«УТВЕРЖДЕН»

ПАЛАТОЙ АУДИТОРОВ УЗБЕКИСТАНА
№ 3
25 июня 2005 г.
Председатель Палаты
_____ Хайдаров Р. М.

НАЦИОНАЛЬНОЙ АССОЦИАЦИЕЙ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ УЗБЕКИСТАНА
№ 9
26 августа 2005 г.
Председатель Совета
_____ Тулаходжаева М. М.

КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ УЗБЕКИСТАНА

(НОВАЯ РЕДАКЦИЯ)

Настоящая редакция
утверждена совместным постановлением № 1
от 30 апреля 2009 г.

г. Ташкент – 2009 г.

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие

Часть А. Основные принципы профессиональной этики и модель поведения аудитора и аудиторской организации

Раздел 1. Основные принципы профессиональной этики

Раздел 2. Модель поведения аудитора и аудиторской организации

Часть Б. Профессиональная деятельность и профессиональное поведение

Раздел 3. Заключение соглашения (договора) об оказании профессиональных услуг

Раздел 4. Конфликт интересов

Раздел 5. Второе мнение

Раздел 6. Гонорар и другие виды вознаграждения

Раздел 7. Маркетинг профессиональных услуг

Раздел 8. Подарки, знаки гостеприимства и внимания

Раздел 9. Хранение активов клиента

Раздел 10. Применение принципа объективности при всех видах услуг

Раздел 11. Применение принципа независимости при заданиях по проверке достоверности информации

Предисловие

1. Данный Кодекс профессиональной этики аудиторов устанавливает этические требования для практикующих аудиторов, которые не могут применять менее строгие стандарты, чем указаны в этом Кодексе.

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

3. Настоящий Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана (далее - Кодекс) является сводом норм профессиональной этики аудитора, а также сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторской организации, не предусмотренных действующими нормативно-правовыми актами. Поскольку не представляется возможным определить нормы профессиональной этики для всех ситуаций и обстоятельства, с которыми может столкнуться аудитор при ведении аудиторской деятельности, Кодекс содержит лишь базовые нормы.

4. Нормы профессиональной этики, содержащиеся в Кодексе, действительны для всех аудиторов, за исключением случаев, предусмотренных Кодексом.

5. Кодекс подготовлен на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принятого Международной федерацией бухгалтеров – МФБ (International Federation of Accountants - IFAC), в редакции 2009 года.

Часть А. Основные принципы профессиональной этики и модель поведения аудитора и аудиторской организации

Раздел 1. Основные принципы профессиональной этики

1.1. Аудитор обязан соблюдать следующие основные принципы поведения:

а) честность и порядочность;
б) объективность;
в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
г) конфиденциальность;
д) профессиональность поведения.

Честность и порядочность

1.2. Принцип честности и порядочности обязывает аудитора действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности и порядочности предполагает честное ведение дел и правдивость.

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

а) они содержат существенно недостоверные или вводящие в заблуждение утверждения;
б) они содержат утверждения или данные, подготовленные небрежно;
в) в них пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски или искажения могут вводить в заблуждение.

1.4. Аудитор не будет считаться нарушившим пункт 1.3, если он выдает аудиторское заключение с учетом приведенных в этом пункте оснований.

Объективность

1.5. Принцип объективности обязывает аудитора не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

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

Профессиональная компетентность и должная тщательность

1.7. Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности обязывает аудитора постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор должен действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.

1.8. Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги. Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности;
б) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

1.9. Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и деловых новейших разработок. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору оказывать компетентные

профессиональные услуги.

1.10. Должная тщательность предусматривает ответственность действовать в соответствии с требованиями соглашения (договора), внимательно, тщательно, своевременно и с должным усердием.

1.11. Аудитор должен предпринимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и находились под надлежащим надзором.

1.12. При необходимости, аудитор должен ставить клиентов, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам, с тем, чтобы избегать неправильного толкования, выраженного аудитором мнения.

Конфиденциальность

1.13. Принцип конфиденциальности обязывает аудитора воздерживаться от раскрытия конфиденциальной 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 обязательство раскрыть такую информацию. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться аудитором для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

1.14. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность даже вне профессиональной среды. Аудитор должен помнить о возможности неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных связей с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи.

1.15. Аудитор также должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом.

1.16. Аудитор также должен иметь в виду необходимость соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации или в отношениях с работодателями.

1.17. Аудитор должен предпринимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

1.18. Необходимость соблюдать принцип конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между аудитором и клиентом или работодателем. 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 в результате профессиональных или деловых отношений.

1.19. В следующих обстоятельствах аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, либо такое раскрытие может быть уместным:

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

б) раскрытие требуется законом, например:

при подготовке документов или представлении доказательств в иной форме в ходе судебного разбирательства;

при сообщении ставших известными фактов нарушения закона надлежащим органам государственной власти;

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

при проверке качества работы, проводимой внутри аудиторской организации или профессиональной организацией аудиторов;

при ответе на запрос или в ходе расследования внутри аудиторской организации, профессиональной организации аудиторов или надзорного органа;

при защите аудитором своих профессиональных интересов при юридическом

разбирательстве;
для соответствия правилам (стандартам) и нормам профессиональной этики.

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

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

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

в) характер предполагаемого сообщения и его адресат. В особенности аудитор должен быть уверен, что лица, которым адресовано сообщение, являются надлежащими получателями.

Профессиональное поведение

1.21. Принцип профессионального поведения обязывает аудитора соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии.

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

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

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

Раздел 2. Модель поведения аудитора и аудиторской организации

2.1. Этот раздел Кодекса показывает как основные принципы профессиональной деятельности, рассмотренные в разделе 1, должны применяться практикующими аудиторами. Условия, в которых работает аудитор, могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Невозможно описать все ситуации, в которых возникают такие угрозы, и определить надлежащие действия, направленные на их устранение. Кроме того, характер соглашения (договора) может существенно различаться от случая к случаю, и, следовательно, возможно возникновение различных угроз, которые, соответственно, требуют разных мер защиты. Таким образом, модель, требующая от аудитора не просто следовать заданному набору правил, которые могут быть оспорены, а определять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов, служит общественным интересам.

В Кодексе приведена модель, имеющая цель помочь аудитору выявлять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов. Если выявленная угроза является значительной, то аудитор должен, если это уместно, предпринять меры предосторожности, направленные на устранение такой угрозы или сведение ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

2.2. В случае, когда аудитор знает либо когда может обоснованно ожидать, что он знает о наличии обстоятельств или отношений, которые могут подвергнуть опасности соблюдение основных принципов, он обязан оценить любые угрозы нарушения основных принципов.

2.3. При оценке значимости угрозы аудитор должен принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Если аудитор не может предпринять

надлежащие меры предосторожности, он обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг или прекратить их предоставление, или, в случае необходимости, отказаться от выполнения своих обязанностей перед клиентом.

2.4. Аудитор может непреднамеренно нарушить какое-либо положение Кодекса. В зависимости от характера и значимости такое непреднамеренное нарушение может не представлять опасность для соблюдения основных принципов. Как только такое нарушение обнаружено, оно должно быть незамедлительно исправлено и должны быть предприняты необходимые меры предосторожности.

Угрозы и меры предосторожности

2.5. Соблюдению основных принципов может угрожать широкий круг обстоятельств. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

а) угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора, его ближайших родственников или членов семьи;

б) угрозы самопроверки, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение;

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

г) угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть, если аудитор является близким и непосредственным членом семьи сотрудника клиента, или в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам должностных лиц клиента;

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

2.6. Характер и значимость угроз могут различаться в зависимости от того, возникают ли они в связи с оказанием клиенту услуг по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности, услуг по проверке достоверности информации, не являющейся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности, услуг, не связанных с проверкой достоверности информации.

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

а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;

б) чрезмерная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;

в) наличие тесных деловых отношений с клиентом;

г) обеспокоенность возможностью потерять клиента;

д) возможность последующего трудоустройства у клиента;

е) условный гонорар, зависящий от результатов аудиторской проверки;

ж) заем, полученный от клиента или заем, предоставленный клиенту, которому оказываются услуги по проверке, либо директору или иному должностному лицу клиента.

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

а) обнаружение существенной ошибки при повторной проверке работы аудитора;

б) подготовка отчета о функционировании финансовых систем, в разработке или внедрении которых принимал или принимает участие аудитор;

в) подготовка первичных данных, используемых для подготовки информации, являющейся предметом аудиторской проверки;

г) член проверяющей группы аудиторской организации является или в недавнем

прошлом являлся директором или должностным лицом клиента;

д) член проверяющей группы аудиторской организации работает или в недавнем прошлом работал по найму у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет аудиторской проверки;

е) оказание клиенту услуги, непосредственно влияющей на предмет аудиторской проверки.

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

а) продвижение акций листинговой компании, когда эта компания является клиентом по аудиту финансовой отчетности;

б) действия в качестве защитника клиента (выступление в качестве адвоката) при судебных разбирательствах или споре с третьей стороной.

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

а) член аудиторской группы, ответственной за соглашение, находится в близких родственных или семейных отношениях с директором или иным должностным лицом клиента;

б) член аудиторской группы, ответственной за соглашение, находится в близких родственных или семейных отношениях с работником клиента, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет соглашения;

в) бывший собственник или руководитель аудиторской организации является директором или иным должностным лицом клиента либо работником, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет соглашения;

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

д) длительные деловые отношения между старшим персоналом аудиторской организации и руководящим персоналом клиента.

2.11. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы шантажа (запугивания), являются, в частности:

а) угроза увольнения или отстранения от выполнения соглашения для клиента;

б) угроза возбуждения судебного разбирательства;

в) давление с целью необоснованного снижения объема выполняемых работ для сокращения гонорара.

2.12. Аудитор может также столкнуться с тем, что некоторые особые обстоятельства ведут к возникновению уникальных угроз нарушения одного или более основных принципов. Очевидно, что такие уникальные угрозы не могут быть классифицированы. При профессиональных либо деловых отношениях аудитор должен всегда помнить о возможности таких угроз.

2.13. Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы:

а) меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;

б) меры предосторожности, обусловленные рабочей средой.

2.14. Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, включают, в частности:

а) требования в отношении образования, профессиональной подготовки и опыта, необходимых для занятия профессией;

б) требования постоянного повышения профессиональной квалификации;

в) требования к руководству по корпоративному поведению (управлению);

г) профессиональные правила (стандарты);

д) контрольные процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также контроль качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур;

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

2.15. Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Такие меры предосторожности включают общие меры, принимаемые на уровне аудиторской организации, и конкретные меры, относящиеся к каждому отдельному соглашению. Аудитор должен вынести суждение о том, как лучше реагировать на выявленную угрозу. При этом аудитор должен рассмотреть, что именно признало бы приемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности). При таком рассмотрении должны учитываться такие факторы как существенность угрозы, характер соглашения и структура аудиторской организации.

2.16. Общие меры предосторожности, относящиеся к деятельности аудиторской организации, могут включать:

а) акцентирование внимания со стороны руководства аудиторской организации, на важности соблюдения основных принципов;

б) создание со стороны руководства аудиторской организации таких условий, при которых подразумевается, что члены проверяющей группы будут действовать в общественных интересах;

в) правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения соглашений;

г) документально зафиксированные правила, предусматривающие выявление угроз нарушения основных принципов, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы являются значительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

д) для аудиторских организаций, выполняющих соглашение по аудиторской проверке, — документально зафиксированные правила независимости, предусматривающие выявление угроз независимости, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы являются значительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

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

ж) правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы и отношения между аудиторской организацией, членами аудиторской группы, выполняющей соглашение, и клиентами;

з) правила и процедуры контроля и при необходимости управления зависимостью доходов аудиторской организации от поступлений от отдельного клиента;

и) привлечение других руководителей и групп, выполняющих соглашения, для оказания клиенту по проверке услуг, не связанных с аудиторской проверкой;

к) правила и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся членами аудиторской группы, выполняющей соглашение, оказывать несанкционированное влияние на результаты соглашения;

л) своевременное доведение информации о правилах и процедурах аудиторской организации, в том числе о любых изменениях в них, до сведения всех руководителей и профессиональных сотрудников, и надлежащая организация их обучения;

м) назначение одного из партнеров аудиторской организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;

н) информирование всех партнеров и сотрудников аудиторской организации обо всех

клиентах по проверке и связанных с ними организациях, независимость по отношению к которым они должны соблюдать;

о) дисциплинарный механизм для стимулирования соблюдения правил и процедур аудиторской организации;

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

2.17. Конкретные меры предосторожности, принимаемые для отдельного соглашения, могут включать:

а) привлечение, в случае необходимости, другого аудитора для проверки выполненной работы или получения необходимой консультации;

б) получение консультаций от независимой третьей стороны (например, комитета по аудиту клиента), профессионального контрольного органа или других аудиторов;

в) обсуждение этических вопросов и проблем с руководящими работниками клиента;

г) раскрытие руководящим работникам клиента характера оказываемых услуг и размера возможного гонорара (платы за услуги);

д) привлечение другой аудиторской организации для выполнения (повторного выполнения) части соглашения;

е) ротация руководящего персонала проверяющей аудиторской группы, а также ротация аудиторской организации через каждые три года.

2.18. В зависимости от характера соглашения аудитор может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом. Однако для сведения угроз до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

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

а) утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения соглашения лицами, не входящими в руководство клиента;

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

в) применение клиентом при поручении заданий, не связанных с аудитором, внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор исполнителя;

г) наличие у клиента структуры корпоративного поведения (управления), обеспечивающей надлежащее наблюдение и информирование об услугах аудиторской организации.

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

а) эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется аудиторской организацией, профессией или регулирующим органом, позволяющую коллегам, руководителям (партнерам) аудиторской организации и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;

б) четко определенную обязанность сообщать о нарушениях норм профессиональной этики.

2.21. Характер мер предосторожности, подлежащих принятию, изменяется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения аудитор должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

Разрешение этических конфликтов

2.22. При оценке соблюдения основных принципов аудитору, возможно, потребуется разрешить конфликт, возникающий в процессе применения основных принципов поведения.

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

а) уместные факты;

б) имеющиеся этические проблемы;

в) основные принципы, имеющие отношение к вопросу;

г) установленные внутренние процедуры;

д) альтернативные действия.

Рассмотрев указанное, аудитор должен определить соответствующий образ действий, совместимый с основными принципами поведения. Аудитор также должен взвесить последствия каждого возможного варианта действий. Если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации с целью получения помощи для разрешения конфликта.

2.24. В интересах аудитора может быть документирование сути проблемы, деталей любых обсуждений и принятых решений по этой проблеме.

2.25. Если значительный конфликт не поддается разрешению, аудитор может пожелать обратиться за профессиональным советом в соответствующую профессиональную организацию аудиторов или к юридическим консультантам и, таким образом, получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности. Например, аудитор может столкнуться со случаем мошенничества, сообщая о котором он может нарушить обязательство соблюдать конфиденциальность. В таком случае аудитор должен рассмотреть возможность юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте компетентным органам.

1.48. Если все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор должен (когда это возможно) отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Аудитор может решить, что в данных обстоятельствах следует выйти из состава проверяющей группы, или отказаться от конкретных обязательств, или полностью сложить с себя обязанности в рамках соглашения (договора) или нанявшей его аудиторской организации.

Часть Б. Профессиональная деятельность и профессиональное поведение

Раздел 3. Заключение соглашения (договора) об оказании профессиональных услуг

Принятие клиента

3.1. До принятия нового клиента аудитор должен рассмотреть вопрос, может ли выбор этого клиента привести к возникновению угроз соблюдению основных принципов. Потенциальная угроза честности или профессиональному поведению может, например, иметь место при наличии сомнительных характеристик клиента (его собственников, руководящих лиц или деятельности).

3.2. Сомнительными характеристиками клиента (если они известны) являются, например: участие клиента в незаконной деятельности (легализации (отмывании) доходов, полученных преступным путем); репутация непорядочного контрагента; сомнительная практика ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

3.3. Аудитор должен оценить значимость любых угроз. Если выявленные угрозы являются существенными, требуется рассмотреть и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

3.4. Надлежащие меры предосторожности могут включать получение, изучение и понимание информации о клиенте, его владельцах, руководителях и лицах, ответственных за административную и коммерческую деятельность, или получение от клиента гарантированного обязательства усовершенствовать практику корпоративного поведения (управления) либо систему внутреннего контроля.

3.5. Если угрозы невозможно свести до приемлемого уровня, то аудитор должен отказаться от принятия нового клиента.

3.6. Решения по принятию клиента должны периодически пересматриваться.

Принятие соглашения

3.7. Аудитор должен предоставлять только такие услуги, которые соответствуют его компетентности. Прежде чем принять конкретное соглашение от клиента, аудиторская организация и аудитор должны рассмотреть вопрос о том, не приведет ли принятие соглашения к возникновению угроз нарушения основных принципов. Например, угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности может возникнуть в случае, если группа, выполняющая соглашение, не обладает компетентностью или не может приобрести ее для правильного выполнения соглашения.

3.8. Аудитор должен оценивать серьезность выявленных угроз и, если они являются значительными, должен предпринять необходимые меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

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

б) знание соответствующей отрасли экономической деятельности или предмета соглашения;

в) наличие опыта в рамках соответствующих юридических требований или требований к отчетности, либо приобретение такого опыта;

г) полное укомплектование аудиторской группы сотрудниками, обладающими необходимой квалификацией;

д) использование работы экспертов при необходимости;

е) согласование реальных сроков выполнения соглашения;

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

3.9. В случае, 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 (стандарты). Такую информацию можно получить в результате предыдущей работы с этим экспертом или от третьих лиц.

Изменения соглашения (договора) об оказании профессиональных услуг

3.10. Аудитор, которому предлагают заменить другого аудитора, или который собирается предложить свою кандидатуру для выполнения соглашения, которым занимается другой аудитор, должен определить, имеются ли какие-либо причины (профессиональные или иные), не позволяющие ему принять это соглашение, например, обстоятельства, угрожающие нарушением основных принципов. Например, если аудитор принял соглашение, не зная всех связанных с ним фактов, может возникнуть угроза соблюдению принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

3.11. Необходимо оценить серьезность таких угроз. В зависимости от характера соглашения для установления всех фактов и обстоятельств, вызывающих изменение соглашения, может потребоваться прямой контакт с выполняющим соглашение аудитором с целью определения того, можно ли это задание принять. Например, поверхностные причины изменения могут не отражать полностью все факты, а лишь служить признаком наличия разногласий с выполняющим соглашение аудитором, которые могут повлиять на решение о принятии этого соглашения.

3.12. Выполняющий соглашение аудитор обязан соблюдать конфиденциальность.

Степень, в которой аудитор может и должен обсуждать состояние дел клиента с

предполагаемым аудитором, зависит от характера соглашения, а также от:

а) того, было ли получено на это разрешение клиента;

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

3.13. При отсутствии указаний со стороны клиента выполняющий соглашение аудитор не должен при обычных обстоятельствах передавать информацию по своей инициативе.

Обстоятельства, при которых раскрытие информации является уместным, приведены в разделе 1 Кодекса.

3.14. Если выявленная угроза относится к существенной, требуется рассмотреть и предпринять необходимые меры предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

3.15. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

а) полное и открытое обсуждение состояния дел клиента с выполняющим соглашение аудитором;

б) запрос к выполняющему соглашение аудитору о предоставлении известной ему информации обо всех фактах и обстоятельствах, о которых, по его мнению, должен быть осведомлен предполагаемый аудитор до решения о принятии соглашения;

в) при ответе на запросы по участию в тендере, указать в тендерном предложении, что до принятия соглашения необходимо связаться с выполняющим соглашение аудитором с целью выяснения того, существуют ли профессиональные или иные причины для отклонения соглашения.

3.16. При обычных обстоятельствах, чтобы начать обсуждение с выполняющим соглашение аудитором (аудиторской организацией), аудитор (аудиторская организация) должен получить разрешение клиента, как правило, желательно в письменном виде. При получении такого разрешения выполняющий соглашение аудитор (аудиторская организация) должен соблюдать все юридические и иные правила, распространяющиеся на подобные случаи. Информация, которую предоставляет выполняющий соглашение аудитор (аудиторская организация), должна быть честной и недвусмысленной. Если контакт с выполняющим соглашение аудитором (аудиторской организацией) невозможен, то аудитор (аудиторская организация) должен стараться получить информацию о возможных угрозах другими средствами, например, у третьей стороны или путем наведения справок о руководителях клиента или лицах, облеченных руководящими полномочиями.

3.17. При невозможности устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня с помощью мер предосторожности аудитор (аудиторская организация), не получив удовлетворительных сведений с помощью других средств, должен отказаться от соглашения.

3.18. Аудитор может получить предложение выполнить работу, дополняющую или сопровождающую работу, выполняемую действующим аудитором. В такой ситуации может возникнуть угроза профессиональной компетентности и должной тщательности, например, вследствие дефицита или неполноты информации. Меры предосторожности в этом случае включают уведомление выполняющего соглашение аудитора о предложении такой работы, что дает ему возможность предоставить уместную информацию, необходимую для правильного проведения работы.

Раздел 4. Конфликт интересов

4.1. Аудитор должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, в случае, когда аудитор является непосредственным конкурентом клиента либо участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом клиента, может возникнуть угроза нарушения принципа объективности. Угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может также возникнуть, если аудитор оказывает услуги клиентам, у которых существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

4.2. Аудитор должен оценивать значительность всех угроз. При такой оценке аудитор до установления или продолжения поддержания отношений или принятия конкретного соглашения должен принять во внимание, имеет ли он какие-либо деловые интересы или отношения с клиентом или третьей стороной, которые могут привести к возникновению таких угроз. Если такие угрозы являются значительными, необходимо обдумать и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня.

4.3. В зависимости от обстоятельств, ведущих к возникновению такого конфликта, меры предосторожности обычно включают:

а) уведомление клиента о деловых интересах или деятельности, которые могут представлять конфликт интересов, и получение согласия клиента на действия в таких обстоятельствах;

б) уведомление всех известных связанных сторон о том, что аудитор оказывает двум или более сторонам услуги, касающиеся предмета, который вызывает конфликт интересов этих сторон, и получение согласия всех этих сторон на продолжение таких действий;

в) уведомление клиента о том, что аудитор при оказании запрашиваемых услуг работает для многих клиентов (например, в конкретном секторе рынка или по конкретному виду заданий), и получение согласия на действия при таких обстоятельствах.

4.4. Следующие меры предосторожности также должны быть рассмотрены:

а) использование самостоятельных независимых аудиторских групп, ответственных за соглашение;

б) процедуры, препятствующие доступу к информации (например, строгая физическая изоляция групп друг от друга, обеспечение конфиденциальности и предосторожности при обработке и хранении информации);

в) четкие инструкции для членов групп по вопросам предосторожности и конфиденциальности;

г) использование соглашений о соблюдении правил конфиденциальности, подписанных сотрудниками и руководителями аудиторской организации.

4.5. В случае, когда конфликт интересов создает угрозы нарушения одного или более основных принципов (например, принципов объективности, конфиденциальности и профессионального поведения), которые нельзя с помощью мер предосторожности устранить или свести до приемлемого уровня, то аудитор должен вынести решение о невозможности принять такое соглашение или о необходимости прекратить выполнение одного или нескольких конфликтующих соглашений.

4.6. В случае, когда аудитор запросил согласие клиента на работу для третьей стороны (которая в данный момент может являться или не являться его клиентом) над предметом, который вызывает конфликт соответствующих интересов, и такое согласие не было получено, то аудитор должен отказаться продолжать работу для одной из сторон над этим предметом.

Раздел 5. Второе мнение

5.1. Ситуации, в которых практикующий аудитор по прямому запросу или запросу от имени компании, должен представить второе мнение по применению стандартов бухгалтерского учета, аудита, отчетности и прочих стандартов или принципов в отношении специфических ситуаций или операций могут создать угрозы соблюдению фундаментальных принципов. Например, может существовать угроза профессиональной компетентности и должной тщательности при обстоятельствах, в которых второе мнение не базируется на тех же фактах, которые были предоставлены действующему аудитору, или базируется на неадекватных доказательствах. Значительность угрозы зависит от обстоятельств запроса и других доступных фактов и допущений, связанных с вынесением профессионального суждения.

5.2. При указанных просьбах аудитор должен оценивать значимость таких угроз, и, если такие угрозы являются значительными, должен предусмотреть и по мере необходимости

принять меры предосторожности для устранения такой угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Такие меры могут включать запрос клиенту на разрешение пообщаться с обслуживающим его аудитором, ограничения, присущие любому мнению, выражаемому при общении с данным клиентом, представление копии (в письменной форме) своего мнения аудитору, обслуживающему данного клиента.

5.3. Если компания, запрашивающая указанное мнение, не даст разрешения на общение с аудитором, обслуживающим ее, аудитор должен, взвесив все обстоятельства, решить, уместно ли для него представлять второе мнение.

Раздел 6. Гонорар и другие виды вознаграждения

6.1. При проведении переговоров о профессиональных услугах аудитор может назначать любой гонорар, который он считает соответствующим его услугам. Если один аудитор назначает гонорар ниже, чем другие, это само по себе не считается неэтичным поступком.

Однако из назначенного гонорара может возникнуть угроза нарушения основных принципов.

Например, если назначен гонорар, то может возникнуть угроза личной заинтересованности, направленная против принципа профессиональной компетентности и должного усердия, т.к. назначенный гонорар столь низок, что это может вызвать трудности при выполнении соглашения в соответствии с профессиональными стандартами.

6.2. Серьезность угроз зависит от таких факторов как уровень назначенного гонорара и услуги, к которым этот гонорар применяется. С учетом этих угроз необходимо предусмотреть и по необходимости принять меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:

а) информирование клиента об условиях выполнения задания и, в частности, о методике расчета оплаты и объеме оказываемых услуг;

б) выделение для выполнения соглашения достаточного времени и квалифицированного персонала.

6.3. При предоставлении некоторых видов услуг, не связанных с проверкой, широко применяются условные гонорары. Однако в определенных обстоятельствах это может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности, направленной против принципа объективности. Серьезность такой угрозы будет зависеть от таких факторов как:

а) характер соглашения;

б) сумма возможных гонораров;

в) методика расчета гонорара;

г) возможность и проверки результатов операции (соглашения) независимой третьей стороной.

6.4. Значительность таких угроз должна оцениваться. Если угроза является значительной, то необходимо предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Такие меры могут включать:

а) предварительное соглашение с клиентом в письменном виде в отношении базы расчета вознаграждения;

б) раскрытие информации предполагаемым пользователям о проделанной работе, выполненной практикующим аудитором, и базе расчета вознаграждения;

в) политика и процедуры контроля качества;

г) проверка работы, выполненной практикующим аудитором, объективной третьей стороной.

6.5. 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 требуемые услуги, он может получить плату за то, что направляет своего клиента к другому аудитору или эксперту.

Аудитор может получить комиссионное вознаграждение от третьей стороны (например, от распространителя программного обеспечения) за продажу клиенту товара или услуг.

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

6.6. Аудитор может сам предлагать вознаграждение с целью получить клиента, который продолжает оставаться клиентом другого аудитора, но последний не может оказать услуги, требуемые в данный момент клиентом. Выплата такого вознаграждения также может создать угрозы личной заинтересованности, направленные против принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

6.7. Аудитор не должен выплачивать или получать посредническое или комиссионное вознаграждение, если он не принял меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Такие меры могут включать:

а) раскрытие клиенту любых соглашений о выплате посреднического вознаграждения другому аудитору за переданную ему работу;

б) раскрытие информации клиенту об условиях выплаты комиссионных за переадресацию другому аудитору за переадресованную работу;

в) раскрытие информации клиенту об условиях получения комиссионных за переадресацию в связи с направлением клиента к другому практикующему аудитору;

г) получение предварительного согласия от клиента в отношении комиссионных в связи с продажей третьей стороной товаров или оказанием услуг клиенту.

6.8. Аудитор может приобрести другую организацию или ее часть на условиях, что оплата будет произведена физическим лицам, ранее формально владевшим организацией, либо их наследникам или правопреемникам. Такая плата не считается посреднической оплатой или комиссионным вознаграждением в смысле пунктов 5.5-5.7 настоящего раздела Кодекса.

Раздел 7. Маркетинг профессиональных услуг

7.1. В случае, когда практикующий аудитор продвигает новые услуги* путем **рекламы*** или других методов маркетинга, может существовать потенциальная угроза соблюдению фундаментальных принципов. Например, угроза собственной заинтересованности в отношении соблюдения принципа профессионального поведения возникает, если услуги, достижения или продукты продвигаются методом, не согласующимся с этим принципом.

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

а) излишне подчеркивать услуги, которые он может предложить, квалификацию, которой он обладает, или накопленный опыт, или

б) делать дискредитирующие ссылки на необоснованные сравнения с работой других лиц.

При сомнениях относительно предлагаемой формы рекламы или методов работы на рынке аудитор должен проконсультироваться с соответствующим профессиональным органом аудиторов.

Раздел 8. Подарки, знаки гостеприимства и внимания

8.1. Клиент может предлагать подарки и оказывать знаки гостеприимства и внимания аудитору или его близким родственникам и членам семьи. Подобное предложение, как правило, может привести к возникновению угроз нарушения основных принципов. Например, принятие подарка от клиента может породить угрозу личной заинтересованности в отношении принципа объективности, а если само предложение такого подарка сделано публично, то может возникнуть угроза запугивания (шантажа).

8.2. Значительность таких угроз будет зависеть от характера знаков внимания или подарков, их стоимости и намерения, стоящего за такими предложениями. Если разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, 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 значительной угрозы нарушения основных принципов не существует.

8.3. Если при оценке значимости указанной угрозы она не может рассматриваться как явно несущественная, необходимо предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения этой угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Если при принятии таких мер невозможно устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня, то аудитор не должен принимать предложенный ему подарок, знак гостеприимства или внимания.

Раздел 9. Применение принципа объективности при всех видах услуг

9.1. Предоставляя любые профессиональные услуги, аудитор должен учитывать возможность угрозы нарушения принципа объективности, которая может быть результатом наличия заинтересованности в клиенте, его директорах, иных должностных лицах или работниках, либо в близких личных или деловых отношениях с ними. Например, в результате семейных или тесных деловых отношений может возникнуть угроза близкого знакомства.

9.2. Аудитор, предоставляющий услуги по аудиторской проверке, обязан быть независимым от клиента. 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 мнение необходимо таким образом, чтобы со стороны не возникало сомнения в его объективности. В разделе 11 приводятся конкретные правила соблюдения независимости аудиторов при выполнении соглашения по проверке.

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

9.4. Аудитор должен оценить серьезность таких угроз и, если они не относятся к явно незначительным, должен предусмотреть и по мере необходимости принять надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. К таким ерам относятся:

а) отказ от участия в составе группы, выполняющей соглашение;

б) осуществление процедур надзора;

в) прекращение финансовых или деловых отношений, вызывающих угрозу;

г) обсуждение проблем со старшим руководством аудиторской организации;

д) обсуждение проблемы с уполномоченными лицами клиента.

Раздел 10. Хранение Активов Клиента

10.1 Практикующий аудитор не должен хранить денежные средства или другие активы клиента если только это не разрешено законом и, если это разрешено, то осуществлять это хранение в соответствии с дополнительными правовыми требованиями, применяемыми в отношении практикующего аудитора, хранящего такие активы.

10.2 Хранение активов клиента создает угрозы соблюдению основных принципов; например, существует угроза собственной заинтересованности в отношении профессионального поведения и объективности при хранении активов клиента. Для обеспечения мер предосторожности в отношении таких угроз практикующего аудитора, хранящий денежные средства (или прочие активы), принадлежащие другим, должен:

(а) хранить такие активы отдельно от личных активов или активов аудиторской организации,

(б) использовать такие активы только в целях, для которых они предназначены,

(в) всегда быть готовым отчитаться по этим активам, всем доходам, дивидендам или полученному приросту стоимости перед лицами, уполномоченными вести такой учет

(г) соблюдать все надлежащее законодательство и регулирование по хранению таких активов.

10.3 Кроме того, практикующий аудитор должен знать об угрозах соблюдению фундаментальных принципов по причине возможной связи с такими активами, например в случае, если активы получены от незаконной деятельности, такой как отмывание денег. В ходе выполнения процедур по принятию клиента и соглашения по таким услугам практикующий аудитор должен запросить информацию об источниках таких активов и должен рассмотреть свои правовые обязательства. Он также может рассмотреть вопрос о необходимости получения правовой консультации.

Раздел 11. Применение принципа независимости при проведении аудиторских проверок

11.1. Понятие независимости подразумевает независимость мышления и независимость поведения аудитора при осуществлении аудиторской деятельности.

11.2. Независимость предусматривает:

а) независимость мышления - это образ мышления, который позволяет выразить мнение, не зависящее от влияния клиентов, пользователей и факторов, способных скомпрометировать его, и позволяет аудитору действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;

б) независимость поведения - это линия поведения, которая позволяет избежать фактов и обстоятельств, которые настолько значимы, что разумное и хорошо информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, в том числе и о применяемых мерах предосторожности, может обоснованно посчитать, что честность, порядочность или профессиональный скептицизм аудиторской организации или члена проверяющей группы были скомпрометированы.

11.3. Цель этого раздела заключается в оказании содействия аудиторской организации и членам команды проекта по соглашению по выражению уверенности в:

(а) выявлении угроз независимости;

(б) определении того являются ли эти угрозы четко определенными как незначительные, и

(в) в случае если угрозы не являются чётко определёнными как незначительные, в определении и применении надлежащих мер предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня.

Необходимо всегда принимать во внимание то, что разумная и информированная третья сторона, обладая всей соответствующей информацией, включая применяемые меры предосторожности, сочтет неприемлемым. В ситуациях, когда невозможно применить меры предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня единственно возможным решением является прекращение деятельности или устранение заинтересованности, создающих угрозу, или отказ от принятия или продолжения соглашения по выражению уверенности.

11.4. Употребление понятия «независимость» без наполнения его конкретным содержанием может привести к неправильному пониманию его. Если данное понятие употребляется вне контекста, посторонний наблюдатель может решить, что лицо, выносящее профессиональное суждение, должно быть полностью свободно от всех экономических, финансовых и прочих связей. Это невозможно, поскольку каждый член общества связан взаимоотношениями с другими. Следовательно, существенность экономических, финансовых и прочих отношений следует оценивать в свете того, что именно разумное и информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, обоснованно сочло бы неприемлемым.

11.5. На практике может встречаться множество ситуаций и сочетаний обстоятельств.

Соответственно невозможно описать все возможные ситуации, создающие угрозы независимости, и определить необходимые меры противодействия. Кроме того, характер соглашения по аудиторской проверке может меняться, из-за чего возникают разные угрозы, требующие применения разных мер предосторожности. Такая концептуальная модель,

которая требует от аудиторских организаций и членов проверяющих групп выявлять, оценивать и реагировать на угрозы независимости, а не просто следовать установленному набору правил, которые могут носить условный характер, отвечает интересам общества.

Концептуальный подход к независимости

11.6. Члены проверяющих групп, работники аудиторских организаций должны применять модель поведения аудитора и аудиторской организации к конкретным рассматриваемым обстоятельствам. Кроме этого, помимо определения характера отношений между работниками аудиторской организации, членами проверяющей группы и клиентом по проверке, необходимо учитывать, не могут ли создать угрозу независимости также отношения между лицами, не входящими в состав проверяющих групп, и клиентом.

11.7. Примеры, приведенные в настоящем разделе, иллюстрируют практическое применение модели поведения, а не являются полным перечнем всех обстоятельств, которые могут создать угрозу независимости, и не должны рассматриваться как таковые.

Следовательно, члену проверяющей группы, работнику аудиторской организации недостаточно просто следовать представленным примерам, а необходимо применять данную модель непосредственно к обстоятельствам текущей работы.

11.8. Характер угроз независимости и соответственно применяемых мер предосторожности с целью устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня различается вследствие особенностей конкретного задания по проверке достоверности в зависимости от того, является ли это задание аудиторским заданием по проверке финансовой отчетности, либо другим видом задания по проверке достоверности финансовой информации. Кроме того, в последнем случае зависит также от цели проверки, информации о предмете проверки и предполагаемых пользователях итогового отчета.

Следовательно, рассматривая вопрос о принятии либо продолжении выполнения задания, а также о требуемых мерах предосторожности или о пребывании конкретного работника членом проверяющей группы, аудиторская организация обязана оценить все сопутствующие обстоятельства, характер задания и угрозы независимости.

Задания по проверке достоверности информации, основанные на утверждениях

Задания по аудиту финансовой отчетности

11.9. Задание по аудиту финансовой отчетности имеет отношение к широкому кругу пользователей. Поэтому помимо соблюдения независимости мышления особую важность приобретает соблюдение независимости поведения. Соответственно, если рассматривать данное задание с точки зрения отношений с клиентом по аудиту, то очевидно, что члены проверяющей группы, работники аудиторской организации должны оставаться независимыми от такого клиента. Данное требование к соблюдению независимости накладывает запрет на определенные отношения между членами проверяющей группы и лицами, входящими в совет директоров, должностными лицами и работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на информацию о предмете проверки (финансовую отчетность). Следует также уделить внимание вопросу, могут ли угрозы независимости возникать вследствие отношений с работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на сам предмет проверки (финансовое положение проверяемой организации, ее эффективность и движение денежной наличности).

Прочие проверки информации, основанной на утверждениях клиента

11.10. При прочих заданиях по проверке информации, основанной на утверждениях клиента (при которых данный клиент не является клиентом по аудиту финансовой отчетности), члены проверяющих групп и работники аудиторской организации должны сохранять независимость от клиента по проверке (от стороны, ответственной за информацию о предмете проверки или за сам предмет проверки). Данное требование к соблюдению независимости накладывает запрет на определенные отношения между членами проверяющей группы и членами совета директоров, должностными лицами и работниками

клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на информацию о предмете проверки. Следует также уделить внимание вопросу, может ли возникнуть угроза независимости вследствие отношений с работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на сам предмет проверки. При наличии оснований следует проанализировать возможность угроз, возникающих вследствие интересов и отношений с дочерними обществами аудиторской организации.

11.11. В большинстве проверок информации, основанной на утверждениях клиента (не являющихся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности), проверяемая сторона несет ответственность за информацию о предмете проверки и за сам предмет проверки. Однако в некоторых случаях проверяемая сторона не несет ответственности за предмет проверки.

Например, при проверке, предназначенной для ознакомления пользователей отчета о методах компании по удержанию позиций на рынке, подготовленной консультантом, специализирующимся на позиционировании компаний на рынке, ответственность за информацию о предмете проверки несет консультант, а ответственность за предмет проверки (методы работы компании) несет сама компания.

11.12. При проверках информации, основанной на утверждениях клиента (не являющихся аудитом финансовой отчетности), при которых проверяемая сторона отвечает за информацию о предмете проверки, но не за сам предмет проверки, члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от проверяемой стороны, ответственной за информацию о предмете проверки (клиента задания по проверке). Кроме того, при наличии оснований следует учесть угрозы, которые могут возникнуть в результате отношений члена проверяющей группы, самой аудиторской организации или ее дочернего общества со стороной, ответственной за предмет проверки.

Задания по непосредственной проверке финансовой отчетности

11.13. При непосредственной проверке финансовой отчетности члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по аудиторской проверке (стороны, ответственной за предмет проверки).

Отчеты для ограниченного пользования

11.14. В случае если отчет о достоверности информации (не при аудите финансовой отчетности) предназначен только для определенных пользователей, пользователи должны быть осведомлены о цели, предмете проверки и ограничениях, присущих отчету вследствие участия пользователей в установлении характера и рамок для действий аудиторской организации при предоставлении таких услуг (в том числе относительно стандартов, в соответствии с которыми производится оценка или измерение).

Такая осведомленность пользователей и более широкие возможности аудиторской организации по общению со всеми пользователями относительно мер предосторожности увеличивает эффективность мер, направленных на сохранение независимости поведения.

Аудиторская организация при оценке угрозы независимости и рассмотрении мер предосторожности для устранения ее или сведения до приемлемого уровня должна принять эти обстоятельства во внимание. Как минимум, положения настоящего пункта должны быть применены к оценке независимости членов проверяющей группы, их близких родственников и членов семей. Более того, если аудиторская организация имеет существенную финансовую заинтересованность в клиенте по проверке (прямую либо косвенную), то возникающая угроза личной заинтересованности окажется столь значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Рассмотрение потенциальных угроз, создаваемых интересами и отношениями дочерних обществ аудиторской организации, может быть ограничено в пределах необходимого.

Множественная ответственность сторон

11.15. При некоторых заданиях по проверке достоверности информации как основанных на утверждениях, так и при непосредственной проверке отчетности (не являющихся аудитом финансовой отчетности), возможно существование нескольких ответственных сторон. При

таких заданиях, рассматривая вопрос о том, следует ли применять положения настоящего раздела к каждой из ответственных сторон, аудиторская организация должна решить, может ли заинтересованность или отношения между этой аудиторской организацией или членом проверяющей группы и какой-либо из ответственных сторон создать угрозу независимости, связанную с информацией о предмете проверки. При этом необходимо принять во внимание следующие факты:

а) существенность информации о предмете проверки (или предмета проверки), за которые несет ответственность данная сторона;

б) степень интересов общественности к проводимой проверке.

Если аудиторская организация решает, что угроза независимости, возникшая в результате заинтересованности или отношений с какой-либо ответственной стороной, относится к явно несущественным, то, возможно, нет необходимости применять все положения настоящего раздела.

Прочие положения

11.16. Угрозы и меры предосторожности, предусмотренные настоящим разделом, в целом рассматриваются в контексте заинтересованности и отношений аудиторской организации, ее дочерних подразделений, членов проверяющих групп и клиента по проверке. В случае, когда клиентом по аудиту финансовой отчетности является листинговая компания, аудиторская организация и ее дочерние подразделения должны учитывать интересы и отношения со связанными компаниями клиента по проверке. В идеальном случае заранее должны быть определены эти компании, а также существующие в связи с ними интересы и отношения. При работе с иными клиентами по проверке в случае, когда проверяющая группа имеет основания полагать, что связанная компания клиента может оказать влияние на независимость аудиторской организации, при оценке независимости и принятии мер предосторожности эту связанную компанию следует также принимать во внимание.

11.17. Оценка угрозы независимости и последующие действия должны основываться на данных, собранных до принятия задания и в процессе его выполнения. Обязанность провести такую оценку и предпринять соответствующие действия возникает, когда аудиторская организация или член проверяющей группы знают или должны знать об обстоятельствах или отношениях, способных компрометировать независимость. Возможны случаи, когда аудиторская организация, ее дочернее подразделение или аудитор могут непреднамеренно нарушить положения настоящего раздела. Такое непреднамеренное нарушение обычно не ставит под сомнение независимость от клиента по проверке при условии, что аудиторской организацией приняты соответствующие правила и процедуры поддержки независимости, и при выявлении такого нарушения оно будет немедленно исправлено с принятием всех необходимых мер предосторожности.

11.18. При оценке значимости конкретной угрозы следует принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Вопрос считается явно несущественным, если его можно считать незначительным и не влекущим за собой последствия.

11.19. Если была выявлена угроза независимости, которая относится к значительным, и аудиторская организация принимает решение принять либо продолжать выполнять данное задание, такое решение должно быть оформлено документально. В документе должны быть описаны выявленные угрозы и меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

11.20. При оценке существенности любых угроз независимости и мер предосторожности, требующихся для сведения их до приемлемого уровня, необходимо принимать во внимание интересы общества. Определенные организации-клиенты аудиторских организаций могут представлять большой общественный интерес, поскольку вследствие своей хозяйственной деятельности, размера и корпоративного статуса они имеют широкий круг акционеров. Примерами таких организаций могут быть листинговые компании, кредитные и страховые организации, пенсионные фонды. Вследствие большого интереса общественности к финансовой отчетности таких организаций некоторые положения настоящего раздела посвящены дополнительным вопросам, имеющим отношение к аудиту листинговых

компаний. Следует также принимать во внимание возможность применения положений, относящихся к аудиту листинговых компаний, к аудиту финансовой отчетности других клиентов, если такое применение может служить интересам общества.

11.21. Комитеты по аудиту могут играть важную роль в корпоративном поведении (управлении) клиента, если они независимы от руководства клиента и могут помочь совету директоров убедиться, что аудиторская организация, выполняя возложенную на нее роль аудитора, является независимой. Необходимо поддерживать постоянное общение между аудиторской организацией и комитетом по аудиту (при отсутствии комитета по аудиту – с другим руководящим органом) листинговой компании с целью рассмотрения отношений и вопросов, которые, по мнению аудиторской организации, можно на разумных основаниях рассматривать как оказывающие влияние на независимость.

11.22. Аудиторская организация должна установить правила и процедуры, регулирующие общение по вопросам независимости с комитетом по аудиту или другими уполномоченными представителями клиента. При аудите финансовой отчетности листинговой компании аудиторская организация в устной или письменной форме должна, по меньшей мере, один раз в год сообщать клиенту обо всех отношениях и вопросах, возникающих между аудиторской организацией, ее дочерними подразделениями клиентом, которые по профессиональному суждению аудиторской организации можно обоснованно отнести к факторам, оказывающим влияние на независимость. Вопросы, о которых следует сообщать, носят разный характер в зависимости от обстоятельств; решение о сообщении их должна принимать аудиторская организация, имея в виду, что в целом они должны иметь отношение к вопросам, рассмотренным в настоящем разделе.

Период выполнения соглашения

11.23. Члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по проверке в течение всего периода выполнения соглашения.

Период выполнения соглашения начинается с момента начала оказания проверяющей группой услуг по проверке и заканчивается в момент подписания заключения о результатах проверки за исключением случая, когда в соглашении предусмотрены повторные периодические проверки.

Если предполагается, что в будущем проверки будут повторяться, то период выполнения соглашения заканчивается в момент уведомления одной из сторон о прекращении профессиональных отношений либо подписания итогового заключения о проверке (в зависимости от того, какой их этих документов оформлен последним по времени).

11.24. При аудите финансовой отчетности период проверки включает все время, охватываемое отчетностью, которую проверяет аудиторская организация. Если предприятие (организация) становится клиентом по аудиту в течение или после периода, охватываемого проверяемой финансовой отчетностью, то аудиторская организация должна рассмотреть возможность возникновения угроз независимости вследствие:

а) финансовых или деловых отношений с клиентом по аудиту в течение или после периода, охватываемого финансовой отчетностью, но до подписания аудиторской организацией соглашения по аудиту;

б) услуг, ранее предоставленных клиенту по аудиту.

Аналогично при проверке достоверности информации, не являющейся аудитом финансовой отчетности, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о том, могут ли создать угрозу независимости финансовые или деловые отношения либо ранее оказанные услуги.

11.25. Если клиенту по аудиту в течение или после периода, охватываемого проверяемой отчетностью, но до начала оказания услуг, связанных с аудитом, предоставлялись услуги, не связанные с аудитом, которые нельзя оказывать в период выполнения соглашения по аудиту, то необходимо рассмотреть возможность угрозы независимости вследствие оказания таких услуг. Если такая угроза относится к значительным, то необходимо предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности, направленные на сведение ее до

приемлемого уровня. К таким мерам предосторожности могут относиться:

а) обсуждение вопросов независимости, связанных с оказанием услуг, не являющихся аудитом, с представителями клиента, наделенными управленческими полномочиями, например, с комитетом по аудиту;

б) получение от клиента подтверждения о принятии им ответственности за результаты услуг, не являющихся аудитом;

в) недопущение сотрудников, оказывавших услуги, не являющиеся аудитом, к участию в аудите финансовой отчетности;

г) привлечение другой аудиторской организации для перепроверки результатов услуг, не являющихся аудитом, или для повторного выполнения этих услуг в той степени, при которой она может принять на себя ответственность за них..

11.26. Если аудиторская организация оказывала услуги, не являющиеся аудитом, клиенту, который впоследствии стал листинговой компанией, то такие услуги не наносят ущерб независимости аудиторской организации при условии, что:

а) согласно положениям настоящего раздела допускалось оказание таких услуг клиентам по аудиту - нелистинговым компаниям;

б) в случае, если согласно положениям настоящего раздела не допускается оказание таких услуг клиентам по аудиту, являющимся листинговыми компаниями, то аудиторская организация прекращает оказывать эти услуги в течение разумного срока с того момента, как клиент стал листинговой компанией;

в) аудиторская организация приняла надлежащие меры предосторожности для устранения угроз независимости, возникающих ввиду ранее оказанных услуг, или сведения таких угроз до приемлемого уровня.