

ПРАВИЛА НЕЗАВИСИМОСТИ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

(одобренны Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол № 6; с изменениями от 27 июня 2013 г., протокол № 9, от 18 декабря 2014 г., протокол № 15, от 20 июня 2016 г., протокол № 22, от 21 марта 2017 г., протокол № 32, от 30 июня 2017 г., протокол № 35 и от 27 июня 2018 г., протокол № 40)

Настоящие Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (далее – Правила независимости) разработаны в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Часть I **АУДИТ ИЛИ ОБЗОРНЫЕ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ** **ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ**

(наименование введено 21.03.2017, протокол № 32).

Раздел 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ НЕЗАВИСИМОСТИ

Общие положения

1.1. Правила независимости, включенные в настоящую часть Правил независимости, устанавливают требования к независимости аудиторов и аудиторских организаций (далее вместе - аудитор) при выполнении заданий (аудит, обзорная проверка), в ходе которых аудитор выражает мнение о бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом либо отдельных ее частей (далее - задания, обеспечивающие уверенность).

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.2. Требования к независимости аудитора, содержащиеся в настоящей части Правил независимости, обязательны для применения участниками аудиторских групп, аудиторскими организациями, в том числе сетевыми, во всех случаях выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, если настоящей частью Правил независимости не предусмотрено иное.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.3. Независимость аудитора подразумевает:

а) независимость мышления, т.е. такой образ мышления, который позволяет аудитору 1) выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных

скомпрометировать профессиональное суждение аудитора, и 2) действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;

б) независимость поведения, т.е. такое поведение, которое позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы.

1.4. Отдельные обстоятельства работы аудитора или их совокупность могут создавать угрозы независимости. Однако описать все ситуации, в которых могут возникнуть угрозы независимости, и определить все уместные меры предосторожности невозможно. Поэтому Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости устанавливают концептуальный подход к соблюдению требований к независимости.

Концептуальный подход к соблюдению требований к независимости заключается в следующем: аудитор должен выявлять угрозы независимости, оценивать их значимость, предпринимать меры предосторожности.

Концептуальный подход способствует соблюдению аудитором этические требования Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости. Он применим в любых обстоятельствах, которые могут создавать угрозы независимости, и не позволяет аудитору посчитать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не определена Кодексом профессиональной этики аудиторов и Правилами независимости как недопустимая.

1.5. Принимая решение о том, следует ли принимать задание, или продолжать его, либо может ли определенное лицо быть участником аудиторской группы, аудиторская организация должна выявить угрозы независимости и оценить их.

В случае, когда оценка угроз независимости окажется выше приемлемого уровня и решение касается вопроса принятия задания или включения в аудиторскую группу определенного лица, аудиторская организация должна определить, могут ли меры предосторожности устранить угрозы независимости или свести их до приемлемого уровня.

В случае, когда решение касается продолжения задания, аудиторская организация должна определить, могут ли принятые меры предосторожности быть эффективными для устранения угроз независимости или сведения их до приемлемого уровня, или другие меры предосторожности должны быть приняты, или выполнение задания следует прекратить.

Когда в ходе выполнения задания становится известной новая информация об угрозе независимости, аудиторская организация должна оценить значимость такой угрозы в соответствии с концептуальным подходом.

В случае, когда аудитор устанавливает, что надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня не могут быть приняты или они вообще не существуют, аудитор должен устранить обстоятельства или взаимоотношения, создающие угрозу независимости, либо отказаться от задания на этапе его принятия или прекратить выполнение задания.

1.6. При следовании концептуальному подходу аудитор должен руководствоваться своим профессиональным суждением.

1.7. При оценке значимости угроз независимости аудитор должен принимать во внимание количественные и качественные факторы.

Сети аудиторских организаций и сетевые организации

1.8. В случае, когда аудиторская организация является сетевой, она должна быть независима от аудируемых лиц других аудиторских организаций, входящих в ту же сеть. При этом требования к независимости, содержащиеся в настоящей части Правил независимости и относящиеся к сетевым организациям, применяются к любой организации, входящей в сеть вне зависимости от того, является ли такая организация аудиторской (в том числе организациям, занимающимся консалтингом, оказывающим юридические услуги).

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.9. В целях повышения качества оказываемых услуг аудиторские организации часто создают совместно с другими аудиторскими организациями объединения аудиторских организаций. Приводит ли создание таких объединений к образованию сети зависит от определенных условий и обстоятельств, и не зависит от того, являются ли аудиторские организации, входящие в объединения, самостоятельными юридическими лицами. Например, целью создания объединения может быть внутренняя координация деятельности (включая передачу работ) входящих в него организаций, что само по себе не является достаточным для признания сети. В то же время, если объединение создано для взаимодействия входящих в него аудиторских организаций, которые используют единое наименование бренда и имеют единую систему контроля качества, или совместно используют значительные профессиональные ресурсы, то такое объединение считается сетью.

1.10. Объединение считается сетью, если разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, с высокой вероятностью сочтет, что организации связаны между собой таким образом, что представляют собой сеть. Такое суждение должно равным образом распространяться на все организации, входящие в эту сеть.

1.11. В случае, когда объединение создано с целью обеспечения взаимодействия входящих в него организаций, однозначно подразумевая

распределение прибыли и расходов между ними, такое объединение считается сетью.

Само по себе распределение не существенных по размеру расходов не приводит к образованию сети. Кроме того, если распределение расходов касается расходов, связанных с развитием или совершенствованием методики аудита, методических документов по аудиту, проведением обучения, то такое распределение само по себе не приводит к возникновению сети. Не приводят к возникновению сети и взаимоотношения организаций (не являющихся связанными сторонами), имеющие целью совместное оказание услуг или совместную разработку какого-то продукта.

1.12. В случае, когда объединение создано с целью обеспечения взаимодействия входящих в него организаций, находящихся под общим владением, контролем или управлением, оно считается сетью и может быть образовано на основании заключенного договора, либо по иным основаниям.

1.13. В случае, когда объединение создано с целью обеспечения взаимодействия входящих в него организаций, которые имеют единую систему контроля качества, включающую единые подходы и процедуры, такое объединение считается сетью. Для этой цели общей системой контроля качества считаются те подходы и процедуры, которые разрабатываются, внедряются и обеспечиваются мониторингом в рамках всей сети.

1.14. В случае, когда объединение создано с целью обеспечения взаимодействия входящих в него организаций, которые разделяют общую стратегию ведения деятельности, что предполагает наличие их договоренности стремиться к достижению общих стратегических целей, такое объединение считается сетью. Аудиторская организация не считается сетевой организацией, если она взаимодействует с другой аудиторской организацией лишь для того, чтобы выступить на рынке с единым предложением оказывать услуги.

1.15. В случае, когда объединение создано с целью обеспечения взаимодействия деятельности входящих в него организаций, которые используют единое наименование бренда, такое объединение считается сетью. Единое наименование бренда включает общие начальные буквы в названии или единое название. Считается, что организация использует единое наименование бренда, если, например, название организации, используемое руководителем при подписании аудиторского заключения, включает часть или полное наименование бренда.

1.16. В случае, когда аудиторская организация не принадлежит к сети и не использует общее наименование бренда в своем названии, она может создать впечатление своей принадлежности к сети, ссылаясь на свое членство в объединении аудиторских организаций на своих канцелярских принадлежностях или в своих рекламных материалах. Следовательно, если вопросу о том, как аудиторской организации представлять себя на рынке, не оказывать должного внимания, то у

стороннего лица может возникнуть ложное понимание, что данная организация входит в сеть.

1.17. В случае, когда аудиторская организация продает часть деятельности, договор на продажу может содержать условие того, что на ограниченный период времени проданная часть деятельности может осуществляться под названием продавца, полным или частичным, несмотря на то, что связь с аудиторской организацией - продавцом отсутствует. Может оказаться, что две аудиторские организации осуществляют свою деятельность, используя одно название, но при этом факты указывают на то, что они не являются частью объединения, созданного для их взаимодействия, и, следовательно, не являются сетевыми организациями. В таких обстоятельствах при представлении себя третьим сторонам эти аудиторские организации должны определить, каким образом им следует представлять информацию о том, что они не являются сетевыми организациями.

1.18. В случае, когда объединение создано с целью обеспечения взаимодействия входящих в него организаций, которые совместно используют значительные профессиональные ресурсы, то такое объединение считается сетью. При этом под профессиональными ресурсами понимаются:

а) общие системы, которые дают возможность организациям обмениваться информацией, такой как клиентская база, учетные данные и данные о временных трудовых затратах;

б) руководители заданий и специалисты;

в) методологические подразделения, которые оказывают консультационную поддержку заданиям, обеспечивающим уверенность, по вопросам методики и (или) отраслевым особенностям бухгалтерского учета;

г) методика аудита и (или) методические документы по аудиту;

д) обучение и ресурсы для осуществления учебного процесса.

1.19. Определение того, являются ли совместно используемые профессиональные ресурсы значительными, а, следовательно, объединение организаций считается сетью, должно осуществляться на основе анализа уместных фактов и обстоятельств. В случае, когда совместно используемыми являются только общая методика аудита или методические документы по аудиту, без обмена работниками, клиентской базой, или информацией о рынке, маловероятно, что совместные профессиональные ресурсы могут считаться значительными. То же самое относится к случаю, когда имеет место только совместное обучение. Однако если совместно используемые ресурсы подразумевают обмен людьми или информацией (например, привлечение работников из общего резерва, создание в структуре объединения общего методологического подразделения для обеспечения входящих в объединение организаций методической поддержкой), то разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, с

высокой вероятностью сочтет, что совместно используемые ресурсы являются значительными.

Общественно значимые хозяйствующие субъекты

1.20. В целях настоящей части Правил независимости под общественно значимыми хозяйствующими субъектами понимаются хозяйствующие субъекты, предусмотренные частью 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», а также организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг, и организации, которые представляют и (или) раскрывают консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности».

(пункт 1.20 в ред. от 30.06.2017, протокол № 35)

Связанные стороны

1.21. В целях настоящей части Правил независимости в состав аудируемого лица, являющегося организацией, ценные бумаги которой допущены к обращению на организованных торгах, включаются также все связанные стороны этой организации (если иное не предусмотрено настоящей частью Правил независимости). В иных случаях в состав аудируемого лица включаются стороны, находящиеся под его прямым или косвенным контролем. В случаях, когда аудиторская группа знает или имеет основания полагать, что взаимоотношения или обстоятельства предполагают наличие еще каких-то связанных сторон у аудируемого лица, в отношении которых уместно оценивать независимость, аудиторская группа должна учесть такие связанные стороны при выявлении и оценке угроз независимости и при принятии соответствующих мер предосторожности.

(абзац 1 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

Для целей выявления угроз независимости в качестве связанных сторон рассматриваются только те из них, которые находятся в любом из указанных ниже взаимоотношений с аудируемым лицом:

а) организация, обладающая контролем (непосредственно или через третьих лиц) над аудируемым лицом при условии, что данное аудируемое лицо является существенным по отношению к указанной организации¹;

б) организация, имеющая прямую финансовую заинтересованность в аудируемом лице при условии, что данная организация обладает значительным

¹ Здесь и далее – при упоминании того, что одно лицо является существенным по отношению к другому, понимается, что числовые данные отчетности первого лица являются существенными для отчетности второго лица.

влиянием над аудируемым лицом и указанная заинтересованность в аудируемом лице является существенной для данной организации;

в) организация, контролируемая аудируемым лицом (непосредственно или через третьих лиц);

г) организация, в которой аудируемое лицо либо организация, связанная с аудируемым лицом согласно пункту (в) выше, имеет прямую финансовую заинтересованность, которая обеспечивает значительное влияние над данной организацией и при этом указанная финансовая заинтересованность является существенной для аудируемого лица и связанной с ним организации, указанной в подпункте «в» выше;

д) организация, которая находится под общим контролем с аудируемым лицом («сестринская организация»), если и данная сестринская организация, и данное аудируемое лицо являются существенными для организации, контролирующей данное аудируемое лицо и его сестринскую организацию.

(пункт 1.21 в ред. от 18.12.2014, протокол № 15)

Лица, отвечающие за корпоративное управление

(наименование в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.22. Аудитор должен осуществлять регулярный обмен информацией, касающейся взаимоотношений или обстоятельств, которые, по мнению аудитора, могут оказать влияние на независимость аудитора, с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица. Такой обмен информацией позволяет лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица (особенно в отношении угроз шантажа и близкого знакомства):

(абзац 1 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

а) учитывать суждение аудитора в отношении выявления и оценки угроз независимости;

б) учитывать уместность принятых мер предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня;

в) принимать соответствующие меры.

При выполнении требований настоящей части Правил независимости в части сообщения информации лицам, отвечающим за корпоративное управление, аудитор должен, с учетом характера и значимости конкретных обстоятельств и вопроса, информация о которых должна быть сообщена, определить надлежащих лиц в структуре управления организации, к которым следует обратиться с информацией. Если аудитор сообщает информацию какой-либо группе лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, комитету по аудиту или отдельному лицу, то аудитор должен определить, есть ли также необходимость сообщить указанную

информацию всем лицам, отвечающим за корпоративное управление, чтобы обеспечить для них адекватный уровень информирования.

(абзац 5 введен 18.12.2014, протокол № 15; в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

В целях настоящей части Правил независимости лицами, отвечающими за корпоративное управление, считаются лицо(а) или организация(и) (например, учреждения, выполняющие функции доверенного лица), которые осуществляют надзор за стратегическим руководством организации и в обязанности которых входят вопросы, касающиеся подотчетности организации. Это включает надзор за процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Применительно к некоторым организациям в частном или государственном секторе лица, отвечающие за корпоративное управление, могут включать сотрудников из состава руководства, например, исполнительных членов в составе наблюдательного или иного органа управления организации, а также собственников, одновременно выполняющих функции руководителей.

(абзац 6 введен 18.12.2014, протокол № 15; в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

Документирование

1.23. Аудитор должен документировать свои выводы о соблюдении независимости и основное содержание любых надлежащих обсуждений по данному вопросу. В частности:

а) в случае, когда для сведения угроз независимости до приемлемого уровня требуется принятие мер предосторожности, аудитор должен документировать характер таких угроз и принятые меры предосторожности;

б) в случае, когда на основе проведенного анализа угроз независимости аудитор приходит к выводу, что необходимость принимать какие-либо меры предосторожности отсутствует, т.к. эти угрозы не превышают приемлемого уровня, аудитор должен документировать характер таких угроз и объяснение своих выводов.

Период выполнения задания

1.24. Аудитор должен быть независим от аудируемого лица в течение периода выполнения задания по аудиту и периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью. Период выполнения задания по аудиту начинается с момента начала оказания аудиторской услуги аудиторской группой и заканчивается передачей аудиторского заключения аудируемому лицу. Если задание по аудиту выполняется на периодической основе, то датой окончания его считается более поздняя из следующих дат: дата, когда одна из сторон уведомила другую, что деловые отношения закончены, либо дата передачи аудиторского заключения аудируемому лицу.

1.25. В случае, если организация становится аудируемым лицом в течение или после периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, подлежащей аудиту, аудитор должен установить, не возникли ли какие-либо угрозы независимости вследствие:

а) финансовых или деловых взаимоотношений с аудируемым лицом, имевших место в течение или после периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, до принятия задания по аудиту;

б) ранее оказанных аудируемому лицу услуг.

1.26. В случае, если услуги, не связанные с выполнением задания, обеспечивающего уверенность, оказывались в течение или после периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, но до начала выполнения задания по аудиту, и не оказывались в течение периода выполнения задания по аудиту, аудитор должен оценить любую угрозу независимости, возникшую в результате ранее оказанных услуг. Если угроза превышает приемлемый уровень, то аудитор может принять задание по аудиту только при условии того, что им будут приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности могут быть, в частности:

а) невключение в аудиторскую группу работников, которые участвовали ранее в выполнении задания, не связанного с обеспечением уверенности, для организации, ставшей аудируемым лицом;

б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки выполнения задания по аудиту и задания, не связанного с обеспечением уверенности;

в) привлечение другого аудитора для оценки результатов задания, не связанного с обеспечением уверенности, или для повторного выполнения задания, не связанного с обеспечением уверенности, в таком объеме, чтобы ответственность за его выполнение перешла к другому аудитору.

Слияния и поглощения

1.27. В случае, когда в результате слияния или поглощения хозяйствующий субъект становится связанной стороной аудируемого лица, аудиторская организация должна выявить и оценить, с учетом возможных мер предосторожности, ранее существовавшие и существующие на настоящий момент заинтересованность в связанной с аудируемым лицом стороне и взаимоотношения с ней, которые могли бы повлиять на независимость и, соответственно, возможность продолжения задания по аудиту после даты, когда произошло слияние или поглощение.

1.28. Аудиторская организация должна предпринять меры, необходимые для устранения до даты произошедшего слияния или поглощения любой

заинтересованности или прекращения взаимоотношений, которые не допускаются настоящей частью Правил независимости. Однако, если сделать это до даты слияния или поглощения не представляется возможным (например, в случае, когда хозяйствующий субъект не может надлежащим образом осуществить передачу другому исполнителю задания, не обеспечивающего уверенность, в данный момент выполняемого аудиторской организацией), то аудиторская организация должна оценить угрозу, возникшую в результате такой заинтересованности или взаимоотношений. Чем более значима угроза, тем вероятнее возникновение нарушения принципа объективности аудиторской организацией и потеря возможности оказания услуг в качестве аудитора. Значимость угроз зависит от таких факторов, как:

- а) характер и значимость заинтересованности или взаимоотношений;
- б) характер и значимость взаимоотношений со связанной с аудируемым лицом стороной (например, когда связанная сторона является дочерним хозяйственным обществом или основным хозяйственным обществом);
- в) время, в течение которого может быть устранена заинтересованность в связанной с аудируемым лицом стороне и прекращены взаимоотношения с ней.

Аудиторская организация должна обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, причины, по которым указанные заинтересованность и взаимоотношения не могут быть устранены или прекращены до даты слияния или поглощения, а также оценку значимости соответствующей угрозы независимости.

(абзацы 1 и 5 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.29. В случае, когда лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, требуют от аудиторской организации продолжения работы в качестве аудитора, аудиторская организация может согласиться только, если:

а) заинтересованность будет устранена и взаимоотношения прекращены как можно раньше, но не позже шести месяцев после даты произошедшего слияния или поглощения;

б) любое лицо, имеющее такую заинтересованность или такие взаимоотношения, включая возникшие в результате оказания услуг, связанных с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность (выполнение которого не допускается положениями настоящего раздела), не будет участником аудиторской группы или лицом, проводящим проверку качества выполнения задания;

в) надлежащие переходные меры будут по необходимости приняты и обсуждены с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица. Примерами таких мер могут быть:

- проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки выполнения задания по аудиту и задания, не обеспечивающего уверенность;

- привлечение третьего лица, обладающего необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, не являющегося работником аудиторской организации, выражающей мнение в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, для проведения проверки, аналогичной проверке качества выполнения задания; или

- привлечение другой аудиторской организации для оценки результатов задания, не обеспечивающего уверенность, или для повторного выполнения задания, не обеспечивающего уверенность, в таком объеме, чтобы ответственность за его выполнение перешла к привлеченной аудиторской организации.

(абзацы 1 и 4 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.30. В случае, если аудиторская организация выполнила значительный объем работ по аудиту на дату слияния или поглощения и в состоянии завершить оставшиеся аудиторские процедуры за короткий промежуток времени, а лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, требуют, чтобы аудиторская организация завершила аудит при наличии заинтересованности и взаимоотношений, определенных в пункте 1.27 Правил независимости, аудиторская организация должна согласиться только, если она:

- а) оценила значимость угрозы, возникшей в результате такой заинтересованности или взаимоотношений, и обсудила эту оценку с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица;

- б) действует в соответствии с подпунктами «б» и «в» пункта 1.29 Правил независимости;

- в) перестает быть аудитором данного хозяйствующего субъекта сразу после выпуска аудиторского заключения.

(абзацы 1 и 2 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.31. При рассмотрении в соответствии с пунктами 1.27-1.30 Правил независимости ранее существовавшей и существующей в настоящее время заинтересованности в связанной с аудируемым лицом стороне, а также взаимоотношений с ней аудиторская организация должна определить, не могут ли эти заинтересованность и взаимоотношения создать угрозы настолько значимые, чтобы нарушить принцип объективности. Если указанные заинтересованность и взаимоотношения создают такие угрозы, то аудиторская организация должна отказаться от оказания услуг в качестве аудитора.

1.32. Аудитор должен документировать:

- а) описание любой заинтересованности или взаимоотношений в соответствии с пунктами 1.28–1.30 Правил независимости, которые не будут устранены или

прекращены до даты слияния или поглощения, и причины того, что они не будут устранены или прекращены;

б) принятые переходные меры;

в) результаты обсуждения с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица;

г) разумное объяснение того, почему ранее существовавшие и существующие в настоящее время заинтересованность в связанной стороне аудируемого лица и взаимоотношения с ней не создают угрозы настолько значимые, чтобы нарушить принцип объективности.

(подпункт «в» в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

Нарушение положений настоящей части Правил независимости

(в ред. от 27.06.2013, протокол № 9; наименование в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.33. Нарушение положений настоящей части Правил независимости может произойти независимо от наличия в аудиторской организации принципов и процедур, обеспечивающих достаточную уверенность в соблюдении независимости. Последствием нарушения может быть необходимость в прекращении выполнения задания по аудиту.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.34. В случае, когда аудиторской организацией установлено, что имело место нарушение, она должна устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, которые вызвали такое нарушение, а также предпринять меры, направленные на устранение последствий такого нарушения.

1.35. В случае обнаружения нарушения аудиторская организация должна установить наличие каких-либо нормативных правовых требований, применяемых в отношении такого нарушения, и, если они есть, следовать им. Также аудиторская организация должна определить, подпадает ли сложившаяся ситуация под случаи, предусмотренные нормативными правовыми актами, в которых следует информировать о нарушении саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является аудиторская организация, или уполномоченные государственные органы.

1.36. В случае обнаружения нарушения, следуя установленным в аудиторской организации принципам и процедурам, о нем незамедлительно должны быть информированы руководитель задания, лица, ответственные за принципы и процедуры по обеспечению независимости, а в случае необходимости, иные работники аудиторской организации или сети, Аудиторская организация должна оценить значимость нарушения и степень его влияния на объективность, и, соответственно, на возможность выпустить аудиторское заключение. Значимость

нарушения зависит от следующих факторов:

- а) характера и продолжительности нарушения;
- б) количества и характера каких-либо других нарушений в отношении данного задания по аудиту;
- в) наличия у участников аудиторской группы информации о заинтересованности или взаимоотношениях, которые привели к нарушению;
- г) является ли лицо, вызвавшее нарушение, участником аудиторской группы или оно является лицом, на которого распространяются требования независимости;
- д) если нарушение касается участника аудиторской группы, то его обязанностей в ходе задания;
- е) если нарушение было вызвано оказанием профессиональной услуги, степень влияния такой услуги (если есть такое влияние) на учетные записи или числовые показатели, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация намерена выражать мнение;
- ж) масштаба угрозы личной заинтересованности, заступничества, шантажа или какой-либо иной угрозы, связанной с нарушением.

1.37. В зависимости от значимости нарушения, либо может возникнуть необходимость в прекращении выполнения задания по аудиту, либо у аудиторской организации может существовать возможность предпринять меры, направленные на устранение последствий такого нарушения. Аудиторская организация должна определить возможность принятия таких мер и их уместность в сложившихся обстоятельствах. При определении этого аудиторская организация использует профессиональное суждение и учитывает вероятность того, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив значимость нарушения, планируемые меры и все конкретные факты и обстоятельства, имевшие место на тот момент, может обоснованно посчитать, что объективность аудитора была скомпрометирована и аудитор не может выпустить аудиторское заключение.

1.38. Примеры предпринимаемых аудитором действий могут включать:

- а) исключение соответствующего лица из состава аудиторской группы;
- б) проведение дополнительной проверки затронутой нарушением выполненной работы или повторное ее выполнение в требуемом объеме силами других специалистов;
- в) рекомендацию заказчику аудиторских услуг привлечь другую аудиторскую организацию для проведения проверки или повторного выполнения затронутой нарушением работы в требуемом объеме;
- г) если нарушение касается услуги, не связанной с выполнением задания, обеспечивающего уверенность, которая оказывает влияние на учетные записи или числовые показатели, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, привлечение другой аудиторской организации для оценки результатов выполнения

такой услуги или повторного ее выполнения в степени, необходимой для того, чтобы эта другая аудиторская организация могла взять на себя за нее ответственность.

1.39. В случае, когда аудиторская организация установит, что отсутствует возможность принятия мер, которые бы надлежащим образом устранили последствия нарушения, она должна незамедлительно сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, и предпринять необходимые действия для прекращения выполнения задания по аудиту в соответствии с применимыми нормативными правовыми требованиями в отношении прекращения выполнения такого задания. В случае, когда прекращение выполнения задания по аудиту не представляется возможным, аудиторская организация должна следовать требованиям соответствующего раскрытия информации.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.40. В случае, когда аудиторская организация установит, что может предпринять действия для надлежащего устранения последствий нарушения, она должна обсудить такое нарушение и предпринятые или предполагаемые действия с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица. Такое обсуждение должно состояться незамедлительно, если только лица, отвечающие за корпоративное управление, не установили иные сроки для предоставления сведений о менее значимых нарушениях. В обсуждение должны быть включены следующие вопросы:

- а) значимость нарушения, включая его характер и продолжительность;
- б) каким образом произошло нарушение и как оно было выявлено;
- в) предпринятые или предполагаемые действия и обоснование, почему такие действия должны надлежащим образом устранить последствия нарушения и позволить выпустить аудиторское заключение;
- г) вывод о том, что, по профессиональному суждению аудиторской организации, объективность не была нарушена, и обоснование такого вывода;
- д) меры, предпринятые или предполагаемые аудиторской организацией для снижения или профилактики риска дальнейших нарушений.

(абзац 1 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.41. Аудиторская организация должна в письменном виде сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, обо всех включенных в обсуждение вопросах в соответствии с п.1.40 Правил независимости и согласовать с ними уже принятие мер или предполагаемые меры для надлежащего устранения последствий нарушения. Такое сообщение должно включать описание принципов и процедур аудиторской организации в отношении таких нарушений, разработанных для обеспечения достаточной уверенности в соблюдении независимости, а также каких-либо шагов, предпринятых или предполагаемых для снижения или профилактики риска дальнейших нарушений.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.42. В случае, когда лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, не согласятся с тем, что предложенные ей действия надлежащим образом устраняют последствия нарушения, аудиторская организация, если это разрешено нормативными правовыми актами, должна предпринять необходимые действия для прекращения выполнения задания по аудиту в соответствии с применимыми нормативными правовыми требованиями в отношении прекращения выполнения такого задания. В случае, когда прекращение выполнения задания по аудиту не представляется возможным, аудиторская организация должна следовать требованиям соответствующего раскрытия информации.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.43. В случае, когда нарушение имело место до моменты выдачи предыдущего аудиторского заключения, аудиторская организация должна выполнить требования настоящего раздела в части оценки значимости нарушения и степени его влияния на объективность, и, соответственно, на возможность выпустить аудиторское заключение в текущем периоде. Аудиторская организация также должна рассмотреть влияние такого нарушения, на объективность предыдущих аудиторских заключений и возможность отзыва таких аудиторских заключений и обсудить данный вопрос с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

1.44. Аудиторская организация должна документировать информацию, касающуюся нарушения, предпринятых действий, принятых основных решений и всех вопросов, которые обсуждались с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и если уместно, в саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, или с уполномоченными государственными органами. В случаях продолжения выполнения задания по аудиту аудиторская организация должна также документально зафиксировать вывод о том, что по ее профессиональному суждению объективность не была нарушена, а также обоснование того, что предпринятые действия надлежащим образом устранили последствия нарушения и что аудиторская организация может выпустить аудиторское заключение.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

Раздел 2. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ТРЕБОВАНИЙ К НЕЗАВИСИМОСТИ

2.1. Настоящий раздел содержит описание конкретных обстоятельств и взаимоотношений, которые создают или могут создавать угрозы независимости, описание потенциальных угроз и виды мер предосторожности, которые могут быть уместными для устранения этих угроз или сведения их до приемлемого уровня, а

также описание конкретных ситуаций, для которых не существует мер, которые могли бы свести угрозы до приемлемого уровня. Однако настоящий раздел не содержит описания всех возможных обстоятельств и взаимоотношений, которые создают или могут создать угрозу независимости. Аудиторская организация и участники аудиторской группы должны оценивать последствия аналогичных обстоятельств и взаимоотношений и определять, могут ли меры предосторожности, включая описанные в пунктах 2.11-2.14 Правил независимости, быть применены для устранения угроз независимости или сведения их до приемлемого уровня.

2.2. Пункты 2.3–2.26 Правил независимости касаются вопросов существенности финансовой заинтересованности, займа, гарантии, или значимости деловых взаимоотношений. В целях определения, является ли заинтересованность существенной для конкретного лица, надлежит рассматривать заинтересованность с точки зрения ее общей ценности для этого лица и членов его семьи (супруги, лица находящиеся на иждивении, аналогичные лица).

Финансовая заинтересованность

2.3. Наличие финансовой заинтересованности в аудируемом лице может привести к угрозе личной заинтересованности. Существование и значимость любой возникшей угрозы зависит от:

- а) роли лица, имеющего финансовую заинтересованность;
- б) от того, является ли финансовая заинтересованность прямой или косвенной;
- в) существенности финансовой заинтересованности.

Под финансовой заинтересованностью понимается заинтересованность, возникающая в результате владения финансовыми вложениями, включая права и обязанности по приобретению финансовых вложений.

2.4. Финансовая заинтересованность может быть опосредованной (например, через инвестиционные институты, фонды). Являются ли такая финансовая заинтересованность прямой или косвенной зависит от того, обладает ли бенефициарный владелец возможностью контроля над инвестиционным институтом или способностью влиять на его инвестиционные решения. Если контроль над инвестиционным институтом или способность влиять на его инвестиционные решения существуют, то для целей настоящей части Правил независимости такая финансовая заинтересованность считается прямой. Если бенефициарный владелец финансовой заинтересованности не имеет контроля над инвестиционным институтом или способности влиять на его инвестиционные решения, то такая финансовая заинтересованность считается косвенной.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.5. В случае, когда участник аудиторской группы, члены его семьи или аудиторская организация имеют прямую финансовую заинтересованность или

существенную косвенную финансовую заинтересованность в аудируемом лице, возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, никто из следующих лиц не должен иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в аудируемом лице: участник аудиторской группы; члены его семьи; аудиторская организация.

2.6. В случае, когда участник аудиторской группы имеет родственника (родители, братья, сестры, дети, не находящиеся на иждивении), о прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной заинтересованности которого в аудируемом лице указанный участник аудиторской группы знает, возникает угроза личной заинтересованности. Значимость такой угрозы будет зависеть от следующих факторов:

а) характер отношений между участником аудиторской группы и его родственником;

б) существенность финансовой заинтересованности родственника.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) полное устранение в кратчайшие сроки финансовой заинтересованности родственника или частичное сокращение косвенной финансовой заинтересованности таким образом, чтобы остающаяся доля заинтересованности не была бы уже существенной;

б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы, выполненной указанным участником аудиторской группы;

в) исключение данного лица из состава аудиторской группы.

2.7. В случае, когда участник аудиторской группы, член его семьи или аудиторская организация имеют прямую или существенную косвенную финансовую заинтересованность в хозяйствующем субъекте, который контролирует аудируемое лицо, и данное аудируемое лицо является существенным для хозяйствующего субъекта, возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, никто из следующих лиц не должен иметь такую финансовую заинтересованность: участник аудиторской группы; член его семьи; аудиторская организация.

2.8. Наличие прямой или существенной косвенной финансовой заинтересованности в аудируемом лице в связи с планами пенсионных выплат аудиторской организацией создает угрозу личной заинтересованности.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

2.9. В случае, когда лица из руководящего состава аудиторской организации, постоянно работающие в подразделении этой аудиторской организации, в котором руководитель задания непосредственно выполняет работу по конкретному заданию по аудиту, или члены их семей имеют прямую финансовую заинтересованность или существенную косвенную заинтересованность в аудируемом лице, возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, ни такие лица из руководящего состава аудиторской организации, ни члены их семей, не должны иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной заинтересованности в аудируемом лице.

Под подразделением аудиторской организации понимается обособленная часть аудиторской организации, выделяемая по географическому признаку или по виду оказываемых услуг.

2.10. В случае, когда руководитель задания выполняет работу по конкретному заданию по аудиту не в том подразделении аудиторской организации, где работают участники аудиторской группы, необходимо прибегнуть к профессиональному суждению для установления того, какое подразделение считать местом, где руководитель задания выполняет работу по конкретному заданию по аудиту.

2.11. В случае, когда лица из руководящего состава и иные должностные лица, оказывающие аудируемому лицу услуги, связанные с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, (кроме тех, чье участие в указанном задании является минимальным) или члены их семей, имеют прямую финансовую заинтересованность или существенную косвенную заинтересованность в аудируемом лице, возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, ни указанные лица, ни члены их семей не должны иметь какой-либо финансовой заинтересованности в аудируемом лице.

2.12. Несмотря на положения пунктов 2.9 и 2.11 Правил независимости, наличие финансовой заинтересованности в аудируемом лице у членов семьи:

а) лица из руководящего состава, постоянно работающего в подразделении аудиторской организации, в котором руководитель задания непосредственно выполняет работу по конкретному заданию по аудиту; или

б) лица из руководящего состава или иного должностного лица, оказывающего аудируемому лицу услуги, связанные с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность,

не считается нарушением независимости, если финансовая заинтересованность следует из социальных прав члена семьи (например, пенсии, схемы опционов на акции) и меры предосторожности могут быть при необходимости приняты, чтобы устранить угрозу независимости или свести ее до приемлемого уровня. Однако, в случаях, когда член семьи имеет или получает право продать или передать иным образом финансовую заинтересованность (или в случае опциона на акции – продать или передать иным образом это право на исполнения опциона), сделать это нужно как можно быстрее.

2.13. Угроза личной заинтересованности может возникнуть, если аудиторская организация или участник аудиторской группы, или член его семьи имеют финансовую заинтересованность в хозяйствующем субъекте, в котором у аудируемого лица также присутствует финансовая заинтересованность. Однако независимость не считается нарушенной, если такого рода заинтересованность не является существенной и аудируемое лицо не оказывает значительного влияния на хозяйствующий субъект. Если такая заинтересованность окажется существенной для какой-то из сторон и аудируемое лицо оказывает значительное влияние на хозяйствующий субъект, то никакие меры предосторожности не смогут свести угрозу до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна иметь такой заинтересованности, и любое лицо, имеющее такую заинтересованность, должно прежде, чем стать участником аудиторской группы:

а) устранить заинтересованность; или

б) сократить заинтересованность таким образом, чтобы остающаяся доля заинтересованности не была бы существенной.

2.14. Угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа могут возникнуть в случае, когда участник аудиторской группы, или член его семьи, или аудиторская организация имеют финансовую заинтересованность в хозяйствующем субъекте в то время как известно, что руководитель или иное должностное лицо аудируемого лица, или собственник, контролирующий это аудируемое лицо также имеют финансовую заинтересованность в этом же хозяйствующем субъекте. Факт наличия и значимость любой угрозы зависит от следующих факторов:

а) роль такого лица в аудиторской группе;

б) является ли круг собственников указанного хозяйствующего субъекта ограниченным или неограниченным;

в) дает ли заинтересованность инвестору возможность контролировать хозяйствующий субъект или оказывать на него значительное влияние;

г) существенность финансовой заинтересованности.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер являются, в частности:

- а) исключение участника аудиторской группы, имеющего финансовую заинтересованность, из состава аудиторской группы;
- б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы, выполненной указанным участником аудиторской группы.

2.15. Участники аудиторской группы должны определить, возникает ли угроза личной заинтересованности в результате известной им информации о финансовой заинтересованности в аудируемом лице кого-либо из следующих лиц:

- а) лиц из руководящего состава и специалистов аудиторской организации, которые не входят в состав аудиторской группы, или членов их семей;

- б) лиц, имеющих личные взаимоотношения с участником аудиторской группы.

Создает ли наличие таких интересов угрозу личной заинтересованности зависит от следующих факторов:

- а) организационная, отчетная структура аудиторской организации; и
- б) характер взаимоотношений между данным лицом и участником аудиторской группы.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и по необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) исключение участника аудиторской группы, имеющего такие личные отношения, из состава аудиторской группы;
- б) неучастие такого участника аудиторской группы в принятии значимых решений, касающихся задания по аудиту;
- в) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы, выполненной указанным участником аудиторской группы.

2.16. В случае, когда у аудиторской организации, или лица из ее руководящего состава, или специалиста, или у члена семьи кого-то из них появляется прямая финансовая заинтересованность или существенная косвенная заинтересованность в аудируемом лице (например, в случае получения наследства, подарка, или в результате слияния) и такая заинтересованность не допускается настоящей частью Правил независимости, тогда:

- а) если финансовая заинтересованность возникла у аудиторской организации, то такую заинтересованность следует немедленно устранить, или частично

сократить косвенную финансовую заинтересованность таким образом, чтобы оставшаяся доля заинтересованности не была бы существенной;

б) если финансовая заинтересованность возникла у участника аудиторской группы или у члена его семьи, то такую заинтересованность следует немедленно устранить, или частично сократить косвенную финансовую заинтересованности таким образом, чтобы оставшаяся доля заинтересованности не была бы существенной;

в) если финансовая заинтересованность возникла у лица, которое не является участником аудиторской группы, или у члена его семьи, то такую заинтересованность следует как можно скорее устранить, или частично сократить косвенную финансовую заинтересованность таким образом, чтобы оставшаяся доля заинтересованности не была бы существенной.

Необходимость принятия каких-либо мер предосторожности должна рассматриваться до тех пор, пока финансовая заинтересованность не будет устранена.

(абзацы 1 и 4 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.17. Исключен (27.06.2013, протокол № 9).

Займы и поручительства

2.18. Займ или поручительство, полученные участником аудиторской группы или членом его семьи, аудиторской организацией от аудируемого лица – кредитной организации может создать угрозу независимости. Если займ или поручительство выданы не в соответствии с обычными условиями и процедурами заимствования, возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, ни участник аудиторской группы, ни член его семьи, ни аудиторская организация не должны получать такие займы или поручительства.

2.19. В случае, когда займ получен аудиторской организацией от аудируемого лица – кредитной организации в соответствии с обычными условиями и процедурами заимствования и его размер является существенным для аудируемого лица или получившей его аудиторской организацией, могут быть приняты меры предосторожности для сведения угрозы личной заинтересованности до приемлемого уровня. Примером такой меры предосторожности является, в частности, проведение проверки выполненной работы лицом из сетевой организации, которое не участвовало в аудите и не получало займ.

2.20. Займ или поручительство, полученные участником аудиторской группы или членом его семьи от аудируемого лица – кредитной организации, не создают угрозы независимости, если займ или поручительство получены в соответствии с обычными условиями и процедурами заимствования. Примерами таких займов

являются, в частности, ипотеки, банковские овердрафты, автокредитование, кредитные карты.

2.21. В случае, когда аудиторская организация или участник аудиторской группы, или член его семьи получают займ или поручительство от аудируемого лица, не являющегося кредитной организацией, возникшая угроза независимости окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня, если только размер займа или поручительства не являются существенными и для заемщика и для заимодавца.

2.22. В случае, если аудиторская организация, или участник аудиторской группы, или член его семьи предоставляют поручительство или займ аудируемому лицу, то возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня, если только размер займа или поручительства не являются существенными и для заемщика и для заимодавца.

2.23. В случае, когда аудиторская организация, или участник аудиторской группы, или член его семьи имеют открытые депозиты или брокерский счет в аудируемом лице – кредитной организации, то угроза независимости не возникнет, если депозит или брокерский счет открыты в соответствии с обычными коммерческими условиями.

Деловые взаимоотношения

2.24. Тесные деловые взаимоотношения между аудиторской организацией, или участником аудиторской группы, или членом его семьи и аудируемым лицом или его руководством, обусловленные хозяйственными взаимоотношениями или общей финансовой заинтересованностью, могут привести к возникновению угроз личной заинтересованности или угроз шантажа. Примерами таких взаимоотношений являются, в частности:

а) наличие финансовой заинтересованности в совместном предприятии с: аудируемым лицом, или контролирующим его лицом, или руководителем или иным должностным лицом аудируемого лица, или иным лицом, выполняющим управленческие функции в аудируемом лице;

б) соглашения об объединении усилий с аудируемым лицом для совместного оказания услуг или создания единого продукта и представление услуги или продукта на рынке с упоминанием обеих сторон;

в) соглашение о распространении или продвижении на рынке, в соответствии с которым аудиторская организация распространяет или продвигает на рынке услуги или продукты аудируемого лица, или наоборот, аудируемое лицо распространяет или продвигает на рынке услуги или продукты аудиторской организации.

За исключением случаев, когда финансовая заинтересованность является не существенной, а деловые взаимоотношения носят не значимый характер для аудиторской организации и аудируемого лица или его руководства, возникшая угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, до тех пор, пока финансовая заинтересованность станет не существенной, а деловые взаимоотношения станут носить не значимый характер, в такие деловые взаимоотношения не следует вступать или они должны быть прекращены или сведены до незначимого уровня.

Применительно к участникам аудиторской группы, за исключением случаев, когда финансовая заинтересованность является не существенной, а деловые взаимоотношения носят не значимый характер, соответствующий участник аудиторской группы должен быть исключен из состава аудиторской группы.

Если деловые взаимоотношения имеют место между членом семьи участника аудиторской группы и аудируемым лицом или его руководством, значимость любой угрозы должна быть оценена и по необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

2.25. Деловые взаимоотношения, предполагающие наличие заинтересованности аудиторской организации, или участника аудиторской группы или членом его семьи в хозяйствующем субъекте с ограниченным кругом собственников в то время как аудируемое лицо, или его руководитель, или иное его должностное лицо, или любая комбинация перечисленных лиц также имеют заинтересованность в этом хозяйствующем субъекте, не создают угрозы независимости, при условии, что:

а) деловые взаимоотношения носят не значимый характер для аудиторской организации, участника аудиторской группы, члена его семьи, и аудируемого лица;

б) финансовая заинтересованность является не существенной для инвестора или группы инвесторов; и

в) финансовая заинтересованность инвестора или группы инвесторов не дают возможности им контролировать этот хозяйствующий субъект с ограниченным кругом собственников.

2.26. Приобретение товаров и услуг у аудируемого лица аудиторской организацией, или участником аудиторской группы, или членом его семьи, как правило, не создает угрозы независимости, если такая хозяйственная операция является частью обычного ведения дел. Однако подобные операции могут иметь такой характер и масштаб, что они будут приводить к возникновению угрозы личной заинтересованности. Значимость любой угрозы должна быть оценена и по необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) прекращение или сокращение масштабов хозяйственной операции;
- б) исключение данного лица из состава аудиторской группы.

Родство и личные взаимоотношения

2.27. Родство или личные взаимоотношения между участником аудиторской группы и руководителем, или должностным лицом, или иным сотрудником (в зависимости от его полномочий) аудируемого лица может создать угрозу личной заинтересованности, угрозу близкого знакомства или угрозу шантажа. Наличие и значимость любых угроз зависит от ряда факторов, например, функций участника аудиторской группы, полномочий лица, состоящего в родстве или иного сотрудника в аудируемом лице, характера взаимоотношений.

2.28. В случаях, когда член семьи участника аудиторской группы:

- а) является руководителем, или должностным лицом аудируемого лица; или
- б) является сотрудником аудируемого лица, занимающим должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета хозяйственных операций аудируемого лица или составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение; или

в) занимал такую должность в период выполнения задания по аудиту или в период, за который готовилась аудируемая бухгалтерская (финансовая) отчетность, угрозы независимости могут быть сведены до приемлемого уровня только путем исключения данного лица из состава аудиторской группы. При указанных тесных личных взаимоотношениях угроза является настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, лицо, находящееся в таких взаимоотношениях, не должно быть участником аудиторской группы.

2.29. Угрозы независимости возникают в случаях, когда член семьи участника аудиторской группы является сотрудником аудируемого лица, занимающим должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на финансовое положение аудируемого лица, результаты его финансовой деятельности, или движение денежных средств. Значимость таких угроз зависит от таких факторов, как должность члена семьи и функции участника аудиторской группы.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) исключение данного лица из состава аудиторской группы;

б) перераспределение функций внутри аудиторской группы таким образом, чтобы данное лицо не было задействовано в вопросах, связанных с областью ответственности члена его семьи.

2.30. Угрозы независимости возникают в случаях, когда родственник участника аудиторской группы:

а) является руководителем аудируемого лица или его должностным лицом;

б) является сотрудником аудируемого лица, который занимает должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета хозяйственных операций аудируемого лица или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение. Значимость угроз зависит от следующих факторов:

а) характер взаимоотношений между участником аудиторской группы и родственником;

б) должность родственника, работающего у аудируемого лица;

в) функции участника аудиторской группы.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) исключение данного лица из состава аудиторской группы;

б) перераспределение функций внутри аудиторской группы таким образом, что чтобы данное лицо не было задействовано в вопросах, лежащих в зоне ответственности его родственника.

2.31. Угрозы независимости возникают в случаях, когда участник аудиторской группы имеет тесные взаимоотношения с лицом, которое является директором аудируемого лица, или его должностным лицом, или сотрудником, занимающим должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на бухгалтерский учет хозяйственных операций аудируемого лица или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение. В такой ситуации участник аудиторской группы должен получить консультацию в рамках установленных в аудиторской организации подходов и процедур. Значимость угроз зависит от следующих факторов:

а) характер взаимоотношений между таким лицом и участником аудиторской группы;

б) должности такого лица, работающего в аудируемом лице;

в) функции участника аудиторской группы.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до

приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) исключение данного лица из состава аудиторской группы;

б) перераспределение функций внутри аудиторской группы таким образом, что чтобы данное лицо не было задействовано в вопросах, лежащих в зоне ответственности лица, с которым его связывают тесные взаимоотношения.

2.32. Угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа могут возникнуть в результате личных взаимоотношений или родства между (а) лицом из руководящего состава аудиторской организации, который не является участником аудиторской группы, и (б) руководителем аудируемого лица, или его должностным лицом, или сотрудником, занимающим должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета хозяйственных операций аудируемого лица или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение. Лица из руководства и специалисты аудиторской организации, которым становится известно о таких взаимоотношениях должны получить консультацию в контексте установленных в аудиторской организации принципов и процедур. Наличие и значимость любой угрозы зависит от следующих факторов:

а) характер взаимоотношений между лицом из руководящего состава аудиторской организации или ее сотрудником и руководителем аудируемого лица, его должностным лицом или сотрудником;

б) характер взаимодействия лица из руководящего состава аудиторской организации или ее сотрудника с аудиторской группой;

в) должность лица из руководящего состава аудиторской организации, или ее сотрудника;

г) должность лица, работающего у аудируемого лица.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) перераспределение функций лица из руководящего состава аудиторской организации или ее сотрудника для минимизации какого бы то ни было влияния на задание по аудиту;

б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки результатов выполненной работы в ходе аудита.

2.33. *Исключен (27.06.2013, протокол № 9).*

Трудовые отношения с аудируемым лицом

2.34. Угрозы близкого знакомства или шантажа могут возникнуть в случае, когда руководитель аудируемого лица или должностное лицо, занимающее должность, позволяющую оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета аудируемым лицом или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, ранее был участником аудиторской группы или лицом из руководящего состава аудиторской организации.

2.35. В случае, когда бывший участник аудиторской группы или бывшее лицо из руководящего состава аудиторской организации перешли работать в аудируемое лицо на указанную в пункте 2.34 Правил независимости должность и между ним и аудиторской организацией по-прежнему существует значимая взаимосвязь, угроза независимости окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, независимость будет считаться нарушенной, если бывший участник аудиторской группы или лицо из руководящего состава аудиторской организации переходит на работу к аудируемому лицу в качестве руководителя, должностного лица, сотрудника, занимающим должность, позволяющую оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета аудируемым лицом или составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, за исключением случаев когда:

а) данное лицо не имеет права на какие-либо пособия или выплаты со стороны аудиторской организации, если только такие выплаты не производятся в соответствии с заранее оговоренными соглашениями, и любые средства, которые аудиторская организация должна данному лицу, являются для нее несущественными;

б) данное лицо не продолжает своего участия или не продолжает создавать видимость участия в деловой или профессиональной деятельности аудиторской организации.

2.36. В случае, когда бывший участник аудиторской группы или бывшее лицо из руководящего состава аудиторской организации перешло работать в аудируемое лицо на указанную в пункте 2.35 Правил независимости должность и между ним и аудиторской организацией больше не существует значимой взаимосвязи, наличие и значимость угрозы независимости любой угрозы близкого знакомства или шантажа будет зависеть от следующих факторов:

а) должность данного лица в аудируемом лице;

б) любая вовлеченность данного лица в работу аудиторской группы;

в) период времени, прошедший с тех пор, как данное лицо являлось участником аудиторской группы или лицом из руководящего состава аудиторской организации;

г) предыдущая должность, которую данное лицо занимали в аудиторской организации (например, было ли данное лицо ответственно за поддержание регулярного общения с руководством аудируемого лица или лицами, отвечающими за его корпоративное управление).

Значимость любых угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) изменение программы аудита;

б) назначение в аудиторскую группу лиц, имеющих достаточный опыт для замены лиц, перешедших на работу в аудируемое лицо;

в) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы, выполненной бывшим участником аудиторской группы.

(подпункт «г» в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.37. В случае, когда лицо, состоявшее ранее в руководстве аудиторской организации, занимает в хозяйствующем субъекте должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета этим хозяйствующим субъектом и на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, и впоследствии хозяйствующий субъект становится аудируемым лицом, то значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

2.38. Угроза личной заинтересованности возникает в случае, когда участник аудиторской группы принимает участие в выполнении аудиторского задания, зная или предполагая, что он будет работать в аудируемом лице в будущем. Подходы и процедуры аудиторской организации должны содержать требования к участникам аудиторской группы уведомлять аудиторскую организацию о факте переговоров о возможных трудовых отношениях с аудируемым лицом. При получении такого уведомления значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) исключение данного лица из аудиторской группы;

б) проверка любых значимых суждений, вынесенных данным лицом во время его работы в аудиторской группе.

***Аудлируемые лица, являющиеся
общественно значимыми хозяйствующими субъектами***

2.39. Угрозы близкого знакомства или угрозы шантажа возникают в случае, когда ключевое лицо, осуществляющее руководство заданием по аудиту, переходит на работу к аудлируемому лицу, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом:

а) в качестве руководителя или должностного лица;

б) на должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета аудлируемым лицом или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.

Под ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту, понимается лицо из руководящего состава аудиторской организации, выполняющее функции руководителя задания по аудиту, или являющееся ответственным за проверку качества выполнения задания, или принимающее ключевые решения и выносящее ключевые суждения, касающиеся значимых вопросов (в том числе, касающихся аудита значимых дочерних обществ, филиалов или структурных подразделений аудлируемого лица) аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой выражается мнение.

Независимость будет считаться нарушенной, за исключением случаев, когда общественно значимый хозяйствующий субъект выпустил проаудированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность за период не менее двенадцати месяцев после того, как соответствующее лицо перестало являться ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту, и при этом требуется, чтобы указанное лицо не было участником аудиторской группы, проводившей аудит указанной выпущенной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.40. Угроза шантажа возникает в случаях, когда лицо, являвшееся ранее единоличным исполнительным органом аудиторской организации, переходит на работу в аудлируемое лицо, которое является общественно значимым хозяйствующим субъектом:

а) на должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета аудлируемым лицом или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) в качестве руководителя или должностного лица.

Независимость будет считаться нарушенной, если не прошло двенадцати месяцев с момента, когда данное лицо перестало являться единоличным исполнительным органом аудиторской организации.

2.41. Независимость не будет считаться нарушенной в случае, когда в результате объединения бизнеса ключевое лицо, осуществляющее руководство заданием по аудиту, или лицо, являвшееся единоличным исполнительным органом аудиторской организации, переходит на работу в аудируемое лицо, как указано в пунктах 2.39 и 2.40 Правил независимости, и:

а) принятие должности состоялось в отсутствие информации об объединении бизнеса;

б) какие-либо пособия или выплаты данному лицу со стороны аудиторской организации были осуществлены в полном объеме, если только такие выплаты не производятся в соответствии с заранее оговоренными соглашениями, и любые средства, которые аудиторская организация должна данному лицу, являются для нее незначительными;

в) данное лицо не продолжает своего участия или не продолжает создавать видимость участия в деловой или профессиональной деятельности аудиторской организации;

г) должность, занимаемая данным лицом в аудируемом лице, обсуждалась с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица.

(подпункт «г» в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

Временные назначения.

Исключен (21.03.2017, протокол № 32)

2.42. Исключен (21.03.2017, протокол № 32)

Недавнее оказание услуг аудируемому лицу

2.43. Угрозы личной заинтересованности, самоконтроля или близкого знакомства могут возникнуть в случае, когда участник аудиторской группы недавно являлся руководителем, должностным лицом, сотрудником аудируемого лица. Такая ситуация может возникнуть в случае, когда, например, участнику аудиторской группы окажется нужным проверить какие-то статьи отчетности, текущие учетные записи по которым он же и осуществлял, работая в аудируемом лице.

2.44. В случае, когда в течение периода, за который составляется аудиторское заключение, участник аудиторской группы являлся руководителем или должностным лицом аудируемого лица, или его должность позволяла ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета аудируемым лицом или составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, возникшая угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут

свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, такие лица не должны назначаться в состав аудиторской группы.

2.45. Угрозы личной заинтересованности, самоконтроля или близкого знакомства могут возникнуть в случае, когда до начала периода, за который выдается аудиторское заключение, участник аудиторской группы являлся руководителем аудируемого лица или его должностным лицом, или занимал должность, которая позволяла ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета аудируемым лицом или составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение. Например, такие угрозы возникают в случае, когда принятые таким лицом решения или выполненная им работа в периоде, когда он работал в аудируемом лице, подлежат оценке в текущем периоде в ходе аудита. Наличие и значимость любых угроз будет зависеть от следующих факторов:

- а) должность, которую занимало данное лицо, работая ранее в аудируемом лице;
- б) период времени, в течение которого данное лицо не работает в аудируемом лице;
- в) функции данного лица как участника аудиторской группы.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примером таких мер предосторожности является проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы данного лица в качестве участника аудиторской группы.

Трудовые отношения с аудируемым лицом в качестве директора или должностного лица

2.46. В случае, когда лицо из руководящего состава аудиторской организации или ее специалист занимает должность руководителя или является должностным лицом аудируемого лица, возникшие при этом угрозы самоконтроля и личной заинтересованности, окажутся настолько значимыми, что никакие меры не смогут свести их до приемлемого уровня. Следовательно, лицо из руководящего состава аудиторской организации или ее специалист не должны занимать должность руководителя или являться должностным лицом аудируемого лица.

Длительное взаимодействие персонала аудита с аудируемым лицом (включая вопросы ротации руководителей заданий по аудиту) (наименование в ред. от 27.06.2018, протокол № 40).

Общие положения
(в ред. от 27.06.2018, протокол № 40)

2.47.1. Угрозы близкого знакомства и личной заинтересованности, потенциально влияющие на объективность и профессиональный скептицизм лица, могут возникнуть, а их значимость может возрасти в случае привлечения лица к выполнению задания по аудиту для одного и того же аудируемого лица на протяжении длительного периода времени.

Несмотря на то, что понимание аудируемого лица и его окружения является фундаментальным условием для обеспечения качества аудита, угроза близкого знакомства может возникнуть в результате длительного взаимодействия лица в качестве участника аудиторской группы с:

- а) аудируемым лицом и его деятельностью;
- б) руководством аудируемого лица; или
- в) бухгалтерской (финансовой) отчетностью, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, либо бухгалтерской информацией, формирующей основу указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Угроза личной заинтересованности может возникнуть в связи с опасением лица потерять долгосрочного клиента или заинтересованностью данного лица в поддержании тесных личных взаимоотношений с членами руководства аудируемого лица или лицами, отвечающими за его корпоративное управление, что может оказать неприемлемое влияние на суждение данного лица.

2.47.2. Значимость угроз зависит от факторов, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, касающихся как лица, привлеченного к выполнению задания по аудиту, так и соответствующего аудируемого лица:

Факторы, касающиеся лица, привлеченного к заданию по аудиту, включают следующие:

- а) общая продолжительность взаимоотношения с аудируемым лицом, включая наличие такого взаимоотношения в период предыдущего трудоустройства данного лица в другой аудиторской организации;
- б) период времени, в течение которого данное лицо являлось участником аудиторской группы, а также характер функций данного лица в аудиторской группе;
- в) степень руководства, проверки и надзора за работой данного лица со стороны более старшего персонала;
- г) возможность данного лица, в зависимости от его старшинства, оказывать влияние на результат аудита, например, путем принятия ключевых решений или руководства работой других участников аудиторской группы;
- д) близость личных взаимоотношений между данным лицом и руководством аудируемого лица или лицами, отвечающими за его корпоративное управление;

е) характер, частота и масштаб взаимодействия данного лица с руководством аудируемого лица или лицами, отвечающими за его корпоративное управление.

Факторы, касающиеся аудируемого лица, включают следующие:

а) характер и сложность вопросов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также изменения в таких вопросах;

б) недавние изменения в составе руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление;

в) недавние структурные изменения в организации аудируемого лица, которые влияют на характер, частоту и масштаб возможного взаимодействия между лицом, привлеченным к заданию по аудиту, и руководством аудируемого лица или лицами, отвечающими за его корпоративное управление.

2.47.3. Сочетание двух или более факторов может повысить или понизить значимость угроз. Например, угрозы близкого знакомства, возникшие с течением времени в связи с усиливающимися тесными взаимоотношениями между лицом, привлечённым к заданию по аудиту, и членом руководства клиента, будут ниже в случае ухода с должности соответствующего члена руководства и возникновения нового взаимоотношения.

2.47.4. Значимость угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) ротация лица из составе аудиторской группы;

б) изменение функции лица в составе аудиторской группы либо характера и масштаба задач, выполняемых данным лицом;

в) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы данного лица;

г) регулярные независимые внутренние или внешние проверки качества выполнения задания;

д) проверка качества выполнения задания в рамках проведения аудита.

2.47.5. В случае, если аудиторская организация приходит к выводу, что угрозы являются настолько значимыми, что в качестве меры предосторожности должна быть произведена ротация лица, то аудиторская организация должна установить надлежащий период времени, в течение которого данное лицо не будет являться членом аудиторской группы, не будет осуществлять проверку качества выполнения задания по аудиту, а также не будет оказывать прямое влияние на результат задания по аудиту. Данный период времени должен быть достаточным по продолжительности, чтобы позволить устранить угрозы независимости в связи с близким знакомством или личной заинтересованностью или свести их до приемлемого уровня. Если аудируемое лицо является общественно значимым

хозяйствующим субъектом, также применяются требования пунктов 2.48.1 – 2.51 Правил независимости.

***Аудлируемые лица, являющиеся
общественно значимыми хозяйствующими субъектами
(в ред. от 27.06.2018, протокол № 40)***

2.48.1. В случае, когда аудлируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, лицо не должно выполнять любую из следующих функций, в том числе если несколько таких функций выполняются последовательно, в течение периода, превышающего суммарно семь лет («период вовлечения»):

- а) руководителя задания;
- б) лица, назначенное ответственным за проверку качества выполнения задания;
- в) другого ключевого лица, осуществляющего руководство заданием по аудиту.

После истечения периода вовлечения, данное лицо не должно вовлекаться в аудит в течение периода, определенного в соответствии с пунктами 2.48.3 – 2.48.10 Правил независимости («период невовлечения»).

2.48.2. За исключением случаев, когда выполнение лицом функций, перечисленных в пункте 2.48.1 Правил независимости, было прекращено и не возобновлялось в течение срока, равного, как минимум, периоду невовлечения, определенному в соответствии с применимыми (в зависимости от функции, которую данное лицо выполняло в год, непосредственно предшествующий году прекращения вовлечения в соответствующем качестве) требованиями в пунктах 2.48.3 – 2.48.5 Правил независимости, изменения начала периода отсчета количества лет вовлечения не допускается. Например, лицо, которое выступало в качестве руководителя задания в течение четырех лет с последующим невовлечением в аудит в течение трех лет, может впоследствии являться для того же самого аудлируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту, только три дополнительных года, что суммарно составит период вовлечения в семь лет. После этого данное лицо не должно вовлекаться в аудит в соответствии с пунктом 2.48.6 Правил независимости.

Период невовлечения

2.48.3. Если лицо выступало в качестве руководителя задания семь лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять пять последовательных лет.

2.48.4. Если лицо выступало в качестве лица, ответственного за проверку качества выполнения задания семь лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять три последовательных года.

2.48.5. Если лицо выступало в качестве другого ключевого лица, осуществляющего руководство заданием по аудиту, семь лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять два последовательных года.

Выполнение нескольких функций ключевого лица, осуществляющего
руководство заданием по аудиту

2.48.6. Если лицо выполняло последовательно несколько функций ключевого лица, осуществляющего руководство заданием по аудиту, и выступало в качестве руководителя задания четыре или более лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять пять последовательных лет.

2.48.7. Если лицо выполняло последовательно несколько функций ключевого лица, осуществляющего руководство заданием по аудиту, и выступало в качестве лица, ответственного за проверку качества выполнения задания, четыре или более лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять три последовательных года с учетом требований пункта 2.48.8(а) Правил независимости.

2.48.8. Если в течение периода вовлечения лицо выполняло функции лица, ответственного за проверку качества выполнения задания, и руководителя задания четыре или более лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять:

а) пять последовательных лет в случае вовлечения указанного лица в аудит в качестве руководителя задания в течение трех или более лет;

б) три последовательных года в любом ином случае.

2.48.9. Если лицо выполняло функции ключевого лица, осуществляющего руководство заданием по аудиту, в любом ином, отличном от указанных в пунктах 2.48.6 – 2.48.8 Правил независимости, сочетании, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять два последовательных года.

Предыдущая деятельность в другой аудиторской организации

2.48.10. При определении количества лет вовлечения лица в качестве ключевого лица, осуществляющего руководство заданием по аудиту, согласно пунктам 2.48.1 – 2.48.2 Правил независимости, продолжительность взаимоотношения с аудируемым лицом должна включать период, в течение которого данное лицо являлось для того же самого аудируемого лица ключевым лицом,

осуществляющим руководство заданием по аудиту, в период предыдущей деятельности данного лица в другой аудиторской организации.

Ограничения на деятельность в период невовлечения

2.48.11. В течение периода невовлечения в аудит, лицо не должно:

а) быть участником аудиторской группы или лицом, ответственным за проверку качества задания;

б) осуществлять консультирование аудиторской группы или аудируемого лица по техническим или отраслевым вопросам, хозяйственным операциям или событиям, оказывающим влияние на задание по аудиту, за исключением проведения обсуждений с аудиторской группой по вопросам проделанной работы или сформированных выводов в последнем году вовлечения данного лица в аудит, когда такие вопросы являются релевантными для аудита текущего года;

в) отвечать за руководство или координирование профессиональных услуг, оказываемых аудиторской организацией соответствующему аудируемому лицу, а также за надзор за взаимоотношениями аудиторской организации с данным аудируемым лицом;

г) осуществлять любую иную функцию или деятельность, не указанную в пунктах 2.48.11. а) – в) выше, в отношении соответствующего аудируемого лица, включая предоставление услуг по заданиям, не обеспечивающим уверенность, в результате которых данное лицо могло бы:

1) осуществлять значительное или частое взаимодействие с руководством аудируемого лица или лицами, отвечающим за его корпоративное управление;

2) оказывать прямое влияние на результат задания по аудиту.

Требования настоящего пункта не запрещают лицу выполнять руководящие функции в аудиторской организации, например, руководителя аудиторской организации.

Прочие вопросы

2.49. В некоторых случаях аудиторская организация, исходя из оценки угроз в соответствии с «Общими положениями» настоящей части Правил независимости, может сделать вывод о том, что продолжение выполнения лицом функций лица, осуществляющего руководство заданием по аудиту, не является уместным несмотря на то, что период вовлечения данного лица в аудит составляет менее семи лет. При оценке угроз особое внимание необходимо уделить функциям, выполняемым данным лицом, и продолжительности его взаимодействия с аудируемым лицом до

начала выполнения данным лицом функций ключевого лица, осуществляющего руководство заданием по аудиту.

2.50. В редких случаях и вследствие непредвиденных внешних обстоятельств ключевые лица, осуществляющие руководство заданием по аудиту, чье продолжающееся участие в аудиторских заданиях может быть особенно важным для качества аудита, могут с согласия лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, продолжить выполнять функции лиц, осуществляющих руководство заданием по аудиту, один дополнительный год, при условии, что угрозы независимости могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности. Например, ключевое лицо, осуществляющее руководство заданием по аудиту, может продолжить выполнять свои функции в составе аудиторской группы в течение дополнительного года, если вследствие непредвиденных событий требуемая ротация становится невозможной (в результате серьезного заболевания нового руководителя задания по аудиту, назначение которого планировалось в аудиторской организации, др.). Аудиторская организация должна обсудить с лицами, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, причины, по которым запланированная ротация является невозможной, а также меры предосторожности, необходимые для снижения возникающих угроз независимости.

2.51. В случае, когда аудируемое лицо становится общественно значимым хозяйствующим субъектом, период времени, в течение которого работник являлся для аудируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту, до того как аудируемое лицо стало общественно значимым хозяйствующим субъектом, должно быть принято во внимание для определения надлежащего момента ротации. Если данный работник являлся для аудируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту, в течение периода в пять лет суммарно или менее до того момента, как аудируемое лицо стало общественно значимым хозяйствующим субъектом, то период времени, в течение которого данное лицо может продолжать являться ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту, до ротации, составляет семь лет за вычетом количества лет, в течение которых данное лицо ранее являлось ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту. Если данное лицо являлось для аудируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту, в течение периода в шесть лет суммарно или более до того момента, как аудируемое лицо стало общественно значимым хозяйствующим субъектом, то данное лицо может с согласия лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, оставаться в этом прежнем качестве не более двух лет.

Оказание услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность

2.52. Предоставление аудиторской организацией аудируемым лицам соответствующих компетентности услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность, может создавать угрозы независимости аудиторской организации или участников аудиторской группы. Большей частью, это угрозы самоконтроля, личной заинтересованности, заступничества. Поскольку составление исчерпывающего перечня таких услуг не представляется возможным, для оценки обстоятельств в отношении конкретной услуги, не включенной в настоящую часть Правил независимости, должен применяться концептуальный подход.

(в ред. от 27.06.2013, протокол № 9; последнее предложение в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.53. До того как аудиторская организация примет задание от аудируемого лица, не обеспечивающее уверенность, ею должно быть установлено, создает ли предоставление таких услуг угрозу независимости. При оценке значимости любой угрозы, возникающей в результате предоставления услуги, связанной с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, аудиторская организация должна принимать во внимание любую угрозу, которая, по мнению аудиторской группы, возникает в результате оказания таких услуг. Если возникшая угроза не может быть сведена до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности, услуга, связанная с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, предоставляться не должна.

2.54. *Исключен (27.06.2013, протокол № 9).*

2.55. Аудиторская организация может предоставлять услуги, связанные с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, которые в иных случаях считались бы недопустимыми с точки зрения настоящей части Правил независимости, следующим связанным сторонам аудируемого лица:

а) хозяйствующему субъекту, не являющемуся аудируемым лицом, имеющему прямой или опосредованный контроль над аудируемым лицом;

б) хозяйствующему субъекту, не являющемуся аудируемым лицом, имеющему прямую финансовую заинтересованность в аудируемом лице, если данный субъект оказывает значительное влияние на аудируемое лицо, и его интерес в аудируемом лице является для него существенным;

в) хозяйствующему субъекту, не являющемуся аудируемым лицом, находящемуся под общим контролем с аудируемым лицом,

при условии, что есть основания заключить, что (1) данные услуги не создают угрозы самоконтроля, поскольку результаты предоставления таких услуг не будут предметом исследования при выполнении аудиторских процедур, (2) любые угрозы, возникающие в результате предоставлением таких услуг, могут быть устранены или

сведены до приемлемого уровня путем принятия соответствующих мер предосторожности.

(абзац 1 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.56. Оказание услуг, связанных с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, аудируемому лицу, которое становится общественно значимым хозяйствующим субъектом, не является нарушением независимости, если:

а) оказываемые ранее услуги, связанные с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность, соответствуют положениям настоящей части Правил независимости, распространяющимся на аудируемых лиц, не являющихся общественно значимыми хозяйствующими субъектами;

б) услуги, не допускаемые положениями настоящей части Правил независимости, распространяющимися на аудируемых лиц, являющихся общественно значимыми хозяйствующими субъектами, уже оказаны или будут прекращены до того момента, когда аудируемое лицо стало общественно значимым хозяйствующим субъектом, или в минимально возможный срок после указанного момента;

в) аудиторская организация принимает при необходимости меры предосторожности для устранения или сведения до приемлемого уровня всех угроз независимости, возникающих в результате предоставления таких услуг.

(подпункты «а» и «б» в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

Функции руководства

(в ред. от 20.06.2016, протокол № 22)

2.57. К функциям руководства аудируемого лица относятся систематическое управление и контроль деятельности этого лица, включая принятие решений о приобретении, использовании и контроле кадровых, финансовых, технологических, материальных и нематериальных ресурсов.

Вопрос о том, является ли какая-либо деятельность функцией руководства аудируемого лица, зависит от конкретных обстоятельств и требует профессионального суждения. В качестве функций руководства могут рассматриваться, например:

- а) разработка стратегии и выбор направления развития;
- б) найм и увольнение сотрудников;
- в) руководство и ответственность за действия сотрудников, осуществляемые ими в процессе текущей деятельности;
- г) санкционирование хозяйственных операций;
- д) контроль банковских счетов и инвестиций, а также управление ими;
- е) принятие решения о том, какие рекомендации аудиторской организации или третьих сторон следует выполнять;

ж) подготовка отчетов для лиц, отвечающих за корпоративное управление, от имени руководства аудируемого лица;

з) ответственность за составление и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

и) ответственность за разработку, внедрение, мониторинг и поддержание системы внутреннего контроля.

(подпункт «и» в ред. от 27.06.2013, протокол № 9; подпункт «ж» в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.58. Аудиторская организация не должна принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица. Возникающие в случае принятия такой ответственности угрозы настолько значимы, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня. Например, принятие решения о том, какие рекомендации аудиторской организации следует выполнить аудируемому лицу, создает угрозу самоконтроля и угрозу личной заинтересованности. Помимо этого, принятие ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица создает угрозу близкого знакомства, поскольку аудиторская организация сверх меры проникается взглядами и интересами руководства аудируемого лица. С учетом пункта 2.59 настоящих Правил не считается принятием ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица предоставление консультаций и рекомендаций для содействия руководству аудируемого лица в выполнении его функций.

2.59. Для того чтобы избежать риск принятия ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица при оказании услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность, аудиторская организация должна убедиться в том, что руководство аудируемого лица формирует все суждения и принимает все решения, относящиеся к сфере его ответственности. Для этого необходимо убедиться, что руководство аудируемого лица:

а) назначает обладающее соответствующими навыками, знаниями и профессиональным опытом лицо, которое на постоянной основе несет ответственность за решения, принимаемые аудируемым лицом, и контролирует оказание аудиторской организацией услуг. Такое лицо, предпочтительно из числа высшего руководства, должно понимать цели, характер и результаты данных услуг, а также соответствующие обязанности аудируемого лица и аудиторской организации. Однако это лицо не обязано обладать квалификацией, необходимой для оказания таких услуг или их перепроверки;

б) обеспечивает контроль оказания таких услуг и оценивает соответствие результатов предоставленных услуг цели аудируемого лица;

в) принимает на себя ответственность за действия (при наличии таковых), которые необходимо предпринять по результатам оказания таких услуг.

Оказание административных услуг

2.60 Оказание административных услуг включает содействие аудируемому лицу в выполнении формальных или технических задач в ходе обычной хозяйственной деятельности. Для предоставления таких услуг практически не требуется применение профессионального суждения. Примерами таких услуг являются услуги по обработке текстов, заполнение административных или установленных законодательством форм для последующего утверждения аудируемым лицом, представление таких форм в соответствии с указаниями аудируемого лица, отслеживание предусмотренных законом сроков подачи документов и информирование аудируемого лица об этих сроках. Оказание таких услуг, как правило, не создает угрозы независимости. Однако значимость любой угрозы должна быть оценена, и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

Ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности

(в ред. от 20.06.2016, протокол № 22)

Общие положения

(в ред. от 20.06.2016, протокол № 22)

2.61. Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В обязанности руководства аудируемого лица, в частности, входит:

а) разработка учетной политики и ее раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) подготовка или изменение первичной документации либо исходных данных в электронной или иной форме, подтверждающих факты хозяйственной жизни;

в) создание или изменение учетных записей.

2.62. Оказание аудируемому лицу услуг, связанных с бухгалтерским учетом, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, приводит к возникновению угрозы самоконтроля, если аудиторская организация впоследствии проводит аудит указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.63. Вместе с тем процесс аудита предполагает общение аудиторской организации с руководством аудируемого лица, которое может быть связано:

а) с применением стандартов бухгалтерского учета, учетной политики, требований к раскрытию информации;

б) с организацией и осуществлением надлежащего контроля, со способами, применяемыми при определении величины активов и обязательств аудируемого лица;

в) с предлагаемыми корректировками учетных записей.

Такое общение считается обычной частью аудита и, как правило, не создает угроз независимости при условии, что аудируемое лицо несет ответственность за принятие решений в отношении учетных записей и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.64. Аудируемое лицо может запросить у аудиторской организации предоставление технической поддержки, например, при решении вопросов, связанных со сверкой счетов, в связи с анализом или накапливанием информации для бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, аудируемому лицу могут потребоваться консультации по таким вопросам, как трансформация бухгалтерской (финансовой) отчетности из одной системы учетных принципов в другую (например, для соблюдения учетной политики группы, для перехода к другим принципам составления отчетности (МСФО, др.). Такие услуги, как правило, не создают угроз независимости при условии, что аудиторская организация не принимает на себя ответственность за действия руководства аудируемого лица.

Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

(в ред. от 20.06.2016, протокол № 22)

2.65. Аудиторская организация может предоставлять услуги, связанные с бухгалтерским учетом, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудируемому лицу, которое не является общественно значимым хозяйствующим субъектом, если такие услуги имеют формальный или сугубо технический характер, и при условии, что возникшая угроза самоконтроля снижена до приемлемого уровня.

Оказание услуг, имеющих формальный или сугубо технический характер, практически не требует от аудитора применения профессионального суждения. Примерами таких услуг являются, в частности:

а) составление расчета заработной платы и отчетов на основании предоставленных аудируемым лицом данных для последующего осуществления выплат или утверждения аудируемым лицом;

б) отражение в регистрах бухгалтерского учета повторяющихся фактов хозяйственной жизни, суммы по которым можно легко определить из первичной документации или исходных данных (например, из счетов за коммунальные услуги),

а корреспонденцию счетов бухгалтерского учета по которым определило само аудируемое лицо;

в) отражение хозяйственной операции, по которой аудируемое лицо уже определило сумму, подлежащую отражению, даже если эта операция носит в значительной степени субъективный характер;

г) расчет суммы амортизационных отчислений по основным средствам, когда аудируемое лицо самостоятельно определяет в отношении этих объектов учетную политику, срок полезного использования и ликвидационную стоимость;

д) составление оборотно-сальдовых ведомостей по составленным аудируемым лицом учетным записям;

е) составление бухгалтерской (финансовой) отчетности путем технического переноса данных из утвержденных аудируемым лицом регистров бухгалтерского учета и подготовка соответствующих пояснений к отчетности на основе утвержденных аудируемым лицом записей.

В каждом случае значимость любой возникшей угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) предоставление услуг лицом, не являющимся участником аудиторской группы;

б) привлечение лица из руководящего состава аудиторской организации с соответствующим опытом, не являющегося участником аудиторской группы, для проверки выполненной работы в случае, если указанные услуги предоставляются участником аудиторской группы.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

(в ред. от 20.06.2016, протокол № 22)

2.66. Аудиторская организация не должна оказывать услуги, связанные с бухгалтерским учетом, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, в частности, услуги по формированию платежных ведомостей, по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, либо подготовке бухгалтерской информации, формирующей основу указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.67. Как исключение из пункта 2.66 аудиторская организация может предоставлять услуги, связанные с бухгалтерским учетом, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая услуги по формированию

платежных ведомостей, по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности или иной бухгалтерской информации, носящие формальный или технический характер, для подразделений или связанных сторон аудируемого лица, являющегося общественно значимым хозяйствующим субъектом, если работники аудиторской организации, предоставляющие такие услуги, не входят в состав аудиторской группы, а также:

а) такие подразделения, или связанные стороны, которым предоставляется данная услуга, совокупно не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение;

б) услуги имеют отношение к вопросам, которые в совокупности являются не существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности такого подразделения или связанной стороны.

Чрезвычайные ситуации.

Исключен (20.06.2016, протокол № 22).

2.68. Исключен (20.06.2016, протокол № 22).

Оценочная деятельность

Общие положения

2.69. Оказание услуг по оценке для аудируемого лица может создавать угрозу самоконтроля. Наличие и значимость любой угрозы зависит от следующих факторов:

а) будет ли оценка существенно влиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) степень вовлеченности самого аудируемого лица в процесс определения и утверждения методов и способов оценки и иных значимых вопросов, требующих профессионального суждения;

в) наличие установленных методов и способов оценки и профессиональных методик;

г) степень субъективности, присущей объекту оценки (в случае оценки на основе стандартных методов и способов);

д) надежность и доступность исходной информации;

е) степень зависимости оценки от будущих событий, создающих значительные колебания значений диапазона;

ё) полнота и ясность раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Значимость любой возникшей угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения

угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) проведение третьим лицом, не принимавшим участие в проведенной оценке, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы по аудиту или оценке;

б) запрет на участие работников, оказывавших такие услуги, в выполнении задания по аудиту.

2.70. В случае, когда от аудиторской организации требуется осуществление оценки, чтобы содействовать аудируемому лицу в расчете налоговых обязательств в целях налоговой отчетности или налогового планирования, и результаты оценки не будут иметь прямого влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, должны применяться положения пункта 2.82 Правил независимости.

Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.71. В случае, когда аудируемое лицо не является общественно значимым хозяйствующим субъектом и оценка оказывает существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, и при этом оценка подразумевает применение в значительной степени субъективного суждения, никакие меры предосторожности не смогут свести возникшую угрозу самоконтроля до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна оказывать такие услуги по оценке аудируемому лицу.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.72. Аудиторская организация не должна оказывать услуги по оценке аудируемому лицу, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, если оценка может оказать существенное влияние (по отдельности или в совокупности) на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.

Услуги по налоговому консультированию

2.73. Оказание определенных видов услуг по налоговому консультированию создает угрозы самоконтроля и заступничества. Наличие и значимость таких угроз зависит от следующих факторов:

а) система, в рамках которой налоговые органы оценивают и взимают налог, и роль аудиторской организации в этом процессе;

- б) сложность соответствующего налогового режима и степень необходимого суждения при его соблюдении;
- в) конкретные характеристики задания;
- г) насколько работники аудируемого лица компетентны в области налогообложения.

Составление налоговых деклараций

2.74. Составление налоговых деклараций подразумевает оказание помощи клиенту в составлении отчетности по его налоговым обязательствам путем составления и внесения информации (обычно в стандартные формы), включая сумму налога с целью представления в налоговые органы. Такие услуги также включают консультирование по отражению в налоговых декларациях осуществленных в прошлом хозяйственных операций и удовлетворение от имени аудируемого лица запросов налоговых органов о дополнительной информации и детализации (включая разъяснения и техническую поддержку в отношении принятого подхода). Услуги по подготовке налоговых деклараций, как правило, основаны на исторической информации и подразумевают анализ и представление такой информации в соответствии с налоговым законодательством, в том числе на основе прецедентов и правоприменительной практики. Помимо этого, налоговые декларации подлежат проверке или подтверждению налоговыми органами в соответствии с их установленным порядком. Следовательно, предоставление таких услуг, как правило, не создает угрозы независимости при условии, что руководство аудируемого лица берет на себя ответственность за налоговые декларации, включая учтенные при их составлении значимые суждения.

Расчет налогов для целей подготовки учетных записей

Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами.

Исключен (20.06.2016, протокол № 22).

2.75. Исключен (20.06.2016, протокол № 22).

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.76. В случае, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, аудиторская организация не должна осуществлять подготовку расчетов текущих и отложенных налоговых обязательств или активов для аудируемого лица с целью формирования учетных записей в бухгалтерском

учете, которые являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.
(в ред. от 20.06.2016, протокол № 22)

2.77. Исключен (20.06.2016, протокол № 22).

Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование

2.78. Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование представляют собой широкий спектр услуг, таких, как предоставление клиенту консультаций в отношении наиболее эффективного применения налоговых требований или по применению нового налогового законодательства.

2.79. Угроза самоконтроля может возникнуть в случае, когда предоставленные аудиторской организацией консультации в рамках оказания услуг по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию могут повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Наличие и значимость любых угроз зависит от таких факторов, как:

а) степень субъективности, необходимой при определении надлежащего применения налоговой консультации для целей бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) насколько влияние последствий следования налоговой консультации может оказаться существенным для бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) зависит ли исход налоговой консультации от способа отражения соответствующего объекта в учете или представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности и, при этом существуют сомнения в корректности данного способа отражения в учете или представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с применимыми требованиями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

г) насколько работники аудируемого лица компетентны в области налогообложения;

д) насколько предоставляемый совет в области налогообложения поддерживается положениями налогового законодательства, прецедентами или правоприменительной практикой;

е) поддерживается ли налоговый учет по соответствующему предмету консультации полученными разъяснениями от налоговых органов или он иным образом был согласован с ними перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, если высказанная точка зрения в консультациях по налоговому планированию или иным налоговым вопросам явным образом поддерживается точкой зрения на эти же вопросы со стороны налоговых органов, прецедентами или правоприменительной практикой, либо соотносится с

положениями в налоговом законодательстве, которые, скорее всего, будут иметь решающую силу, то, как правило, угрозы независимости не возникают.

2.80. Значимость любой возникшей угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) привлечение для оказания таких услуг работников, не являющихся участниками аудиторской группы;

б) привлечение работника, не привлекаемого в качестве налогового консультанта для предоставления консультаций участникам аудиторской группе по соответствующей услуге и для проверки отражения соответствующего вопроса в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) получение консультации по соответствующей услуге от внешнего налогового консультанта;

г) предварительное получение консультации или мнения налоговых органов.

2.81. Если исход налоговой консультации зависит от конкретного способа учета той или иной хозяйственной операции или ее представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и при этом:

а) аудиторская группа имеет разумные основания сомневаться в корректности данного способа учета той или иной хозяйственной операции или ее представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с применимыми требованиями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; и

б) последствия следования налоговой консультации будут иметь существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение,

то возникшая угроза самоконтроля окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна предоставлять аудируемому лицу такую услугу по налоговому консультированию.

2.82. При предоставлении услуг по налогообложению к аудиторской организации может обратиться аудируемое лицо с просьбой осуществить оценку с целью содействия аудируемому лицу в расчете налоговых обязательств в целях налоговой отчетности или налогового планирования.

В случае, когда результат такой оценки будет иметь прямое влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, должны соблюдаться положения пунктов 2.69–2.72 Правил независимости, относящиеся к положениям, касающимся услуг по оценке. Если такая оценка осуществляется исключительно для целей налогообложения, и ее результат не будет иметь прямого влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность (т.е. влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность

будут влиять только бухгалтерские проводки, связанные с отражением сумм налога), то такая ситуация, как правило, не будет создавать угроз независимости при условии, что влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность не является существенным, или, если оценка подлежит внешней проверке налоговыми органами. Если оценка не подлежит внешней проверке и ее влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность является существенным, наличие и значимость любой возникшей угрозы независимости будет зависеть от следующих факторов:

а) насколько методология оценки поддерживается положениями налогового законодательства, прецедентами, правоприменительной практикой; и степени субъективности, присущей оценке;

б) надежность и доступность исходной информации.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примеры таких мер являются, в частности:

а) привлечение для оказания таких услуг работников, не являющихся участниками аудиторской группы;

б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки аудиторского задания или результата услуги в области налогообложения;

в) предварительное получение консультации или мнения со стороны налоговых органов.

Помощь при разрешении налоговых споров

2.83. Угрозы заступничества или самоконтроля могут возникнуть в случаях, когда аудиторская организация представляет интересы аудируемого лица при разрешении налоговых споров, когда налоговые органы уведомили это лицо о том, что ни не принимают его аргументов по конкретному вопросу, и налоговые органы или аудируемое лицо передают дело на формальное рассмотрение в судебные инстанции. Наличие и значимость любой угрозы зависит от следующих факторов:

а) предоставила ли консультацию, ставшую предметом налогового спора, аудиторская организация;

б) степень существенности влияния исхода спора на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение;

в) насколько рассматриваемый вопрос поддерживается положениями налогового законодательства, прецедентами, правоприменительной практикой;

г) является ли судебное рассмотрение открытым;

д) роль руководства аудируемого лица в разрешении спора.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер являются, в частности:

а) привлечение для оказания таких услуг работников, не являющихся участниками аудиторской группы;

б) привлечение работника, не привлекаемого в качестве налогового консультанта для предоставления консультаций участникам аудиторской группе по соответствующей услуге и для проверки отражения соответствующего вопроса в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) получение консультации по соответствующей услуге от внешнего налогового консультанта.

2.84. В случае, когда услуги по налоговому консультированию включают защиту аудируемого лица в суде при решении налогового вопроса, и, если величина спорного налогового обязательства является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, спорные налоговые статьи и суммы являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, угроза заступничества окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут устранить ее или свести до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна оказывать аудируемому лицу такие услуги.

2.85. В случае, предусмотренном пунктом 2.84 Правил независимости, аудиторская организация вправе продолжать оказание услуг в роли консультанта аудируемого лица в отношении рассматриваемого в суде вопроса (например, составление ответов на конкретные запросы информации, предоставление фактических данных о счетах или свидетельств выполненной работы, или оказание содействия аудируемому лицу в анализе налоговых вопросов).

Услуги, связанные с внутренним аудитом

Общие положения

2.86. Масштаб и цели внутреннего аудита могут значительно различаться и зависят от размера и организационной структуры хозяйствующего субъекта и требований его руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Внутренний аудит может включать:

а) мониторинг системы внутреннего контроля – проверку средств контроля, наблюдение за их функционированием и составление рекомендаций по их совершенствованию;

б) исследование финансовой и управленческой информации - проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления на ее основе отчетности, а также специфические запросы в отношении

отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур;

в) проверка экономии, производительности и эффективности хозяйственной деятельности, включая нефинансовую деятельность хозяйствующего субъекта;

г) контроль за соблюдением требований нормативных правовых актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

(абзац 1 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.87. Услуги, связанные с внутренним аудитом, подразумевает содействие аудируемому лицу в осуществлении функций внутреннего аудита. Предоставление таких услуг аудируемому лицу создает угрозу самоконтроля, если аудиторская организация использует результаты работы внутреннего аудита в ходе внешнего аудита. Выполнение значительной части функций внутреннего аудита аудируемого лица увеличивает возможность того, что работники аудиторской организации, участвующие в оказании таких услуг, примут на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица. Если работники аудиторской организации принимают на себя ответственность за выполнение функций руководства при осуществлении услуг, связанных с внутренним аудитом аудируемого лица, возникшая в такой ситуации угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, работники аудиторской организации не должны принимать на себя ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица при оказании услуг, связанных с его внутренним аудитом.

2.88. Примерами услуг, связанных с внутренним аудитом, которые включают принятие ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица, являются, в частности:

а) установление принципов внутреннего аудита или стратегии деятельности внутреннего аудита;

б) руководство деятельностью службы внутреннего аудита и принятие ответственности за действия работников службы;

в) принятие решений в отношении того, какие рекомендации службы внутреннего аудита следует принимать и выполнять;

г) предоставление отчета о результатах деятельности службы внутреннего аудита лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, от имени руководства аудируемого лица;

д) выполнение процедур, являющихся частью системы внутреннего контроля, таких как изучение и утверждение изменений в полномочиях сотрудников по доступу к информации;

е) принятие ответственности за разработку, внедрение и поддержание средств внутреннего контроля;

ж) оказание услуг, связанных с внутренним аудитом, охватывающих все функции службы внутреннего аудита или их существенную часть, и принятие ответственность за определение масштаба работы службы внутреннего аудита и за один или более вопросов, указанных выше в подпунктах (а)–(е).

(подпункт «г» в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.89. Во избежание принятия на себя ответственности руководства аудируемого лица аудиторская организация должна предоставлять услуги, связанные с внутренним аудитом, аудируемому лицу только в том случае, если выполняются следующие условия:

а) аудируемое лицо назначает компетентных лиц, предпочтительней из руководящего состава, ответственных за внутренний аудит и разработку, внедрение и поддержание средств контроля;

б) руководство аудируемого лица или лица, отвечающие за его корпоративное управление, изучают, оценивают и утверждают объем услуг, связанных с внутренним аудитом, риск возникновения угрозы независимости и временные рамки оказания услуг;

в) руководство аудируемого лица оценивает качество услуг, связанных с внутренним аудитом и выводы, сделанные по результатам их выполнения;

г) руководство аудируемого лица определяет, какие рекомендации, полученные в результате услуг, связанных с внутренним аудитом, следует принимать и исполнять, а также управляет процессом их исполнения;

д) руководство аудируемого лица предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, значимые выводы и рекомендации, полученные в результате услуг, связанных с внутренним аудитом.

(подпункты «б» и «д» в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.90. Обычно, в случаях, когда аудиторская организация намерена использовать результаты работы службы внутреннего аудита в целях внешнего аудита, она оценивает качество такой работы.

В случае, когда аудиторская организация принимает задание аудируемого лица по оказанию услуг, связанных с внутренним аудитом, и результаты этих услуг будут использоваться ею при проведении внешнего аудита, возникает угроза самоконтроля, поскольку окажется, что аудиторская группа будет использовать результаты работы внутреннего аудита без их надлежащей оценки или без такого уровня профессионального скептицизма, который аудиторская группа должна проявлять, когда функции внутреннего аудита выполняются лицами, не являющимися работниками аудиторской организации. Значимость угрозы зависит от следующих факторов:

а) существенность связанных с данным вопросом значений, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) риск искажения предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении таких значений;

в) насколько значимы для целей аудита результаты оказания услуг, связанных с внутренним аудитом, на которые аудиторская организация намерена полагаться в ходе аудита.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примером такой меры является, в частности, привлечение для оказания услуг, связанных с внутренним аудитом, работников, не являющихся участниками аудиторской группы.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.91. В случаях, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, аудиторская организация не должна оказывать услуги, связанные с внутренним аудитом, в отношении:

а) значительной части средств контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) информационных систем, связанных с составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности (включающих в себя систему бухгалтерского учета), которые генерируют информацию и данные, которые по отдельности или в совокупности являются значимыми для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение;

в) числовых значений или раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации, которые по отдельности или в совокупности являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.

Услуги, связанные с информационными системами

Общие положения

2.92. Услуги, связанные с информационными системами, включают разработку или внедрение систем оборудования или программного обеспечения. Такие системы могут содержать исходные данные, быть частью средств контроля за бухгалтерской (финансовой) отчетностью, или генерировать информацию для значительной части учетных записей или бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако информационные системы могут и не быть связанными с учетными записями, средствами контроля за бухгалтерской (финансовой) отчетностью. Оказание услуг,

связанных с информационными системами, может создавать угрозу самоконтроля в зависимости от характера услуг и информационных систем.

2.93. Не считается, что угроза независимости возникает при оказании следующих видов услуг, связанных с информационными системами, при условии, что работники аудиторской организации не принимают ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица:

а) разработка или внедрение информационных систем, не связанных со средствами контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) разработка или внедрение информационных систем, которые не генерируют информацию для значительной части учетных записей или бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) внедрение уже разработанной системы бухгалтерского учета или программного обеспечения для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая не разрабатывалась аудиторской организацией, но может быть ею адаптирована в соответствии с требованиями аудируемого лица, и необходимая ее адаптация не является значительной;

г) оценка и формирование рекомендаций в отношении информационной системы, разработанной, внедренной, или поддерживаемой другим поставщиком услуг или самим аудируемым лицом.

Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.94. Оказание услуг аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, включающих разработку или внедрение информационных систем, которые (а) составляют значительную часть средств контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности; или (б) генерируют информацию, являющуюся значимой для учетных записей аудируемого лица или его бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, создает угрозу самоконтроля.

2.95. Возникшая угроза самоконтроля является настолько значимой, что оказание таких услуг допускается только при условии принятия соответствующих мер предосторожности, обеспечивающих:

а) признание аудируемым лицом ответственности за внедрение и мониторинг средств контроля;

б) аудируемое лицо назначает компетентных лиц, предпочтительно из руководящего состава, ответственных за принятие всех решений в отношении разработки, внедрения систем оборудования или программного обеспечения;

в) аудируемое лицо само принимает все решения в отношении всех процессов разработки и внедрения;

г) аудируемое лицо оценивает качество и результаты разработки и внедрения информационной системы;

д) аудируемое лицо несет ответственность за работу информационной системы (оборудование или программное обеспечение) и за данные, которые эта система использует или генерирует.

2.96. В зависимости от того, насколько значимы для целей аудита информационные системы, на которые аудиторская организация намерена полагаться, аудиторская организация должна решить, следует ли выполнять такое задание, не обеспечивающее уверенность, силами работников аудиторской организации, не являющихся участниками аудиторской группы, и имеющих иную вертикаль подчинения внутри аудиторской организации.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примером такой меры предосторожности является, в частности, проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки выполнения задания по аудиту или задания, не обеспечивающего уверенность.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.97. В случае, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, аудиторская организация не должна оказывать услуги, включающие разработку или внедрение информационных систем, которые (а) составляют значительную часть средств внутреннего контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности; или (б) генерируют информацию, которая является значимой для учетных записей аудируемого лица или составления его бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.

Услуги, связанные с судебными разбирательствами

2.98. Услуги, связанные с судебными разбирательствами, могут включать такие виды работ, как выражение экспертного мнения, расчет ущербов или других числовых значений, которые могут определять размер причитающихся возмещений к получению и к уплате в результате судебного разбирательства, а также оказание содействия в управлении документооборотом или в поиске и выборке документов в связи с судебным разбирательством. Такие услуги могут приводить к возникновению угроз самоконтроля или заступничества.

2.99. В случае, когда аудиторская организация оказывает аудируемому лицу услуги, связанные с судебным разбирательством, которые включают оценку

ущербов или иных числовых значений, влияющих на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, аудиторская организация должна соблюдать положения об услугах по оценке, приведенные в пунктах 2.69.–2.72. Правил независимости. В случае оказания других услуг, связанных с судебными разбирательствами, значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

Юридические услуги

2.100. Предоставление юридических услуг, содействующих аудируемому лицу в осуществлении хозяйственных операций (например, сопровождение договоров, юридическое консультирование, юридическая экспертиза и реструктуризация), может создавать угрозы самоконтроля. Наличие и значимость любой угрозы зависит от следующих факторов:

- а) характер услуги;
- б) предоставляется ли услуга участником аудиторской группы;
- в) существенность влияния любых рассматриваемых вопросов на бухгалтерскую (финансовую) отчетность клиента.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) привлечение для предоставления таких услуг работников, не являющихся участниками аудиторской группы;

б) привлечение работника, который не участвовал в оказании юридической услуги, для предоставления консультации участникам аудиторской группы по соответствующей услуге и для проверки отражения соответствующего вопроса в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.101. В случаях, когда аудиторская организация выступает в роли защитника аудируемого лица при разрешении юридических споров или в судебном разбирательстве, и, если при этом спорные суммы являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, угрозы заступничества и самоконтроля окажутся настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут устранить их или свести до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна оказывать такие услуги аудируемому лицу.

2.102. В случае, когда к аудиторской организации обращаются с просьбой о выступлении в роли защитника аудируемого лица при разрешении юридических споров или судебном разбирательстве, и, если при этом спорные суммы не являются

существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, аудиторская организация должна оценить значимость любой угрозы заступничества и самоконтроля и при необходимости принять меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) привлечение для предоставления таких услуг работников, не являющихся участниками аудиторской группы;

б) привлечение работника, который не участвовал в оказании юридической услуги, для предоставления консультаций участникам аудиторской группы по соответствующей услуге и для проверки отражения соответствующего вопроса в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.103. Назначение лица из руководящего состава аудиторской организации или иного работника, например, на должность главного советника по юридическим вопросам аудируемого лица, создает настолько существенные угрозы заступничества и самоконтроля, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня. Должность главного советника, как правило, является должностью в составе высшего руководства с широкими полномочиями, касающимися юридических вопросов аудируемого лица, и, следовательно, никто из работников аудиторской организации не должен принимать назначение на такую должность в аудируемом лице.

Услуги по найму персонала

Общие положения

2.104. Предоставление аудируемому лицу услуг по найму персонала может создавать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа. Наличие и значимость таких угроз зависит от следующих факторов:

а) характер запрашиваемого содействия;

б) уровня вакантной должности.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

Ни при каких обстоятельствах аудиторская организация не должна принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица, включая выступление в роли лица, ведущего переговоры от имени аудируемого лица, и решение о найме должно приниматься аудируемым лицом.

Аудиторская организация, как правило, может предоставлять такие услуги как проверка профессиональных квалификационных требований претендентов на вакантную должность, их интервьюирование и консультирование в отношении их

профессиональной компетентности на предмет соответствия должности из финансово-учетного блока, административного блока, или блока внутреннего аудита.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.105. Аудиторская организация не должна предоставлять следующие услуги по найму персонала аудируемому лицу, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, на должности руководителя аудируемого лица, или иного должностного лица с управленческими функциями или позволяющую оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета аудируемым лицом или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение:

- а) поиск кандидатов на такие должности;
- б) проверка рекомендаций потенциальных кандидатов на такие должности.

Услуги, связанные с корпоративными финансами

2.106. Предоставление услуг, связанных с корпоративными финансами (в частности, содействие аудируемому лицу в разработке корпоративной стратегии; определение возможных объектов инвестиций или приобретения; консультации по операциям продажи, иного отчуждения; содействие в сделках по привлечению финансирования; предоставление консультаций по реструктуризации) может создавать угрозы заступничества и самоконтроля.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) привлечение для предоставления таких услуг работников, не являющихся участниками аудиторской группы;
- б) привлечение работника, который не участвовал в консультации по корпоративным финансам, для предоставления консультации участникам аудиторской группы по соответствующей услуге и для проверки отражения соответствующего вопроса в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.107. Предоставление услуг по корпоративным финансам, например, консультации по структурированию сделки корпоративного финансирования или по схемам финансирования, которые прямо влияют на числовые значения, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение, может создавать угрозу самоконтроля. Наличие и значимость угрозы зависит от следующих факторов:

а) степень субъективного суждения при определении надлежащего применения результатов консультации по корпоративным финансам в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) степень прямого влияния результатов консультации по корпоративным финансам на числовые значения, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности и, насколько эти числовые значения существенны для бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) зависит ли результат консультации по корпоративным финансам от способа отражения объекта в учете или представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и при этом есть сомнения относительно корректности такого способа учета или представления в соответствии с применяемыми требованиями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Значимость любой возникшей угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) привлечение для предоставления таких услуг работников, не являющихся участниками аудиторской группы;

б) привлечение работника, который не участвовал в консультации по корпоративным финансам аудируемому лицу, для предоставления консультации участникам аудиторской группы по соответствующей услуге и для проверки отражения соответствующего вопроса в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.108. В случае, когда исход консультации по корпоративным финансам зависит от конкретного способа учета той или иной хозяйственной операции или ее представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и при этом:

а) аудиторская группа имеет разумные основания сомневаться в корректности такого способа учета или представления в соответствии с применимыми требованиями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; и

б) последствия следования консультации по корпоративному финансированию окажут существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение,

возникшая угроза самоконтроля окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня, и в таком случае такая услуга не должна оказываться аудиторской организацией.

2.109. Предоставление услуг по корпоративным финансам, включая консультирование по продвижению акций аудируемого лица на рынке, сделкам с ними, или с их размещением, создает угрозу заступничества или самоконтроля, настолько значимую, что никакие меры предосторожности не смогут сократить ее

до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна оказывать такие услуги аудируемому лицу.

Вознаграждения

Сравнительный размер вознаграждений

2.110. Если общая сумма вознаграждения, полученного от аудируемого лица, составляют большую часть от всех вознаграждений получаемых аудиторской организацией, то зависимость от этого аудируемого лица и обеспокоенность о сохранении взаимоотношений с ним создает угрозу личной заинтересованности или шантажа. Значимость возникшей угрозы зависит от следующих факторов:

- а) действующая структура аудиторской организации;
- б) является ли аудиторская организация вновь созданной, или давно работает на рынке;
- в) значимость аудируемого лица, с количественной и/или качественной точек зрения, для аудиторской организации.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) сокращение зависимости аудиторской организации от аудируемого лица;
- б) внешние контрольные проверки качества;
- в) получение консультаций от третьей стороны по ключевым суждениям аудита.

2.111. Угроза личной заинтересованности или шантажа также возникает в случае, когда вознаграждения, полученные от аудируемого лица, составляют большую часть от всех доходов одного руководителя заданий по аудиту, получаемых от аудируемых им лиц, или составляет большую часть от всех доходов одного подразделения аудиторской организации. Значимость угрозы зависит от следующих факторов:

- а) значимость аудируемого лица, с количественной и/или качественной точек зрения, для руководителя заданий по аудиту, или подразделения аудиторской организации;
- б) степень зависимости вознаграждения одного руководителя или руководителей заданий по аудиту, работающих в подразделении аудиторской организации, от суммы вознаграждений, полученных от аудируемого лица.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) сокращение зависимости от аудируемого лица;
б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки результатов работы, или получение от него консультации, если уместно;

в) регулярные независимые внутренние или внешние проверки качества выполнения задания.

(п. 2.111 в ред. от 27.06.2013, протокол № 9)

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.112. В случае, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, и в течение двух лет подряд общая сумма вознаграждений, полученных от него и его связанных сторон (в соответствии с пунктом 1.21 Правил независимости) составляет более 15% общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией, аудиторская организация должна раскрывать лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, тот факт, что общая сумма таких вознаграждений составляет более 15% общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией, а также обсудить, какие из ниже перечисленных мер предосторожности следует принять, чтобы сократить угрозу до приемлемого уровня, и принять выбранные меры:

а) перед выпуском аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности за второй год следует привлечь третье лицо, не являющееся работником аудиторской организации, обладающее необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, для проведения проверки качества выполненной работы в ходе аудита, или обратиться в саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является данная аудиторская организация, для проведения внешнего контроля качества в отношении такого задания по аудиту перед выпуском аудиторского заключения («контроль качества перед выпуском аудиторского заключения»);

б) после выпуска аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности за второй год, но до выпуска аудиторского заключения за третий год, следует привлечь третье лицо, не являющееся работником аудиторской организации, обладающее необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, для проведения проверки качества выполненной работы в ходе аудита за второй год, или обратиться в саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является данная аудиторская организация, для проведения внешнего контроля качества в отношении такого задания по аудиту за второй год («контроль качества после выпуска аудиторского заключения»).

В случае, когда общая сумма вознаграждений от аудируемого лица и его связанных сторон существенно превышает 15%, аудиторская организация должна определить, является ли угроза настолько значимой, что контроль качества после выпуска аудиторского заключения не сможет свести угрозу до приемлемого уровня, и только контроль качества перед выпуском аудиторского заключения за второй год может быть уместной мерой предосторожности. В таких обстоятельствах должен быть проведен контроль качества перед выпуском аудиторского заключения.

В дальнейшем, если вознаграждения от данного аудируемого лица ежегодно продолжают превышать 15%, то данный факт подлежит раскрытию и обсуждению с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, и должна быть принята одна из вышеперечисленных мер предосторожности. Если вознаграждения значительно превышают 15%, то аудиторская организация должна определить, является ли угроза настолько значимой, что контроль качества после выпуска аудиторского заключения не сможет свести угрозу до приемлемого уровня и, следовательно, необходимо проведение контроля качества перед выпуском аудиторского заключения. В таких обстоятельствах должен быть проведен контроль качества перед выпуском аудиторского заключения.

(абзацы 1 и 5 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

Задержка выплаты вознаграждения

2.113. В случае, когда аудируемое лицо имеет задолженность перед аудиторской организацией в течение длительного периода времени, может возникнуть угроза личной заинтересованности, особенно в случае, когда значительная часть вознаграждения за аудит предыдущего периода остается не выплаченной до выпуска аудиторского заключения на текущий год. Как правило, аудиторская организация требует погашения задолженности до выпуска аудиторского заключения. В случае, когда вознаграждения за предыдущий период остаются не погашенным после выпуска аудиторского заключения за текущий год, наличие и значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примером такой меры предосторожности является, в частности, привлечение третьего лица, которое не принимало участия в выполнении данного задания по аудиту, обладающее необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, для предоставления консультации или проведения проверки качества выполненной работы в ходе аудита.

Аудиторская организация должна определить, может ли сумма задолженности рассматриваться в качестве эквивалента займа аудируемому лицу и, вследствие значительности такой суммы, аудируемому лицу следует сменить аудитора, или же аудиторская организация может продолжать выполнение задания по аудиту.

Условное вознаграждение

2.114. Условные вознаграждения – вознаграждения, рассчитываемые на заранее оговоренной основе, зависящие от последствий хозяйственной операции, являющейся предметом задания, не обеспечивающего уверенность, или от результата оказанных аудиторской организацией услуг, связанных с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность. Для целей настоящей части Правил независимости вознаграждение не считается условным, если оно установлено судом или уполномоченными государственными органами.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

2.115. Условное вознаграждение за выполнение задания, обеспечивающего уверенность, взимаемое прямо или косвенно, например, через посредника, приводит к возникновению настолько значимой угрозы личной заинтересованности, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна заключать такие договоры.

2.116. Условное вознаграждение за выполнение для аудируемого лица задания, не обеспечивающего уверенность, взимаемое прямо или косвенно, например, через посредника, также может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности. Такая угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня, если:

а) вознаграждение установлено аудиторской организацией, выражающей мнение в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, и величина этого вознаграждения является существенной для данной аудиторской организации;

б) вознаграждение установлено сетевой аудиторской организацией, принимающей участие в значительной части аудита, и величина этого вознаграждения является существенной для данной аудиторской организации;

в) результат предоставления услуги, связанной с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, и, соответственно, размер вознаграждения зависят от какого-либо суждения (которое может относиться как к будущему, так и к текущему периодам), связанного с аудитом существенной статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следовательно, аудиторская организация не должна заключать такие договоры.

2.117. Во всех иных случаях при заключении договоров, включающих условное вознаграждение, установленное аудиторской организацией за выполнение для аудируемого лица задания, не обеспечивающего уверенность, наличие и значимость угроз зависит от следующих факторов:

а) диапазон возможных сумм вознаграждения;

б) решает ли исход вопроса, по которому определяется условное вознаграждение, соответствующий компетентный орган;

в) характер услуги;

г) влияние события или хозяйственной операции на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Значимость любых угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки результатов аудиторской работы, или получение от него иной консультации, если необходимо;

б) привлечение работника, который не являлся участником аудиторской группы, для выполнения задания, не обеспечивающего уверенность.

Принципы осуществления компенсационных выплат

2.118. Угроза личной заинтересованности возникает в случае, когда участнику аудиторской группы осуществляются компенсационные выплаты за продвижение им аудируемому лицу услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность. Значимость угрозы зависит от:

а) того, какую долю в доходе данного лица составляют компенсационные выплаты или выплаты за достигнутые результаты, зависящие от продвижения указанных услуг;

б) роли данного лица в аудиторской группе;

в) того, зависит ли решение о карьерном продвижении данного лица от продвижения аудируемому лицу таких услуг.

Значимость угрозы должна быть оценена и, если угроза окажется выше приемлемого уровня, то аудиторская организация должна либо пересмотреть процесс компенсации и оценки для данного лица, либо принять меры предосторожности для устранения угрозы или сокращения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) исключение таких лиц из аудиторской группы;

б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы данного участника аудиторской группы.

Подарки и знаки внимания

2.119. Принятие подарков или знаков внимания от аудируемого лица может создавать угрозы личной заинтересованности и близкого знакомства. Если аудиторская организация или участник аудиторской группы принимают подарки или знаки внимания, за исключением случаев, когда они являются незначительными, возникшие угрозы окажутся настолько значимыми, что никакие меры

предосторожности не смогут сократить их до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация или участник аудиторской группы не должны принимать таких подарков или знаков внимания.

Судебное разбирательство, существующее или возможное

2.120. Угрозы личной заинтересованности и шантажа возникают в случае, когда имеет место или возможно судебное разбирательство между аудиторской организацией, или участником аудиторской группы, и аудируемым лицом. Отношения между руководством аудируемого лица и участниками аудиторской группы должны характеризоваться абсолютной непредвзятостью и открытостью в отношении всей деятельности аудируемого лица. Если аудиторская организация и руководство аудируемого лица находятся в состоянии противостояния в результате имеющего место или возможного судебного разбирательства, влияющего на готовность руководства аудируемого лица полностью раскрывать информацию, возникают угрозы личной заинтересованности и шантажа. Значимость возникших угроз зависит от следующих факторов:

- а) существенность судебного разбирательства;
- б) имеет ли судебное разбирательство отношение к предыдущему аудиту.

Значимость таких угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) в случае, когда в судебное разбирательство вовлечен участник аудиторской группы - исключение его из аудиторской группы;
- б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки результатов выполненной работы.

Если такие меры предосторожности не позволяют свести угрозы до приемлемого уровня, единственное возможное действие – прекращение выполнения или отклонение аудиторского задания.

Раздел 3. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ, ВКЛЮЧАЮЩЕЕ УКАЗАНИЕ НА ОГРАНИЧЕНИЕ ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И РАСПРОСТРАНЕНИЯ

Введение

3.1. Требования независимости, установленные настоящей частью Правил независимости, применимы ко всем заданиям, обеспечивающим уверенность. Тем не менее, в определенных обстоятельствах, когда аудиторское заключение содержит указание на ограничение его использования и распространения, и, если соблюдаются

положения, предусмотренные в пунктах 3.2–3.3 Правил независимости, требования независимости, установленные настоящей частью Правил независимости, могут изменяться в соответствии с положениями пунктов 3.6–3.15 Правил независимости. Положения данных пунктов применимы только к заданиям:

а) по аудиту отчетности, составленной по специальным правилам или аудиту отдельной части отчетности с выражением мнения в форме позитивной или негативной уверенности;

б) для случаев выпуска аудиторских заключений, включающих указание на ограничение его использования и распространения.

Во всех остальных случаях отступления от требований настоящей части Правил независимости не допускаются.

(абзац 1 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

3.2. Отступления от требований настоящей части Правил независимости допускается в случаях, когда предполагаемые пользователи отчетности:

а) осведомлены о целях и ограничениях отчетности;

б) однозначно согласны с отступлениями от требований независимости.

Осведомленность о целях и ограничениях отчетности может быть достигнута предполагаемыми пользователями путем прямого или косвенного (через представителя, уполномоченного действовать в интересах предполагаемых пользователей) участия в принятии решения о характере и объеме задания. Такое участие способствует возможности аудиторской организации доводить до сведения предполагаемых пользователей информацию по вопросам независимости, включая обстоятельства, имеющие отношение к оценке угрозы независимости, и о принятых мерах предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, и получать их согласие на отступление от требований независимости.

(абзац 1 в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

3.3. Аудиторская организация должна доводить до сведения предполагаемых пользователей (например, в соглашении о проведении аудита) информацию о требованиях независимости, которым должно соответствовать выполнение задания по аудиту. В случае, когда предполагаемые пользователи представляют собой группу пользователей и не представляется возможным в момент согласования условий проведения задания поименно обратиться к каждому из них, такие пользователи должны впоследствии быть уведомлены о требованиях независимости, согласованных с их уполномоченным представителем, например, путем предоставления указанным уполномоченным представителем всем пользователям соглашения о проведении аудита аудиторской организации.

(в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

3.4. В случае, когда аудиторская организация выпускает также аудиторское заключение для одного и того же аудируемого лица, не включающее указание на

ограничение его использования и распространения, положения пунктов 3.1–3.15 Правил независимости не освобождают аудиторскую организацию от выполнения требований пунктов 1.1–2.120 Правил независимости при выполнении такого задания по аудиту.

3.5. Отступления от требований разделов 1 и 2 Правил независимости, которые допускаются в описанных выше обстоятельствах, приведены в пунктах 3.6–3.15 Правил независимости. Во всех других случаях требуется выполнение положений разделов 1 и 2 Правил независимости.

Общественно значимые хозяйствующие субъекты

3.6. В случаях, когда выполняются положения, приведенные в пунктах 3.1–3.3 Правил независимости, нет необходимости в соблюдении дополнительных требований, приведенных в пунктах 2.1–2.120 Правил независимости, имеющих отношение к заданиям по аудиту общественно значимых хозяйствующих субъектов.

Связанные стороны

3.7. В случае, когда выполняются положения, приведенные в пунктах 3.1–3.3 Правил независимости, понятие аудируемого лица не распространяется на его связанные стороны. Тем не менее, в случае, когда аудиторская группа знает или имеет основания полагать, что взаимоотношения или обстоятельства, в которых фигурирует связанная сторона, имеют отношение к оценке независимости аудиторской организации от аудируемого лица, аудиторская группа должна учитывать эту связанную сторону при определении и оценке угроз независимости и принятии соответствующих мер предосторожности.

Сети и сетевые организации

3.8. В случаях, когда выполняются положения, приведенные в пунктах 3.1–3.3 Правил независимости, понятие аудиторской организации не распространяется на сетевые аудиторские организации. Тем не менее, в случае, когда аудиторская организация знает или имеет основания полагать, что заинтересованность или взаимоотношения между сетевыми аудиторскими организациями создают угрозу независимости, такие сетевые аудиторские организации должны быть учтены при оценке угроз независимости.

Финансовая заинтересованность, займы и поручительства, деловые взаимоотношения, родство

3.9. В случае, когда выполняются положения, приведенные в пунктах 3.1–3.3 Правил независимости, соответствующие положения, приведенные в пунктах 2.3–

2.45 Правил независимости, применяются только в отношении участников групп, их членов семьи и их родственников.

3.10. Кроме того, необходимо определить, создают ли какие-либо угрозы независимости заинтересованность и взаимоотношения, описанные в пунктах 2.3–2.45 Правил независимости, между аудируемым лицом и следующими участниками аудиторской группы:

а) лицами, предоставляющими консультации по техническим или отраслевым вопросам, хозяйственным операциям или событиям;

б) лицами, обеспечивающими контроль качества выполнения задания, включая лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания.

Должна быть оценена значимость любых угроз, которые, как обоснованно считает аудиторская группа, возникают в результате заинтересованности и взаимоотношений между аудируемым лицом и другими (не входящими в аудиторскую группу) лицами в аудиторской организации, которые могут оказывать прямое влияние на результаты выполнения задания по аудиту, включая лиц, которые рекомендуют уровень компенсационных выплат для руководителя задания, либо осуществляют в его отношении прямые надзорные, управленческие или иные контрольные функции в связи с выполнением аудиторского задания.

(подпункт «б» в ред. от 21.03.2017, протокол № 32)

3.11. Также должна быть оценена значимость любых угроз, в отношении существования которых группа, выполняющая задание, имеет обоснованные предположения, и которые могут возникнуть в результате наличия финансовой заинтересованности в аудируемом лице у лиц, как описано в пунктах 2.9–2.12 и 2.14–2.15 Правил независимости.

3.12. В случае, когда угроза независимости превышает приемлемый уровень, должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

3.13. В соответствии с положениями пунктов 2.7–2.15 Правил независимости, которые касаются финансовой заинтересованности аудиторской организации в аудируемом лице, при наличии существенной финансовой заинтересованности, прямой или косвенной, угроза личной заинтересованности окажется настолько существенной, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна иметь такой финансовой заинтересованности.

Трудовые отношения с аудируемым лицом

3.14. Значимость любых угроз, возникших в результате трудовых отношений с аудируемым лицом, должна быть оценена, как предусмотрено в пунктах 2.34–2.38 Правил независимости. В случае, когда такие угрозы превышают приемлемый

уровень, должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности, которые могли быть уместными, являются меры, приведенные в пункте 2.36 Правил независимости.

Оказание услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность

3.15. В случае, когда аудиторская организация выполняет задание для аудируемого лица, по результатам которого она должна выпустить аудиторское заключение, включающее указание на ограничение его использования и распространения, а также оказывает этому аудируемому лицу услуги, связанные с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, положения пунктов 2.52–2.120 Правил независимости должны соблюдаться с учетом положений пунктов 3.5–3.8 Правил независимости.

Часть II

НЕЗАВИСИМОСТЬ – ПРОЧИЕ ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ИНЫЕ, ЧЕМ АУДИТ ИЛИ ОБЗОРНЫЕ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ

Введена (21.03.2017, протокол № 32).

Общие положения

4.1. В настоящей части рассматриваются требования к независимости при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, иных, чем аудит или обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов. Требования к независимости при выполнении заданий по аудиту и обзорной проверке финансовой информации прошедших периодов установлены в части I настоящих Правил независимости. Если клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, также является клиентом по аудиту или обзорной проверке, то аудиторская организация, другие организации, входящие с указанной аудиторской организацией в ту же сеть, и участники аудиторской группы или группы по обзорной проверке, применяют также требования, установленные в части I настоящих Правил независимости. В определенных обстоятельствах, когда заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, включают указание на ограничение их использования и распространения, требования к независимости, установленные в настоящей части, могут изменяться в соответствии с положениями пунктов 4.19 – 4.25 настоящей части Правил независимости.

4.2. Задания, обеспечивавшие уверенность, имеют целью повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность (далее - Концепция заданий, обеспечивающих уверенность), выпущенная Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, описывает элементы и цели задания, обеспечивающего уверенность, а также устанавливает задания, к которым применимы Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (далее - МСЗОУ). Описание элементов и целей задания, обеспечивающих уверенность представлено в Концепции заданий, обеспечивающих уверенность.

4.3. Для целей соблюдения основного этического принципа - объективности требуется обеспечить независимость от клиентов по заданиям, обеспечивающим уверенность. Задания, обеспечивающие уверенность, выполняются в общественных интересах и, соответственно, участники групп по заданиям, обеспечивающим уверенность (далее - рабочая группа), и аудиторские организации должны быть независимы от клиентов по заданиям, обеспечивающим уверенность, а любые угрозы, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями другой организации, входящей с указанной аудиторской организацией в ту же сеть, должны быть оценены в соответствии с Правилами независимости.

Кроме того, в случаях, когда рабочая группа знает или имеет основания полагать, что взаимоотношения или обстоятельства предполагают наличие связанных сторон у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении которых уместно оценивать независимость, рабочая группа должна учесть такие связанные стороны при выявлении и оценке угроз независимости и при принятии соответствующих мер предосторожности.

Раздел 4. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ НЕЗАВИСИМОСТИ

4.4. Цель настоящей части – помочь аудиторским организациям и участникам рабочих групп в применении концептуального подхода, приведенного далее, и поддержания независимости.

4.5. Независимость подразумевает:

а) независимость мышления, т.е. такой образ мышления, который позволяет 1) сформировать вывод, не зависящий от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение, и 2) действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;

б) независимость поведения, т.е. такое поведение, которое позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудиторской организации или участника рабочей группы были скомпрометированы.

4.6. Концептуальный подход к соблюдению требований к независимости заключается в следующем: аудитор должен выявлять угрозы независимости, оценивать их значимость и предпринимать меры предосторожности, когда необходимо устранить угрозы независимости или свести их до приемлемого уровня. В случае, когда аудитор устанавливает, что надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня не могут быть приняты или они вообще не существуют, аудитор должен устранить обстоятельства или взаимоотношения, создающие угрозу независимости, либо отказаться от задания на этапе его принятия или прекратить выполнение задания.

При следовании концептуальному подходу аудитор должен руководствоваться своим профессиональным суждением.

4.7. Отдельные обстоятельства работы или их совокупность могут создавать угрозы независимости. Однако описать все ситуации, в которых могут возникнуть угрозы независимости, и определить все уместные меры предосторожности невозможно. Поэтому Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости устанавливают концептуальный подход к соблюдению требований к независимости, который требует, чтобы аудиторские организации и участники рабочих групп выявляли угрозы независимости, оценивали их и принимали надлежащие меры. Концептуальный подход способствует соблюдению аудиторами этических требований Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости. Он применим в любых обстоятельствах, которые могут создавать угрозы независимости, и не позволяет аудитору посчитать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не определена Кодексом профессиональной этики аудиторов и Правилами независимости как недопустимая.

4.8. Принимая решение о том, следует ли принимать задание, или продолжать его, либо может ли определенное лицо быть участником рабочей группы, аудиторская организация должна выявить угрозы независимости и оценить их. В случае, когда оценка угроз независимости окажется выше приемлемого уровня и решение касается вопроса принятия задания или включения в рабочую группу определенного лица, аудиторская организация должна определить, могут ли меры предосторожности устранить угрозы независимости или свести их до приемлемого уровня.

В случае, когда решение касается продолжения задания, аудиторская организация

должна определить, могут ли принятые меры предосторожности быть эффективными для устранения угроз независимости или сведения их до приемлемого уровня, или другие меры предосторожности должны быть приняты, или выполнение задания следует прекратить. Когда в ходе выполнения задания становится известной новая информация об угрозе независимости, аудиторская организация должна оценить значимость такой угрозы в соответствии с концептуальным подходом.

4.9. При оценке значимости угроз независимости аудитор должен принимать во внимание количественные и качественные факторы.

4.10. Как установлено в Концепции заданий, обеспечивающих уверенность, при выполнении задания, обеспечивающего уверенность, аудитор формирует вывод, призванный повысить степень уверенности предполагаемых пользователей (за исключением ответственной стороны) в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев.

4.11. Результатом измерения или оценки оцениваемого предмета задания является информация, получаемая при применении критериев к оцениваемому предмету задания. Термин «информация о предмете задания» используется для обозначения результата оценки или измерения оцениваемого предмета задания. Например, в Концепции заданий, обеспечивающих уверенность, указано, что отчет об эффективности системы внутреннего контроля (информация о предмете задания или результат) является итогом применения концепции оценки эффективности системы внутреннего контроля, например, Интегрированной системы внутреннего контроля (COSO)² или Правил по оценке контроля (CoCo) (в качестве критериев)³, к системе внутреннего контроля, процессу организации (оцениваемый предмет задания).

4.12. Задания по обеспечению уверенности могут быть заданиями по подтверждению и заданиями по непосредственной оценке. В любом случае в указанные задания вовлечены три отдельные стороны: аудитор, ответственная сторона и предполагаемые пользователи.

4.13. В заданиях по подтверждению оценка или измерение оцениваемого предмета задания выполняется ответственной стороной, отличной от аудитора, а информация о предмете задания предоставляется ответственной стороной предполагаемым пользователям в форме отчета или заявления.

4.14. В ходе задания по непосредственной оценке аудитор непосредственно оценивает или измеряет оцениваемый предмет задания. Информация о предмете

² «Интегрированная система внутреннего контроля», Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (COSO)

³ «Правила по оценке контроля» (Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles), Критерии Совета по контролю (Criteria of Control Board), Институт дипломированных бухгалтеров Канады.

задания предоставляется предполагаемым пользователям в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

Задания по подтверждению

4.15. При выполнении задания по подтверждению участники рабочей группы и аудиторская организация должны быть независимы от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность (стороны, ответственной за информацию о предмете задания, которая также может быть ответственной за оцениваемый предмет задания). Данные требования к независимости запрещают определенные взаимоотношения между участниками рабочей группы и: (а) руководителями клиента или его должностными лицами; и б) сотрудниками клиента, которые занимают должность, позволяющую им оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания. Также необходимо оценить наличие угроз независимости в связи с взаимоотношениями с сотрудниками клиента, которые занимают должность, позволяющую им оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания. Должна быть оценена значимость угроз, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями другой организации, входящей с указанной аудиторской организацией в ту же сеть.⁴

Заинтересованность и взаимоотношения

4.16. В большинстве заданий по подтверждению ответственная сторона является ответственной как за информацию о предмете задания, так и за сам оцениваемый предмет задания. Однако, в некоторых заданиях ответственная сторона может не являться ответственной за оцениваемый предмет задания. Например, в случаях, когда аудитор привлечён для выполнения задания, обеспечивающего уверенность в отношении отчета о деятельности организации в области экологически устойчивого развития, который подготовлен консультантом по вопросам окружающей среды и предназначен для распространения предполагаемым пользователям, консультант по вопросам окружающей среды является стороной, ответственной за информацию о предмете задания, в то время как организация является стороной, ответственной за оцениваемый предмет задания (деятельность в области экологически устойчивого развития).

4.17. При выполнении заданий по подтверждению, в которых ответственная сторона является ответственной за информацию о предмете задания, но не за оцениваемый предмет задания, участники рабочей группы и аудиторская организация должны быть независимы от стороны, ответственной за информацию о

⁴ Характеристики сетей аудиторских организаций и сетевых организаций см. в пунктах 1.8-1.19 части 1 настоящих правил независимости.

предмете задания (клиента по заданию, обеспечивающему уверенность). Также должны быть оценены угрозы, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями между участником рабочей группы, аудиторской организацией, другой организацией, входящей с указанной аудиторской организацией в ту же сеть, и стороной, ответственной за оцениваемый предмет задания.

Задания по непосредственной оценке

4.18. При выполнении заданий по непосредственной оценке участники рабочей группы и аудиторская организация должны быть независимы от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность (стороны, ответственной за оцениваемый предмет задания). Также должны быть оценены угрозы, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями другой организации, входящей с указанной аудиторской организацией в ту же сеть.

Заключения или отчеты, включающие указание на ограничение их использования и распространения

4.19. В определенных обстоятельствах, когда заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, включают указание на ограничение их использования и распространения и, если соблюдаются положения, предусмотренные в настоящем пункте и пункте 4.20, отступление от требований независимости, установленных в настоящей части Правил независимости, допускается. Отступления от требований настоящей части Правил независимости допускаются в случаях, когда предполагаемые пользователи заключения или отчета:

а) осведомлены о целях, информации о предмете задания и ограничениях заключения или отчета;

б) однозначно согласны с отступлениями от требований независимости.

Осведомленность о целях, информации о предмете задания и ограничениях заключения или отчета может быть достигнута предполагаемыми пользователями путем прямого или косвенного (через представителя, уполномоченного действовать в интересах предполагаемых пользователей) участия в принятии решения о характере и объеме задания. Такое участие способствует возможности аудиторской организации доводить до сведения предполагаемых пользователей информацию по вопросам независимости, включая обстоятельства, имеющие отношение к оценке угрозы независимости, и о принятых мерах предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, и получать их согласие на отступление от требований независимости.

4.20. Аудиторская организация должна доводить до сведения предполагаемых пользователей (например, в соглашении о проведении задания, обеспечивающего уверенность) информацию о требованиях независимости, которым должно соответствовать выполнение задания, обеспечивающего уверенность.

В случае, когда предполагаемые пользователи представляют собой группу пользователей и не представляется возможным в момент согласования условий проведения задания поименно обратиться к каждому из них, такие пользователи должны впоследствии быть уведомлены о требованиях независимости, согласованных с их уполномоченным представителем, например, путем предоставления указанным уполномоченным представителем всем пользователям соглашения аудиторской организации о проведении задания, обеспечивающего уверенность.

4.21. В случае, когда для одного и того же клиента аудиторская организация выпускает также заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, которые не включают указание на ограничение их использования и распространения, положения пунктов 4.23-4.25 не освобождают аудиторскую организацию от выполнения требований пунктов 4.1-5.51 при выполнении такого задания, обеспечивающего уверенность. Если аудиторская организация для одного и того же клиента выпускает также аудиторское заключение, которое как включает, так и не включает указание на ограничение его использования и распространения, при выполнении такого задания по аудиту применяются положения части I настоящих Правил независимости.

4.22. Отступления от требований настоящей части, которые допускаются в описанных выше обстоятельствах, приведены в пунктах 4.23-4.25. Во всех других случаях требуется выполнение положений настоящей части Правил независимости.

4.23. В случае, когда выполняются положения, приведенные в пунктах 4.19 и 4.20, соответствующие положения, приведенные в пунктах 5.5-5.25, применяются в отношении всех участников рабочей группы, их членов семьи и их родственников.

Кроме того, необходимо определить, создают ли какие-либо угрозы независимости заинтересованность и взаимоотношения между клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, и следующими участниками рабочей группы:

- а) лицами, предоставляющими консультации по техническим или отраслевым вопросам, хозяйственным операциям или событиям;
- б) лицами, обеспечивающими контроль качества выполнения задания, включая лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания.

С учетом требований пунктов 5.5-5.25 должны быть также оценены угрозы, которые, как обоснованно считает рабочая группа, возникают в результате заинтересованности и взаимоотношений между клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, и другими (не входящими в рабочую группу)

лицами в аудиторской организации, которые могут оказывать прямое влияние на результаты выполнения задания, обеспечивающего уверенность, включая лиц, которые рекомендуют уровень компенсационных выплат для руководителя задания, либо осуществляют в его отношении прямые надзорные, управленческие или иные контрольные функции в связи с выполнением задания, обеспечивающего уверенность.

4.24. В случаях, когда пункты 4.19 и 4.20, выполняются, но при этом у аудиторской организации имеется в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, существенная финансовая заинтересованность, прямая или косвенная, угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна иметь такой финансовой заинтересованности.

Аудиторская организация должна соблюдать иные применимые положения пунктов 5.12-5.52.

4.25. Также должны быть оценены угрозы, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями другой организации, входящей с указанной аудиторской организацией в ту же сеть.

Множественные ответственные стороны

4.26. Некоторые задания, обеспечивающие уверенность, будь то задания по подтверждению или задания по непосредственной оценке, могут предполагать наличие нескольких ответственных сторон. При оценке необходимости применения положений настоящей части Правил независимости, аудиторская организация может принять во внимание, создаст ли заинтересованность или взаимоотношение между аудиторской организацией, участником рабочей группы и конкретной ответственной стороной угрозу независимости, которая не будет являться незначительной в контексте информации о предмете задания. При указанной оценке должны быть приняты во внимание следующие факторы:

- а) существенность информации о предмете задания (или оцениваемого предмета задания), за которую отвечает конкретная ответственная сторона; и
- б) степень общественного интереса, связанного с заданием.

Если аудиторская организация устанавливает, что угроза независимости, создаваемая указанной заинтересованностью или взаимоотношением с конкретной ответственной стороной, была бы незначительной, в применении всех положений настоящей части Правил независимости к соответствующей ответственной стороне может не быть необходимости.

Документирование

4.27. Аудитор должен документировать свои выводы о соблюдении независимости и основное содержание любых надлежащих обсуждений по данному вопросу. В частности:

а) в случае, когда для сведения угроз независимости до приемлемого уровня требуется принятие мер предосторожности, аудитор должен документировать характер таких угроз и принятые меры предосторожности; и

б) в случае, когда на основе проведенного анализа угроз независимости аудитор приходит к выводу, что необходимость принимать какие-либо меры предосторожности отсутствует, так как эти угрозы не превышают приемлемого уровня, аудитор должен документировать характер таких угроз и объяснение своих выводов.

Период выполнения задания

4.28. Аудитор должен быть независим от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в течение периода выполнения задания и периода, охватываемого информацией о предмете задания. Период выполнения задания начинается с момента начала оказания услуги по обеспечению уверенности рабочей группой и заканчивается выпуском заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Если задание выполняется на периодической основе, то датой окончания его считается более поздняя из следующих дат: дата, когда одна из сторон уведомила другую, что деловые отношения закончены, либо дата выпуска заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.

4.29. В случае, если организация становится клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, в течение или после периода, охватываемого информацией о предмете задания, по которой аудиторская организация сформирует вывод, аудиторская организация должна установить, не возникли ли какие-либо угрозы независимости вследствие:

а) финансовых или деловых взаимоотношений с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, имевших место в течение или после периода, охватываемого информацией о предмете задания, до принятия задания, обеспечивающего уверенность;

б) ранее оказанных клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, услуг.

4.30. В случае, если услуги, не связанные с выполнением задания, обеспечивающего уверенность, оказывались в течение или после периода, охватываемого информацией о предмете задания, но до начала оказания рабочей группой услуги по обеспечению уверенности, и при этом указанные услуги (не связанные с выполнением задания, обеспечивающего уверенность) не были бы

разрешены к оказанию в течение периода выполнения задания, обеспечивающего уверенность, аудитор должен оценить любую угрозу независимости, возникшую в результате ранее оказанных услуг. Если угроза превышает приемлемый уровень, то задание, обеспечивающее уверенность, принимается только при условии того, что будут приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности могут быть, в частности:

а) невключение в рабочую группу тех работников, которые участвовали ранее в выполнении задания, не обеспечивающего уверенность, для организации, ставшей клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки выполнения задания, обеспечивающего уверенность, и, при необходимости, задания, не обеспечивающего уверенность;

в) привлечение другой аудиторской организации для оценки результатов задания, не обеспечивающего уверенность, или для повторного выполнения задания, не обеспечивающего уверенность, в таком объеме, чтобы ответственность за его выполнение перешла к другой аудиторской организации.

Однако, если оказание услуги, не связанной с выполнением задания, обеспечивающего уверенность, не было завершено и при этом завершение или прекращение оказания данной услуги не представляется практически осуществимым до начала оказания профессиональных услуг, связанных с заданием, обеспечивающим уверенность, аудиторская организация может принять соответствующее задание, обеспечивающее уверенность, только если:

а) оказание услуги, не связанной с заданием, обеспечивающим уверенность, будет завершено в течение короткого периода времени; или

б) клиент принял меры, в результате которых обязательства по оказанию соответствующей услуги перейдут к другому поставщику услуг в течение короткого периода времени.

В течение периода оказания соответствующей услуги, не связанной с выполнением задания, обеспечивающего уверенность, должны применяться, при необходимости, меры предосторожности. Кроме того, вопрос должен быть обсужден с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента.

Нарушение положений настоящей части Правил независимости

4.31. В случае, когда установлено, что имело место нарушение, аудиторская организация должна устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, которые вызвали такое нарушение, а также оценить значимость нарушения и степень его влияния на объективность аудиторской организации, и,

соответственно, на возможность выпустить заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. Аудиторская организация должна определить возможность принятия мер, направленных на надлежащее устранение последствий нарушения. При определении этого аудиторская организация использует профессиональное суждение и учитывает вероятность того, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив значимость нарушения, планируемые меры и все конкретные факты и обстоятельства, имевшие место на тот момент, может обоснованно посчитать, что объективность аудиторской организации была скомпрометирована и аудиторская организация не может выпустить заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность.

4.32. В случае, когда аудиторская организация установит, что отсутствует возможность принятия мер, которые бы надлежащим образом устранили последствия нарушения, она должна незамедлительно сообщить об этом стороне, которая заключила с аудиторской организацией договор на оказание соответствующих услуг, или, в зависимости от ситуации, лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента, а также предпринять необходимые действия для прекращения выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с применимыми нормативными правовыми требованиями в отношении прекращения выполнения такого задания.

4.33. В случае, когда аудиторская организация установит, что может предпринять действия для надлежащего устранения последствий нарушения, она должна обсудить такое нарушение и предпринятые или предполагаемые действия со стороной, которая заключила с аудиторской организацией договор на оказание соответствующих услуг, или, в зависимости от ситуации, с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента. Такое обсуждение должно состояться на своевременной основе с учетом обстоятельств задания и нарушения.

4.34. В случае, когда сторона, которая заключила с аудиторской организацией договор на оказание соответствующих услуг, или, в зависимости от ситуации, лица, отвечающие за корпоративное управление клиента, не согласятся с тем, что предложенные действия надлежащим образом устраняют последствия нарушения, аудиторская организация должна предпринять необходимые действия для прекращения выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с применимыми нормативными правовыми требованиями в отношении прекращения выполнения такого задания.

4.35. Аудиторская организация должна документировать информацию, касающуюся нарушения, предпринятых действий, принятых основных решений и всех вопросов, которые обсуждались со стороной, которая заключила с аудиторской организацией договор на оказание соответствующих услуг, или, в зависимости от ситуации, с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента.

В случаях продолжения выполнения задания, обеспечивающего уверенность, аудиторская организация должна также документально зафиксировать вывод о том, что по ее профессиональному суждению объективность не была нарушена, а также обоснование того, что предпринятые действия надлежащим образом устранили последствия нарушения и что аудиторская организация может выпустить заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность.

Раздел 5. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ТРЕБОВАНИЙ К НЕЗАВИСИМОСТИ

5.1. Пункты 5.5-5.52 содержат описание конкретных обстоятельств и взаимоотношений, которые создают или могут создавать угрозы независимости, описание потенциальных угроз и виды мер предосторожности, которые могут быть уместными для устранения этих угроз или сведения их до приемлемого уровня, а также описание конкретных ситуаций, для которых не существует мер, которые могли бы свести угрозы до приемлемого уровня. Однако указанные пункты не содержат описания всех возможных обстоятельств и взаимоотношений, которые создают или могут создать угрозу независимости. Аудиторская организация и участники рабочей группы должны оценивать последствия аналогичных обстоятельств и взаимоотношений и определять, могут ли меры предосторожности, включая описанные в пунктах 2.10-2.14 Кодекса профессиональной этики аудиторов, быть применены для устранения угроз независимости или сведения их до приемлемого уровня.

5.2. Указанные выше пункты призваны продемонстрировать применение концептуального подхода к соблюдению требований к независимости по отношению к заданиям, обеспечивающим уверенность, и они должны применяться с учетом пункта 4.26, в котором поясняется, что большинство заданий, обеспечивающих уверенность, предполагают только одну ответственную сторону, т.е. клиента по заданию, обеспечивающему уверенность. Однако, некоторые задания, обеспечивающие уверенность, предполагают наличие двух или более ответственных сторон. В таких случаях необходимо оценить угрозы, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями между участником рабочей группы, аудиторской организацией, другой организацией, входящей с указанной аудиторской организацией в ту же сеть, и конкретной стороной, ответственной за оцениваемый предмет задания. Если заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, включают указание на ограничение их использования и распространения, требования к независимости, установленные в указанных выше пунктах, должны применяться с учетом пунктов 4.19-4.25.

5.3. Разъяснение, включенное в приложение к Правилам независимости, включает дополнительное руководство по применению требований настоящей части Правил независимости к заданиям, обеспечивающим уверенность, иным, чем аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов.

5.4. Пункты 5.5.-5.19 касаются вопросов существенности финансовой заинтересованности, займа, гарантии, или значимости деловых взаимоотношений. В целях определения, является ли заинтересованность существенной для конкретного лица, надлежит рассматривать заинтересованность с точки зрения ее общей ценности для этого лица и членов его семьи (супруги, лица, находящиеся на иждивении, аналогичные лица).

Финансовая заинтересованность

5.5. Наличие финансовой заинтересованности в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, может привести к угрозе личной заинтересованности. Существование и значимость любой возникшей угрозы зависит от:

- а) роли лица, имеющего финансовую заинтересованность;
- б) от того, является ли финансовая заинтересованность прямой или косвенной;
- в) существенности финансовой заинтересованности.

Под финансовой заинтересованностью понимается заинтересованность, возникающая в результате владения финансовыми вложениями, включая права и обязанности по приобретению финансовых вложений.

5.6. Финансовая заинтересованность может быть опосредованной (например, через инвестиционные институты, фонды).

Определение того, является ли такая финансовая заинтересованность прямой или косвенной, зависит от того, обладает ли бенефициарный владелец возможностью контроля над инвестиционным институтом или способностью влиять на его инвестиционные решения.

Если контроль над инвестиционным институтом или способность влиять на его инвестиционные решения существуют, то для целей Правил независимости такая финансовая заинтересованность считается прямой. Если бенефициарный владелец финансовой заинтересованности не имеет контроля над инвестиционным институтом или способности влиять на его инвестиционные решения, то такая финансовая заинтересованность считается косвенной.

5.7. В случае, когда участник рабочей группы, члены его семьи или аудиторская организация имеют прямую финансовую заинтересованность или существенную косвенную финансовую заинтересованность в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, возникшая угроза личной заинтересованности

окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня.

Следовательно, никто из следующих лиц не должен иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в клиенте: участник рабочей группы; члены его семьи; аудиторская организация.

5.8. В случае, когда участник рабочей группы имеет родственника (родители, братья, сестры, дети, не находящиеся на иждивении), о прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной заинтересованности которого в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, указанный участник рабочей группы знает, возникает угроза личной заинтересованности. Значимость такой угрозы будет зависеть от следующих факторов:

а) характер отношений между участником рабочей группы и его родственником;

б) существенность финансовой заинтересованности родственника.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) полное устранение в кратчайшие сроки финансовой заинтересованности родственника или частичное сокращение косвенной финансовой заинтересованности таким образом, чтобы остающаяся доля заинтересованности не была бы уже существенной;

б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы, выполненной указанным участником рабочей группы;

в) исключение данного лица из состава рабочей группы.

5.9. В случае, когда участник рабочей группы, член его семьи или аудиторская организация имеют прямую или существенную косвенную финансовую заинтересованность в организации, которая контролирует клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, и данный клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, является существенным для указанной организации, возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня.

Следовательно, никто из указанных лиц не должен иметь такую финансовую заинтересованность: участник рабочей группы; член его семьи; аудиторская организация.

5.10. Участники рабочей группы должны определить, возникает ли угроза личной заинтересованности в результате известной им информации о финансовой

заинтересованности в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, кого-либо из следующих лиц:

- а) лиц из руководящего состава и специалистов аудиторской организации, которые не входят в состав рабочей группы, или членов их семей;
- б) лиц, имеющих личные взаимоотношения с участником рабочей группы.

Создает ли наличие таких интересов угрозу личной заинтересованности зависит от следующих факторов:

- а) организационная, операционная и отчетная структура аудиторской организации; и
- б) характер взаимоотношений между данным лицом и участником рабочей группы.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и по необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) исключение участника рабочей группы, имеющего такие личные отношения, из состава рабочей группы;
- б) неучастие такого участника рабочей группы в принятии значимых решений, касающихся задания, обеспечивающего уверенность;
- в) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы, выполненной указанным участником рабочей группы.

5.11. В случае, когда у аудиторской организации, участника рабочей группы или у члена его семьи появляется прямая финансовая заинтересованность или существенная косвенная заинтересованность в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность (например, в случае получения наследства, подарка, или в результате слияния), и такая заинтересованность не допускается требованиями настоящей части Правил независимости, тогда:

- а) если финансовая заинтересованность возникла у аудиторской организации, то такую заинтересованность следует немедленно устранить, или частично сократить косвенную финансовую заинтересованность таким образом, чтобы оставшаяся доля заинтересованности не была бы существенной;
- б) если финансовая заинтересованность возникла у участника рабочей группы или у члена его семьи, то такую заинтересованность следует немедленно устранить, или частично сократить косвенную финансовую заинтересованность таким образом, чтобы оставшаяся доля заинтересованности не была бы существенной.

Займы и поручительства

5.12. Заем или поручительство, полученные участником рабочей группы или членом его семьи, аудиторской организацией от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность - кредитной организации может создать угрозу независимости. Если заем или поручительство выданы не в соответствии с обычными условиями и процедурами заимствования, возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, ни участник рабочей группы, ни член его семьи, ни аудиторская организация не должны получать такие займы или поручительства.

5.13. В случае, когда заем получен аудиторской организацией от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность - кредитной организации в соответствии с обычными условиями и процедурами заимствования и его размер является существенным для клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или получившей его аудиторской организацией, могут быть приняты меры предосторожности для сведения угрозы личной заинтересованности до приемлемого уровня. Примером такой меры предосторожности является, в частности, проведение проверки выполненной работы третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и навыками, из другой организации, входящей в указанной аудиторской организацией в ту же сеть, которое не участвовало в задании, обеспечивающем уверенность, и не получало заем.

5.14. Заем или поручительство, полученные участником рабочей группы или членом его семьи от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность - кредитной организации, не создают угрозы независимости, если заем или поручительство получены в соответствии с обычными условиями и процедурами заимствования. Примерами таких займов являются, в частности, ипотеки, банковские овердрафты, автокредитование, кредитные карты.

5.15. В случае, когда аудиторская организация или участник рабочей группы, или член его семьи получают заем или поручительство от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, не являющегося кредитной организацией, возникшая угроза независимости окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня, если только размер займа или поручительства не является существенными и для заемщика, и для заимодавца.

5.16. В случае, если аудиторская организация, или участник рабочей группы, или член его семьи предоставляют поручительство или заем клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, то возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня, если только размер займа или поручительства не являются существенными и для заемщика, и для заимодавца.

5.17. В случае, когда аудиторская организация, или участник рабочей группы, или член его семьи имеют открытые депозиты или брокерский счет у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность - кредитной организации, то угроза независимости не возникнет, если депозит или брокерский счет открыты в соответствии с обычными коммерческими условиями.

Деловые взаимоотношения

5.18. Тесные деловые взаимоотношения между аудиторской организацией, или участником рабочей группы, или членом его семьи и клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, или его руководством, обусловленные хозяйственными взаимоотношениями или общей финансовой заинтересованностью, могут привести к возникновению угроз личной заинтересованности или угроз шантажа. Примерами таких взаимоотношений являются, в частности:

а) наличие финансовой заинтересованности в совместном предприятии с: клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, или контролирующим его лицом, или руководителем или иным должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или иным лицом, выполняющим управленческие функции у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) соглашения об объединении усилий с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, для совместного оказания услуг или создания единого продукта и представление услуги или продукта на рынке с упоминанием обеих сторон;

в) соглашение о распространении или продвижении на рынке, в соответствии с которым аудиторская организация распространяет или продвигает на рынке услуги или продукты клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или наоборот, клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, распространяет или продвигает на рынке услуги или продукты аудиторской организации.

За исключением случаев, когда финансовая заинтересованность является несущественной, а деловые взаимоотношения носят незначимый характер для аудиторской организации и клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или его руководства, возникшая угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, до тех пор, пока финансовая заинтересованность станет несущественной, а деловые взаимоотношения станут носить незначимый характер, в такие деловые взаимоотношения не следует вступать или они должны быть прекращены или сведены до незначимого уровня.

Применительно к участникам рабочей группы, за исключением случаев, когда финансовая заинтересованность является несущественной, а деловые

взаимоотношения носят незначимый характер, соответствующий участник рабочей группы должен быть исключен из состава рабочей группы.

Если деловые взаимоотношения имеют место между членом семьи участника рабочей группы и клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, или его руководством, значимость любой угрозы должна быть оценена и по необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

5.19. Приобретение товаров и услуг у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, аудиторской организацией, или участником рабочей группы, или членом его семьи, как правило, не создает угрозы независимости, если такая хозяйственная операция является частью обычного ведения дел. Однако подобные операции могут иметь такой характер и масштаб, что они будут приводить к возникновению угрозы личной заинтересованности. Значимость любой угрозы должна быть оценена и по необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) прекращение или сокращение масштабов хозяйственной операции;
- б) исключение данного лица из состава рабочей группы.

Родство и личные взаимоотношения

5.20. Родство или личные взаимоотношения между участником рабочей группы и руководителем, или должностным лицом, или иным сотрудником (в зависимости от его полномочий) клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, может создать угрозу личной заинтересованности, угрозу близкого знакомства или угрозу шантажа.

Наличие и значимость любых угроз зависит от ряда факторов, например, функций участника рабочей группы, полномочий лица, состоящего в родстве или иного сотрудника клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, характера взаимоотношений.

5.21. В случаях, когда член семьи участника рабочей группы:

- а) является руководителем, или должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность; или
- б) является сотрудником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, занимающим должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность; или
- в) занимал такую должность в период выполнения задания, обеспечивающего уверенность, или в период, охватываемый информацией о предмете задания,

угрозы независимости могут быть сведены до приемлемого уровня только путем исключения данного лица из состава рабочей группы. При указанных тесных личных взаимоотношениях угроза является настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, лицо, находящееся в таких взаимоотношениях, не должно быть участником рабочей группы.

5.22. Угрозы независимости возникают в случаях, когда член семьи участника рабочей группы является сотрудником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, занимающим должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания. Значимость таких угроз зависит от таких факторов, как должность члена семьи и функции участника рабочей группы.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) исключение данного лица из состава рабочей группы;
- б) перераспределение функций внутри рабочей группы таким образом, чтобы данное лицо не было задействовано в вопросах, связанных с областью ответственности члена его семьи.

5.23. Угрозы независимости возникают в случаях, когда родственник участника рабочей группы:

- а) является руководителем клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или его должностным лицом;
- б) является сотрудником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, который занимает должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

Значимость угроз зависит от следующих факторов:

- а) характер взаимоотношений между участником рабочей группы и родственником;
- б) должность родственника, работающего у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;
- в) функции участника рабочей группы.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) исключение данного лица из состава рабочей группы;

б) перераспределение функций внутри рабочей группы таким образом, что чтобы данное лицо не было задействовано в вопросах, лежащих в зоне ответственности его родственника.

5.24. Угрозы независимости возникают в случаях, когда участник рабочей группы имеет тесные взаимоотношения с лицом, которое является директором клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или его должностным лицом, или сотрудником, занимающим должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность. В такой ситуации участник рабочей группы должен получить консультацию в рамках установленных в аудиторской организации подходов и процедур. Значимость угроз зависит от следующих факторов:

а) характер взаимоотношений между таким лицом и участником рабочей группы;

б) должности такого лица, работающего у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

в) функции участника рабочей группы.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) исключение данного лица из состава рабочей группы;

б) перераспределение функций внутри рабочей группы таким образом, что чтобы данное лицо не было задействовано в вопросах, лежащих в зоне ответственности лица, с которым его связывают тесные взаимоотношения.

5.25. Угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа могут возникнуть в результате личных взаимоотношений или родства между (а) лицом из руководящего состава аудиторской организации, который не является участником рабочей группы, и (б) руководителем клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или его должностным лицом, или сотрудником, занимающим должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность. Наличие и значимость любой угрозы зависит от следующих факторов:

а) характер взаимоотношений между лицом из руководящего состава аудиторской организации или ее сотрудником и руководителем клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, его должностным лицом или сотрудником;

б) характер взаимодействия лица из руководящего состава аудиторской организации или ее сотрудника с рабочей группой;

в) должность лица из руководящего состава аудиторской организации, или ее сотрудника;

г) должность лица, работающего у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) перераспределение функций лица из руководящего состава аудиторской организации или ее сотрудника для минимизации какого бы то ни было влияния на задание, обеспечивающее уверенность;

б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки результатов выполненной работы в ходе задания, обеспечивающего уверенность.

Трудовые отношения с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность

5.26. Угрозы близкого знакомства или шантажа могут возникнуть в случае, когда руководитель клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или должностное лицо, занимающее должность, позволяющую оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, ранее был участником рабочей группы или лицом из руководящего состава аудиторской организации.

5.27. В случае, когда бывший участник рабочей группы или бывшее лицо из руководящего состава клиента по заданию, обеспечивающему уверенность перешло работать к клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, наличие и значимость угрозы независимости любой угрозы близкого знакомства или шантажа будет зависеть от следующих факторов:

а) должность данного лица у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) любая вовлеченность данного лица в работу рабочей группы;

в) период времени, прошедший с тех пор, как данное лицо являлось участником рабочей группы или лицом из руководящего состава аудиторской организации;

г) предыдущая должность, которую данное лицо занимало в аудиторской организации (например, было ли данное лицо ответственно за поддержание регулярного общения с руководством клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента).

В любом случае данное лицо не должно продолжать участвовать в деловой или профессиональной деятельности аудиторской организации.

Значимость любых угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до

приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) меры по исключению права данного лица на какие-либо пособия или выплаты со стороны аудиторской организации, если только такие выплаты не производятся в соответствии с заранее оговоренными соглашениями;

б) меры по ограничению средств, которые аудиторская организация должна данному лицу, так чтобы сумма указанных средств стала несущественной для аудиторской организации;

в) изменение программы задания, обеспечивающего уверенность;

г) назначение в рабочую группу лиц, имеющих достаточный опыт для замены лиц, перешедших на работу к клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность;

д) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы, выполненной бывшим участником рабочей группы.

5.28. В случае, когда лицо, состоявшее ранее в руководстве аудиторской организации, занимает в организации должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на информацию о оцениваемый предмет задания, и впоследствии организация становится клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, то значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

Угроза личной заинтересованности возникает в случае, когда участник рабочей группы принимает участие в выполнении задания, обеспечивающего уверенность, зная или предполагая, что он будет работать у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в будущем. Подходы и процедуры аудиторской организации должны содержать требования к участникам рабочей группы уведомлять аудиторскую организацию о факте переговоров о возможных трудовых отношениях с клиентом. При получении такого уведомления значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) исключение данного лица из рабочей группы;

б) проверка любых значимых суждений, вынесенных данным лицом во время его работы в рабочей группе.

Недавнее оказание услуг клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность

5.29. Угрозы личной заинтересованности, самоконтроля или близкого знакомства могут возникнуть в случае, когда участник рабочей группы недавно

являлся руководителем, должностным лицом, сотрудником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность. Такая ситуация может возникнуть в случае, когда, например, участнику рабочей группы окажется нужным проверить какие-либо элементы информации о предмете задания, которые он же и подготавливал, работая у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

5.30. В случае, когда в течение периода, охваченного заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, участник рабочей группы являлся руководителем или должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или его должность позволяла ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность, возникшая угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, такие лица не должны назначаться в состав рабочей группы.

5.31. Угрозы личной заинтересованности, самоконтроля или близкого знакомства могут возникнуть в случае, когда до начала периода, охваченного заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, участник рабочей группы являлся руководителем клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или его должностным лицом, или занимал должность, которая позволяла ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность. Например, такие угрозы возникают в случае, когда принятые таким лицом решения или выполненная им работа в периоде, когда он работал у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, подлежат оценке в текущем периоде в ходе задания, обеспечивающего уверенность. Наличие и значимость любых угроз будет зависеть от следующих факторов:

- а) должность, которую занимало данное лицо, работая ранее у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;
- б) период времени, в течение которого данное лицо не работает у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;
- в) функции данного лица как участника рабочей группы.

Значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примером таких мер предосторожности является проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы данного лица в качестве участника рабочей группы.

Трудовые отношения с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, в качестве директора или должностного лица

5.32. В случае, когда лицо из руководящего состава аудиторской организации или ее специалист занимает должность руководителя или является должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, возникшие при этом угрозы самоконтроля и личной заинтересованности, окажутся настолько значимыми, что никакие меры не смогут свести их до приемлемого уровня. Следовательно, лицо из руководящего состава аудиторской организации или ее специалист не должны занимать должность руководителя или являться должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

**Длительное взаимодействие персонала с клиентом по заданию,
обеспечивающему уверенность**
(в ред. от 27.06.2018, протокол № 40)

5.33.1. Угрозы близкого знакомства и личной заинтересованности потенциально влияющие на объективность и профессиональный скептицизм лица, могут возникнуть, а их значимость может возрасти в случае привлечения одного и того же лица к выполнению задания, обеспечивающего уверенность, для одного и того же клиента на протяжении длительного периода времени.

Угроза близкого знакомства может возникнуть в результате длительного взаимодействия лица с:

- а) клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность;
- б) предметом или информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

Угроза личной заинтересованности может возникнуть в связи с опасением лица потерять долгосрочного клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или заинтересованностью данного лица в поддержании тесных личных взаимоотношений с данным клиентом или с членами его руководства, что может оказать неприемлемое влияние на суждение данного лица.

5.33.2. Значимость угроз зависит от факторов, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, включая:

- а) характер задания, обеспечивающего уверенность;
- б) период времени, в течение которого данное лицо являлось участником рабочей группы, уровень старшинства и функции данного лица в рабочей группе, включая наличие такого взаимоотношения в период предыдущего трудоустройства данного лица в другой аудиторской организации;
- в) степень руководства, проверки и надзора за работой данного лица со стороны более старшего персонала;
- г) возможность данного лица, в зависимости от его старшинства, оказывать влияние на результат задания, обеспечивающего уверенность, например, путем

принятия ключевых решений или руководства работой других участников рабочей группы;

д) близость личных взаимоотношений между данным лицом и клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, или, если применимо, его руководством;

е) характер, частота и масштаб взаимодействия данного лица с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность;

ж) изменения в характере предмета задания или информации о предмете задания или сложность связанных вопросов;

з) недавние изменения лица или состава лиц, являющихся ответственной стороной, или, если применимо, руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

5.33.3. Сочетание двух или более факторов может повысить или понизить значимость угроз. Например, угрозы близкого знакомства, возникшие с течением времени в связи с усиливающимися тесными взаимоотношениями между лицом, привлечённым к заданию, обеспечивающему уверенность, и клиентом по такому заданию, будут ниже в случае ухода с должности лица, которое являлось ответственной стороной, и возникновения нового взаимоотношения.

5.33.4. Значимость угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) ротация лица из состава рабочей группы;

б) изменение функции лица в составе рабочей группы либо характера и масштаба задач, выполняемых данным лицом;

в) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией и не являвшимся участником рабочей группы, проверки работы данного лица в составе рабочей группы;

г) регулярные независимые внутренние или внешние проверки качества выполнения задания;

д) проверка качества выполнения задания в рамках проведения задания, обеспечивающего уверенность.

5.33.5. В случае, если аудиторская организация приходит к выводу, что угрозы являются настолько значимыми, что в качестве меры предосторожности должна быть произведена ротация лица, то аудиторская организация должна установить надлежащий период времени, в течение которого данное лицо не будет являться членом рабочей группы, не будет осуществлять проверку качества выполнения задания, обеспечивающего уверенность, а также не будет оказывать прямое влияние на результат задания, обеспечивающего уверенность. Данный период времени должен быть достаточным по продолжительности, чтобы позволить устранить

угрозы независимости в связи с близким знакомством или личной заинтересованностью или свести их до приемлемого уровня.

Оказание услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность

5.34. Предоставление аудиторской организацией клиентам по заданиям, обеспечивающим уверенность, соответствующих компетентности услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность, может создавать угрозы независимости аудиторской организации или участников рабочей группы. Большей частью, это угрозы самоконтроля, личной заинтересованности, заступничества.

5.35. Поскольку составление исчерпывающего перечня таких услуг не представляется возможным, для оценки обстоятельств в отношении конкретной услуги, не включенной в Правила независимости, должен применяться концептуальный подход.

5.36. До того, как аудиторская организация примет задание, не обеспечивающее уверенность, которое будет выполняться для существующего клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, ею должно быть установлено, создает ли предоставление таких услуг угрозу независимости. При оценке значимости любой угрозы, возникающей в результате предоставления услуги, связанной с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, аудиторская организация должна принимать во внимание любую угрозу, которая, по мнению аудиторской группы, возникает в результате оказания таких услуг. Если возникшая угроза не может быть сведена до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности, услуга, связанная с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, предоставляться не должна.

Функции руководства

5.37. К функциям руководства относятся систематическое управление и контроль деятельности этого лица, включая принятие решений о приобретении, использовании и контроле кадровых, финансовых, технологических, материальных и нематериальных ресурсов.

5.38. Вопрос о том, является ли какая-либо деятельность функцией руководства, зависит от конкретных обстоятельств и требует профессионального суждения. В качестве функций руководства могут рассматриваться, например:

- а) разработка стратегии и выбор направления развития;
- б) наем и увольнение сотрудников;

- в) руководство и ответственность за действия сотрудников, осуществляемые ими в процессе текущей деятельности;
- г) санкционирование хозяйственных операций;
- д) контроль банковских счетов и инвестиций, а также управление ими;
- е) принятие решения о том, какие рекомендации аудиторской организации или третьих сторон следует выполнять;
- ж) подготовка от имени руководства отчетов для лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- з) ответственность за разработку, внедрение, мониторинг и поддержание системы внутреннего контроля.

5.39. При предоставлении услуг, связанных с заданиями, обеспечивающими уверенность, аудиторская организация не должна принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства в части услуги, связанных с заданием, обеспечивающим уверенность. Возникающие в случае принятия такой ответственности угрозы настолько значимы, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня. Если аудиторская организация принимает на себя ответственность за выполнение функций руководства при предоставлении клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, каких-либо иных услуг, то аудиторская организация должна обеспечить отсутствие связи между такой ответственностью и предметом или информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

5.40. При предоставлении услуг, которые связаны с предметом или информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность, выполняемого аудиторской организацией, аудиторская организация должна убедиться в том, что руководство клиента формирует все суждения и принимает все решения, входящие в сферу его ответственности и связанные с предметом или информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность. Для этого необходимо убедиться, что руководство клиента:

а) назначает обладающее соответствующими навыками, знаниями и профессиональным опытом лицо, которое на постоянной основе несет ответственность за решения, принимаемые клиентом, и контролирует оказание аудиторской организацией услуг. Такое лицо, предпочтительно из числа высшего руководства, должно понимать цели, характер и результаты данных услуг, а также соответствующие обязанности клиента и аудиторской организации. Однако это лицо не обязано обладать квалификацией, необходимой для оказания таких услуг или их перепроверки;

б) обеспечивает контроль оказания таких услуг и оценивает соответствие результатов предоставленных услуг цели клиента;

в) принимает на себя ответственность за действия (при наличии таковых), которые необходимо предпринять по результатам оказания таких услуг.

Прочие вопросы

5.41. Угрозы независимости могут возникнуть в случае, если аудиторская организация предоставляет услугу, связанную с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, но при этом указанная услуга связана с информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность. В данном случае необходимо оценить значимость участия аудиторской организации в информации о предмете задания, а также принять решение о возможности снижения до приемлемого уровня угрозы самоконтроля, если ее уровень не является приемлемым, при помощи мер предосторожности.

5.42. Угроза самоконтроля может возникнуть, если аудиторская организация участвует в подготовке информации о предмете задания, обеспечивающего уверенность. Например, угроза самоконтроля возникает в случае, если аудиторская организация разработала и подготовила перспективную финансовую информацию, а затем выполнила задание, обеспечивающее уверенность в отношении указанной информации. Соответственно, аудиторская организация должна оценить значимость угрозы самоконтроля, возникающей в связи с предоставлением таких услуг, и, при необходимости, применить меры предосторожности для сведения указанной угрозы до приемлемого уровня.

5.43. В случае, если аудиторская организация выполняет оценку, которая формирует часть информации о предмете задания, обеспечивающего уверенность, аудиторская организация должна оценить значимость угрозы самоконтроля и, при необходимости, применить меры предосторожности для сведения указанной угрозы до приемлемого уровня.

Вознаграждения

Сравнительный размер вознаграждений

5.44. Если общая сумма вознаграждения, полученного от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, составляет большую часть от всех вознаграждений получаемых аудиторской организацией, то зависимость от этого клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, и обеспокоенность о сохранении взаимоотношений с ним создает угрозу личной заинтересованности или шантажа.

Значимость возникшей угрозы зависит от следующих факторов:

а) действующая структура аудиторской организации;

б) является ли аудиторская организация вновь созданной, или давно работает на рынке;

в) значимость клиента с количественной и/или качественной точек зрения, для аудиторской организации.

Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

а) сокращение зависимости аудиторской организации от клиента;

б) внешние контрольные проверки качества;

в) получение консультаций от третьей стороны, такой как саморегулируемая организация аудиторов или сторонний аудитор, по ключевым суждениям задания, обеспечивающего уверенность.

5.45. Угроза личной заинтересованности или шантажа также возникает в случае, когда вознаграждения, полученные от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, составляют большую часть от всех доходов одного руководителя заданий, получаемых от его клиентов. Значимость угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Примером таких мер предосторожности является, в частности, проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, который не являлся членом рабочей группы, проверки работы, или получение от него консультации, если уместно.

Задержка выплаты вознаграждения

5.46. В случае, когда клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, имеет задолженность перед аудиторской организацией в течение длительного периода времени, может возникнуть угроза личной заинтересованности, особенно в случае, когда значительная часть вознаграждения за задание предыдущего периода остается невыплаченной до выпуска заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, за текущий период. Как правило, аудиторская организация требует погашения задолженности до выпуска указанного заключения или отчета. В случае, когда вознаграждение за предыдущий период остается непогашенным после выпуска заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, за текущий период, наличие и значимость любой угрозы должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

Примером такой меры предосторожности является, в частности, привлечение третьего лица, которое не принимало участия в выполнении данного задания, обеспечивающего уверенность, обладающего необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, для предоставления консультации или проведения проверки выполненной работы.

Аудиторская организация должна определить, может ли сумма задолженности рассматриваться в качестве эквивалента займа клиенту по заданию, обеспечивающего уверенность, и, следует ли, вследствие значительности такой суммы, клиенту сменить поставщика услуги по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или же аудиторская организация может продолжать выполнение задания, обеспечивающего уверенность.

Условное вознаграждение

5.47. Условные вознаграждения - вознаграждения, рассчитываемые на заранее оговоренной основе, зависящие от последствий хозяйственной операции, являющейся предметом задания, не обеспечивающего уверенность, или от результата оказанных аудиторской организацией услуг, связанных с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность. Для целей настоящей части Правил независимости вознаграждение не считается условным, если оно установлено судом или уполномоченными государственными органами.

5.48. Условное вознаграждение за выполнение задания, обеспечивающего уверенность, взимаемое прямо или косвенно, например, через посредника, приводит к возникновению настолько значимой угрозы личной заинтересованности, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация не должна заключать такие договоры.

5.49. Условное вознаграждение за выполнение аудиторской организацией задания, не обеспечивающего уверенность, для клиента, которому она уже оказывает услуги, связанные с выполнением заданий, обеспечивающих уверенность, взимаемое прямо или косвенно, например, через посредника, также может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности. Такая угроза окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня, если результат предоставления услуги, связанной с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, и, соответственно, размер вознаграждения зависят от какого-либо суждения (которое может относиться как к будущему, так и к текущему периодам), связанного с вопросом, существенным для информации о предмете задания. Следовательно, аудиторская организация не должна заключать такие договоры.

5.50. Во всех иных случаях при заключении договоров, включающих условное вознаграждение, установленное аудиторской организацией за выполнение задания, не обеспечивающего уверенность для клиента, которому аудиторская организация уже оказывает услуги, связанные с выполнением заданий, обеспечивающих уверенность, наличие и значимость угроз зависит от следующих факторов:

- а) диапазон возможных сумм вознаграждения;
- б) решает ли исход вопроса, по которому определяется условное вознаграждение, соответствующий компетентный орган;
- в) характер услуги;
- г) влияние события или хозяйственной операции на информацию о предмете задания.

Значимость любых угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки результатов работы, или получение от него иной консультации, если уместно;
- б) привлечение лица, обладающего необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, который не являлся участником рабочей группы, для выполнения задания, не обеспечивающего уверенность.

Подарки и знаки внимания

5.51. Принятие подарков или знаков внимания от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, может создавать угрозы личной заинтересованности и близкого знакомства. Если аудиторская организация или участник рабочей группы принимают подарки или знаки внимания, за исключением случаев, когда они являются незначительными, возникшие угрозы окажутся настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут сократить их до приемлемого уровня. Следовательно, аудиторская организация или участник рабочей группы не должны принимать таких подарков или знаков внимания.

Судебное разбирательство, существующее или возможное

5.52. Угрозы личной заинтересованности и шантажа возникают в случае, когда имеет место или возможно судебное разбирательство между аудиторской организацией, или участником рабочей группы, и клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность. Отношения между руководством клиента по

заданию, обеспечивающему уверенность, и участниками рабочей группы должны характеризоваться абсолютной непредвзятостью и открытостью в отношении всей деятельности клиента по заданию, обеспечивающему уверенность. Если аудиторская организация и руководство клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, находятся в состоянии противостояния в результате имеющего место или возможного судебного разбирательства, влияющего на готовность руководства полностью раскрывать информацию, возникают угрозы личной заинтересованности и шантажа. Значимость возникших угроз зависит от следующих факторов:

- а) существенность судебного разбирательства;
- б) имеет ли судебное разбирательство отношение к предыдущему заданию, обеспечивающему уверенность.

Значимость таких угроз должна быть оценена и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Примерами таких мер предосторожности являются, в частности:

- а) в случае, когда в судебное разбирательство вовлечен участник рабочей группы - исключение его из рабочей группы;
- б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки выполненной работы.

Если такие меры предосторожности не позволяют свести угрозы до приемлемого уровня, единственное возможное действие - прекращение выполнения или отклонение задания, обеспечивающего уверенность.

Разъяснение

«Применение части II Правил независимости к заданиям, обеспечивающим уверенность, иным, чем аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов»

Настоящее Разъяснение включает руководство по применению требований к независимости, содержащихся в части II Правил независимости, к заданиям, обеспечивающим уверенность, иным, чем аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов.

Настоящее Разъяснение имеет целью рассмотреть отдельные вопросы применения требований к независимости к заданиям, обеспечивающим уверенность. В части II Правил независимости рассмотрены также другие вопросы, уместные для всех заданий, обеспечивающих уверенность, иных, чем аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов. Например, в пункте 4.3 установлено, что должны быть оценены любые угрозы, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями другой организации, входящей с указанной аудиторской организацией в ту же сеть. Указанный пункт также включает требование, что рабочая группа должна учесть связанные стороны при выявлении и оценке угроз независимости и при принятии соответствующих мер предосторожности. Указанные и другие вопросы не рассматриваются отдельно в настоящем Разъяснении.

Как установлено в Международной концепцией заданий, обеспечивающих уверенность, выпущенной Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, при выполнении задания, обеспечивающего уверенность, аудитор формирует вывод, призванный повысить степень уверенности предполагаемых пользователей (за исключением ответственной стороны) в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев.

Задания по подтверждению

В заданиях по подтверждению ответственная сторона оценивает или измеряет оцениваемый предмет задания, а информация о предмете задания предоставляется ответственной стороной предполагаемым пользователям в форме отчета или заявления.

При выполнении задания по подтверждению независимость требуется от стороны, ответственной за информацию о предмете задания, которая также может быть ответственной за оцениваемый предмет задания.

При выполнении заданий по подтверждению, в которых ответственная сторона является ответственной за информацию о предмете задания, но не за оцениваемый предмет задания, независимость требуется от стороны, ответственной за информацию о предмете задания. Также должны быть оценены угрозы, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями между участником рабочей группы, аудиторской организацией, другой организацией, входящей с указанной аудиторской организацией в ту же сеть, и стороной, ответственной за оцениваемый предмет задания.

Задания по непосредственной оценке

В ходе задания по непосредственной оценке аудитор непосредственно оценивает или измеряет оцениваемый предмет задания. Информация о предмете задания предоставляется предполагаемым пользователям в составе заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.

При выполнении заданий по непосредственной оценке независимость требуется от стороны, ответственной за оцениваемый предмет задания.

Множественные ответственные стороны

Как задания по подтверждению, так и задания по непосредственной оценке могут предполагать наличие нескольких ответственных сторон. Например, аудитор может быть привлечён для выполнения задания, обеспечивающего уверенность в отношении ежемесячных статистических данных по тиражам нескольких независимых друг от друга периодических изданий - газет. Данное задание может быть организовано как задание по подтверждению, в котором руководство каждой из газет измеряет свой тираж и представляет предполагаемым пользователям соответствующие статистические данные в форме отчета или заявления. Альтернативно, данное задание может быть организовано как задание по непосредственной оценке, в котором не будут использоваться отчеты или заявления от руководства газет.

При выполнении таких заданий для целей оценки необходимости применения положений части II Правил независимости, аудиторская организация может принять во внимание, создаст ли заинтересованность или взаимоотношение между аудиторской организацией, участником рабочей группы и конкретной ответственной стороной угрозу независимости, которая не будет являться незначительной в

контексте информации о предмете задания. При указанной оценке должны быть приняты во внимание следующие факторы:

а) существенность информации о предмете задания (или предмета задания), за которую отвечает конкретная ответственная сторона;

б) степень общественного интереса, связанного с заданием.

Если аудиторская организация устанавливает, что угроза независимости, создаваемая указанной заинтересованностью или взаимоотношением с конкретной ответственной стороной, была бы незначительной, в применении всех положений части II Правил независимости к соответствующей ответственной стороне может не быть необходимости.

Пример

Пример ниже иллюстрирует применение положений части II Правил независимости. Для целей настоящего Примера предполагается, что аудиторская организация или другая организация, входящая с указанной аудиторской организацией в ту же сеть, не предоставляют организации-клиенту услуги по аудиту или обзорной проверке.

Аудиторская организация привлечена к выполнению задания, обеспечивающего уверенность в отношении общих разведанных запасов нефти 10 независимых друг от друга компаний. Каждая компания провела топографические и инженерно-геологические съемки для целей определения своих запасов (оцениваемый предмет задания). Были установлены критерии определения запасов в качестве «доказанных», которые аудитор расценил как пригодные для целей задания.

Доказанные запасы по каждой из компаний по состоянию на 31 декабря 20XX были следующими:

	Доказанные запасы нефти, в тыс. баррелей
Компания 1	5 200
Компания 2	725
Компания 3	3 260
Компания 4	15,000
Компания 5	6 700
Компания 6	39 126
Компания 7	345
Компания 8	175

Компания 9	24 135
Компания 10	9 635
Итого	104 301

Данное задание может быть организовано несколькими способами, в частности, как:

А. Задание по подтверждению, при этом:

А1. Каждая компания оценивает свои запасы нефти и предоставляет отчет или заявление аудиторской организации и предполагаемым пользователям; или

А2. Организация, отличная от компаний, оценивает запасы нефти и предоставляет отчет или заявление аудиторской организации и предполагаемым пользователям.

Б. Задание по непосредственной оценке, при этом аудиторская организация непосредственно оценивает запасы нефти некоторых из компаний.

Применение подхода, в зависимости от схемы организации задания

А1. Каждая компания оценивает свои запасы нефти и предоставляет отчет или заявление аудиторской организации и предполагаемым пользователям.

В данном задании имеется несколько ответственных сторон (компании 1 – 10). Для целей оценки необходимости применения требований к независимости по отношению ко всем компаниям аудиторская организация может принять во внимание, создаст ли заинтересованность в или взаимоотношение с конкретной компанией угрозу независимости, уровень которой не будет приемлемым. При указанной оценке должны быть приняты во внимание следующие факторы:

а) существенность доказанных запасов нефти конкретной компании по отношению к итоговой величине запасов нефти в отчетности;

б) степень общественного интереса, связанного с заданием (пункт 4.26 части II Правил независимости).

Например, на компанию 8 приходится 0,17% от итоговой величины запасов нефти, поэтому деловое взаимоотношение с компанией 8 или заинтересованность в ней создаст менее значимую угрозу по сравнению с аналогичным взаимоотношением с или заинтересованностью в компании 6, на которую приходится примерно 37,5% от итоговой величины запасов нефти.

Определив компании, по отношению к которым применимы требования к независимости, рабочая группа и аудиторская организация должны обеспечить свою независимость от указанных ответственных сторон, которые будут считаться для целей Правил независимости клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность (пункт 4.26 части II Правил независимости).

А2. Организация, отличная от компаний, оценивает запасы нефти и предоставляет отчет или заявление аудиторской организации и предполагаемым пользователям.

Участники рабочей группы и аудиторская организация должны быть независимы от организации, которая оценивает запасы нефти и предоставляет отчет аудиторской организации и предполагаемым пользователям (пункт 4.17 части II Правил независимости). Указанная организация не отвечает за оцениваемый предмет задания, следовательно, согласно Правилам независимости, должны быть оценены угрозы, которые, как обоснованно полагает аудиторская организация, возникают в связи с заинтересованностью в и взаимоотношениями со стороной, ответственной за оцениваемый предмет задания (пункт 4.17 части II Правил независимости).

В данном задании имеются несколько сторон, ответственных за оцениваемый предмет задания (компании 1 – 10). Как проиллюстрировано в примере А1 выше, аудиторская организация может принять во внимание, создаст ли заинтересованность в или взаимоотношение с конкретной компанией угрозу независимости, уровень которой не будет приемлемым.

Б. Аудиторская организация непосредственно оценивает запасы нефти некоторых из компаний.

В данном задании имеются несколько сторон, ответственных за оцениваемый предмет задания (компании 1 – 10). Для целей оценки необходимости применения требований к независимости по отношению ко всем компаниям аудиторская организация может принять во внимание, создаст ли заинтересованность в или взаимоотношение с конкретной компанией угрозу независимости, уровень которой не будет приемлемым. При указанной оценке должны быть приняты во внимание следующие факторы:

а) существенность доказанных запасов нефти конкретной компании по отношению к итоговой величине запасов нефти в отчетности;

б) степень общественного интереса, связанного с заданием (пункт 4.26 части II Правил независимости).

Например, на компанию 8 приходится 0,17% от итоговой величины запасов нефти, поэтому деловое взаимоотношение с компанией 8 или заинтересованность в ней создаст менее значимую угрозу по сравнению с аналогичным взаимоотношением с или заинтересованностью в компании 6, на которую приходится примерно 37,5% от итоговой величины запасов нефти.

Определив компании, по отношению к которым применимы требования к независимости, рабочая группа и аудиторская организация должны обеспечить свою независимость от указанных ответственных сторон, которые будут считаться для целей Правил независимости клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность (пункт 4.26 части II Правил независимости).

