

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
19 декабря 2007 г. N 189**

**ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРАВИЛ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
"ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА ЛИЦ, ОКАЗЫВАЮЩИХ АУДИТОРСКИЕ
УСЛУГИ" И ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В ПОСТАНОВЛЕНИЕ МИНИСТЕРСТВА
ФИНАНСОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ОТ 4 АВГУСТА 2000 Г. N 82**

(в ред. постановлений Минфина от 28.10.2008 N 159,
от 30.06.2011 N 52)

На основании [Положения](#) о Министерстве финансов Республики Беларусь, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. N 1585 "Вопросы Министерства финансов Республики Беларусь", Министерство финансов Республики Беларусь ПОСТАНОВЛЯЕТ:

1. Утвердить прилагаемые [Правила](#) аудиторской деятельности "Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги".

2. Внести в [постановление](#) Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. N 82 "Об утверждении Положения о методологическом совете по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., N 83, 8/3933; 2001 г., N 50, 8/6067; 2002 г., N 23, 8/7756; N 113, 8/8617; 2004 г., N 106, 8/11158; 2006 г., N 21, 8/13764; N 61, 8/14278) следующие изменения:

2.1. [преамбулу](#) изложить в следующей редакции:

"На основании [Положения](#) о Министерстве финансов Республики Беларусь, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. N 1585 "Вопросы Министерства финансов Республики Беларусь", Министерство финансов Республики Беларусь ПОСТАНОВЛЯЕТ:";

2.2. утратил силу.

(пп. 2.2 утратил силу. - [Постановление](#) Минфина от 28.10.2008 N 159)

3. Настоящее постановление вступает в силу со дня его официального опубликования.

Министр

Н.П.Корбут

УТВЕРЖДЕНО
Постановление
Министерства финансов
Республики Беларусь
19.12.2007 N 189

**ПРАВИЛА
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА ЛИЦ,
ОКАЗЫВАЮЩИХ АУДИТОРСКИЕ УСЛУГИ"**

(в ред. [постановления](#) Минфина от 30.06.2011 N 52)

Глава 1
ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Правила аудиторской деятельности "Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги" (далее - Правила) определяют принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг, и устанавливают требования к профессиональному поведению аудиторов и аудиторских организаций. Данные принципы являются базовыми и не направлены на решение всех этических проблем, которые могут возникнуть в ходе оказания аудиторских услуг.

2. Особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудиторов и аудиторских организаций не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельных аудируемых лиц либо интересов иных работодателей.

Действуя в общественных интересах, аудиторы и аудиторские организации обязаны соблюдать нормы профессиональной этики и руководствоваться ими.

3. Для целей настоящих Правил:

аудитор - физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством к аудиторам, и осуществляющее аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации (специалиста или руководителя) или в качестве индивидуального предпринимателя;

аудиторская организация - юридическое лицо, осуществляющее аудиторскую деятельность и оказывающее сопутствующие аудиту услуги;

нормы профессиональной этики аудитора - сложившиеся и широко применяемые правила поведения аудиторов и аудиторских организаций.

4. Требования настоящих Правил, предъявляемые к аудитору, распространяются на аудиторские организации и лиц, участвующих в оказании аудиторских услуг в качестве работников аудиторских организаций либо у аудиторов - индивидуальных предпринимателей.

Глава 2 ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ

5. При оказании аудиторских услуг необходимо соблюдать следующие принципы:

независимость;

(абзац введен [постановлением](#) Минфина от 30.06.2011 N 52)

честность;

объективность;

профессиональную компетентность и добросовестность;

(в ред. [постановления](#) Минфина от 30.06.2011 N 52)

конфиденциальность;

профессиональность поведения.

6. Независимость заключается в том, что никакие государственные органы, заказчики аудита и любая третья сторона не вправе вмешиваться в профессиональную деятельность аудиторской организации (аудитора) при проведении аудита, а также в отсутствие у аудиторской организации (аудитора) финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности, которая может повлиять на объективность профессионального суждения.

Честность и объективность заключаются в соблюдении аудитором общих норм морали, а также в применении непредвзятости и беспристрастности при составлении аудиторского заключения.

Профессиональная компетентность заключается в том, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное проведение аудита. Аудитор не должен оказывать аудируемым лицам каких-либо услуг, если он не обладает достаточной квалификацией в данной области или не уверен в правильности своих рекомендаций. При работе с аудируемым лицом аудитор обязан использовать все свои знания и опыт, располагать информацией о последних изменениях законодательства в области бухгалтерского учета, налогообложения и других вопросов, касающихся деятельности аудируемого лица.

Добросовестность заключается в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Принцип добросовестности подразумевает усердное и ответственное отношение аудитора к работе, но не должен трактоваться как гарантия безошибочности в аудиторской деятельности.

Аудиторской организации для проведения аудита следует привлекать профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы.

Конфиденциальность заключается в обеспечении аудиторской организацией (аудитором) сохранности документов, получаемых или составляемых в ходе аудита, в отказе от передачи их третьим лицам без согласия аудируемого лица и неразглашении содержащихся в них сведений, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством Республики Беларусь или оговоренных договором. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно и не зависит от продолжения или прекращения отношений с аудируемым лицом.

Аудиторская организация (аудитор) не вправе использовать в своих интересах или в интересах третьих лиц полученную в ходе аудита конфиденциальную информацию о деятельности аудируемого лица.

Профессиональное поведение заключается в соблюдении приоритета общественных интересов, а также в том, что аудитор не должен совершать действия, дискредитирующие его профессию.

Аудитор не должен участвовать в несовместимой с предоставлением аудиторских услуг деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его профессиональную репутацию.

(п. 6 в ред. [постановления](#) Минфина от 30.06.2011 N 52)

7. Руководствуясь принципом честности:

7.1. аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях, честно вести дела, быть правдивым;

7.2. аудитор не должен подтверждать достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, показателей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица, иной финансовой информации, если есть основания предполагать, что они содержат:

неверные или вводящие в заблуждение утверждения;

утверждения или данные, подготовленные небрежно;

пропущенные или искаженные данные, которые могут ввести пользователей в заблуждение.

Аудитор, выдавший аудиторское заключение (отчет), модифицированное по выше указанным основаниям, не считается нарушившим настоящий пункт Правил.

8. Руководствуясь принципом объективности:

8.1. аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, пристрастие, конфликт интересов, третьи лица или иные факторы влияли на объективность его профессиональных суждений;

8.2. аудитор должен избегать отношений, которые могут исказить его профессиональные суждения или повлиять на них, и обязан стремиться к исключению ситуаций, способных повредить его объективности.

9. Руководствуясь принципом профессиональной компетентности и добросовестности:

(в ред. [постановления](#) Минфина от 30.06.2011 N 52)

9.1. аудитор обязан постоянно поддерживать свои профессиональные знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление квалифицированных аудиторских услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве;

9.2. аудитор обязан при оказании профессиональных услуг действовать с должным усердием (в соответствии с требованиями задания, внимательно, тщательно, своевременно) и руководствоваться правилами аудиторской деятельности;

9.3. аудитор для обеспечения профессиональной компетентности обязан достигнуть необходимого уровня профессиональной компетентности и поддерживать ее на должном уровне.

Для поддержания профессиональной компетентности на должном уровне аудитор обязан:

быть осведомленным и разбирающимся в соответствующих профессиональных, законодательных и технических новшествах;

постоянно повышать профессиональную квалификацию, которая развивает и поддерживает способности, позволяющие ему компетентно работать в сфере аудиторской деятельности;

9.4. аудитор должен предпринимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, имели соответствующую подготовку и надлежащее руководство с его стороны;

9.5. аудитор при необходимости должен разъяснять заказчикам и пользователям аудиторских услуг ограничения, присущие этим услугам, с целью понимания ими того, что аудиторское мнение не может рассматриваться как гарантия подтверждаемого аудитором факта.

10. Руководствуясь принципом конфиденциальности:

10.1. аудитор должен обеспечивать конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать такую информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет право либо обязан раскрыть такую информацию;

10.2. аудитор не должен использовать конфиденциальную информацию, приобретенную в результате профессиональных или деловых отношений, в целях получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ;

10.3. аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации вне профессиональной среды в целях исключения возможности ее неумышленного разглашения, в том числе в условиях поддержания длительных отношений с заказчиками либо их близкими родственниками или членами семьи;

10.4. аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным заказчиком аудиторских услуг или иным работодателем, и учитывать необходимость соблюдения конфиденциальной информации внутри аудиторской организации, работником которой он является;

10.5. аудитор должен принимать меры по обеспечению соблюдения принципа конфиденциальности работниками, которыми он руководил в ходе оказания аудиторских услуг, и лицами, оказывавшими ему помощь и консультации;

10.6. аудитор обязан соблюдать конфиденциальность информации и по окончании оказания аудиторских услуг. При изменении места работы или работая с новым заказчиком аудиторских услуг, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако он не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в результате выполнения своих профессиональных обязанностей в отношении предыдущих заказчиков аудиторских услуг;

10.7. аудитор должен раскрыть конфиденциальную информацию либо такое раскрытие возможно в следующих случаях:

раскрытие информации прямо предусмотрено законодательством и (или) санкционировано аудируемым лицом либо иным работодателем (например, сообщать учредителям сведения о нарушении законодательства, в результате которого причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому или юридическому лицу);

раскрытие информации требуется на основании законодательства (например, при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства);

раскрытие информации является обязанностью или правом (например, сообщать о ставших известными фактах нарушения антикоррупционного законодательства уполномоченным контролирующим органам, обеспечивающим конфиденциальность такой информации):

при проверке качества работы аудитора уполномоченными органами;

при защите аудитором своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства;

10.8. аудитор, принимающий решение о возможности раскрытия конфиденциальной информации, должен учитывать:

наличие разрешения аудируемого лица на раскрытие информации, но при этом не исключать интересы других сторон, которые также могут быть затронуты;

обоснованность информации. Если имеются необоснованные факты и выводы либо неполная информация, необходимо руководствоваться профессиональным суждением;

характер предполагаемого сообщения и его адресата. Сообщение направляется только надлежащему получателю;

10.9. к информации, полученной в ходе оказания аудиторских услуг, в отношении которой аудитор обязан сохранять конфиденциальность, относится следующая информация:

информация о фактах, событиях и обстоятельствах личной жизни граждан, позволяющих идентифицировать их личности (персональные данные);

информация, составляющая тайну следствия и судопроизводства;

информация, доступ к которой ограничен в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь (служебная тайна, государственные секреты);

информация, связанная с некоторыми видами профессиональной деятельности, доступ к которой ограничен Конституцией Республики Беларусь (врачебная, нотариальная, адвокатская тайна, тайна переписки, телефонных переговоров, почтовых отправлений, телеграфных или иных сообщений и так далее);

информация, связанная с различными сторонами и сферами производственно-хозяйственной, управленческой, научно-технической, финансовой деятельности аудируемого лица, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Республики Беларусь (коммерческая тайна);

информация о сущности изобретений, полезных моделей или промышленных образцов.

11. Руководствуясь принципом профессиональности поведения:

11.1. аудитор должен соблюдать законодательство по аудиторской деятельности и избегать действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать его профессию либо являются действиями, которые можно расценить как отрицательно влияющие на репутацию профессии;

11.2. аудитор должен проявлять к заказчику доброжелательное, вежливое и внимательное отношение. Его поведение и внешний облик должны соответствовать нормам делового этикета и вызывать у заказчика уважение к профессии аудитора;

11.3. при предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен:

преувеличивать уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и опыт;

давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов;

стимулировать потенциального заказчика с целью выбора своей кандидатуры в качестве исполнителя аудиторских услуг;

участвовать совместно с заказчиком в выработке критериев для определения победителя в конкурсах (иных видах процедуры закупок) на оказание аудиторских услуг.

Глава 3

УГРОЗЫ НАРУШЕНИЯ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ И МЕРЫ ПРЕДОСТОРОЖНОСТИ

12. Условия, в которых работает аудитор, могут привести к возникновению угроз нарушения основных принципов. Поскольку характеры аудиторских заданий отличаются, возникающие при их выполнении угрозы требуют различных защитных мер.

Аудитор должен не просто следовать требованиям настоящих Правил, а определять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов, размеры и значимость которых отличаются в зависимости от того, какие из аудиторских услуг оказываются.

Аудитор может столкнуться с уникальными и не поддающимися классификации угрозами нарушения одного или сразу нескольких основных принципов. При профессиональных либо деловых отношениях следует помнить о возможности возникновения и таких угроз.

13. При оценке значимости угрозы нарушения основных принципов необходимо учитывать как количественные, так и качественные факторы. Если выявленная угроза не является абсолютно незначительной, аудитор должен предпринять меры предосторожности, направленные на ее устранение или сведение до приемлемого уровня. Если невозможно предпринять надлежащие меры предосторожности, аудитор обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг либо прекратить их предоставление.

14. Большинство угроз нарушения основных принципов подразделяется на следующие виды: угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора, его ближайших родственников или членов семьи;

угрозы самоконтроля, которые могут возникнуть, когда ранее выраженное аудиторское мнение должно быть пересмотрено;

угрозы заступничества, которые могут возникнуть, когда, отстаивая какую-либо позицию или мнение, аудитор перестает быть объективным;

угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть, если в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц;

угрозы шантажа, которые могут возникнуть, когда аудитору пытаются помешать действовать объективно, угрожая ему или его близким.

15. К обстоятельствам, при которых могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, относятся:

финансовая заинтересованность в заказчике или общая с заказчиком финансовая заинтересованность;

повышенная зависимость от общей стоимости аудиторских услуг, получаемых от одного заказчика;

наличие тесных деловых отношений с заказчиком;

возможность потерять заказчика;

возможность стать работником заказчика;

условная сумма стоимости аудиторских услуг, зависящая от результатов аудита.

16. К обстоятельствам, при которых могут возникнуть угрозы самоконтроля, относятся:

обнаружение существенной ошибки при перепроверке работы аудитора;

подготовка отчета о функционировании систем бухгалтерского учета, иных финансовых систем, в разработке и (или) постановке которых принимал участие аудитор;

консультирование по вопросам, связанным с совершением финансовых и хозяйственных операций в течение отчетного года, а затем проведение аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности за тот же период;

подготовка исходных данных, используемых в информации, являющейся предметом аудиторского задания (например, проведение аудитором маркетинговых исследований рынка и затем анализ инвестиционного проекта, при подготовке которого использовались данные таких исследований);

работник аудиторской группы являлся должностным лицом заказчика аудиторских услуг.

17. К обстоятельствам, при которых могут возникнуть угрозы заступничества, относятся действия в качестве представителя со стороны заказчика при судебном разбирательстве или в споре с третьей стороной (например, в случае ведения у заказчика бухгалтерского учета и представления его интересов в суде).

18. К обстоятельствам, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства, относятся следующие обстоятельства:

работник аудиторской группы находится в родственных отношениях с руководством или иными должностными лицами заказчика;

бывший учредитель (участник, собственник) или бывший руководитель аудиторской организации является работником заказчика, занимающим должность, позволяющую оказывать непосредственное влияние на предмет аудиторского задания;

длительные деловые или дружеские отношения между руководством аудитора или им самим и заказчиком.

19. К обстоятельствам, при которых могут возникнуть угрозы шантажа, относятся:

угроза увольнения или отстранения от выполнения аудиторского задания;

угроза возбуждения судебного разбирательства;
давление со стороны руководства, выражающееся в необоснованном снижении объемов выполняемых работ, от которых зависит размер заработной платы.

20. Меры предосторожности, которыми можно устранить вышеуказанные угрозы или свести до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы:

меры предосторожности, предусмотренные аудиторской профессией и законодательством по аудиторской деятельности;

меры предосторожности, обусловленные профессиональной средой.

21. К мерам предосторожности, предусмотренным аудиторской профессией и законодательством по аудиторской деятельности, относятся:

установленные требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту работы аудитора;

требования по постоянному повышению профессиональной квалификации аудитора;

требования правил аудиторской деятельности;

контроль качества оказания аудиторских услуг и соблюдения дисциплинарных процедур со стороны уполномоченных органов;

проверки уполномоченными органами рабочей документации или отдельных документов, подготовленных аудитором;

другие.

22. Меры предосторожности, обусловленные профессиональной средой, зависят от конкретных обстоятельств и включают:

общие меры, относящиеся к деятельности аудиторской организации;

конкретные меры, относящиеся к аудиторскому заданию.

23. Аудитор, учитывая характер задания, организационную структуру аудиторской организации и существенность угрозы нарушения основных принципов, должен определить, как реагировать на выявленную угрозу.

24. К общим мерам предосторожности, обусловленным профессиональной средой, относятся:

действия руководства аудиторской организации, которыми подчеркиваются важность соблюдения основных принципов и общественная значимость аудиторской профессии;

установленные в аудиторской организации правила и процедуры, направленные на:

осуществление контроля качества аудита;

соблюдение основных принципов;

установление обязанности работников сообщать руководству аудиторской организации о любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов;

идентификацию интересов и отношений между аудиторской организацией или членами аудиторской группы и заказчиками аудита;

контроль и управление зависимостью доходов аудиторской организации от отдельных заказчиков аудита;

запрет лицам, не являющимся членами аудиторской группы, неправомерно влиять на результаты задания;

выявление угроз нарушения основных принципов, оценка их серьезности и в случаях, когда такие угрозы не являются абсолютно незначительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

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

своевременное доведение информации о правилах и процедурах, установленных аудиторской организацией, в том числе о любых изменениях в них, до сведения всех работников и надлежащее обеспечение их обучения;

назначение ответственного за должное функционирование системы внутреннего контроля качества аудиторской организации;

информирование всех работников аудиторской организации обо всех аудируемых лицах и связанных с ними сторонах, в отношении которых необходимо соблюдать независимость;

дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур, установленных аудиторской организацией.

25. Конкретные меры предосторожности, относящиеся к аудиторскому заданию, могут включать:

привлечение другого аудитора для проверки выполненной работы или получения необходимой консультации;

получение консультаций от независимой третьей стороны или контролирующего органа;

обсуждение этических проблем с руководящими работниками заказчика;

ротация руководителей аудиторских групп.

26. В зависимости от характера задания аудитор должен учитывать меры предосторожности, применяемые заказчиком, но для сведения угроз нарушения основных принципов до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры нельзя.

Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах заказчика, могут включать:

наличие у заказчика компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;

применение заказчиком внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор исполнителя задания в лице аудиторской организации и в лице аудиторов, назначенных на выполнение такого задания;

наличие у заказчика структуры корпоративного управления, обеспечивающей надлежащее наблюдение и информирование о ходе выполнения аудиторской услуги.

27. При принятии решения о характере мер предосторожности аудитор должен рассмотреть, что в каждом конкретном случае оказания аудиторских услуг признал бы неприемлемым пользователь аудиторского заключения, обладающий всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы нарушения основных принципов и принятых мерах предосторожности).

Глава 4 ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ ДОГОВОРА ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

28. Прежде чем заключить договор оказания аудиторских услуг с новым заказчиком, аудитор должен определить, не приведет ли выбор этого заказчика к возникновению угроз соблюдения основных принципов.

Потенциальная угроза честности или профессиональности поведения аудитора может возникнуть в случае сомнительных характеристик заказчика, его собственников, руководящих работников или в связи с осуществляемой заказчиком деятельностью (например, при наличии информации об участии заказчика в незаконной деятельности, легализации доходов, полученных преступным путем, сомнительной практике составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

При этом необходимо оценивать значимость любых угроз. Если выявленные угрозы не являются явно несущественными, необходимо предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К одной из таких мер предосторожности относится изучение информации о заказчике, его собственниках и руководстве.

Периодически аудитор должен пересматривать приемлемость отношений и с постоянными заказчиками.

Если угрозы нарушения основных принципов невозможно свести до приемлемого уровня, аудитор обязан отказаться от оказания услуг данному заказчику.

29. Аудитор должен оказывать только такие услуги, которые соответствуют его компетентности. Прежде чем принять конкретное задание, необходимо убедиться, что его выполнение не приведет к возникновению угроз (например, угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципа профессиональной компетентности может возникнуть в случае, если аудитор не обладает компетентностью, необходимой для правильного выполнения задания, или не может своевременно приобрести ее).

30. Если при определении приемлемости задания выявленные угрозы нарушения основных принципов не являются явно незначительными, аудитор должен предпринять необходимые меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

правильное понимание характера деятельности заказчика, сложности совершаемых им операций, конкретных требований задания, цели, характера и объема работы, подлежащей выполнению;

договоренность с заказчиком о реальных сроках выполнения задания;

при необходимости использование работы экспертов;

соблюдение правил и процедур контроля качества.

31. Если заказчик предлагает аудитору заменить другого аудитора, необходимо определить, нет ли причин, не позволяющих ему принять задание, которое начал выполнять другой аудитор (например, имеются ли обстоятельства, способствующие нарушению основных принципов).

32. В зависимости от характера задания для установления всех фактов и обстоятельств, вызвавших замену аудитора, может понадобиться получение информации от начавшего выполнять задание аудитора. Вместе с тем начавший выполнять задание аудитор обязан соблюдать конфиденциальность. Степень, в которой такой аудитор может и должен обсуждать состояние дел заказчика с заменяющим его аудитором, зависит от характера задания, разрешения

заказчика (по возможности в письменном виде) и юридических или этических требований к конфиденциальности самой информации.

При отсутствии разрешения заказчика начавший выполнять задание аудитор не должен при обычных обстоятельствах передавать информацию заменяющему его аудитору.

33. Если при принятии задания, к выполнению которого приступил другой аудитор, выявленная угроза нарушения основных принципов не является явно несущественной, необходимо предпринять меры предосторожности по ее устранению или сведению до приемлемого уровня.

Таковыми мерами предосторожности являются:

указание на необходимость получения информации от аудитора, начавшего выполнять задание, на этапе обсуждения предложения о его замене;

обращение (с разрешения заказчика) к выполнявшему задание аудитору с просьбой о предоставлении известной ему информации обо всех фактах и обстоятельствах, которые, по его мнению, необходимо знать заменяющему его аудитору до решения о принятии задания;

полное и открытое обсуждение состояния дел заказчика с начавшим выполнять задание аудитором;

другие.

34. При получении разрешения заказчика начавший выполнять задание аудитор с соблюдением всех юридических и этических требований, распространяющихся на случаи замены аудитора, обязан предоставить необходимую информацию заменяющему его аудитору.

35. Если получение информации от начавшего выполнять задание аудитора невозможно, следует стремиться получить ее из других источников (например, у третьих и иных сторон).

36. При невозможности устранения или сведения до приемлемого уровня угрозы нарушения основных принципов аудитор должен отказаться от предложения заменить приступившего к выполнению задания аудитора.

37. Аудитор может получить предложение выполнить работу, дополняющую или сопровождающую работу, выполняемую другим аудитором. При этом возможно возникновение угрозы нарушения принципов профессиональной компетентности и добросовестности, например, вследствие неполноты информации.

(в ред. [постановления](#) Минфина от 30.06.2011 N 52)

Меры предосторожности в этом случае включают уведомление выполняющего задание аудитора о предложении такой работы и получение от него уместной информации, необходимой для совместного качественного оказания услуги.

Глава 5 КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

38. Аудитор должен предпринимать необходимые меры для выявления обстоятельств, при которых возможен конфликт интересов. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов (например, угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может возникнуть, если аудиторская услуга оказывается учредителям (собственникам) предприятия, у которых существует конфликт интересов или спор, имеющий отношение к предмету задания).

39. Если угрозы нарушения основных принципов, связанные с конфликтом интересов, не являются явно незначительными, аудитор должен обдумать и по мере необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня.

40. В зависимости от обстоятельств, ведущих к возникновению конфликта интересов, меры предосторожности включают:

уведомление заказчика о деловых интересах или деятельности, в связи с которыми возможен конфликт интересов, и получение согласия заказчика на выполнение задания в таких обстоятельствах;

уведомление всех заинтересованных сторон о том, что аудитор оказывает двум или более сторонам услугу, касающуюся предмета, который вызывает конфликт интересов этих сторон, и получение согласия всех этих сторон на продолжение оказания услуги.

Дополнительными мерами предосторожности при необходимости могут быть:

использование самостоятельных независимых аудиторских групп, участвующих в оказании услуги;

меры по ограничению доступа к полученной информации (например, строгая изоляция групп друг от друга, конфиденциальное и безопасное хранение информации);

детальные инструкции для членов групп по вопросам безопасности и конфиденциальности;

использование предупреждений о соблюдении требований по конфиденциальности, установленных в аудиторской организации.

41. Если конфликт интересов создает угрозы нарушения одного или более основных принципов (например, принципов объективности, конфиденциальности и профессионального поведения), которые с помощью мер предосторожности нельзя устранить или свести до приемлемого уровня, то аудитор должен отказаться от выполнения задания или прекратить его выполнение.

42. Если аудитор запросил согласие заказчика, которому оказывается услуга, на выполнение услуги для третьей стороны по предмету, вызывающему конфликт интересов заказчика и третьей стороны, и такое согласие не было получено, вне зависимости от того, приступил он к выполнению задания для третьей стороны или нет, аудитор должен принять решение о том, для какой из сторон он будет выполнять задание.

Глава 6 ВТОРОЕ МНЕНИЕ

43. В случае, когда к аудитору обращаются с просьбой высказать второе мнение (например, по поводу соответствия законодательству совершаемых заказчиком финансовых и хозяйственных операций, правильности ведения бухгалтерского учета или применения правил аудиторской деятельности), возможно возникновение угроз нарушения основных принципов.

44. Если второе мнение не основывается на тех же фактах, которые известны предыдущему аудитору, или основано на неадекватных доказательствах, может возникнуть угроза нарушения принципов профессиональной компетентности и добросовестности. Серьезность такой угрозы зависит от обстоятельств и доступных фактов и допущений, уместных при подготовке и выражении аудиторского мнения.

(в ред. [постановления](#) Минфина от 30.06.2011 N 52)

45. Аудитор должен оценивать значимость таких угроз и, если они не являются явно незначительными, должен предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

запрос заказчику о разрешении на получение информации от предыдущего аудитора и указании на ограничения, присущие любому мнению;

предоставление копии (в письменной форме) своего мнения предыдущему аудитору.

46. Если аудитор не получит разрешения на получение информации от предыдущего аудитора, он должен решить, уместно ли для него высказывать собственное мнение по интересующему заказчика вопросу.

Глава 7 ОПЛАТА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ, ПОДАРКИ И ЗНАКИ ВНИМАНИЯ

47. При ведении переговоров об оказании аудиторской услуги аудитор устанавливает ее стоимость в соответствии с требованиями законодательства.

48. Если аудитор предлагает аудиторские услуги по более низкой стоимости, чем другие аудиторы, это не является нарушением норм профессиональной этики. Но в связи со снижением стоимости аудиторских услуг может возникнуть угроза нарушения основных принципов (например, при низкой стоимости услуг может возникнуть угроза личной заинтересованности, направленная против принципа профессиональной компетентности и должного усердия, поскольку низкая стоимость услуг может отразиться на их качестве и выполнении требований правил аудиторской деятельности).

49. Серьезность угроз нарушения основных принципов в связи со стоимостью аудиторских услуг зависит от величины тарифа на аудиторские услуги и вида услуги. Для устранения или сведения до приемлемого уровня таких угроз необходимо предусмотреть и по необходимости принять меры предосторожности, которыми являются:

ознакомление заказчика с условиями выполнения задания, методикой расчета стоимости и объема оказываемых услуг;

выделение для выполнения задания должного времени и квалифицированных работников;

контроль качества оказываемой услуги;

перепроверка работы, выполненной аудитором, объективной третьей стороной;

другие.

50. Аудитор не должен принимать подарки от заказчика, так как получение подарка может привести к возникновению угроз нарушения основных принципов (например, в связи с получением подарка от заказчика может возникнуть угроза личной заинтересованности в отношении принципа объективности, а если само предложение такого подарка сделано публично, то может возникнуть угроза шантажа).

Глава 8 РЕКЛАМА И ПРЕДЛОЖЕНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

51. В случае, когда аудитор ищет новые заказы на предоставление своих услуг посредством рекламы и (или) других методов, могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов (например, если предложение услуг ведется с помощью методов, не совместимых с принципом профессиональности поведения, имеется угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения этого принципа).

52. При предложении и продвижении своих услуг аудитор должен быть честным и правдивым и не дискредитировать аудиторскую профессию следующими действиями:

делая заявления, преувеличивающие свои квалификации и опыт, а также уровень услуг, которые он может предоставить;

пренебрежительно отзываясь о работе других аудиторов или необоснованно сравнивая свою работу с работой других аудиторов;

предлагая подарки или другие знаки внимания потенциальному заказчику с целью выбора своей кандидатуры в качестве исполнителя аудиторских услуг;

участвуя в выработке критериев для определения победителя в конкурсах (иных видах процедуры закупок) на оказание аудиторских услуг.

Глава 9 ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПА ОБЪЕКТИВНОСТИ ПРИ ВСЕХ ВИДАХ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

53. При оказании услуг аудитор должен учитывать возможность угрозы нарушения принципа объективности в связи с наличием заинтересованности в заказчике, его учредителях, иных должностных лицах или работниках либо в близких личных или деловых отношениях с ними (например, в результате семейных или тесных деловых отношений может возникнуть угроза близкого знакомства).

54. Необходимость соблюдения принципа объективности при проведении аудита обязывает аудитора быть независимым от аудируемого лица и сохранять независимость мышления и поведения, которые позволят ему выразить беспристрастное мнение, несмотря на конфликт интересов и негативное влияние других лиц.

Независимость мышления - это образ мышления, который позволяет аудитору действовать честно, проявлять объективность, профессиональный скептицизм и выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных его скомпрометировать.

Независимость поведения - это линия поведения, которая позволяет избежать фактов и обстоятельств, из-за которых пользователь аудиторского заключения, обладающий всей необходимой информацией, в том числе и о применяемых аудитором мерах предосторожности, может обоснованно посчитать, что честность, порядочность и профессиональный скептицизм аудитора или члена аудиторской группы были скомпрометированы.

55. К аудитору не предъявляется требование о том, чтобы он был полностью свободным от всех экономических, финансовых и прочих связей. Но существенность его экономических, финансовых и других отношений необходимо оценивать исходя из того, что именно пользователь аудиторского заключения, обладающий всей необходимой информацией, обоснованно посчитает неприемлемым.

Интересам общества отвечает такая концептуальная модель соблюдения независимости, которая требует от аудитора и членов аудиторской группы выявлять, оценивать и адекватно реагировать на угрозы независимости, а не просто следовать установленному набору правил, которые могут носить совершенно условный характер.

Аудитор и члены аудиторской группы должны применять данную модель соблюдения независимости применительно к конкретным обстоятельствам. При этом помимо определения характера отношений между работниками аудиторской организации, членами аудиторской группы и аудируемым лицом необходимо учитывать угрозы независимости, создаваемые отношениями между аудируемым лицом и лицами, не участвующими в аудите.

56. Если аудитор имеет существенную финансовую заинтересованность в аудируемом лице (прямою либо косвенную), то угроза личной заинтересованности оказывается настолько значимой, что отсутствуют меры предосторожности, которые могут свести такую угрозу до приемлемого уровня.

57. Характер угроз независимости и применяемые меры предосторожности отличаются вследствие особенностей каждого задания по аудиту и зависят от цели аудита и предполагаемых пользователей аудиторского заключения. При рассмотрении вопроса о принятии либо продолжении выполнения задания, а также о требуемых мерах предосторожности или о

пребывании конкретного работника членом аудиторской группы аудитор обязан оценить все сопутствующие заданию обстоятельства, его характер и угрозы независимости.

58. Задание на аудит достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности имеет отношение к широкому кругу пользователей аудиторского заключения. В случае проведения такого аудита помимо соблюдения независимости мышления необходимо соблюдать независимость поведения. Кроме того, обязательным является соблюдение независимости по отношению к аудируемому лицу.

Необходимость соблюдения независимости требует ограничения отношений между членами аудиторской группы и работниками аудируемого лица, которые оказывают существенное влияние на данные бухгалтерской (финансовой) отчетности и финансовое положение аудируемого лица, эффективность его деятельности и движение денежной наличности.

59. В случае проведения аудита по специальному аудиторскому заданию, отчет (аудиторское заключение) по результатам которого предназначен только для определенных пользователей, эти пользователи должны быть осведомлены о цели и предмете аудита, а также об ограничениях, присущих данному отчету (аудиторскому заключению). Такая осведомленность пользователей и более широкие возможности аудиторской организации по общению с ними увеличивают эффективность мер, направленных на сохранение независимости поведения аудитора.

При оценке угроз независимости и рассмотрении мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня аудитор должен учитывать требование по независимости и в отношении пользователей отчета (аудиторского заключения). Данное требование распространяется и на членов аудиторской группы, их близких родственников и членов семей.

60. Угрозы и меры предосторожности в отношении соблюдения независимости необходимо рассматривать с учетом интересов и отношений между аудитором, аудиторской организацией, членами аудиторской группы и аудируемым лицом.

В случае, когда имеются основания полагать, что какая-либо из связанных сторон аудируемого лица может оказать влияние на независимость аудиторского мнения, при принятии мер предосторожности учитывается и такая сторона.

Аудиторская организация должна обеспечить разумную уверенность в соблюдении требования независимости, что включает:

доведение до аудиторов и привлеченных лиц требований независимости;

выявление и оценку обстоятельств, создающих угрозы независимости; устранение таких угроз или снижение их до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности или принятия решения об отказе от выполнения аудиторского задания.

(часть третья п. 60 введена постановлением Минфина от 30.06.2011 N 52)

Политика и процедуры внутреннего контроля качества также должны содержать следующие требования:

руководству аудиторской организации следует заранее предоставлять аудиторам информацию о выполняемом аудиторском задании, чтобы оценить влияние на соблюдение требований независимости;

аудиторы должны своевременно информировать руководство аудиторской организации об обстоятельствах, которые создают угрозы независимости.

(часть четвертая п. 60 введена постановлением Минфина от 30.06.2011 N 52)

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

Возможны случаи, когда аудитор или аудиторская организация непреднамеренно нарушили требование по соблюдению независимости. Такое непреднамеренное нарушение, как правило, не ставит под сомнение независимость от аудируемого лица, если установлены правила и процедуры сохранения независимости, в соответствии с которыми в случае выявления непреднамеренного нарушения оно будет немедленно исправлено с принятием всех необходимых мер предосторожности.

62. При оценке значимости конкретной угрозы нарушения независимости принимаются во внимание как количественные, так и качественные факторы. Угроза независимости признается явно несущественной, если ее можно считать незначительной и не влекущей за собой никаких последствий.

Если была выявлена угроза независимости, которая не относится к явно незначительным, но аудитор решает принять либо продолжить выполнение задания, такое решение должно быть оформлено документально. В документе необходимо указать выявленные угрозы и принятые меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

63. Аудитор, члены аудиторской группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от аудируемого лица в течение всего периода выполнения задания, который заканчивается подписанием итоговых документов аудита.

64. При аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности период аудита включает все время, охватываемое проверяемой отчетностью. Если аудит начинается в течение или после такого периода, аудитор должен рассмотреть возможность возникновения угроз независимости в связи с финансовыми или деловыми отношениями с аудируемым лицом в течение или после указанного периода, но до принятия задания по аудиту, а также в связи с услугами, ранее оказанными аудируемому лицу.

65. Если аудируемому лицу в течение или после периода, охватываемого аудируемой отчетностью, но до начала проведения аудита предоставлялись сопутствующие аудиту услуги, необходимо рассмотреть возможность угрозы независимости вследствие оказания таких услуг.

Если такая угроза независимости не относится к явно незначительным, необходимо принять меры предосторожности, направленные на сведение ее до приемлемого уровня. К мерам предосторожности относятся:

- обсуждение вопросов независимости, связанных с оказанием сопутствующих аудиту услуг, с работниками аудируемого лица, обладающими соответствующими полномочиями (например, службой внутреннего аудита);

- получение от аудируемого лица подтверждения о принятии им ответственности за результаты сопутствующих аудиту услуг;

- недопущение работников, оказывавших сопутствующие аудиту услуги, к участию в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- другие.