

*This article formulates proposals for the improvement of the methodological apparatus for supporting decisions on the formation of the company's financial policy. It also considers the decision-making procedure for each activity and the stages of the modeling.*

*Key words: methodological apparatus supporting decisions on the formation of the company's financial policy, evaluation of economic efficiency solutions to raise funds and their investment.*

УДК 338.242

## НЕЗАВИСИМАЯ АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ КАК ПРИМЕР РЕГУЛИРОВАНИЯ ВОПРОСОВ ЭТИКИ В СОВРЕМЕННОМ РОССИЙСКОМ БИЗНЕСЕ

*Светлана Владимировна Шарова, канд. экон. наук, доц.,  
доц. кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,  
E-mail: ssharova@miiv.ru,  
Московский университет имени С.Ю. Витте,  
<http://www.miiv.ru>*

*В данной статье рассматриваются особенности и содержание этических принципов аудита, которые обязаны соблюдать аудиторы и аудиторские организации при проведении аудиторских проверок и оказании сопутствующих аудиту услуг.*

*Ключевые слова: профессиональная этика, этические принципы аудита, Кодекс профессиональной этики аудиторов, этические нормы, аудиторская деятельность, качество аудита, деловая репутация, внутрифирменные меры предосторожности.*

В условиях рыночных отношений при принятии инвестиционных решений внешние пользователи испытывают потребность в получении подтверждения достоверности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности. Заинтересовано и государство в эффективном функционировании института аудита, так как это способствует социально-экономической стабильности общества [5].

Так как аудит – деятельность предпринимательская, преследующая цель получения прибыли, аудиторы должны применять методы проверки, позволяющие сократить время на проведение аудита. Но экономия на времени проведения аудиторских проверок может повлиять на их качество, а следовательно, это отразится на деловой репутации аудитора. Поэтому, изыскивая пути повышения прибыли, при организации своей деятельности аудиторы и аудиторские организации должны соблюдать нормы профессиональной этики.



**С.В. Шарова**

В основу формирования профессиональной этики заложены положения общей этики. Этика представляет собой область философии, занимающуюся систематическим исследованием понятий морали и нравственности, которыми руководствуется человек, проблем человеческого выбора. Таким образом, этика – это совокупность норм поведения, мораль отдельного человека или общественной (профессиональной) группы.

Возникновение необходимости регулирования этического поведения отдельных профессиональных групп связано с ответственностью их представителей перед общественностью. Все профессионалы, включая врачей, юристов и страховых агентов и многих других, считают необходимым иметь кодексы профессионального поведения и

установить правила их соблюдения. Такой кодекс определяет тип поведения, которое общественность вправе ожидать от профессионалов, и таким образом дает уверенность общества в надлежащем качестве оказываемых профессиональных услуг.

Профессиональная этика – система моральных принципов, норм и правил поведения с учетом специфики профессиональной деятельности и конкретной ситуации.

Принципы профессиональной этики, основанные на общечеловеческих нормах морали, предполагают:

- профессиональную солидарность;
- особое понимание чести и долга;
- форму ответственности, обусловленную областью профессиональной деятельности.

К отдельным сферам профессиональной деятельности общественность предъявляет повышенные требования. Есть виды деятельности, в которых процесс труда базируется на согласованности действий его участников, обостряя необходимость солидарного поведения. Особое внимание уделяется моральным качествам специалистов, связанных с правом распоряжаться материальными ценностями, жизнью людей, отдельных профессий сферы услуг, здравоохранения, воспитания, транспорта и т. д.

В современных условиях в связи с развитием профессионализации перед специалистами разных направлений возникают нравственные коллизии, решить которые, основываясь только на профессиональные знания, невозможно. Таким образом, главной задачей разработчиков кодексов этики является создание и внедрение в профессиональную деятельность норм корпоративной этики, направленных на решение нравственно-этических вопросов и споров, предотвращение злоупотреблений в разных видах профессиональной деятельности.

Совет по аудиторской деятельности, действующий при Министерстве финансов РФ, утвердил Кодекс профессиональной этики аудиторов, представляющий собой свод правил поведения, обязательных для аудиторов и аудиторских организаций.

Кодекс содержит базовые принципы, которые каждый представитель данной профессии обязан соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности. В этой сфере профессиональной деятельности необходима независимость, честность, профессиональная компетентность, должная тщательность, объективность, конфиденциальность и профессиональное поведение. Кодекс требует от аудитора не принимать участия в делах, которые могут эти принципы нарушить и тем самым негативно сказаться на репутации аудиторской профессии [4].

Рассмотрим сущность принципов, декларируемых Кодексом профессиональной этики аудиторов.

*Принцип независимости* предполагает обязательность отсутствия у аудитора при формировании его профессионального мнения родственной, финансовой, имущественной или какой-то иной заинтересованности в делах аудируемого лица, превышающей отношения по договору оказания аудиторских услуг.

*Принцип честности* заключается в обязательном следовании аудитора общим нормам морали и приверженности профессиональному долгу.

*Принцип профессиональной компетентности* связан с необходимостью овладения аудитором базовым объемом знаний и навыков, позволяющим ему оказывать квалифицированные, качественные профессиональные услуги.

*Принцип должной тщательности* предполагает обязательность оказания аудитором профессиональных услуг с надлежащей внимательностью, добросовестностью, оперативностью и должным использованием своих профессиональных способностей.

*Принцип объективности* заключается в обязательности применения аудитором непредвзятого и самостоятельного подхода к рассмотрению любых вопросов в ходе аудиторских проверок и формированию профессиональных суждений, выводов и заключений.

*Принцип конфиденциальности* связан с тем, что аудиторы и аудиторские организации обязаны обеспечивать сохранность информации и рабочих документов, составляемых ими в ходе аудиторских проверок.

*Принцип профессионального поведения* требует соблюдения приоритета общественных интересов, т. е. аудитор обязан поддерживать высокую репутацию профессии и не совершать поступки, несовместимые с оказанием аудиторских услуг и способные нанести ущерб общественному имиджу аудиторской профессии.

Ответственность аудитора не исчерпывается только удовлетворением интересов отдельного клиента, оказывая аудиторские услуги, аудитор, прежде всего, защищает интересы пользователей финансовой отчетности. Таким образом, осуществляя свою профессиональную деятельность в общественных интересах, аудитору следует соблюдать требования профессиональной этики.

Однако при осуществлении деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг возможно возникновение угроз нарушения основополагающих принципов Кодекса профессиональной этики аудиторов. Аудитору следует выявить эти угрозы, оценить их масштабность и предпринять соответствующие меры.

Кодекс профессиональной этики аудиторов приводит примеры возможных неоднозначных ситуаций. Авторы документа делят их на пять основных видов:

а) угрозы личной заинтересованности, возникновение которых возможно вследствие финансовых, имущественных или других интересов аудитора и оказать ненадлежащее влияние на его поведение, выводы, заключение;

б) угрозы самоконтроля, возникновение которых вероятно в случаях, когда аудитор в ходе выполнения текущего задания при формировании мнения в аудиторском заключении будет беспартийно полагаться на мнение, вынесенное ранее другим сотрудником аудиторской организации или им самим;

в) угрозы заступничества, возникновение которых возможно в тех случаях, когда аудитор, продвигая какое-либо мнение аудиторской организации или своего клиента, доходит до определенного рубежа, за которым его объективность может быть взята под сомнение;

г) угрозы близкого знакомства, возникновение которых связано с длительными взаимоотношениями с клиентом, когда аудитор чрезмерно проникается интересами клиента и во всем соглашается с его действиями;

д) угрозы шантажа, возникновение которых возможно в случаях, когда аудитору пытаются помешать действовать объективно с помощью угроз, как реальных, так и воспринимаемых как реальные.

Меры предосторожности, способствующие устранению выше указанных угроз, можно подразделить на две группы: установленные аудиторской профессией, нормативными правовыми актами и обусловленные рабочей средой[3].

Первая группа мер предосторожности включает в себя:

- профессиональные стандарты;
- определенный уровень профессиональной подготовки и опыт в данной сфере профессиональной деятельности;
- необходимость постоянного ежегодного повышения квалификации;
- руководство по корпоративному поведению;
- внешние проверки рабочих документов, отчетов и иной информации аудиторских организаций;
- процедуры мониторинга и дисциплинарного воздействия со стороны уполномоченных государственных органов.

Меры предосторожности, входящие во вторую группу, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств, и классифицируются на общие внутрифирменные и относящиеся к конкретному заданию.

В качестве общих внутрифирменных мер предосторожности можно рассматривать:

- стиль руководства аудиторской компанией, подразумевающий, что все участники рабочей группы аудиторов, выполняющей задание, действуют в интересах ответственности;
- стиль руководства аудиторской компанией, подчеркивающий крайнюю важность соблюдения этических принципов;
- процедуры проведения мониторинга и контроля качества работы;
- назначение ответственного лица за надлежащее функционирование системы внутреннего контроля качества работы;
- правила, оформленные документально, предусматривающие необходимость выявления угроз нарушения основных этических принципов, оценку их значимости и применение мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;
- внутренние правила и процедуры, оформленные документально, требующие соблюдения этических принципов;
- процедуры, позволяющие определить интересы и отношения между участниками рабочей группы аудиторов, выполняющей задание, и клиентом;
- процедуры осуществления контроля зависимости доходов аудиторской компании от поступлений отдельного клиента;
- процедуры, запрещающие лицам, не являющимся участниками рабочей группы аудиторов, выполняющей задание, оказывать влияние на результаты аудиторской проверки;
- своевременное информирование о процедурах и изменениях в них до сведения всех сотрудников аудиторской компании и проведение обучения этим процедурам;
- информирование всех сотрудников аудиторской компании обо всех аудируемых лицах, независимость по отношению к которым необходимо соблюдать;
- стимулирующий соблюдение процедур дисциплинарный механизм;
- стимулирующие процедуры по обеспечению сообщения информации о любых проблемах, связанных с соблюдением этических принципов руководству аудиторской организации.

В качестве мер предосторожности, относящихся к конкретному заданию, можно рассматривать:

- консультации, проводимые независимой третьей стороной;
- привлечение другой аудиторской организации для выполнения части задания;
- ротация руководящего состава рабочей группы аудиторов, выполняющей задание;
- привлечение аудитора, не участвовавшего в выполнении задания, к проверке качества выполненной работы;
- обсуждение с представителями собственника клиента этических вопросов;
- раскрытие характера оказываемых услуг и размера вознаграждения за них представителям собственника клиента.

Если не удастся разрешить возникший значительный этический конфликт, аудиторю следует обратиться в саморегулируемую организацию аудиторов за профессиональным советом. Также у него есть право на получение юридической консультации, без нарушения при этом принципа конфиденциальности. В любом случае, аудитор должен решить, следует ли в конкретных обстоятельствах выйти из состава рабочей группы аудиторов, отказаться от выполнения задания или покинуть аудиторскую организацию.

Так, в соответствии с ФПСАД № 7 руководитель рабочей группы аудиторов обязан осуществлять контроль соблюдения этических требований участниками рабочей группы на протяжении всей аудиторской проверки [2]. Если руководитель рабочей группы аудиторов заметит несоблюдение этических требований, он должен проконсультироваться с уполномоченными лицами аудиторской организации и обеспечить применение соответ-

ствующих мер дисциплинарного воздействия к лицам, нарушившим этические требования. Данный стандарт также закрепляет обязанность документального оформления выявленных проблем по данному вопросу и способов их разрешения.

Таким образом, иногда между аудитором и его клиентом объективно возникают противоречия интересов и даже конфликтные ситуации, разрешаемые по соглашению сторон. При этом всегда незримо присутствует третья сторона – пользователи финансовой отчетности, ради интересов которых и осуществляет свою деятельность аудитор [6]. Именно пользователи финансовой отчетности в большей степени полагаются на честность и объективность аудитора при оказании им профессиональных услуг. Руководство многих организаций, попадающих под обязательный аудит в соответствии с требованиями действующего законодательства, не заинтересовано в его результатах, считает его излишним и бесполезным, и стремится за самую минимальную цену получить формальное аудиторское заключение.

Обязанность аудитора не должна ограничиваться только удовлетворением интересов клиентов, заказывающих и оплачивающих его услуги. Независимый аудит способствует организации нормальных взаимоотношений между экономическими субъектами, поддерживает достоверность финансовой информации, поднимает планку доверия между субъектами рынка, способствуя тем самым становлению цивилизованных отношений.

В настоящее время нарабатанная практика, законодательное регулирование, работа саморегулируемых аудиторских организаций, обычаи делового оборота, деятельность крупных аудиторских компаний в РФ и поведение их клиентов позволяет говорить о том, что ситуация с этическими нормами в РФ практически не отличается от такой же в развитых странах.

Тем не менее, это не означает отсутствие этических проблем, а лишь то, что удалось сократить количество вопиющих скандальных случаев.

Таким образом, расширение сферы аудита определяется возрастающими потребностями внешних пользователей в получении достоверной информации о финансовых результатах и финансовом состоянии экономических субъектов. Все это свидетельствует о необходимости дальнейшего развития и совершенствования этических норм в сфере аудиторской деятельности.

### Литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 04.03.14) // Собрание законодательства РФ. 2009. № 1. Ст. 15.
2. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (ред. от 22.12.2011) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 39. Ст. 3797.
3. Кодекс профессиональной этики аудиторов. Одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол № 4 (ред. от 27.06.2013).
4. Суглобов А.Е. Стандартизация аудиторской деятельности в России // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 3.
5. Шарова С.В. Совершенствование нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. Вестник Института мировых цивилизаций. 2014. № 8.
6. Якимова В.А. Взаимодействие аудитора с руководством и представителями собственника аудируемого лица: методические аспекты принятия решений. Международный бухгалтерский учет. 2013. № 9.

### **Independent audit activity as an example of regulation of ethics In the modern russian business**

*Svetlana Vladimirovna Sharova, candidate of Economics, associate Professor, S.Yu. Witte Moscow University*

*This article discusses the features and content of the ethical principles of audit, which must comply with the auditors and audit organizations when conducting audits and the provision of non-audit services.*

*Keywords: professional ethics, ethical principles of auditing, the code of ethics for professional accountants, ethical standards, auditing, audit quality, reputation, corporate precautions.*