

ПРОЕКТ

УТВЕРЖДЕН

**Общим собранием членов Некоммерческого
партнерства «Институт профессиональных
бухгалтеров и аудиторов России»**

(Протокол № 2 от «28» мая 2009 г.)

**Кодекс этики
профессиональных бухгалтеров и аудиторов — членов
НП «ИПБ России»**

Содержание

I. ВВЕДЕНИЕ	3
<i>Программное заявление</i>	3
<i>Определения</i>	4
<i>Общественные интересы</i>	7
II. МОДЕЛЬ ПОВЕДЕНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРА.....	8
<i>Статья 1. Основные принципы</i>	8
Честность	8
Объективность.....	8
Профессиональная компетентность и должная тщательность.....	9
Конфиденциальность.....	9
Профессиональное поведение	11
<i>Статья 2. Подход, основанный на модели</i>	11
<i>Статья 3. Угрозы и меры предосторожности</i>	12
<i>Статья 4. Этические конфликты и их разрешение</i>	19
Конфликт интересов.....	20
Потенциальные конфликты.....	21
III. ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛИ ПОВЕДЕНИЯ В КОНКРЕТНЫХ СИТУАЦИЯХ	23
<i>А. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры</i>	23
Статья 5. Общие положения	23
Статья 6. Финансовая заинтересованность.....	23
Статья 7. Кредиты и гарантии	23
Статья 8. Тесные деловые отношения с клиентом.....	24
Статья 9. Семейные и личные отношения.....	25
Статья 10. Длительные контакты старшего персонала с клиентом	27
Статья 11. Активы, доверенные клиентом	27
Статья 12. Оплата и расценки.....	28
Относительный размер гонорара	28
Просроченная оплата услуг	29
Расценки.....	29
Условная оплата услуг	30
Статья 13. Подарки и знаки внимания.....	30
Статья 14. Настоящее или будущее судебное разбирательство	30
<i>Б. Профессиональные бухгалтеры, работающие по найму</i>	31
Статья 15. Подготовка информации и представление ее в отчетности.....	31
Статья 16. Необходимый уровень квалификации.....	32
Статья 17. Финансовая заинтересованность	33
Статья 18. Провокации	34
Получение предложения взятки в различных формах	34
Предложение взятки другому лицу	35

I. Введение

Программное заявление

1. ИПБ России, являясь членом Международной федерации бухгалтеров (МФБ), стремится реализовывать широкомасштабную задачу МФБ по выработке и внедрению скоординированных и взаимоувязанных стандартов профессиональной этики бухгалтеров.
2. В своей заботе по достижению этой цели Совет МФБ учредил Комитет по этике, который разрабатывает этические стандарты и практические рекомендации по этическим нормам для профессиональных бухгалтеров. Выпуск таких стандартов и рекомендаций будет способствовать повышению однородности норм профессиональной этики в разных странах мира.
3. Одним из условий членства ИПБ России в МФБ является его поддержка деятельности МФБ путем информирования своих членов о новых рекомендациях, разработанных МФБ, и работа по внедрению таких рекомендаций в практику, если (и когда) это допускается законодательством Российской Федерации.
4. ИПБ России принял следующее решение:
 - а) на основе Кодекса этики МФБ с учетом требований законодательства Российской Федерации разработать и принять с января 2008 г. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров — членов ИПБ России (далее — Кодекс);
 - б) по каждой новой рекомендации по этическим нормам, принятой Президентским советом ИПБ России, следует выпускать разъяснительное предисловие. В случае необходимости могут быть разработаны дополнительные рекомендации по проблемам, не отраженным в рекомендациях МФБ;
 - в) члены ИПБ России обязаны соблюдать установленные этические нормы. Преднамеренное несоблюдение членом ИПБ России таких норм может повлечь проведение внешней проверки его поведения и в случае выявления нарушений этических норм введение санкций вплоть до исключения;
 - г) Кодекс признает, что целью профессии профессионального бухгалтера является работа в соответствии с наивысшими стандартами профессионализма с целью достижения максимального уровня эффективности и удовлетворения потребностей общества;
 - д) Кодекс устанавливает основные правила поведения профессиональных бухгалтеров — членов ИПБ России и определяет основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности;
 - е) Кодекс предназначен как для публично признанных профессиональных бухгалтеров, работающих на условиях аутсорсинга, так и профессиональных бухгалтеров, работающих по найму;

ж) положения настоящего Кодекса являются базовыми, поскольку не представляется возможным ввести этические требования, распространяющиеся на все ситуации и обстоятельства, с которыми могут столкнуться профессиональные бухгалтеры в своей работе;

з) в Кодексе подразумевается, что если нет прямых указаний на специальные требования, то основные принципы поведения в одинаковой мере действительны, как для профессиональных бухгалтеров, являющихся работниками бухгалтерской фирмы, которые оказывают по договору услуги в области бухгалтерского учета, так и для профессиональных бухгалтеров, работающих на основе найма в сфере торговли, промышленности, услуг, образования, государственном секторе, некоммерческом секторе, органах управления или профессиональных органах;

и) аудиторы — члены ИПБ России обязаны соблюдать Кодекс этики аудитора (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 56 от 31 мая 2007 г.).

Определения

В данном Кодексе использован ряд терминов в указанных ниже значениях:

Близкие родственники

лица, являющиеся родственниками вследствие супружеских связей или общих родителей (родители, их дети, родные братья и сестры).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу, а также пояснительная записка, которая составляет неотъемлемую часть бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Выполняющий задание бухгалтер

профессиональный бухгалтер, который в данный момент проводит аудиторскую проверку или оказывает услуги по ведению бухгалтерского учета, налогообложению или иные профессиональные услуги для клиента.

все сотрудники, выполняющие задание, включая любых экспертов, привлеченных фирмой для выполнения этого задания.

Дочерняя фирма

организация, находящаяся под контролем либо во владении или под управлением фирмы или другого лица.

Косвенная финансовая заинтересованность

финансовая заинтересованность в форме коллективных инвестиций, управление которыми в интересах собственника осуществляется с помощью инвестиционных институтов, контролировать которые такое частное или юридическое лицо не имеет возможности.

Листинговая компания

организация, акции, паи или долговые обязательства которой котируются или зарегистрированы на бирже ценных бумаг или обращаются на организованном рынке ценных бумаг либо имеющемся его аналоге в данной стране.

Профессиональный бухгалтер, работающий по найму

аттестованный профессиональный бухгалтер, занимающий должность бухгалтера в коммерческой или некоммерческой организации, на предприятии или в учреждении на основе трудового договора.

Независимость

а) независимость мышления — образ мышления, который позволяет составить независимое суждение без учета влияния посторонних факторов, которые могут поставить под сомнение профессионализм такого суждения, а также действовать со всей честностью, соблюдать объективность и выносить истинно профессиональные суждения;

б) независимость поведения — линия поведения, которая не позволяет иметь дело с фактами и обстоятельствами, которые могут отрицательно повлиять на объективность, честность или профессиональный скептицизм фирмы (или члена проверяющей группы).

Объективность

совокупность непредвзятости, знания существа вопроса и интеллекта, отсутствия конфликта интересов.

Офис

территориально или функционально обособленное подразделение фирмы.

Предложение услуг

контакт с потенциальным клиентом, целью которого является предложение оказания профессиональных услуг.

Профессиональный бухгалтер

лицо, получившее аттестат профессионального бухгалтера ИПБ России по специальности «главный бухгалтер», «бухгалтер-эксперт (консультант)», «финансовый директор», «финансовый менеджер», «финансовый эксперт (консультант)» и являющееся членом ИПБ России (ТИПБ).

Профессиональные услуги

услуги, предоставляемые профессиональным бухгалтером, оказание которых требует бухгалтерской квалификации или сопутствующих знаний и практических навыков, в том числе в сфере бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, управления и финансового менеджмента.

Прямая финансовая заинтересованность

- а) финансовая заинтересованность, непосредственно имеющаяся у подконтрольного физического или юридического лица (в том числе через доверительное управление, коллективные инвестиции, наследование, посредников);
- б) финансовая заинтересованность в форме коллективных инвестиций, управление которыми в интересах собственника осуществляется с помощью инвестиционных институтов, которые такое частное или юридическое лицо имеет возможность контролировать.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер

аттестованный профессиональный бухгалтер, индивидуально оказывающий услуги по бухгалтерскому учету, налогообложению или иные профессиональные услуги; или занимающий должность в фирме, которая оказывает профессиональные услуги. Данный термин также используется применительно к фирме публично практикующих профессиональных бухгалтеров, занимающихся аутсорсингом или другими услугами, для осуществления которых требуется знание бухгалтерского учета.

Публичность

сообщение общественности сведений о достоинствах профессионального бухгалтера, которые не являются его рекламой.

Реклама

публичное распространение информации об услугах профессиональных бухгалтеров, их квалификации и методах работы с целью расширения профессиональной деятельности.

Связанная сторона

- а) организация, имеющая прямой или косвенный контроль над клиентом, и при этом данный клиент существенен для этой организации;
- б) организация, имеющая прямую финансовую заинтересованность в бизнесе клиента, при этом такое лицо имеет возможность оказывать значительное влияние на клиента и заинтересованность в клиенте является для такого лица существенной;
- в) организация, в отношении которой клиент осуществляет прямой или косвенный контроль;
- г) организация, в которой клиент или организация клиента, зависимая от него в соответствии с п. «в», имеет прямую финансовую заинтересованность, которая дает возможность оказывать значительное влияние на данную организацию. Такая заинтересованность имеет существенное значение для клиента и его дочерних компаний;
- д) организация («сестринская компания»), которая находится под общим контролем с клиентом; при этом и сестринская компания, и клиент являются

существенными для юридического лица («материнской компании»), контролирующего обе организации.

Условная оплата (гонорар)

оплата, начисляемая согласно заранее определенным методикам в зависимости от исхода сделки или результата выполненной работы. Оплата (гонорар), назначенная судом либо другим полномочным органом, не считается условной оплатой.

Финансовая заинтересованность

заинтересованность в акциях или долговых ценных бумагах, займах или иных кредитных инструментах организации, в том числе в производных финансовых инструментах.

Фирма

а) индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер, партнерство или корпорация (организация) профессиональных бухгалтеров;

б) организация, контролирующая таких лиц;

в) организация, находящаяся под контролем таких лиц.

Члены семьи

супруг (супруга) или лицо, находящееся на иждивении.

Члены Совета директоров

лица, отвечающие за управление организацией, вне зависимости от занимаемой должности.

Явно незначительный

имеющий незначительный характер, не влекущий за собой существенных последствий.

Общественные интересы

Профессия профессионального бухгалтера является общественно значимой, что подразумевает признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Применительно к профессиональному сообществу бухгалтеров общество включает клиентов, кредиторов, работодателей, служащих, инвесторов, профессиональные объединения бухгалтеров, деловое и финансовое сообщество, а также других лиц, которые полагаются на объективность, независимость, честность профессиональных бухгалтеров в целях обеспечения упорядоченного ведения коммерческой деятельности. Поэтому обязанности профессионального бухгалтера не сводятся исключительно к удовлетворению потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, профессиональный бухгалтер обязан соблюдать и подчиняться требованиям Кодекса этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

II. Модель поведения профессионального бухгалтера

Статья 1. Основные принципы

1.1. Профессиональный бухгалтер обязан соблюдать следующие основные принципы поведения:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональность поведения.

Честность

1.2. Профессиональный бухгалтер должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость.

1.3. Профессиональный бухгалтер не должен иметь дело с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что:

- а) информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;
- б) информация содержит утверждения или данные, подготовленные небрежно;
- в) информация содержит пропуски или искажения необходимых данных там, где они могут вводить в заблуждение.

1.4. Профессиональный бухгалтер не будет считаться нарушившим пункт 1.3, если он выдаст отчет, скорректированный по основаниям, приведенным в этом пункте.

Объективность

1.5. Профессиональный бухгалтер не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

1.6. Профессиональный бухгалтер может оказаться в ситуации, которая может повредить его объективности. Определить и описать все подобные ситуации не представляется возможным. Профессиональному бухгалтеру следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Профессиональная компетентность и должная тщательность

1.7. Профессиональный бухгалтер обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг профессиональный бухгалтер должен действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.

1.8. Квалифицированное оказание профессиональной услуги предполагает формирование обоснованного суждения в отношении применения профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления услуги. Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

- а) достижение должного уровня профессиональной компетентности;
- б) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

1.9. Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности о соответствующих технических, профессиональных и деловых новшествах. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие профессиональному бухгалтеру компетентно работать в профессиональной среде.

1.10. Под усердием понимается обязанность действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно.

1.11. Профессиональный бухгалтер должен предпринимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели необходимую подготовку и должное руководство.

1.12. В необходимых случаях профессиональный бухгалтер должен ставить клиентов, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам, с тем, чтобы избежать толкования, выраженного профессиональным бухгалтером мнения как утверждения факта.

Конфиденциальность

1.13. Профессиональный бухгалтер должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим соответствующими полномочиями, за исключением случаев, когда профессиональный бухгалтер имеет законное, профессиональное право либо обязанность по раскрытию такой информации. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться профессиональным бухгалтером для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

1.14. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность даже вне своей профессиональной среды. Профессиональный бухгалтер должен помнить о возможности неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных связей с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи.

1.15. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем.

1.16. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации внутри своей организации или в отношениях с работодателями.

1.17. Профессиональный бухгалтер должен предпринимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

1.18. Необходимость соблюдения принципа конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между профессиональным бухгалтером и клиентом или работодателем. Меняя место работы или приступая к работе с новым клиентом, профессиональный бухгалтер имеет право использовать предыдущий опыт. Однако профессиональный бухгалтер не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в результате предыдущих профессиональных или деловых отношений.

1.19. Профессиональный бухгалтер должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию в следующих случаях:

а) раскрытие разрешено законом и (или) санкционировано клиентом или работодателем;

б) раскрытие требуется законом, например:

- при подготовке документов или представлении доказательств в иной форме в ходе судебного разбирательства;
- при сообщении ставших известными фактов нарушения закона надлежащим органам государственной власти;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законом):

- при проверке качества работы организации — члена профессиональной организации или самой профессиональной организации;
- при запросе или расследовании, ведущимися организацией-членом, профессиональной организацией или надзорным органом;
- при защите профессиональным бухгалтером своих профессиональных интересов в процессе юридического разбирательства.

1.20. При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации профессиональный бухгалтер должен учитывать следующее:

а) будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или работодателя на раскрытие информации;

б) является ли информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место необоснованные факты, выводы, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения того, в каком виде следует раскрывать информацию (если необходимо раскрывать);

в) характер ожидаемого сообщения и его адресат. В особенности профессиональный бухгалтер должен быть уверен в том, что лица, которым адресовано сообщение, являются надлежащими его получателями.

Профессиональное поведение

1.21. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как оказывающие отрицательное влияние на хорошую репутацию профессии.

1.22. При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг профессиональный бухгалтер не должен дискредитировать профессию. Профессиональный бухгалтер должен быть честным и правдивым и не должен:

а) делать заявления о преувеличенном качестве услуг, который он может предоставить, своей квалификации и приобретенном опыте;

б) давать пренебрежительные отзывы о работе других профессиональных бухгалтеров или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других бухгалтеров.

Статья 2. Подход, основанный на модели

2.1. Обстоятельства, в которых работают профессиональные бухгалтеры, могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Невозможно описать все ситуации, в которых возникают такие угрозы, и определить надлежащие действия, направленные на их устранение. Кроме того, характер задания может существенно различаться от случая к случаю. Следовательно, возможно возникновение различных угроз, которые соответственно требуют разных защитных мер. Таким образом, модель, требующая от профессионального бухгалтера не просто следовать заданному набору правил, которые могут быть оспорены, а определять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов, служит общественным интересам.

2.2. В Кодексе приведена модель, которая ставит своей целью оказание помощи профессиональному бухгалтеру по выявлению, оценке и реагированию на угрозы нарушения основных принципов. Если выявленная угроза не является явно незначительной, то профессиональный бухгалтер должен, если это уместно, предпринять меры предосторожности, направленные на устранение такой угрозы

или сведение ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

2.3. В случае, когда профессиональный бухгалтер знает либо когда может обоснованно ожидать, что он знает о наличии обстоятельств или отношений, которые могут подвергнуть опасности соблюдение основных принципов, он обязан оценить любые угрозы нарушения основных принципов.

2.4. При оценке значимости угрозы профессиональный бухгалтер должен принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Если профессиональный бухгалтер не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг или прекратить их предоставление, или, если необходимо, отказаться от выполнения своих обязанностей перед клиентом или перед организацией, в которой он работает по найму.

2.5. Профессиональный бухгалтер не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать несовместимой с предоставлением профессиональных услуг.

2.6. Профессиональный бухгалтер может непреднамеренно нарушить какое-либо положение настоящего Кодекса. В зависимости от характера и значимости такое непреднамеренное нарушение может и не представлять опасность для соблюдения основных принципов. Как только такое нарушение обнаружено, оно должно быть незамедлительно исправлено и должны быть приняты необходимые меры предосторожности.

Статья 3. Угрозы и меры предосторожности

3.1. Различные обстоятельства могут угрожать соблюдению основных принципов. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

а) угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов профессионального бухгалтера, его близких родственников или членов семьи;

б) угрозы самоконтроля, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено профессиональным бухгалтером, ранее вынесшим это суждение;

в) угрозы заступничества, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, профессиональный бухгалтер доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;

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

д) угрозы шантажа, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) профессиональному бухгалтеру пытаются помешать действовать объективно.

3.2. Примерами обстоятельств, при которых для публично практикующего бухгалтера могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, являются, в частности:

- а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;
- б) существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;
- в) наличие тесных деловых отношений с клиентом;
- г) обеспокоенность возможностью потерять клиента;
- д) возможность стать сотрудником клиента;
- е) условный гонорар, зависящий от результатов выполнения услуг;
- ж) заём, выданный клиенту, которому оказываются услуги, либо директору или иному должностному лицу клиента, а также заем, полученный от них.

3.3. Примерами обстоятельств, при которых для профессионального бухгалтера, работающего по найму, могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, являются, в частности:

- а) финансовая заинтересованность, кредиты или гарантии;
- б) существенная зависимость от размера заработной платы;
- в) поручения, связанные с поощрительным вознаграждением;
- г) вероятность потери работы;
- д) давление коммерческого характера со стороны.

3.4. Примерами обстоятельств, при которых для публично практикующего бухгалтера могут возникнуть угрозы самоконтроля, являются в частности, следующие:

- а) обнаружение существенной ошибки при перепроверке работы профессионального бухгалтера;
- б) подготовка отчета о функционировании финансовых систем, в разработке или во внедрении которых принимал или принимает участие профессиональный бухгалтер;
- в) подготовка исходных данных, используемых для подготовки информации, являющейся предметом задания;
- г) наличие ситуации, когда профессиональный бухгалтер является или в недавнем прошлом являлся директором или должностным лицом клиента;
- д) существование положения, когда профессиональный бухгалтер, работает или в недавнем прошлом работал по найму у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет задания;

е) оказание клиенту услуги, непосредственно оказывающей влияние на предмет задания.

3.5. К обстоятельствам, которые могут создать угрозу самоконтроля для профессионального бухгалтера, работающего по найму, можно отнести проверку или подтверждение информации или вопросов, связанных с хозяйственными решениями тем же профессиональным бухгалтером, который принимал эти решения или занимался подготовкой указанной информации.

3.6. Примерами обстоятельств, при которых для публично практикующего профессионального бухгалтера могут возникнуть угрозы заступничества, являются, в частности:

а) продвижение акций листинговой компании, если эта организация является его клиентом;

б) действия в качестве защитника клиента по проверке при разбирательстве или споре с третьей стороной.

3.7. Профессиональный бухгалтер, работающий по найму, при содействии достижению легитимных целей и задач организации-работодателя, может в выгодном свете представлять положение своей организации на рынке при условии, что при этом его заявления являются правдивыми и не вводящими в заблуждение. Такие действия, как правило, не создают угрозы заступничества.

3.8. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства для публично практикующего профессионального бухгалтера, являются, в частности, следующие:

а) профессиональный бухгалтер находится в близких родственных или семейных отношениях с директором или иным должностным лицом клиента;

б) профессиональный бухгалтер находится в близких родственных или семейных отношениях с работником клиента, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;

в) бывший собственник или руководитель профессиональной организации является директором или иным должностным лицом клиента либо работником, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;

г) подарки или знаки особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;

д) длительные деловые отношения между профессиональным бухгалтером и клиентом.

3.9. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства для профессионального бухгалтера, работающего по найму, являются, в частности:

-
- а) наличие у профессионального бухгалтера близких родственников или членов семьи, которые заинтересованы в получении определенных выгод от занимаемой им должности;
 - б) существование длительных деловых отношений, которые существенным образом оказывают влияние на принятие профессиональным бухгалтером определенных решений;
 - в) принятие подарков или особых знаков внимания, если стоимость их является значительной.

3.10. Примерами обстоятельств, при которых для публично практикующего бухгалтера может возникнуть угроза шантажа, являются, в частности:

- а) угроза увольнения или отстранения от выполнения задания для клиента;
- б) угроза возбуждения судебного разбирательства;
- в) давление со стороны клиента с целью необоснованного ограничения объема выполняемых работ для сокращения гонорара.

3.11. Примерами обстоятельств, при которых имеется вероятность возникновения угрозы шантажа для профессионального бухгалтера, работающего по найму, являются, в частности:

- а) разногласия по вопросам применения принципов бухгалтерского учета или формы представления финансовой информации, которые могут повлечь за собой увольнение или перевод на другую должность;
- б) давление на профессионального бухгалтера с целью оказания влияния на процесс принятия им решений, например при заключении договоров или применении принципов бухгалтерского учета.

3.12. Профессиональный бухгалтер может также столкнуться с тем, что некоторые особые обстоятельства ведут к возникновению специфических угроз нарушения одного или более основных принципов. Очевидно, что такие уникальные угрозы не могут быть классифицированы. При профессиональных либо деловых отношениях профессиональный бухгалтер должен всегда помнить о возможности таких угроз.

3.13. Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы:

- а) меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;
- б) меры предосторожности, обусловленные рабочей средой.

3.14. Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом и нормативными актами, включают, в частности:

- а) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;
- б) требования постоянного повышения профессиональной квалификации;

-
- в) руководство по корпоративному поведению (управлению);
 - г) профессиональные правила (стандарты);
 - д) контроль процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также контроль качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур;
 - е) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных профессиональным бухгалтером.

3.15. Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Для публично практикующего профессионального бухгалтера такие меры предосторожности включают общие меры, относящиеся к деятельности, и конкретные меры, относящиеся к заданию. Профессиональный бухгалтер должен вынести суждение о том, как лучше реагировать на выявленную угрозу. При этом профессиональный бухгалтер должен рассмотреть, что именно признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности). При таком рассмотрении должны учитываться такие факторы, как существенность угрозы, характер задания и структура профессиональной организации.

3.16. Общие меры предосторожности, относящиеся к деятельности профессиональной организации, могут включать:

- а) руководство организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов;
- б) руководство организацией, при котором подразумевается, что профессиональные бухгалтеры будут действовать в общественных интересах;
- в) правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий;
- г) документально зафиксированные правила, предусматривающие выявление угроз нарушения основных принципов, 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;
- д) документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов;
- е) правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы или отношения между профессиональной организацией, профессиональными бухгалтерами и клиентами;
- ж) правила и процедуры контроля и при необходимости управления зависимостью доходов профессиональной организации от поступлений от отдельного клиента;
- з) привлечение других профессиональных бухгалтеров для оказания клиенту услуг, не связанных с основным заданием;

-
- и) правила и процедуры, запрещающие лицам, не ответственным за задание, неправомерно влиять на результаты задания;
 - к) своевременное доведение информации о правилах и процедурах профессиональной организации, в том числе и о любых изменениях в них, до сведения всех руководителей и профессиональных сотрудников и надлежащую организацию их обучения;
 - л) назначение одного из руководителей профессиональной организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;
 - м) информирование всех руководителей и сотрудников профессиональной организации обо всех клиентах и связанных с ними организациях, независимость по отношению к которым они должны соблюдать;
 - н) дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур профессиональной организации;
 - о) официально объявленные правила и процедуры, стимулирующие и уполномочивающие сотрудников сообщать руководству профессиональной организации о любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов.

3.17. Конкретные меры предосторожности, относящиеся к заданию, могут включать:

- а) привлечение другого профессионального бухгалтера для проверки проделанной работы или получения необходимой консультации;
- б) получение консультаций от независимой третьей стороны, профессионального контрольного органа или других профессиональных бухгалтеров;
- в) обсуждение этических проблем с руководящими работниками клиента;
- г) раскрытие руководящим работникам клиента характера оказываемых услуг и размера взимаемой платы (гонорара);
- д) привлечение другого профессионального бухгалтера для выполнения (повторного выполнения) части задания;
- е) ротация руководящего персонала группы, ответственной за задание.

3.18. В зависимости от характера задания публично практикующий профессиональный бухгалтер может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом. Однако для сведения угроз до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

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

- а) утверждение или одобрение назначения профессионального бухгалтера для выполнения задания лицами, не входящими в руководство клиента;

-
- б) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;
 - в) применение клиентом внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор исполнителя;
 - г) наличие у клиента структуры корпоративного поведения (управления), обеспечивающей надлежащее наблюдение и информирование об услугах профессиональной организации.

3.19. Для профессионального бухгалтера, работающего по найму, к мерам предосторожности, обусловленным рабочей средой, относятся, в частности, следующие:

- а) корпоративные системы надзора и другие контрольные структуры;
- б) программы этики и правил рабочего поведения;
- в) процедуры комплектования кадров, в которых особое внимание уделяется подбору персонала с высоким уровнем квалификации;
- г) эффективные инструменты внутреннего контроля и управления;
- д) принципы руководства, которые подчеркивают важность этичного поведения и подразумевают, что работники всегда должны руководствоваться этическими нормами;
- е) правила и процедуры по обеспечению качества работы сотрудников и контроля за их соблюдением;
- ж) своевременное доведение информации о правилах и процедурах организации, в том числе и об изменениях в них, до сведения всех работников и организация их надлежащего обучения;
- з) правила и процедуры, которые поощряют работников сообщать руководителям старшего звена организации о любых касающихся их этических проблемах, без опасения взысканий;
- и) соответствующие консультации с другими профессиональными бухгалтерами.

В случае, если сложилась ситуация, в которой профессиональный бухгалтер, работающий по найму, полагает, что неэтичное поведение других лиц или совершаемые ими неэтичные действия в рамках организации будут продолжаться, ему следует рассмотреть вопрос об обращении за юридической консультацией. В крайних обстоятельствах, когда все доступные меры предосторожности исчерпаны, а угрозу не удалось свести до приемлемого уровня, профессиональный бухгалтер может принять решение об увольнении из этой организации.

3.20. В целом, как для публично практикующего профессионального бухгалтера, так и для профессионального бухгалтера, работающего по найму, определенные меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления или пресечения неэтичного поведения. Такие меры включают, в частности:

а) эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется организацией-работодателем, профессией или регулирующим органами, позволяющую коллегам, работодателям и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;

б) четко определенную обязанность по сообщению о нарушениях норм этики.

3.21. Характер возможных мер предосторожности может изменяться в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения профессиональный бухгалтер должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе существенность угроз и принятых мер предосторожности).

Статья 4. Этические конфликты и их разрешение

4.1. При оценке степени соблюдения основных принципов профессиональному бухгалтеру, возможно, потребуется разрешить конфликт, причиной которого является применение основных принципов поведения.

4.2. Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения конфликта профессиональный бухгалтер в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами рассмотреть:

а) уместные факты;

б) имеющиеся этические проблемы;

в) основные принципы, имеющие отношение к вопросу;

г) установленные внутренние процедуры;

д) альтернативные действия.

4.3. Рассмотрев указанное, профессиональный бухгалтер должен определить образ действий, совместимый с основными принципами поведения. Профессиональный бухгалтер также должен взвесить последствия возможных действий. Если проблема остается неразрешенной, то профессиональный бухгалтер должен проконсультироваться с соответствующими лицами в профессиональной организации или в организации, в которой он работает по найму, с целью получения помощи для разрешения конфликта.

Профессиональному бухгалтеру следует документировать суть проблемы, детали любых обсуждений ее и решений, принятых по этой проблеме.

4.4. Если значительный конфликт не поддается разрешению, профессиональный бухгалтер может обратиться за профессиональным советом в соответствующую саморегулируемую организацию профессиональных бухгалтеров или к юридическим консультантам и таким образом получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности. Например, профессиональный бухгалтер может столкнуться со случаем мошенничества, сообщая о котором он может нарушить обязательство о соблюдении конфиденциальности. В таком случае профессиональный бухгалтер

должен рассмотреть возможность получения юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте компетентным органам.

4.5. Если все возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, профессиональный бухгалтер должен (когда это возможно) отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Профессиональный бухгалтер может решить, что в данных обстоятельствах следует отказаться от конкретных обязательств или полностью сложить с себя обязанности в рамках задания (договора) профессиональной организации или нанявшей его организации.

Конфликт интересов

4.6. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, в случае, если профессиональный бухгалтер является непосредственным конкурентом клиента либо участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом клиента, может возникнуть угроза нарушения принципа объективности. Угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может также возникнуть, если профессиональный бухгалтер оказывает услуги клиентам, между которыми существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

4.7. Профессиональный бухгалтер должен оценить серьезность всех угроз. В этом случае ему следует принять во внимание факт существования деловых интересов или отношений с клиентом или третьей стороной, которые могут привести к возникновению таких угроз до установления или продолжения поддержания отношений или принятия конкретного задания. Если такие угрозы не являются явно незначительными, необходимо обдумать и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня.

4.8. В зависимости от обстоятельств, ведущих к возникновению такого конфликта, меры предосторожности обычно включают:

- а) уведомление клиента о деловых интересах или деятельности, которые могут представлять конфликт интересов, и получение согласия клиента на действия в таких обстоятельствах;
- б) уведомление всех соответствующих сторон о том, что профессиональный бухгалтер оказывает двум или более сторонам услуги, касающиеся предмета, который вызывает конфликт интересов этих сторон, и получение согласия всех этих сторон на продолжение таких действий;
- в) уведомление клиента о том, что профессиональный бухгалтер при оказании запрашиваемых услуг работает для многих клиентов (например, в конкретном секторе рынка или по конкретному виду заданий), и получение согласия на действия при таких обстоятельствах.

4.9. Также должны быть рассмотрены следующие меры предосторожности:

-
- а) привлечение к работе независимых групп профессиональных бухгалтеров;
 - б) применение процедур, препятствующих доступу к информации (например, строгая физическая изоляция групп друг от друга, конфиденциальное и безопасное хранение информации);
 - в) использование четких инструкций по вопросам безопасности и конфиденциальности для членов групп, ответственных за задание;
 - г) применение предупреждений о соблюдении правил конфиденциальности, подписанных сотрудниками и руководителями профессиональной организации.

4.10. Если конфликт интересов создает угрозы нарушения одного или более основных принципов (например, принципов объективности, конфиденциальности и профессионального поведения), которые нельзя с помощью мер предосторожности устранить или свести до приемлемого уровня, то профессиональный бухгалтер должен вынести решение о невозможности принять такое задание или о необходимости прекратить выполнение одного или нескольких конфликтующих заданий.

4.11. Если профессиональный бухгалтер запросил согласие клиента на работу для третьей стороны (которая в данный момент может являться или не являться его клиентом) над предметом, который вызывает конфликт соответствующих интересов, и такое согласие не было получено, то профессиональный бухгалтер должен отказаться от продолжения работы для одной из сторон над этим предметом.

Потенциальные конфликты

4.12. У профессионального бухгалтера, работающего по найму, существуют профессиональные обязательства по соблюдению основных принципов поведения. Однако бывают случаи, когда обязанности в нанявшей его организации и обязательства по соблюдению основных принципов вступают в конфликт. В нормальных условиях профессиональный бухгалтер должен придерживаться легитимных и этических целей и задач работодателя, правил и процедур, направленных на их выполнение. Однако при угрозе нарушения основных принципов профессиональный бухгалтер должен решить, как ему следует реагировать в сложившихся обстоятельствах.

4.13. Следствием обязанностей перед организацией-работодателем может являться то, что профессиональный бухгалтер будет испытывать давление, которое вынуждает его вести себя или действовать таким образом, что может возникнуть прямая или косвенная угроза нарушения основных принципов. Такое давление может быть как явным, так и скрытым и может оказываться непосредственным руководителем, старшим руководителем, директором или другим лицом в составе организации. Профессиональный бухгалтер, работающий по найму, может подвергнуться давлению с целью заставить его:

- а) действовать в противоречии с требованиями законов или нормативных актов;
- б) действовать в противоречии с техническими или профессиональными стандартами;

в) способствовать неэтичной или противозаконной стратегии получения доходов;

г) лгать или иным способом вводить в заблуждение (в том числе храня молчание) других лиц, в частности:

- аудиторов организации-работодателя или
- представителей контрольных органов;

д) выпускать самому или быть иным способом причастным к выпуску финансовой или другой отчетности, в которой существенно искажаются факты, в том числе, например, заявления, сделанные в отношении:

- финансовой отчетности;
- соответствия нормам налогообложения;
- соблюдения требований законодательства;
- отчетности, требуемой органами, регулирующими порядок обращения ценных бумаг.

4.14. Необходимо оценить серьезность угроз, возникающих вследствие такого давления (например, угрозы шантажа), и, если они не являются явно незначительными, следует предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

а) получение консультации или в самой организации, или у независимого профессионального юриста, или в соответствующем профессиональном органе;

б) применение имеющихся в организации официальных процедур для разрешения споров;

в) обращение за юридической консультацией.

III. Применение модели поведения в конкретных ситуациях

А. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры

Статья 5. Общие положения

5.1. В приведенных ниже примерах описываются конкретные обстоятельства и отношения, которые могут привести к возникновению угрозы независимости. В этих примерах рассматриваются потенциальные угрозы и меры предосторожности, которые следует предпринять для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня. Указанные примеры относятся к фирмам, занимающимся бухгалтерской практикой и не являются исчерпывающими.

5.2. В практической деятельности профессиональным бухгалтерам приходится оценивать воздействие такого рода обстоятельств для определения того, какие меры предосторожности необходимо применить, чтобы должным образом решить возникшие проблемы.

Статья 6. Финансовая заинтересованность

6.1. Финансовая заинтересованность в клиенте может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности. При оценке серьезности такой угрозы и достаточных мер для ее устранения или сведения до приемлемого уровня необходимо проанализировать характер финансовой заинтересованности. Сюда относится оценка роли лица, имеющего финансовую заинтересованность, существенности этой заинтересованности и ее типа (прямая или косвенная).

6.2. При оценке типа финансовой заинтересованности следует принять во внимание, что она может быть разных видов — от ситуаций, когда лицо не имеет контроля над инвестиционными механизмами или имеет финансовые интересы (например, инвестиционный фонд, инвестиционный трастовый фонд), до ситуаций, когда такое лицо контролирует финансовые доходы (например, член Совета попечителей фонда) или способно оказывать влияние на решения об инвестициях. При оценке серьезности угрозы независимости важно учитывать степень такого контроля или влияния на посредника, имеющего финансовый интерес. При наличии такого контроля финансовая заинтересованность считается прямой. Если же владелец финансового интереса не имеет возможности осуществлять такой контроль, финансовая заинтересованность считается косвенной.

Статья 7. Кредиты и гарантии

7.1. Кредиты или гарантии кредита, получаемые фирмой у клиента, являющегося банком или аналогичным институтом, не создают угрозу независимости при условии, что кредит или гарантия кредита предоставлены в соответствии с установленной процедурой кредитования, условиями и требованиями, и что он незначителен ни для профессиональной организации, ни для клиента. Если кредит существенен для фирмы или для клиента, то создаваемая угроза личной заинтересованности может быть сведена до приемлемого уровня за счет применения мер предосторожности. К таким мерам может относиться привлечение другого профессионального бухгалтера, не являющегося

сотрудником фирмы или дочерней фирмы, с целью перепроверки выполненной работы.

7.2. Кредит или гарантия кредита, предоставленные профессиональному бухгалтеру или членам его семьи клиентом-банком или аналогичным институтом, не создают угрозы независимости при условии, что кредит или гарантия предоставлены на обычных условиях в соответствии с установленной процедурой кредитования. Примеры таких кредитов — ипотечные кредиты, банковский овердрафт, кредит на покупку автомобиля и др.

Аналогично вклады или счета фирмы или профессионального бухгалтера в банке или аналогичном институте, который является клиентом, не создают угрозы независимости при условии, что вклад или счет обслуживается на обычных коммерческих условиях.

7.3. Если фирма или профессиональный бухгалтер предоставляют кредит клиенту, который не является банком или аналогичным институтом, или выступают поручителем обязательств такого клиента по кредиту, то создаваемая угроза личной заинтересованности может оказаться настолько серьезной, что ее нельзя будет свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности, за исключением того случая, когда кредит или гарантия несущественны ни для фирмы или профессионального бухгалтера, ни для клиента.

Аналогично, если фирма или профессиональный бухгалтер, получают от клиента, который не является банком или аналогичным институтом, кредит или поручительство по кредиту, то создаваемая этим угроза личной заинтересованности может оказаться настолько серьезной, что ее нельзя будет свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности (за исключением случаев, когда кредит или гарантия несущественны ни для фирмы или профессионального бухгалтера, ни для клиента).

Статья 8. Тесные деловые отношения с клиентом

8.1. Тесные деловые отношения между профессиональным бухгалтером и клиентом или его руководством подразумевают наличие коммерческой или общей финансовой заинтересованности и могут привести к возникновению угрозы личной заинтересованности или шантажа. Примерами таких отношений являются:

- а) существенная финансовая заинтересованность в совместном предприятии с клиентом или контролирующим собственником, директором, должностным лицом или другим лицом, выполняющим руководящие функции в организации клиента;
- б) схемы, объединяющие одну или несколько услуг фирмы с одной или несколькими услугами или товарами клиента, или совместный маркетинг такого пакета товаров или услуг с указанием обеих сторон;
- в) дистрибьюторские или маркетинговые соглашения, по которым фирма выступает в качестве дистрибьютора или маркетолога товаров или услуг клиента, или, напротив, в которых клиент выступает в качестве дистрибьютора или маркетолога услуг фирмы.

8.2. Никакие меры предосторожности не способны свести подобную угрозу до приемлемого уровня, за исключением случаев, когда финансовая заинтересованность незначительна и такие отношения для профессионального бухгалтера и клиента не имеют особого значения. Следовательно, единственно возможными действиями для профессионального бухгалтера являются:

- а) прекращение деловых отношений;
- б) сокращение объема отношений до уровня, когда финансовая заинтересованность стала бы незначительной, а отношения явно незначительными;
- в) отказ от выполнения услуг.

8.3. В случае, если у профессионального бухгалтера имеется существенная финансовая заинтересованность и такие отношения с клиентом имеют для него особое значение, единственно возможной мерой предосторожности является отстранение его от выполнения задания.

8.4. Факт покупки профессиональным бухгалтером товаров или услуг у клиента не создает угрозу независимости при условии, что такая сделка совершена в рамках обычного делового оборота на обычных условиях. Однако характер такой сделки или ее значительность могут создавать угрозу личной заинтересованности. Если возникшая угроза не является явно незначительной, следует предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для сведения ее до приемлемого уровня. К таким мерам могут относиться следующие:

- а) отказ от сделки или сокращение ее объема;
- б) отстранение такого лица от выполнения задания;
- в) обсуждение проблемы с уполномоченным лицом (организацией).

Статья 9. Семейные и личные отношения

9.1. Семейные или личные отношения между профессиональным бухгалтером и директором, должностным лицом или определенными работниками клиента могут создать угрозу личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа.

Подробно описать значимость угроз, которые могут возникнуть в результате таких отношений, не представляется возможным. Серьезность угроз будет зависеть от целого ряда факторов, в том числе от обязанностей указанных лиц в ходе выполнения задания, степени близости при таких отношениях, а также роли члена семьи или иного лица в отношениях с клиентом. Следовательно, в этих случаях существует широкий круг обстоятельств, подлежащих оценке, а также мер предосторожности, которые следует предпринять для сведения угрозы до приемлемого уровня.

9.2. Если член семьи или близкий родственник профессионального бухгалтера является директором, должностным лицом или работником клиента, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания, то угроза независимости может быть сведена до приемлемого уровня только за счет отстранения такого лица от выполнения задания. При таких отношениях степень близости так велика, что никакие другие

меры не могут ослабить угрозу до приемлемого уровня. Если эта мера предосторожности не применяется, то необходимо отказаться от выполнения задания.

9.3. Если член семьи или близкий родственник профессионального бухгалтера занимает должность в организации клиента, которая позволяет ему оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания, то может возникнуть угроза независимости. Значимость этой угрозы будет зависеть от таких факторов, как:

- а) должность, занимаемая членом семьи или близким родственником в организации клиента;
- б) роль упомянутого специалиста в выполнении конкретного задания.

9.4. Необходимо оценить серьезность такой угрозы. Если она не является явно незначительной, то необходимо предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для сведения ее до приемлемого уровня. Такие меры могут включать:

- а) отстранение такого специалиста от выполнения задания;
- б) перераспределение по мере возможности обязанностей бухгалтеров таким образом, чтобы такой специалист не работал с вопросами, входящими в компетенцию члена его семьи или близкого родственника;
- в) применение правил и процедур, согласно которым сотрудники доводят до сведения руководства фирмы любые вопросы, касающиеся независимости или объективности.

9.5. Кроме того, угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа могут возникать в случае, если лицо, не являющееся членом семьи или близким родственником профессионального бухгалтера, имеет близкие отношения с этим профессиональным бухгалтером и при этом является директором, должностным лицом или работником клиента, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания. Поэтому фирма обязана выявить всех таких лиц. Оценка серьезности любой создаваемой угрозы и мер предосторожности, направленных на ее устранение или сведение до приемлемого уровня, включает анализ таких вопросов, как степень близости отношений и роль лица в организации клиента.

9.6. Непреднамеренное нарушение положений настоящей статьи не будет влиять на независимость профессионального бухгалтера, если:

- а) на фирме установлены правила и процедуры, согласно которым все сотрудники незамедлительно сообщают руководству организации о любых нарушениях, возникающих в результате изменения должности, занимаемой членом их семьи или близким родственником, или о других личных отношениях, создающих угрозу независимости;
- б) обязанности профессиональных бухгалтеров перераспределяются таким образом, что данному сотруднику не приходится иметь дело с вопросами, входящими в компетенцию того лица, с которым у него имеются родственные

или семейные связи или личные отношения, либо, если это невозможно, профессиональная организация незамедлительно отстраняет этого сотрудника от выполнения задания;

в) работа такого сотрудника находится под особым контролем.

9.7. При непреднамеренном нарушении положений этой статьи фирма должна рассмотреть вопрос о необходимости применения мер предосторожности. Такие меры могут включать:

а) привлечение другого профессионального бухгалтера, не принимавшего участия в выполнении задания, для перепроверки работы, выполненной этим специалистом;

б) отстранение этого лица от принятия каких-либо существенных решений в ходе текущего задания.

Статья 10. Длительные контакты старшего персонала с клиентом

10.1. Длительное использование одного и того же старшего персонала для выполнения задания у одного и того же клиента может создать угрозу близкого знакомства. Серьезность такой угрозы зависит от следующих факторов:

а) продолжительность пребывания такого лица в составе группы, ответственной за задание;

б) роль, отведенная такому лицу в работе группы, ответственной за задание;

в) структура управления фирмой;

г) характер выполняемого задания.

10.2. Следует оценить серьезность угрозы и, если она не является явно незначительной, необходимо предусмотреть и принять меры предосторожности для сведения ее до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

а) ротация старшего персонала группы, ответственной за задание;

б) привлечение другого профессионального бухгалтера, не работавшего в составе группы, ответственной за задание, для перепроверки выполненной работы старшего персонала и предоставления других консультаций по мере необходимости;

в) проведение независимой оценки качества услуг, в том числе силами ИПБ России.

Статья 11. Активы, доверенные клиентом

11.1. Профессиональный бухгалтер не должен принимать вверяемые клиентом денежные или иные активы без юридического разрешения на это, а при наличии такого разрешения должен соблюдать все дополнительные юридические обязанности, накладываемые на профессиональных бухгалтеров — держателей таких активов.

11.2. Хранение активов клиента создает угрозу нарушения основных принципов; например, возникает угроза личной заинтересованности, направленная против профессиональности поведения или соблюдения объективности. Для того чтобы избежать этой угрозы, профессиональный бухгалтер, которому доверены активы, принадлежащие другим лицам, должен:

- а) хранить эти фонды отдельно от личных активов или активов фирмы;
- б) использовать эти активы только по назначению;
- в) в любое время быть готовым отчитаться за эти активы и за любой принесенный ими доход, дивиденды или их прирост перед любыми лицами, уполномоченными затребовать такой отчет;
- г) подчиняться всем соответствующим законам и юридическим нормативам, относящимся к содержанию таких активов и отчетности по ним.

11.3. Кроме того, профессиональный бухгалтер должен помнить об угрозе нарушения основных принципов в связи с такими активами, например, в случае, если окажется, что источником этих активов является незаконная деятельность, например отмывание денежных средств. При решении о приемлемости выбора клиента и задания по оказанию услуг профессиональные бухгалтеры обязаны, в частности, навести уместные справки об источнике этих фондов и принять во внимание налагаемые на них юридические обязательства. Они также должны рассмотреть вопрос о необходимости юридической консультации.

Статья 12. Оплата и расценки

Относительный размер гонорара

12.1. Если общий размер гонорара, получаемого от клиента, составляет значительную долю в общем размере гонораров, получаемых фирмой, зависимость от такого клиента или группы клиентов и боязнь потерять такого клиента могут создать угрозу личной заинтересованности. Серьезность такой угрозы будет зависеть от следующих факторов:

- а) структура фирмы;
- б) опыт работы фирмы (давно ли функционирует и занимает ли устойчивое положение или же была основана недавно).

12.2. Необходимо оценить серьезность такой угрозы. Если она не является явно незначительной, то необходимо предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для сведения ее до приемлемого уровня. К таким мерам относятся следующие:

- а) обсуждение размера и характера получаемого гонорара с органами управления клиента;
- б) применение действий по снижению зависимости от клиента;
- в) осуществление внешнего контроля качества услуг;

г) проведение консультаций с третьей стороной, например, с профессиональным контролирующим органом или другим профессиональным бухгалтером.

12.3. Угроза личной заинтересованности может также возникнуть в случае, если гонорар, получаемый от клиента, представляет существенную часть в доходах отдельного руководителя фирмы. Необходимо оценить серьезность возникшей угрозы и, если она не является явно незначительной, предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для сведения ее до приемлемого уровня. К таким мерам относятся следующие:

а) правила и процедуры для отслеживания соглашений и проведения контроля качества работ;

б) привлечение другого профессионального бухгалтера, не являющегося членом рабочей группы, для перепроверки и предоставления необходимых консультаций.

Просроченная оплата услуг

12.4. Угроза личной заинтересованности может возникнуть в случае, если гонорар, причитающийся с клиента за оказанные профессиональные услуги, просрочен на продолжительное время, в особенности если значительная его часть не выплачена к моменту передачи клиенту результатов работы за предыдущий период. В этом случае можно использовать следующие меры предосторожности:

а) обсуждение сроков оплаты гонорара с органами управления клиента;

б) рассмотрение вопроса о целесообразности продолжения отношений с данным клиентом;

в) привлечение другого профессионального бухгалтера, не принимавшего участия в выполнении задания, для предоставления консультации или перепроверки выполненной работы.

12.5. Фирме также следует рассмотреть вопрос о том, можно ли просроченную оплату рассматривать как эквивалент кредита клиенту, а также (в случае значительности просроченной оплаты) вопрос о целесообразности продолжения отношений фирмы с данным клиентом.

Расценки

12.6. Если фирма заключает договор о выполнении задания по значительно более низкой цене, чем фирма-предшественница или другие фирмы, может возникнуть угроза личной заинтересованности, которую невозможно свести до приемлемого уровня, если:

а) фирма не способна продемонстрировать, что для выполнения задания имеются достаточное время и квалифицированный персонал;

б) не будут соблюдены все необходимые стандарты, рекомендации и процедуры контроля качества работ.

Условная оплата услуг

12.7. Условная оплата — это оплата, рассчитываемая по заранее определенной методике в зависимости от исхода или результата сделки или результата выполненных работ. В рамках данной статьи оплата не будет считаться условной, если она установлена судом или иным компетентным органом.

Получение фирмой условной оплаты за выполнение задания не создает угрозы личной заинтересованности и заступничества, которые не могут быть сведены до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности. Соответственно, фирма не должна заключать договоры, по которым размер оплаты услуг зависит от результатов работ.

Статья 13. Подарки и знаки внимания

13.1. Получение подарков и знаков внимания от клиента может создать угрозы личной заинтересованности и близкого знакомства. Если фирма или профессиональный бухгалтер получают подарки или знаки внимания, стоимость которых не является явно незначительной, то угроза независимости не может быть сведена до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности. Следовательно, фирма или профессиональный бухгалтер не должны принимать такие подарки или знаки внимания.

Статья 14. Настоящее или будущее судебное разбирательство

14.1. Если идет или готовится судебное разбирательство между фирмой или профессиональным бухгалтером и клиентом, то может возникнуть угроза личной заинтересованности или шантажа. Неотъемлемой частью отношений между руководством клиента и профессиональным бухгалтером должны быть абсолютная беспристрастность и полное раскрытие информации, касающейся всех аспектов деловых операций клиента. В ходе судебного разбирательства фирма и руководство клиента могут оказаться в положении соперничающих сторон, что повлияет на готовность руководства клиента предоставить полную открытую информацию, а фирму поставит перед угрозой личной заинтересованности. Значимость возникшей угрозы будет зависеть от следующих факторов:

- а) существенность предмета судебного разбирательства;
- б) характер соглашения;
- в) связь судебного разбирательства с предыдущим заданием.

14.2. В зависимости от степени угрозы следует по мере необходимости принять следующие меры предосторожности:

- а) сообщение органам управления клиента о характере и существенности судебного разбирательства;
- б) отстранение соответствующего лица от выполнения задания;
- в) привлечение другого профессионального бухгалтера для перепроверки выполненной работы или предоставления необходимых консультаций.

Если указанные меры предосторожности не могут свести угрозу до приемлемого уровня, то единственным возможным выходом остается отказ от выполнения задания.

Б. Профессиональные бухгалтеры, работающие по найму

Статья 15. Подготовка информации и представление ее в отчетности

15.1. Профессиональные бухгалтеры, работающие по найму, часто принимают участие в подготовке или представлении в отчетности информации, которая может быть опубликована. К такой информации может относиться финансовая или управленческая информация (например, прогнозы и бюджеты), финансовая отчетность, обсуждение и анализ вопросов управления или подписанное руководством сопроводительное письмо для аудиторов, являющееся частью аудита финансовой отчетности. Профессиональный бухгалтер должен готовить и представлять такую информацию честно, беспристрастно, в соответствии с профессиональными стандартами и в форме, понятной для квалифицированного пользователя такой информации.

15.2. Профессиональный бухгалтер, отвечающий за подготовку или утверждение финансовой отчетности организации, должен обеспечить ее представление в соответствии с надлежащими стандартами финансовой отчетности.

15.3. Профессиональный бухгалтер должен вести учет информации, входящей в сферу его ответственности, таким образом, чтобы:

- а) ясно и четко описывать истинный характер финансово-хозяйственных операций, активов и обязательств;
- б) своевременно и надлежащим образом регистрировать информацию;
- в) точно и полно представлять все существенные аспекты описываемых фактов.

15.4. Угрозы нарушения фундаментальных принципов, например угроза личной заинтересованности или шантажа, которые могут подвергнуть опасности принципы объективности или профессиональной компетентности и должной тщательности, могут возникать в случаях, когда профессиональный бухгалтер находится под давлением обстоятельств, вынуждающих его принять участие в подготовке информации, которая вводит в заблуждение, или стать причастным к такой искаженной информации вследствие действий других лиц.

15.5. Серьезность этих угроз зависит от таких факторов, как источник испытываемого давления и степень фактического или возможного искажения такой информации. Необходимо оценить серьезность угроз и, если они не являются явно незначительными, следует предусмотреть и принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К таким мерам относятся консультации с руководителями в самой организации либо с соответствующим профессиональным органом.

15.6. При невозможности свести угрозу до приемлемого уровня профессиональный бухгалтер обязан отказаться от подготовки информации, которая, по его мнению, вводит или может вводить в заблуждение. Если же

профессиональный бухгалтер знает, что искажение информации носит существенный либо постоянный характер, он должен рассмотреть вопрос об информировании соответствующих органов. Он также может обратиться за юридической консультацией или потребовать увольнения.

Статья 16. Необходимый уровень квалификации

16.1. Фундаментальный принцип профессиональной компетентности и должной тщательности требует, чтобы профессиональный бухгалтер, работающий по найму, брал на себя лишь такие задачи, для решения которых он обладает необходимой квалификацией или если в процессе выполнения которых он может приобрести таковую. Профессиональный бухгалтер не должен вводить работодателя в заблуждение относительно уровня своей квалификации или имеющегося практического опыта, а также пренебрегать требуемыми при необходимости профессиональными консультациями или помощью со стороны.

16.2. К обстоятельствам, создающим для профессионального бухгалтера, который работал по найму, угрозу невыполнения обязанностей на должном уровне профессиональной компетентности и должной тщательности, относятся:

- а) недостаток времени для надлежащего исполнения или завершения исполнения соответствующих обязанностей;
- б) обладание неполной, ограниченной или по иным причинам неадекватной информацией, требуемой для надлежащего исполнения обязанностей;
- в) недостаток опыта, профессионального обучения и/или образования;
- г) недостаток ресурсов для надлежащего исполнения обязанностей.

16.3. Серьезность угроз будет зависеть от таких факторов, как степень активности работы профессионального бухгалтера с другими лицами или организациями, уровень занимаемой должности в иерархии управления и степени контроля и проверки выполняемой им работы. Необходимо оценить серьезность возникающих угроз и, если они не являются явно незначительными, предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К требуемым мерам предосторожности относятся:

- а) получение необходимых консультаций или профессионального обучения;
- б) обеспечение достаточного времени для должного выполнения соответствующих обязанностей;
- в) получение требуемой помощи от компетентных специалистов;
- г) проведение консультации по мере необходимости с непосредственными руководителями в организации-работодателе; независимыми экспертами; или соответствующими профессиональными органами.

16.4. Если возникшие угрозы нельзя устранить или свести до приемлемого уровня, то профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос об отказе от выполнения таких порученных в данном случае обязанностей. При принятии

решения о том, что по соответствующим причинам такой отказ необходим, следует ясно и четко сообщить об этом.

Статья 17. Финансовая заинтересованность

17.1. В определенных обстоятельствах у профессионального бухгалтера, работающего по найму, может быть финансовая заинтересованность (или же такую заинтересованность могут иметь его близкие родственники, члены семьи, и он будет осведомлен об этом). При определенных обстоятельствах такая заинтересованность ведет к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, угроза личной заинтересованности для соблюдения объективности и конфиденциальности может возникнуть вследствие желания и возможности манипулирования информацией, которая оказывает влияние на курс ценных бумаг, с целью получения финансовой выгоды.

17.2. Примерами обстоятельств, при которых возникает угроза личной заинтересованности, являются, в частности:

- а) наличие у профессионального бухгалтера заинтересованности в организации-работодателе, объем которой таков, что это непосредственно влияет на решения, принимаемые работником;
- б) зависимость поощрительной премии профессионального бухгалтера от прибыли организации-работодателя (при этом сумма такой премии зависит от принимаемых решений);
- в) наличие у профессионального бухгалтера права на привилегированное приобретение акций организации-работодателя (при этом привилегия зависит от принимаемых им решений);
- г) предоставление профессиональному бухгалтеру права на привилегированное получение акций организации-работодателя или премию, зависящую от результата работы.

17.3. При оценке значимости такой угрозы и рассмотрении возможных мер предосторожности для ее устранения или сведения до приемлемого уровня профессиональный бухгалтер должен проанализировать характер финансовой заинтересованности. Такой анализ подразумевает определение существенности финансовой заинтересованности и ее вида (прямая либо косвенная). Очевидно, что для конкретного работника существенность или ценность интереса в организации будет зависеть от конкретных обстоятельств.

17.4. Если при этом угрозы не являются явно незначительными, необходимо рассмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

- а) применение правил и процедур, находящихся в ведении независимой от руководства организации комиссии, определяющих объем и форму поощрения руководителей старшего звена;
- б) уведомление в соответствии с установленными внутренними процедурами полномочных лиц в рамках организации о любой заинтересованности либо о планах участвовать в возможной заинтересованности;

- в) получение по мере необходимости консультаций от непосредственного руководства в рамках организации-работодателя;
- г) получение по мере необходимости консультаций у полномочных лиц организации-работодателя или у соответствующих профессиональных органов;
- д) применение процедур внутреннего и внешнего аудита;
- е) организация своевременного консультирования по вопросам этики, соответствующим законодательным положениям и прочим нормативным актам, имеющим отношение к вопросам злоупотребления служебным положением.

17.5. Профессиональный бухгалтер не должен манипулировать доступной ему информацией и использовать ее в целях получения личной выгоды.

Статья 18. Провокации

Получение предложения взятки в различных формах

18.1. Профессиональный бухгалтер, работающий по найму, его близкий родственник или член семьи может получить предложение о вознаграждении за особые услуги. Такие предложения могут иметь разные формы, например, подарки, знаки гостеприимства, оказание особого внимания или неуместные призывы к чувствам дружбы или лояльности.

18.2. Такие предложения создают угрозу нарушения основных принципов. Если профессиональный бухгалтер или его близкий родственник или член семьи получает такое предложение, то профессиональный бухгалтер должен тщательно проанализировать создавшуюся ситуацию. В случаях, когда подобный стимул предлагается с целью принуждения профессионального бухгалтера к недобросовестному исполнению своих обязанностей или принятию неадекватных решений, создается угроза для объективности или конфиденциальности с целью вынуждения бухгалтера к незаконным или нечестным поступкам или получения конфиденциальной информации. В случае, когда профессиональный бухгалтер принимает такое предложение, возникает также угроза шантажа, основанная на намерении придать такой поступок гласности и тем самым нанести ущерб репутации профессионального бухгалтера или его близкого родственника или члена семьи.

18.3. Серьезность угрозы зависит от характера и объема предлагаемого вознаграждения и стоящего за ним намерения. Если разумная и осведомленная о событии третья сторона, обладающая всей уместной информацией, посчитала бы, что такое вознаграждение не является существенным и было предложено без намерения склонить к противоречащему этике поведению, то профессиональный бухгалтер может сделать вывод, что такое предложение было сделано в ходе нормальных деловых отношений, и при прочих нормальных обстоятельствах может посчитать, что при этом серьезная угроза нарушения основных принципов отсутствует.

18.4. В случае, если возникшие угрозы не являются явно незначительными, то следует рассмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности

для их устранения или сведения до приемлемого уровня. Если при применении соответствующих мер предосторожности эти угрозы все-таки невозможно устранить или свести до приемлемого уровня, то профессиональный бухгалтер не должен принимать такой стимул или вознаграждение. Даже если при принятии предложенного вознаграждения не возникает явных немедленных или потенциальных угроз нарушения основных принципов, в ряде случаев следует принять дополнительные меры предосторожности вследствие самого факта такого предложения. При этом профессиональный бухгалтер должен оценить связанную с предложением опасность и определить, какие меры следует предпринять. Например:

- а) немедленно информировать руководство или других полномочных лиц организации-работодателя при поступлении таких предложений;
- б) информировать третьих лиц, имеющих отношение к стороне, от которой исходит предложение, например, соответствующий профессиональный орган либо работодателя лица, сделавшего это предложение; но при этом профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос о необходимости предварительной юридической консультации;
- в) разъяснить близким родственникам или членам семьи вопрос о возможности возникновения таких угроз вследствие подобных предложений и о необходимых мерах предосторожности;
- г) информировать руководителей высшего звена либо полномочных лиц в случае, когда его ближайшие родственники или члены семьи поступают на работу в организации конкурентов.

Предложение взятки другому лицу

18.5. Иногда возникает ситуация, когда от профессионального бухгалтера ожидается предложение взятки с целью получения нужного суждения от иного лица или организации.

Подобное давление может исходить со стороны организации-работодателя, например, коллеги по работе или непосредственного начальника. Также такое давление может оказываться извне, когда лицо или организация показывают готовность выполнить действия или принять решения, выгодные для организации-работодателя, которые могут неблагоприятно сказаться на выполнении наемным бухгалтером своих обязанностей.

18.6. Профессиональный бухгалтер не должен предлагать вознаграждение с целью оказать влияние на суждение третьей стороны.

В случае, если давление с целью заставить профессионального бухгалтера сделать подобное неэтичное предложение оказывается на него в рамках организации, то профессиональный бухгалтер должен следовать положениям и рекомендациям по разрешению этических конфликтов, изложенных во втором разделе настоящего Кодекса.