КОДЕКС ЭТИКИ АУДИТОРОВ РОССИИ

КОДЕКС ЭТИКИ АУДИТОРОВ РОССИИ

Принят

Советом по аудиторской

деятельности при Министерстве

финансов Российской Федерации

Протокол N 16 от 28 августа 2003 г.

Согласован

с Координационным

советом российских

профессиональных объединений

аудиторов и бухгалтеров

Протокол N 2 от 25 июля 2003 г.

[I. Введение 2](#_Toc122173502)

[II. Общественные интересы 3](#_Toc122173503)

[III. Цели 3](#_Toc122173504)

[IV. Фундаментальные принципы 3](#_Toc122173505)

[V. Кодекс 4](#_Toc122173506)

[Статья 1. Честность и объективность 4](#_Toc122173507)

[Статья 2. Разрешение этических конфликтов 4](#_Toc122173508)

[Статья 3. Профессиональная компетентность 5](#_Toc122173509)

[Статья 4. Конфиденциальность 6](#_Toc122173510)

[Статья 5. Налоговая практика 7](#_Toc122173511)

[Статья 6. Аудиторская деятельность, осуществляемая вне территории России 8](#_Toc122173512)

[Статья 7. Обеспечение публичности 8](#_Toc122173513)

[Статья 8. Независимость 8](#_Toc122173514)

[Угроза независимости 10](#_Toc122173515)

[Меры предосторожности 12](#_Toc122173516)

[Период выполнения задания 13](#_Toc122173517)

[Статья 9. Привлечение экспертов для оказания профессиональных услуг 14](#_Toc122173518)

[Статья 10. Гонорар 14](#_Toc122173519)

[Статья 11. Деятельность, не совместимая с аудиторской практикой 15](#_Toc122173520)

[Статья 12. Денежные средства аудируемой организации 16](#_Toc122173521)

[Статья 13. Отношения с другими аудиторами 16](#_Toc122173522)

[Статья 14. Реклама и предложение услуг 17](#_Toc122173523)

[Статья 15. Представление информации 17](#_Toc122173524)

[Статья 16. Принцип лояльности 17](#_Toc122173525)

[Приложение - ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПОВ НЕЗАВИСИМОСТИ К КОНКРЕТНЫМ СИТУАЦИЯМ 18](#_Toc122173526)

[Статья 1. Общие положения 18](#_Toc122173527)

[Статья 2. Финансовая заинтересованность 18](#_Toc122173528)

[Статья 3. Положения, применимые ко всем аудируемым организациям 19](#_Toc122173529)

[Статья 4. Положения, применимые к аудируемой организации 20](#_Toc122173530)

[Статья 5. Кредиты и гарантии 20](#_Toc122173531)

[Статья 6. Тесные деловые отношения с проверяемыми клиентами 21](#_Toc122173532)

[Статья 7. Семейные и личные отношения 22](#_Toc122173533)

[Статья 8. Работа в организации аудируемой организации 22](#_Toc122173534)

[Статья 9. Длительные контакты старшего персонала с аудируемой организацией 23](#_Toc122173535)

[Статья 10. Работа с аудируемой организацией 23](#_Toc122173536)

[Статья 11. Оказание аудируемой организации других услуг 24](#_Toc122173537)

[Статья 12. Подготовка бухгалтерских документов и финансовой (бухгалтерской) отчетности 25](#_Toc122173538)

[Статья 13. Оценочные услуги 25](#_Toc122173539)

[Статья 14. Оказание услуг по налогообложению 26](#_Toc122173540)

[Статья 15. Оказание услуг внутреннего аудита аудируемой организации 26](#_Toc122173541)

[Статья 16. Оказание аудируемой организации информационных услуг 27](#_Toc122173542)

[Статья 17. Оказание аудируемой организации услуг, связанных с помощью в рассмотрении арбитражных споров 27](#_Toc122173543)

[Статья 18. Оказание юридических услуг аудируемой организации 27](#_Toc122173544)

[Статья 19. Гонорары 28](#_Toc122173545)

[Статья 20. Просроченный гонорар 28](#_Toc122173546)

[Статья 21. Расценки 28](#_Toc122173547)

[Статья 22. Условная оплата услуг 29](#_Toc122173548)

[Статья 23. Подарки и знаки гостеприимства 29](#_Toc122173549)

[Статья 24. Ведущиеся или готовящиеся арбитражные (судебные) иски 29](#_Toc122173550)

## I. Введение

1. Совет по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации в стремлении реализовывать широкомасштабную задачу по выработке и внедрению скоординированных и взаимоувязанных стандартов профессиональной этики аудиторов разработал при активном участии аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединений Кодекс этических норм профессиональной деятельности аудиторов.

2. Настоящий Кодекс этики аудиторов России, именуемый далее - Кодекс, подготовлен с учетом требований законодательства Российской Федерации на основе рекомендаций Кодекса этики Международной федерации бухгалтеров (IFAC) с максимальным сохранением его концептуальных подходов и разделов.

3. Кодекс признает, что целью профессии аудитора является работа в соответствии с наивысшими стандартами профессионализма для достижения максимального уровня эффективности и удовлетворения потребностей общества.

4. Кодекс устанавливает правила поведения аудиторов России и определяет основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности.

5. Положения настоящего Кодекса являются базовыми принципами, поскольку не представляется возможным ввести этические требования, распространяющиеся на все ситуации и обстоятельства, с которыми могут столкнуться аудиторы в своей работе.

6. В Кодексе подразумевается, что если нет прямых указаний на специальные требования, то цели и фундаментальные принципы в одинаковой мере действительны для всех аудиторов, оказывающих услуги как в коммерческой, так и в некоммерческой деятельности, как в частном, так и в государственном секторе, в любой отрасли экономики.

7. Настоящий Кодекс при поддержке Минфина России и ФКЦБ России принят Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации по согласованию с Координационным советом российских профессиональных объединений аудиторов и бухгалтеров и рекомендован аккредитованным и иным профессиональным объединениям аудиторов России для внедрения и осуществления контроля за соблюдением всеми членами этих объединений.

8. Изменения в настоящий Кодекс и принятие дополнительных рекомендаций осуществляются Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации. По каждой новой рекомендации по этическим нормам, принятой Советом, выпускаются соответствующие разъяснения.

## II. Общественные интересы

9. 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.

10. Обязанности аудитора заключаются не только в удовлетворении потребностей отдельной аудируемой организации или работодателя. На профессиональные стандарты аудита значительное влияние оказывают интересы общества.

11. Аудиторы играют в обществе важную роль. Инвесторы, кредиторы, работодатели и другие члены делового сообщества, а также правительство и общественность в целом полагаются на аудиторов в вопросах получения компетентных рекомендаций по различным вопросам финансового учета и отчетности, финансового менеджмента, права и налогообложения. Отношение и поведение аудиторов в процессе предоставления таких услуг влияют на экономическое благосостояние общества и государства.

12. Аудиторы будут пользоваться доверием только при условии предоставления вышеназванных услуг на уровне, который доказывает, что общественное доверие обоснованно. Аудиторы во всем мире заинтересованы в информировании пользователей их услугами о том, что они выполняются в соответствии с этическими требованиями и требованиями качества, призванными обеспечить самый высокий профессиональный уровень.

13. При разработке настоящего Кодекса учтены мнения аудиторов, а также пользователей аудиторских услуг.

## III. Цели

14. Кодекс признает, что основной целью аудиторской профессии является деятельность специалистов на самом высоком профессиональном уровне, обеспечивающем качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов. Достижение этой цели требует соблюдения четырех основных требований:

14.1. Достоверность. В целом общество испытывает потребность в достоверной информации и информационных системах.

14.2. Профессионализм. Аудируемые организации, работодатели и другие заинтересованные лица испытывают потребность в специалистах, являющихся профессионалами в сфере аудита.

14.3. Качество услуг. Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества.

14.4. Уверенность. Лицам, пользующимся услугами аудиторов, необходима уверенность в том, что услуги оказываются в соответствии с регулирующими их профессиональными этическими нормами.

## IV. Фундаментальные принципы

15. Для достижения профессиональных целей аудитор обязан соблюдать ряд исходных условий и фундаментальных принципов.

16. Такими фундаментальными принципами являются:

16.1. Честность. При предоставлении профессиональных услуг аудитор должен действовать открыто и честно.

16.2. Независимость. При предоставлении профессиональных услуг аудитор должен быть не зависимым от аудируемых лиц и от третьих лиц.

16.3. Объективность. Аудитор должен быть справедливым, на его объективность не должны влиять ни предубеждения, ни пристрастия, ни конфликт интересов, ни другие лица, ни иные факторы.

16.4. Профессиональная компетентность и должная тщательность. Аудитор предоставляет профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старанием. В его обязанности входит постоянное поддержание профессиональных знаний и навыков на высоком уровне с тем, чтобы аудируемые организации или работодатели могли пользоваться преимуществами компетентных профессиональных услуг, основанных на новейших разработках в области практики, законодательства и технологий.

16.5. Конфиденциальность. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в процессе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или раскрывать такую информацию без надлежащих и конкретных на то полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами или обязанностями.

16.6. Профессиональное поведение. Аудитор должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и должен воздерживаться от какого-либо поведения, которое бы могло ее дискредитировать.

16.7. Регламентирующие документы. Аудитор обязан выполнять профессиональные услуги в соответствии с применимыми профессиональными правилами (стандартами). Аудитор обязан тщательно и квалифицированно выполнять указания аудируемой организации или работодателя в той мере, насколько они соответствуют требованиям честности, объективности и независимости.

## V. Кодекс

17. Цели и фундаментальные принципы Кодекса носят общий характер и не направлены на решение этических проблем, стоящих перед аудитором в каждом конкретном случае. Однако Кодекс содержит рекомендации по практическому достижению целей и соблюдению фундаментальных принципов в ряде типичных ситуаций, встречающихся в аудиторской практике.

### Статья 1. Честность и объективность

1.1. Под честностью понимается не только правдивость, но также беспристрастность и надежность. В соответствии с принципом объективности все аудиторы должны действовать справедливо, честно и не иметь конфликта интересов.

1.2. Аудиторы выполняют многочисленные функции и должны проявлять объективность как при проведении аудиторских проверок, так и при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Независимо от вида предоставляемых услуг или занимаемой должности в своих профессиональных суждениях аудиторы обязаны быть честными и объективными.

1.3. Этические требования объективности возникают в разных ситуациях, и при их разрешении следует учитывать следующее:

1.3.1. аудиторы могут оказаться в ситуациях, когда на них может быть оказано давление, способное отрицательно повлиять на их объективность;

1.3.2. невозможно описать все ситуации, в которых может возникать такое давление, и дать предписания на все такие случаи. При установлении правил в ущерб объективности аудитора следует руководствоваться здравым смыслом;

1.3.3. следует избегать отношений, которые допускают предвзятость, пристрастность или влияние других лиц в ущерб объективности;

1.3.4. аудиторы обязаны требовать соблюдения принципа объективности от персонала, участвующего в предоставлении профессиональных услуг;

1.3.5. аудиторы не должны принимать или предлагать подарки или знаки гостеприимства, если можно разумно предположить, что они оказывают существенное и недопустимое влияние на их профессиональное суждение или лиц, с которыми они имеют дело. Понятие чрезмерного подарка или знака гостеприимства имеет разное толкование, и тем не менее аудиторам следует избегать ситуаций, способных скомпрометировать их профессиональную репутацию.

### Статья 2. Разрешение этических конфликтов

2.1. Периодически аудиторы могут попадать в ситуации, при которых возникает конфликт интересов. Такие ситуации могут быть самого разного характера: от относительно тривиальных до совершения уголовно наказуемых деяний и незаконных действий. Невозможно даже пытаться составить полный перечень случаев, в которых может возникнуть конфликт интересов. Аудитор должен иметь это в виду и предвидеть возможность возникновения причин, приводящих к конфликту интересов. Расхождение мнений аудитора и другого лица само по себе не является этической проблемой. Однако в каждом конкретном случае заинтересованным сторонам следует анализировать все факты и обстоятельства.

2.2. К конфликту обязанностей аудитора с различными внешними или внутренними требованиями может привести целый ряд конкретных факторов. Например:

2.2.1. может возникнуть опасность давления со стороны непосредственного руководителя, менеджера или члена Совета директоров. Давление может оказываться и в рамках семейных или личных отношений. Безусловно, не следует развивать отношения или интересы, способные отрицательно влиять или ставить под угрозу честность аудитора;

2.2.2. к аудитору могут обратиться с просьбой действовать вразрез с правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

2.2.3. может возникнуть ситуация, в которой аудитору придется принимать решение в отношении того, должен ли он ориентироваться на интересы руководства или соблюдать установленные правила профессионального поведения;

2.2.4. конфликт может возникнуть в случае опубликования вводящей в заблуждение информации, выгодной работодателю или аудируемой организации, но не соответствующей мнению аудитора.

2.3. В процессе применения правил этики поведения у аудитора может возникнуть необходимость выявления неэтичного поведения других лиц или разрешения этических конфликтов. В случае возникновения серьезных этических вопросов аудитору следует руководствоваться политикой разрешения конфликтов, существующей в организации-работодателе. Если это не способствует разрешению конкретного конфликта, то необходимо рассмотреть следующие возможные меры:

2.3.1. обсуждение спорного вопроса с непосредственным начальником. Если с ним не удается решить проблему и аудитор принимает решение обратиться к руководителю на следующем, более высоком уровне, то об этом следует уведомить непосредственного начальника. Если создается впечатление о вовлеченности начальника в конфликтную ситуацию, то аудитору следует поднять этот вопрос на следующем, еще более высоком руководящем уровне. Если непосредственный начальник является главным исполнительным лицом (или занимает аналогичную должность), то вопрос на более высоком уровне могут рассматривать исполнительный орган, совет директоров, члены совета директоров, не наделенные исполнительными функциями, или акционеры;

2.3.2. обращение на конфиденциальной основе к независимому консультанту, аккредитованным при Минфине России профессиональным аудиторским объединениям или в Совет по аудиторской деятельности при Минфине России с целью получения разъяснений в отношении возможных направлений действий;

2.3.3. если, несмотря на рассмотрение на всех уровнях внутри организации, конфликт не разрешен, то, когда речь идет о существенных вопросах (например, мошенничестве), в качестве крайней меры у аудитора может не остаться никакого иного выбора, кроме отказа от проведения аудита, а при необходимости доведение информации до сведения уполномоченных внешних организаций, таких, как правоохранительные или контролирующие органы.

2.4. Любой аудитор, занимающий высокую должность, должен стремиться к внедрению политики разрешения конфликтов в нанявшей его организации.

## Статья 3. Профессиональная компетентность

3.1. Аудиторы не должны преувеличивать свои знания и опыт.

3.2. Профессиональную компетентность можно разделить на два самостоятельных этапа:

3.2.1. Достижение профессиональной компетентности. Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего общего образования, за которым следуют специальное образование, обучение и экзамены по профилирующим предметам и далее - практическая работа.

3.2.2. Поддержание профессиональной компетентности на должном уровне:

(1) для поддержания профессиональной компетентности на должном уровне необходимо постоянно следить за событиями, происходящими в аудиторской сфере деятельности, включая национальную и международную информацию по вопросам финансовой отчетности, аудита и иных соответствующих законодательных и нормативных требований;

(2) в процессе предоставления услуг аудитору следует руководствоваться принятыми правилами (стандартами) аудиторской деятельности, типовой программой проверки соответствия лицензионным требованиям и условиям, а также установленными требованиями к качеству работы;

(3) ежегодно повышать квалификацию в соответствии с программами, принятыми Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации.

## Статья 4. Конфиденциальность

4.1. 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.

4.2. Аудитор всегда должен соблюдать требование конфиденциальности, за исключением случаев, когда для раскрытия информации предоставлены специальные полномочия или при наличии юридической или профессиональной обязанности такого раскрытия.

4.3. Аудиторы обязаны обеспечивать соблюдение принципа конфиденциальности сотрудниками, работающими под их руководством, и лицами, оказывающими услуги и консультации.

4.4. Конфиденциальность не только означает обязанность сохранения информации от раскрытия, но и включает требование к аудитору, получающему информацию в ходе выполнения профессиональных услуг, не использовать эту информацию в личных целях или в интересах третьей стороны.

4.5. Аудитор имеет доступ к большому объему конфиденциальной информации о хозяйственной деятельности аудируемой организации или работодателя, не доступной общественности при иных обстоятельствах. В связи с этим необходима уверенность в том, что аудитор в случае отсутствия полномочий не раскроет информацию третьим лицам. Это не относится к раскрытию информации в целях надлежащего выполнения профессиональных обязанностей аудитора в соответствии с требованиями действующего законодательства.

4.6. К основным профессиональным требованиям конфиденциальности относится неразглашение информации следующего характера:

4.6.1. сведения о фактах, событиях и обстоятельствах частной жизни гражданина, позволяющих идентифицировать его личность (персональные данные), за исключением сведений, подлежащих распространению в средствах массовой информации в установленных федеральными законами случаях;

4.6.2. сведения, составляющие тайну следствия и судопроизводства;

4.6.3. служебные сведения, доступ к которым ограничен органами государственной власти в соответствии с федеральными законами и нормативными актами (служебная тайна);

4.6.4. сведения, связанные с профессиональной деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с Конституцией Российской Федерации и федеральными законами (врачебная, аудиторская, нотариальная, адвокатская тайна, тайна переписки, телефонных переговоров, почтовых отправлений, телеграфных или иных сообщений и так далее);

4.6.5. сведения, связанные с коммерческой деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с федеральными законами и нормативными актами (коммерческая тайна);

4.6.6. сведения о сущности изобретения, полезной модели или промышленного образца до официальной публикации информации о них.

4.7. Раскрытие информации аудитором осуществляется в случаях, прямо предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации. В случае если прямого указания на раскрытие информации действующим законодательством не предусмотрено, то информация может быть раскрыта при наличии соответствующего разрешения собственника информации, а при необходимости и контролирующих органов, обеспечивающих ее конфиденциальность.

4.8. При решении вопроса о возможности раскрытия конфиденциальной информации необходимо учитывать следующее:

4.8.1. Наличие разрешения на раскрытие. При наличии разрешения аудируемой организации или работодателя на раскрытие информации следует учитывать интересы всех сторон, включая третьи стороны, чьи интересы тоже могут быть затронуты, и иных лиц, несущих ответственность за конфиденциальные сведения.

4.8.2. Требования законодательства о тайне.

4.9. Если аудитор принял решение о возможности раскрытия информации, то необходимо учитывать следующее:

4.9.1. наличие и степень достоверности всех относящихся к делу фактов;

4.9.2. если имеются неподтвержденные факты и мнения, то при определении характера раскрытия информации (если оно необходимо) следует руководствоваться профессиональным суждением;

4.9.3. характер ожидаемого сообщения и его адресат. В частности, у аудитора должна быть уверенность в том, что стороны, которым направляется сообщение, являются надлежащими адресатами, обязанными действовать на его основании, и будет или нет аудитор нести юридическую ответственность за направление такого сообщения и за его последствия. Во всех таких ситуациях аудитору следует при необходимости обращаться за консультацией к юристу.

## Статья 5. Налоговая практика

5.1. Аудитор, предоставляющий услуги по вопросам налогообложения, обязан предложить трактовки налогового законодательства. Эти услуги предоставляются с профессиональной компетентностью, что полностью гарантирует честность и объективность заключения аудитора.

5.2. Аудитор не должен заверять аудируемую организацию в том, что подготовленные им заключения и рекомендации не могут быть оспорены, выраженное им мнение не должно восприниматься как установленный факт.

5.3. Аудитору, который осуществляет проверку правильности формирования налогооблагаемой базы, начисления и уплаты налогов, а также готовит или оказывает содействие в подготовке налоговой декларации, следует информировать аудируемую организацию о том, что ответственность за содержание декларации лежит на аудируемой организации. Аудитор должен принять необходимые меры по обеспечению надлежащей подготовки своих заключений и рекомендаций на основе полученной информации.

5.4. В целях последующего хранения все рекомендации по вопросам налогообложения, высказанные аудируемой организации в отношении возможных последствий, следует оформить документально.

5.5. Аудитор не должен принимать участия в процессе подготовки заключений, в отношении которых могут появиться основания полагать, что они:

5.5.1. содержат ложное или вводящее в заблуждение утверждение;

5.5.2. содержат утверждения или информацию, представленную безответственно или без должной осведомленности относительно ее правдивости;

5.5.3. опускают или искажают данные об информации, представляемой в обязательном порядке, что может ввести в заблуждение налоговые органы.

5.6. Аудитор может подготовить налоговую отчетность, используя расчетные данные, если такое использование является общепринятым или если при данных обстоятельствах не представляется возможным получить точные сведения. Аудитор должен удостовериться в том, что в данных обстоятельствах использование расчетных данных является обоснованным.

5.7. При подготовке налоговой отчетности аудитор может опираться на информацию, предоставленную аудируемой организацией, при условии обоснованности такой информации. Однако ему следует, когда это уместно, получать дополнительные документы. Помимо этого аудитор:

5.7.1. должен пользоваться налоговыми декларациями аудируемой организации за предыдущие годы;

5.7.2. делать необходимые запросы, когда полученная информация представляется ему неверной или неполной;

5.7.3. должен получать сведения из бухгалтерских регистров и первичных документов.

5.8. Когда аудитор обнаруживает существенную ошибку или отсутствие сведений в налоговой декларации за какой-либо предшествующий год (к которой он мог иметь или не иметь отношение) или факт неподачи декларации, он обязан:

5.8.1. немедленно информировать аудируемую организацию об ошибке или пропуске и рекомендовать довести данную информацию до сведения налоговых органов. Обычно аудитор не обязан информировать налоговые органы, и он не может это сделать без разрешения;

5.8.2. в случае неисправления ошибки аудируемой организацией аудитор:

(1) обязан информировать аудируемую организацию о невозможности продолжать работу с данной декларацией или иной сопутствующей информацией, направленной в государственные органы;

(2) решить для себя вопрос о том, будет ли какое-либо дальнейшее сотрудничество с аудируемой организацией соответствовать его профессиональным обязанностям;

5.8.3. в случае решения аудитора о возможности продолжения профессионального сотрудничества с аудируемой организацией следует принять все разумные меры для предотвращения аналогичных ошибок в последующей налоговой отчетности.

## Статья 6. Аудиторская деятельность, осуществляемая вне территории России

6.1. При применении этических требований в условиях аудиторской деятельности, осуществляемой вне территории Российской Федерации, а также осуществляемой на территории Российской Федерации в отношении иностранного юридического лица - нерезидента, на выполнение аудитором своих функций не должен влиять тот факт, является ли он членом аудиторского объединения только в России или также в стране предоставления услуг.

6.2. 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 с правилами (стандартами) аудиторской деятельности и этическими требованиями.

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

6.3.1. если этические требования в стране предоставления услуг являются менее жесткими, чем предусмотренные данным Кодексом, то следует применять последние;

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

6.3.3. если этические требования в России являются обязательными при выполнении услуг за ее пределами и более жесткими, чем предусмотрено в пунктах 6.3.1 и 6.3.2 выше, то следует применять этические требования, существующие в России.

## Статья 7. Обеспечение публичности

7.1. При доведении информации до сведения определенного или неопределенного круга лиц, а также в процессе маркетинга и продвижения своих кандидатур и услуг аудиторы:

7.1.1. должны воздерживаться от применения приемов и методов, которые могут дискредитировать профессию;

7.1.2. не должны преувеличивать присущие им квалификацию, опыт или виды услуг, которые они могут предоставить;

7.1.3. не должны пренебрежительно отзываться о работе других аудиторов.

## Статья 8. Независимость

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

8.2. Данная статья Кодекса устанавливает рамки для определения, оценки и реагирования на угрозу независимости. Помимо этого здесь изложены рамочные принципы, которыми должны руководствоваться практикующие аудиторы и аудиторские организации при выявлении угрозы независимости и оценке их значимости. Если угроза является существенной, то им следует предусмотреть и использовать меры предосторожности для ее исключения или сведения до приемлемого уровня. Для определения соответствующих мер предосторожности необходимо делать оценочные суждения. Принятие некоторых мер предосторожности приводит к устранению угрозы, в то время как другие могут свести ее до приемлемого уровня. Аудиторам и аудиторским организациям предлагается применять принципы к конкретным рассматриваемым ситуациям.

8.3. Примеры, приведенные в данной статье, призваны лишь проиллюстрировать применение принципов, и их не следует рассматривать или толковать как полный перечень всех обстоятельств, способных привести к возникновению угроз независимости. Следовательно, аудиторам и аудиторской организации недостаточно действовать согласно приведенным здесь примерам, скорее, им следует применять содержащиеся в данной статье принципы к конкретным обстоятельствам, в которых они находятся.

8.4. Концептуальный подход к независимости. Под независимостью подразумевается:

8.4.1. независимость мышления. Такой образ мышления, который позволяет составить суждение, не зависящее от влияния сторонних факторов, могущих скомпрометировать профессионализм такого суждения, и который позволяет лицу действовать добросовестно и объективно на основе знания законодательства;

8.4.2. независимость поведения - избежание фактов или обстоятельств, которые настолько значимы, что разумная и информированная третья сторона, получившая информацию, включая любые меры предосторожности, могла бы поставить под разумное сомнение порядочность, объективность аудитора или аудиторской организации.

8.5. 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.

8.6. Поскольку разные обстоятельства или их комбинации могут оказывать влияние на заинтересованных лиц, то невозможно перечислить все ситуации, создающие угрозу независимости, и определить все меры, подходящие для исправления ситуации. Помимо этого проверки могут быть самого разного свойства, следовательно, и угрозы могут быть разными, требующими использования соответствующих мер предосторожности. В связи с этим в интересах общественности следует определить 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.

8.7. В основе данной статьи лежит именно такой концептуальный подход, учитывающий угрозы независимости, принимаемые меры предосторожности и общественные интересы. 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.

8.8. В данной статье устанавливаются рамочные принципы, которыми должны руководствоваться аудиторы и аудиторские организации, когда они выявляют угрозу независимости, оценивают ее значимость, и, если она существенна, предусматривают и используют меры предосторожности для ее устранения или снижения до приемлемого уровня, с тем чтобы независимость мышления и оценки внешних факторов не были скомпрометированы.

8.9. Принципы, изложенные в данной статье, применяются при проведении всех проверок. Характер угрозы независимости и применимые меры предосторожности, необходимые для ее устранения или снижение до приемлемого уровня, варьируются в зависимости от особенностей конкретного задания: является ли оно в соответствии с законодательством аудиторским или сопутствующим аудиту; если это не аудиторское задание, то каковы его цели, предмет и предполагаемые пользователи отчета. Поэтому при решении вопроса о возможности принятия задания или продолжения его выполнения следует проанализировать все относящиеся к этому заданию обстоятельства, их характер и возможность возникновения угрозы независимости мышления, а также необходимые меры предосторожности и решить вопрос об участии конкретных лиц в выполнении задания.

8.10. 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.

8.11. Если для аудируемой организации готовится отчет о проверке, специально предназначенный для ограниченного круга лиц, то считается, что эти пользователи осведомлены о его целях, предмете и ограничениях в силу своего участия в определении характера и объема задания для организации, выполняющей проверку. Эта осведомленность и связанные с ней более широкие возможности организации при обмене информацией о мерах предосторожности, применяемых всеми пользователями отчета, повышают эффективность этих мер в вопросах защиты независимости поведения.

Положения этой статьи следует применять при оценке независимости аудиторов, их близких родственников и членов семей. Однако если у аудиторской организации имелась существенная прямая или косвенная финансовая заинтересованность в аудируемой организации, то угроза личной заинтересованности будет настолько существенной, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня.

8.12. Соответственно:

8.12.1. при проведении аудиторских проверок, а также контроля качества оказываемых услуг аудиторы и аудиторские организации должны быть не зависимы от аудируемых организаций;

8.12.2. при оказании аудируемой организации сопутствующих аудиту услуг, когда круг пользователей отчетом специально не ограничен, аудиторы должны быть не зависимы от аудируемой организации;

8.12.3. при проведении проверок, не относящихся к обязательному аудиту, когда отчет специально предназначен для ограниченного круга лиц, аудиторы должны быть не зависимы от аудируемой организации. Помимо этого аудиторская организация не должна иметь существенной прямой или косвенной финансовой заинтересованности в аудируемой организации.

8.13. Примеры требований в отношении независимости при проведении проверок и оказании услуг:

8.13.1. аудитор или аудиторская организация должны учитывать интересы и отношения родственных компаний проверяемых организаций. Такие отношения и интересы следует выявлять заранее. Когда при работе с другими проверяемыми организациями у аудитора есть основания полагать, что для оценки независимости от аудируемой организации важна какая-либо из его родственных компаний, то в ходе такой оценки и решения вопросов о применении мер предосторожности аудитору следует принимать ее во внимание;

8.13.2. оценка угрозы независимости и последующие действия должны основываться на данных, полученных до заключения договора и в ходе его выполнения. Обязанность проведения такой оценки и принятия соответствующих мер возникает в том случае, когда аудитор или аудиторская организация информированы или можно разумно предположить, что они информированы об обстоятельствах или отношениях, способных скомпрометировать независимость. Аудиторская организация или отдельное лицо могут неумышленно нарушить положения данной статьи. Обычно такое неумышленное нарушение не ставит под сомнение независимость проверяющего от аудируемой организации при условии, что аудиторская организация проводит надлежащую политику контроля качества и процедуры поощрения независимости, а также быстрого исправления выявленных нарушений с использованием всех надлежащих мер предосторожности.

8.14. Цель настоящей статьи заключается в оказании содействия аудиторам и аудиторским организациям в решении следующих вопросов:

8.14.1. выявление угроз независимости;

8.14.2. выделение из их числа угроз явно незначительного характера;

8.14.3. определение и использование надлежащих мер предосторожности для устранения и сведения угроз до приемлемого уровня, если они представляются существенными. Если никакие меры предосторожности не могут свести угрозы до приемлемого уровня, единственно возможными действиями могут быть устранение заинтересованности, создающей угрозу, либо отказ от оказания аудиторских услуг или от предложения продолжить их оказание.

8.15. Если угроза независимости явно несущественна и аудитор или аудиторская организация решают заключить договор на оказание услуг или продолжить его выполнение, то такое решение следует оформить документально. В рабочем документе необходимо охарактеризовать все выявленные угрозы и меры предосторожности, принятые с целью их устранения или снижения до приемлемого уровня.

8.16. При оценке существенности угроз независимости и мер предосторожности, необходимых для их сведения до приемлемого уровня, необходимо учитывать интересы общественности. Некоторые организации могут представлять для общественности большой интерес, поскольку в связи с характером и масштабом их деятельности или корпоративным статусом очень широк круг заинтересованных лиц.

### Угроза независимости

8.17. Потенциальную угрозу независимости представляют личная заинтересованность, заступничество, близкое знакомство и шантаж.

8.18. "Угроза личной заинтересованности" возникает, когда аудитор или аудиторская организация имеет возможность получить какие-то выгоды от наличия финансовой заинтересованности в аудируемой организации или в иных случаях конфликта личных интересов с интересами аудируемой организации. К примерам ситуаций, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, относятся:

8.18.1. наличие прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в аудируемой организации;

8.18.2. предоставление кредитов или гарантий аудируемой организации или любому из членов ее Совета директоров (Наблюдательного совета) или должностных лиц или получение от них кредитов или гарантий;

8.18.3. существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от аудируемой организации;

8.18.4. тесные деловые отношения с аудируемой организацией;

8.18.5. возможность получения работы на предприятии (организации) аудируемой организации;

8.18.6. зависимость размера гонорара от результата проверки.

8.19. Необходимость самоконтроля возникает, когда:

8.19.1. при подготовке заключений по результатам аудита необходимо перепроверить какие-либо результаты или выводы, сделанные в ходе предыдущих проверок или иных заданий;

8.19.2. когда аудитор прежде был членом Совета директоров, должностным лицом или работником аудируемой организации, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет проверки.

К примерам ситуаций, в которых может возникнуть такая необходимость, в частности, относятся:

(1) аудитор является или недавно являлся членом Совета директоров или должностным лицом аудируемой организации;

(2) аудитор является или недавно являлся работником аудируемой организации, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита;

(3) оказание аудируемой организации услуг, прямо влияющих на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита;

(4) подготовка исходных данных, используемых для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности или других документов, представляющих собой предмет проверки.

8.20. "Угроза заступничества" возникает, когда аудитор или аудиторская организация отстаивает позицию или точку зрения аудируемой организации (или когда может сложиться впечатление, что аудиторская организация или аудитор отстаивает такую позицию или точку зрения) в такой степени, что это может отрицательно повлиять на объективность суждения аудитора или аудиторской организации или вызвать сомнения в их объективности. Это происходит, когда проверяющие ставят свое суждение в зависимость от желания аудируемой организации.

8.21. "Угроза близкого знакомства" возникает, когда в силу тесных деловых отношений с аудируемой организацией, ее Советом директоров, должностными лицами или работниками аудиторская организация или аудитор начинают с излишней симпатией относиться к интересам аудируемой организации.

К примерам ситуаций, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, относятся:

(1) член семьи или близкий родственник аудитора является членом Совета директоров или должностным лицом аудируемой организации;

(2) член семьи или близкий родственник аудитора является работником аудируемой организации, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита;

(3) бывший работник аудиторской организации является членом Совета директоров, должностным лицом или работником аудируемой организации, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита;

(4) существование длительных отношений между руководителем аудиторской проверки и аудируемой организацией;

(5) получение подарков или знаков гостеприимства существенной стоимости от аудируемой организации, ее Совета директоров, должностных лиц или работников.

8.22. "Угроза шантажа" наступает, когда появляется возможность путем (фактических или возможных) угроз со стороны Совета директоров, должностных лиц или работников аудируемой организации не дать аудитору исполнять свои обязанности объективно и с необходимым профессиональным скептицизмом.

К примерам ситуаций, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, относится давление со стороны аудируемой организации, оказываемое с целью необоснованного сокращения объема работ для снижения размера оплаты услуг.

### Меры предосторожности

8.23. Аудиторы обязаны сохранять свою независимость, учитывая условия, в которых они работают, наличие угроз для их независимости и доступность мер предосторожности, позволяющих устранить такие угрозы или свести их до приемлемого уровня.

8.24. Когда угрозы выявлены и если они существенны, то необходимо определить и использовать соответствующие меры предосторожности с целью их устранения или сведения до приемлемого уровня. Такое решение должно быть документально оформлено. Характер применяемых мер предосторожности зависит от обстоятельств. Всегда следует учитывать, что именно может счесть неприемлемым разумная и хорошо информированная третья сторона, имеющая всю уместную информацию, в том числе об используемых мерах предосторожности. На ее мнение влияют такие факторы, как значимость угрозы, характер проверки, круг предполагаемых пользователей отчета о проверке и структура управления аудиторской организацией.

8.25. Меры предосторожности можно подразделить на три категории:

8.25.1. меры предосторожности, предусмотренные профессиональными нормами, законами или нормативными актами;

8.25.2. меры предосторожности, предусмотренные в структуре управления и процедурах принятия решений аудируемой организации;

8.25.3. меры предосторожности, существующие в структуре управления самой аудиторской организации и заложенные в ее процедурах контроля.

Аудитор и аудиторская организация должны выбрать соответствующие меры предосторожности для исключения или снижения любой значимой угрозы независимости до приемлемого уровня. Также должен быть предусмотрен комплекс мер предосторожности, разработанных профессиональными аудиторскими объединениями.

8.26. К мерам предосторожности, предусмотренным профессиональными нормами, законами или нормативными актами, относятся:

8.26.1. требования к образованию, подготовке и опыту лиц, получающих лицензию на оказание профессиональных услуг;

8.26.2. требования к постоянной профессиональной переподготовке;

8.26.3. профессиональные стандарты, контроль качества, дисциплинарные меры;

8.26.4. проверка систем контроля качества услуг аудиторской организации сторонними специалистами, в том числе контролерами качества аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединений;

8.26.5. положения законов, регулирующие требования к независимости аудиторской организации.

8.27. К мерам предосторожности, предусмотренным в структуре управления и процедурах принятия решений аудируемой организации, относятся:

8.27.1. при выборе аудиторской организации руководством аудируемой организации принятие решения об утверждении выбранной организации принимается лицами, не входящими в состав руководства аудируемой организации (например, Комитетом по аудиту);

8.27.2. наличие у аудируемой организации компетентных работников, способных принимать управленческие решения;

8.27.3. наличие внутренних правил и процедур, делающих упор на приверженности аудируемой организации достоверной финансовой отчетности;

8.27.4. наличие внутренних процедур, обеспечивающих объективность выбора исполнителей услуг, не связанных с проверкой;

8.27.5. наличие органов, таких, как Комитет по аудиту, либо процедур, разработанных аккредитованными при Минфине России профессиональными аудиторскими объединениями, обеспечивающих контроль качества аудиторских услуг, оказываемых аудиторской организацией.

8.28. Комитет по аудиту может играть важную роль в управлении аудируемой организацией, если он не зависит от руководства аудируемой организации и может помочь Совету директоров убедиться в том, что аудиторская организация не зависима в своих функциях. Между аудиторской организацией и Комитетом по аудиту (или другим органом управления) аудируемой организации должна существовать регулярная связь по вопросам, которые, по мнению аудиторской организации, могут породить впечатление нарушения независимости.

8.29. В аудиторской организации должны быть введены правила и процедуры, касающиеся общения с Комитетом по аудиту или иными органами управления аудируемой организацией. Аудиторская организация с установленной периодичностью должна в устной и письменной форме сообщать о всех отношениях и других вопросах, возникающих между ней и аудируемой организацией, которые могут породить впечатление нарушения ее независимости. Характер таких сообщений определяется аккредитованными аудиторскими объединениями в отношении своих членов и должен касаться всех вопросов, затронутых в данной статье.

8.30. К мерам предосторожности, существующим в структуре самой аудиторской организации и заложенным в ее процедурах, могут относиться следующие:

8.30.1. поддержание у сотрудников руководством аудиторской организации понимания важности независимости и стимулирование аудиторов к действиям в интересах общества;

8.30.2. правила и процедуры, направленные на контроль и мониторинг качества работ, выполняемых в ходе проверки;

8.30.3. политика документирования сохранения независимости, направленная на выявление угроз независимости, оценку их значимости, определение и применение мер предосторожности по их устранению или, если они оказываются значимыми, сведению до приемлемого уровня;

8.30.4. внутренние правила и процедуры контроля за соблюдением независимости аудиторской организации;

8.30.5. правила и процедуры, позволяющие выявлять заинтересованность или характер отношений между аудитором или аудиторской организацией и аудируемой организацией;

8.30.6. правила и процедуры управления зависимостью доходов аудиторской организации от поступлений, получаемых от отдельной аудируемой организации;

8.30.7. привлечение специалистов, не связанных с проверкой, к оказанию аудируемой организации иных услуг;

8.30.8. правила и процедуры, запрещающие лицам, не принимающим участия в аудиторской проверке, влиять на результаты проверки;

8.30.9. своевременное доведение информации о правилах и процедурах аудиторской организации и о любых изменениях к ним до сведения всех специалистов аудиторской организации и организация их изучения;

8.30.10. назначение одного из руководителей аудиторской организации ответственным за контроль за должным функционированием систем предосторожности;

8.30.11. меры по информированию аудиторов о всех организациях, от которых они не должны зависеть;

8.30.12. дисциплинарные меры по обеспечению соблюдения установленных аудиторской организацией правил и процедур;

8.30.13. правила и процедуры, дающие возможность персоналу сообщать руководству аудиторской организации о всех своих сомнениях, касающихся объективности и независимости.

8.31. К мерам предосторожности, существующим в структуре самой аудиторской организации и заложенным в ее процедурах, могут также относиться такие, как:

8.31.1. ротация старшего персонала аудиторов, принимающих участие в аудиторской проверке;

8.31.2. правила и процедуры, запрещающие аудиторам принимать управленческие решения за аудируемую организацию или нести ответственность за их принятие;

8.31.3. привлечение другой аудиторской организации к проведению или повторному осуществлению части проверки;

8.31.4. выведение из проверки аудиторов, финансовая заинтересованность которых в аудируемой организации или отношения которых с аудируемой организацией могут создать угрозу независимости аудиторской организации.

8.32. Когда описанных выше мер предосторожности недостаточно для устранения угрозы независимости или сведения ее до приемлемого уровня или когда аудируемая организация решает не отказываться от деятельности или интересов, создающих такую угрозу, единственным выходом из такой ситуации может быть отказ от заключения договора о проверке.

### Период выполнения задания

8.33. В период выполнения проверки аудиторы и аудиторская организация должны быть не зависимы от аудируемой организации. Период выполнения задания начинается с момента начала оказания аудиторской организацией услуг по проверке и заканчивается в момент подписания заключения по результатам проверки. Если предполагается, что в будущем проверки будут повторяться, то период выполнения задания заканчивается по уведомлению любой из сторон о том, что договорные (профессиональные) отношения между сторонами прекращены.

8.34. Период выполнения задания включает также весь период, охватываемый бухгалтерской (финансовой) отчетностью, которую проверяет аудиторская организация. Если организация становится клиентом аудиторской организации в течение или после периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, которую проверяет аудиторская организация, то должна быть рассмотрена возможность возникновения угроз независимости, которые могут создаваться:

8.34.1. финансовыми или деловыми отношениями с аудируемой организацией в течение или после периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, но до заключения аудиторской организацией договора по аудиторской проверке;

8.34.2. услугами, ранее оказываемыми аудируемой организации.

Аналогичным образом, если задание не связано с аудиторской проверкой, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о том, не создают ли угрозу независимости финансовые или деловые отношения или прежнее оказание услуг.

8.35. Если аудируемой организации в течение или после периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, но до начала оказания услуг по аудиторской проверке оказывались иные услуги, которые нельзя оказывать в течение периода аудиторской проверки, то следует проанализировать вероятность возникновения угрозы независимости ввиду оказания таких услуг. Если угроза значительна, то необходимо предусмотреть и использовать меры предосторожности для ее исключения или сведения до приемлемого уровня. К мерам предосторожности могут относиться:

8.35.1. обсуждение с органами управления аудируемой организации;

8.35.2. получение от аудируемой организации подтверждения принятия ею ответственности за результаты услуг, не относящихся к проверке;

8.35.3. недопущение к аудиторской проверке персонала, оказывавшего или оказывающего не связанные с ней услуги.

## Статья 9. Привлечение экспертов для оказания профессиональных услуг

9.1. Аудиторы не должны оказывать профессиональные услуги, не входящие в их компетенцию, не получив компетентных консультаций и помощи, позволяющих им удовлетворительно оказать такие услуги. Если аудитор не имеет достаточной квалификации, чтобы оказать какую-либо часть профессиональной услуги, он может привлечь для оказания ему технической консультации специалистов со стороны.

9.2. В таких ситуациях, поскольку конечная ответственность за оказание профессиональных услуг остается за аудитором, он обязан контролировать соблюдение требований этических норм привлекаемыми специалистами.

9.3. Пользуясь услугами экспертов, не являющихся аудиторами, аудитор должен принимать меры для обеспечения того, чтобы таким экспертам были известны этические требования. Первоочередное внимание следует уделять фундаментальным принципам.

9.4. Требуемый уровень надзора и объем рекомендаций будут зависеть от участвующих в работе специалистов и от характера данного им поручения. К примерам таких рекомендаций и надзора можно отнести:

9.4.1. просьба к специалистам ознакомиться с настоящим Кодексом этики;

9.4.2. требование письменного подтверждения ознакомления с этическими нормами;

9.4.3. проведение консультаций в случаях потенциальных конфликтов.

9.5. Аудитор также должен учитывать конкретные требования в отношении независимости или иные риски, присущие заданию. Такие ситуации потребуют особого внимания и руководства/надзора для обеспечения соблюдения этических требований.

9.6. Если в какой-то момент аудитор установит, что не соблюдаются те или иные этические нормы, от оказания услуг следует отказаться.

## Статья 10. Гонорар

10.1. Аудитор, оказывающий аудируемой организации профессиональные услуги, принимает ответственность за добросовестное и объективное их оказание. Выполнение этого обеспечивается путем применения профессиональных знаний и опыта, которые аудитор накапливает в процессе повышения квалификации и ведения профессиональной деятельности. За оказание услуг аудитору причитается вознаграждение.

10.2. Получаемый аудитором гонорар должен справедливо отражать стоимость профессиональных услуг, выполненных для аудируемой организации, с учетом:

10.2.1. квалификации и опыта, необходимых для оказания конкретного вида профессиональных услуг;

10.2.2. уровня подготовки и опыта лиц, участие которых в оказании профессиональных услуг обязательно;

10.2.3. времени, обоснованно затраченного каждым из лиц, участвующих в оказании профессиональных услуг;

10.2.4. уровня ответственности, возникающего из оказания таких услуг.

10.3. Как правило, гонорар рассчитывается на основе соответствующих почасовых или дневных ставок и количества времени, затраченного каждым из участвующих в оказании услуг лиц на оказание профессиональных услуг. Соответствующие ставки устанавливает сам аудитор, однако они должны быть обоснованными.

10.4. Аудитор не должен делать заявлений о том, что определенные профессиональные услуги в настоящее время или в будущем будут оказываться за установленную плату, предполагаемую плату или плату в определенных пределах, если в момент такого заявления существует вероятность того, что такая плата будет существенным образом увеличена, а потенциальному клиенту неизвестно о такой вероятности.

10.5. При оказании профессиональных услуг аудируемой организации может быть необходимо или целесообразно взимать заранее установленный гонорар, но при этом аудитор должен рассчитать этот гонорар с учетом факторов, перечисленных в пунктах 10.2, 10.3 и 10.4 настоящего Кодекса.

10.6. Аудитор, добиваясь спроса на свои услуги, может предлагать цену на них ниже, чем его конкуренты. Однако аудиторы, получающие работу по расценкам существенно ниже предлагаемых другими аудиторами, должны помнить, что существует риск того, что в этом случае многие могут счесть, что их услуги будут существенно более низкого качества.

10.7. При решении вопроса о том, какую цену следует предложить аудируемой организации за исполнение профессиональных услуг, аудитор должен убедиться в том, что в результате предложения цены:

10.7.1. качество работ не будет снижено, и должное внимание будет уделено соблюдению всех профессиональных правил (стандартов) и процедур контроля за качеством при оказании этих услуг;

10.7.2. аудируемая организация не будет введена в заблуждение о точном объеме услуг, на которые распространяется предложенная цена, и о том, на какой основе цена будет рассчитываться в будущем.

10.8. Приведенные выше пункты относятся к оплате услуг, а не к возмещению расходов. Как правило, все накладные расходы, такие, как командировочные, относимые непосредственно к оказанию профессиональных услуг конкретному клиенту, выставляются к оплате такой аудируемой организации в дополнение к гонорару.

10.9. Целесообразно аудитору, заключая с аудируемой организацией письменный договор, оговорить в нем методику расчета размера оплаты услуг.

10.10. Профессиональные услуги не должны предлагаться или предоставляться аудируемой организации в соответствии с договоренностью, согласно которой гонорар будет уплачен только в случае получения конкретного вывода или результата или гонорар иным образом обусловлен выводами или результатами предоставления таких услуг.

10.11. Гонорар не должен считаться условным, если он установлен судом или иным государственным органом. Гонорар, выплачиваемый в виде процентной доли или на аналогичной основе, за исключением случаев, когда это не противоречит законодательству и является повсеместно признанной практикой для определенных профессиональных услуг, должен считаться условным гонораром.

## Статья 11. Деятельность, не совместимая с аудиторской практикой

11.1. 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 <\*>.

--------------------------------

<\*> В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 N 119-ФЗ.

11.2. Параллельное оказание двух или более разных видов профессиональных услуг само по себе не создает угрозы честности, непредвзятости или независимости.

11.3. 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 <\*>.

--------------------------------

<\*> В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 N 119-ФЗ.

## Статья 12. Денежные средства аудируемой организации

12.1. Аудиторам запрещено держать у себя денежные средства аудируемой организации, если только они не относятся к авансовым платежам на оказание услуг в соответствии с договором.

## Статья 13. Отношения с другими аудиторами

13.1. Расширение деятельности организации часто приводит к учреждению филиалов или дочерних компаний в местах, где оказывающий организации услуги аудитор не имеет своей практики. В таких обстоятельствах аудируемая организация может обратиться к иному аудитору с просьбой оказать профессиональные услуги.

13.2. Аудиторам следует оказывать только те услуги, которые они способны выполнить профессионально. Поэтому и для интересов самих аудиторов, и для интересов их клиентов важно, чтобы аудиторы, когда это требуется, искали профессионального совета у тех, кто способен его предоставить.

13.3. В том случае, если аудитор, не компетентный в конкретной специализации, может не захотеть передавать своего клиента другому аудитору, сведущему в такой специализации, из-за боязни потерять клиента, который может полностью уйти к другому аудитору, клиент может не получить консультаций, на предоставление которых он вправе рассчитывать.

13.4. При выборе профессиональных консультантов независимо от того, требуются или нет какие-либо специальные знания, окончательное решение всегда остается за клиентом. Следовательно, аудитор не должен пытаться какими-либо средствами ограничивать свободу выбора клиентом возможностей по получению специальных консультаций, а, когда это уместно, должен оказать клиенту необходимую помощь.

13.5. Аудитор должен ограничивать объем своих услуг выполнением конкретного задания, полученного им по рекомендации от аудитора, обслуживающего клиента. Аудитор также обязан предпринять разумные действия по поддержанию отношений аудитора, обслуживающего клиента, с клиентом и не должен выражать какой-либо критики в адрес его профессиональных услуг, не дав последнему возможности представить свои уместные комментарии.

13.6. Аудитор, которому клиент поручает оказать услуги, отличающиеся от услуг, оказываемых аудитором, обслуживающим клиента, должен считать такое поручение отдельным заданием на оказание услуг или консультаций. Прежде чем оказывать такие услуги, аудитор должен сообщить клиенту о своей профессиональной обязанности, сообщить о таком задании аудитору, обслуживающему клиента, и немедленно сделать это, лучше всего в письменной форме, сообщив о предложении клиента и об общем характере поручения, а также запросив всю уместную информацию, необходимую для исполнения поручения, если таковая имеется у аудитора, обслуживающего клиента.

13.7. В том случае, если клиент настаивает на несообщении обслуживающему его аудитору о задании, новый аудитор должен сам принять решение об обоснованности такой просьбы клиента. В отсутствие особых обстоятельств одно лишь нежелание клиента сообщать обслуживающему его аудитору о задании не является основанием, оправдывающим такое несообщение.

13.8. При наличии двух или более аудиторов, оказывающих профессиональные услуги соответствующему клиенту, целесообразно уведомлять только одного из таких аудиторов в зависимости от того, какие именно услуги оказываются.

13.9. Собственники организации имеют право выбирать профессиональных консультантов и по собственному желанию менять их на других. В таком случае важно, чтобы аудитор, к которому поступает просьба заменить другого аудитора, удостоверился в отсутствии профессиональных оснований отклонить такое предложение. Это возможно осуществить только в результате общения с аудитором, которого клиент желает сменить.

13.10. Общение с прежним аудитором позволяет аудитору установить, насколько обстоятельства, в которых предлагается замена, уместны для принятия такого решения. Кроме того, такое общение помогает сохранить деловые отношения, которые должны существовать между всеми аудиторами, к которым клиент может обращаться за профессиональной консультацией и помощью.

13.11. Объем информации о делах клиента, которой аудитор может обмениваться с предложенным в качестве замены аудитором, зависит от того, получено или нет на это разрешение клиента.

13.12. Предложенный в качестве замены аудитор обязан обеспечивать строгую конфиденциальность информации, полученной от аудитора, обслуживавшего клиента ранее.

## Статья 14. Реклама и предложение услуг

14.1. Проводимая реклама и предложение услуг должны осуществляться в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом "О рекламе".

14.2. Реклама и предложение услуг должны быть направлены на объективное информирование организаций и граждан и должны вестись достойно, честно и откровенно. Запрещено предлагать услуги путем принуждения или навязывания.

14.3. К примерам, не отвечающим указанным выше критериям, относятся:

14.3.1. создание недостоверных, обманных или неоправданных ожиданий благоприятного исхода;

14.3.2. намеки на возможность оказания влияния на какие-либо суды, арбитражи, надзорные или аналогичные органы или на должностных лиц;

14.3.3. производство восхваляющих себя заявлений, не подкрепленных фактами;

14.3.4. производство сравнений с другими аудиторами;

14.3.5. использование в рекламе рекомендательных писем или доверительных надписей без согласия клиентов;

14.3.6. использование любых других заверений, которые могут ввести в заблуждение или обман любое разумное лицо;

14.3.7. необоснованные заявления о том, что данный аудитор является экспертом или специалистом в той или иной области аудита.

14.4. 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.

14.5. Реклама и предложение услуг не могут содержать в себе другую рекламу кроме аудита и сопутствующих аудиту услуг.

## Статья 15. Представление информации

15.1. При представлении информации об объеме выручки от оказания профессиональных услуг аудиторские компании должны раскрывать данные, которые могут быть надлежащим образом подтверждены.

15.2. В случае представления информации, определенной в соответствии со стандартами (методиками), отличными от общепринятых, аудитор должен уведомлять получателя информации об имеющихся существенных различиях в методике составления указанной информации.

15.3. Аудитор при представлении информации об объеме выручки от оказания профессиональных услуг должен сообщить пользователю указанной информации о том, осуществлялась ли независимая проверка указанной информации, в том числе профессиональными аудиторскими объединениями, аккредитованными при Министерстве финансов Российской Федерации.

## Статья 16. Принцип лояльности

16.1. Аудитор обязан быть лояльным и по отношению к своему работодателю, и по отношению к своей профессии. Бывают случаи, когда эти обязанности вступают в конфликт друг с другом. Как правило, работник должен отдавать предпочтение законным и этическим целям своей организации и придерживаться правил и процедур, направленных на достижение таких целей. Однако работника нельзя заставлять:

16.1.1. нарушать закон;

16.1.2. нарушать профессиональные правила и стандарты;

16.1.3. лгать аудиторам работодателя или вводить их в заблуждение (в т.ч. путем хранения молчания);

16.1.4. подписываться под заявлением, содержащим существенное искажение фактов.

16.2. Различия во взглядах на точность суждения по аудиторским или этическим вопросам, как правило, разрешаются в рамках организации работника сначала путем обращения к непосредственному руководителю работника, а затем, если сохраняются разногласия по существенным этическим вопросам, на более высоких уровнях.

16.3. Если аудитор не может разрешить какую-либо проблему, связанную с конфликтом между требованиями его работодателя и профессиональными требованиями, он может, исчерпав все другие возможности, остаться с единственно возможным выходом - подать заявление об увольнении. При увольнении работники должны изложить свои мотивы работодателю, однако по соображениям конфиденциальности они не могут сообщить их другим лицам (за исключением случаев, когда это требуется в соответствии с законодательством или нормами профессиональной этики).

16.4. Аудитор, руководящий работой других аудиторов, должен с вниманием относиться к их потребности в профессиональном развитии и к их мнению по вопросам аудиторской практики, а также должен профессионально разрешать все противоречия во взглядах.

16.5. Аудитору организации может быть поручено ответственное задание, для исполнения которого у него может не хватать подготовки или опыта. При исполнении такого задания аудитор не должен вводить работодателя в заблуждение относительно опыта или квалификации, которой он обладает, или относительно того, к кому можно обратиться за консультацией и помощью.

16.6. Аудитор должен представлять информацию в полном объеме, честно и профессионально таким образом, чтобы она была понятна в соответствующем контексте.

16.7. Аудитор должен делать все от него зависящее, чтобы финансовая и нефинансовая информация велась в таком порядке, который точно и четко отражал бы истинный характер хозяйственных операций, активы и обязательства, классифицировал и заносил бы проводки своевременно и в установленном порядке.

# Приложение - ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПОВ НЕЗАВИСИМОСТИ К КОНКРЕТНЫМ СИТУАЦИЯМ

## Статья 1. Общие положения

1.1. В приведенных ниже примерах описываются конкретные ситуации, которые могут повлечь возникновение угрозы независимости. В этих примерах характеризуются потенциальные угрозы и меры предосторожности, которые могут быть уместными для их исключения или сведения до приемлемого уровня. Указанные примеры не являются исчерпывающими. На практике аудиторам и аудиторским организациям придется оценивать воздействие аналогичных, но отличных обстоятельств и отношений для определения того, какие меры предосторожности из числа указанных в нижеприведенных пунктах необходимо применить, чтобы должным образом решить проблемы, связанные с угрозами независимости.

1.2. Ряд примеров касается только аудируемых организаций, в то время как другие относятся к организациям, не являющимся таковыми. В примерах показано, какие меры предосторожности следует применять, чтобы аудиторы соответствовали требованиям независимости от аудируемой организации. В примерах не рассматриваются отчеты по услугам, круг пользователей которых заранее ограничен определенными лицами. Как указано в пункте 8.10 Кодекса, при таких заданиях аудиторы и члены их семей, а также их близкие родственники должны быть не зависимы от аудируемой организации. Кроме того, аудиторская организация не должна иметь финансовой заинтересованности (прямой или косвенной) в аудируемой организации.

## Статья 2. Финансовая заинтересованность

2.1. Наличие финансовой заинтересованности в аудируемой организации может повлечь возникновение угрозы личной заинтересованности. При оценке значимости такой угрозы и потребности в применении соответствующих мер предосторожности, направленных на ее исключение или сведение до приемлемого уровня, необходимо изучить характер финансовой заинтересованности. Сюда относится оценка роли лица, имеющего финансовую заинтересованность, ее существенности и типа (прямая или косвенная).

2.2. При оценке типа финансовой заинтересованности следует помнить, что она может быть разных видов - от ситуаций, когда соответствующее лицо не имеет контроля над инвестиционными механизмами, до ситуаций, когда такое лицо обладает контролем над финансовыми доходами или инвестициями.

При наличии такого контроля финансовая заинтересованность считается прямой. Когда же владелец финансового интереса не имеет возможности использовать такой контроль, финансовая заинтересованность считается косвенной.

## Статья 3. Положения, применимые ко всем аудируемым организациям

3.1. Если аудитор или член его семьи имеет прямую финансовую заинтересованность или косвенную заинтересованность в клиенте, создаваемая этим угроза личной заинтересованности будет настолько велика, что единственными мерами предосторожности, позволяющими исключить ее или свести до приемлемого уровня, будут:

3.1.1. отчуждение прямой финансовой заинтересованности до того, как заинтересованное лицо приступит к аудиторской проверке;

3.1.2. отчуждение всей косвенной финансовой заинтересованности или ее существенной части таким образом, чтобы оставшаяся часть была несущественной до того, как заинтересованное лицо приступит к аудиторской проверке;

3.1.3. выведение такого лица из состава аудиторов.

В течение периода до отчуждения финансовой заинтересованности или выведения заинтересованного лица из состава аудиторов необходимо рассмотреть вопрос о целесообразности применения дополнительных мер предосторожности, необходимых для сведения угрозы независимости до приемлемого уровня. Например, обсудить проблемы с уполномоченными органами управления аудируемой организацией.

3.2. Если аудитор имеет в проверяемом клиенте прямую или косвенную финансовую заинтересованность через исполнение функций доверительного управляющего, то может возникнуть угроза личной заинтересованности за счет возможного влияния на аудируемую организацию. Следовательно, существование такой заинтересованности недопустимо.

3.3. Следует проанализировать вероятность создания угрозы личной заинтересованности наличием финансовой заинтересованности у лиц, не входящих в число аудиторов, и у членов их семей.

Вероятность возникновения угрозы личной заинтересованности из наличия заинтересованности у таких лиц зависит, например, от следующих факторов:

3.3.1. организационная и производственная структура аудиторской организации и структура ее управления;

3.3.2. характер отношений между таким лицом и аудитором.

Для того чтобы свести степень угрозы до приемлемого уровня, необходимо оценить ее значимость и, если она существенна, предусмотреть и использовать меры предосторожности.

3.4. Непреднамеренное нарушение положений настоящей статьи, относящихся к финансовой заинтересованности в проверяемом клиенте, не нанесет ущерба независимости аудитору или аудиторской организации, если:

3.4.1. в аудиторской организации установлены правила и процедуры, требующие от всех специалистов незамедлительно докладывать руководству о всех нарушениях, возникающих в результате покупки, получения в наследство или приобретения в иной форме финансовой заинтересованности в проверяемом клиенте;

3.4.2. аудиторская организация своевременно уведомляет специалиста о необходимости отчуждения финансовой заинтересованности;

3.4.3. после возникновения проблемы в максимально короткие сроки финансовая заинтересованность либо отчуждается, либо такой специалист выводится из числа работающих аудиторов.

3.5. Если происходит непреднамеренное нарушение положений настоящей статьи, относящихся к финансовой заинтересованности в аудируемой организации, аудитору следует применить меры предосторожности. К таким мерам предосторожности относятся:

3.5.1. поручение другому специалисту, не принимавшему участия в оказании услуг, проверить работу, выполненную аудитором;

3.5.2. отстранение такого лица от принятия существенных решений по оказанным услугам.

## Статья 4. Положения, применимые к аудируемой организации

4.1. Если аудиторская организация имеет прямую финансовую заинтересованность в аудируемой организации аудиторской проверки, создаваемая этим угроза личной заинтересованности может оказаться столь существенной, что ее нельзя свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности. Следовательно, единственным выходом для аудиторской организации, желающей заключить договор на проведение проверки, будет отчуждение финансовой заинтересованности.

4.2. Если аудиторская организация имеет существенную косвенную финансовую заинтересованность в аудируемой организации аудиторской проверки, то это также может повлечь возникновение угрозы личной заинтересованности. Единственным способом, позволяющим аудиторской организации провести проверку, будет отчуждение аудиторской организацией либо всей косвенной финансовой заинтересованности либо такой ее части, отчуждение которой сделает оставшуюся финансовую заинтересованность несущественной.

4.3. Если аудиторская организация имеет существенную финансовую заинтересованность в компании, контролирующей аудируемую организацию, то создаваемая этим угроза личной заинтересованности может оказаться столь существенной, что ее нельзя свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности. Единственным способом, позволяющим аудиторской организации провести проверку, будет отчуждение аудиторской организацией либо всей финансовой заинтересованности, либо такой ее части, отчуждение которой сделает оставшуюся финансовую заинтересованность несущественной.

4.4. Если специалисты руководящего звена аудиторской организации, оказывающие аудируемой организации не связанные с аудитом услуги, или члены их семей владеют прямой финансовой заинтересованностью или существенной косвенной финансовой заинтересованностью в аудируемой организации, то создаваемая этим угроза личной заинтересованности может оказаться столь существенной, что ее нельзя свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности. Следовательно, специалисты и члены их семей не должны владеть такой финансовой заинтересованностью в аудируемой организации.

4.5. Угроза личной заинтересованности может возникнуть, если аудиторская организация или аудитор имеет заинтересованность в какой-либо третьей организации, а аудируемая организация или один из ее руководителей или контролирующий собственник также имеет вложения в такую третью организацию. Независимость от аудируемой организации не нарушается, если соответствующие интересы аудитора или аудиторской организации, а также интересы аудируемой организации аудиторской проверки или члена ее Совета директоров, ее должностного лица или контролирующего собственника несущественны и если аудируемая организация не может оказывать существенного влияния на третью организацию. Если же заинтересованность значительна для аудиторской организации или аудируемой организации или если аудируемая организация может оказывать существенное влияние на третью организацию, то угрозу независимости невозможно свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности, и аудиторской организации следует либо избавиться от такой заинтересованности, либо отказаться от проведения проверки. Любой аудитор, имеющий такую существенную заинтересованность, должен:

4.5.1. избавиться от такой заинтересованности;

4.5.2. избавиться от такой части заинтересованности, отчуждение которой сделает оставшуюся часть несущественной;

4.5.3. отстраниться от выполнения работ по аудиторской проверке.

## Статья 5. Кредиты и гарантии

5.1. Кредит, получаемый аудиторской организацией у аудируемой организации, являющейся банком, или гарантия кредита, предоставленная аудиторской организации аудируемой организацией, являющейся банком, не создает угрозы независимости при условии, что кредит предоставлен в соответствии с установленной процедурой кредитования на обычных условиях и что он несущественен ни для аудиторской организации, ни для аудируемой организации. Если кредит существенен для аудируемой организации или для аудиторской организации, то создаваемая угроза личной заинтересованности может быть сведена до приемлемого уровня за счет использования мер предосторожности.

5.2. Кредит, получаемый аудитором или членом его семьи у аудируемой организации, являющейся банком, или гарантия кредита, предоставленная таким лицам аудируемой организацией, являющейся банком, не создают угрозы независимости при условии, что кредит предоставлен на обычных условиях в соответствии с установленной процедурой кредитования. К примерам таких кредитов относятся ипотечные кредиты, кредиты на покупку автомобиля, балансы на кредитных карточках.

5.3. Аналогичным образом вклады аудитора или аудиторской организации в банке, являющемся аудируемой организацией, не создают угрозы независимости при условии, что вклад или счет обслуживается на обычных коммерческих условиях.

5.4. Если аудиторская организация или аудитор предоставляет заем проверяемому клиенту, не являющемуся банком или аналогичным учреждением, или выступает поручителем обязательств такого клиента по займу, то создаваемая этим угроза личной заинтересованности может оказаться столь существенной, что ее нельзя будет свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности, кроме случая, когда заем или гарантия не существенны ни для аудитора или аудиторской организации, ни для аудируемой организации.

5.5. Аналогичным образом, если аудиторская организация или аудитор получает от аудируемой организации, не являющейся банком или аналогичным учреждением, заем или поручительство по займу, то создаваемая этим угроза личной заинтересованности может оказаться столь существенной, что ее нельзя будет свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности, кроме случая, когда заем или гарантия не существенны ни для аудитора или аудиторской организации, ни для аудируемой организации.

## Статья 6. Тесные деловые отношения с проверяемыми клиентами

6.1. Тесные деловые отношения между аудитором или аудиторской организацией и аудируемой организацией или ее руководством подразумевают наличие коммерческой или общей финансовой заинтересованности и могут создать угрозу существования личной заинтересованности и шантажа. Примерами таких отношений являются:

6.1.1. наличие существенной финансовой заинтересованности в совместном предприятии с аудируемой организацией или контролирующим собственником, членом Совета директоров, должностным лицом, занимающим руководящий пост в аудируемой организации;

6.1.2. схемы, объединяющие какие-либо услуги аудиторской организации с какими-либо товарами или услугами аудируемой организации, или совместный маркетинг таких товаров/услуг в общем пакете с указанием обеих сторон;

6.1.3. маркетинговые механизмы, в которых аудиторская организация выступает в качестве маркетолога товаров или услуг аудируемой организации или, напротив, в которых аудируемая организация выступает в качестве дистрибьютора или маркетолога услуг аудиторской организации.

6.2. В случае если аудируемая организация является клиентом аудиторской проверки и если финансовая заинтересованность существенна и отношения имеют особое значение для аудиторской организации и аудируемой организации, то никакие меры предосторожности не способны свести такую угрозу до приемлемого уровня. Следовательно, в обоих случаях единственно возможными представляются следующие действия:

6.2.1. прекращение деловых отношений;

6.2.2. сокращение объема отношений до уровня, при котором финансовая заинтересованность стала бы несущественной, а отношения незначительными;

6.2.3. отказ от проведения проверки.

При наличии столь существенной финансовой заинтересованности у аудитора или при высокой значимости для него таких отношений единственно возможным выходом является выведение такого лица из состава проверяющих.

6.3. В случае с аудируемой организацией деловые отношения, подразумевающие наличие заинтересованности со стороны аудитора или аудиторской организации или членов их семей, не создают угрозу независимости, если:

6.3.1. такие отношения однозначно не имеют существенного значения для аудиторской организации или аудируемой организации;

6.3.2. такая заинтересованность несущественна.

6.4. Факт покупки аудитором или аудиторской организацией товаров или услуг у аудируемой организации не создает угрозу независимости, если такая сделка заключена в рамках обычного делового оборота на обычных условиях. Однако характер или объем таких сделок может создать угрозу наличия личной заинтересованности. Если такая угроза не является однозначно несущественной, необходимо предусмотреть и использовать меры предосторожности, сводящие такую угрозу до приемлемого уровня. К таким мерам могут относиться:

6.4.1. отказ от сделки или ограничение ее объема;

6.4.2. выведение такого аудитора из состава проверяющих;

6.4.3. обсуждение проблемы с руководящими органами, такими, как, например, Комитет по аудиту аудируемой организации.

## Статья 7. Семейные и личные отношения

7.1. Семейные и личные отношения между аудиторами и руководителями или иными сотрудниками аудируемой организации могут создать угрозу наличия личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа.

7.2. Если член семьи аудитора является одним из руководителей или работником аудируемой организации, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет проверки, или если он занимал такую должность в течение какого-то времени, охватываемого проверкой, то угроза независимости может быть сведена до приемлемого уровня только за счет выведения такого лица из состава проверяющих. Близость отношений здесь такова, что никакие другие меры предосторожности не могут свести угрозу независимости до приемлемого уровня. Если такая мера не применяется, то необходимо отказаться от проведения проверки. Например, если супруг(а) аудитора занимает должность в аудируемой организации, позволяющую ей/ему оказывать прямое и существенное влияние на процесс подготовки бухгалтерской или финансовой отчетности аудируемой организации, то угроза независимости может быть сведена до приемлемого уровня только путем исключения такого аудитора из состава проверяющих.

7.3. Кроме того, угроза появления личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа может возникнуть, когда лицо, не являющееся членом семьи аудитора, имеет тесные отношения с аудитором и является одним из руководителей или работником аудируемой организации, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет проверки. Поэтому аудиторская организация обязана выявить всех таких лиц. Оценка значимости любой создаваемой угрозы и мер, направленных на ее устранение или сведение до приемлемого уровня, включает анализ таких вопросов, как близость отношений и роль лица в аудируемой организации.

7.4. Непреднамеренное нарушение положений настоящей статьи, относящихся к семейным и личным отношениям, не угрожает независимости аудитора или аудиторской организации, если:

7.4.1. в аудиторской организации действуют правила и процедуры, требующие, чтобы все специалисты незамедлительно докладывали руководству о любых нарушениях, возникающих в результате изменения занимаемой должности их близкими родственниками или членами семьи или других личных отношений, которые создают угрозу независимости;

7.4.2. обязанности аудиторов перераспределены таким образом, что данному сотруднику не приходится иметь дело с вопросами, входящими в компетенцию того лица, которое является его родственником или с которым у него имеются личные отношения, или, если это невозможно, аудиторская организация незамедлительно отстраняет такого специалиста от обязанностей, связанных с проведением проверки;

7.4.3. за работой такого специалиста устанавливается особый надзор.

7.5. Если произошло непреднамеренное нарушение положений настоящей статьи, относящихся к семейным и личным отношениям, то аудиторская организация немедленно рассматривает вопрос целесообразности применения тех или иных мер предосторожности.

## Статья 8. Работа в организации аудируемой организации

8.1. Независимость аудитора или аудиторской организации может быть поставлена под угрозу, если член Совета директоров, должностное лицо или работник аудируемой организации, занимающий должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет проверки, являлся аудитором или специалистом аудиторской организации. Такие обстоятельства могут создать угрозу появления личной заинтересованности, близкого знакомства и шантажа, в особенности если сохранились существенные отношения между таким лицом и его бывшей аудиторской организацией. Аналогичным образом независимость аудитора может быть поставлена под угрозу, если он участвует в работе по проверке, зная или имея основания полагать, что в какое-то время в будущем он поступит или может поступить на работу в аудируемую организацию.

8.2. Если аудитор поступил на работу в аудируемую организацию, значимость угрозы появления личной заинтересованности, близкого знакомства и шантажа будет зависеть от следующих факторов:

8.2.1. значимость должности, занимаемой таким лицом в аудируемой организации;

8.2.2. объем работы, которую такое лицо будет вести с аудитором или аудиторской организацией;

8.2.3. продолжительность срока, прошедшего с того момента, когда данное лицо было аудитором или работало в аудиторской организации;

8.2.4. должность, которую данное лицо занимало в аудиторской организации.

8.3. Для того, чтобы свести степень угрозы до приемлемого уровня, необходимо оценить ее значимость и, если она существенна, предусмотреть и использовать меры предосторожности. К таким мерам предосторожности относятся:

8.3.1. внесение изменений в план проведения проверки;

8.3.2. поручение последующих проверок аудиторам, имеющим значительный опыт работы с человеком, перешедшим на работу в аудируемую организацию;

8.3.3. контроль качества работы по проверке, в том числе силами профессиональных аудиторских объединений, аккредитованных при Министерстве финансов Российской Федерации.

8.4. Во всех случаях необходимо применять следующие меры предосторожности, направленные на снижение угрозы до приемлемых уровней:

8.4.1. такое лицо не должно получать от аудиторской организации каких-то льгот или выплат, кроме тех, которые были предусмотрены заранее установленными договоренностями. Кроме того, никакие суммы, причитающиеся такому лицу, не должны быть значительными, чтобы независимость аудиторской организации не оказалась под угрозой;

8.4.2. такое лицо не должно участвовать в хозяйственной или профессиональной деятельности аудиторской организации.

8.5. Введение бывшего руководителя или работника аудируемой организации в состав группы проверяющих может создать угрозу появления личной заинтересованности, самоконтроля и близкого знакомства. Это особенно важно, когда аудитор должен отчитаться, к примеру, по предмету, который он готовил, или по элементу финансовой отчетности, который он оценивал, находясь на работе в аудируемой организации. Если создаваемая этим угроза настолько значима, что не может быть сведена до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности, такое лицо не может быть членом группы проверяющих.

8.6. Если работник аудиторской организации выполняет функции должностного лица или члена Совета директоров аудируемой организации, это может повлечь угрозу личной заинтересованности и самоконтроля, которую никакие меры предосторожности не могут свести до приемлемого уровня. Следовательно, если такое лицо занимает такую должность, единственно правильным будет отказаться от исполнения своих функций или не принимать участия в работе по проверке.

## Статья 9. Длительные контакты старшего персонала с аудируемой организацией

9.1. Длительное использование одного и того же старшего персонала на проверках у одного и того же клиента может создать угрозу близкого знакомства. Значимость такой угрозы зависит от следующих факторов:

9.1.1. продолжительность пребывания такого лица в составе группы проверяющих;

9.1.2. роль, которая отведена такому лицу в группе проверяющих;

9.1.3. структура управления аудиторской организацией;

9.1.4. характер проводимых проверок.

9.2. Для того, чтобы свести степень угрозы до приемлемого уровня, необходимо оценить ее значимость и, если она существенна, предусмотреть и использовать меры предосторожности. К таким мерам предосторожности относятся:

9.2.1. ротация старшего персонала группы проверяющих;

9.2.2. проведение независимой оценки качества работы, в том числе силами профессиональных аудиторских объединений, аккредитованных при Министерстве финансов Российской Федерации.

## Статья 10. Работа с аудируемой организацией

10.1. Продолжительное использование одних и тех же специалистов по заданию на аудиторских проверках у одного клиента может создать угрозу близкого знакомства. В таких случаях для снижения угрозы независимости до приемлемого уровня следует применять определенные меры предосторожности. В том числе:

10.1.1. через определенные периоды, как правило, не более пяти лет должна производиться ротация ведущего специалиста при оказании услуг по аудиторской проверке.

10.2. Несмотря на требование ротации ведущего специалиста при оказании услуг по аудиторской проверке через определенный период времени, в отдельных случаях в отношении сроков ротации может требоваться определенная свобода. К таким обстоятельствам, в частности, относятся:

10.2.1. ситуации, когда сохранение ведущего специалиста в составе группы проверяющих имеет особую важность для аудируемой организации, например, ввиду готовящейся крупной структурной реорганизации аудируемой организации, которая может по времени совпасть с выведением ведущего специалиста из состава группы проверяющих;

10.2.2. ситуации, когда ввиду размеров аудиторской организации ротация невозможна или не представляет собой должной меры предосторожности.

Во всех таких обстоятельствах, когда ведущий специалист не сменяется через установленное время, следует использовать равноценные меры предосторожности для сведения любой потенциальной угрозы до приемлемого уровня.

10.3. Когда аудиторская организация располагает небольшим числом специалистов по аудиту, обладающих опытом и квалификацией, необходимыми для выполнения функций ведущего специалиста по аудиторской проверке, ротация ведущего специалиста может оказаться недостаточной мерой предосторожности. В этих обстоятельствах аудиторской организации следует использовать иные меры предосторожности для сведения угрозы до приемлемого уровня. Они могут включать поручение другому специалисту, который не был связан с группой проверяющих, контролировать работы, выполненные ведущим специалистом, или по мере необходимости предоставлять иного рода консультации. Таким лицом может быть специалист со стороны или сотрудник аудиторской организации, до этого никак не участвовавший в работе группы проверяющих.

## Статья 11. Оказание аудируемой организации других услуг

11.1. Оказание ряда не связанных с проверкой услуг может создать угрозу для независимости аудитора или аудиторской организации. Следовательно, необходимо оценивать значимость любой угрозы, создаваемой оказанием таких услуг. В ряде случаев ее можно исключить или свести до приемлемого уровня путем использования мер предосторожности. В других случаях такую угрозу невозможно свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности.

11.2. Следующие виды деятельности, как правило, создают угрозу личной заинтересованности или самоконтроля такого уровня, который может быть сведен до приемлемого значения только за счет отказа от ведения такой деятельности или отказа от проведения проверки:

11.2.1. разрешение, подписание или совершение сделки или исполнение иных полномочий от имени аудируемой организации или наличие таких полномочий;

11.2.2. определение того, какие из рекомендаций аудиторской организации следует реализовать;

11.2.3. ведение учета и составление отчетности аудируемой организации;

11.2.4. оказание аудируемой организации услуг, связанных с трансформацией отчетности.

11.3. Следующие виды услуг могут повлечь возникновение угрозы самоконтроля или личной заинтересованности:

11.3.1. контроль за работниками аудируемой организации в ходе выполнения ими повседневных обязанностей;

11.3.2. подготовка исходных документов или данных в электронной или иной форме, подтверждающих совершение сделки (например, заказов на поставку, табелей учета рабочего времени).

11.4. Для того, чтобы свести степень угрозы до приемлемого уровня, необходимо оценить ее значимость и, если она существенна, предусмотреть и использовать меры предосторожности. К таким мерам относятся:

11.4.1. такая организация труда в аудиторской организации, при которой сотрудники, оказывающие подобные услуги, не участвуют в работе по проверке;

11.4.2. другие меры предосторожности, предусмотренные нормативными актами.

11.5. Новые направления развития хозяйственной деятельности, эволюция финансовых рынков, быстрые изменения в сфере информационных технологий и их последствия для функций управления и контроля делают невозможным составление исчерпывающего перечня ситуаций, в которых оказание не связанных с проверкой услуг аудируемой организации может создать угрозу для независимости, а также всех мер предосторожности, которые могли бы устранить такую угрозу или свести ее до приемлемого уровня. Однако аудиторская организация может оказывать услуги помимо проверки, если угрозы ее независимости сведены до приемлемого уровня.

11.6. Для сведения угроз независимости, создаваемых оказанием не связанных с проверкой услуг аудируемой организации до приемлемого уровня, особое значение имеют следующие меры предосторожности:

11.6.1. правила и процедуры, запрещающие персоналу принимать управленческие решения за аудируемую организацию или принимать ответственность за такие решения;

11.6.2. обсуждение вопросов о независимости, связанных с оказанием не относящихся к проверке услуг, с ответственными органами аудируемой организации, такими, как Комитет по аудиту;

11.6.3. привлечение специалистов со стороны для проверки отдельных вопросов, связанных с работой по проверке;

11.6.4. получение от аудируемой организации подтверждения принятия ею ответственности за результаты работ, сделанных аудиторской организацией;

11.6.5. сообщение ответственным органам аудируемой организации, таким, как Комитет по аудиту, о характере услуг и о размере их оплаты;

11.6.6. такая организация труда в аудиторской организации, при которой сотрудники, оказывающие подобные услуги, не участвовали бы в работе по проверке.

## Статья 12. Подготовка бухгалтерских документов и финансовой (бухгалтерской) отчетности

12.1. Помощь аудируемой организации в подготовке бухгалтерских документов или финансовой (бухгалтерской) отчетности может повлечь возникновение угрозы самоконтроля, если финансовая (бухгалтерская) отчетность впоследствии будет проходить аудиторскую проверку в аудиторской организации.

12.2. Оказание бухгалтерских услуг, в том числе связанных с оплатой труда, и подготовка финансовой (бухгалтерской) отчетности, по которой в последующем выдается аудиторское заключение, по поручению аудируемой организации может отрицательно сказаться на независимости аудиторской организации или, как минимум, дать повод подвергнуть такую независимость сомнению. Следовательно, никакие меры предосторожности, кроме запрета на оказание таких услуг, не могут свести создаваемую угрозу до приемлемого уровня. Поэтому аудиторская организация в соответствии с требованиями законодательства не должна оказывать такие услуги аудируемой организации.

## Статья 13. Оценочные услуги

13.1. Если аудиторская организация проводит оценку имущества для аудируемой организации и результаты этой оценки должны войти в финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемой организации, может возникнуть угроза самоконтроля.

13.2. Если при оказании услуг оценки производится стоимостная оценка имущества, результаты которой существенны для финансовой (бухгалтерской) отчетности, создаваемая этим угроза самоконтроля не может быть сведена до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности. Соответственно такие услуги оценки не должны оказываться или в качестве единственно допустимой альтернативы следует отказаться от договора аудиторской проверки.

13.3. Оказание оценочных услуг, которые ни по отдельности, ни в совокупности не существенны для финансовой (бухгалтерской) отчетности, может создать угрозу самоконтроля, которая сводится до приемлемого уровня применением мер предосторожности. К числу таких мер предосторожности относятся:

13.3.1. поручение другому аудитору, который не входил в группу проверяющих, функций контроля за исполняемой работой и иных консультаций по мере необходимости;

13.3.2. получение от аудируемой организации подтверждения о принятии ею на себя ответственности за результаты работ, выполненных аудиторской организацией;

13.3.3. распределение обязанностей в аудиторской организации, при котором персонал, оказывающий услуги по оценке для данной аудируемой организации, не участвует в аудиторской проверке.

13.4. При определении потенциальной эффективности указанных мер предосторожности необходимо обратить внимание на следующие моменты:

13.4.1. квалификация и опыт аудируемой организации, ее способность оценивать соответствующие вопросы, а также уровень ее участия в определении и утверждении важных аспектов принимаемых решений;

13.4.2. уровень применения установленных методик и профессиональных рекомендаций при оказании конкретных услуг по оценке;

13.4.3. при оценке с использованием типовых или сложившихся методик - уровень субъективизма, характерный для того или иного элемента оценки;

13.4.4. достоверность и достаточность исходных данных;

13.4.5. степень зависимости от будущих событий;

13.4.6. достаточность и четкость информации, представленной в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

13.5. Если аудиторская организация оказывает аудируемой организации услуги по оценке для целей подачи налоговой декларации в налоговые органы или рассчитывает аудируемой организации сумму налогов, причитающихся к уплате, или для целей налогового планирования, это не создает существенной угрозы независимости аудиторской организации, поскольку такие оценки, как правило, проверяются сторонними организациями, то есть налоговыми органами.

## Статья 14. Оказание услуг по налогообложению

14.1. Услуги по налогообложению представляют собой широкий спектр услуг, в том числе контроль за соблюдением налогового законодательства, налоговое планирование, составление налоговых деклараций, помощь в разрешении налоговых споров. Выполнение таких услуг, как правило, не влечет возникновения угрозы независимости.

## Статья 15. Оказание услуг внутреннего аудита аудируемой организации

15.1. Угроза самоконтроля может возникнуть, когда аудиторская организация оказывает аудируемой организации услуги внутреннего аудита. Услуги внутреннего аудита могут подразумевать выполнение аудиторской организацией услуг, выходящих за рамки общепринятых стандартов аудиторской деятельности. При оценке потенциальных угроз независимости следует проанализировать характер таких услуг. Для этих целей услуги внутреннего аудита не включают оперативную внутреннюю проверку, не связанную с внутренними механизмами финансового контроля, финансовыми системами или бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

15.2. Услуги, представляющие собой продолжение процедур, требуемых для проведения аудиторской проверки в соответствии с действующими стандартами аудита, не считаются представляющими угрозу независимости при условии, что персонал аудиторской организации не выступает в роли, эквивалентной роли членов ревизионной комиссии аудируемой организации.

15.3. Когда аудиторская организация оказывает помощь в проведении внутреннего аудита в аудируемой организации, любая создаваемая этим угроза самоконтроля может быть сведена до приемлемого уровня путем обеспечения четкого разграничения между управлением и контролем за работой ревизионной комиссии аудируемой организации и самой деятельностью по проведению внутреннего аудита.

15.4. Исполнение значительной части функций внутреннего аудита в аудируемой организации может создать угрозу самоконтроля, и аудиторская организация должна проанализировать такую угрозу. Необходимо внедрить соответствующие меры предосторожности, в частности аудиторская организация должна обеспечить признание аудируемой организацией своей ответственности за создание, содержание и мониторинг систем внутреннего контроля.

15.5. К мерам предосторожности, которые должны использоваться во всех обстоятельствах для сведения создаваемой угрозы до приемлемого уровня, относятся меры, обеспечивающие, чтобы:

15.5.1. аудируемая организация отвечала за процесс внутреннего аудита и признавала свою ответственность за создание, содержание и мониторинг систем внутреннего контроля;

15.5.2. аудируемая организация назначила компетентного работника, предпочтительнее из числа руководства высшего звена, ответственным за внутренний аудит;

15.5.3. аудируемая организация утвердила объем, риски и периодичность внутреннего аудита;

15.5.4. аудируемая организация самостоятельно решала, какие из рекомендаций аудиторской организации следует принять к исполнению, и отвечала за принятые решения;

15.5.5. результаты работ и рекомендации, сделанные по результатам внутреннего аудита, сообщались в установленном порядке руководству организации, членам Совета директоров.

## Статья 16. Оказание аудируемой организации информационных услуг

16.1. Оказание аудиторской организацией услуг, связанных с разработкой и внедрением информационно-технологических систем, используемых для обработки информации, входящей в состав финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемой организации, может создать угрозу самоконтроля.

16.2. Угроза самоконтроля может оказаться слишком высокой, требующей надлежащих мер предосторожности, обеспечивающих, чтобы:

16.2.1. должностное лицо аудируемой организации признавало свою ответственность за создание, содержание и мониторинг систем внутреннего контроля;

16.2.2. должностное лицо аудируемой организации назначило компетентного работника из числа руководства высшего звена ответственным за принятие всех управленческих решений, касающихся разработки и внедрения программных средств;

16.2.3. должностное лицо аудируемой организации самостоятельно принимало все управленческие решения в части разработки и внедрения указанных систем;

16.2.4. должностное лицо аудируемой организации оценивало адекватность и результаты разработки и внедрения систем;

16.2.5. должностное лицо аудируемой организации отвечало за эксплуатацию систем и за данные, используемые или генерируемые системами.

16.3. Оказание услуг по оценке, разработке и внедрению систем внутреннего финансового контроля и систем управления рисками не создает угрозу независимости при условии, что персонал аудиторской организации не выполняет функций управления.

## Статья 17. Оказание аудируемой организации услуг, связанных с помощью в рассмотрении арбитражных споров

17.1. Помощь в рассмотрении арбитражных споров может включать такие услуги, как экспертиза, оценка предполагаемого ущерба или других сумм, которые по результатам судебного спора аудируемая организация может быть обязана уплатить или получить, а также помощь в делопроизводстве и поиске документов для судебного спора.

17.2. Угроза самоконтроля может возникнуть, если оказываемая аудируемой организации помощь в судебных спорах включает оценку вероятного исхода спора, что влияет на суммы или данные, которые должны отражаться в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Значимость угрозы зависит от таких факторов, как:

17.2.1. существенность сумм, являющихся предметом спора;

17.2.2. степень субъективизма в предмете спора;

17.2.3. характер оказываемой аудируемой организации услуги.

17.3. Аудиторская организация должна оценить значимость любой создаваемой угрозы, и, если угроза значительна, предусмотреть и использовать меры предосторожности для исключения такой угрозы или сведения ее к приемлемому уровню. Такие меры могут включать:

17.3.1. правила и процедуры, не позволяющие лицам, оказывающим услуги аудируемой организации, принимать управленческие решения от имени аудируемой организации;

17.3.2. использование на оказании таких услуг специалистов, не входящих в группу проверяющих;

17.3.3. привлечение независимых экспертов.

17.4. Если функции, исполняемые аудиторской организацией, подразумевают принятие управленческих решений от имени аудируемой организации, создаваемая этим угроза не может быть сведена до приемлемого уровня применением каких-либо мер предосторожности. Поэтому аудиторская организация не должна оказывать аудируемой организации подобного рода услуги.

## Статья 18. Оказание юридических услуг аудируемой организации

18.1. Юридические услуги в соответствии с законодательством определяются как сопутствующие аудиту услуги. Юридические услуги охватывают широкий и разнообразный спектр областей, поэтому оказание аудиторской организацией юридических услуг организации, которая одновременно является аудируемой организацией, может повлечь возникновение угрозы самоконтроля и угрозы заступничества.

18.2. Угрозы независимости следует анализировать в зависимости от характера оказываемой услуги и от того, насколько такая услуга обособлена от группы проверяющих и от существенности любых вопросов, связанных с финансовой отчетностью. В обстоятельствах, когда угроза независимости не может быть сведена до приемлемого уровня, единственным выходом будет отказ от предоставления таких услуг или от проведения аудиторской проверки.

18.3. Оказание юридических услуг аудируемой организации по вопросам, которые не имеют существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, не является фактором, создающим неприемлемую угрозу независимости.

18.4. Юридические услуги, предоставляемые аудируемой организации с целью оказания помощи в той или иной сфере (например, составление договора, юридическая консультация, юридическая экспертиза или советы по реорганизации), могут создать угрозу самоконтроля, но при этом могут приниматься меры предосторожности, способные свести такую угрозу до приемлемого уровня. Такие услуги, как правило, не оказывают отрицательного влияния на независимость при условии, что:

18.4.1. члены группы проверяющих не участвуют в оказании этих услуг;

18.4.2. при оказании консультационных услуг организация сама принимает окончательное решение.

## Статья 19. Гонорары

19.1. Если общий размер гонорара, получаемого от аудируемой организации, составляет значительную долю в общем размере доходов, получаемых аудиторской организацией, зависимость от такой аудируемой организации и боязнь потерять ее в качестве клиента могут создать угрозу личной заинтересованности. Значимость такой угрозы будет зависеть от таких факторов, как:

19.1.1. структура аудиторской организации;

19.1.2. является ли аудиторская организация уже сложившейся или же она была создана недавно.

19.2. Для того, чтобы свести степень угрозы до приемлемого уровня, необходимо оценить значимость такой угрозы и, если она существенна, предусмотреть и использовать необходимые меры предосторожности. К таким мерам относятся:

19.2.1. обсуждение размера и характера получаемых гонораров с органами управления аудируемой организации;

19.2.2. действия по снижению зависимости от аудируемой организации;

19.2.3. контроль за качеством услуг, проводимый сторонними специалистами, в том числе контролерами качества аккредитованных при Минфине России профессиональных саморегулируемых аудиторских объединений.

## Статья 20. Просроченный гонорар

20.1. Угроза личной заинтересованности может возникнуть, если оплата гонорара, причитающаяся с аудируемой организации за профессиональные услуги, просрочена на продолжительное время, в особенности если значительная его часть не выплачена к моменту передачи аудируемой организации отчета о проверке за прошедший год. В этом случае можно использовать следующие меры предосторожности:

20.1.1. обсуждение сроков оплаты гонорара с органами управления аудируемой организацией;

20.1.2. рассмотрение вопроса о целесообразности продолжения отношений с данной аудируемой организацией.

## Статья 21. Расценки

21.1. Когда аудиторская организация заключает договор на проведение проверки по значительно более низкой цене, чем аудиторская организация - предшественница или чем предлагают другие аудиторские организации, может возникнуть опасность личной заинтересованности, которую невозможно свести к приемлемому уровню, если:

21.1.1. аудиторская организация не выделит на проведение проверки достаточное время и квалифицированный персонал;

21.1.2. не будут соблюдены все применимые правила (стандарты) аудита и процедуры по контролю за качеством работ.

## Статья 22. Условная оплата услуг

22.1. Условная оплата - это зависимость гонорара от размера и исхода или результата сделки или от результатов выполненных работ. Гонорар не будет считаться условным, если он установлен судом или иным компетентным органом.

22.2. Получение аудиторской организацией условной оплаты услуг по проверке создает угрозы личной заинтересованности и заступничества, которые не могут быть сведены до приемлемых уровней какими-либо мерами предосторожности. В связи с этим аудиторская организация не должна заключать договоров, по которым размер оплаты услуг зависел бы от их результатов.

## Статья 23. Подарки и знаки гостеприимства

23.1. Получение подарков или других знаков гостеприимства от аудируемой организации может создать угрозу личной заинтересованности и близкого знакомства. Если аудиторская организация или аудитор получает подарок или иной знак гостеприимства, стоимость которого существенна, угроза независимости не может быть сведена до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности. Следовательно, аудиторская организация или аудитор не должны принимать таких подарков или знаков гостеприимства.

## Статья 24. Ведущиеся или готовящиеся арбитражные (судебные) иски

24.1. Если идет или готовится судебное разбирательство в арбитражном суде между аудитором или аудиторской организацией и аудируемой организацией, то может возникнуть угроза личной заинтересованности или шантажа в связи с тем, что аудиторская организация и руководство аудируемой организации в ходе рассмотрения исков могут оказаться в положении соперничающих сторон.

В этом случае в соответствии с законодательством единственным выходом остается отказ от проведения проверки.