образование, обучение, опыт и репутация характеру работы, которая должна быть выполнена;

б) является ли внешний эксперт членом профессиональной ассоциации, союза, саморегулируемой организации или объектом государственного или иного контроля (надзора) и, если да, то имеется ли негативная информация о внешнем эксперте в соответствующей ассоциации, союзе, саморегулируемой организации, каковы результаты государственного или иного контроля (надзора) в отношении деятельности внешнего эксперта;

в) известно ли о каких-либо мерах воздействия, примененных к внешнему эксперту в связи с вопросами его компетентности;

г) установлены ли нормативными правовыми актами или профессиональными стандартами требования к деятельности внешнего эксперта, либо его деятельность осуществляется в соответствии с международно признанными правилами или практикой в области деятельности внешнего эксперта;

д) способен ли внешний эксперт объяснить выполняемую им работу, в том числе в части используемых исходных данных, допущений и методики;

е) имеет ли эксперт опыт выполнения аналогичной работы.

14.5.Т. Аудитор должен оценить, обладает ли внешний эксперт возможностями, необходимыми для целей аудитора.

14.5.П1. Возможности относятся к способности внешнего эксперта применять знания и опыт в обстоятельствах соответствующей услуги.

14.5.П2. При оценке того, обладает ли внешний эксперт необходимыми возможностями, принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) имеющиеся у внешнего эксперта ресурсы;

б) наличие у внешнего эксперта достаточного времени для выполнения соответствующей работы;

14.6.Т. Аудитор должен оценить, обладает ли внешний эксперт объективностью, необходимой для целей аудитора.

14.6.П1. Объективность относится к возможному воздействию, которое могут оказать предвзятость, конфликт интересов, ненадлежащее влияние третьих лиц на профессиональные суждения эксперта аудитора или его суждения, относящиеся к бизнесу, ненадлежащая зависимость от таких третьих лиц.

14.6.П2. При выявлении угроз для объективности внешнего эксперта в течение периода выполнения экспертом работы принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

а) имеет ли внешний эксперт или организация, работником которой является внешний эксперт, существующий или потенциальный конфликт интересов, в отношении работы, выполняемой внешним экспертом для аудитора;

б) известно ли аудитору о потенциальной предвзятости, которая может влиять на работу внешнего эксперта;

в) взимает ли внешний эксперт условное вознаграждение, и если да, то какова основа расчета такого вознаграждения;

г) будет ли внешний эксперт оценивать или полагаться на вынесенные ранее им самим или организацией, работником которой он является, суждения, осуществленные ранее им самим или организацией, работником которой он является, действия, в случае, когда указанные суждения, действия являются предметом работы внешнего эксперта.

14.6.П3. Организация, работником которой является внешний эксперт – это организация, работником которой внешний эксперт является на основании трудового договора, и не включает иные организации, например, контролирующие или иным образом связанные с ней.

14.6.П4. Примерами вынесенных ранее суждений или осуществленных ранее действий внешнего эксперта или организации, работником которой он является, создающих потенциальную угрозу самоконтроля для объективности внешнего эксперта, являются:

а) ранее организации была предоставлена консультация по вопросу, который затем становится предметом работы внешнего эксперта;

б) ранее для организации были подготовлены данные (информация) или осуществлялись проектирование, разработка, внедрение, эксплуатация, сопровождение, мониторинг, обновление, модернизация информационной системы, которые затем используются внешним экспертом при выполнении работы или становятся предметом этой работы.

14.6.П5. При оценке уровня угроз для объективности внешнего эксперта рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) наличие условий, правил и процедур, установленных нормативными правовыми актами, профессиональной ассоциацией, союзом, саморегулируемой организацией, членом которых является внешний эксперт, организацией, работником которой является внешний эксперт, в том числе должен ли он соблюдать стандарты профессиональной этики, принимаемые соответствующим уполномоченным органом в области деятельности внешнего эксперта;

б) характер и объем работы внешнего эксперта;

в) наличие и достаточность системы управления качеством, используемой внешним экспертом.

14.6.П6. Примерами мер предосторожности в ответ на угрозы для объективности внешнего эксперта являются:

а) проведение внутренних или внешних консультаций со специалистами, обладающими квалификацией, необходимой для оценки работы внешнего эксперта на предмет ее соответствия предполагаемой цели;

б) обращение к внешнему эксперту с требованием осуществить действия в ответ на конфликт интересов, например, предпринять меры обеспечивающие разграничение выполняемой работы и области конфликта интересов;

в) перераспределение части работы внешнего эксперта, в связи с которой возникает угроза в отношении его объективности, другому внешнему эксперту.

Источники информации

14.7.П1. Информацию о компетентности, возможностях и объективности внешнего эксперта можно получить из различных источников, в частности:

а) личные связи или опыт работы с внешним экспертом;

б) запрос информации у лиц в аудиторской организации, работником которой является аудитор, или у третьих лиц, которые знакомы с работой внешнего эксперта;

в) обсуждения с внешним экспертом, в том числе обсуждение области его квалификации и деятельности;

г) запрос информации у профессиональной ассоциации, союза, саморегулируемой организации, членом которых является внешний эксперт;

д) опубликованные статьи, научные работы, книги, автором которых является внешний эксперт;

е) открытые данные о внешнем эксперте, например, о судебных делах с его участием;

ж) запрос информации у клиента, организации, в которой внешний эксперт выполняет работу (если отличается от клиента), о любой заинтересованности и взаимоотношениях между внешним экспертом и клиентом или такой организацией;

з) система управления качества аудиторской организации.

Особенности оценки компетентности, возможностей и объективности

14.8.П1. Оценка того, обладает ли внешний эксперт компетентностью, возможностями и объективностью, необходимыми для целей аудитора, предполагает использование профессионального суждения и метода третьего лица.

Особенности оценки объективности при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность

14.8.П2. Заинтересованные стороны предъявляют повышенные ожидания в отношении объективности внешнего эксперта, работа которого используется при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность. В пунктах 14.9.Т-14.16.Т Кодекса приведены дополнительные действия для целей оценки, в соответствии с пунктом 14.6.Т Кодекса, объективности внешнего эксперта, работа которого используется при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность.

Все задания, обеспечивающие уверенность: аудируемые лица и клиенты, не являющиеся общественно значимыми организациями

14.9.Т. Аудитор должен запросить внешнего эксперта предоставить в письменной форме, **(1)** исходя из всей известной информации и имеющегося понимания, **(2)** применительно к периоду, за который составляется бухгалтерская отчетность, информация о предмете задания, и до даты окончания работы внешнего эксперта, **(3)** в отношении организации, в которой внешний эксперт выполняет работу, следующую информацию:

а) о прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в данной организации, имеющихся у внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт;

б) о фактическом или потенциальном конфликте интересов у внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт, в отношении работы, которую внешний эксперт выполняет в данной организации;

в) о заданиях, которые выполнялись ранее, текущих заданиях, выполняемых для данной организации внешним экспертом или организацией, работником которой он является.

14.10.Т. Аудитор должен рассмотреть необходимость запросить внешнего эксперта предоставить в письменной форме, **(1)** исходя из всей известной информации и имеющегося понимания, **(2)** применительно к периоду, за который составляется бухгалтерская отчетность, информация о предмете задания, и до даты окончания работы внешнего эксперта, информацию о любой дополнительной заинтересованности, взаимоотношениях между внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником которой является внешний эксперт, и организацией, в которой внешний эксперт выполняет работу.

14.10.П1. В дополнение к обстоятельствам заинтересованности, взаимоотношениям, указанным в пунктах 14.10.Т Кодекса, пункт 14.11.Т Кодекса предусматривает иные обстоятельства заинтересованности, взаимоотношений между внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником

которой является внешний эксперт, и организацией, в которой внешний эксперт выполняет работу.

14.10.П2. При принятии решения о необходимости запросить внешнего эксперта предоставить информацию о дополнительной заинтересованности, взаимоотношениях рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) масштаб деятельности внешнего эксперта, организации, работником которой он является;

б) виды услуг, которые оказывает (участвует в оказании которых) внешний эксперт;

в) как давно внешний эксперт осуществляет (участвует в осуществлении) деятельности;

г) сложность работы внешнего эксперта;

д) влияние работы внешнего эксперта на задание аудитора.

Чем больше масштаб деятельности внешнего эксперта, организации, работником которой он является, шире диапазон услуг, которые внешний эксперт оказывает (участвует в оказании которых), длительнее срок осуществления (участия в осуществлении) его деятельности, тем больше вероятность наличия дополнительных обстоятельств заинтересованности, взаимоотношений между внешним экспертом, организацией, работником которой является внешний эксперт, и организацией, в которой внешний эксперт выполняет работу.

Аудит и обзорная проверка: аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями

14.11.Т. Аудитор должен запросить внешнего эксперта предоставить в письменной форме, **(1)** исходя из всей известной информации и имеющегося понимания, **(2)** применительно к периоду, за который составляется бухгалтерская отчетность, и до даты окончания работы внешнего эксперта, **(3)** в отношении организации, в которой внешний эксперт выполняет работу, следующую информацию:

а) о прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в данной организации, имеющихся у внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт;

б) если данная организация не является кредитной организацией: о займе, поручительстве, гарантии, предоставленных или полученных от данной организации внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником которой является внешний эксперт, за исключением случаев, когда указанные заем, поручительство или гарантия являются несущественными для внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт, и данной организации;

в) если данная организация является кредитной организацией: о кредитном договоре, договоре поручительства, заключенным с данной организацией внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником которой является внешний эксперт, полученной ими от данной организации банковской гарантии, за исключением случаев, когда указанные кредит, поручительство или гарантия предоставляются на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок;

г) о тесных деловых взаимоотношениях внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт, с данной организацией, ее руководством за исключением случаев, когда финансовая заинтересованность (если имеется) является несущественной, а деловые взаимоотношения носят незначимый характер для внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт, и данной организации, ее руководства;

д) о заданиях, которые выполнялись ранее, текущих заданиях, выполняемых для данной организации внешним экспертом или организацией, работником которой он является;

е) о вознаграждении, условном вознаграждении, зависимости от вознаграждения, подлежащем выплате или недавно выплаченном данной организацией внешнему эксперту, организации, работником которой является внешний эксперт;

ж) о подарках, знаках делового гостеприимства, принятых от данной организации внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником которой является внешний эксперт, за исключением случаев, когда данные подарки, знаки делового гостеприимства являются незначительными;

з) о текущем или возможном судебном разбирательстве между данной организацией и внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником которой является внешний эксперт;

и) о недавних или текущих трудовых отношениях внешнего эксперта в качестве руководителя, должностного лица, иного работника данной организации;

к) о недавних или текущих трудовых отношениях ближайших членов семьи внешнего эксперта, лиц из руководства организации, работником которой является внешний эксперт, в качестве руководителя, должностного лица данной организации, главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета данной организации, иного работника в должности, позволявшей или позволяющей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудитор будет выражать мнение, формировать вывод;

л) о публичных заявлениях, сделанных ранее в защиту данной организации внешним экспертом, организацией, работником которой является внешний эксперт;

м) о характере и масштабе заинтересованности, взаимоотношений между контролирующими лицами[21] (если имеются) организации, работником которой является внешний эксперт, и данной организацией;

н) о фактическом или потенциальном конфликте интересов у внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт, в отношении работы, которую внешний эксперт выполняет в данной организации;

о) о продолжительности отношений, включая трудовых, между внешним экспертом и организацией, работником которой является внешний эксперт.

[21] В Кодексе понятие «контролирующее лицо» используются в значении, определенных в статье 8 Федерального закона № 307-ФЗ.

Особенности в обстоятельствах, когда внешний эксперт привлекает рабочую группу или когда организация, в которой внешний эксперт выполняет работу, отличается от клиента

Все задания, обеспечивающие уверенность

14.12.Т. В случае, когда для выполнения работы внешний эксперт привлекает рабочую группу, аудитор должен запросить внешнего эксперта обеспечить предоставление в письменной форме всеми членами данной рабочей группы информации, указанной в пунктах 14.9.Т-14.11.Т Кодекса, как применимо, в отношении организации, в которой внешний эксперт выполняет работу.

14.13.Т. В случае, когда аудируемое лицо, клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, отличаются от организации, в которой внешний эксперт выполняет работу, аудитор должен также запросить внешнего эксперта предоставить в письменной форме, **(1)** исходя из всей известной информации и имеющегося понимания, **(2)** применительно к периоду, за который составляется бухгалтерская отчетность, информация о предмете задания, и до даты окончания работы внешнего эксперта, **(3)** в отношении аудируемого лица, клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, следующую информацию:

а) о прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в данном аудируемом лице, клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, имеющихся у внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт;

б) о фактическом или потенциальном конфликте интересов у внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт, в отношении работы, которую внешний эксперт выполняет в данном аудируемом лице, клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность;

в) о заданиях, которые выполнялись ранее, текущих заданиях, выполняемых для данного аудируемого лица, клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, внешним экспертом или организацией, работником которой он является.

14.14.Т. Аудитор должен рассмотреть необходимость запросить внешнего эксперта предоставить в письменной форме, **(1)** исходя из всей известной информации и имеющегося понимания, **(2)** применительно к периоду, за который составляется бухгалтерская отчетность, информация о предмете задания, и до даты окончания работы внешнего эксперта, информацию о любой дополнительной заинтересованности, взаимоотношениях между внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником которой является внешний эксперт, и аудируемым лицом, клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность.

14.14.П1. В дополнение к обстоятельствам заинтересованности, взаимоотношениям, указанным в пунктах 14.14.Т Кодекса, пункт 14.11.Т Кодекса предусматривает иные обстоятельства заинтересованности, взаимоотношений между внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником которой является внешний эксперт, и аудируемым лицом, клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность.

14.14.П2. При принятии решения о необходимости запросить внешнего эксперта предоставить информацию о дополнительной заинтересованности, взаимоотношениях, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) масштаб деятельности внешнего эксперта, организации, работником которой он является;

б) виды услуг, которые оказывает (участвует в оказании которых) внешний эксперт;

в) как давно внешний эксперт осуществляет (участвует в осуществлении) деятельности;

г) является ли аудируемое лицо, клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, общественно значимой организацией;

д) характер взаимоотношений между аудируемым лицом, клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, и организацией, в которой внешний эксперт выполняет работу;

е) масштаб и сложность деятельности аудируемого лица, клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

ж) сложность работы внешнего эксперта;

д) влияние работы внешнего эксперта на задание аудитора.

Чем больше масштаб деятельности внешнего эксперта, организации, работником которой он является, шире диапазон услуг, которые внешний эксперт оказывает (участвует в оказании которых), длительнее срок осуществления (участия в осуществлении) его деятельности, тем больше вероятность наличия дополнительных обстоятельств заинтересованности, взаимоотношений между внешним экспертом, организацией, работником которой является внешний эксперт, и аудируемым лицом, клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность.

14.14.П3. Информация об обстоятельствах заинтересованности, взаимоотношений между внешним экспертом, организацией, работником которой является внешний эксперт, и аудируемым лицом, клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, может быть получена путем запроса этой информации у аудируемого лица, клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, если обстоятельства задания разрешают разглашение сведений об использовании работы внешнего эксперта аудируемому лицу, клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность.

Возникающие угрозы для объективности внешнего эксперта

14.15.П1. Заинтересованность, взаимоотношения, информация о которых предоставляется в соответствии с пунктами 14.9.Т-14.14.Т Кодекса, могут создать угрозы самоконтроля, близкого знакомства, шантажа для объективности внешнего эксперта.

14.15.П2. В дополнение к факторам, указанным в пункте 14.6.П5 Кодекса, при оценке уровня угроз для объективности внешнего эксперта рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) является ли финансовая заинтересованность прямой или косвенной, ее существенность для внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт;

б) дает ли финансовая заинтересованность внешнему эксперту, ближайшим членам его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт,

возможность контролировать организацию, в которой внешней эксперт выполняет работу, или оказывать на нее значительное влияние[22];

в) существенность связанной с тесными деловыми взаимоотношениями финансовой заинтересованности, значимость тесных деловых взаимоотношений внешнего эксперта, ближайших членов его семьи, организации, работником которой является внешний эксперт, с организацией, в которой внешний эксперт выполняет работу, ее руководством;

г) размере вознаграждения, подлежащего выплате или недавно полученного от организации, в которой внешний эксперт выполняет работу, внешним экспертом, организацией, работником которой является внешний эксперт;

д) функции лица в рабочей группе внешнего эксперта;

е) характер, ценность подарков, иных поощрений, принимаемых внешним экспертом, ближайшими членами его семьи, организацией, работником которой является внешний эксперт;

ж) существенность и (или) значимость текущего или возможного судебного разбирательства и относится ли оно к работе, которую внешний эксперт выполнял в организации;

з) продолжительность времени, прошедшего с даты прекращения трудовых отношений внешнего эксперта в качестве руководителя, должностного лица, иного работника организации, в которой внешний эксперт выполняет работу;

и) должность, которую занимают или занимали ближайшие члены семьи внешнего эксперта, лица из руководства организации, работником которой является внешний эксперт, в организации, в которой внешний эксперт выполняет работу;

к) в случае, если внешний эксперт, организация, работником которой является внешний эксперт, ранее делали заявления в защиту организации, в которой внешний эксперт выполняет работу, - характер и суть «продвижения интересов» данной организации.

14.15.П3. Примерами мер для устранения угроз для объективности внешнего эксперта являются:

а) прекращение соответствующих деловых взаимоотношений;

б) исключение соответствующего лица из рабочей группы внешнего эксперта;

в) отказ от подарков, иных поощрений, предложенных организацией, в которой внешний эксперт выполняет работу.

14.15.П4. В дополнение к мерам предосторожности, указанным в пункте 14.6.П6 Кодекса, примерами мер предосторожности в ответ на угрозы для объективности внешнего эксперта являются:

а) частичное сокращение финансовой заинтересованности таким образом, чтобы оставшаяся часть заинтересованности не была существенной;

б) сокращение объема тесных деловых взаимоотношений;

в) перераспределение функций соответствующего лица таким образом, чтобы он не был задействован в вопросах, связанных с областью ответственности ближайшего члена его семьи, который является руководителем, должностным лицом организации, в которой внешний эксперт выполняет работу, главным бухгалтером, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета данной

[22] В Кодексе понятие «значительное влияние» используется в значении, определенном в Международных стандартах финансовой отчетности.

организации, иным работником в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудитор будет выражать мнение, формировать вывод;

г) возврат организации, в которой внешний эксперт выполняет работу, подарков, иных поощрений в кратчайшие сроки после их получения.

Рассмотрение новой информации и изменений в фактах и обстоятельствах

Все услуги

14.16.Т. Если аудитору становится известно о появлении новой информации или об изменениях в фактах и обстоятельствах, аудитор должен провести повторную оценку того, обладает ли внешний эксперт компетентностью, возможностями и объективностью, необходимыми для целей аудитора.

Задания, обеспечивающие уверенность

14.17.Т. В случае, если в соответствии с третьим абзацем подпункта (б) пункта 14.3.Т Кодекса внешний эксперт сообщил об изменениях, которые могли возникнуть в течение периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, информация о предмете задания, и до даты представления соответствующего аудиторского заключения, заключения по результатам обзорной проверки, заключения по заданию, обеспечивающему уверенность, аудитор должен провести повторную оценку того, обладает ли внешний эксперт объективностью, необходимой для целей аудитора.

Вывод в отношении компетентности, возможностей и объективности внешнего эксперта

14.18.Т. Аудитор не должен использовать работу внешнего эксперта, если аудитор:

а) не может прийти к выводу, что внешний эксперт обладает компетентностью, возможностями, объективностью, необходимыми для целей аудитора;

б) приходит к выводу, что внешний эксперт не обладает компетентностью, возможностями, необходимыми для целей аудитора;

в) приходит к выводу о наличии угроз для объективности внешнего эксперта, которые не могут быть устранены или уменьшены до приемлемого уровня.

14.18.П1. Обстоятельствами, в которых аудитор не может прийти к выводу, что внешний эксперт обладает необходимыми компетентностью, возможностями, объективностью, в частности, являются:

а) внешний эксперт не может предоставить информацию, указанную в пунктах 14.9.Т- 4.14.Т Кодекса в силу обязанности по соблюдению конфиденциальности такой информации согласно нормативным правовым актам;

б) в части определенной информации, указанной в пунктах 14.9.Т- 4.14.Т Кодекса и касающейся ближайших членов семьи внешнего эксперта, организации, работником которой является внешний эксперт, внешний эксперт не может получить согласие указанных лиц на предоставление соответствующе информации.

14.18.П2. Использование аудитором работы внешнего эксперта в условиях запрета, установленного в пункте 14.18.Т Кодекса, создает угрозы нарушения принципов честности, объективности, профессиональной компетентности и должной

тщательности, которые не могут быть устранены или уменьшены до приемлемого уровня ответными мерами.

Возникающие угрозы в связи с использованием работы внешнего эксперта

Все услуги

14.19.П1. Угрозы нарушения принципов этики могут возникнуть в связи с использованием работы внешнего эксперта даже в случае, когда аудитор сделал вывод о том, что внешний эксперт обладает компетентностью, возможностями, объективностью, необходимыми для целей аудитора.

Выявление угроз

14.20.П1. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы нарушения принципов этики в связи с использованием работы внешнего эксперта, являются:

а) угроза личной заинтересованности:

- аудитор не обладает достаточной квалификацией для того, чтобы понять и объяснить выводы и наблюдения внешнего эксперта;

- при оказании (участии в оказании) услуг аудитор находится под ненадлежащим влиянием одного или нескольких внешних экспертов или в ненадлежащей степени полагается на них;

- аудитор не имеет достаточного времени, ресурсов для того, чтобы оценить работу внешнего эксперта;

б) угроза самоконтроля:

- аудитор использует работу внешнего эксперта, который полагается на суждения, сформированные ранее аудитором и предоставленные внешнему эксперту для целей его работы;

в) угроза заступничества:

- аудитор продвигает использование работы внешнего эксперта в обстоятельствах наличия информации о предвзятости данного внешнего эксперта в вопросах формировании выводов, потенциально выгодных или невыгодных клиенту;

г) угроза близкого знакомства:

- индивидуальный аудитор, аудитор - работник аудиторской организации имеют тесные личные взаимоотношения с внешним экспертом;

г) угроза шантажа:

- на аудитора оказывается давление с целью принудить его согласиться с выводами и наблюдениями внешнего эксперта на основании воспринимаемого авторитета внешнего эксперта;

- на аудитора оказывается давление с целью принудить его использовать работу внешнего эксперта для выполнения внутренних или внешних планов, ожиданий.

Оценка угроз

14.21.П1. При оценке уровня угроз в связи с использованием работы внешнего эксперта рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) объем и цели работы внешнего эксперта;

б) влияние работы внешнего эксперта на задание аудитора;

в) характер услуги, для которой предполагается использовать работу внешнего эксперта;

г) надзор со стороны аудитора за работой внешнего эксперта и ее использованием;

д) надлежащий характер и понятность используемых исходных данных, допущений, прочей информации, методики;

е) способен ли аудитор понять и объяснить работу внешнего эксперта и оценить, является ли она надлежащей для предполагаемой цели;

ж) установлены ли нормативными правовыми актами, профессиональными стандартами требования к деятельности внешнего эксперта, или его деятельность осуществляется в соответствии с общепризнанными правилами или основана на сложившейся практике, то есть на широко применяемой практике, в области деятельности внешнего эксперта;

з) если бы работа внешнего эксперта выполнялась другими лицами, то были бы получены в существенной степени аналогичные результаты;

и) согласуется ли работа внешнего эксперта, включая его выводы и наблюдения, с прочей имеющейся у аудитора информацией;

к) наличие иных данных, поддерживающих подход внешнего эксперта, включая методики, проверенные на предмет научной обоснованности путем рецензирования;

л) оказывает ли аудиторская организация давление на аудитора – работника аудиторской организации с целью принудить его согласиться с выводами и наблюдениями внешнего эксперта исходя из соображений экономии расходов, затрат времени на работу внешнего эксперта.

Ответные меры

14.22.П1. Примером меры для устранения угрозы близкого знакомства в связи с использованием работы внешнего эксперта является привлечение другого внешнего эксперта.

14.22.П2. Примерами мер предосторожности в ответ на угрозы в связи с использованием работы внешнего эксперта являются:

а) проведение внутренних или внешних консультаций со специалистами, обладающими квалификацией, необходимой для оценки работы внешнего эксперта, получение дополнительной информации по работе внешнего эксперта, анализ этой работы на предмет ее соответствия предполагаемой цели;

б) привлечение другого внешнего эксперта для повторного выполнения работы, выполненной данным внешним экспертом;

в) согласование с клиентом дополнительных времени, ресурсов для выполнения задания.

Прочие вопросы

Внешние эксперты в развивающихся областях

14.23.П1. В развивающихся областях знаний и деятельности в зависимости от этапа развития нормативных правовых актов и применяемой практики квалификационный потенциал специалистов может находиться в процессе формирования. Кроме того, развивающиеся области знаний и деятельности могут предполагать квалификацию специалистов в нескольких направлениях. В связи с

указанными факторами в развивающихся областях знаний и деятельности наличие внешних экспертов может быть ограничено.

14.23.П2. В развивающихся областях знаний и деятельности при оценке компетентности внешнего эксперта рассмотрение некоторых из факторов, указанных в пункте 14.4.П2 Кодекса, может оказаться невозможным. Например, в развивающейся области знаний и деятельности могут пока отсутствовать профессиональные ассоциация, союзы, саморегулируемые организации, профессиональные стандарты, источники иной уместной для целей оценки информации. В таких обстоятельствах при оценке того, обладает ли внешний эксперт необходимой компетентностью, аудитор может принять во внимание наличие у внешнего эксперта опыта выполнения работы в смежной или в традиционной (сформировавшейся) области, который обеспечил бы разумные основания для работы внешнего эксперта в соответствующей развивающейся области знаний и деятельности.

Информационное взаимодействие с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента, при использовании работы внешнего эксперта

14.24.П1. В уместных обстоятельствах аудитору рекомендуется осуществлять информационное взаимодействие с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента, по следующим вопросам:

а) цель использования и объем работы внешнего эксперта;

б) функции и ответственность аудитора и внешнего эксперта в рамках оказания услуги;

в) угрозы нарушения аудитором принципов этики, возникающие в связи с использованием работы внешнего эксперта, и меры, принятые в ответ на эти угрозы.

Документация

14.25.Т. Аудитор должен получить у внешнего эксперта в письменной форме информацию, указанную в пунктах 14.9.Т-14.14.Т Кодекса, как применимо.

14.26.П1. Аудитору рекомендуется документировать следующие вопросы:

а) действия, предпринятые аудитором для оценки компетентности, возможностей и объективности внешнего эксперта, и соответствующие выводы;

б) выявленные аудитором значимые угрозы нарушения принципов этики, возникающие в связи с использованием работы внешнего эксперта, и меры, принятые в ответ на эти угрозы;

в) результаты значимых обсуждений с внешним экспертом.