



УТВЕРЖДАЮ
Генеральный директор
ООО «АФ «БиК»

/С.Б. Тинкельман/
22 декабря 2017 г.

ВНУТРИФИРМЕННЫЙ РЕГЛАМЕНТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ

МОСКВА

2017

СОДЕРЖАНИЕ

СОДЕРЖАНИЕ	2
1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ	3
1.1 Цель	3
1.2 ОБЛАСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ И ОГРАНИЧЕНИЯ.....	3
2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД	4
4. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ В КОНКРЕТНЫХ СИТУАЦИЯХ	14
3. ПРИЛОЖЕНИЯ.....	50

1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1.1 Цель

Целью настоящего Регламента является установление свода правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

1.2 Область применения и ограничения

Настоящий Регламент является положением, регламентирующим деятельность Общества с ограниченной ответственностью «Аудиторская фирма «Бизнес и Капитал» (далее – аудиторская организация) и соответствует Кодексу профессиональной этики аудиторов, одобренному Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол №4; с изменениями от 27 июня 2013 г. протокол №9, от 18 декабря 2014 г., протокол №15, от 22 декабря 2017 г., протокол №37.

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

2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД

2.1. Для достижения профессиональных целей аудитор обязан соблюдать ряд принципов:

- Честность.
- Объективность.
- Профессиональная компетентность и должная тщательность.
- Конфиденциальность.
- Профессиональное поведение.

Аудитор должен идентифицировать угрозы нарушения основных принципов этики, оценивать их и предпринимать ответные действия в отношении таких угроз.

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

2.2. В случаях, когда аудитор обнаруживает угрозы нарушения основных принципов этики и, оценив их, принимает решение, что они превышают допустимый уровень, он должен определить, существуют ли уместные меры предосторожности и возможно ли предпринять их для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Выполняя такие действия, аудитор должен руководствоваться своим профессиональным суждением, анализируя, могло бы разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору в момент принятия решения, считать, что угрозы будут устранены или сведены до приемлемого уровня после принятия мер предосторожности, и соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности.

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

2.4. При оценке значимости угрозы аудитор должен принимать во внимание качественные и количественные факторы. Применяя концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики, аудитор может столкнуться с

ситуациями, когда угрозы не могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня, либо угроза слишком значима, либо надлежащие меры предосторожности по какой-либо причине неприменимы. В случае, когда аудитор не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он должен отказаться от предоставления запрашиваемых у него профессиональных услуг или прекратить их предоставление, или в случае необходимости отказаться от выполнения задания (договора).

2.5. Меры предосторожности, которые следует предпринимать аудитору в случае обнаружения им нарушения положений Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций (далее - Правил независимости), содержатся в Правилах независимости. В случае выявления аудитором нарушения какого-либо из положений настоящего Кодекса, он обязан:

- оценить значимость нарушения и степень его влияния на возможность соблюдения основных принципов.
- оперативно предпринять все возможные меры, направленные на устранение последствий такого нарушения.
- определить, следует ли ему информировать о таком нарушении, например, лиц, которых, возможно, оно касается, саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является аудиторская организация, или уполномоченные государственные органы.

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

2.7. Соблюдению основных принципов этики может угрожать широкий круг обстоятельств и взаимоотношений. Обстоятельства или взаимоотношения могут стать причиной более одной угрозы, а одна угроза может привести к нарушению более одного основного принципа этики. Большинство угроз можно разделить на следующие виды:

- угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора и ненадлежащим образом повлиять на его суждение или поведение;
- угрозы самоконтроля, которые могут возникнуть в случаях, когда аудитор при формировании суждения в ходе выполнения текущего задания будет безапелляционно полагаться на суждение, вынесенное ранее им самим, или иным работником аудиторской организации, или на оказанные ранее им или иным работником аудиторской организации услуги;

- угрозы заступничества, которые могут возникнуть в случаях, когда, продвигая какое-либо мнение клиента или аудиторской организации, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;
 - угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть в результате длительных и (или) тесных взаимоотношений с клиентом, когда аудитор сверх меры проникается его интересами или настроен во всем соглашаться с его действиями;
 - угрозы шантажа, которые могут возникнуть в случаях, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудиторы пытаются помешать действовать объективно.
- 2.8. Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или свести их до приемлемого уровня, подразделяются на:
- установленные аудиторской профессией, нормативными правовыми актами;
 - обусловленные рабочей средой.
- 2.9. Мерами предосторожности, установленными аудиторской профессией, нормативными правовыми актами, являются, в частности:
- требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессиональной деятельностью;
 - требование постоянного повышения профессиональной квалификации;
 - руководство по корпоративному поведению (управлению);
 - профессиональные стандарты (стандарты аудиторской деятельности);
 - процедуры мониторинга и дисциплинарного воздействия со стороны аудиторской профессии и уполномоченных государственных органов;
 - внешние проверки уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

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

- эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется аудиторской организацией, саморегулируемой организацией аудиторов, позволяющую коллегам, аудиторским организациям и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;
- четко определенную обязанность сообщать о нарушениях требований этики.

Разрешение этических конфликтов

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

- аудитор, осуществляя профессиональную деятельность, оказывает услуги двум или более сторонам, интересы которых по предмету этих услуг противоречат друг другу;
- интересы аудитора в отношении какого-то вопроса и интересы стороны, которой он оказывает услуги, осуществляя профессиональную деятельность, по этому же вопросу, противоречат друг другу.

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

- уместные факты;
- имеющиеся этические проблемы;
- основные принципы этики, имеющие отношение к проблеме;
- установленные внутренние процедуры;
- альтернативные действия.

В случае, если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с Руководителем Департамента аудиторских услуг и Генеральным директором в аудиторской организации с целью получения помощи для разрешения этического конфликта.

2.12. В случаях, когда обстоятельства приводят к этическому конфликту с клиентом или такой конфликт возник внутри клиента, аудитор должен определить, следует ли ему обратиться за консультацией к представителям собственника данного клиента (например, к совету директоров или в комитет по аудиту).

2.13. Представителями собственника считаются лицо(а) или организация(и) (например, учреждения, выполняющие функции доверенного лица), которые осуществляют надзор за стратегическим руководством организации и в обязанности которых входят вопросы, касающиеся подотчетности организации. Это включает надзор за процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Применительно к некоторым организациям в частном или государственном секторе представители собственника могут включать сотрудников из состава руководства, например, исполнительных

членов в составе наблюдательного или иного органа управления организации, а также собственников, одновременно выполняющих функции руководителей.

- 2.14. В случае сообщения аудитором информации представителям собственника в соответствии с положениями Кодекса и Правил независимости, аудитор должен, с учетом характера и значимости конкретных обстоятельств и вопроса, информация о которых должна быть сообщена, определить надлежащих лиц в структуре управления организации, к которым следует обратиться с информацией. Если аудитор сообщает информацию какой-либо группе представителей собственника, например, комитету по аудиту или отдельному лицу, то аудитор должен определить, есть ли также необходимость сообщить указанную информацию всем представителям собственника, чтобы обеспечить для них адекватный уровень информирования.
- 2.15. В некоторых случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, одновременно являются руководством организации, например, в случае небольшого бизнеса, где единственный собственник одновременно выполняет функции руководителя. В таких случаях, если ситуации обсуждаются с руководством и эти же лица отвечают за корпоративное управление, нет необходимости повторно обсуждать данные ситуации с одними и теми же лицами. Вместе с тем, аудитор или аудиторская организация должны убедиться в том, что взаимодействие с лицами, отвечающими за руководство, обеспечивает достаточную информацию для всех лиц, с которыми аудитор или аудиторская организация взаимодействовали бы, если бы указанные лица отвечали бы за корпоративное управление.
- 2.16. В интересах аудитора может быть осуществлено документирование проблемы, деталей любых обсуждений ее и принятых по ней решений.
3. В случае, если значительный этический конфликт не поддается разрешению, аудитор может обратиться за профессиональным советом в саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой он является, или получить юридическую консультацию, не нарушая при этом конфиденциальность, если соответствующая ситуация обсуждается на анонимной основе или с учетом сохранения секретности.
- 3.1. В случаях, когда все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор должен, если это не запрещено нормативными актами, отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Аудитор должен решить, следует ли в конкретных обстоятельствах выйти из состава аудиторской группы, или полностью отказаться от выполнения задания (договора) и покинуть аудиторскую организацию.

Под группой, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, понимаются работники аудиторской организации или аудиторской организации, входящей в ту же сеть, участником которой является данная

аудиторская организация, и привлеченные сторонние специалисты, выполняющие в рамках задания процедуры, обеспечивающие уверенность. Участниками группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, не являются:

- внешние эксперты, привлеченные для консультаций аудиторской организацией или аудиторской организацией, входящей в ту же сеть, участником которой является данная аудиторская организация;
- лица, выполняющие функции службы внутреннего аудита клиента, оказывающие прямую помощь внешнему аудитору в ходе аудита.

Честность

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

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

- указанная информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;
- указанная информация содержит утверждения или данные, подготовленные небрежно;
- в указанной информации пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски или искажения могут вводить в заблуждение.

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

3.4. Аудитор не будет считаться нарушившим пункт 2.17 настоящего Кодекса, если он выражает модифицированное мнение в аудиторском заключении по основаниям, предусмотренным в указанном пункте.

Объективность

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

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

Профессиональная компетентность и должная тщательность

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

- постоянно поддерживать знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или аудиторской организации, в которой он работает, квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и законодательстве;
- действовать добросовестно в соответствии с применимыми профессиональными стандартами при оказании профессиональных услуг.

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

- достижение должного уровня профессиональной компетентности;
- поддержание должного уровня профессиональной компетентности.

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

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

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

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

Конфиденциальность

3.13. Соблюдение принципа конфиденциальности обязывает аудитора:

- обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязанность раскрыть такую информацию;
 - не использовать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.
- 3.14. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность вне профессиональной среды, помня об опасности непреднамеренного разглашения информации лицам, с которыми он находится в тесных деловых отношениях или близком родстве.
- 3.15. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или аудиторской организацией.
- 3.16. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации.
- 3.17. Аудитор должен предпринять разумные меры, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.
- 3.18. Необходимость соблюдать конфиденциальность сохраняется после окончания отношений между аудитором и клиентом или аудиторской организацией. Меняя место работы, или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную ранее в результате профессиональных или деловых отношений.
- 3.19. В качестве основного принципа конфиденциальность служит общественным интересам, поскольку она способствует свободной передаче информации аудитору от клиента или аудиторской организации.

Вместе с тем, в следующих обстоятельствах от аудитора требуется или может потребоваться раскрытие конфиденциальной информации, либо такое раскрытие может быть уместным:

- раскрытие разрешено законодательством и (или) санкционировано клиентом;
- раскрытие требуется законодательством, например:
 - при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;

- при соблюдении технических и профессиональных стандартов, включая этические требования.
 - при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными аудитору фактов нарушения законодательства;
 - раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законодательством):
 - при внешней проверке качества работы, проводимой саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченным федеральным органом по контролю;
 - при ответе на запрос (или в ходе расследования) саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченного государственного органа;
 - при защите аудитором своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства.
- 3.20. При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор должен учитывать:
- будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или аудиторской организации на раскрытие информации;
 - является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место неподтвержденные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если ее необходимо раскрывать);
 - характер предполагаемого сообщения и стороны, которым планируется передача информации;
 - являются ли стороны, которым планируется передача информации, надлежащими получателями информации.

Профессиональное поведение

- 3.21. Соблюдение принципа профессионального поведения обязывает аудитора исполнять требования применимых нормативных правовых актов и избегать поведения, о котором аудитор знает или должен знать, что оно может дискредитировать аудиторскую профессию, или которое разумное и хорошо информированное стороннее лицо, взвесив все конкретные факты и

обстоятельства, известные аудитору, вероятнее всего сочло бы негативно влияющими на репутацию аудитора.

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

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

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

- 4.1. Настоящий раздел не описывает всех обстоятельств и взаимоотношений, которые могут встретиться аудитору и которые могут создать угрозы нарушения основных принципов этики. В связи с этим аудитор должен сам внимательно анализировать такие обстоятельства и взаимоотношения.
- 4.2. Аудитор не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию аудиторской профессии и в результате стать несовместимой с основными принципами этики.
- 4.3. Характер и значимость угроз нарушения основных принципов этики различаются в зависимости от того:
- какие услуги оказывает аудитор;
 - оказывает ли он услуги аудируемому лицу;
 - является ли аудируемое лицо общественно значимой организацией; оказываются ли услуги в рамках задания, обеспечивающего уверенность, клиенту, который не является аудируемым лицом.

№п/п	Виды угроз	Примеры
1	угроза личной заинтересованности	<ul style="list-style-type: none"> ■ финансовая заинтересованность в клиенте у участника группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность; ■ чрезмерная зависимость аудиторской организации от общего размера вознаграждения, получаемого от одного клиента; ■ тесные деловые отношения с клиентом у участника группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность; ■ обеспокоенность аудиторской организации возможностью потери значимого клиента; ■ реальная возможность участника аудиторской группы стать работником аудируемого лица;

		<ul style="list-style-type: none"> ■ условное вознаграждение, зависящее от результата выполнения задания, предусмотренное договором аудиторской организации с клиентом на выполнение задания, обеспечивающего уверенность; ■ обнаружение аудитором существенной ошибки при оценке результатов оказанных ранее услуг.
2	угроза самоконтроля	<ul style="list-style-type: none"> ■ выпуск аудиторской организацией заключения об эффективности функционирования финансовых систем, разработку или внедрении которых она же осуществляла; ■ выполнение аудиторской организацией, осуществлявшей подготовку исходных данных для составления клиентом учетных записей, задания, обеспечивающего уверенность, предметом которого является проверка этих же учетных записей; ■ наличие в составе группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, участника, который является или в недавнем прошлом являлся руководителем или иным должностным лицом этого клиента; ■ наличие в составе группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, участника, который работает или в недавнем прошлом работал у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет проверки задания; ■ предоставление аудиторской организацией клиенту услуг, которые оказывают непосредственное влияние на предмет выполняемого для этого же клиента задания, обеспечивающего уверенность.
3	угроза заступничества	<ul style="list-style-type: none"> ■ продвижение аудиторской организацией акций организации, ценные бумаги которой допущены к обращению на организованных торгах, в то время, как эта организация является для аудиторской организации аудируемым лицом;

		<ul style="list-style-type: none"> ■ представление аудитором интересов аудируемого лица при разбирательстве или споре с третьей стороной.
4	угроза близкого знакомства	<ul style="list-style-type: none"> ■ близкое родство участника группы, ответственного за задание, с руководителем или иным должностным лицом клиента; ■ занятие работником клиента должности, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания, выполняемого группой, в состав которой входит участник, с которым этот работник клиента состоит в близком родстве; ■ руководитель или иное должностное лицо клиента или сотрудник, занимающий должность, позволяющую ему оказывать существенное влияние на предмет рассмотрения, недавно был руководителем задания в аудиторской организации; ■ принятие аудитором подарков или знаков особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной; ■ длительные деловые отношения между клиентом и старшими работниками аудиторской организации, выполняющей для этого клиента задание, обеспечивающее уверенность.
5	угроза шантажа	<ul style="list-style-type: none"> ■ угроза отстранения аудиторской организации от выполнения задания для клиента; ■ обусловливание аудируемым лицом заключения с аудиторской организацией договора на выполнение задания, не обеспечивающего уверенность, согласием аудитора с подходом аудируемого лица к бухгалтерскому учету определенного факта хозяйственной жизни; ■ угроза клиента возбудить судебное разбирательство против аудиторской организации; ■ оказание клиентом давления на аудиторскую

		<p>организацию с целью необоснованного снижения объема выполняемых работ для сокращения вознаграждения;</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ оказание давления на аудитора с целью заставить его согласиться с мнением работника клиента по определенному вопросу только потому, что этот работник имеет больше опыта в решении подобных вопросов; ■ зависимость карьерного роста аудитора от согласия аудитора с ненадлежащим подходом аудируемого лица к бухгалтерскому учету.
--	--	--

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

4.5. Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они включают:

- общие внутрифирменные меры предосторожности;
- меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию.

№ п/п	Виды мер предосторожности	Примеры
1	общие внутрифирменные меры предосторожности	<ul style="list-style-type: none"> ■ стиль руководства аудиторской организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов этики; ■ стиль руководства аудиторской организацией, при котором подразумевается, что участники группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, действуют в общественных интересах; ■ правила и процедуры осуществления контроля и мониторинга качества выполнения заданий; ■ документально зафиксированные правила, предусматривающие необходимость выявления угроз нарушения основных принципов этики, оценку их значимости и применение мер предосторожности для

		<p>их устранения или сведения до приемлемого уровня, или в случаях, когда надлежащие меры предосторожности не могут быть предприняты или их вообще не существует, прекращение выполнения задания или отказ от такого задания на этапе его принятия;</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов этики; ■ правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы и отношения между аудиторской организацией или участниками группы, выполняющей задание, и клиентами; ■ правила и процедуры контроля зависимости доходов аудиторской организации от поступлений от одного клиента и при необходимости сокращение такой зависимости; ■ привлечение других руководителей и групп для выполнения заданий, не обеспечивающих уверенность, для аудируемого лица; ■ правила и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся участниками группы, выполняющей задание, ненадлежащим образом влиять на результаты задания; ■ своевременное доведение информации о правилах и процедурах аудиторской организации и изменениях в них до сведения всех руководителей заданий и профессиональных работников, и надлежащая организация обучения этим правилам и процедурам; ■ назначение ответственного лица за должное функционирование системы внутреннего контроля качества из числа руководителей аудиторской организации; ■ информирование всех руководителей и работников аудиторской организации обо всех аудируемых лицах и связанных с ними сторонах, независимость по отношению к которым все руководители и работники должны соблюдать; ■ дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур аудиторской организации; ■ официально объявленные правила и процедуры, стимулирующие и уполномочивающие работников
--	--	---

		сообщать руководству аудиторской организации о любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов этики.
2	Меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию	<ul style="list-style-type: none"> ■ привлечение к проверке выполненной работы аудитора, не участвовавшего в выполнении задания, не обеспечивающего уверенность, или обращение к нему для получения необходимой консультации; ■ привлечение к проверке выполненной работы аудитора, не участвовавшего в выполнении задания, обеспечивающего уверенность, или получение у него необходимой консультации; ■ получение консультаций от независимой третьей стороны, например, саморегулируемой организации аудиторов или иных сторонних аудиторов; ■ обсуждение этических вопросов с представителями собственника клиента; ■ раскрытие представителям собственника клиента характера оказываемых услуг и размера вознаграждения за них; ■ привлечение другой аудиторской организации для выполнения (повторного выполнения) части задания; ■ ротация руководящего состава группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность.

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

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

- утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения задания лицами, не входящими в руководство клиента;
- наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;
- наличие у клиента внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор аудиторской организации для выполнения заданий, не обеспечивающих уверенность;

- наличие у клиента такой структуры корпоративного управления, которая бы обеспечивала надлежащий надзор в отношении услуг, оказываемых аудиторской организацией, и общение с ней.

Заключение договора оказания профессиональных услуг

Приемлемость отношений с клиентом

- 4.8. Прежде чем установить отношения с новым клиентом, аудитор должен рассмотреть вопрос, может ли выбор этого клиента привести к возникновению угроз нарушения основных принципов этики. Потенциальная угроза честности или профессиональному поведению может, например, возникнуть в связи с ситуациями, относящимися к клиенту (его собственникам, руководству или деятельности), которые, если бы были известны, могли бы представлять угрозы соблюдения основных принципов. К их числу относятся, например, ситуации участия клиента в незаконной деятельности (такой как легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем), нечестность, сомнительная практика составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- 4.9. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть: понимание деятельности клиента; получение информации о собственниках, руководителях и лицах, ответственных за административную и коммерческую деятельность клиента; получение от клиента гарантированных заверений по урегулированию спорных ситуаций, например, посредством совершенствования практики корпоративного управления или системы внутреннего контроля.
- 4.10. В случае, если угрозы не могут быть сведены до приемлемого уровня путем принятия соответствующих мер предосторожности, аудитор должен отказаться вступать в отношения с клиентом.
- 4.11. Потенциальные угрозы соблюдения основных принципов, которые вынудили бы аудитора отказаться от задания, если бы соответствующая информация была доступна ранее, могут возникнуть после принятия клиента на обслуживание. В данной связи аудитор должен периодически пересматривать приемлемость возобновления заданий с данным клиентом. Например, угроза для соблюдения основных принципов может возникнуть в результате неэтичного поведения клиента, такого как манипуляция показателями прибыли или балансовых оценок. Если аудитор выявляет угрозу соблюдения основных принципов, то он должен оценить значимость таких угроз и принять меры предосторожности в случаях, когда необходимо устранить угрозу или снизить ее до приемлемого уровня. Если снизить угрозу до приемлемого уровня не представляется возможным, то аудитор должен рассмотреть возможность прекращения взаимодействия с клиентом, если такое прекращение не запрещено требованиями нормативных правовых актов.

Приемлемость задания

- 4.12. Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности обязывает аудитора предоставлять только такие услуги, которые соответствуют его компетентности. Прежде чем принять конкретное задание от клиента, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, не приведет ли принятие задания к возникновению угроз нарушения основных принципов. Например, угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности может возникнуть в случае, когда группа, выполняющая задание, не обладает компетентностью, необходимой для выполнения задания на должном уровне.
- 4.13. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:
- правильное понимание характера деятельности клиента, сложности совершаемых им операций, конкретных требований задания, цели, характера и объема работы, подлежащей выполнению;
 - знание соответствующей отрасли экономической деятельности или предмета задания;
 - наличие опыта в рамках соответствующих юридических требований или требований к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - привлечение достаточного количества работников, обладающих необходимой квалификацией;
 - использование при необходимости работы экспертов;
 - договоренность о реальном сроке выполнения задания;
 - соблюдение правил и процедур контроля качества, способных в разумных пределах гарантировать, что конкретное задание принимается только тогда, когда оно может быть квалифицированно выполнено.
- 4.14. В случаях, когда аудитор намеревается полагаться на совет или работу эксперта, он должен оценить, насколько обосновано его доверие к такому совету или работе. Аудитор должен учесть такие факторы, как репутация эксперта, его опыт, имеющиеся в распоряжении ресурсы и соответствующие профессиональные и этические правила или стандарты. Такую информацию можно получить в результате предыдущей работы с этим экспертом или от третьих лиц.

Смена аудитора

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

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

б) обращение к предшествующему аудитором с просьбой предоставить известную ему информацию обо всех фактах и обстоятельствах, о которых, по его мнению, должен быть осведомлен последующий аудитор до решения вопроса о принятии задания. Например, явные причины смены аудитора могут не в полной мере отражать все факты и могут указывать на разногласия с предшествующим аудитором, способные повлиять на решение о принятии задания;

в) получение необходимой информации из других источников.

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

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

а) наличия на то разрешения клиента;

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

4.18. При обычных обстоятельствах, чтобы начать обсуждение с действующим или предшествующим аудитором, предполагаемый аудитор должен получить разрешение клиента, как правило, в письменном виде. При получении такого разрешения действующий или предшествующий аудитор должен соблюдать все юридические и иные правила, распространяющиеся на подобные случаи.

Информация, которую предоставляет действующий или предшествующий аудитор, должна быть честной и недвусмысленной. В случае если контакт с действующим или предшествующим аудитором невозможен, то предполагаемый аудитор должен стараться получить информацию о возможных угрозах другими средствами, например, у третьей стороны или путем наведения справок о руководителях клиента или лицах, отвечающих за корпоративное управление.

4.19. В случае проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен обратиться к предшествующему аудитор с просьбой предоставить известную ему информацию обо всех фактах и обстоятельствах, о которых, по его мнению, должен быть осведомлен последующий аудитор до решения вопроса о принятии задания. Кроме обстоятельств, связанных с выявленным несоблюдением нормативных правовых актов или подозрениями в их несоблюдении, перечисленных в п. 4.87:

а) если клиент соглашается на раскрытие предшествующим аудитором подобных фактов и информации, то предшествующий аудитор должен предоставить такие сведения честно и однозначно;

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

Конфликт интересов

4.20. Аудитор должен не допускать, чтобы конфликт интересов мог бы скомпрометировать его профессиональное суждение. В случаях, когда целью профессиональной услуги является выражение уверенности, соблюдение одного из основных принципов этики - объективности требует независимости аудитора от клиентов, которым предоставляется такая услуга, в соответствии с применимыми положениями Правил независимости.

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

- 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;
- одновременное консультирование двух клиентов, которые являются прямыми конкурентами в сделке по покупке одной и той же компании, когда

консультация аудиторской организации может повлиять на конкурентные позиции этих клиентов;

- оказание услуг покупателю и продавцу, которые являются сторонами одной и той же сделки;
- оказание услуг по оценке стоимости активов двум сторонам, которые по отношению к таким активам являются противоборствующими сторонами;
- представление интересов двух клиентов по одному и тому же вопросу, при том, что между этими клиентами существует правовой спор, например, они находятся в состоянии прекращения отношений или ликвидации партнерства;
- выражение аудиторской организацией уверенности в предоставляемом лицензиару заключении в отношении роялти по лицензионному соглашению с одновременным консультированием лицензиата в отношении правильности расчета причитающихся к уплате сумм роялти;
- рекомендация клиенту инвестировать в компанию, в которой, например, супруг(а) аудитора, имеет финансовую заинтересованность;
- предоставление клиенту стратегически важной консультации в отношении его конкурентоспособности при наличии совместного предприятия с его основным конкурентом или иной заинтересованности в нем;
- консультирование клиента по вопросам приобретения компании, в приобретении которой заинтересована и сама аудиторская организация;
- консультирование клиента по вопросам покупки продукта или услуги при наличии соглашения о лицензионных платежах или договора комиссии с одним из потенциальных поставщиков такого продукта или услуги.

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

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

4.24. В случае, когда угроза, создаваемая конфликтом интересов, превышает приемлемый уровень, аудитор должен принять меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Если меры

предосторожности не могут свести угрозу до приемлемого уровня, аудитор должен отказаться от предоставления или прекратить предоставление профессиональных услуг, которые могут привести к конфликту интересов, либо он должен устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, чтобы устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня.

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

- характер соответствующих взаимоотношений и заинтересованности участвующих сторон;
- характер услуги и ее влияние на участвующие стороны.

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

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

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

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

4.28. В случае выявления конфликта интересов аудитор должен оценить:

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

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

- применение процедур, призванных не допустить несанкционированное раскрытие конфиденциальной информации в процессе предоставления профессиональных услуг по конкретному вопросу двум или более клиентам, интересы которых по этому вопросу противоречат друг другу. Это может включать:
 - привлечение разных групп к выполнению заданий, которым даны четкие инструкции (принципы и процедуры) в части соблюдения конфиденциальности;
 - создание внутри аудиторской организации подразделений профессиональной практики, которые бы имели отдельное месторасположение, что могло бы предотвратить передачу конфиденциальной клиентской информации от одного подразделения другому в пределах аудиторской организации;
 - установление принципов и процедур, призванных ограничить доступ к клиентским файлам, использование соглашений о конфиденциальности, подписываемых работниками аудиторской организации, и/или отдельное (физически или в электронном виде) хранение конфиденциальной информации;

- регулярная проверка того, применяются ли соответствующие меры предосторожности лицом из состава руководства аудиторской организации, не участвующим в выполнении задания или заданий для клиента;
- привлечение лица, не участвующего в предоставлении услуг, а также не затрагиваемого конфликтом интересов каким-либо иным образом, для проведения обзора выполненных работ с целью оценки обоснованности ключевых суждений и выводов;
- проведение консультаций с третьими сторонами, например с саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудиторская организация, юристами или иным аудитором.

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

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

- раскрытие клиентам в общих чертах информации о том, что аудитор в рамках общепринятой практики не должен и не предоставляет услуги в исключительных интересах какого-то одного клиента (например, какую-либо конкретную услугу в каком-либо конкретном секторе рынка). На основании такого общего раскрытия клиент может, соответственно, предоставить общее согласие. Подобное уведомление может быть включено, например, в стандартные условия договора на оказание услуг;
- специальное уведомление клиентов, затрагиваемых конфликтом интересов, об обстоятельствах конкретного конфликта, включая подробное описание ситуации и максимально полное разъяснение любых запланированных мер предосторожности и сопутствующих рисков, достаточное для того, чтобы клиент принял обоснованное решение по проблеме с учетом всей имеющейся информации и дал прямое согласие;
- в определенных обстоятельствах аудитор может сделать вывод о наличии клиентского согласия при условии, что у аудитора имеются достаточные доказательства, чтобы заключить, что клиенты с самого начала знали обстоятельства дела и, поскольку не выдвинули никаких возражений в связи с наличием конфликта интересов, принимают такую ситуацию.

Аудитор должен установить, требуют ли характер и значимость конфликта интересов особого уведомления и прямого согласия клиента. С этой целью

аудитор, взвешивая результаты оценки обстоятельств, приводящих к конфликту интересов, в том числе устанавливая стороны, которые такой конфликт может затронуть, а также характер проблем, которые могут возникнуть, и возможность непредсказуемого развития ситуации по конкретной проблеме, исходит из профессионального суждения.

- 4.31. В случаях, когда аудитор запросил у клиента его прямое согласие, но такое согласие клиентом не было дано, аудитор должен отказаться от предоставления или прекратить предоставление профессиональных услуг, которые могут привести к конфликту интересов, либо он должен устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, чтобы устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня, при котором такое согласие может быть получено после применения (при необходимости) каких-либо дополнительных мер предосторожности.
- 4.32. В случаях, когда доведение информации до клиента осуществляется в устной форме или согласие предоставляется клиентом в устной форме или подразумевается, аудитор должен документировать характер обстоятельств, приводящих к возникновению конфликта интересов, меры предосторожности, которые были предприняты для сведения угроз до приемлемого уровня, и полученное согласие.
- 4.33. В определенных обстоятельствах специальное информирование клиента с целью получить прямое согласие приводит к нарушению конфиденциальности. Такими обстоятельствами могут являться, например:
- предоставление одному клиенту услуг по сопровождению сделки, предполагающей недружественное поглощение другого клиента;
 - проведение расследования финансовых нарушений по запросу одного клиента в связи с предполагаемым недобросовестным действием, когда аудитор располагает конфиденциальной информацией, полученной по результатам оказания профессиональной услуги другому клиенту, который мог иметь отношение к такому недобросовестному действию.

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

- аудиторская организация не выступает в роли защитника (при разрешении юридических споров или в судебном разбирательстве) одного клиента в случае, когда в связи с этим она вынуждена противостоять другому клиенту по этому же вопросу;
- существуют конкретные процедуры, не допускающие обмена конфиденциальной информацией между группами аудиторской организации, предоставляющими услуги обоим клиентам;

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

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

Второе мнение

- 4.34. Ситуации, когда к аудитору обращаются с просьбой высказать второе мнение по поводу применения стандартов бухгалтерского учета, аудита, бухгалтерской (финансовой) отчетности, или иных правил или стандартов, или в отношении конкретных учетных записей организации (или от ее имени), не являющейся клиентом аудитора, могут привести к возникновению угроз нарушения основных принципов этики. Например, угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности может возникнуть в случае, если второе мнение не основывается на тех же фактах, которые известны действующему аудитору, или же оно основано на неадекватных доказательствах. Существование и значимость такой угрозы зависит от обстоятельств и всех прочих доступных фактов и допущений, уместных при вынесении профессионального суждения.
- 4.35. При указанных обращениях аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть: обращение к клиенту за разрешением на общение с действующим аудитором; уведомление клиента обо всех ограничениях, связанных с выражением мнения; предоставление действующему аудитору копии документа, содержащего выражение мнения.
- 4.36. В случае, когда клиент, запрашивающий указанное мнение, не дает разрешение на общение с действующим аудитором, аудитор должен, взвесив все обстоятельства, решить, уместно ли для него предоставлять искомое мнение.

Вознаграждение аудитора

- 4.37. При ведении переговоров о профессиональных услугах аудитор может назначать любое вознаграждение, которое он сочтет соответствующим его

услугам. Назначение одним аудитором вознаграждения меньшего, чем назначает другой аудитор, само по себе не считается неэтичным поступком. Однако такая ситуация может привести к угрозе нарушения основных принципов этики. Например, если размер назначенного вознаграждения настолько мал, что не позволит аудитору выполнить задание в соответствии с профессиональными стандартами, то возникшая угроза личной заинтересованности может привести к угрозе нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

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

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

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

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

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

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

- заранее заключенное с клиентом в письменном виде соглашение о методике расчета вознаграждения;
- раскрытие предполагаемым пользователям работы, выполняемой аудитором, методики расчета вознаграждения;

- правила и процедуры контроля качества;
 - оценка результатов работы, выполненной аудитором, независимым третьим лицом.
- 4.41. В определенных обстоятельствах аудитор может получать вознаграждение за посредничество или комиссионное вознаграждение, связанное с его работой с клиентом. Например, если аудитор не может предоставить конкретные запрашиваемые услуги, он может получить плату за то, что направляет своего клиента к другому аудитору или эксперту. Аудитор также может получить комиссионное вознаграждение от третьей стороны за продвижение клиенту товара или услуг этой третьей стороны (например, вознаграждение от распространителя программного обеспечения). Принятие такой платы или комиссионного вознаграждения может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности, направленной против принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.
- 4.42. Аудитор может сам выплачивать вознаграждение с целью получить клиента, который продолжает оставаться клиентом другого аудитора, не оказывающего услуги, запрашиваемые в данный момент клиентом. Выплата такого вознаграждения также может создать угрозу личной заинтересованности, направленной против принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.
- 4.43. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:
- раскрытие клиенту любых соглашений о выплате посреднического вознаграждения другому аудитору за переданную ему работу;
 - раскрытие клиенту любых соглашений о получении посреднического вознаграждения за передачу работы с этим клиентом другому аудитору;
 - заранее полученное согласие клиента на оказание аудитором комиссионных услуг, связанных с продажей клиенту товаров или услуг третьей стороной.
- 4.44. Аудитор может приобрести другую аудиторскую организацию или ее часть на условиях оплаты физическим лицам, ранее ею владевшим, либо их наследникам или правопреемникам. Такая плата не считается посреднической оплатой или комиссионным вознаграждением в смысле пунктов 4.39 - 4.41.

Реклама и предложение профессиональных услуг

- 4.45. В случае, когда аудитор ищет новые заказы на предоставление своих услуг посредством рекламы и других методов работы на рынке, могут возникнуть

угрозы нарушения основных принципов этики. Например, в случае, если предложение услуг, профессиональных достижений и продуктов ведется с помощью методов, не совместимых с принципом профессионального поведения, возникает угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения этого принципа.

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

- делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, его квалификацию или приобретенный им опыт;
- давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

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

Подарки и знаки внимания

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

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

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

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

Принятие на хранение активов клиента

- 4.50. Аудитор не должен принимать на хранение денежные средства и иные активы клиента, за исключением разрешенных законодательством случаев.
- 4.51. Принятие на хранение активов клиента создает угрозы нарушения основных принципов этики, например, возникает угроза личной заинтересованности в отношении принципа профессионального поведения и может возникнуть угроза личной заинтересованности в отношении принципа объективности. Аудитор, которому доверены активы, принадлежащие другим лицам, должен:
- хранить такие активы отдельно от своих активов или активов аудиторской организации;
 - использовать такие активы исключительно по назначению;
 - всегда быть готовым отчитаться за такие активы перед любым лицом, имеющим право на эту информацию;
 - соблюдать все требования нормативных правовых актов, имеющие отношение к хранению и учету таких активов.
- 4.52. При решении вопроса о принятии задания, включающего оказание услуги по принятию на хранение активов клиента, одной из обязательных процедур должно быть получение информации относительно источников происхождения таких активов и рассмотрение возникающих у аудитора в результате такого хранения обязательств, налагаемых нормативными правовыми актами. Например, если активы были получены от незаконной деятельности (например, легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, коррупция, коммерческий подкуп), то возникает угроза нарушения основных принципов этики. В такой ситуации аудитор должен следовать положениям подраздела «Ответные меры на несоблюдение нормативных правовых актов».

Соблюдение принципа объективности при всех видах услуг

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

- 4.54. Аудитор, выполняющий задание, обеспечивающее уверенность, должен быть независим от клиента, которому он оказывает такие услуги. При оказании услуг требуется независимость мышления и независимость поведения, которые позволяют аудитору выражать беспристрастное мнение без конфликта интересов или негативного влияния других лиц, причем, выражать его так, чтобы со стороны не возникало сомнения в его объективности. Требования к независимости аудитора устанавливаются Правилами независимости.
- 4.55. Угрозы нарушения принципа объективности при предоставлении любых профессиональных услуг будут зависеть от конкретных обстоятельств задания и характера работы, выполняемой аудитором.
- 4.56. Аудитор должен оценить значимость любых угроз нарушения основных принципов этики и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:
- исключение из состава группы, выполняющей задание;
 - осуществление процедур надзора;
 - прекращение финансовых или деловых отношений, вызывающих угрозу;
 - обсуждение проблем со старшим руководством аудиторской организации;
 - обсуждение проблем с представителями собственника клиента.

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

Ответные меры на несоблюдение нормативных правовых актов

- 4.57. Аудитор может столкнуться или ему может стать известно о несоблюдении нормативных правовых актов, или он может заподозрить это в ходе оказания профессиональных услуг клиенту. Цель настоящего подраздела установить обязанности аудитора, столкнувшегося с несоблюдением нормативных правовых актов или заподозрившего это, и дать указания в части оценки последствий сложившихся обстоятельств и возможных направлений ответных действий. Положения настоящего подраздела применяются вне зависимости от характера организации клиента, в том числе не имеет значения, является ли она общественно значимым хозяйствующим субъектом или нет.
- 4.58. Несоблюдение нормативных правовых актов (далее - несоблюдение) включает бездействие или действия, умышленные или непреднамеренные, совершенные клиентом, или лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или иными лицами, работающих на или под

руководством клиента, которые противоречат действующим нормативным правовым актам.

- 4.59. Сталкиваясь с фактами несоблюдения или заподозрив это, аудитор должен знать нормы действующих нормативных правовых актов в части указаний того, как должны себя вести аудиторы, столкнувшиеся со случаями несоблюдения или подозрениями в несоблюдении, и эти нормы могут отличаться или выходить за рамки данного подраздела, и следовать им, включая какое бы то ни было требование отчитываться о сложившихся обстоятельствах перед соответствующими инстанциями и какой бы то ни было запрет на оповещение клиента ранее того, как будет сделано раскрытие, например, в соответствии с законодательством, направленным против легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем.
- 4.60. Отличительной чертой профессии аудитора и бухгалтера является принятие ответственности работать в общественных интересах. В рамках ответных мер на случай несоблюдения или подозрение в несоблюдении, перед аудитором стоят следующие задачи:
- а) следовать основным принципам честного и профессионального поведения;
 - б) оповестить руководство или, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, чтобы:
 - дать возможность исправить, восстановить, смягчить последствия установленного факта несоблюдения или подозрения в несоблюдении; или
 - остановить дальнейшее распространение несоблюдения, если оно еще не имело места; и
 - в) выполнить дальнейшие подобные действия, уместные для соблюдения общественных интересов.
- 4.61. Настоящий подраздел устанавливает подход, которому должен следовать аудитор, столкнувшийся со случаем несоблюдения или подозрением в несоблюдении:
- а) нормативных правовых актов, общепризнанно оказывающих прямое влияние на существенные показатели и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента; и
 - б) нормативных правовых актов, которые не оказывают прямого влияния на показатели и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента, но исполнение которых является основополагающим условием ведения текущей деятельности клиента, возможности ее продолжения, исключения наложения существенных штрафных санкций.
- 4.62. Примеры нормативных правовых актов, о которых говорится в настоящем подразделе, включают те из них, которые рассматривают:

- недобросовестные действия, коррупцию, взяточничество;
- легализацию (отмывание) доходов, полученных преступным путем, и финансирование терроризма;
- рынки ценных бумаг;
- банковские и иные финансовые услуги и инструменты;
- защиту данных;
- налоговые и пенсионные обязательства и выплаты;
- защиту окружающей среды;
- общественное здравоохранение и безопасность.

4.63. Несоблюдение может в результате привести к взысканиям, судебным разбирательствам, иным последствиям для клиента, которые могут существенно повлиять на его бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Важно отметить, что такое несоблюдение может иметь широкие общественные последствия в части причинения потенциально существенного вреда инвесторам, кредиторам, работникам или общественности в целом. Для целей настоящего подраздела действием, которое приводит к существенному ущербу, считается действие, которое вызывает серьезные негативные последствия для любого из указанных лиц, как в финансовом так и в нефинансовом отношении. К числу примеров относятся недобросовестные действия, приводящие к существенным финансовым убыткам для инвесторов, нарушениям природоохранного законодательства, угрожающие здоровью или безопасности наемных работников или общественности в целом.

4.64. Аудитор, столкнувшийся или которому стало известно о явно несущественных вопросах по сути и последствиям, финансовым или иным, для клиента, его собственников, общественности, не обязан следовать положениям настоящего подраздела в отношении таких вопросов.

4.65. Настоящий подраздел не применяется в отношении:

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

б) несоблюдения не со стороны клиента, лиц, отвечающих за корпоративное управление, руководства, иных лиц, работающих на или под руководством клиента. Это подразумевает, например, случай, когда аудитор, будучи привлеченным клиентом для проверки благонадежности финансового состояния третьей стороны (перед покупкой ее акций, слиянием с ней), идентифицирует факт несоблюдения третьей стороной или подозревает его в этом. Тем не менее, аудитор может найти в настоящем подразделе указания, которые будут ему полезны в отношении выбора ответных действий.

Обязанности руководства клиента и лиц, отвечающих за корпоративное управление

4.66. Руководство клиента под контролем лиц, отвечающих за корпоративное управление, обязано обеспечить ведение хозяйственной деятельности клиента в соответствии с нормативными правовыми актами. Также руководство клиента и лица, отвечающие за корпоративное управление, обязаны выявлять и реагировать на факты несоблюдения со стороны клиента, лиц из состава лиц, отвечающих за корпоративное управление, лиц из состава руководства, или лиц, работающих на или под руководством клиента.

Обязанности аудитора

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

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности

Понимание характера факта несоблюдения

4.68. Если аудитору, привлеченному к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, в ходе выполнения задания или из полученной от третьих сторон информации становится известна информация о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении, аудитор должен понять характер и природу такого случая, как произошедшего так и возможного.

4.69. От аудитора требуется применение знаний, профессионального суждения и опыта, при этом не требуется, чтобы он владел знанием нормативных правовых актов на уровне, более высоком, чем требуется для принятия задания. Факт установления несоблюдения в конечном счете определяется судебными органами. В зависимости от природы и значимости обстоятельств аудитор может на конфиденциальной основе получить консультацию внутри своей организации, в сетевой организации, в саморегулируемой организации, или у юриста.

4.70. Если аудитор устанавливает факт несоблюдения или у него возникают подозрения в несоблюдении, он должен обсудить это с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

- 4.71. Такое обсуждение поможет прояснить профессиональное понимание относящихся к делу обстоятельств и возможных последствий. Такое обсуждение также может побудить руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, исследовать сложившуюся ситуацию.
- 4.72. Соответствующий уровень руководства, с которым следует провести обсуждение, является предметом профессионального суждения. Уместные для обсуждения факторы включают:
- характер и обстоятельства установленного или подозреваемого несоблюдения;
 - лиц, фактически вовлеченных, или возможно причастных;
 - вероятность сговора;
 - возможные последствия;
 - возможность соответствующего уровня руководства исследовать ситуацию и предпринять соответствующие меры.
- 4.73. Соответствующий уровень руководства обычно должен быть, по крайней мере, на уровень выше лица или лиц, фактически вовлеченных, или возможно причастных к рассматриваемому вопросу. В случае, когда аудитор считает, что руководство фактически вовлечено или возможно причастно, он должен обсудить вопрос с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Аудитор может также счесть уместным обсудить вопрос с внутренними аудиторами. В случае наличия группы компаний, соответствующим уровнем может быть руководство организации, которая контролирует клиента.

Ответные действия

- 4.74. При обсуждении с руководством, или, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, случая несоблюдения или подозрения в несоблюдении аудитор должен предложить им предпринять своевременные соответствующие меры, если они еще не предприняли их:
- а) исправить, восстановить, смягчить последствия случая несоблюдения;
 - б) остановить дальнейшее распространение несоблюдения, если оно еще не имело места; или
 - в) раскрыть случай перед соответствующими инстанциями, если такое раскрытие требуется нормативными правовыми актами или необходимо в общественных интересах.

4.75. Аудитор должен определить, понимает ли руководство клиента и лица, отвечающие за корпоративное управление, их управленческие обязанности в отношении случаев несоблюдения или подозрений в несоблюдении. Если нет, то аудитор может предложить соответствующие источники информации или рекомендовать, как получить юридическую консультацию.

4.76. Аудитор должен соблюдать применимые:

а) нормативные правовые акты, включающие указания в отношении сообщения соответствующим инстанциям о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении. Некоторые нормативные правовые акты могут предусматривать сроки, в которые такие сообщения должны быть сделаны; и

б) требования стандартов аудита, включая те, которые относятся к:

- установлению и ответным действиям в отношении несоблюдения, включая недобросовестные действия;
- сообщению лицам, ответственным за корпоративное управление;
- рассмотрению последствий несоблюдения или подозрений в несоблюдении на аудиторское заключение.

Взаимодействие при аудите группы

4.77. Аудитор может:

а) для целей аудита финансовой отчетности группы получить запрос от команды аудитора группы на выполнение работы в отношении финансовой информации, относящейся к компоненту группы компаний;

б) участвовать в проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента для целей, отличных от аудита группы компаний, например, для проведения обязательного аудита.

Если аудитору становится известно о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении, связанных с компонентом группы в любой из ситуаций, аудитор должен, в дополнение к принятию ответных действий в соответствии с положениями настоящего подраздела, довести эту ситуацию до сведения руководителя задания по аудиту группы, если это не запрещено нормативными правовыми актами. Это позволит руководителю аудита группы быть осведомленным о данной ситуации и установить (в контексте аудита группы), следует ли, и, если да, то как отреагировать на данную ситуацию в соответствии с положениями настоящего подраздела.

4.78. Если руководителю аудита группы становится известно о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении в ходе проведения аудита финансовой отчетности группы, в том числе в результате информирования о

данной ситуации в соответствии с п. 4.77в случ, он должен в дополнение к принятию ответных мер в контексте аудита группывзао в соответствии с положениями настоящего подраздела проанализировать, может ли данный вопрос иметь отношение к одному или нескольким компонентам:

а) бухгалтерская (финансовая) отчетность которых будет предметом исследования для целей аудита финансовой отчетности группы;

б) бухгалтерская (финансовая) отчетность которых будет предметом аудита для целей, отличных от аудита группы, например, для проведения обязательного аудита.

В таком случае руководитель аудита группы должен принять меры по доведению факта несоблюдения или подозрений в несоблюдении до тех, кто выполняет работу по данным компонентам, если данная ситуация может иметь отношение к проводимой ими работе, при условии, что это не запрещено нормативными правовыми актами. Если это необходимо в соответствии с подпунктом "б", следует сделать соответствующие запросы (руководству или посредством изучения общедоступной информации) относительно того, подлежит ли соответствующий компонент(ы) аудиту, и, если подлежит, необходимо установить (если возможно), кто является аудитором компонента. Данное взаимодействие позволит лицам, отвечающим за работу по данным компонентам, быть осведомленными о ситуации и установить, должна ли она и, если должна, каким образом она должна быть урегулирована в соответствии с положениями настоящего подраздела.

Установление необходимости дальнейших действий

4.79. Аудитор должен оценивать уместность ответных действий со стороны руководства и, если применимо, со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление.

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

- ответные меры должны быть своевременными;
- факты несоблюдения или подозрения в несоблюдении были надлежащим образом исследованы;
- совершены или совершаются действия, направленные на то, чтобы исправить, восстановить, смягчить последствия установленного факта несоблюдения или подозрения в несоблюдении;
- совершены или совершаются действия, направленные на то, чтобы остановить дальнейшее распространение несоблюдения, если оно еще не имело места;

- приняты или принимаются соответствующие меры, направленные на снижение риска повторного возникновения, например, дополнительные средства контроля или проведение обучения;
 - факты несоблюдения или подозрения в несоблюдении были в соответствующих случаях раскрыты перед соответствующими инстанциями, и, если да, то раскрытие было адекватным.
- 4.81. С учетом ответных действий со стороны руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор должен определить, требуется ли совершение дальнейших действий в общественных интересах.
- 4.82. Установление необходимости совершения дальнейших действий, а также характер и масштаб таких действий обусловлены различными факторами, среди которых:
- нормативно-правовая база;
 - неотложный характер ситуации;
 - распространенность ситуации в масштабах организации клиента;
 - то, сохраняет ли аудитор уверенность в честности руководства и, в соответствующих случаях, лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - возможность повторного возникновения фактов несоблюдения или подозрения в несоблюдении;
 - существование достоверных доказательств нанесения фактического или потенциального существенного вреда интересам организации, инвесторов, кредиторов, наемных работников, или общественности в целом.
- 4.83. Ниже приведены примеры обстоятельств, которые могут заставить аудитора усомниться в честности руководства и, в соответствующих случаях, лиц, отвечающих за корпоративное управление:
- аудитор подозревает или имеет доказательства их участия или предполагаемого участия в несоблюдении;
 - аудитор осведомлен о том, что они знают о таком несоблюдении и, в нарушение требований нормативных правовых актов, не довели или не санкционировали доведение данной ситуации до сведения соответствующих инстанций в разумные сроки.
- 4.84. При установлении необходимости, характера и масштаба дальнейших действий аудитор должен вынести профессиональное суждение и проанализировать, могла бы разумная и информированная третья сторона,

взвесив все конкретные факты и обстоятельства, доступные аудитору на тот момент, заключить, что аудитор действовал надлежащим образом в общественных интересах.

- 4.85. К дальнейшим действиям со стороны аудитора относятся следующие:
- раскрытие ситуации перед соответствующей инстанцией даже в отсутствие требований нормативных правовых актов о таком раскрытии;
 - отказ от выполнения задания и от профессиональных взаимоотношений, если это разрешено нормативными правовыми актами.
- 4.86. Если аудитор установит уместность отказа от задания и профессиональных взаимоотношений, то данное действие не будет заменой других действий, которые могут потребоваться для достижения целей аудитора в соответствии с положениями настоящего подраздела. Однако аудитору следует определить, не установлены ли ограничения в отношении дальнейших действий, доступных аудитору, а отказ от задания может быть единственной возможной мерой.
- 4.87. Если аудитор отказался от профессиональных взаимоотношений согласно п. 4.81. и п. 4.85., то он должен по запросу предполагаемого последующего аудитора предоставить все такие факты и иную информацию в отношении фактически выявленного или подозреваемого несоблюдения, о которых, по мнению предшествующего аудитора, следует знать его предполагаемому последующему аудитору до принятия им решения о начале выполнения аудиторского задания. Предшествующий аудитор должен выполнить вышеуказанное, несмотря на п. 4.19., если это не запрещено нормативными правовыми актами. Если предполагаемый последующий аудитор не имеет возможности взаимодействовать с предшествующим аудитором, то он должен предпринять разумные действия, чтобы получить информацию об обстоятельствах смены аудитора, например, путем наведения справок у третьих лиц, исследования информации в отношении руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление.
- 4.88. Поскольку рассмотрение ситуации может потребовать комплексного анализа и суждений, аудитор может счесть необходимым получение внутренних консультаций или консультаций юриста в целях понимания вариантов профессиональных или правовых последствий совершения им определенных действий, либо на конфиденциальной основе проконсультироваться в саморегулируемой организации аудиторов или в органе, регулирующем аудиторскую деятельность.

Установление необходимости раскрытия ситуации перед соответствующей инстанцией

4.89. Раскрытие ситуации перед соответствующей инстанцией не осуществляется, если это противоречит нормативным правовым актам. Однако цель раскрытия информации состоит в том, чтобы у соответствующей инстанции была возможность исследовать ситуацию и принять необходимые меры в общественных интересах.

4.90. Решение вопроса о необходимости такого раскрытия зависит, в частности, от характера и масштаба фактического или потенциального вреда, который может быть нанесен в результате возникновения данной ситуации инвесторам, кредиторам, наемным работникам или общественности в целом.

Например, аудитор может решить, что раскрытие ситуации перед соответствующей инстанцией является уместным, если:

- организация вовлечена во взяточничество (например, имеет отношение к даче взятки местным или иностранным государственным служащим для получения крупных контрактов);
- деятельность организации является регулируемой и ситуация настолько значима, что может поставить под угрозу сохранение ее лицензии на осуществление деятельности;
- ценные бумаги организации обращаются на фондовой бирже и возникшая ситуация может привести к неблагоприятным последствиям для справедливого и упорядоченного рынка ценными бумагами организации или создать системный риск для финансовых рынков;
- существует вероятность продажи организацией продукции, которая является вредной для общественного здоровья или безопасности;
- организация реализует для своих клиентов схемы, позволяющие им избежать уплаты налогов.

Кроме того, вопрос о раскрытии информации также зависит от ряда внешних факторов, например:

- существует ли соответствующая инстанция, способная получить информацию и обеспечить исследование ситуации, совершить необходимые действия. Выбор соответствующей инстанции обусловлен характером ситуации, например, в случае наличия факта недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности это может быть орган, регулирующий рынок ценных бумаг, или, в случае нарушения требований природоохранного законодательства - соответствующий природоохранный орган;
- существуют ли продуманные и надежные средства защиты от наступления гражданской, уголовной или профессиональной ответственности, или соответствующие ответные меры,

предусмотренные нормативными правовыми актами, например, согласно требованиям законодательства об анонимном информировании о нарушениях;

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

4.91. Если аудитор установит, что раскрытие фактов несоблюдения или подозрений в несоблюдении перед соответствующей инстанцией является уместным в сложившихся обстоятельствах, то данное действие не будет считаться нарушением конфиденциальности в соответствии с подразделом «Конфиденциальность». При осуществлении такого раскрытия аудитор должен действовать добросовестно и проявлять осмотрительность при высказывании заявлений и суждений. Кроме того, аудитор должен оценить уместность информирования клиента о своем намерении раскрыть сведения о возникшей ситуации.

4.92. 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 способно нанести существенный вред инвесторам, кредиторам, наемным работникам или общественности в целом. Проанализировав уместность обсуждения ситуации с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен вынести профессиональное суждение и может незамедлительно раскрыть ситуацию перед соответствующей инстанцией, чтобы предотвратить или смягчить последствия такого неизбежного нарушения законодательства. Такое раскрытие не считается нарушением конфиденциальности в соответствии с подразделом «Конфиденциальность».

Документация

4.93. В отношении выявленного факта несоблюдения или наличия подозрения в несоблюдении, подпадающего под действие настоящего подраздела, аудитор должен, в дополнение к выполнению требований документирования в соответствии с применимыми стандартами аудита, документально оформить следующие аспекты:

- каким образом отреагировало на ситуацию руководство организации, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление;
- последовательность действий, рассматриваемая аудитором, вынесенные им суждения и принятые решения, с точки зрения разумной и информированной третьей стороны;
- каким образом аудитор убедился в соблюдении обязанности, изложенной в п. 4.81.

4.94. Например, в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА) аудитор должен при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- подготовить документацию, достаточную для формирования понимания значимых вопросах, возникших в ходе аудита, сделанных выводах, а также значимых профессиональных суждениях, лежащих в основе этих выводов;
- документировать обсуждение значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими лицами, включая характер значимых вопросов, время и описание лиц, с которыми они обсуждались;
- документировать выявленные факты несоблюдения или подозрения в несоблюдении, результаты обсуждения с руководством и, в соответствующих случаях, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, иными лицами за пределами организации.

**Профессиональные услуги, отличные от аудита бухгалтерской
(финансовой) отчетности**

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

- 4.95. Если аудитору, привлеченному для оказания профессиональных услуг, отличных от аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, становится известно о фактах несоблюдения или подозрениях в несоблюдении, то он должен стремиться сформировать понимание данной ситуации, включая ее характер и обстоятельства, в которых она произошла или может произойти.
- 4.96. От аудитора требуется применение знаний, профессионального суждения и опыта, при этом, не требуется, чтобы он владел знанием нормативных правовых актов на уровне, более высоком, чем требуется для принятия задания. Факт установления несоблюдения, в конечном счете, определяется судебными органами. В зависимости от природы и значимости обстоятельств аудитор может на конфиденциальной основе получить консультацию внутри своей организации, в сетевой организации, в саморегулируемой организации, или у юриста.
- 4.97. Если аудитор устанавливает факт несоблюдения, которое произошло, или подозревает в несоблюдении, которое может произойти, он должен обсудить ситуацию с руководством соответствующего уровня и, при наличии у него соответствующей возможности и если это уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление.
- 4.98. Такое обсуждение направлено на уточнение понимания аудитора фактов и обстоятельств, имеющих отношение к ситуации, а также возможных последствий. Кроме того, обсуждение может помочь в исследовании данной ситуации руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление.

4.99. Соответствующий уровень руководства, с которым следует провести обсуждение, является предметом профессионального суждения. Уместные для обсуждения факторы включают:

- характер и обстоятельства установленного или подозреваемого несоблюдения;
- лиц, фактически вовлеченных, или возможно причастных;
- вероятность сговора;
- возможные последствия;
- возможность соответствующего уровня руководства исследовать ситуацию и предпринять соответствующие меры.

Информирование внешнего аудитора организации о ситуации

4.100. Если аудитор оказывает неаудиторские услуги аудируемому клиенту аудиторской организации, или компоненту аудируемого клиента, то он должен сообщить аудиторской организации о фактах несоблюдения или подозрениях в несоблюдении, если это не запрещено нормативными правовыми актами. Такое сообщение должно быть сделано в соответствии с установленными в аудиторской организации положениями или процедурами, а в их отсутствие - непосредственно руководителю аудиторского задания.

4.101. Если аудитор оказывает неаудиторские услуги аудиторскому клиенту члена сети или компоненту аудиторского клиента члена сети, то он должен рассмотреть вопрос о доведении факта несоблюдения или подозрения в несоблюдении до сведения члена сети. Если такое взаимодействие имеет место, то оно должно осуществляться в соответствии с протоколами или процедурами сети или (в отсутствие таких протоколов и процедур) непосредственно с руководителем аудиторского задания.

4.102. Если аудитор оказывает неаудиторские услуги клиенту, который не является:

а) аудируемым клиентом аудиторской организации или другой организации сети, членом которой является данная аудиторская организация;

б) компонентом аудируемого клиента аудиторской организации или другой организации сети, членом которой является данная аудиторская организация, то аудитор должен рассмотреть необходимость доведения фактов несоблюдения или подозрений в несоблюдении до сведения аудиторской организации, которая является внешним аудитором клиента (при наличии).

4.103. К числу факторов, рассматриваемых при решении вопроса о сообщении в соответствии с п. 4.100 и 4.101, относятся следующие:

- будут ли такие действия противоречить нормативным правовым актам;
- имеются ли ограничения на раскрытие информации, установленные соответствующим органом регулирования или обвинителем в ходе продолжающегося расследования факта несоблюдения или подозрений в несоблюдении;

- состоит ли цель задания в исследовании потенциального несоблюдения в рамках организации для предоставления ей возможности принятия соответствующих мер;
- довело ли руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, информацию о ситуации до сведения внешнего аудитора организации;
- возможная существенность ситуации для целей аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента или, если ситуация имеет отношение к компоненту группы, ее возможная существенность для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности группы.

4.104. Во всех случаях сообщение направлено на обеспечение осведомленности руководителя аудиторского задания о фактах несоблюдения или подозрениях в несоблюдении и установление того, должны ли они и, если должны, то каким образом они должны быть урегулированы в соответствии с положениями настоящего подраздела.

Рассмотрение необходимости дальнейших действий

4.105. Кроме того, аудитор должен рассмотреть необходимость дополнительных действий в общественных интересах.

4.106. Установление необходимости дальнейших действий, а также их характер и масштаб обусловлены такими факторами, как:

- нормативно-правовая база;
- уместность и своевременность ответных мер руководства и, в соответствующих случаях, лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- неотложный характер ситуации;
- вовлеченность руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, в данную ситуацию;
- вероятность нанесения существенного вреда интересам клиента, инвесторов, кредиторов, наемных работников или общественности в целом.

4.107. К числу дальнейших действий со стороны аудитора относятся следующие:

- раскрытие ситуации соответствующему органу даже в отсутствие правового или нормативного требования о таком раскрытии;
- отказ от выполнения задания и от профессиональных отношений, если это разрешено нормативными правовыми актами.

4.108. К числу факторов, которые следует учитывать при решении вопроса о раскрытии ситуации перед соответствующей инстанцией, относятся следующие:

- будут ли такие действия противоречить нормативным правовым актам;

- имеются ли ограничения на раскрытие информации, установленные соответствующим органом регулирования или обвинителем в ходе продолжающегося расследования факта несоблюдения или подозрений в несоблюдении;
 - состоит ли цель задания в исследовании потенциального несоблюдения в рамках организации для предоставления ей возможности принятия соответствующих мер.
- 4.109. Если аудитор установит, что раскрытие несоблюдения или подозрений в несоблюдении перед соответствующей инстанцией является уместным в сложившихся обстоятельствах, то данное действие не будет считаться нарушением обязанности по сохранению конфиденциальности в соответствии с подразделом «Конфиденциальность». При осуществлении такого раскрытия аудитор должен действовать добросовестно и проявлять осмотрительность при высказывании заявлений и суждений. Кроме того, аудитор должен оценить уместность информирования клиента о своем намерении раскрыть сведения о возникшей ситуации.
- 4.110. 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 способно нанести существенный вред инвесторам, кредиторам, наемным работникам или общественности в целом. Проанализировав уместность обсуждения ситуации с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен вынести профессиональное суждение и может незамедлительно раскрыть ситуацию перед соответствующей инстанцией, чтобы предотвратить или смягчить последствия такого неизбежного нарушения законодательства. Такое раскрытие не считается нарушением конфиденциальности в соответствии с подразделом «Конфиденциальность».
- 4.111. Аудитор может счесть необходимым получение внутренних консультаций или консультаций юриста в целях понимания вариантов профессиональных или правовых последствий совершения им определенных действий, либо на конфиденциальной основе проконсультироваться в саморегулируемой организации аудиторов или в органе, регулирующем аудиторскую деятельность.

Документация

- 4.112. В отношении выявленного несоблюдения или подозрений в несоблюдении, относящихся к настоящему подразделу, аудитору целесообразно документально оформить следующие аспекты:
- описание ситуации;
 - результаты обсуждения с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, иными лицами;
 - каким образом отреагировало на ситуацию руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление;

- последовательность действий, рассматриваемая аудитором, вынесенные им суждения и принятые решения;
- каким образом аудитор убедился в соблюдении обязанности, изложенной в п. 4.81.

3. ПРИЛОЖЕНИЯ