

УДК 174:657.6-051-057

М.Е Ханенко, Д.С. Татаркина, Д.А. Олифер

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА АУДИТОРОВ

Данная статья посвящена профессиональной этике аудиторов, основным этическим нормам, особенностям кодекса этики различных стран. Рассмотрены права и обязанности аудиторских организаций при осуществлении своей профессиональной деятельности.

Ключевые слова: квалифицированные аудиторы, объективность аудитора, внимательность аудитора, компетентность аудитора, независимость аудитора.

UDC 174:657.6-051-057

M.E. Khanenko, D.S. Tatarkina, D. A. Olifer

AUDITORS' PROFESSIONAL CONDUCT

The article is devoted to professional conduct of auditors, the basic ethical standards, peculiarities of ethics code in different countries. The rights and duties of audit organizations at realizing their professional work are considered.

Keywords: qualified auditors, auditor's objectivity, auditor's attentiveness, auditor's competence, auditor's independence.

На практике общественные организации разрабатывают кодексы профессиональной этики аудиторов. Нарушители этических норм профессионального поведения показывают неуважительное отношение всему аудиторскому сообществу, а также наносят ему моральный и материальный ущерб. Сообщество аудиторов осуждает неэтичное поведение отдельных аудиторов и требует их наказания вплоть до исключения из своей среды, лишения квалификационного аттестата аудитора. Непременная обязанность и высший долг каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы - это соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм.

В Российской истории Кодекс профессиональной этики аудиторов впервые появился в октябре 1996 года. Сама процедура его применения уникальна и необычна. Аудиторы обязуются добровольно и добросовестно соблюдать установленные правила профессионального поведения.

В период возникновения аудита в России были разработаны и применялись кодексы таких профессиональных объединений, как «Российская коллегия аудиторов», «Некоммерческое партнерство», «Аудиторская палата России». С июня 2007 действует новый Кодекс этики аудиторов в России, который содержит свод норм и профессиональной этики. Данные формы широко применяются при ведении аудиторской деятельности.

Аудит стал заметным явлением современной экономической жизни. Так, например, в России записано более 4000 аудиторских компаний, из них в Москве свыше 1000, в Санкт-Петербурге свыше 200.

Профессиональные организации разрабатывают подробные кодексы профессиональной этики аудиторов, стараясь предугадать все вероятные нюансы их поведения.

Квалифицированные аудиторы – сравнимо высоко оплачиваемые мастера. В последние годы быстрое повышение числа аттестованных аудиторов способствовало появлению среди них малоквалифицированных специалистов, что, в конечном счете, приводит к снижению публичного авторитета аудиторов, наносит моральный вред данной профессии.

Аудиторская деятельность основывается на доверии к нему клиентов. Организация выбирает и приглашает квалифицированного, объективного аудитора, который пользуется доверием акционеров и всех остальных лиц, интересующихся бухгалтерской информацией. В законодательных актах определяется ряд обязательных требований и ограничений в деятельности аудитора. Эти ограничения и требования составляют правовые базы аудиторской профессии.

Профессиональная этика требует от аудитора не только получения достаточной информации о клиенте, но и доказательства этой достаточности. Аудиторы обязаны составлять рабочие документы, свидетельствующие о достаточности знаний, на которых базируются выводы в отчете, рекомендации и заключения аудиторов. Поэтому необходимо сохранять рабочие документы, как и любые другие доказательства, обосновывающие мнение аудитора о степени достоверности отчетности.

К основным этическим нормам относятся:

– Соблюдение общепринятых моральных норм и принципов. Аудитор должен соблюдать правдивость и честность в поступках и решениях, самостоятельность и объективность в суждениях и выводах, непримире-

мость к несправедливости, нарушениям моральных, нравственных и правовых норм.

– Соблюдение общественных интересов. Профессия аудитора является общественно значимой, что подразумевает признание своей ответственности перед обществом. Применительно к профессиональному сообществу аудиторов общество включает аудируемые организации, кредиторов, правительство, работодателей, служащих, инвесторов, аккредитованные профессиональные объединения аудиторов, деловое и финансовое сообщество, а также других лиц, которые полагаются на объективность и честность аудиторов в целях обеспечения упорядоченного ведения коммерческой деятельности. Это налагает на аудиторов ответственность за соблюдение общественных интересов.

Между аудитором и его клиентом объективно могут возникать противоречия интересов, и даже конфликтные ситуации, разрешаемые по соглашению сторон, незримо присутствует третья сторона – пользователи бухгалтерской отчетности, ради которых и работает аудитор. Именно пользователи более всего полагаются на объективность и честность аудитора. Более трех четвертей руководителей организаций, которые обязаны представлять свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность для аудиторской проверки, не заинтересованы в ней, считают ее излишней или бесполезной, стремятся получить формальное заключение за самую минимальную оплату. Обязанность аудитора не может ограничиваться удовлетворением интересов клиентов, заказывающих и оплачивающих его услуги. Независимые аудиторы способствуют нормальным взаимоотношениям между коммерческими организациями, поддерживают честность и достоверность бухгалтерской информации, помогая тем самым становлению цивилизованных рыночных отношений, поднимая планку доверия между субъектами рынка.

– Объективность аудитора. Оказывая любые услуги, аудиторы обязаны объективно рассматривать все факты и не допускать, чтобы личная привязанность и предвзятость, либо давление со стороны могли сказаться на объективности суждений.

– Внимательность аудитора. При проведении аудиторских услуг нужно внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать утвержденные аудиторские стандарты, проверять подчиненных специалистов.

– Профессиональная компетентность аудитора. Компетентность и честность в работе – это этические нормы поведения аудитора. Если вдруг аудитор понимает, что не компетентен в тех или иных вопросах, то обязан честно сказать об этом заказчику, а так же он обязан пригласить более компетентного специалиста для участия в данной работе, либо отказаться от выполнения заказа. Если появляются сомнения в правильности принятых решений необходимо обсудить данный вопрос с другими специалистами, работающими в аудиторской фирме. Дело чести каждого аудитора и консультанта – поддерживать высокий уровень своих знаний, постоянно совершенствовать профессиональное мастерство. Подтверждением профессиональной пригодности аудитора является выданный аттестат, свидетельствующий об уровне специальных знаний необходимых для работы. Однако руководители аудиторских фирм нередко встречают аттестованных аудиторов, не имеющих достаточной профессиональной подготовки, с низким уровнем знаний, зачастую не способных работать даже ассистентами аудиторов.

– Конфиденциальная информация клиентов. Аудиторы обязаны соблюдать конфиденциальность информации о хозяйственной деятельности аудируемой организации и работодателя, полученной в процессе предоставления профессиональных услуг. Обязанность соблюдения конфиденциальности остается в силе даже после завершения отношений между аудитором и аудируемой организацией или работодателем.

– Независимость аудитора. Аудиторы обязаны отказаться от оказания услуг, если имеются обоснованные сомнения в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях. Критерии независимости аудиторов установлены ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Так, аудит не может осуществляться:

– аудиторами, являющимися учредителями аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности;

– аудиторами, состоящими с учредителями аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами в близком родстве;

– аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами;

– аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве с учредителями аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами;

– аудиторскими организациями и аудиторами, оказывавшими в течение 3 лет, непосредственно предшествующих аудиторской проверке, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

В заключении или ином другом документе аудитор обязан без каких-либо оговорок заявить о своей независимости в отношении клиента. Основные обстоятельства, которые могут нанести ущерб независимости аудитора либо позволяющие сомневаться в его фактической независимости:

– предстоящие или введущиеся судебные дела с организацией клиента;

– финансовое участие аудитора в делах организации;

– финансовая и имущественная зависимость аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование, кроме банковского);

- косвенное финансовое участие в организации через родственников, служащих, через основные и дочерние организации;
- родственные и личные дружеские отношения с директорами и высшим управляющим персоналом организации;
- чрезмерная гостеприимность клиента, а также получение от него товаров и услуг по ценам ниже рыночных цен;
- участие аудитора (руководителей аудиторской фирмы) в любых органах управления организации клиента, его основных и дочерних организаций;
- неосторожные рекомендации и советы аудитора о финансовых вложениях в организации, в которых они сами имеют финансовые интересы;
- прежняя работа аудитора в организации клиента либо в его управляющей организации на любых должностях;
- предложения от клиента о назначении аудитора на руководящую и иную должность в организации.
- Плата за аудиторские услуги. Плата должна выплачиваться в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг. Она может зависеть от сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального авторитета и степени ответственности аудитора. Размер оплаты профессиональных услуг аудиторов не должен зависеть от достижения какого-либо определенного результата или обуславливаться иными обстоятельствами;

– Публичная информация и реклама. Она может быть представлена в СМИ, специальных изданиях аудиторов, в адресных и телефонных справочниках, в публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов. Данная статья, позволяет проводить рекламную кампанию аудиторских организаций в рамках Гражданского Кодекса Российской Федерации и Федерального Закона «О Рекламе».

Не допускается как противоречащие профессиональной этике аудиторов реклама и публикации, содержащие:

- создание недоверных, обманных или неоправданных ожиданий благоприятного исхода;
- намеки на возможность оказания влияния на какие-либо суды, арбитражи, надзорные или аналогичные органы или на должностных лиц;
- производство восхваляющих себя заявлений, не подкрепленных фактами;
- производство сравнений с другими аудиторами;
- использование в рекламе рекомендательных писем или доверительных надписей без согласия клиентов;
- использование любых других заверений, которые могут ввести в заблуждение или обман любое разумное лицо;
- необоснованные заявления о том, что данный аудитор является экспертом или специалистом в той или иной области аудита;
- аудитор не должен пытаться использовать преимущество от рекламы и предложения услуг путем размещения рекламы в газетах и журналах, публикуемых или распространяемых в стране, в которой реклама запрещена;
- реклама и предложение услуг не могут содержать в себе другую рекламу кроме аудита и сопутствующих аудиту услуг.

– Отношения между аудиторами. Данная статья, говорит о том, что аудиторы обязаны доброжелательно относиться к другим аудиторами и воздерживаться от необоснованной критики их деятельности и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии. Прежде всего, как требование профессиональной этики, провозглашено положение, что аудитор обязан стремиться осуществлять свою профессиональную деятельность в коллективе специалистов, организованно объединенных в аудиторскую фирму. Аудитор, часто меняющий аудиторские фирмы либо внезапно покидающий ее и тем самым наносящий фирме определенный ущерб, нарушает профессиональную этику. Соблюдение этого правила позволит постепенно стабилизировать взаимоотношения аудиторов и аудиторских фирм, что будет способствовать повышению общественного авторитета аудиторской профессии.

– Действия аудитора не совместимые с профессиональной деятельностью. Данная статья гласит, что аудитор не должен одновременно заниматься какими-либо видами деятельности, создающими или могущими создать угрозу честности, непредвзятости или независимости, а также репутации аудитора, то есть несовместимыми с оказанием профессиональных услуг. Параллельное оказание двух или более разных видов профессиональных услуг само по себе не создает угрозы честности, непредвзятости или независимости, одновременное ведение других видов деятельности, не связанных с профессиональными услугами, но не позволяющих аудитору вести профессиональную практику в соответствии с законодательством и нормами деловой этики аудиторов, считается не совместимым с оказанием профессиональных услуг.

Этические нормы бухгалтерского учета развивались и в других странах. В 1905 году первой приняла подобные правила Американская ассоциация общественных бухгалтеров, позже переименованная в Американский институт присяжных общественных бухгалтеров. Впоследствии, все основные общественные объединения бух-

галтеров создали свои кодексы профессиональной этики и следовали правилам поведения, закрепленным в них.

Для обеспечения качества профессиональных услуг, оказываемых в других государствах, аудитор обязан знать и применять в своей работе международные аудиторские стандарты и стандарты, действующие в том государстве, в котором он осуществляет профессиональную деятельность.

Оказывая профессиональные услуги в другом государстве, необходимо руководствоваться следующими правилами:

1. Аудитор, аттестованный в России, может жить в другой стране либо временно находиться там с целью оказания профессиональных услуг. При любых обстоятельствах аудитор обязан выполнять профессиональные функции в соответствии со стандартами аудиторской деятельности и этическими требованиями.

2. При оказании аудитором услуг за пределами России и при возникновении расхождений по каким-либо аспектам между этическими требованиями обеих стран он руководствуется следующими положениями:

3. Если этические требования в стране предоставления услуг являются менее жесткими, чем предусмотренные данным Кодексом, то следует применять последние.

4. Если этические требования в стране, где предоставляются услуги, являются более жесткими, чем предусмотренные данным Кодексом, то следует применять первые.

5. Если этические требования в России являются обязательными при выполнении услуг за ее пределами и более жесткими, чем предусмотрено в пунктах выше, то следует применять этические требования, существующие в России.

Все перечисленные выше нормы профессионального поведения, определяемые Кодексом, основаны на международных этических нормах, разработанных Международной федерацией бухгалтеров (ИФА).

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

1. Самостоятельно определять формы и методы проведения аудита.

2. Проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации.

3. Получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам

4. Отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях: непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации; выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих, либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

5. Осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и настоящему Федеральному закону.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

1. Осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом.

2. Предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора.

3. В срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу или лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

4. Обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не раз их содержание без согласия аудируемого лица или лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

5. Исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Этические требования, предъявляемые к членам профессиональных объединений, не носят обязательный характер. Но многие профессиональные организации предписывают своим членам в конце года предоставлять письменный или устный отчет о соблюдении норм профессионального поведения.

Кодексы этики различных профессиональных организаций различаются друг от друга по своей структуре и содержанию. Но основополагающие концепции, провозглашенные в этических стандартах ведущих учетных профессиональных объединений США, Великобритании и Австралии, одинаковые.

В сложившейся в России современной экономической ситуации важным вопросом профессиональной этики являются налоговые отношения с государственной казной. Дело профессиональной чести аудиторов и сохранение полного доверия к ним со стороны клиентов, общественности и государственных органов - неукоснительное соблюдение налогового законодательства по всем параметрам.

Об этике аудиторов-профессионалов много говорят, но недостаточно делают для воспитания высококвалифицированных специалистов. На профессиональном пути аудитора этические трудности встречаются ежедневно. Эти трудности нужно разрешать достойно, а для этого необходимо хорошо знать нормы профессионального поведения.

Список литературы:

1. Бычкова, С.М. Международные стандарты аудита [Текст]: учеб. пособие/ С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова; под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Подольский, В. И. Аудит. [Текст]: учебник для студ. вузов; под ред. В. И. Подольского. - 4-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ, 2008.-744 с.
3. Сонин, А.М. Внутренний аудит: современный подход [Текст] / А. М. Сонин ; А.М.Сонин. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 64 с., ил.
4. Шеремет, А. Д. Аудит [Текст]: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2006. - 448с.
5. Юдина, Г.А. Основы аудита [Текст]: учеб. пособие/ Г.А. Юдина, М.Н. Черных. – М.: КНОРУС, 2006. – 296 с.

Ханенко Мария Евгеньевна

*к.э.н., доцент кафедры управленческого учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: hmae@yandex.ru*

Татаркина Дарья

*студентка 4 курса финансово – экономического факультета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: hmae@yandex.ru*

Олифер Дарья

*студентка 4 курса факультета учета и информационных технологий
Орловский государственный институт экономики и торговли
e-mail: hmae@yandex.ru*