ЭТИКА БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ

Е.Г.МАТУС,

ИП-аудитор,

ДипИФР, Advanced Diploma in

Accounting and Business (ACCA)

член правления Аудиторской палаты,

руководитель комитета

по внедрению МСА и Кодекса этики

Материал подготовлен с использованием

правовых актов по состоянию

на 3 ноября 2020 г.

С 1 июля 2020 г. на территории Республики Беларусь введены в действие в качестве технических нормативных правовых актов международные стандарты аудиторской деятельности и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (далее - Кодекс этики), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров (МФБ). Данные документы введены в целях реализации норм Закона об аудиторской деятельности, Указа N 429 и постановления N 308. В данной статье пойдет речь о Кодексе этики, который обязаны соблюдать все аудиторские организации, аудиторы - ИП и аудиторы.

**Основные принципы и подходы.**

**Важность этики**

Миссией МФБ в соответствии с ее конституцией является служение общественным интересам, укрепление бухгалтерской профессии во всем мире, содействие укреплению экономики разных стран путем установления и распространения профессиональных стандартов высокого уровня, содействие сближению соответствующих международных стандартов, а также соблюдение общественных интересов при возникновении вопросов в области бухгалтерской профессии (ч. 1 к предисловию Кодекса этики).

Действуя в соответствии с заявленной миссией, Совет МФБ учредил Комитет по международным этическим стандартам для бухгалтеров с целью создания и самостоятельной публикации этических стандартов высокого качества и иных документов для профессиональных бухгалтеров во всем мире (ч. 2 к предисловию Кодекса этики).

Отличительной чертой бухгалтерской профессии является принятие бухгалтером на себя обязанности действовать в общественных интересах. Следовательно, обязанность профессионального бухгалтера заключается не только в удовлетворении потребностей заказчика или работодателя (п. 100.1 Кодекса этики).

*Общественными интересами* считается коллективное благополучие сообщества людей и организаций, которые обслуживают профессиональные бухгалтеры, включая клиентов, кредиторов, государственные органы, работников, инвесторов, деловые, финансовые круги и др., которые полагаются на работу профессиональных бухгалтеров.

**Основная причина**, по которой **бухгалтерам следует иметь этический кодекс**, заключается в том, что **люди полагаются на них и их опыт**.

Бухгалтеры решают целый ряд вопросов от имени клиентов. Они часто имеют доступ к конфиденциальной информации. Аудиторы выражают независимую точку зрения. Поэтому очень важно, чтобы бухгалтеры и особенно аудиторы были независимыми.

Кодекс этики устанавливает этические требования, предъявляемые к профессиональным бухгалтерам (ч. 3 к предисловию Кодекса этики).

***Справочно***

*Кодекс этики МФБ доступен бесплатно на веб-сайте МФБ* (*Режим доступа:* *https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf. - Дата доступа: 03.11.2020).*

*Русскоязычный вариант (приложение 52 к постановлению N 308) - на сайте Минфина (Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/blr\_doc/postsm\_250520\_308.pdf. - Дата доступа: 03.11.2020).*

В Кодексе этики изложены согласованные на международном уровне стандарты, начиная с определения фундаментальных принципов и заканчивая разработкой конкретных вопросов, касающихся бухгалтеров в публичной практике и бухгалтеров в бизнесе.

***Справочно***

*Под публично практикующим профессиональным бухгалтером в рамках международных стандартов аудиторской деятельности понимается профессиональный бухгалтер независимо от того, к какой функциональной категории он относится (например, в области аудита, налогообложения, бухгалтерского учета).*

Кодекс этики состоит из трех частей:

- часть А "Общее применение кодекса" - распространяется на всех профессиональных бухгалтеров;

- часть В "Публично практикующие профессиональные бухгалтеры" - применима к аудиторам;

- часть С "Профессиональные бухгалтеры в организациях" - применима к профессиональным бухгалтерам в бизнесе. Эта часть относится к бухгалтерам, которые не являются аудиторами. Это бухгалтеры, которые непосредственно готовят финансовую отчетность.

Кодекс этики устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики для профессиональных бухгалтеров и описывает концептуальную основу, необходимую (п. 100.2 Кодекса этики):

- для обнаружения угроз соблюдению фундаментальных принципов;

- оценки значимости обнаруженных угроз;

- принятия мер предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня.

Когда профессиональный бухгалтер определяет, что соответствующие меры предосторожности недоступны или не могут быть применены для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня, он должен устранить обстоятельства или отношения, создающие угрозы, либо отклонить или прекратить аудиторское задание.

**Фундаментальные принципы**

Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) должны соблюдать следующие фундаментальные принципы (п. 100.5 Кодекса этики):

*честность (добросовестность)* - быть прямым и честным во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях;

*объективность* - не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов или чрезмерное влияние других лиц преобладали над профессиональными или деловыми суждениями;

*профессиональная компетентность и должная тщательность* - поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, необходимом для предоставления заказчику или работодателю компетентных профессиональных услуг, учитывая текущие тенденции в профессиональной практике, законодательстве и методах работы, и действовать тщательно в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами;

*конфиденциальность* - соблюдать конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных и деловых взаимоотношений, и не раскрывать такую информацию третьим сторонам без четкого и конкретного разрешения, при условии, что у бухгалтера не возникает юридического или профессионального права или обязанности раскрыть эту информацию. Бухгалтер также не должен использовать информацию для собственной выгоды или выгоды третьих сторон;

*профессиональное поведение* - соблюдать соответствующее законодательство и нормативно-правовое регулирование и избегать любых действий, дискредитирующих профессию.

**Давление на аудиторов и бухгалтеров с целью нарушения ими фундаментальных принципов**

Наниматели, покупатели, поставщики или кредиторы могут попросить аудитора или бухгалтера нарушить фундаментальные принципы.

Профессиональный бухгалтер всегда должен применять концептуальную основу, которая требует оценки значимости угрозы и применения соответствующих мер защиты. Бухгалтеры не должны:

- позволить давлению со стороны других привести к нарушению основных принципов;

- оказывать давление на других, что может привести к нарушению основных принципов.

Примеры давления:

- просят исказить финансовые отчеты;

- просят лгать аудитору;

- просят подписать акт на выполненные работы, которые еще не завершены или не проверены должным образом;

- просят ненадлежащим образом сократить объем выполненной работы.

Соответствующие меры предосторожности включают:

- обсуждение вопроса с человеком, оказывающим давление, чтобы попытаться решить проблему;

- обсуждение вопроса с руководителем, если руководитель не является лицом, оказывающим давление;

- обращение за советом к другому сотруднику (например, из отдела кадров);

- использование формального процесса разрешения споров организации или политики информирования о нарушениях;

- обращение за советом к другому профессиональному консультанту;

- получение юридической консультации.

**Концептуальная основа**

Кодекс этики устанавливает концептуальную основу, в соответствии с которой профессиональному бухгалтеру необходимо определить, оценить и устранить угрозы соблюдению фундаментальных принципов. В нем содержатся некоторые правила, но в целом это гибкое руководство. Его можно рассматривать как основу, а не набор правил. Есть ряд преимуществ руководства по сравнению с системой этических правил. Они изложены в таблице.

|  |
| --- |
| **Преимущества этических рамок над системой, основанной на правилах** |
| Структура Кодекса этики возлагает ответственность на аудитора за **активное рассмотрение** независимости в каждой конкретной ситуации, а не просто на согласование контрольного списка запрещенных ситуаций. Это также демонстрирует ответственный подход к решению  этических проблем |
| Кодекс этики **не позволяет аудиторам интерпретировать основанные на правилах требования**, чтобы обойти их. В некотором смысле списки запретительных правил порождают обман, тогда как принципы поощряют формирование положительной практики, которая приводит к их соблюдению |
| Кодекс этики **учитывает** различия, которые встречаются в **каждой отдельной ситуации**. Каждая ситуация, вероятно, будет отличаться |
| Кодекс этики может подстраиваться под **быстро меняющуюся среду**, такую, как та, в которой работают аудиторы и бухгалтеры |
| Кодекс этики **может содержать запреты**, при необходимости, если меры предосторожности невозможны |

**Угрозы соблюдению фундаментальных принципов**

Есть пять основных источников угрозы (п. 100.12 Кодекса этики):

- *угроза личной заинтересованности* (например, наличие финансовой заинтересованности в клиенте);

- *угроза самоконтроля* (например, аудит финансовой отчетности, подготовленной самой компанией);

- *угроза заступничества* (например, продвижение акций котируемой компании, которая является клиентом по аудиту);

- *угроза близких отношений* (например, член аудиторской команды имеет родственников у клиента);

- *угроза шантажа* (например, угроза увольнения из-за разногласий).

**Меры предосторожности**

Меры предосторожности - это действия или иные меры, которые могут устранить угрозы или снизить их до приемлемого уровня. Такие меры разделяются на две большие категории:

1) меры предосторожности, созданные профессиональной деятельностью, законодательством или нормативно-правовым регулированием;

2) меры предосторожности в рабочей среде (п. 100.13 Кодекса этики).

**Концептуальная основа независимости**

Кодекс этики рассматривает требования независимости, предъявляемые к заданиям по аудиту и обзорным проверкам (п. 290.1 Кодекса этики).

Независимость включает (п. 290.6 Кодекса этики):

- независимость мнения - состояние, которое позволяет выразить мнение без внешнего влияния, ставящего под сомнение правильность профессионального суждения, и при котором специалист может действовать честно (добросовестно), объективно и сохранять профессиональный скептицизм;

- внешняя независимость - недопущение фактов и обстоятельств, которые являются настолько значимыми, что разумная и информированная третья сторона, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, вероятнее всего, заключила бы, что честность (добросовестность), объективность или профессиональный скептицизм фирмы или члена аудиторской рабочей группы были нарушены.

Концептуальная основа должна применяться с целью (п. 290.7 Кодекса этики):

- выявления угроз независимости;

- оценки значимости выявленных угроз;

- при необходимости принятия мер предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня.

Если профессиональный бухгалтер (аудитор) считает, что соответствующие меры предосторожности не могут быть приняты для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня, то он должен устранить обстоятельства или взаимоотношения, создающие такие угрозы, и сократить или прекратить выполнение аудиторского задания.

**Угрозы независимости**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Личный интерес** | **Обзор (проверка) собственной работы** | **Споры** | **Шантаж (запугивание)** |
| - Чрезмерная зависимость от клиента по аудиту из-за уровня вознаграждения;  - просроченные платежи становятся похожими на кредит;  - условные вознаграждения;  - получение комиссий от клиентов;  - предоставление других выгодных услуг клиентам;  - близкие отношения с клиентом;  - длительные отношения с клиентом;  - личный интерес в акциях или других инвестициях;  - гостеприимство | - Аудитор готовит отчеты;  - аудитор участвует в принятии управленческих решений;  - предоставление любых других услуг клиенту | - Текущий судебный процесс с клиентом;  - угроза судебного разбирательства с клиентом;  - клиент не платит вознаграждение долгое время, и оно становится просроченным | - Любая угроза судебного разбирательства со стороны клиента;  - личные взаимоотношения с клиентом;  - гостеприимство;  - угроза выставления услуг на тендер |

**Угроза личной заинтересованности**

Угроза того, что наличие финансового или иного интереса ненадлежащим образом повлияет на суждение или поведение аудитора (подп. (а) п. 100.12 Кодекса этики).

|  |  |
| --- | --- |
| **Угроза** | **Меры предосторожности** |
| **Вознаграждения**  Чрезмерная зависимость от клиента по аудиту может привести к тому, что аудитор может игнорировать корректировки, требуемые в финансовой отчетности из-за страха потери клиента.  Угроза возникает, если общая сумма вознаграждения, полученного от заказчика аудиторских услуг, представляет значительную долю общих вознаграждений фирмы, получаемых в результате аудита | - Снижение зависимости фирмы от заказчика аудиторских услуг;  - внешние обзорные проверки контроля качества;  - получение консультаций от третьей стороны, такой как профессиональная организация или профессиональный бухгалтер, по ключевым суждениям аудита (п. 290. 221 Кодекса этики).  ***Примечание***  *Если заказчик аудиторских услуг является общественно значимым хозяйствующим субъектом и в течение двух лет подряд общая сумма вознаграждений, полученных от заказчика и его связанных субъектов, составляет более 15% от общей суммы вознаграждений, полученных фирмой в результате выражения мнения о финансовой отчетности заказчика, то:*  *- фирма должна раскрывать для лиц, наделенных управленческими полномочиями по отношению к заказчику аудиторских услуг, тот факт, что общая сумма таких вознаграждений составляет более 15% от общей суммы вознаграждений, полученных фирмой;*  *- перед предоставлением аудиторского заключения по финансовой отчетности второго года следует привлечь профессионала, не являющегося сотрудником фирмы, выражающей мнение о финансовой отчетности, для обзорной проверки качества выполнения задания или профессиональную организацию для выполнения задания, аналогичного обзорной проверке качества выполнения задания (ч. 1 п. 290.222 Кодекса этики)* |
| **Подарки и знаки гостеприимства**  Принятие подарков или знаков гостеприимства от заказчика аудиторских услуг | Подарки и гостеприимство могут быть приняты, если:  - их стоимость несущественная;  - предлагаются в ходе обычной деятельности без намерения влиять на принятие решений (п. 260.2 Кодекса этики).  Предложение подарков и знаков гостеприимства должно быть задокументировано в аудиторском файле, даже если они не были приняты |
| **Владение акциями / финансовыми интересами**  Аудитор захочет получить максимальную отдачу от инвестиций и пропустить корректировки по результатам аудита, которые повлияют на стоимость их инвестиций | Если член аудиторской рабочей группы, член семьи такого лица или фирма имеют прямой финансовый интерес или существенный косвенный финансовый интерес в заказчике аудиторских услуг, то угроза личной заинтересованности будет настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня. Следовательно, никто из нижеперечисленных не должен иметь прямого финансового интереса или существенного косвенного финансового интереса в заказчике: член аудиторской рабочей группы, член семьи такого лица, фирма (п. 290.104 Кодекса этики).  Если аудиторская рабочая группа знает, что близкий родственник члена аудиторской рабочей группы имеет прямой финансовый интерес или существенный косвенный финансовый интерес в заказчике аудиторских услуг, то возникает угроза личной заинтересованности. Значимость угрозы будет зависеть от таких факторов, как:  - характер отношений между членом аудиторской рабочей группы и его близким родственником;  - существенность финансового интереса для близкого родственника.  *Меры предосторожности включают:*  - избавление близкого родственника в кратчайшие сроки от финансового интереса или достаточной части косвенного финансового интереса так, чтобы оставшаяся часть интереса более не была существенной;  - привлечение профессионального бухгалтера для обзорной проверки работы, выполненной членом аудиторской рабочей группы;  - исключение данного лица из аудиторской рабочей группы (п. 290.105 Кодекса этики).  Если другие партнеры по офису, в котором партнер по аудиторскому заданию выполняет работы, связанные с аудиторским заданием, или члены их семей имеют прямой финансовый интерес или существенный косвенный финансовый интерес в заказчике аудиторских услуг, то угроза личной заинтересованности является настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня. Следовательно, ни партнеры, ни члены их семей не должны иметь такие финансовые интересы в заказчике аудиторских услуг (п. 290.108 Кодекса этики) |
| **Займы и гарантии**  Заем или гарантия (депозит) от заказчика аудиторских услуг, являющегося банком или подобным учреждением, не создает угрозы независимости, если предоставляется:  - на коммерческих условиях;  - обычных условиях (п. 290.120 Кодекса этики) | Займы и гарантии между клиентом и членами аудиторской группы и их членами семьи, выданные не в соответствии с нормами обычных процедур и условий, недопустимы (п. 290.118 Кодекса этики).  Если заем сделан аудиторской организации (а не члену аудиторской группы), он должен быть несущественным и для организации, и для клиента. Если это существенно, необходимые меры предосторожности следует применить, например, обзорную проверку независимым экспертом (п. 290.119 Кодекса этики) |
| **Деловые отношения**  Если аудиторские фирмы (или их члены) вступают в деловые отношения с клиентом (например, совместное предприятие, соглашение о маркетинге), это ведет к личной заинтересованности, т. к. аудитор будет заинтересован в успешной работе клиента (ч. 1 п. 290.124 Кодекса этики).  Приобретение товаров и услуг у заказчика аудиторских услуг фирмой, членом аудиторской рабочей группы или членом семьи такого лица, как правило, не создает угрозы независимости, если операция является частью обычного ведения дел и легко контролируется. Однако подобные операции могут иметь такой характер и масштаб, что они будут приводить к возникновению угрозы личной заинтересованности (п. 290.126 Кодекса этики) | В случае аудиторских фирм или партнеров этих фирм, за исключением несущественных, никакие меры предосторожности не могут снизить эту угрозу до приемлемого уровня.  В случае членов группы по аудиту человек, связанный с клиентом аудита, должен быть удален из группы по аудиту (ч. 2, 3 п. 290.124 Кодекса этики).  Если покупка товаров работ и услуг членом аудиторской группы представляет собой существенную сумму, это лицо должно быть удалено из аудиторской группы или ему следует уменьшить объем операций (п. 290.126 Кодекса этики) |
| **Трудовые отношения с заказчиком аудиторских услуг**  Если у члена команды по проекту есть основания полагать, что он может стать сотрудником клиента, есть риск, что он не захочет чего-либо делать, что может повлиять на их потенциальную будущую работу | Политика и процедуры фирмы должны требовать от членов аудиторской рабочей группы уведомления фирмы о факте переговоров о возможных трудовых отношениях с заказчиком.  *Примеры мер предосторожности:*  - исключение данного лица из аудиторской рабочей группы;  - обзорная проверка любых значимых суждений, вынесенных данным лицом за время его работы в группе (п. 290.138 Кодекса этики) |
| **Вознаграждения - просроченная оплата**  Просроченная задолженность может быть рассмотрена как заем заказчику | Как правило, ожидается, что фирма потребует выплаты такого вознаграждения до того, как будет предоставлено аудиторское заключение.  *Примером меры предосторожности является* привлечение еще одного профессионального аудитора, не принимавшего участия в выполнении аудиторского задания, для предоставления консультаций или обзорной проверки выполненной работы (п. 290.223 Кодекса этики) |
| **Условные вознаграждения**  Аудитор может иметь мотивацию для обеспечения определенного результата, чтобы максимизировать плату за аудит. Например, не указывать на необходимые определенные корректировки в ходе аудита, которые могли бы снизить прибыль, если вознаграждение установлено в процентах от прибыли.  ***Справочно***  *Условные вознаграждения - это вознаграждения, рассчитываемые на заранее оговоренной основе, зависящей от результата сделки или оказания фирмой тех или иных услуг (п. 290.224 Кодекса этики)* | Аудиторская компания не должна заключать соглашений, подразумевающих получение такого вознаграждения (п. 290.225 Кодекса этики) |
| **Политика компенсации и оценки**  Угроза возникает, если член аудиторской рабочей группы получает оценку своей работы или компенсацию в связи с оказанием услуг, не связанных с подтверждением достоверности информации. Значимость угрозы зависит:  - от доли компенсации или оценки работы данного лица, основанных на продаже таких услуг;  - роли данного лица в аудиторской рабочей группе;  - влияния продажи таких услуг на решения о продвижении по службе (ч. 1 п. 290.228 Кодекса этики) | Основной партнер по аудиту не должен оцениваться или получать компенсацию на основе своего успеха в отношении продажи услуг, не связанных с подтверждением достоверности информации, заказчику аудиторских услуг (п. 290.229 Кодекса этики).  *Примеры мер предосторожности:*  - исключение таких лиц из аудиторской рабочей группы;  - привлечение профессионального бухгалтера для обзорной проверки работы, выполненной таким членом аудиторской рабочей группы (ч. 2 п. 290.228 Кодекса этики) |
| **Фактическое или потенциальное судебное разбирательство**  Судебный процесс может представлять подрыв доверия в отношениях между аудитором и клиентом.  Отношения между управленческим персоналом заказчика и членами аудиторской рабочей группы должны характеризоваться абсолютной непредвзятостью и полным раскрытием информации, касающейся всех аспектов деятельности заказчика. Если фирма и управленческий персонал заказчика находятся в противостоянии в результате фактического или потенциального судебного разбирательства, влияющего на готовность управленческого персонала полностью раскрывать информацию, то возникают угрозы личной заинтересованности или шантажа. Значимость угроз будет зависеть от таких факторов, как:  - существенность судебного разбирательства;  - имеет ли судебное разбирательство отношение к ранее выполненному аудиторскому заданию (ч. 1 п. 290.231 Кодекса этики) | - Если в судебное разбирательство вовлечен член аудиторской рабочей группы, то необходимо исключить его из аудиторской рабочей группы;  - привлечение специалиста для обзорной проверки выполненной работы.  Если такие меры предосторожности не позволяют снизить угрозы до приемлемого уровня, то единственным возможным действием является прекращение выполнения или отклонение предложения о выполнении аудиторского задания (ч. 2, 3 п. 290.231 Кодекса этики) |

**Угроза близких отношений**

Угроза того, что вследствие длительных или близких взаимоотношений с заказчиком аудитор будет слишком привержен его интересам или будет слишком снисходителен к его деятельности (подп. (d) п. 100.12 Кодекса этики).

|  |  |
| --- | --- |
| **Угроза** | **Меры предосторожности** |
| **Длительные связи старшего персонала (включая ротацию партнеров) с заказчиком аудиторских услуг**  Угрозы близких отношений и личной заинтересованности возникают при вовлечении одного и того же старшего персонала в работу над аудиторским заданием в течение длительного периода. Значимость угроз зависит от таких факторов, как:  - время, в течение которого данное лицо являлось членом аудиторской рабочей группы;  - роль данного лица в аудиторской рабочей группе;  - структура фирмы;  - характер аудиторского задания;  - менялся ли управленческий персонал заказчика;  - менялся ли характер или сложность вопросов учета и отчетности заказчика (ч. 1 п. 290.150 Кодекса этики) | - Ротация старшего персонала аудиторской рабочей группы;  - привлечение профессионального бухгалтера, не являвшегося членом аудиторской рабочей группы, для проведения обзорной проверки работы, выполненной старшим персоналом;  - регулярные независимые внутренние или внешние обзорные проверки качества выполнения задания (ч. 2 п. 290.150 Кодекса этики).  ***Примечание***  *В отношении аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов специалист не должен быть основным партнером по аудиту более семи лет*. *По истечении этого срока он в течение двух лет не может быть членом рабочей группы или основным партнером по аудиту для данного заказчика. В течение этого периода специалист не должен участвовать в аудиторских проверках данного субъекта, осуществлять контроль качества выполнения задания, предоставлять консультации рабочей группе или заказчику относительно технических или отраслевых вопросов, операций или событий или каким-либо иным образом напрямую влиять на результат выполнения задания (п. 290.151 Кодекса этики).*  *В редких случаях и вследствие непредвиденных внешних обстоятельств могут продлевать участие в аудиторской рабочей группе на один год при условии, что угрозы независимости могут быть устранены или снижены до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности (п. 290.152 Кодекса этики)* |
| **Семейные и личные отношения**  Угрозы личной заинтересованности, близких отношений или шантажа могут возникнуть в результате личных или семейных отношений между:  - партнером или сотрудником фирмы, не являющимся членом аудиторской рабочей группы;  - директором, должностным лицом фирмы - заказчика аудиторских услуг или сотрудником, чье положение позволяет оказывать значительное влияние на подготовку бухгалтерских регистров или финансовой отчетности заказчика, по которой фирма будет выражать свое мнение (п. 290.127, ч. 1 п. 290.132 Кодекса этики) | Лицо, находящееся в близких взаимоотношениях, не должно быть членом аудиторской рабочей группы (п. 290.128 Кодекса этики).  *Меры предосторожности:*  - такое распределение обязанностей партнера или сотрудника, которое позволило бы снизить любое потенциальное влияние с его стороны на выполнение аудиторского задания;  - привлечение профессионального бухгалтера для обзорной проверки работы, выполненной по аудиторскому заданию (ч. 2 п. 290.132 Кодекса этики) |
| **Услуги по найму**  Оказание услуг по найму заказчику аудиторских услуг может создавать угрозу личной заинтересованности, близких отношений или шантажа | Во всех случаях фирма не должна принимать на себя управленческие полномочия, включая выступление в роли лица, ведущего переговоры от имени заказчика, и решение о найме должно приниматься заказчиком.  Фирма, как правило, может предоставлять такие услуги, как рассмотрение профессиональных квалификаций определенного числа претендентов на должность и выражение своего мнения по их соответствию должности (ч. 2 п. 290.214 Кодекса этики).  ***Примечание***  *Фирма не должна предоставлять следующих услуг по найму заказчику аудиторских услуг, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, по отношению к директору или должностному лицу субъекта или члену старшего управленческого персонала, чья должность позволяет оказывать значительное влияние на подготовку бухгалтерских регистров или финансовой отчетности, по которой фирма планирует выразить мнение:*  *- поиск кандидатов на такие должности;*  *- проверку рекомендаций потенциальных кандидатов на такие должности (п. 290.215 Кодекса этики)* |
| **Трудовые отношения с заказчиком аудиторских услуг**  Угрозы близких отношений или шантажа могут возникнуть, если директор, должностное лицо заказчика аудиторских услуг или сотрудник, чья должность позволяет оказывать значительное влияние на подготовку бухгалтерских регистров или финансовой отчетности заказчика, по которой фирма будет выражать свое мнение, является или недавно являлся членом аудиторской рабочей группы или партнером фирмы.  Если бывший член аудиторской рабочей группы или партнер фирмы был нанят заказчиком аудиторских услуг на такую должность, и никакой значительной связи между ним и фирмой не остается, то наличие и значимость любых угроз будет зависеть от таких факторов, как:  - должность данного лица в фирме заказчика;  - любая деятельность данного лица в аудиторской рабочей группе;  - период времени, прошедшего с тех пор, как данное лицо являлось членом аудиторской рабочей группы или партнером фирмы;  - предыдущая должность данного лица в аудиторской рабочей группе или фирме, например, было ли оно ответственно за поддержку регулярной связи с управленческим персоналом заказчика или лицами, наделенными управленческими полномочиями (ч. 1 п. 290.136 Кодекса этики) | - Изменение плана аудита;  - привлечение в аудиторскую рабочую группу лиц, имеющих больший опыт по сравнению с лицом, вступившим с заказчиком в трудовые отношения;  - привлечение профессионала для обзорной проверки работы, выполненной бывшим членом аудиторской рабочей группы (ч. 2 п. 290.136 Кодекса этики).  ***Примечание***  *Требование независимости не будет считаться нарушенным, если общественно значимый хозяйствующий субъект составит финансовую отчетность, охватывающую период по истечении 12 месяцев после того, как партнер перестает быть основным партнером по аудиту, и если партнер не являлся членом аудиторской рабочей группы во время аудиторской проверки данной финансовой отчетности (п. 290.139 Кодекса этики)* |

**Угроза самоконтроля**

Угроза того, что аудитор не может надлежащим образом оценить результаты предыдущего вынесенного суждения или услуг, оказанных самим аудитором или иным сотрудником аудиторской фирмы, на которые аудитор будет опираться при формировании суждения, являющегося частью настоящего задания (подп. (b) п. 100.12 Кодекса этики).

|  |  |
| --- | --- |
| **Угроза** | **Меры предосторожности** |
| **Подготовка бухгалтерских регистров и финансовой отчетности**  Оказание заказчику таких аудиторских услуг, как подготовка бухгалтерских регистров или финансовой отчетности, приводит к возникновению угрозы самоконтроля, если впоследствии фирма осуществляет аудиторскую проверку финансовой отчетности (п. 290.168 Кодекса этики) | Фирма может оказывать услуги, связанные с подготовкой бухгалтерских регистров и финансовой отчетности для заказчика аудиторских услуг, не являющегося общественно значимым хозяйствующим субъектом, если такие услуги имеют формальный или чисто технический характер.  *Меры предосторожности включают:*  - оказание таких услуг лицом, не являющимся членом аудиторской рабочей группы;  - если такие услуги оказываются членом аудиторской рабочей группы, то привлечение партнера или члена старшего персонала с соответствующим опытом, не являющегося членом аудиторской рабочей группы, для обзорной проверки выполненной работы.  (п. 290.171 Кодекса этики).  ***Примечание***  *Фирма не должна оказывать бухгалтерских услуг заказчику аудиторских услуг, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, в том числе услуг по расчету заработной платы. Фирма также не должна осуществлять подготовку финансовой отчетности или подготовку финансовой информации, формирующей основу финансовой отчетности, по которой фирма планирует выразить мнение (п. 290.172 Кодекса этики).*  *Фирма может оказывать бухгалтерские услуги, включая услуги по расчету заработной платы, подготовке финансовой отчетности и другой финансовой информации формального или технического характера для подразделений или связанных субъектов заказчика аудиторских услуг, являющегося общественно значимым хозяйствующим субъектом, если персонал, предоставляющий такие услуги, не состоит в аудиторской рабочей группе (п. 290.173 Кодекса этики)* |
| **Услуги по внутреннему аудиту**  Услуги в области внутреннего аудита подразумевают помощь заказчику аудиторских услуг в осуществлении внутреннего аудита. Оказание таких услуг заказчику аудиторских услуг создает угрозу независимости по причине самоконтроля, если фирма использует результаты внутреннего аудита в последующем процессе внешнего аудита. Выполнение значительной части внутреннего аудита заказчика увеличивает возможность того, что персонал фирмы, осуществляющий внутренний аудит, примет на себя то или иное управленческое полномочие | Если персонал фирмы берет на себя управленческие полномочия при осуществлении внутреннего аудита заказчика аудиторских услуг, возникающая в такой ситуации угроза будет настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут снизить ее до приемлемого уровня (п. 290.196 Кодекса этики).  ***Примечание***  *Если заказчик аудиторских услуг является общественно значимым хозяйствующим субъектом, то фирма не должна оказывать услуги по внутреннему аудиту, связанные:*  *- со значительной частью мер внутреннего контроля над финансовой отчетностью;*  *- с системами финансовой отчетности, предоставляющими информацию, которая, отдельно или в совокупности, является существенной для бухгалтерских регистров или финансовой отчетности, по которой фирма планирует выразить мнение;*  *- суммами или информацией, являющимися, отдельно или в совокупности, существенными для финансовой отчетности, по которой фирма планирует выразить мнение (п. 290.200 Кодекса этики)* |
| **Услуги по налогообложению**  Услуги по налогообложению разделены на следующие четыре группы:  1) подготовка налоговых деклараций;  2) исчисление налогов для целей подготовки бухгалтерских регистров;  3) налоговое планирование и другие консультационные услуги;  4) помощь при разрешении налоговых споров (п. 290.181 Кодекса этики) | 1. Подготовка налоговых деклараций, как правило, не создает угрозы независимости, если управленческий персонал клиента берет на себя ответственность за налоговые декларации, включая любые существенные суждения (п. 290.183 Кодекса этики).  2. Налоговые расчеты для целей подготовки бухгалтерских регистров не могут быть подготовлены для общественно значимых организаций, за исключением чрезвычайных ситуаций. Для иных организаций это допустимо при условии применения мер защиты (п. 290.185 Кодекса этики).  3. Налоговое планирование может быть приемлемым в определенных обстоятельствах, например, когда рекомендации соответствуют требованиям налоговых органов или иным прецедентам, сложившейся практике или налоговому законодательству (ч. 2 п. 290.188 Кодекса этики).  Если эффективность налоговой консультации зависит от конкретного способа учета той или иной операции или предоставления финансовой отчетности, а также, если:  - аудиторская рабочая группа имеет основания сомневаться в правильности данного способа учета той или иной операции или предоставления финансовой отчетности в рамках соответствующих принципов финансовой отчетности;  - результат или последствия консультации по вопросам налогообложения будут иметь значительное влияние на финансовую отчетность, по которой фирма планирует выразить мнение,  то угроза самоконтроля будет настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут снизить ее до приемлемого уровня. Следовательно, фирма не должна предоставлять такую услугу по вопросам налогообложения заказчику аудиторских услуг (п. 290.190 Кодекса этики).  4. Помощь при разрешении налоговых споров может оказываться в зависимости от того, предоставляла ли сама фирма услугу, являющуюся предметом спора, и является ли это влияние существенным для финансовой отчетности.  Примеры предосторожности включают:  - привлечение специалистов, не являющихся членами аудиторской рабочей группы, для предоставления услуги;  - привлечение специалиста по налогам, не задействованного в оказании услуги по налогообложению, для предоставления консультации аудиторской рабочей группе и проверки правильности формирования финансовой отчетности;  - получение консультаций по услуге от внешнего специалиста по налогам (п. 290.192, 290.193 Кодекса этики) |
| **Услуги по ИТ-системам**  Услуги, связанные с системами информационных технологий (ИТ), включают разработку или внедрение систем оборудования или программного обеспечения. Такие системы могут содержать первоначальные данные, являться частью внутреннего контроля над финансовой отчетностью или обрабатывать информацию, влияющую на бухгалтерские регистры или финансовую отчетность. Но такие системы могут быть не связанными с бухгалтерскими регистрами заказчика аудиторских услуг, внутренним контролем или финансовой отчетностью. В любом случае оказание таких услуг может создавать угрозу самоконтроля в зависимости от характера услуги и ИТ-систем (п. 290.201 Кодекса этики) | Следующие виды услуг, связанных с ИТ-системами, не считаются потенциально вызывающими угрозу независимости, если персонал фирмы не берет на себя управленческих полномочий:  - разработка или внедрение ИТ-систем, не связанных с внутренним контролем над системой финансовой отчетности;  - разработка или внедрение ИТ-систем, которые не предоставляют информации, формирующей значительную часть бухгалтерских регистров или финансовой отчетности;  - внедрение *"стандартного"* программного обеспечения для предоставления учетной и финансовой информации, которое не было разработано фирмой, если необходимая адаптация не является существенной;  - оценка и предоставление рекомендаций в связи с системой, разработанной, внедренной или используемой другим поставщиком услуг или самим заказчиком (п. 290.202 Кодекса этики) |
| **Услуги по оценке** | Если услуга по оценке существенно влияет на финансовую отчетность, по которой фирма планирует выразить мнение, и если при этом оценка подразумевает значительную степень субъективности, то никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу самоконтроля до приемлемого уровня. Следовательно, фирма не должна предоставлять такую услугу по оценке заказчику аудиторских услуг (п. 290.179 Кодекса этики).  ***Примечание***  *Фирма не должна предоставлять услуги по оценке заказчику аудиторских услуг, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, если такие услуги могут существенно повлиять, отдельно или в совокупности, на финансовую отчетность, по которой фирма планирует выразить мнение (п. 290.180 Кодекса этики)* |
| **Временные назначения**  Предоставление персонала фирмой заказчику аудиторских услуг может создавать угрозу самоконтроля.  Если сотрудник включен в аудит и он будет оценивать работу, которую  выполнял во время временного назначения, то он может не обнаружить ошибок в своей работе (п. 290.142 Кодекса этики) | - Проведение дополнительной обзорной проверки работы, выполненной временно нанятым персоналом;  - отказ от предоставления временно нанятому персоналу ответственности за деятельность, осуществляемую им в период выполнения временного задания;  или  - отказ от включения временно нанятого персонала в аудиторскую рабочую группу (ч. 3 п. 290.142 Кодекса этики) |
| **Услуги в области корпоративных финансов**  Угрозу может создавать оказание услуг в области корпоративных финансов, таких как:  - помощь заказчику аудиторских услуг в разработке корпоративных стратегий;  - определение возможных целей для заказчика аудиторских услуг;  - консультации по операциям списания;  - помощь в операциях по привлечению финансов;  - предоставление консультаций по структуризации  (п. 290.216 Кодекса этики) | - Привлечение специалистов, не являющихся членами аудиторской рабочей группы, для предоставления услуг;  - привлечение специалиста, не задействованного в предоставлении услуг в области корпоративных финансов, для консультирования аудиторской рабочей группы и для обзорной проверки способа учета или составления любых форм финансовой отчетности (п. 290.216 Кодекса этики).  Если эффективность консультации в области корпоративных финансов зависит от того или иного способа бухгалтерского учета или представления в формах финансовой отчетности:  - и аудиторская рабочая группа имеет основания сомневаться в соответствии такого способа бухгалтерского учета или представления применяемым принципам финансовой отчетности;  - результаты консультации в области корпоративных финансов оказывают существенное влияние на формы финансовой отчетности, по которой фирма планирует выразить мнение,  то угроза самоконтроля будет настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут снизить ее до приемлемого уровня, и в этом случае такая услуга не должна предоставляться (п. 290.218 Кодекса этики).  Где услуги могут быть предоставлены, следующие меры предосторожности должны быть применены:  - привлечение специалистов, не являющихся членами аудиторской рабочей группы, для предоставления услуги;  или  - привлечение специалиста, не задействованного в предоставлении услуги в области корпоративных финансов, для представления консультации аудиторской рабочей группе по услуге и обзорной проверке способа бухгалтерского учета и способа отражения в финансовой отчетности (ч. 2 п. 290.217 Кодекса этики) |
| **Недавнее оказание услуг заказчику аудиторских услуг**  Угрозы личной заинтересованности, самопроверки или близких отношений могут возникнуть, если член аудиторской рабочей группы недавно являлся директором, должностным лицом или сотрудником заказчика аудиторских услуг. Такое возможно, если, например, член аудиторской рабочей группы вынужден оценивать элементы финансовой отчетности, для которой он готовил бухгалтерские отчеты во время трудовых отношений с заказчиком (п. 290.143 Кодекса этики).  Также угрозы могут возникнуть, если до периода выдачи аудиторского заключения член аудиторской рабочей группы являлся директором или должностным лицом заказчика аудиторских услуг или сотрудником, чья должность позволяла оказывать значительное влияние на подготовку бухгалтерских регистров или финансовой отчетности заказчика, по которой фирма планирует выразить мнение. Например, такие угрозы будут возникать, если принятое данным лицом решение или выполненная им в предыдущем периоде во время трудовых отношений с заказчиком работа оценивается в текущем периоде в процессе выполнения аудиторского задания. Наличие и значимость любых угроз зависит от таких факторов, как:  - должность данного лица в фирме заказчика;  - период времени, прошедшего с тех пор, как данное лицо прервало трудовые отношения с заказчиком;  - роль специалиста в аудиторской рабочей группе (ч. 1 п. 290.145 Кодекса этики) | Обзорная проверка работы, выполненной данным лицом в качестве члена аудиторской рабочей группы (ч. 2 п. 290.145 Кодекса этики).  Если за период аудиторского заключения член аудиторской рабочей группы являлся директором или должностным лицом заказчика аудиторских услуг или сотрудником, чья должность позволяла оказывать значительное влияние на подготовку бухгалтерских регистров или финансовой отчетности заказчика, по которой фирма планирует выразить мнение, то возникающая угроза будет настолько значимой, что никакие меры не смогут снизить ее до приемлемого уровня. Следовательно, такие лица не должны принимать участия в деятельности аудиторской рабочей группы (п. 290.144 Кодекса этики) |

**Угроза заступничества**

Угроза того, что аудитор будет отстаивать позицию заказчика так, что объективность аудитора будет находиться под угрозой (подп. (c) п. 100.12 Кодекса этики).

Например:

- услуги, связанные с судебными разбирательствами, могут включать такие виды деятельности, как экспертное свидетельство, расчет ущербов или других сумм, которые могут быть получены в результате судебного разбирательства;

- помощь в управлении документацией и возврате средств (п. 290.207 Кодекса этики).

Если фирма выступает в роли защитника заказчика аудиторских услуг при разрешении юридических споров или участвует в судебном разбирательстве и если при этом суммы являются существенными для финансовой отчетности, по которой фирма планирует выразить мнение, то такая ситуация создает настолько значительные угрозы заступничества и самоконтроля, что никакие меры предосторожности не смогут снизить их до приемлемого уровня. Следовательно, фирма не должна предоставлять услуги такого типа заказчику аудиторских услуг (п. 290.211 Кодекса этики).

Если при этом суммы не являются существенными для финансовой отчетности, по которой фирма планирует выразить мнение, то фирма должна оценить значимость любой угрозы заступничества и самоконтроля и при необходимости принять меры предосторожности для устранения угрозы или снижения ее до приемлемого уровня. Примеры таких мер предосторожности:

- привлечение специалистов, не являющихся членами аудиторской рабочей группы, для предоставления услуги;

- привлечение специалиста, не вовлеченного в оказание юридических услуг, для предоставления консультаций аудиторской рабочей группе и обзорной проверки финансовой отчетности (п. 290.212 Кодекса этики).

Назначение партнера или сотрудника фирмы на такую должность в компанию заказчика аудиторских услуг, как, например, должность *главного советника* по юридическим делам, создает угрозы самоконтролю и заступничества, которые являются настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут снизить их до приемлемого уровня. Должность *главного советника*, как правило, является должностью в составе высшего руководства с широкими полномочиями, касающимися юридических вопросов фирмы, и следовательно, ни один сотрудник фирмы не должен принимать предложения о назначении на такую должность в фирме заказчика аудиторских услуг (п. 290.213 Кодекса этики).

**Угроза шантажа**

Угроза того, что аудитор не сможет действовать объективно в результате фактического или мнимого давления, включая попытки оказать на него чрезмерное влияние (подп. (е) п. 100.12 Кодекса этики).

Угроза шантажа может возникнуть в некоторых ранее упомянутых ситуациях, например (п. 290.221, 290.127, 290.132, 290.140, 290.231, 291.128 Кодекса этики):

- получение вознаграждения;

- личные отношения;

- трудовые отношения с заказчиками подтверждения достоверности информации;

- фактическое или потенциальное судебное разбирательство.

Меры предосторожности этих угроз такие же, как и для устранения других угроз.

В заключение отметим, этика - непростой вопрос, но критически важный для бизнес-среды, где несоблюдение этических норм может иметь разрушительные последствия для организаций, инвесторов, сотрудников, поставщиков и, конечно, клиентов.

Кодекс этики является сводом этических рекомендаций, определяет ряд принципов, которые должны соблюдать профессиональные бухгалтеры и аудиторы для достижения общих целей.

|  |
| --- |
| ***Это может быть интересно***  *Каковы особенности применения Кодекса этики в Беларуси >>>*  *Аудит: информационное взаимодействие с ЛОКУ >>>*  *Требования к документальному сопровождению аудита >>>* |