

**Н.Н. Хахонова**

**д.э.н., профессор**

**УМЦ РГЭУ «РИНХ» г.Ростов-на-Дону**

## **ЭТИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА**

Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора.

По аналогии с международной практикой, Совет по аудиторской деятельности при Минфине РФ еще 28 августа 2003г. принял Кодекс этики аудиторов России с целью поддержания высоких моральных качеств и профессиональной ответственности специалистов. Нормы Кодекса были основаны на этических нормах Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

Кодекс устанавливал правила поведения аудиторов России, определял основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности, содержал нормы профессионального поведения и декларировал порядок разрешения этических конфликтов, возникающих в ходе проведения аудита и оказания сопутствующих аудиторских услуг.

31 мая 2007 г. Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 56) был одобрен новый Кодекса этики аудиторов России, который сменил Кодекс 2003 г. Новый документ отличают от Кодекса 2003 г, с одной стороны, наличие принципиально новых положений, а с другой - изменения в трактовках целого ряда понятий, перешедших из старого Кодекса в новый. Он был разработан на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принятого МФБ и Кодекса этики аудиторов России 2003 года. В новом Кодексе этики аудиторов России появились дополнительные разделы, которые посвящены этическим требованиям к аудитору и касаются таких ситуаций, как:

–заключение договора об оказании профессиональных услуг;

- конфликта интересов;
- выражение аудитором второго мнения;
- применение принципа объективности при всех видах услуг.

Существенно был изменен раздел, посвященный соблюдению аудитором этических требований в отношении конфиденциальности, при получении подарков и других знаков внимания, а также рассмотрены вопросы требований к независимости аудитора в ходе выполнения различных типов заданий по проверке достоверности информации.

Основные принципы профессиональной этики аудитора определены в 1 разделе Кодекса этики аудиторов «Модель поведения аудитора и аудиторской организации» (табл. 1).

Таблица 1

Основные принципы аудита

Принцип	Характеристика
Честность	Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость
Объективность	Беспристрастность аудитора при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений. Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.
Конфиденциальность	Аудитор должен обеспечить конфиденциальность полученной информации и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам.

Профессиональная компетентность и должная тщательность	Аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор должен действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.
Профессиональное поведение	Аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совершения поступков, способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии.

При этом предполагается, что в отношении любой конкретной ситуации, возникающей в ходе выполнения задания, аудитору следует рассмотреть, во-первых, не порождаются ли этой ситуацией угрозы нарушения вышерассмотренных основных принципов и, во-вторых, какие надлежащие меры безопасности можно предпринять в отношении этих угроз.

Соблюдению основных принципов может угрожать широкий круг обстоятельств. Большинство угроз можно разделить на следующие категории (табл. 2).

Таблица 2

Категории угроз нарушения основных принципов аудита

Вид угрозы	Обстоятельства возникновения
угрозы личной заинтересованности	возникают вследствие финансовых или других интересов аудитора, его близких родственников или членов семьи
угрозы самоконтроля	возникают, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это

	суждение
угрозы заступничества	возникают, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению
угрозы близкого знакомства	возникают, если в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц
угрозы шантажа	возникают, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно

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

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

- требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;
- требования постоянного повышения профессиональной квалификации;
- руководство по корпоративному поведению (управлению);
- профессиональные правила (стандарты);
- контроль процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур;
- внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

2. Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств.

Также меры предосторожности включают:

- общие меры, относящиеся к деятельности;

– конкретные меры, относящиеся к заданию.

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

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

– правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий;

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

– документально зафиксированные правила независимости, предусматривающие выявление угроз независимости, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы не являются явно незначительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

– правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы и отношения между аудиторской организацией или членами группы, выполняющей задание, и клиентами;

– привлечение других руководителей и групп, выполняющих задания, для оказания клиенту по проверке услуг, не связанных с проверкой;

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

– назначение одного из руководителей аудиторской организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;

– информирование всех руководителей и сотрудников аудиторской организации обо всех клиентах по проверке и связанных с ними организациях, независимость по отношению к которым они должны соблюдать;

– дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур аудиторской организации;

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

Конкретные меры предосторожности, относящиеся к заданию, включают:

– привлечение другого аудитора для проверки проделанной работы или получения необходимой консультации;

– получение консультаций от независимой третьей стороны, профессионального контрольного органа или других аудиторов;

– обсуждение этических проблем с руководящими работниками клиента;

– раскрытие руководящим работникам клиента характера оказываемых услуг и размера гонорара;

– привлечение другой аудиторской организации для выполнения (повторного выполнения) части задания;

– ротация руководящего персонала проверяющей группы.

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

Раздел 9 Кодекса этики аудиторов «Применение принципа независимости при заданиях по проверке достоверности информации» - устанавливает рамки для определения, оценки и реагирования на угрозу нарушения принципа независимости.

В интересах общества и в соответствии с требованиями данного Кодекса все аудиторы и аудиторские организации должны быть независимы от аудируемых организаций и третьих лиц.

Термин «независимость» в каждом случае его применения может иметь различное толкование, поскольку можно предположить, что лицо, высказывающее профессиональное суждение, должно быть свободно от всех экономических, финансовых и иных отношений. Но это невозможно, поскольку каждый член общества поддерживает отношения с другими лицами. Поэтому оценку значимости экономических, финансовых и иных отношений следует проводить с позиций того, что разумная и информированная сторона, располагающая всей надлежащей информацией, обоснованно сочтет неприемлемым.

В интересах общественности в Кодексе определены концептуальные рамки, обязывающие аудитора и аудиторские организации выявлять, оценивать и решать проблемы, связанные с угрозами независимости, а не только выполнять набор каких-то правил, которые могут быть выбраны произвольно или установлены законом. В соответствии с ним аудиторы и аудиторские организации обязаны определять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости, и с помощью мер предосторожности предпринимать соответствующие действия по их устранению или сведению до приемлемого уровня. Помимо выявления и оценки отношений между аудиторской организацией и аудируемой организацией следует рассматривать и вопрос о том, не создают ли угрозу независимости отношения между лицами, не входящими в число сотрудников аудируемой организации.

Оценка угрозы независимости и последующие действия должны основываться на данных, собранных до принятия задания и в процессе его выполнения. Обязанность провести такую оценку и предпринять соответствующие действия возникает, когда аудиторская организация или член проверяющей группы знают или должны знать об обстоятельствах или отношениях, способных компрометировать независимость.

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

Члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по проверке в течение всего периода выполнения задания. Период выполнения задания начинается с момента начала оказания проверяющей группой услуг по проверке и заканчивается в момент подписания заключения о результатах проверки.

Аудиторские заключения предоставляют информацию широкому кругу потенциальных пользователей, поэтому помимо независимости мышления особо важное значение имеет независимость поведения. Следовательно, при работе с аудируемыми организациями аудиторы должны быть не зависимыми от них.

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что в российском Кодексе этики отражены все базовые этические нормы, приводимые в международном Кодексе этики. Основная задача дальнейшего развития аудита в России заключается в создании условий, позволяющих на практике реализовывать все эти положения, что должно способствовать повышению престижа профессии бухгалтера и аудитора. Эти условия должны создаваться государством, на законодательном уровне, так профессиональным сообществом, которое должно продвигать внедрение этических норм и принципов в повседневную жизнь.