



НАЦИОНАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО АУДИТА

Член СРО Ассоциация «Содружество» (ОРНЗ 11606057594)

ОГРН 1046882294546, ИНН 6829005509, КПП 682901001

Россия, 392000, г. Тамбов, ул. Советская, д. 94, Тел.: (4752) 72-11-94, тел/факс (4752) 71-85-07, e-mail: naat@yandex.ru



УТВЕРЖДАЮ

Генеральный директор

ООО «НАА»

Кузина Т.В. Кузина

30 декабря 2021 года

КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ ООО «НАА»

(разработан в соответствии с Кодексом профессиональной этики аудиторов (редакция № 4), утвержденным решением Правления Саморегулируемой организации аудиторов Некоммерческого партнерства «Аудиторская Ассоциация Содружество» от 13 марта 2015 года (протокол № 167) с изменениями, утвержденными решением Правления Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» от 22 декабря 2017 года (протокол № 340, с изменениями, утвержденными Советом по аудиторской деятельности (протокол № 61 от 17 ноября 2021 года))

СОДЕРЖАНИЕ

Раздел 1. СОБЛЮДЕНИЕ КОДЕКСА	3
Раздел 2. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ	4
Честность	5
Объективность	5
Профессиональная компетентность и должная тщательность	6
Конфиденциальность	6
Профессиональное поведение	8
Раздел 3. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ	8
Раздел 4. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ	15
Раздел 5. КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ	20
Раздел 6. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДОГОВОРА ОКАЗАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ УСЛУГ	25
Раздел 7. ВТОРОЕ МНЕНИЕ	28
Раздел 8. ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ АУДИТОРА	28
Раздел 9. ПООЩРЕНИЯ, ВКЛЮЧАЯ ПОДАРКИ И ЗНАКИ ВНИМАНИЯ	30
Раздел 10. ПРИНЯТИЕ НА ХРАНЕНИЕ АКТИВОВ КЛИЕНТА	35
Раздел 11. ОТВЕТНЫЕ МЕРЫ НА НЕСОБЛЮДЕНИЕ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ	36

1. СОБЛЮДЕНИЕ КОДЕКСА

Введение

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

1.2. Доверие общества к аудиторской профессии является необходимой предпосылкой для привлечения аудиторов, аудиторских организаций (далее совместно – «аудиторы») к оказанию аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (далее совместно – «профессиональные услуги» или «услуги»). Доверие общества к аудиторской профессии определено, помимо прочего, тем условием, что в своей профессиональной деятельности аудиторы:

- а) соблюдают принципы этики и требования стандартов аудиторской деятельности, иных применимых стандартов (далее совместно – «профессиональные стандарты»);
- б) обладают пониманием бизнеса;
- в) пользуются экспертными знаниями по техническим и иным вопросам;
- г) применяют профессиональное суждение.

Только действуя таким образом, аудиторы могут предоставить результат профессиональных услуг, который отвечает целям соответствующей услуги и на который предполагаемые пользователи услуги могут полагаться.

1.3. Настоящий Кодекс устанавливает пять основных принципов этики, которые аудиторы обязаны соблюдать.

Настоящий Кодекс также предусматривает концептуальный подход, который должен применяться к выявлению и оценке угроз нарушения основных принципов этики, а также принятию мер в ответ на данные угрозы. Особенности применения концептуального подхода к выявлению и оценке угроз независимости, а также принятию мер в ответ на данные угрозы при выполнении заданий по аудиту, обзорным проверкам и заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов, рассматриваются в Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций (далее – Правила независимости).

Настоящий Кодекс предусматривает соблюдение основных принципов этики с применением концептуального подхода в различных ситуациях и обстоятельствах.

1.4. Требования настоящего Кодекса, обозначенные в нумерации буквой «Т», обязательны к выполнению. Поясняющие положения настоящего Кодекса, обозначенные в нумерации буквой «П», содержат контекстные пояснения, рекомендуемые действия, вопросы для принятия во внимание, иллюстративные примеры и иное руководство, которые необходимы для надлежащего прочтения и понимания положений настоящего Кодекса. В частности, такие поясняющие положения призваны поддержать аудитора в применении им концептуального подхода в конкретных обстоятельствах, а также в понимании и соблюдении конкретных требований. Несмотря на то, что поясняющие положения не содержат обязательных к выполнению требований, рассмотрение их необходимо для надлежащего применения требований настоящего Кодекса, включая применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики.

Общие положения

1.5.Т. Аудитор должен соблюдать требования настоящего Кодекса. В случаях, когда в связи с требованиями нормативных правовых актов аудитор не может соблюсти определенные положения настоящего Кодекса, аудитор должен соблюдать все остальные положения настоящего Кодекса.

1.5.П1. Следование основным принципам этики и соблюдение требований настоящего Кодекса поддерживает аудитора в выполнении им обязанности действовать в общественных интересах.

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

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

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

Нарушение Кодекса

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

1.6.П1. Соответствующие лица, которых может быть необходимо информировать о нарушении, включают лиц, которых может касаться нарушение, саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченные государственные органы.

2. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ

Общие положения

2.1.П1. Основные принципы этики следующие:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональное поведение.

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

2.2.П1. Основные принципы этики устанавливают стандарт поведения, который ожидается от аудитора. Концептуальный подход устанавливает подход, которому аудитор должен следовать при соблюдении данных основных принципов этики. Далее в настоящем разделе включены требования и поясняющие положения в отношении каждого из основных принципов этики.

2.2.П2. Аудитор может оказаться в ситуации, когда соблюдение какого-либо из основных принципов этики может войти в противоречие с соблюдением одного или

нескольких других основных принципов этики. В данной ситуации аудитор может рассмотреть необходимость консультации, при необходимости на анонимной основе, с:

- а) другими лицами в аудиторской организации, в которой работает аудитор, или в иной организации-работодателе;
- б) лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента;
- в) саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор;
- г) юристами.

Однако, такая консультация не снимает с аудитора обязанность применить профессиональное суждение для разрешения данного конфликта или, если необходимо и не запрещено нормативными актами, устранить свою связь с вопросом, создающим данный конфликт.

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

ЧЕСТНОСТЬ

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

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

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

- а) придерживаться своей позиции в сложных вопросах и ситуациях;
- б) подвергать сомнению позицию других лиц, если и как того требуют обстоятельства.

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

- а) указанная информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;
- б) указанная информация содержит утверждения или данные, предоставленные с небрежностью;

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

2.4.П1. Аудитор не считается нарушившим пункт 2.4.Т. настоящего Кодекса, если он предоставляет модифицированное заключение (отчет) в отношении отчетности, документов, сообщений или иной информации, указанных в пункте 2.4.Т. настоящего Кодекса.

2.5.Т. В случаях, когда аудитору становится известно, что существует ассоциированность с информацией, указанной в пункте 2.4.Т. настоящего Кодекса, он должен принять меры для устранения этой связи.

ОБЪЕКТИВНОСТЬ

2.6.Т. Аудитор должен соблюдать принцип объективности, который требует, чтобы аудитор применял профессиональные или деловые суждения, свободные от предвзятости, конфликта интересов, а также ненадлежащего влияния или ненадлежащей зависимости от других лиц, организаций, технологий, иных факторов.

2.7.Т. Аудитор не должен осуществлять (участвовать в осуществлении) профессиональной деятельности, если существуют обстоятельства или отношения, которые оказывают ненадлежащее влияние на профессиональные суждения аудитора при осуществлении им (участии в осуществлении) указанной деятельности.

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ КОМПЕТЕНТНОСТЬ И ДОЛЖНАЯ ТЩАТЕЛЬНОСТЬ

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

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

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

2.8.П1. Оказание (участие в оказании) аудитором компетентных профессиональных услуг требует использования им обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе осуществления (участия в осуществлении) профессиональной деятельности.

2.8.П2. Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных, отраслевых и технологических достижений. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору компетентно работать в профессиональной среде.

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

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

2.10.Т. В случаях, когда это уместно, аудитор должен ставить в известность клиентов, аудиторскую организацию, в которой он работает, или иных пользователей профессиональных услуг об ограничениях, присущих этим услугам.

КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ

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

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

б) обеспечивать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации;

в) обеспечивать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или аудиторской организацией;

г) не раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений вне аудиторской организации без надлежащих и конкретных полномочий на раскрытие за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязанность раскрыть указанную информацию;

д) не использовать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ;

е) предпринимать разумные меры, чтобы лица, работающие под его руководством в

профессиональном качестве, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

2.11.П1. В качестве основного принципа конфиденциальность служит общественным интересам, поскольку она способствует свободной передаче информации аудитору от клиента или аудиторской организации на основании понимания, что конфиденциальная информация не будет раскрыта третьей стороне. Вместе с тем, в следующих обстоятельствах от аудитора требуется или может потребоваться раскрытие конфиденциальной информации, либо такое раскрытие может быть уместным:

а) раскрытие требуется законодательством, например:

- при представлении документов или ином представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;

- при сообщении уполномоченным государственным органам о ставших известными аудитору фактах нарушения законодательства;

б) раскрытие разрешено законодательством и (или) санкционировано клиентом или аудиторской организацией;

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

- при внешнем контроле качества работы, проводимой саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору;

- 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;

- при соблюдении профессиональных стандартов, включая этические требования.

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

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

б) является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор учитывает неподтвержденные факты, неполную информацию либо необоснованные выводы;

в) характер предполагаемого сообщения и стороны, которым планируется передача информации;

г) являются ли стороны, которым планируется передача информации, надлежащими получателями информации.

2.12.Т. Необходимость соблюдать конфиденциальность сохраняется и 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.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ПОВЕДЕНИЕ

2.13.Т. Аудитор должен соблюдать принцип профессионального поведения, который требует, чтобы аудитор исполнял применимые нормативные правовые акты, придерживался поведения, соответствующего обязанности аудитора действовать в общественных интересах в профессиональной деятельности и деловых отношениях, и избегал поведения, о котором аудитор знает или должен знать, что оно может дискредитировать аудиторскую профессию. Аудитор не должен намеренно участвовать в какой-либо деловой или профессиональной деятельности либо занятии, которые негативно влияют или могут негативно повлиять на честность, объективность или репутацию профессии, и, соответственно, будут не совместимы с основными принципами этики.

2.13.П1. Поведение, которое может дискредитировать профессию, включает поведение, которое разумное и информированное третье лицо вероятнее всего сочло бы негативно влияющим на репутацию профессии.

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

- а) делать заявления, преувеличивающие уровень предлагаемых услуг либо свою квалификацию или опыт;
- б) давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

2.14.П1. Если аудитор сомневается в надлежащей форме предложения или продвижения своей кандидатуры или услуг, аудитору целесообразно проконсультироваться с саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является.

3. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ

Введение

3.1. Обстоятельства работы аудитора могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики. Настоящий раздел содержит требования и поясняющие положения по их применению, цель которых оказать содействие аудиторам в соблюдении основных принципов этики и выполнении ими обязанности действовать в общественных интересах. Данные требования и поясняющие положения по их применению охватывают различные ситуации и обстоятельства, включая профессиональную деятельность, заинтересованность и отношения, которые создают угрозы нарушения основных принципов этики. Кроме того, указанные требования и поясняющие положения удерживают аудитора от ошибки признать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не запрещена настоящим Кодексом.

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

- а) выявить угрозы нарушения основных принципов этики;
- б) оценить выявленные угрозы;
- в) предпринять ответные меры для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня.

Общие положения

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

3.3.П1. Дополнительные требования и поясняющие положения, связанные с применением концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики, содержатся в Правилах независимости.

3.4.Т. При рассмотрении этического вопроса аудитор должен принять во внимание контекст, в котором данный вопрос возник или может возникнуть.

3.5.Т. Применяя концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики, аудитор должен:

- а) всесторонне исследовать вопрос;
- б) **использовать профессиональное суждение;**
- в) использовать метод анализа «разумного и информированного третьего лица», как описано в пункте 3.6.П7. настоящего Кодекса.

Всестороннее исследование

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

- а) рассмотрение источника, уместности и достаточности полученной информации с учетом характера, масштаба и результатов профессиональной деятельности, которую осуществляет (участвует в осуществлении) аудитор;
- б) готовность к проведению дополнительных исследований или принятию иных мер.

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

- а) появилась ли новая информация или произошли изменения в фактах и обстоятельствах;
- б) имеется ли влияние предвзятости или конфликта интересов на информацию или ее источник;
- в) имеется ли причина полагать, что информация, потенциально имеющая отношение к делу, может отсутствовать в известных аудитору фактах и обстоятельствах;
- г) существуют ли несоответствия между ожиданиями аудитора и известными ему фактами и обстоятельствами;
- д) обеспечивает ли информация разумные основания, на которых можно сформировать вывод;
- е) могут ли быть сформированы иные обоснованные выводы с учетом полученной информации.

3.6.П3. Требование всестороннего исследования вопроса при применении концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики согласно пункту 3.5.Т. настоящего Кодекса обязательно к выполнению аудиторами независимо от того, какую профессиональную деятельность они осуществляют (участвуют в осуществлении). В соответствии с требованиями стандартов аудиторской деятельности аудиторы также должны использовать профессиональный скептицизм, включая критическую оценку полученных доказательств.

Использование профессионального суждения

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

3.6.П5. Понимание известных фактов и обстоятельств является необходимым условием для надлежащего применения концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики. Определение действий, которые необходимы для достижения такого понимания, и формирование вывода о соблюдении основных принципов этики также требуют использования профессионального суждения.

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

- а) достаточны ли квалификация и опыт аудитора для формирования вывода;
- б) необходимо ли проконсультироваться с другими лицами, обладающими соответствующими квалификацией и опытом;
- в) влияет ли собственное предвзятое мнение или предубеждение аудитора на его профессиональное суждение.

Разумное и информированное третье лицо

3.6.П7. Метод анализа «разумного и информированного третьего лица» предполагает анализ аудитором вероятности формирования другим лицом тех же самых выводов, к которым он пришел сам. Данный анализ проводится с точки зрения разумного и информированного третьего лица, которое взвешивает все соответствующие факты и обстоятельства, известные (или в разумной мере предположительно известные) аудитору в момент формирования им выводов. Указанное разумное и информированное третье лицо не обязательно должно быть аудитором, но предполагается, что оно обладает соответствующими знаниями и опытом для понимания и непредвзятой оценки уместности выводов аудитора.

Выявление угроз нарушения основных принципов этики

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

3.7.П1. Понимание фактов и обстоятельств, включая осуществление (участие в осуществлении) аудитором конкретной профессиональной деятельности, имеющиеся у него заинтересованность и отношения, которые могут поставить под сомнение соблюдение основных принципов этики, является необходимым условием для выявления аудитором угроз нарушения данных принципов. Наличие определенных условий, правил и процедур, установленных профессиональным сообществом, нормативными правовыми актами и аудиторской организацией, которые поддерживают аудитора в осуществлении им этических действий, может также помочь выявлению угроз нарушения основных принципов этики. В пункте 3.9.П2. настоящего Кодекса представлены общие примеры таких условий, правил и процедур, которые также являются факторами, релевантными для целей оценки уровня угроз нарушения основных принципов этики.

3.7.П2. Соблюдению основных принципов этики может угрожать широкий спектр

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

3.7.П3. Угрозы нарушения основных принципов этики можно разделить на следующие виды:

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

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

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

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

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

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

Оценка угроз нарушения основных принципов этики

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

Приемлемый уровень угрозы

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

Факторы к рассмотрению для целей оценки уровня угроз

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

3.9.П2. Наличие условий, правил и процедур, указанных в пункте 3.7.П1. настоящего Кодекса, также может быть фактором, релевантным для целей оценки уровня угроз нарушения основных принципов этики. Примеры таких условий, правил и процедур включают, в частности:

а) руководство по корпоративному поведению (управлению);

б) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессиональной деятельностью;

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

- г) прямо установленную обязанность сообщать о случаях нарушения принципов этики;
- д) процедуры мониторинга и дисциплинарного воздействия со стороны аудиторской профессии и уполномоченных государственных органов.

Рассмотрение новой информации и изменений в фактах и обстоятельствах

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

3.10.П1. Поддержание состояния бдительности в ходе профессиональной деятельности помогает аудитору определить появление новой информации или изменений в фактах и обстоятельствах, которые влияют на:

- а) уровень угрозы нарушения основных принципов этики или
- б) выводы аудитора о том, являются ли принятые меры предосторожности в ответ на угрозу по-прежнему надлежащими.

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

Ответные меры

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

- а) исключить обстоятельства, включая имеющиеся заинтересованность или взаимоотношения, служащие причиной возникновения угроз; либо
- б) применить доступные и возможные к применению меры предосторожности для сведения угроз к приемлемому уровню; либо
- в) отказаться от или прекратить осуществление (участие в осуществлении) конкретной профессиональной деятельности.

Действия для устранения угроз

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

Меры предосторожности

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

Рассмотрение значимых суждений и общих выводов

3.12.Т. Аудитор должен сформировать общий вывод о том, будут ли устранены либо уменьшены до приемлемого уровня выявленные угрозы в результате действий, которые

аудитор предпринимает или намерен предпринять в ответ на указанные угрозы. При формировании данного общего вывода аудитор должен:

- а) оценить использованные им значимые суждения или сформированные выводы;
- б) применить метод анализа «разумного и информированного третьего лица».

Прочие особенности применения концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики

Предвзятость

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.13.П3. Примеры действий, которые могут снизить влияние предвзятости, включают следующие:

- а) привлечение экспертов для получения дополнительной информации;
- б) проведение консультаций с другими лицами для обеспечения надлежащего критического взгляда в ходе оценки;
- в) прохождение обучения по вопросам выявления факторов предвзятости.

Культура в аудиторской организации

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

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

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

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

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

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

3.14.П3. От аудиторов ожидается, с учетом занимаемой должности, участие в поддержании в аудиторской организации, работниками которой они являются, культуры, основанной на этических ценностях.

Особенности при проведении заданий по аудиту, обзорным проверкам финансовой информации прошедших периодов, и иных заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудитов и обзорных проверок финансовой информации прошедших периодов (далее – «задания, обеспечивающие уверенность»)

Независимость

3.15.П1. Правила независимости устанавливают требования к независимости аудитора при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность. Независимость связана с такими основными принципами этики, как объективность и честность. Независимость подразумевает, в частности:

а) независимость мышления, т.е. такой образ мышления, который позволяет аудитору 1) выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора, и 2) действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;

б) независимость поведения, т.е. такое поведение, которое позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы.

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

Профессиональный скептицизм

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

3.16.П2. Для целей выполнения задания по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, профессиональный скептицизм поддерживается соблюдением, по отдельности

или в совокупности, основных принципов этики, например, следующим образом:

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

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

Описанные выше действия аудитора демонстрируют критическую оценку аудиторских доказательств, что способствует проявлению профессионального скептицизма.

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

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

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

Описанные выше действия аудитора способствуют проявлению профессионального скептицизма.

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

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

- планирует и выполняет надлежащие аудиторские процедуры;
- применяет уместные знания при критической оценке достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств в существующих обстоятельствах.

Описанные выше действия аудитора способствуют проявлению профессионального скептицизма.

4. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ

Введение

4.1. В следующие далее разделы настоящего Кодекса включены требования по применению установленного в разделе 3 настоящего Кодекса концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики, а также поясняющие положения по применению указанных требований. В следующих далее разделах настоящего Кодекса не установлены все факты и обстоятельства, включая профессиональную деятельность, заинтересованность и отношения, которые могут встретиться аудитору и которые создают или могут создать угрозы нарушения основных принципов этики. Соответственно, концептуальный подход требует, чтобы аудитор был внимателен к появлению таких фактов и обстоятельств.

4.2 Требования и поясняющие положения, включенные в следующие далее разделы настоящего Кодекса, применяются аудиторами безотносительно факта оказания ими (участия в оказании) услуг, связанных с заданиями, обеспечивающими уверенность, участия в указанных заданиях.

4.3. Дополнительные требования и поясняющие положения, связанные с применением концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики, содержатся в Правилах независимости.

Общие положения

4.4.Т. Аудитор должен соблюдать установленные в разделе 2 настоящего Кодекса основные принципы этики, применяя концептуальный подход к выявлению и оценке угроз нарушения данных принципов и принятию ответных мер.

4.5.Т. При рассмотрении этического вопроса аудитор должен принять во внимание контекст, в котором вопрос возник или может возникнуть.

Выявление угроз нарушения основных принципов этики

4.6.П1. Соблюдению основных принципов этики может угрожать широкий спектр фактов и взаимоотношений. Виды угроз нарушения основных принципов этики описаны в пункте 3.7.П3. настоящего Кодекса. Ниже приведены примеры фактов и обстоятельств по каждой из указанных категорий угроз, которые могут послужить причиной возникновения угроз нарушения аудитором основных принципов этики при осуществлении им (участии в осуществлении) профессиональной деятельности:

а) угрозы личной заинтересованности:

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

б) угрозы самоконтроля:

- аудитор выпускает заключение об эффективности функционирования финансовых систем, внедрение которых он же осуществлял;
- аудитор, осуществивший подготовку исходных данных для составления учетных записей, выполняет задание, обеспечивающее уверенность, предметом которого является проверка этих же учетных записей.

в) угрозы заступничества:

- аудитор продвигает интересы или акции клиента: оказанных ранее услуг от имени аудиторской организации, в которой работает аудитор.

б) угрозы самоконтроля:

- аудитор выпускает заключение об эффективности функционирования финансовых систем, внедрение которых он же осуществлял;
- аудитор, осуществивший подготовку исходных данных для составления учетных записей, выполняет задание, обеспечи вающее уверенность, предметом которого является проверка этих же учетных записей.

в) угрозы заступничества:

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

г) угрозы близкого знакомства:

- аудитор имеет родственника (родители, братья, сестры, дети, не находящиеся на иждивении) или члена семьи (супруги, лица находящиеся на иждивении, аналогичные лица), который является руководителем или иным должностным лицом клиента;
- руководитель или иное должностное лицо клиента или сотрудник, занимающий должность, позволяющую ему оказывать существенное влияние на предмет задания, недавно

был руководителем соответствующего задания;

- длительное взаимодействие участника аудиторской группы с аудируемым лицом.

д) угрозы шантажа:

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

- на аудитора оказывается давление с целью принудить его согласиться с мнением клиента по определенному вопросу только потому, что клиент обладает большей экспертизой по данному вопросу;

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

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

-

Оценка угроз нарушения основных принципов этики

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

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

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

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

Клиент и среда, в которой он осуществляет свою деятельность

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

а) аудируемым лицом, а также является ли данное аудируемое лицо общественно значимым хозяйствующим субъектом;

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

в) клиентом по заданию, не обеспечивающему уверенность.

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

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

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

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

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

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

Аудиторская организация и среда, в которой она осуществляет свою деятельность

4.7.П5. На оценку аудитором уровня угрозы может оказать влияние рабочая среда, в которой аудиторская организация осуществляет свою деятельность, например, наличие в данной среде следующих факторов:

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

б) правила и процедуры, устанавливающие требования и обеспечивающие мониторинг соблюдения основных принципов этики всеми сотрудниками;

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

г) управление зависимостью доходов аудиторской организации от поступлений от одного клиента;

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

е) наличие требований по образованию, обучению и опыту персонала;

ж) наличие процесса принятия и рассмотрения внутренних и внешних жалоб или претензий.

Рассмотрение новой информации и изменений в фактах и обстоятельствах

4.7.П6. Появление новой информации или изменения в фактах и обстоятельствах могут повлиять на:

а) уровень угрозы нарушения основных принципов этики или

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

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

4.7.П7. Примеры ситуаций, когда появление новой информации или изменения в фактах и обстоятельствах могут повлиять на уровень угрозы нарушения основных принципов этики, включают следующие:

а) аудитор начинает оказывать ранее не оказываемые виды услуг;

б) клиент становится организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, или приобретает другую организацию;

в) аудиторская организация осуществляет реорганизацию в форме слияния или поглощения с другой аудиторской организацией;

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

д) происходит изменения в родственных или семейных отношениях аудитора.

Ответные меры

4.8.П1. Пункты 3.11.Т. – 3.11.П2. содержат требования и пояснения по принятию мер в ответ на угрозы нарушения основных принципов этики, которые не находятся на приемлемом уровне.

Примеры мер предосторожности

4.8.П2. Меры предосторожности могут быть различными в зависимости от фактов и обстоятельств. Примеры действий, которые могут быть предприняты в качестве мер

предосторожности, включают следующие:

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

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

в) привлечение для участия в оказании аудируемому лицу услуг, обеспечивающих и не обеспечивающих уверенность, разных руководителей и групп с разными линиями подчиненности в качестве ответной меры на угрозы самоконтроля, заступничества или близкого знакомства;

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

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

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

4.8.ПЗ. Далее в разделе 4, а также дополнительно в Правилах независимости описаны конкретные угрозы нарушения основных принципов этики, которые могут возникнуть в ходе оказания (участия в оказании) профессиональных услуг, а также включены примеры возможных действий в ответ на данные угрозы.

Надлежащее проверяющее лицо

4.8.П4. Надлежащее проверяющее лицо – лицо, обладающее необходимыми знаниями, навыками, опытом и полномочиями для проведения объективной проверки соответствующих выполненных работ или оказанных услуг. Указанное лицо может быть аудитором.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

4.9.Т. В случае сообщения аудитором информации лицам, отвечающим за корпоративное управление, в соответствии с положениями настоящего Кодекса и Правил независимости, аудитор должен определить надлежащих лиц в структуре управления организации, к которым следует обратиться с информацией. Если аудитор сообщает информацию какой-либо отдельной группе лиц, отвечающих за корпоративное управление, то аудитор должен определить, есть ли также необходимость сообщить указанную информацию всем лицам, отвечающим за корпоративное управление, чтобы обеспечить для них адекватный уровень информирования.

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

а) характер и значимость конкретных обстоятельств;

б) ситуацию или вопрос, о которых необходимо сообщить.

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

4.10.Т. В случаях, когда аудитор взаимодействует с лицами, отвечающими как за руководство, так и за корпоративное управление, аудитор должен убедиться в том, что взаимодействие с указанными лицами обеспечивает достаточную информацию для всех

других лиц, отвечающих за корпоративное управление, с которыми в общем случае взаимодействовал бы аудитор.

4.10.П1. В некоторых случаях все лица, отвечающие за корпоративное управление, одновременно являются руководством организации, например, в случае небольшого бизнеса, где единственный собственник отвечает за корпоративное управление и одновременно выполняет функции руководителя. В таких случаях, если вопросы обсуждаются с руководством и эти же лица отвечают за корпоративное управление, то считается, что аудитор выполнил требования по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

5. КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Введение

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

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

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

5.2 Далее представлены требования, а также поясняющие положения по применению концептуального подхода к их соблюдению в случаях конфликта интересов. При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, также требуется соблюдать требования независимости в соответствии с Правилами независимости.

Общие положения

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

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

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

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

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

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

д) представление интересов двух клиентов по одному и тому же вопросу, при том, что между этими клиентами существует правовой спор, например, они находятся в состоянии прекращения отношений или ликвидации партнерства;

е) выражение аудиторской организацией уверенности в предоставляемом лицензиару заключении в отношении роялти по лицензионному соглашению с 23

одновременным консультированием лицензиата в отношении правильности расчета причитающихся к уплате сумм роялти;

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

з) предоставление клиенту стратегически важной консультации в отношении его конкурентоспособности при наличии совместного предприятия с его основным конкурентом или иной заинтересованности в нем;

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

к) 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.

Выявление конфликта интересов

Общие положения

5.4.Т. 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 и, соответственно, угрозе нарушения основных принципов этики. В рамках указанных действий необходимо установить:

а) характер соответствующих взаимоотношений и заинтересованности участвующих сторон;

б) характер услуги и ее влияние на участвующие стороны.

5.4.П1. Чтобы осуществить указанные выше действия по установлению интересов и взаимоотношений, которые могли бы привести к возникновению конфликта интересов, необходим эффективный процесс выявления таких конфликтов, который позволил бы аудитору выявлять существующие или потенциальные конфликты интересов как до принятия задания, так и при выполнении задания. Этот процесс включает, в том числе, рассмотрение вопросов, выявленных, например, клиентами или потенциальными клиентами. Чем раньше будет выявлен существующий или потенциальный конфликт интересов, тем выше вероятность того, что аудитор сможет принять меры в ответ на угрозы, созданные соответствующим конфликтом интересов.

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

а) характер 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.

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

Изменение обстоятельств

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

5.5.П1. По мере выполнения задания характер услуг, интересы и взаимоотношения

могут претерпевать изменения. В особенности это касается случаев, когда к аудитору обращаются с просьбой выполнить задание в ситуации, которая в дальнейшем может привести к противоборству сторон, даже если стороны, привлекающие аудитора, изначально не имели каких-либо разногласий.

Сетевые аудиторские организации

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

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

- а) характер оказываемых профессиональных услуг;
- б) клиенты, которым оказывают услуги организации, входящие в сеть;
- в) географическое местонахождение всех участвующих сторон.

Угрозы, возникающие в связи с конфликтом интересов

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

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

- а) наличие в аудиторской организации отдельных помещений для подразделений, специализирующихся на различных видах услуг, что могло бы предотвратить передачу конфиденциальной клиентской информации от одного подразделения другому в пределах аудиторской организации;
- б) наличие принципов и процедур, призванных ограничить доступ к клиентским файлам;
- в) использование соглашений о конфиденциальности, подписываемых работниками аудиторской организации;
- г) отдельное (физически и в электронном виде) хранение конфиденциальной информации;
- д) проведение специального обучения и информирования.

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

- а) привлечение разных групп к выполнению заданий, которым даны четкие инструкции (правила и процедуры) в части соблюдения конфиденциальности;
- б) привлечение надлежащего проверяющего лица, которое не участвует в оказании услуги и не затрагивается конфликтом интересов каким-либо иным образом, для проведения проверки выполненных работ с целью оценки обоснованности ключевых суждений и выводов.

Раскрытие информации и согласие

Общие положения

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

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

- а) обстоятельства, приводящие к конфликту интересов;
- б) стороны, которые такой конфликт может затронуть;
- в) характер проблем, которые могут возникнуть;
- г) возможность непредсказуемого развития ситуации по конкретной проблеме.

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

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

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

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

5.8.П3. В общем случае необходимо:

- а) раскрыть затронутым конфликтом интересов клиентам характер конфликта и меры, принятые в ответ на соответствующую угрозу;
- б) если приняты меры предосторожности в ответ на угрозы, получить согласие затронутых конфликтом клиентов на оказание соответствующих услуг.

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

- а) характер обстоятельств, в связи с которыми возникает конфликт интересов;
- б) меры предосторожности, принятые в ответ на угрозу, если применимо;
- в) полученное согласие.

Прямое согласие не получено

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

- а) отказаться от предоставления или прекратить предоставление профессиональных услуг, которые могут привести к конфликту интересов; либо

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

Конфиденциальность

Общие положения

5.10.Т. Аудитор должен помнить о необходимости соблюдения принципа конфиденциальности, в том числе при раскрытии информации или ее совместном использованием внутри аудиторской организации или в сети, в которую входит аудиторская организация, а также при консультациях с третьими сторонами.

5.10.П1. В подразделе «Конфиденциальность» раздела 2 настоящего Кодекса содержатся требования и поясняющие положения, касающиеся ситуаций, которые могут создать угрозу нарушения принципа конфиденциальности.

Раскрытие информации для целей получения согласия нарушает принцип конфиденциальности

5.11.Т. Когда специальное информирование клиента с целью получить прямое согласие приводит к нарушению конфиденциальности и такое согласие, соответственно, не может быть получено, аудиторская организация не должна принимать задание или продолжать выполнение уже принятого задания, за исключением случаев, когда соблюдаются следующие условия:

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

б) существуют конкретные меры, не допускающие обмена конфиденциальной информацией между группами по заданиям, предоставляющими услуги обоим клиентам;

в) у аудиторской организации существует уверенность в том, что разумное и хорошо информированное третье лицо, скорее всего, придет к выводу, что аудитор *вправе* принять задание или продолжать его выполнение, поскольку ограничение возможности аудитора оказывать профессиональные услуги приведет к несоразмерно негативному результату для клиентов или иных участвующих третьих сторон.

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

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

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

Документация

5.12.Т. В обстоятельствах, описанных в пункте 5.11.Т. настоящего Кодекса, аудитор должен задокументировать следующее:

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

б) применяемые конкретные меры, призванные не допустить обмена информацией между группами по заданиям, предоставляющими услуги обоим клиентам;

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

6. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДОГОВОРА ОКАЗАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ УСЛУГ

Введение

6.1 Принятие отношения с новым клиентом или изменение существующего задания могут создать угрозу нарушения одного или нескольких основных принципов этики. Далее представлены требования, а также поясняющие положения по применению концептуального подхода к их соблюдению при указанных обстоятельствах.

Приемлемость отношений с клиентом и задания

Общие положения

6.2.П1. Угрозы нарушения принципов честности или профессионального поведения могут, например, возникнуть в связи с обстоятельствами, относящимися к клиенту (его собственникам, руководству или деятельности). К обстоятельствам, которые, если бы были известны, могли бы представлять угрозы соблюдения указанных основных принципов, относятся, например, участие клиента в незаконной деятельности, нечестность, сомнительная практика составления бухгалтерской (финансовой) отчетности или иное неэтичное поведение.

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

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

б) получение заверений клиента по урегулированию спорных ситуаций, например, посредством совершенствования практики корпоративного управления или системы внутреннего контроля.

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

6.2.П4. При оценке уровня таких угроз принимаются во внимание, в частности, следующие факторы:

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

б) знание соответствующей отрасли экономической деятельности или предмета задания;

в) наличие опыта в рамках соответствующих правовых требований или требований к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;

г) привлечение достаточного количества работников, обладающих необходимой квалификацией;

д) наличие правил и процедур контроля качества, способных в разумных пределах гарантировать, что конкретное задание принимается только тогда, когда оно может быть компетентно выполнено.

6.2.П5. Примеры действий, которые могут предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такую угрозу личной заинтересованности, включают:

а) назначение на задание достаточного числа сотрудников, обладающих необходимыми компетенциями;

- б) договоренность о реалистичном сроке выполнения задания;
- в) использование при необходимости работы экспертов.

Смена аудитора

Общие положения

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

- а) получает запрос от потенциального клиента заменить другого аудитора;
- б) рассматривает возможность участия в конкурсе на предоставление услуг, оказываемых другим аудитором;
- в) рассматривает возможность выполнения работы, дополняющей или сопровождающей работу, выполняемую другим аудитором.

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

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

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

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

- а) обращение к действующему или предшествующему аудитору с просьбой предоставить известную ему информацию, которую, по мнению действующего или предшествующего аудитора, должен знать предполагаемый аудитор до решения вопроса о принятии задания. Например, такой запрос может выявить ранее нераскрытые и уместные факты и указать на разногласия с действующим или предшествующим аудитором, что может повлиять на решение о принятии задания;
- б) получение информации из других источников, таких как направление запросов третьим сторонам или сбор и изучение информации о старшем руководстве клиента или лицах, отвечающих за его корпоративное управление.

Взаимодействие с действующим или предшествующим аудитором

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

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

Взаимодействие с предполагаемым аудитором

6.6.Т. Когда действующий или предшествующий аудитор получает запрос от предполагаемого аудитора, действующий или предшествующий аудитор должен:

- а) соблюсти все применимые нормативные правовые акты, распространяющиеся на подобные запросы;
- б) предоставить информацию честно и однозначно.

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

- а) наличия у действующего или предшествующего аудитора разрешения клиента на такое обсуждение;
- б) относящихся к такому взаимодействию и раскрытию информации правовых или этических требований.

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

Смена аудитора бухгалтерской (финансовой) отчетности

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

- а) если клиент дает согласие действующему или предшествующему аудитор на раскрытие подобных фактов и иной информации, то действующий или предшествующий аудитор должен предоставить такие сведения честно и однозначно;
- б) если клиент не предоставляет или отказывается предоставить действующему или предшествующему аудитор разрешение на обсуждение дел клиента с предполагаемым аудитором, то действующий или предшествующий аудитор должен сообщить об этом факте предполагаемому аудитор, который должен при решении вопроса о принятии назначения тщательно рассмотреть факт непредоставления разрешения или отказа от предоставления разрешения.

Продолжение сотрудничества с клиентом и выполнения задания

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

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

Использование работы эксперта

6.9.Т. В случаях, когда аудитор намеревается использовать работу эксперта, он

должен оценить, насколько обосновано такое использование.

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

7. ВТОРОЕ МНЕНИЕ

Введение

7.1. Предоставление второго мнения организации, которая не является текущим аудиторским клиентом, может создать угрозу личной заинтересованности или иные угрозы в отношении нарушения одного или нескольких основных принципов этики. Далее представлены требования, а также поясняющие положения по применению концептуального подхода к их соблюдению при указанных обстоятельствах.

Общие положения

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

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

7.2.П3. Примеры действий, которые могут предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такую угрозу личной заинтересованности, включают:

- а) получение, при наличии разрешения клиента, информации от действующего или предшествующего аудитора;
- б) уведомление клиента обо всех ограничениях, связанных с выражением мнения;
- в) предоставление действующему или предшествующему аудитору копии документа, содержащего выражение мнения.

Разрешение на взаимодействие с действующим или предшествующим аудитором не получено

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

8. ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ АУДИТОРА

Введение

8.1. Размер и характер вознаграждения аудитора могут создать угрозу нарушения одного или нескольких основных принципов этики в связи с личной заинтересованностью. Далее представлены требования, а также поясняющие положения по применению

концептуального подхода к их соблюдению при указанных обстоятельствах.

Уровень вознаграждения

8.2.П1. Уровень вознаграждения, назначаемый аудитором, может оказать влияние на возможность оказания услуг аудитором в соответствии с профессиональными стандартами.

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

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

- а) знаком ли клиент с условиями выполнения задания и, в частности, с методикой расчета вознаграждения и объема оказываемых услуг;
- б) установлен ли данный уровень вознаграждения независимой третьей стороной, такой как соответствующий орган регулирования.

8.2.П4. Примеры действий, которые могут предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такую угрозу личной заинтересованности, включают:

- а) корректировка уровня вознаграждения или объема задания;
- б) привлечение надлежащего лица для проверки выполненной работы.

Условное вознаграждение

8.3.П1. Условное вознаграждение назначается за выполнение некоторых видов заданий, не обеспечивающих уверенность. Однако в некоторых обстоятельствах условное вознаграждение может привести к возникновению угрозы, в частности, угрозы личной заинтересованности, в отношении соблюдения принципа объективности.

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

- а) характер задания;
- б) пределы изменения размера возможного вознаграждения;
- в) методика расчета вознаграждения;
- г) раскрытие предполагаемым пользователям работы, выполняемой аудитором, методики расчета вознаграждения;
- д) правила и процедуры контроля качества;
- е) будет ли проведена проверка результата сделки, служащей основой для расчета условного вознаграждения, независимым третьим лицом;
- ж) установлен ли данный уровень вознаграждения независимой третьей стороной, такой как соответствующий орган регулирования.

8.3.П3. Примеры действий, которые могут предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такую угрозу личной заинтересованности, включают:

- а) привлечение надлежащего лица, которое не участвовало в оказании соответствующей услуги, не обеспечивающей уверенность, для проверки выполненной аудитором работы.
- г) получение предварительного письменного согласия от клиента на использование

методики расчета вознаграждения.

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

Вознаграждение за посредничество и комиссионное вознаграждение

8.4.П1. Если аудитор платит или получает вознаграждение за посредничество или получает комиссионное вознаграждение, связанное с его работой с клиентом, возникает угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности. Примеры вознаграждения за посредничество или комиссионного вознаграждения включают, в частности:

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

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

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

8.4.П2. Примеры действий, которые могут предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такую угрозу личной заинтересованности, включают:

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

б) раскрытие клиенту любых договоренностей о получении или выплате посреднического или комиссионного вознаграждения другому аудитору или третьей стороне за рекомендацию услуг или продуктов.

Приобретение или продажа аудиторской организации

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

9. ПООЩРЕНИЯ, ВКЛЮЧАЯ ПОДАРКИ И ЗНАКИ ВНИМАНИЯ

Введение

9.1. Предложение или принятие поощрений могут создать угрозы нарушения основных принципов этики, в частности, принципов честности, объективности и профессионального поведения, в связи с угрозами личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа.

9.2. Далее представлены требования, а также поясняющие положения по применению концептуального подхода к их соблюдению в части предложения или принятия в ходе оказания (участия в оказании) профессиональных услуг поощрений в случаях, не нарушающих требования нормативных правовых актов. В данном разделе также установлены требования к аудиторам соблюдать применимые нормативные правовые акты

при предложении или принятии поощрений.

Общие положения

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

- а) подарки;
- б) знаки внимания;
- в) увеселительные мероприятия;
- г) политические и благотворительные пожертвования;
- д) знаки дружбы и лояльности;
- е) трудоустройство или предоставление других коммерческих возможностей;
- ж) льготы, особые права и привилегии.

Поощрения, запрещенные нормативными правовыми актами

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

Поощрения, не запрещенные нормативными правовыми актами

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

Поощрения с целью оказать ненадлежащее влияние

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

9.7.Т. Аудитор не должен принимать или поддерживать иных лиц в принятии любого поощрения, которое, по мнению аудитора, осуществляется с целью оказания ненадлежащего влияния на поведение получателя такого поощрения или иного лица, либо которое, по мнению аудитора, разумное информированное третье лицо, скорее всего, сочтет осуществляющимся с указанной целью.

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

9.7.П.2. В случае, если аудитор предлагает или принимает, либо поддерживает иных

лиц в предложении или принятии любого поощрения с целью оказания ненадлежащего влияния на поведение получателя такого поощрения или иного лица, возникает нарушение основного принципа честности.

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

- а) характер, частота, ценность и общее воздействие поощрения;
- б) время предложения поощрения по отношению к действию или решению, на которое это поощрение могло повлиять;
- в) является ли соответствующее поощрение традиционной или культурной практикой в существующих обстоятельствах, например предложение подарка по случаю религиозного праздника или свадьбы;
- г) является ли соответствующее поощрение вспомогательной частью профессиональной услуги, например, приглашение или принятие приглашения на обед в связи с деловой встречей;
- д) предлагается ли поощрение только отдельному лицу или действует также и для широкой группы лиц. Широкая группа лиц может быть внутренней или внешней по отношению к аудиторской организации, например, другие поставщики услуг клиенту;
- е) функции и должности лиц в аудиторской организации или в организации клиента, которые предлагают или которым предлагают поощрение;
- ж) знает ли аудитор либо имеет основания полагать, что принятие поощрения может нарушить правила и процедуры клиента;
- з) насколько открыто предлагается поощрение;
- и) выдвигал ли получатель требование или просьбу о поощрении;
- к) известная предыдущая практика поведения или репутация лица, предлагающего поощрение.

Рассмотрение будущих действий

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

9.8.П2. Примеры действий, которые могут быть предприняты в качестве мер предосторожности в ответ на такие угрозы, включают:

- а) доведение информации о поощрении до старшего руководства аудиторской организации или лиц, отвечающих за корпоративное управление клиента;
- б) изменение или прекращение деловых отношений с клиентом.

Поощрения без цели оказать ненадлежащее влияние

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

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

9.9.П3. Примеры обстоятельств, при которых предложение или принятие поощрения может привести к возникновению угроз нарушения основных принципов этики, даже если

аудитор сделал вывод об отсутствии фактического или воспринимаемого (третьими сторонами) намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение, включают, в частности, следующие:

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

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

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

9.9.П4. При оценке уровня угроз, возникающих в связи с предложением или принятием таких поощрений, принимаются во внимание факторы, указанные в пункте 9.7.П3. настоящего Кодекса.

9.9.П5. Примеры действий, которые могут исключить угрозы, возникающие в связи с предложением или принятием таких поощрений, включают:

а) поощрение не принимается и не предлагается;

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

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

а) открытость со старшим руководством аудиторской организации или клиента в отношении предложения или принятия поощрения;

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

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

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

д) возмещение стоимости полученного поощрения, такого как знак внимания;

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

Члены семьи и родственники

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

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

б) членам семьи или родственникам аудитора текущими или потенциальными клиентами аудитора;

9.11.Т. Если аудитору становится известно о поощрении, которое предложили члену его семьи или его родственнику или которое указанные лица сами предложили, и при этом аудитор делает вывод о наличии намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение

самого аудитора или на поведение его текущего или потенциального клиента, либо, по мнению аудитора, разумное информированное третье лицо, скорее всего, придет к выводу о наличии такого намерения, то аудитор должен рекомендовать указанным членам семьи или родственникам не предлагать и не принимать такое поощрение.

9.11.П1. При решении вопроса о наличии фактического или воспринимаемого (третьими сторонами) намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение аудитора или его текущего или потенциального клиента принимаются во внимание факторы, указанные в пункте 9.7.П3. настоящего Кодекса. Дополнительным фактором для принятия во внимание является характер или близость взаимоотношения между:

- а) аудитором и членом его семьи или родственником;
- б) членом семьи аудитора или его родственником и текущим или потенциальным клиентом аудитора;
- в) аудитором и его текущим или потенциальным клиентом.

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

9.11.П2. Действия, указанные в пункте 9.8.П2. настоящего Кодекса, также рассматриваются как примеры мер предосторожности в ответ на угрозы, которые могут возникнуть в случае наличия фактического или воспринимаемого (третьими сторонами) намерения оказать ненадлежащее влияние на поведение аудитора или его текущего или потенциального клиента. Такие угрозы могут возникнуть безотносительно выполнения членами семьи аудитора или его родственниками рекомендаций согласно пункту 9.11.Т. настоящего Кодекса.

Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики

9.12.П1. В случаях, когда аудитору становится известно о предложенном поощрении в обстоятельствах, описанных в пункте 9.10.Т. настоящего Кодекса, угрозы нарушения основных принципов этики могут возникнуть, если:

- а) член семьи или родственник предлагает или принимает поощрение, несмотря на рекомендацию аудитора согласно пункту 9.11.Т. настоящего Кодекса;
- б) у аудитора нет оснований считать, что имеется фактическое или воспринимаемое (третьими сторонами) намерение оказать ненадлежащее влияние на поведение аудитора или его текущего или потенциального клиента.

9.12.П2. Поясняющие пункты 9.9.П1. – 9.9.П6. настоящего Кодекса также рассматриваются для целей выявления и оценки угроз нарушения основных принципов этики и принятия ответных действий на такие угрозы. При оценке уровня угроз в данных обстоятельствах также рассматриваются характер и близость взаимоотношений, как указано в пункте 9.11.П1. настоящего Кодекса.

Прочие вопросы

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

9.13.П2. В случаях, когда аудиторской организации, другой аудиторской организации в сети или участнику аудиторской группы предлагают подарки и знаки внимания от

аудируемого лица, применяются требования и поясняющие положения раздела «Подарки и знаки внимания» части I Правил независимости.

9.13.ПЗ. В случаях, когда аудиторской организации или участнику группы по заданию, обеспечивающему уверенность (отличному от аудита или обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов), предлагают подарки и знаки внимания от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, применяются требования и поясняющие положения раздела «Подарки и знаки внимания» части II Правил независимости.

10. ПРИНЯТИЕ НА ХРАНЕНИЕ АКТИВОВ КЛИЕНТА

Введение

10.1. Хранение активов клиента создает угрозы нарушения основных принципов этики, в частности, принципов профессионального поведения и объективности, в связи с угрозой личной заинтересованности и другими угрозами. Далее представлены требования, а также поясняющие положения по применению концептуального подхода к соблюдению этих требований в соответствующих обстоятельствах.

До принятия активов на хранение

10.2.Т. Аудитор не должен принимать на хранение денежные средства и иные активы клиента, за исключением разрешенных законодательством случаев и с соблюдением установленных условий.

10.3.Т. При решении вопроса о принятии клиента и задания, включающего оказание услуги по принятию на хранение денежных средств или активов клиента, одной из обязательных процедур должно быть:

- а) получение аудитором информации относительно источников происхождения активов;
- б) рассмотрение аудитором возникающих у него в результате такого хранения обязательств, налагаемых нормативными правовыми актами.

10.3.П1. Получение аудитором дополнительной информации относительно происхождения источников активов может, например, выявить факты или подозрения в получении активов в результате незаконной деятельности (например, легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, коррупция, коммерческий подкуп). В таких обстоятельствах применяются требования и поясняющие положения раздела 11 настоящего Кодекса.

После принятия активов на хранение

10.4.Т. Аудитор, которому доверены денежные средства или активы, принадлежащие другим лицам, должен:

- а) соблюдать все требования нормативных правовых актов, имеющие отношение к хранению и учету таких активов
- б) *хранить такие активы отдельно от своих личных активов или активов аудиторской организации;*
- в) **использовать такие активы исключительно по назначению;**
- г) всегда быть готовым отчитаться за такие активы, а также за связанные с ними доход, дивиденды или прибыль перед любым лицом, имеющим право на эту информацию.

11. ОТВЕТНЫЕ МЕРЫ НА НЕСОБЛЮДЕНИЕ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ

Введение

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

11.2. Аудитор может столкнуться или ему может стать известно о несоблюдении нормативных правовых актов, или он может заподозрить это в ходе оказания (участия в оказании) профессиональных услуг клиенту. Настоящий раздел содержит указания в части оценки аудитором последствий сложившихся обстоятельств и возможных мер в ответ на несоблюдение или подозрений в несоблюдении:

- а) нормативных правовых актов, общепризнанно оказывающих прямое влияние на существенные показатели и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента;
- 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.

Цель аудитора в отношении несоблюдения нормативных правовых актов

11.3. Отличительной чертой профессии аудитора является принятие ответственности работать в общественных интересах. В рамках ответных мер на случай несоблюдения или подозрение в несоблюдении, перед аудитором стоят следующие цели:

- 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 несоблюдение, если оно еще не имело места;
- в) выполнить дальнейшие аналогичные действия, уместные для соблюдения общественных интересов.

Общие положения

11.4.П1. 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, работающими для или по указаниям клиента, которые противоречат действующим нормативным правовым актам.

11.4.П2. Примеры нормативных правовых актов, к которым относится настоящий раздел, 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;
- здравоохранение и общественную безопасность.

11.4.ПЗ. Несоблюдение может 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 как финансовые, так и нефинансовые последствия для любого из указанных лиц. 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.

11.5.Т. Аудитор должен понимать и соблюдать применимые нормативные правовые акты, содержащие требования в отношении действий аудитора в случае обнаружения им фактов или возникновения у него подозрений в несоблюдении, включая требование предоставления сведений в соответствующие инстанции и запрет на информирование клиента о планируемом предоставлении сведений в соответствующие инстанции. Требования таких применимых нормативных правовых актов могут отличаться от или выходить за рамки требований данного раздела.

11.5.П.1. Запрет на информирование клиента о планируемом предоставлении сведений в соответствующие инстанции может быть установлен, например, применимым законодательством по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

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

11.6.П2. Аудитор, столкнувшийся или которому стало известно о явно незначительных вопросах не обязан следовать положениям настоящего подраздела. Вывод о явно незначительном характере вопроса формируется с использованием профессионального суждения исходя из сути и последствий вопроса, финансовых или иных, для клиента, его собственников, общественности.

11.6.ПЗ. Настоящий подраздел не применяется в отношении:

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

б) несоблюдения со стороны лиц, отличных от указанных в пункте 11.4.П1. настоящего Кодекса. Это включает, например, обстоятельства, когда аудитор, будучи привлеченным клиентом для проверки благонадёжности финансового состояния третьей стороны (перед покупкой её акций, слиянием с ней и т.п.), идентифицирует факт несоблюдения третьей стороной или подозревает ее в этом. Тем не менее, аудитор может найти в настоящем подразделе указания, которые будут ему полезны в отношении выбора ответных действий в подобных ситуациях.

Ответственность руководства клиента и лиц, отвечающих за его корпоративное управление

11.7.П1. Руководство клиента под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, несет ответственность за обеспечение ведения хозяйственной деятельности клиента в соответствии с нормативными правовыми актами. Также руководство клиента и лица, отвечающие за корпоративное управление, отвечают за выявление и принятие мер в

ответ на несоблюдение нормативных актов клиентом, лицами, отвечающими за его корпоративное управление, лицами из состава руководства, или лицами, работающими для или по указанию клиента.

Ответственность аудитора

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

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности

Понимание характера ситуации

11.9.Т. Если аудитору, привлеченному к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, становится известна информация о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении, аудитор должен понять характер такого вопроса, а также обстоятельства, в которых данный вопрос возник или мог возникнуть.

11.9.П1. Аудитору может стать известно о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении в ходе выполнения задания или из информации, полученной от третьих сторон.

11.9.П2. От аудитора требуется применение знаний, профессионального суждения и опыта, но при этом не требуется, чтобы он владел знанием нормативных правовых актов на уровне, более высоком, чем требуется для принятия задания. Несоблюдение нормативного правового акта в конечном счете устанавливается судом или иными уполномоченными органами.

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

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

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

11.10.П2. Надлежащий уровень руководства, с которым следует провести обсуждение, является предметом профессионального суждения. Во внимание принимаются, в частности, следующие факторы:

- характер и обстоятельства ситуации;
- лица, фактически или потенциально вовлеченные в несоблюдение;
- вероятность сговора;
- возможные последствия;
- возможность соответствующего уровня руководства расследовать ситуацию и предпринять соответствующие меры.

11.10.ПЗ. 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 наличия группы компаний, соответствующим уровнем может быть руководство организации которая контролирует клиента.

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

11.11.Т. В случае, когда аудитор считает, что руководство вовлечено в фактическое или подозреваемое несоблюдение, он должен обсудить вопрос с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Ответные меры

11.12.Т. 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) устранить, исправить или уменьшить последствия несоблюдения;
- б) остановить несоблюдение, если оно еще не имело места;
- в) раскрыть ситуацию перед соответствующими инстанциями, если такое раскрытие требуется нормативными правовыми актами или необходимо в общественных интересах.

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

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

11.14.Т. Аудитор должен соблюдать применимые:

- а) нормативные правовые акты, включающие положения в отношении сообщения соответствующим инстанциям о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении;
- б) требования стандартов аудиторской деятельности, включая те, которые относятся к:

- установлению и ответным действиям в отношении несоблюдения, включая недобросовестные действия;
- сообщению лицам, отвечающим за корпоративное управление;
- рассмотрению последствий несоблюдения или подозрений в несоблюдении для аудиторского заключения.

11.14.П1. Некоторые нормативные правовые акты могут предусматривать сроки, в которые соответствующим инстанциям должны быть представлены сведения в отношении случаев несоблюдения или подозрений в несоблюдении.

Взаимодействие при аудите группы

11.15.Т. Если аудитору становится известно о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении, связанных с компонентом группы в любой из ситуаций ниже, аудитор должен довести эту ситуацию до сведения руководителя задания по аудиту группы, если это не запрещено нормативными правовыми актами:

а) для целей аудита финансовой отчетности группы аудитор получил запрос от команды аудитора группы на выполнение работы в отношении финансовой информации компонента;

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

Информация должна быть доведена до сведения руководителя аудита группы в дополнение к принятию ответных действий в соответствии с положениями настоящего раздела.

11.15.П1. Цель доведения информации до руководителя аудита группы – дать возможность руководителю аудита группы быть осведомленным о ситуации и установить (в контексте аудита группы), следует ли принять ответные меры, и, если они необходимы, то как отреагировать на данную ситуацию в соответствии с положениями настоящего раздела. Требование доведения информации согласно пункту 11.15.Т. настоящего Кодекса применимо безотносительно того, принадлежат ли аудитор и руководитель аудита группы к одной и той же аудиторской организации или сети.

11.16.Т. Если руководителю аудита группы становится известно о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении в ходе проведения аудита финансовой отчетности группы, он должен проанализировать, может ли данный вопрос иметь отношение к одному или нескольким компонентам:

а) финансовая информация которых будет предметом проверки для целей аудита финансовой отчетности группы;

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

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

11.17.Т. Если случай или подозрение в несоблюдении может иметь отношении к одному или нескольким компонентам, указанным в подпунктах (а) и (б) пункта 11.16.Т. настоящего Кодекса, руководитель аудита группы должен принять меры по доведению информации о соответствующем вопросе до тех, кто выполняет работу по данным компонентам, при условии, что это не запрещено нормативными правовыми актами. Когда уместно, руководитель аудита группы должен сделать соответствующие запросы (руководству или посредством изучения общедоступной информации) относительно того, подлежит(ат) ли компонент(ы), указанный в подпункте «б» пункта 11.16.Т., аудиту, и, если подлежит, необходимо установить, насколько возможно, кто является аудитором компонента.

11.17.П1. Данное взаимодействие позволит лицам, отвечающим за работу по данным компонентам, быть осведомленными о ситуации и установить, должны ли быть предприняты ответные меры, и если должны, то какие именно в соответствии с положениями настоящего раздела. Требование доведения информации согласно пункту 11.17.Т. настоящего Кодекса применимо безотносительно того, принадлежат ли руководитель аудита группы и лица, отвечающие за работу по компонентам, к одной и той же аудиторской организации или сети.

Необходимость дальнейших действий

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

11.18.П1. К числу 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 следующие:

- а) были ли ответные меры своевременными;
- б) были ли факты несоблюдения или подозрения в несоблюдении надлежащим образом исследованы;
- в) предприняты или предпринимаются ли меры, направленные на то, чтобы
- г) совершены или совершаются ли действия, направленные на то, чтобы остановить несоблюдение, если оно еще не имело места;
- д) приняты или принимаются ли меры, направленные на снижение риска повторного возникновения, например, дополнительные средства контроля или проведение обучения;
- е) когда применимо, была ли информация о несоблюдении или подозрении в несоблюдении доведена до соответствующих инстанций, и, если доведена, было ли раскрытие информации адекватным.

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

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

- нормативно-правовая база;
- неотложный характер ситуации;
- распространенность ситуации в масштабах организации клиента;
- то, сохраняет ли аудитор уверенность в честности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- возможность повторного возникновения фактов несоблюдения или подозрений в несоблюдении;
- существование надежных доказательств нанесения фактического или потенциального ущерба интересам организации, инвесторов, кредиторов, работников, или общественности в целом.

1.19.П2. Ниже приведены примеры обстоятельств, которые могут заставить аудитора усомниться в честности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление:

- а) аудитор подозревает или имеет доказательства их участия или предполагаемого участия в несоблюдении;
- б) 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.

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

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

- а) доведение информации о ситуации до соответствующей инстанции даже в отсутствие требований нормативных правовых актов о таком действии;
- б) отказ от выполнения задания и от профессиональных взаимоотношений с клиентом, если это разрешено нормативными правовыми актами.

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

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

11.21.П1. Факты и иная информация к предоставлению – это те факты и иная информация, о которых, по мнению предшествующего аудитора, следует знать предполагаемому аудитору до решения вопроса о принятии задания по аудиту. В разделе 6 настоящего Кодекса рассматриваются вопросы взаимодействия с предполагаемым аудитором.

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

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

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

- а) провести внутренние консультации;
- б) получить консультацию юриста в целях понимания вариантов профессиональных или правовых последствий совершения им определенных действий;
- в) проконсультироваться на конфиденциальной основе в саморегулируемой организации аудиторов, членом которой он является, или в уполномоченном органе регулирования.

Установление необходимости предоставления информации соответствующей инстанции

11.24.П1. Информация о ситуации не предоставляется соответствующей инстанции, если это противоречит нормативным правовым актам. В ином случае цель предоставления информации состоит в том, чтобы у соответствующей инстанции была возможность инициировать расследование вопроса и принять необходимые меры в общественных интересах.

11.24.П2. Решение вопроса о необходимости предоставления информации соответствующей инстанции зависит, в частности, от характера и масштаба фактического или потенциального ущерба, который может быть нанесен в результате возникновения

данной ситуации инвесторам, кредиторам, работникам или общественности в целом. Например, аудитор может решить, что раскрытие информации соответствующей инстанции является надлежащим действием, если:

а) организация вовлечена во взяточничество (например, имеет отношение к даче взятки местным или иностранным государственным служащим для получения крупных контрактов);

б) деятельность организации является регулируемой и ситуация настолько значима, что может поставить под угрозу сохранение ее лицензии на осуществление деятельности;

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

г) существует вероятность продажи организацией продукции, которая является вредной для здоровья населения или общественной безопасности;

д) организация реализует для своих клиентов схемы, позволяющие им избежать уплаты налогов.

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

а) существует ли соответствующая инстанция, способная получить информацию и инициировать расследование ситуации, совершить необходимые действия. Выбор соответствующей инстанции обусловлен характером ситуации. Например, в случае наличия факта недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности соответствующей инстанцией может быть орган, регулирующий рынок ценных бумаг, в случае нарушения требований природоохранного законодательства - соответствующий природоохранный орган;

б) 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;

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

11.25.Т. Если аудитор установит, что предоставление информации о несоблюдении или подозрении в несоблюдении соответствующей инстанции является надлежащим действием в сложившихся обстоятельствах, то данное действие считается разрешенным раскрытием информации согласно подпункту (г) пункта 2.11.Т. настоящего Кодекса. При предоставлении такой информации аудитор должен действовать добросовестно и проявлять осмотрительность при высказывании заявлений и суждений. Кроме того, аудитор должен оценить уместность информирования клиента о своем намерении предоставить информацию о ситуации.

Неизбежное нарушение нормативных правовых актов

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

считается разрешенным согласно подпункту (г) пункта 2.11.Т. настоящего Кодекса.

Документация

11.27.Т. В отношении несоблюдения или подозрения в несоблюдении, подпадающего под действие настоящего раздела, аудитор должен задокументировать следующее:

а) каким образом отреагировало на ситуацию руководство организации и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление;

б) действия, рассматриваемые аудитором, вынесенные им суждения и принятые решения, с учетом результата анализа методом «разумного и информированного третьего лица»;

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

11.27.П1. Документирование указанных в пункте 11.27.Т. вопросов осуществляется в дополнение к выполнению требований документирования в соответствии с применимыми стандартами аудиторской деятельности. Например, в соответствии с Международными стандартами аудита аудитор должен при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности:

а) подготовить документацию, достаточную для формирования понимания значимых вопросов, возникших в ходе аудита, сделанных выводов, а также значимых профессиональных суждений, лежащих в основе этих выводов;

б) 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;

в) документировать выявленные случаи несоблюдения или подозрений в несоблюдении, результаты обсуждения с руководством и, если уместно, 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

11.28.Т. Если аудитору, привлеченному для оказания (участия в оказании) профессиональных услуг, отличных от аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, становится известно о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении, то он должен предпринять действия для формирования понимания ситуации. Указанное понимание включает понимание характера фактического или подозреваемого несоблюдения, а также обстоятельств, в которых оно произошло или может произойти.

11.28.П1. От аудитора требуется применение знаний и опыта, а также использование профессионального суждения. При этом не требуется, чтобы аудитор владел знанием нормативных правовых актов на уровне, более высоком, чем требуется для оказания (участия в оказании) профессиональных услуг, для которых его привлекли. Несоблюдение нормативного правового акта в конечном счете устанавливается судом или иными уполномоченными органами.

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

11.29.Т. Если аудитор выявляет несоблюдение, которое произошло, или подозревает в несоблюдении, которое может произойти, он должен обсудить ситуацию с представителями надлежащего уровня в составе руководства. Если у

аудитора есть доступ к лицам, отвечающим за корпоративное управление, он также должен обсудить ситуацию с указанными лицами, если это уместно.

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

11.29.П2. Надлежащий уровень руководства, с которым следует провести обсуждение, является предметом профессионального суждения. Во внимание принимаются, в частности, следующие факторы:

- характер и обстоятельства ситуации;
- лица, фактически или потенциально вовлеченные в несоблюдение;
- вероятность сговора;
- возможные последствия;
- возможность соответствующего уровня руководства расследовать ситуацию и предпринять соответствующие меры.

Информирование аудитора бухгалтерской (финансовой) отчетности организации о ситуации

11.30.Т. Если аудитор участвует в оказании услуг, отличных от аудиторских, клиенту, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности которого проводит аудиторская организация данного аудитора, или компоненту такого клиента, то аудитор должен сообщить своей 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.

11.31.Т. Если аудитор оказывает (участвует в оказании) услуг, отличных от аудиторских, клиенту, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности которого проводит аудиторская организация в одной сети с аудитором, или компоненту такого клиента, то аудитор должен рассмотреть вопрос о доведении факта несоблюдения или подозрения в несоблюдении до сведения соответствующей аудиторской организации в сети. Если такое взаимодействие имеет место, то оно должно осуществляться в соответствии с протоколами или процедурами сети, а в их отсутствие - сообщение должно быть направлено непосредственно руководителю аудиторского задания.

11.32.Т. Если аудитор оказывает (участвует в оказании) услуг, отличных от аудиторских, клиенту, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности которого проводит другая аудиторская организация, не входящая с аудитором в одну сеть, или компоненту такого клиента, то аудитор должен рассмотреть необходимость доведения фактов несоблюдения или подозрений в несоблюдении до сведения той аудиторской организации, которая является аудитором бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента (при наличии такой аудиторской организации).

Факторы к рассмотрению для целей информирования аудитора бухгалтерской (финансовой) отчетности

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

относятся следующие:

- а) будут ли предпринимаемые действия противоречить нормативным правовым актам;
- б) имеются ли ограничения на раскрытие информации, установленные соответствующим органом регулирования или обвинителем в ходе продолжающегося расследования факта несоблюдения или подозрений в несоблюдении;
- в) состоит ли цель задания в исследовании потенциального несоблюдения в рамках организации для предоставления ей возможности принятия соответствующих мер;
- г) довело ли руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, информацию о ситуации до сведения аудитора бухгалтерской (финансовой) отчетности организации;
- д) возможная существенность последствий ситуации для целей аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента или, если ситуация имеет отношение к компоненту группы, возможная существенность для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности группы.

Цель информирования

11.34.П1. В обстоятельствах, рассмотренных в пунктах 11.30.Т. – 11.32.Т. настоящего Кодекса, информирование направлено на то, чтобы руководитель аудиторского задания мог быть осведомлен о фактах несоблюдения или подозрениях в несоблюдении, а также установить, должны ли быть предприняты ответные меры, и если должны, то какие именно в соответствии с положениями настоящего раздела.

Необходимость дальнейших действий

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

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

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

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

- а) доведение информации о ситуации до соответствующей инстанции даже в отсутствие требований нормативных правовых актов о таком действии;
- б) отказ от выполнения задания и от профессиональных взаимоотношений с клиентом, если это разрешено нормативными правовыми актами.

11.35.П3. К числу факторов, которые следует учитывать при решении вопроса об информировании соответствующей инстанции, относятся следующие:

- а) будут ли предпринимаемые действия противоречить нормативным правовым актам;
- б) имеются ли ограничения на раскрытие информации, установленные соответствующим органом регулирования или обвинителем в ходе продолжающегося расследования факта несоблюдения или подозрений в несоблюдении;
- в) состоит ли цель задания в исследовании потенциального несоблюдения в рамках

организации для предоставления ей возможности принятия соответствующих мер.

11.36.Т. Если аудитор установит, что предоставление информации о несоблюдении или подозрении в несоблюдении соответствующей инстанции является надлежащим действием в сложившихся обстоятельствах, то данное действие считается разрешенным раскрытием информации согласно подпункту (г) пункта 2.11.Т. настоящего Кодекса. При предоставлении такой информации аудитор должен действовать добросовестно и проявлять осмотрительность при высказывании заявлений и суждений. Кроме того, аудитор должен оценить уместность информирования клиента о своем намерении предоставить информацию о ситуации.

Неизбежное нарушение нормативных правовых актов

11.37.Т. В исключительных случаях аудитор может узнать о фактическом или предполагаемом поведении, в отношении которого у него имеются основания полагать, что оно неизбежно приведет к нарушению нормативных правовых актов и способно нанести существенный ущерб инвесторам, кредиторам, работникам или общественности в целом. Проанализировав уместность обсуждения ситуации с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен использовать профессиональное суждение и установить, есть ли необходимость незамедлительно предоставить информацию о ситуации соответствующей инстанции, чтобы предотвратить или уменьшить последствия такого неизбежного нарушения. Такое раскрытие информации считается разрешенным согласно подпункту (г) пункта 2.11.Т. настоящего Кодекса.

Консультации

11.38.П1. Аудитор может счесть необходимым:

- а) провести внутренние консультации;
- б) получить консультацию юриста в целях понимания вариантов профессиональных или правовых последствий совершения им определенных действий;
- в) проконсультироваться на конфиденциальной основе в саморегулируемой организации аудиторов, членом которой он является, или в уполномоченном органе регулирования.

Документация

11.39.П1. В отношении несоблюдения или подозрения в несоблюдении, подпадающего под действие настоящего раздела, аудитору целесообразно задокументировать следующее:

- а) описание ситуации;
- б) результаты обсуждения с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, иными лицами;
- в) каким образом отреагировало на ситуацию руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление;
- г) действия, рассматриваемые аудитором, вынесенные им суждения и принятые решения;
- д) каким образом аудитор убедился в соблюдении обязанности согласно пункту 11.35.Т. настоящего Кодекса.