|  |  |
| --- | --- |
|  | Одобрены Советом по аудиторской деятельности 23 сентября 2015 г. (протокол № 18) |

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ**

**по организации и осуществлению**

**аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами
противодействия коррупции**

1. В соответствии с Федеральным законом «О противодействии коррупции» организации обязаны разрабатывать и принимать меры по предупреждению коррупции. Меры по предупреждению коррупции, принимаемые в организации, могут включать:

а) определение подразделений или должностных лиц, ответственных за профилактику коррупционных и иных правонарушений;

б) сотрудничество организации с правоохранительными органами;

в) разработку и внедрение в практику стандартов и процедур, направленных на обеспечение добросовестной работы организации;

г) принятие кодекса этики и служебного поведения работников организации;

д) предотвращение и урегулирование конфликта интересов;

е) недопущение составления неофициальной отчетности и использования поддельных документов.

2. Настоящие Методические указания предназначены для оказания методической помощи аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам в организации и осуществлении предупреждения и противодействия коррупции при осуществлении аудиторской деятельности.

Настоящие Методические указания могут применяться также:

а) иными аудиторами, участвующими в осуществлении аудиторской деятельности;

б) при оказании аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

**Правовые основы противодействия коррупции**

3. Перечень основных нормативных правовых и иных актов по тематике противодействия коррупции приведен в приложении 1.

4. В соответствии с Федеральным законом «О противодействии коррупции» противодействие коррупции – деятельность федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, институтов гражданского общества, организаций и физических лиц в пределах их полномочий:

а) по предупреждению коррупции, в том числе по выявлению и последующему устранению причин коррупции (профилактика коррупции);

б) по выявлению, предупреждению, пресечению, раскрытию и расследованию коррупционных правонарушений (борьба с коррупцией);

в) по минимизации и (или) ликвидации последствий коррупционных правонарушений.

4.1. Противодействие коррупции в Российской Федерации основывается на следующих основных принципах:

а) признание, обеспечение и защита основных прав и свобод человека и гражданина;

б) законность;

в) публичность и открытость деятельности государственных органов и органов местного самоуправления;

г) неотвратимость ответственности за совершение коррупционных правонарушений;

д) комплексное использование политических, организационных, информационно-пропагандистских, социально-экономических, правовых, специальных и иных мер;

е) приоритетное применение мер по предупреждению коррупции;

ж) сотрудничество государства с институтами гражданского общества, международными организациями и физическими лицами.

5. В соответствии с Федеральным законом «О противодействии коррупции» коррупция – злоупотребление служебным положением, дача взятки, получение взятки, злоупотребление полномочиями, коммерческий подкуп либо иное незаконное использование физическим лицом своего должностного положения вопреки законным интересам общества и государства в целях получения выгоды в виде денег, ценностей, иного имущества или услуг имущественного характера, иных имущественных прав для себя или для третьих лиц либо незаконное предоставление такой выгоды указанному лицу другими физическими лицами, а также совершение указанных деяний от имени или в интересах юридического лица.

5.1. Исходя из статьи 285 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) злоупотребление должностными полномочиями – использование должностным лицом своих служебных полномочий вопреки интересам службы, если это деяние совершено из корыстной или иной личной заинтересованности и влечет существенное нарушение прав и законных интересов граждан или организаций либо охраняемых законом интересов общества или государства.

5.1.1. Исходя из пункта 16 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 16 октября 2009 г. № 19 «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий»:

а) корыстная заинтересованность – стремление должностного лица путем совершения неправомерных действий получить для себя или других лиц выгоду имущественного характера, не связанную с незаконным безвозмездным обращением имущества в свою пользу или пользу других лиц (например, незаконное получение льгот, кредита, освобождение от каких-либо имущественных затрат, возврата имущества, погашения долга, оплаты услуг, уплаты налогов и т.п.);

б) личная заинтересованность – стремление должностного лица извлечь выгоду неимущественного характера, обусловленное такими побуждениями, как карьеризм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса, скрыть свою некомпетентность и т.п.

5.2. В соответствии со статьей 290 УК РФ получение взятки – получение должностным лицом, иностранным должностным лицом либо должностным лицом публичной международной организации лично или через посредника взятки в виде денег, ценных бумаг, иного имущества либо в виде незаконных оказания ему услуг имущественного характера, предоставления иных имущественных прав за совершение действий (бездействие) в пользу взяткодателя или представляемых им лиц, если такие действия (бездействие) входят в служебные полномочия должностного лица либо если оно в силу должностного положения может способствовать таким действиям (бездействию), а равно за общее покровительство или попустительство по службе.

5.3. В соответствии со статьей 291 УК РФ дача взятки – дача взятки должностному лицу, иностранному должностному лицу либо должностному лицу публичной международной организации лично или через посредника.

5.4. В соответствии со статьей 291.1 УК РФ посредничество во взяточничестве – непосредственная передача взятки по поручению взяткодателя или взяткополучателя либо иное способствование взяткодателю и (или) взяткополучателю в достижении либо реализации соглашения между ними о получении и даче взятки в значительном размере.

5.5. В соответствии со статьей 204 УК РФ коммерческий подкуп – незаконные передача лицу, выполняющему управленческие функции в коммерческой или иной организации, денег, ценных бумаг, иного имущества, оказание ему услуг имущественного характера, предоставление иных имущественных прав за совершение действий (бездействие) в интересах дающего в связи с занимаемым этим лицом служебным положением.

5.6. В соответствии со статьей 304 УК РФ провокация взятки либо коммерческого подкупа – попытка передачи должностному лицу либо лицу, выполняющему управленческие функции в коммерческих или иных организациях, без его согласия денег, ценных бумаг, иного имущества или оказания ему услуг имущественного характера в целях искусственного создания доказательств совершения преступления либо шантажа.

5.7. В соответствии со статьей 19.28 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП) незаконное вознаграждение от имени юридического лица – незаконные передача, предложение или обещание от имени или в интересах юридического лица должностному лицу, лицу, выполняющему управленческие функции в коммерческой или иной организации, иностранному должностному лицу либо должностному лицу публичной международной организации денег, ценных бумаг, иного имущества, оказание ему услуг имущественного характера, предоставление имущественных прав за совершение в интересах данного юридического лица должностным лицом, лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, иностранным должностным лицом либо должностным лицом публичной международной организации действия (бездействие), связанного с занимаемым ими служебным положением.

6. В соответствии с пунктом 9 постановления Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 9 июля 2013 г. № 24 «О судебной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных правонарушениях» (далее – постановление Пленума ВС РФ № 24) предметом взяточничества и коммерческого подкупа, наряду с деньгами, ценными бумагами, иным имуществом, могут быть незаконные оказание услуг имущественного характера и предоставление имущественных прав. Незаконное оказание услуг имущественного характера – предоставление должностному лицу в качестве взятки любых имущественных выгод, в том числе освобождение его от имущественных обязательств (например, предоставление кредита с заниженной процентной ставкой за пользование им, бесплатные либо по заниженной стоимости предоставление туристических путевок, ремонт квартиры, строительство дачи, передача имущества, в частности автотранспорта, для его временного использования, прощение долга или исполнение обязательств перед другими лицами). Имущественные права включают в свой состав как право на имущество, в том числе право требования кредитора, так и иные права, имеющие денежное выражение, например исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (статья 1225 Гражданского кодекса Российской Федерации). Получение взятки в виде незаконного предоставления должностному лицу имущественных прав предполагает возникновение у лица юридически закрепленной возможности вступить во владение или распорядиться чужим имуществом как своим собственным, требовать от должника исполнения в его пользу имущественных обязательств и др. Переданное в качестве взятки или предмета коммерческого подкупа имущество, оказанные услуги имущественного характера или предоставленные имущественные права должны получить денежную оценку на основании представленных сторонами доказательств, в том числе при необходимости с учетом заключения эксперта.

6.1. Исходя из примечания 1 к статье 290 УК РФ размер взятки, предусмотренной статьями 290, 291, 291.1. УК РФ, признается:

а) значительным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 25 000 рублей;

б) крупным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 150 000 рублей;

в) особо крупным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 1000000 рублей.

6.2. Исходя из примечания 4 к статье 19.28 КоАП размер незаконного вознаграждения от имени юридического лица, предусмотренный данной статьей, признается:

а) крупным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 1000000 рублей;

б) особо крупным, если сумма денег, стоимость ценных бумаг, иного имущества, услуг имущественного характера, иных имущественных прав превышают 20000000 рублей.

7. В соответствии с примечаниями к статье 285 УК РФ:

а) должностное лицо – лицо, постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляющее функции представителя власти либо выполняющее организационно-распорядительные, административно-хозяйственные функции в государственном органе, органе местного самоуправления, государственном и муниципальном учреждении, государственной корпорации, государственной компании, государственном и муниципальном унитарном предприятии, акционерном обществе, контрольный пакет акций которого принадлежит Российской Федерации, субъектам Российской Федерации или муниципальным образованиям, а также в Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках и воинских формированиях Российской Федерации;

б) лицо, занимающее государственную должность Российской Федерации – лицо, занимающее должность, устанавливаемую Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами и федеральными законами для непосредственного исполнения полномочий государственного органа;

в) лицо, занимающее государственную должность субъекта Российской Федерации – лицо, занимающее должность, устанавливаемую конституцией или уставом субъекта Российской Федерации для непосредственного исполнения полномочий государственного органа.

8. Исходя из пункта 1 постановления Пленума ВС РФ № 24:

а) иностранное должностное лицо – любое назначаемое или избираемое лицо, занимающее какую-либо должность в законодательном, исполнительном, административном или судебном органе иностранного государства, и любое лицо, выполняющее какую-либо публичную функцию для иностранного государства, в том числе для публичного ведомства или публичного предприятия (например, министр, мэр, судья, прокурор);

б) должностное лицо публичной международной организации – в частности, член парламентских собраний международных организаций, участником которых является Российская Федерация, лицо, занимающее судебную должность любого международного суда, юрисдикция которого признана Российской Федерацией.

 9. В соответствии со статьей 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации предварительное следствие производится:

а) по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 201, 204, 285, 290, 291, 291.1, 304 УК РФ, - следователями Следственного комитета Российской Федерации;

б) по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 201, 304 УК РФ, - следователями органов внутренних дел Российской Федерации.

10. В соответствии со статьями 23.1 и 28.4 КоАП дела об административных правонарушениях, предусмотренные статьей 19.28 КоАП, соответственно:

а) рассматривают судьи;

б) возбуждаются прокурорами.

11. В соответствии с пунктом 8 постановления Пленума ВС РФ № 24 ответственность за получение, дачу взятки, посредничество во взяточничестве наступает независимо от времени получения должностным лицом взятки – до или после совершения им действий (бездействия) по службе в пользу взяткодателя или представляемых им лиц, а также независимо от того, были ли указанные действия (бездействие) заранее обусловлены взяткой или договоренностью с должностным лицом о передаче за их совершение взятки.

12. С соответствии с примечанием к статье 290 УК РФ лицо, давшее взятку, освобождается от уголовной ответственности, если оно активно способствовало раскрытию и (или) расследованию преступления и либо имело место вымогательство взятки со стороны должностного лица, либо лицо после совершения преступления добровольно сообщило о даче взятки органу, имеющему право возбудить уголовное дело.

13. В соответствии с примечанием к статье 204 УК РФ лицо, совершившее деяния, предусмотренные частями 1 или 2 данной статьи, освобождается от уголовной ответственности, если оно активно способствовало раскрытию и (или) расследованию преступления и либо в отношении его имело место вымогательство, либо это лицо добровольно сообщило о подкупе органу, имеющему право возбудить уголовное дело.

**Общий подход к противодействию коррупции**

**при осуществлении аудиторской деятельности**

14. Исходя из федерального стандарта аудиторской деятельности ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита», утвержденному приказом Минфина России от 17 августа 2010 г. № 90н (далее – ФСАД 6/2010), в ходе аудита[[1]](#footnote-1) аудиторская организация[[2]](#footnote-2) обязана учесть (рассмотреть) соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации, в том числе требований законодательных и иных нормативных правовых актов по противодействию коррупции (далее – законодательство о противодействии коррупции).

15. При выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции аудиторская организация обязана предпринять меры, предусмотренные данными актами, а также ФСАД 6/2010.

16. В случае, когда законодательство Российской Федерации предусматривает обязанность аудиторской организации проверить соответствие деятельности аудируемого лица требованиям определенного нормативного правового акта, аудиторская организация должна включить в план аудита специальные тесты и сообщить информацию об обнаруженных фактах несоблюдения требований такого акта или своих подозрениях уполномоченному государственному органу.

17. Исходя из ФСАД 6/2010 аудит не имеет целью предотвращение случаев нарушения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции. В ходе аудита могут быть выявлены риски, имевшие место и потенциальные случаи несоблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции. Аудит не предполагает, что аудиторская организация должна выявить все случаи несоблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции.

Аудиторская организация не наделена правом и в ее обязанности не входит правовая квалификация конкретного действия (бездейтвия) аудируемого лица в качестве несоблюдения им требований нормативных правовых актов, в том числе законодательства о противодействии коррупции.

18. При рассмотрении аудиторской организацией соблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции в ходе аудита аудиторская организация:

а) изучает деятельность аудируемого лица по соблюдению указанного законодательства;

б) ознакамливается с системой внутреннего контроля аудируемого лица, обеспечивающей соблюдение указанного законодательства;

в) выполняет аудиторские процедуры проверки по существу;

г) информирует соответствующих лиц о недостатках системы внутреннего контроля и случаях нарушения указанного законодательства.

19. В соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита», утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696, аудиторская организация должна документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудит проводился в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Изучение деятельности аудируемого лица

по соблюдению законодательства о противодействии коррупции

20. Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696, в ходе аудита подлежит изучению деятельность аудируемого лица и среда, в которой она осуществляется, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. В рамках выполнения процедур оценки рисков в целях ознакомления с деятельностью аудируемого лица в части соблюдения законодательства о противодействии коррупции необходимо рассмотреть указанное законодательство и оценить, каким образом нарушение его может повлиять на аудируемое лицо.

21. При изучении деятельности аудируемого лица необходимо учитывать, насколько аудируемое лицо предпринимает меры для предотвращения и выявления коррупционных правонарушений со стороны его руководства и (или) работников и пропорциональность (соразмерность) указанных мер уровню риска возникновения коррупционных нарушений, который будет специфичным для каждого конкретного аудируемого лица, а также характеру, масштабу и сложности деятельности аудируемого лица, включая среду, в которой указанная деятельность осуществляется.

22. На уровень риска нарушения законодательства о противодействии коррупции оказывают влияние, в частности, страновые (региональные), отраслевые, операционные и проектные особенности деятельности аудируемого лица и внешней среды, в которой она осуществляется, а также особенности организации системы внутреннего контроля аудируемого лица. Примеры особенности деятельности аудируемого лица и внешней среды, в которой она осуществляется, оказывающих влияние на уровень риска нарушения законодательства о противодействии коррупции, приведены в приложении 2.

23. Результаты оценки и оцененный уровень риска несоблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции используются при дальнейшем рассмотрении системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также при определении характера, сроков и объема иных дальнейших аудиторских процедур, которые бы способствовали выявлению случаев несоблюдения тех законодательных и иных нормативных правовых актов по противодействию коррупции, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

Ознакомление с системой внутреннего контроля аудируемого лица,

обеспечивающей соблюдение законодательства

о противодействии коррупции

24. При ознакомлении с системой внутреннего контроля аудируемого лица необходимо обращать внимание на то, как обеспечивается снижение риска несоблюдения аудируемым лицом требований законодательных и иных нормативных правовых актов, в том числе законодательства о противодействии коррупции.

25. Возможные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица, обеспечивающие соблюдения законодательства о противодействии коррупции, подлежащие рассмотрению в ходе аудита, приведены в приложении 3.

26. При ознакомлении с системой внутреннего контроля аудируемого лица необходимо учитывать, что организация внутреннего контроля зависит от характера и масштабов деятельности аудируемого лица, особенностей системы управления им, среды, в которой осуществляется его деятельность, а также сопоставимость полезности внутреннего контроля с затратами на его организацию и осуществление. В связи с этим отсутствие в системе внутреннего контроля аудируемого лица каких-либо описанных в приложении 3 элементов не должно рассматриваться в качестве недостатка такой системы при условии, что, по оценке аудиторской организации, имеющиеся в наличии элементы достаточны для предотвращения и выявления коррупционных правонарушений.

27. Для ознакомления с особенностями организации и осуществления внутреннего контроля аудируемого лица могут быть выполнены, в частности, следующие процедуры:

а) изучение и анализ соответствующей документации (протоколов заседаний наблюдательного и исполнительных органов, внутренних организационно-распорядительных документов, договоров, принятого кодекса этики/кодекса поведения, документов, устанавливающих принципы, стандарты и процедуры внутреннего контроля, отчетов службы внутреннего аудита, внутреннего контролера, комитета по управлению рисками, переписки с государственными органами, иных документов, касающихся предмета рассмотрения);

б) проведение интервью с ответственными работниками аудируемого лица;

в) наблюдение за порядком осуществления внутреннего контроля ответственными работниками аудируемого лица;

г) тестирование операционной эффективности внутреннего контроля (получение доказательств того, что принципы, стандарты и процедуры внутреннего контроля применялись на практике в течение периода оценки);

д) направление запросов и получение подтверждений и разъяснений от руководства, ответственных лиц и иных работников аудируемого лица по конкретным вопросам.

28. Объем собираемых доказательств и подтверждений в отношении наличия и эффективности системы внутреннего контроля, обеспечивающей соблюдение законодательства о противодействии коррупции, определяется обоснованным способом на основе профессионального суждения.

29. В случае, если, по оценке аудиторской организации, и в контексте характера, масштабов деятельности аудируемого лица и среды, в которой осуществляется эта деятельность, определенные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица (в части соблюдения законодательства о противодействии коррупции) должны быть в наличии, но отсутствуют, либо организованы, но не функционируют, то в ходе аудита необходимо:

а) повысить уровень профессионального скептицизма;

б) в меньшей степени полагаться на заявления руководства аудируемого лица;

в) информировать представителей собственников и руководство аудируемого лица о недостатках системы внутреннего контроля;

г) при необходимости и исходя из профессионального суждения увеличить объем необходимых аудиторских доказательств и тестирования.

Выполнение аудиторских процедур проверки по существу

30. Помимо процедур тестирования организации и эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица (в части соблюдения законодательства о противодействии коррупции), в ходе аудита могут выполняться детальные аудиторские процедуры для выявления случаев несоблюдения тех требований законодательных и иных нормативных правовых актов по противодействию коррупции, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

31. Для выявления случаев потенциального несоблюдения законодательства о противодействии коррупции могут быть выполнены следующие процедуры:

а) специальные запросы в адрес ключевых лиц в составе руководства аудируемого лица о том, имеется ли у них информация о любых коррупционных правонарушениях;

б) изучение информации и отчетов, представленных посредством «горячей линии» и (или) специально назначенному ответственному лицу (при их наличии). По потенциально значимым фактам, отраженным в указанной информации и (или) отчетах, необходимо подтверждение того, что данные факты были расследованы, результаты расследования доведены до сведения представителей собственников, приняты дисциплинарные и иные надлежащие меры воздействия, а также оценка влияния указанных фактов на аудит;

в) проверка условий значимых договоров и иных сделок, включая сделки с организациями, доля государственной собственности в уставных (складочных) капиталах которых составляет не менее 25 процентов, государственными корпорациями, государственными компаниями, органами местного самоуправлениями, государственными и муниципальными учреждениями на предмет наличия признаков того, что указанные договоры и иные сделки заключены не на стандартных или не на рыночных условиях;

г) проверка переписки аудируемого лица с государственными органами на предмет наличия информации о случаях несоблюдения законодательства о противодействии коррупции.

32. В результате выполнения в ходе аудита других аудиторских процедур (например, тестирование выручки или кредиторской/дебиторской задолженности) могут быть выявлены факты хозяйственной жизни аудируемого лица, потенциально указывающие на возможность нарушения законодательства о противодействии коррупции.

Примеры фактов хозяйственной жизни, имеющих высокий риск в контексте потенциального нарушения законодательства о противодействию коррупции, приведены в приложении 4.

33. В отношении фактов хозяйственной жизни, имеющих высокий риск, т.е. указывающих на возможность нарушения законодательства о противодействии коррупции, может быть выполнено специальное детальное тестирование по существу. Такое детальное тестирование должно включать процедуры, являющиеся надлежащими для конкретного выбранного объекта и цели теста.

В отношении подозрительных сделок могут быть выполнены, в частности, следующие процедуры:

а) получение разъяснений ответственных работников аудируемого лица, чтобы понять цели совершения и обоснованность совершенных сделок;

б) на основании полученных подтверждений и разъяснений принятие решения о необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур по существу (проведения дополнительных интервью, получения и изучения дополнительной документации, исследования любой имеющейся информации и данных по объекту тестирования в открытых источниках информации на предмет наличия возможной личной или иной связи между руководством аудируемого лица и конкретным контрагентом, получения данных о закупочных ценах на конкретный вид продукции конкурентов в рассматриваемом сегменте рынка, др.).

Информирование соответствующих лиц о недостатках системы внутреннего контроля и случаях нарушения законодательства о противодействии коррупции

34. Исходя из федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696, аудиторская организация должна сообщать руководству и (или) представителям собственника аудируемого лица информацию, т.е. сведения, ставшие известными аудиторской организации в ходе аудита, которые, по ее мнению, являются важными для руководства и (или) представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и раскрытия информации в ней, результативностью и эффективностью хозяйственных операций и эффективным использованием ресурсов, а также соответствием деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам Российской Федерации.

35. В соответствии со статьей 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация обязана информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших ей известными случаях коррупции, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев.

36. Учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель обязаны рассмотреть информацию аудиторской организации о ставших известными ей при оказании аудиторских услуг случаях коррупции, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев и в письменной форме проинформировать о результатах рассмотрения аудиторскую организацию не позднее 90 календарных дней со дня, следующего за днем получения указанной информации.

37. В случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению информации аудиторской организации о ставших ей известными случаях коррупции, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев последняя обязана проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы.

**Меры противодействия коррупции,
применяемые внутри аудиторской организации**

Внутренняя среда

38. Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (далее – ФПСАД 34), аудиторская организация своим распорядительным документом должна установить принципы и процедуры, способствующие поддержанию внутренней культуры, основанной на признании того, что обеспечение качества услуг является первостепенной задачей. Эти принципы и процедуры должны предусматривать ответственность руководства аудиторской организации за систему контроля качества услуг в аудиторской организации.

39. Принципы и процедуры, предусмотренные пунктом 38 настоящих Методических указаний, должны способствовать поддержанию внутренней культуры, основанной, среди прочего, на нетерпимости к коррупции, а также предусматривать ответственность руководства аудиторской организации за систему противодействия коррупции в аудиторской организации[[3]](#footnote-3).

39.1. Информация по тематике противодействия коррупцииможет доводиться до сведения работников аудиторской организации посредством обязательных курсов, обучающих семинаров, совещаний, формальных и неформальных бесед, внутренних отчетов или информационных сообщений. В случае непрохождения работником аудиторской организации обязательного обучения по тематике противодействия коррупции должны применяться меры дисциплинарного воздействия.

40. Согласно ФПСАД 34 руководство аудиторской организации оказывает значительное влияние на внутреннюю культуру аудиторской организации, в частности, отношение к коррупции и противодействию ей. Поддержание внутренней культуры аудиторской организации, ориентированной, среди прочего, на нетерпимость к коррупции, зависит от четких последовательных оперативных действий и распоряжений со стороны всех уровней руководства аудиторской организации, демонстрирующих важность системы противодействия коррупции в аудиторской организации.

41. Особое значение имеет признание руководством аудиторской организации противодействия коррупции в качестве одной из важнейшей составляющей деятельности аудиторской организации. В связи с этим:

а) аудиторская организация должна устанавливать обязанности руководства таким образом, чтобы коммерческие соображения не преобладали над обязанностями по противодействию коррупции;

б) принципы и процедуры, применяемые в аудиторской организации в отношении оценки выполненной работы, оплаты и повышения в должности (включая систему поощрения) работников, должны демонстрировать, среди прочего, приверженность аудиторской организации противодействию коррупции;

в) аудиторская организация должна направлять средства в достаточном объеме на реализацию и документирование принципов и процедур противодействия коррупции.

42. В целях обеспечения соблюдения законодательства о противодействии коррупции аудиторская организация создает систему внутреннего контроля. Такая система может содержать элементы, описанные в приложении 3.

43. Меры по предупреждению коррупции, принимаемые в аудиторской организации, могут включать, среди прочего, определение должностного лица (должностных лиц), ответственного (ответственных) за профилактику коррупционных правонарушений. Такое должностное лицо (должностные лица) должно обладать достаточным надлежащим опытом и профессиональной компетентностью, а также необходимыми полномочиями для выполнения своих функций. Достаточный надлежащий опыт и профессиональная компетентность позволят данному должностному лицу выявлять и понимать проблемы предупреждения и противодействия коррупции, а также разрабатывать соответствующие принципы и процедуры. Необходимые полномочия помогут такому должностному лицу реализовывать принципы и процедуры противодействия коррупции.

Принятие на обслуживание нового аудируемого лица и

продолжение сотрудничества с существующим аудируемым лицом

44. Согласно ФПСАД 34 в аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового аудируемого лица или продолжении сотрудничества с уже существующим аудируемым лицом. Такие принципы и процедуры должны обеспечивать разумную уверенность в том, что принятие на обслуживание нового аудируемого лица или продолжение сотрудничества с уже существующим аудируемым лицом будет осуществляться, в частности, только в отношении заданий, в которых аудиторская организация положительно оценила честность руководства предполагаемого аудируемого лица или лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги, и не обладает информацией, которая свидетельствовала бы о противоположном.

45. Принципы и процедуры, предусмотренные пунктом 44 настоящих Методических указаний, должны предусматривать, что при решении вопроса о принятии на обслуживание нового аудируемого лица или продолжении сотрудничества с уже существующим аудируемым лицом аудиторская организация принимает во внимание, среди прочего, тематику противодействия коррупции.

45.1. При решении вопроса о принятии на обслуживание нового аудируемого лица или продолжении сотрудничества с уже существующим аудируемым лицом аудиторская организация должна получить и рассмотреть информацию по тематике противодействия коррупции в отношении этих аудируемых лиц, которую считает необходимой в данных обстоятельствах. В случае если аудиторской организацией были обнаружены какие-то проблемы по тематике противодействия коррупции, но, тем не менее, аудиторская организация приняла решение принять на обслуживание новое аудируемое лицо или продолжить сотрудничество с уже существующим аудируемым лицом, способ разрешения указанных проблем должен быть документально оформлен.

46. При оценке честности руководства потенциального аудируемого лица аудиторская организация должна, среди прочего, учитывать признаки того, что деятельность такого аудируемого лица связана или может быть связана с коррупцией.

47. Информацию по тематике противодействия коррупции в отношении потенциального аудируемого лица аудиторская организация может получать, например, из следующих источников:

а) общение с другой аудиторской организацией, оказывающей услуги этому потенциальному аудируемому лицу в текущем периоде или в предшествующие периоды, а также с другими контрагентами потенциального аудируемого лица;

б) запросы в адрес таких контрагентов потенциального аудируемого лица, как банки, организации, оказывающие клиенту юридические услуги, представители финансовых и деловых кругов;

в) открытые источники информации.

48. В случае, когда аудиторская организация получает информацию о деятельности аудируемого лица, которая может быть связана с коррупцией, и которая привела бы к отказу от выполнения задания, если бы она стала известна раньше, принципы и процедуры, связанные с продолжением выполнения задания и сотрудничества с аудируемым лицом, должны предусматривать оценку:

а) профессиональной и юридической ответственности, возникающей в данных обстоятельствах, включая возможное требование к аудиторской организации сообщить соответствующую информацию лицу (лицам), которое назначило аудиторскую организацию;

б) возможности отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и дальнейшего сотрудничества с аудируемым лицом.

Кадровая работа

49. Согласно ФПСАД 34 аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что она обладает достаточным по количеству кадровым составом, владеющим необходимыми знаниями, опытом, соблюдающим этические принципы, способным выполнять задания в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности и требованиями иных нормативных правовых актов Российской Федерации, а также в том, что аудиторские заключения и другие отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

50. Принципы и процедуры, предусмотренные пунктом 49 настоящих Методических указаний, должны обеспечивать разумную уверенность в том, что кадровый состав аудиторской организации обладает, среди прочего, необходимыми знаниями и опытом по тематике противодействия коррупции и соблюдает соответствующие требования.

51. Развитие навыков и профессиональной компетентности работников аудиторской организации по тематике противодействия коррупции осуществляется посредством: постоянного обучения по программам повышения квалификации; приобретения опыта в процессе работы; обучения менее опытных специалистов более опытными, в том числе, в аудиторской группе. В случае если в аудиторской организации отсутствуют лица, способные вести обучение по тематике противодействия коррупции, аудиторская организация может воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц, обладающих соответствующей квалификацией в данной сфере.

Одной из форм развития навыков и профессиональной компетентности состоящих в штате аудиторской организации аудиторов по тематике противодействия коррупции является обучение по соответствующей программе повышения квалификации, утвержденной саморегулируемой организацией аудиторов.

Приложение 1

**Основные нормативные правовые и иные акты,
регулирующие вопросы противодействия коррупции**

1. Конвенция Организации Объединенных Наций против коррупции от 31 октября 2003 г. (Федеральный закон от 8 марта 2006 г. № 40-ФЗ).

2. Конвенция об уголовной ответственности за коррупцию от 27 января
1999 г. (Федеральный закон от 25 июля 2006 г. № 125-ФЗ).

3. Конвенция против транснациональной организованной преступности от 15 ноября 2000 г. (Федеральный закон от 26 апреля 2004 г. № 26-ФЗ).

4. Уголовный кодекс Российской Федерации.

5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.

6. Федеральный закон от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции».

7. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

8. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от
9 июля 2013 г. № 24 «О судебной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных правонарушениях».

9. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от
16 октября 2009 г. № 19 «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий».

10. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от
23 сентября 2002 г. № 696, в частности:

10.1. ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

10.2. ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях».

10.3. ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры».

10.4. ФПСАД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника».

10.5. ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

11. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные приказом Минфина России от 17 августа 2010 г. № 90н.

11.1. ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита».

11.2. ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита».

12. Методические рекомендации по разработке и принятию организациями мер по предупреждению и противодействию коррупции, утвержденные Минтрудом России 8 ноября 2013 г.

13. Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобренный Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г. (протокол № 4).

Приложение 2

**Примеры особенностей деятельности аудируемого лица и внешней среды, в которой она осуществляется, оказывающих влияние на уровень риска нарушения законодательства о противодействии коррупции**

1. Страновые (региональные):

а) аудируемое лицо осуществляет деятельность в странах или регионах, уровень коррупции в которых оценивается как высокий;

б) аудируемое лицо осуществляет деятельность в странах или регионах, в которых отсутствует эффективно действующее законодательство о противодействии коррупции.

2. Отраслевые:

а) аудируемое лицо осуществляет деятельность в отраслях, для которых характерны высокие капитальные затраты;

б) деятельность аудируемого лица предполагает значительное использование инфраструктуры (железных дорог, портов, сети трубопроводов и т.п.), в том числе находящейся в государственной собственности;

в) аудируемое лицо ведет деятельность в отраслях, для которых характерна высокая степень государственного регулирования (необходимость получения разрешений и лицензий).

3. Операционные:

а) деятельность аудируемого лица связана с поставкой/закупкой товаров или услуг организациям государственного сектора или объем договоров, заключенных аудируемым лицом в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, является существенным;

б) аудируемое лицо регулярно осуществляет значительные пожертвования на политические или благотворительные цели.

4. Проектные:

а) аудируемое лицо участвует или планирует участвовать в проектах с большим количеством посредников и субподрядчиков, в том числе, когда посредники используются для целей взаимодействия с государственными органами и (или) иностранными должностными лицами;

б) аудируемое лицо участвует или планирует участвовать в проектах с высокой стоимостью;

в) аудируемое лицо участвует или планирует участвовать в проектах с признаками инициатив, осуществляемых не по рыночными ценам или без явной легитимной цели;

г) аудируемое лицо ведет проекты в регионах, значительно удаленных от головного офиса, при этом удаленное подразделение аудируемого лица обладает высокой степенью автономности, а оперативный контроль его работы затруднен.

Приложение 3

**Возможные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица, обеспечивающие соблюдение законодательства**

**о противодействии коррупции,**

**подлежащие рассмотрению в ходе аудита**

1. Принятие руководством аудируемого лица ответственности за обеспечение соблюдения законодательства о противодействии коррупции, в том числе:

а) закреплены ли этические стандарты деятельности аудируемого лица в виде политик, процедур, кодекса этики/кодекса поведения;

б) демонстрирует ли руководство аудируемого лица приверженность культуре честности, этическим стандартам и ценностям организации в процессе осуществления деятельности, принятия управленческих решений и оценки/вознаграждения работников;

в) обязаны ли работники аудируемого лица ознакомиться с кодексом этики/кодексом поведения и подтвердить ознакомление в письменном виде;

г) реагирует ли оперативно руководство аудируемого лица на выявляемые случаи нарушения требований кодекса этики/кодекса поведения и (или) случаи неэтичного поведения;

д) внедряет ли и поддерживает ли руководство аудируемого лица внутреннюю политику и культуру недопустимости нарушения/обхода требований внутреннего контроля;

е) пересматривает ли регулярно руководство аудируемого лица политику и процедуры в области внутреннего контроля, в том числе направленные на предотвращение и выявление коррупционных правонарушений, а также кодекс этики/кодекс поведения, чтобы учесть изменения законодательства и внутренней среды; доводятся ли любые изменения до работников.

2. Оценка риска возникновения случаев коррупционных правонарушений, в том числе:

а) сформировано ли подразделение по управлению рисками, или назначено ли ответственное лицо по управлению рисками, или организован ли иной процесс выявления рисков, оценки значимости данных рисков и вероятности их возникновения, а также принятия решений о мерах по сокращению и управлению данными рисками;

б) представляет ли регулярно ответственное подразделение или лицо отчеты представителям собственников или исполнительному органу аудируемого лица;

в) рассматривает ли ответственное подразделение или лицо (помимо выявления и оценки рисков) наличие стимулов, возможностей и обстоятельств, способствующих совершению правонарушений, в том числе коррупционных, а также осуществляет ли общую оценку рисков для непрерывной деятельности аудируемого лица;

г) получает ли руководство аудируемого лица информацию и данные, поддерживающие процесс оценки рисков, как из внутренних, так и из внешних источников.

3. Специальные процедуры внутреннего контроля, в том числе:

а) осуществляет ли аудируемое лицо при приеме работников на ключевые должности специальную проверку кандидатов (например, проверку документов об образовании, получение отзывов (включая посредством непосредственного контакта с лицами, предоставившими отзыва) из прежнего места работы, проверку фактов наличия судимости, информации о совершенных правонарушениях, в том числе обвинениях/подозрениях, не завершившихся судебным разбирательством);

б) осуществляет ли аудируемое лицо до заключения договора проверку контрагентов, в том числе их правового и налогового статуса;

в) осуществляет ли аудируемое лицо до заключения договора проверку сделки (договора) с точки зрения соответствия требованиям применимого законодательства и внутренней организационно-распорядительной документации аудируемого лица;

г) предполагает ли согласование договоров не менее двух уровней одобрения и осуществляется ли оно представителями нескольких подразделений (например, юридической и финансовой служб);

д) устанавливаются ли и применяются ли для осуществления закупок и платежей лимиты ответственности, предполагающие различный уровень (в том числе единоличным исполнительным органом) согласования в зависимости от сумм закупок и платежей;

е) организуется ли для закупок, суммы которых превышают установленные лимиты, тендерный процесс;

ж) требуется ли для договоров с организациями, зарегистрированными в иностранных юрисдикциях, предоставляющих низкий уровень налогообложения («налоговое убежище»), санкционирование (одобрение) единоличным исполнительным органом или должностным лицом, ответственным за осуществление контроля;

з) организованы ли процессы и процедуры закупок и продаж с учетом положений кодекса этики/кодекса поведения и необходимости обеспечить соблюдение законодательства о противодействии коррупции.

4. Информирование и коммуникация:

а) осуществляет ли регулярно аудируемое лицо информирование работников об изменениях законодательства и внутренней организационно-распорядительной документации, в том числе путем обучения;

б) реализуются ли программы профессионального обучения, соответствующего требованиям регулирующих органов и профессиональных объединений;

в) существует ли для сообщения о фактах (подозрениях) коррупции и недобросовестного или неэтичного поведения специальная процедура (например, «горячая линия»); проводятся ли по фактам нарушений (подозрениям), сообщаемых посредством «горячей линии», независимые расследования; доводятся ли результаты расследований до сведения соответствующего уровня руководства и (или) представителей собственников;

г) согласовываются ли внешние коммуникации аудируемого лица с ответственными руководителями; контролируется ли переписка и иное взаимодействие аудируемого лица с государственными органами руководством или специально назначенным ответственным лицом.

5. Мониторинг внутреннего контроля:

а) проверяет ли регулярно ответственное подразделение или лицо (например, служба внутреннего аудита или внутренний аудитор) работоспособность и эффективность системы внутреннего контроля, сохранность и эффективность использования активов; подготавливаются ли по результатам проверок отчеты и рекомендации по устранению недостатков и предотвращению нарушений для комитета по аудиту (если он создан), руководства и (или) представителей собственников аудируемого лица;

б) проводит ли при необходимости ответственное подразделение или лицо специальные проверки и расследования фактов коррупции, подозрений в коррупции и операций, имеющих коррупционные признаки;

в) выполняются ли по результатам выполнения мероприятий, запланированных для устранения выявленных недостатков и предотвращения нарушений, дополнительные контрольные действия.

Приложение 4

**Примеры фактов хозяйственной жизни, имеющих высокий риск**

**в контексте потенциального нарушения законодательства**

**о противодействии коррупции**

1. Сообщения руководства или работников аудируемого лица об имевших место случаях коррупционных правонарушений, признаках таких случаев либо риске их возникновения.

2. Внеплановые проверки, проводимые уполномоченным государственным органом, наложение штрафов, иных санкций за нарушение законодательства о противодействии коррупции.

3. Платежи за консультационные, агентские или посреднические услуги, экономическая суть или легитимная цель которых из договоров не ясны, и/или результаты услуг по которым отсутствуют или недостаточно раскрыты.

4. Значительные суммы возмещений представительских затрат руководству или работникам аудируемого лица, которые взаимодействуют с покупателями, поставщиками или должностными лицами, в том числе иностранными должностными лицами.

5. Комиссионные и агентские вознаграждения в размере, превышающем средние значения для данной отрасли или вида деятельности.

6. Необычные сделки с юридическими лицами, зарегистрированными в иностранных юрисдикциях, предоставляющих низкий уровень налогообложения («налоговое убежище»), или необычно крупные платежи, перечисленные материнскими организациями, зарегистрированными в указанных юрисдикциях.

7. Платежи за товары или услуги, перечисленные юридическим лицам, находящихся в странах, отличных от страны поставки товара или оказания услуги.

8. Платежи на имя посредников или агентов или распределенные между несколькими юридическими или физическими лицами, роль которых в сделке не очевидна.

9. Сделки, заключенные по ценам, отличным от рыночных, и не являющиеся сделками со связанными сторонами, в том числе:

а) продажа или передача активов, особенно активов, обладающих высокой экономической ценностью при низкой остаточной стоимости, в том числе сторонам или организациям, которые являются или могут быть аффилированы с (иностранными) должностными лицами или крупными клиентами аудируемого лица;

б) покупка или аренда активов, в том числе у организаций государственного сектора, а также у сторон или организаций, которые являются или могут быть аффилированы с (иностранными) должностными лицами или крупными поставщиками аудируемого лица;

в) значительные займы выданные сторонним лицам.

10. Отсутствие действий, которые в обычном случае должны были бы быть предприняты для возврата выданных займов, авансов, просроченной дебиторской задолженности.

11. Просрочки по уплате налогов, сборов, штрафов и т.п. в отсутствие мер со стороны государственных органов и регуляторов по истребованию задолженности.

12. Нетипичные для обычной хозяйственной деятельности компенсационные выплаты юридическим или физическим лицам.

13. Платежи за товары, которые не были поставлены или услуги, которые не были оказаны.

14. Любые сделки или операции, форма или характер которых отличается от обычных для данного вида сделок или которые не являются типичными для деятельности аудируемого лица.

15. Любые сделки или операции, по которым отсутствует первичная документация.

16. Любые сделки или операции, выполненные с нарушением или в обход установленных процедур внутреннего контроля, например, правил анализа цен, согласований, лимитов, проведения тендерных процедур, продления или изменения договоров и т.д.

17. Любые сделки или операции, которые были обработаны внутренними системами способом, отличным от предусмотренного способа обработки для подобных сделок или операций.

1. Здесь и далее - положения, предусмотренные настоящими Методическими указаниями, могут применяться также при оказании сопутствующих аудиту услуг. [↑](#footnote-ref-1)
2. Здесь и далее – положения, предусмотренные настоящими Методическими указаниями, распространяются также на индивидуальных аудиторов. [↑](#footnote-ref-2)
3. В случае осуществления аудиторской деятельности индивидуальным аудитором ответственность за систему противодействия коррупции несет индивидуальный аудитор. [↑](#footnote-ref-3)