

РАЗЪЯСНЕНИЕ
практики применения
законодательства Российской Федерации
и иных нормативных правовых актов,
которые регулируют аудиторскую деятельность
(ППЗ 5-2014)

«Вопросы независимости аудиторских организаций
от групп взаимосвязанных клиентов»

(одобрено Советом по аудиторской деятельности от 18 декабря 2014 г., протокол № 15)

1. Концептуальный подход к независимости

1.1. В соответствии с пунктом 1.1 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренных Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г. (далее – Правила независимости), данные Правила устанавливают требования к независимости аудиторов и аудиторских организаций при выполнении заданий (аудит, обзорная проверка), в ходе которых аудитор выражает мнение о бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом либо отдельных ее частей.

1.2. Использование термина «правила» в наименовании указанного документа не означает, что в нем приведен исчерпывающий перечень ситуаций, в которых могут возникнуть угрозы независимости, и определены все уместные меры предосторожности. В силу многообразия экономической жизни описать все ситуации, в которых могут возникнуть указанные угрозы, и определить все уместные меры предосторожности невозможно. В связи с этим Правила независимости устанавливают концептуальный подход к соблюдению требований к независимости.

1.3. Согласно пункту 1.4 Правил независимости концептуальный подход к соблюдению требований к независимости заключается в следующем: аудитор должен выявлять угрозы независимости, оценивать их значимость, предпринимать меры предосторожности.

1.4. При концептуальном подходе к соблюдению требований к независимости аудитор, руководствуясь своим профессиональным суждением, должен ответить на вопрос: «Может ли разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, обоснованно посчитать, что в условиях конкретного задания честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора скомпрометированы?» Исходя из ответа на данный вопрос, аудитор должен оценить значимость угрозы независимости и предпринять меры предосторожности в случае, когда угроза независимости оценивается им как значимая.

1.5. В разделе 2 Правил независимости приведено 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. В последнем случае аудитор должен отказаться от принятия или дальнейшего выполнения уже принятого задания.

2. Связанные стороны аудируемого лица

2.1. Исходя из пункта 1.21 Правил независимости¹ связанными сторонами аудируемого лица признаются следующие лица:

а) организация, обладающая контролем (непосредственно или через третьих лиц) над аудируемым лицом при условии, что данное аудируемое лицо является существенным по отношению к указанной организации²;

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

2.2. В соответствии с пунктом 1.21 Правил независимости в случаях, когда аудируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, в его состав для целей Правил независимости включаются все связанные стороны этой организации. В иных случаях в состав аудируемого лица включаются стороны, находящиеся под его прямым или косвенным контролем.

¹ В редакции Правил независимости, действующей с 1 июля 2015 г.

² 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.

Иными словами, перед принятием задания, обеспечивающего уверенность (аудит, обзорная проверка), от аудируемого лица, аудиторская организация должна установить все связанные стороны потенциального клиента и проверить, не нарушены ли положения Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и Правил независимости не только в отношении потенциального клиента, но и в отношении его связанных сторон. Например, проверяя независимость участника аудиторской группы от аудируемого лица, аудиторская организация должна проверять независимость данного участника аудиторской группы (в определенных случаях - и членов его семьи или родственников) также и от связанных сторон этого аудируемого лица.

2.3. Поскольку в состав аудируемого лица, являющегося организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, включаются все связанные стороны, положения Правил независимости о возможности возникновения угроз независимости аудиторской организации от аудируемого лица должны применяться также к его связанным сторонам. Так, угроза продолжающегося взаимодействия старшего персонала аудита с аудируемым лицом, на которую указано в пунктах 2.47 - 2.51 Правил независимости, должна рассматриваться одновременно в отношении аудируемого лица и в отношении его связанных сторон. Поэтому, например, по истечению семи лет руководитель задания по аудиту консолидированной финансовой отчетности аудируемого лица, являющегося организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, не может быть назначен руководителем задания по аудиту включаемой в консолидированную финансовую отчетность отчетности дочернего общества данного аудируемого лица.

3. Принятие задания, не обеспечивающего уверенность, от аудируемого лица и от его связанных сторон

3.1. В соответствии с пунктом 2.52 Правил независимости предоставление аудиторской организацией аудируемым лицам услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность, может создавать угрозы независимости аудиторской организации или участников аудиторской группы. Большею частью, это угрозы самоконтроля, личной заинтересованности, заступничества.

Например, в соответствии с пунктом 4 части 1 статьи 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудит не может осуществляться аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц.

3.2. Исходя из пункта 2.52 в отношении других услуг по выполнению заданий, не обеспечивающих уверенность, должен применяться концептуальный подход к

соблюдению требований к независимости (см. пункты 2.52 - 2.109 Правил независимости).

3.3. Аудиторская организация может оказывать потенциально создающие угрозу независимости услуги, связанные с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность, следующим связанным сторонам аудируемого лица:

а) организации, не являющейся аудируемым лицом, имеющей прямой или косвенный контроль над аудируемым лицом;

б) организации, не являющейся аудируемым лицом, имеющей прямую финансовую заинтересованность в аудируемом лице, если данная организация оказывает значительное влияние на аудируемое лицо, и ее интерес в аудируемом лице является для нее существенным;

в) организации, не являющейся аудируемым лицом, находящейся под общим контролем с аудируемым лицом.

Исходя из пункта 2.55 Правил независимости такие услуги могут оказываться в случае, когда есть основания заключить, что: 1) такие услуги не создают угрозы самоконтроля, поскольку результаты предоставления таких услуг не будут предметом исследования при выполнении аудиторских процедур, и 2) любые угрозы, возникающие в результате предоставлении таких услуг, могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня путем принятия соответствующих мер предосторожности.

4. Угроза финансовой независимости аудиторской организации от групп взаимосвязанных клиентов

4.1. Аудиторская организация, оценив угрозы личной независимости аудиторов, независимости, обусловленной продолжающимся взаимодействием старшего персонала аудита с аудируемым лицом, независимости при принятии на обслуживание нового клиента или нового задания для аудируемого лица должна также оценить угрозу финансовой независимости от групп взаимосвязанных клиентов.

Исходя из пункта 2.112 Правил независимости в случае, если аудируемое лицо является общественно значимой организацией, и общая сумма вознаграждений от него существенно превышает 15 % от общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией, то аудиторская организация должна принимать соответствующие меры предосторожности, привлекая к контролю качества выполнения такого задания третьих лиц; в случаях, когда аудиторская организация не может обеспечить мер предосторожности, указанных в п. 2.112 Правил независимости, она должна отказаться от задания.

В связи с этим в аудиторской организации должна быть установлена процедура учета вознаграждений, полученных от каждого клиента не только за выполнение аудита, но и за оказание иных услуг.

4.2. Исходя из положений Правил независимости в отношении связанных сторон аудируемого лица, при оценке финансовой независимости от аудируемого лица, ценные бумаги которого допущены к обращению на организованных торгах, вознаграждение от такого аудируемого лица должно суммироваться со всеми вознаграждениями, полученными от всех взаимосвязанных клиентов данной группы. Соответственно, если аудируемое лицо не имеет ценных бумаг, которые допущены к обращению на организованных торгах, то при оценке угрозы финансовой независимости вознаграждение от такого аудируемого лица должно суммироваться со всеми вознаграждениями, полученными от находящихся под его контролем (непосредственно или через третьих лиц) клиентов.