

Утверждено решением
Центрального Совета СРО НП АПР
от 14.04.2015 (протокол № 123)
от 21.07.2016 (протокол № 142)

**ПРАВИЛА НЕЗАВИСИМОСТИ
АУДИТОРОВ, ИНДИВИДУАЛЬНЫХ АУДИТОРОВ И
АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ – ЧЛЕНОВ
САМОРЕГУЛИРУЕМОЙ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТОРОВ
«АУДИТОРСКАЯ ПАЛАТА РОССИИ» (АССОЦИАЦИЯ)
(вступают в действие с 1 сентября 2016 года)**

ОГЛАВЛЕНИЕ

РАЗДЕЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ НЕЗАВИСИМОСТИ.....	4
Общие положения	4
Сети аудиторских организаций и сетевые организации	6
Общественно значимые хозяйствующие субъекты.....	9
Связанные стороны.....	9
Представители собственника.....	10
Документирование.....	11
Период выполнения задания	11
Слияния и поглощения	12
Нарушение положений Правил независимости.....	15
РАЗДЕЛ 2. ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОГО ПОДХОДА К СОБЛЮДЕНИЮ ТРЕБОВАНИЙ К НЕЗАВИСИМОСТИ	18
Финансовая заинтересованность.....	19
Займы и поручительства.....	24
Деловые взаимоотношения	25
Родство и личные взаимоотношения.....	27
Трудовые отношения с аудируемым лицом.....	30
<i>Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами</i>	<i>32</i>
<i>Временное предоставление персонала</i>	<i>33</i>
<i>Недавние трудовые взаимоотношения с аудируемым лицом.....</i>	<i>34</i>
<i>Трудовые отношения с аудируемым лицом в качестве директора или должностного лица</i>	<i>35</i>
Продолжающееся взаимодействие старшего персонала аудита с аудируемым лицом (включая вопросы ротации руководителей заданий по аудиту)	35
Общие положения	35
Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами.....	36
Оказание услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность	38
Функции руководства	39
Оказание административных услуг	41
Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	41
Общие положения	41
Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами.....	42
Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами.....	43
Оценочная деятельность	44
Общие положения	44
Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами.....	45
Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами.....	45

<i>Услуги по налоговому консультированию</i>	45
Составление налоговых деклараций.....	46
Расчет налогов для целей подготовки учетных записей.....	46
Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами	46
Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование	46
Помощь при разрешении налоговых споров	49
<i>Услуги, связанные с внутренним аудитом</i>	50
Общие положения	50
Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами	53
<i>Услуги, связанные с информационными системами</i>	54
Общие положения	54
Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами	54
Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами	55
<i>Услуги, связанные с судебными разбирательствами</i>	56
<i>Юридические услуги</i>	56
<i>Услуги по найму персонала</i>	57
Общие положения	57
Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами	58
<i>Услуги, связанные с корпоративными финансами</i>	58
Вознаграждения	60
<i>Сравнительный размер вознаграждений</i>	60
Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами	61
<i>Задержка выплаты вознаграждения</i>	63
<i>Условное вознаграждение</i>	63
Принципы осуществления компенсационных выплат	65
Подарки и знаки внимания	65
Судебное разбирательство, существующее или возможное	65
РАЗДЕЛ 3. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ, ВКЛЮЧАЮЩЕЕ УКАЗАНИЕ НА ОГРАНИЧЕНИЕ ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И РАСПРОСТРАНЕНИЯ	66
Введение	66
Общественно значимые хозяйствующие субъекты	67
Связанные стороны	68
Сети и сетевые организации	68
Финансовая заинтересованность, займы и поручительства, деловые взаимоотношения, родство ..	68
Трудовые отношения с аудируемым лицом	69
Оказание услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность	69
ОПРЕДЕЛЕНИЯ	70

Раздел 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ НЕЗАВИСИМОСТИ

Общие положения

- 1.1. Настоящие Правила независимости аудиторов, индивидуальные аудиторов и аудиторских организаций членов Саморегулируемой организации аудиторов «Аудиторская палата России» (Ассоциация) (далее – Правила независимости) разработаны в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренных Советом по аудиторской деятельности 20.08.2012 (протокол №6) в редакции последующих изменений и дополнений.

Правила независимости устанавливают требования к независимости аудиторов, индивидуальных 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).

- 1.2. Требования к независимости аудитора, содержащиеся в Правилах независимости, обязательны для применения участниками аудиторских групп, индивидуальными аудиторами, аудиторскими организациями, в том числе сетевыми, во всех случаях выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, если Правилами независимости не предусмотрено иное.

- 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 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.

- 1.5. Принимая решение о том, следует ли принимать задание, или продолжать его, либо может ли определенное лицо быть участником аудиторской группы, аудитор должен 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, аудитор должен определить, могут ли меры предосторожности устранить угрозы независимости или свести их до приемлемого уровня.

В случае, когда решение касается продолжения задания, аудитор должен 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, аудитор должен 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 Правилах 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).
- 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, наименование 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 наименовании, 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 наименованием 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 наименование, 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 Правил независимости под общественно значимыми хозяйствующими субъектами¹ понимаются хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц:

- а) организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах;
- б) финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, в том числе, кредитные и страховые организации, общества взаимного страхования, негосударственные пенсионные фонды;
- в) организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов.

Связанные стороны

1.21. В целях 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 Правилами 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 защиты.

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 организации²;
- б) организация, имеющая прямую финансовую заинтересованность в аудируемом лице при условии, что данная организация обладает значительным влиянием над аудируемым лицом и указанная

¹ Определение общественно значимого хозяйствующего субъекта также дается в ст. 5 ч.3 Закона 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»; ПСАД №7 п.3, пп. д) «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»; ПСАД №34 п.5, пп. е) «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»,

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.

- 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» настоящего пункта, 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» настоящего пункта,;
 - 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.

Представители собственника

1.22. Аудитор должен осуществлять регулярный обмен информацией, касающейся взаимоотношений или обстоятельств, которые, по мнению аудитора, могут оказать влияние на независимость аудитора, с представителями собственника аудируемого лица. Такой обмен информацией позволяет представителям собственника аудируемого лица (особенно в отношении угроз шантажа и близкого знакомства):

- 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 Правил независимости в части сообщения информации представителям собственника, 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 представителей собственника, например, комитету по аудиту или отдельному лицу, то аудитор должен определить, есть ли также необходимость сообщить указанную информацию всем представителям собственника, чтобы обеспечить для них адекватный уровень информирования.

В целях Правил независимости представителями собственника 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 представители собственника могут включать сотрудников из состава руководства, например, исполнительных членов в составе наблюдательного или иного органа управления организации, а также собственников, одновременно выполняющих функции руководителей.

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.³ 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) не включение 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, аудитор должен 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.

³ В соответствии со статьей 8 пункт 1.4 Закона РФ « Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 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.

1.28. Аудиторская организация должна предпринять меры, необходимые для устранения до даты произошедшего слияния или поглощения любой заинтересованности или прекращения взаимоотношений, которые не допускаются Правилами 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 представителями собственника 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.

1.29. В случае, когда представители собственника 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 представителями собственника 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.

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 представители собственника 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 представителями собственника 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.

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 представителями собственника 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.

Нарушение положений Правил независимости

1.33. Нарушение положений 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.

1.34. В случае, когда аудитором установлено, что имело место нарушение, он должен 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 аудитор должен установить наличие каких-либо нормативных правовых требований, применяемых в отношении такого нарушения, и, если они есть, следовать им. Также аудитор должен 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, Аудитор должен 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 выразить 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 аудитора может существовать возможность предпринять меры, направленные на устранение последствий такого нарушения. Аудитор должен определить возможность принятия таких мер и их уместность в сложившихся обстоятельствах. При определении этого аудитор 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 другого аудитора 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 другого аудитора для оценки результатов выполнения такой услуги или повторного ее выполнения в степени, необходимой для того, чтобы этот другой аудитор мог взять на себя за нее ответственность.

- 1.39. В случае, когда аудитор установит, что отсутствует возможность принятия мер, которые бы надлежащим образом устранили последствия нарушения, он должен незамедлительно сообщить об этом представителям собственника 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, аудитор должен следовать требованиям соответствующего раскрытия информации.
- 1.40. В случае, когда аудитор установит, что может предпринять действия для надлежащего устранения последствий нарушения, он должен обсудить такое нарушение и предпринятые или предполагаемые действия с представителями собственника аудируемого лица. Такое обсуждение должно состояться незамедлительно, если только представители собственника 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 аудитора, объективность не была нарушена, и обоснование такого вывода;
 - д) меры, предпринятые или предполагаемые аудитором для снижения или профилактики риска дальнейших нарушений.
- 1.41. Аудитор должен в письменном виде сообщить представителям собственника аудируемого лица обо всех включенных в обсуждение вопросах в соответствии с п. 1.40 Правил независимости и согласовать с ними уже принятые меры или предполагаемые меры для надлежащего устранения последствий нарушения. Такое сообщение должно включать описание принципов и процедур аудитора 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.

- 1.42. В случае, когда представители собственника аудируемого лица не согласятся с тем, что предложенные ей действия надлежащим образом устраняют последствия нарушения, аудитор, если это разрешено нормативными правовыми актами, должен 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, аудитор должен следовать требованиям соответствующего раскрытия информации.
- 1.43. В случае, когда нарушение имело место до момента выдачи предыдущего аудиторского заключения, аудитор должен 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. Аудитор также должен рассмотреть влияние такого нарушения, на объективность предыдущих аудиторских заключений и возможность отзыва таких аудиторских заключений и обсудить данный вопрос с представителями собственника.
- 1.44. Аудитор должен документировать информацию, касающуюся нарушения, предпринятых действий, принятых основных решений и всех вопросов, которые обсуждались с представителями собственника, и если уместно, в саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудитор, или с уполномоченными государственными органами. В случаях продолжения выполнения задания по аудиту аудитор должен также документально зафиксировать вывод о том, что по его профессиональному суждению объективность не была нарушена, а также обоснование того, что предпринятые действия надлежащим образом устранили последствия нарушения и что аудитор может выпустить аудиторское заключение.

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. Аудитор 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 2.3–2.25 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 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.

- 2.5. В случае, когда участник аудиторской группы, члены его семьи или аудитор 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 (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов); аудитор.

2.6. В случае, когда участник аудиторской группы имеет родственника (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов), с прямой финансовой заинтересованностью или существенной косвенной заинтересованностью в аудируемом лице, 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 аудитор 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; аудитор.

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 аудитор 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, аудитор не должен 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 аудитор 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 аудитора, или лица из руководящего состава аудиторской организации, 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 Правилами независимости, тогда:

- а) если финансовая заинтересованность возникла у аудитора, 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 заинтересованность 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.

Займы и поручительства

2.17. Займ или поручительство, полученные участником аудиторской группы или членом его семьи, аудитором 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 аудитор не должны получать такие займы или поручительства.

2.18. В случае, когда займ получен аудитором от аудируемого лица – кредитной организации в соответствии с обычными условиями и процедурами заимствования и его размер является существенным для аудируемого лица или получившего его аудитора, то 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.

- 2.19. 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.
- 2.20. В случае, когда аудитор 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 являются несущественными и для заемщика и для заимодавца.
- 2.21. В случае если аудитор, 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 являются несущественными и для заемщика и для заимодавца.
- 2.22. В случае, когда аудитор, 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

- 2.23. Тесные деловые взаимоотношения между аудитором, 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 аудитор распространяет или продвигает на рынке услуги или продукты аудируемого лица, или наоборот, аудируемое лицо распространяет или продвигает на рынке услуги или продукты аудитора.

За исключением случаев, когда финансовая заинтересованность является не существенной, а деловые взаимоотношения носят не значимый характер для аудитора 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.

2.24. Деловые взаимоотношения, предполагающие наличие заинтересованности аудитора, 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 аудитора, 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.

2.25. Приобретение товаров и услуг у аудируемого лица аудитором, 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

2.26. 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.

2.27. 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 аудитор 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.

2.28. 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.

2.29. 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 аудитор 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.

2.30. 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 аудитор 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, чтобы данное лицо не было задействовано в вопросах, лежащих в зоне ответственности лица, с которым его связывают тесные взаимоотношения.

2.31. 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 аудитор 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.

Трудовые отношения с аудируемым лицом

- 2.32. 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 аудитор будет выражать мнение, ранее был участником аудиторской группы или лицом из руководящего состава аудиторской организации.
- 2.33. В случае, когда бывший участник аудиторской группы или бывшее лицо из руководящего состава аудиторской организации перешли работать в аудируемое лицо на указанную в пункте 2.32 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.

2.34. В случае, когда бывший участник аудиторской группы или бывшее лицо из руководящего состава аудиторской организации перешло работать в аудируемое лицо на указанную в пункте 2.33 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 представителями его собственника).

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.

2.35. 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.

2.36. 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 аудитора должны содержать требования к участникам аудиторской группы уведомлять аудитора 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.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.37. Угрозы близкого знакомства или угрозы шантажа возникают в случае, когда ключевое лицо, осуществляющее руководство заданием по аудиту, переходит на работу к аудируемому 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 аудируемым 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 аудируемого 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.

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

а) на должность, позволяющую ему оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета аудируемым 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.

2.39. 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 2.37 и 2.38 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 несущественными;

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 представителями собственника аудируемого лица.

Временное предоставление персонала

2.40. Предоставление персонала аудитором аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля. Такая помощь может быть оказана, но только на короткий период времени и при условии, что работники индивидуального аудитора/аудиторской организации не должны привлекаться для:

а) оказания услуг, связанных с не обеспечивающими уверенность заданиями, не допускаемыми Правилами независимости;

- б) принятия на себя управленческих функций руководства аудируемого лица.

При любых обстоятельствах аудируемое лицо должно взять на себя ответственность за управление временно нанятым персоналом и надзор за ним.

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) проведение дополнительной проверки работы, выполненной временно нанятым персоналом;
- б) не поручать временно переданному персоналу функции в ходе аудита, связанные с областью или деятельностью, которые такой персонал осуществлял во время своего временного назначения;
- в) не включение временно переданного персонала в состав аудиторской группы.

Недавние трудовые взаимоотношения с аудируемым лицом

- 2.41. 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.
- 2.42. 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 аудитор 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.
- 2.43. 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 аудитор 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

- 2.44. 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.

Продолжающееся взаимодействие старшего персонала аудита с аудируемым лицом (включая вопросы ротации руководителей заданий по аудиту)

Общие положения

- 2.45. Угрозы близкого знакомства и личной заинтересованности возникают в случае привлечения одного и того же лица из руководителей аудиторского задания разного уровня к выполнению задания по аудиту для одного и того же аудируемого лица на протяжении длительного периода времени. Значимость угроз зависит от следующих факторов:

- а) период времени, в течение которого данное лицо являлось участником аудиторской группы;
- б) функции данного лица в аудиторской группе;

- в) структура аудиторской организации;
- г) характер задания по аудиту;
- д) менялся ли состав руководства и другого управленческого персонала аудируемого лица;
- е) менялись ли характер или сложность вопросов бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

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 старшего персонала в составе аудиторской группы;
- б) проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы лиц, осуществляющих руководство заданием по аудиту;
- в) регулярные независимые внутренние или внешние проверки качества выполнения задания.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

- 2.46. В случае, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, ключевое лицо, осуществляющее руководство заданием по аудиту, не должно выступать в качестве такового в течение более семи лет. По истечении этого срока данное лицо не должно быть участником аудиторской группы или ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием по аудиту для данного аудируемого лица в течение двух лет. В течение этого периода данное лицо не должно участвовать в заданиях по аудиту для данного аудируемого лица, осуществлять контроль качества выполнения задания, осуществлять консультирование аудиторской группы или аудируемого лица по техническим или отраслевым вопросам, хозяйственным операциям или событиям, или каким-либо иным образом напрямую влиять на результат выполнения задания по аудиту.
- 2.47. 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 продлевать участие в аудиторской группе на один 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 остаться 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.).

2.48. Продолжающееся взаимодействие других лиц из руководящего состава аудиторской организации с аудируемым лицом, являющимся общественно значимым хозяйствующим субъектом, создает угрозы близкого знакомства и личной заинтересованности. Значимость таких угроз зависит от следующих факторов:

- а) период взаимодействия с аудируемым лицом;
- б) функции данного лица (если таковые существуют) в аудиторской группе;
- в) характер и частота взаимодействия данного лица с руководством аудируемого лица или представителями его собственника.

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) смена руководителя задания или другой способ прекращения взаимодействия руководителя задания с аудируемым лицом;
- б) регулярные независимые внутренние или внешние проверки качества выполнения задания.

2.49. 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 пяти лет 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 шести или более лет до того момента, как аудируемое лицо стало общественно

значимым хозяйствующим субъектом, то данное лицо может оставаться в этом прежнем качестве не более двух лет.

Оказание услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность

- 2.50. Предоставление аудиторами аудируемыми лицам соответствующих компетентности услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность, может создавать угрозы независимости аудитора или участников аудиторской группы. Большею 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 Правила независимости, должен применяться концептуальный подход.
- 2.51. До того как аудитор примет задание от аудируемого лица, не обеспечивающее уверенность, им 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, аудитор должен 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.
- 2.52. Аудитор может предоставлять услуги, связанные с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, которые в иных случаях считались бы недопустимыми с точки зрения Правил независимости, следующим 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 предоставления таких услуг, могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня путем принятия соответствующих мер предосторожности.

2.53. 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 Правил независимости, распространяющимся на аудируемых лиц, не являющихся общественно значимыми хозяйствующими субъектами;
- б) услуги, не допускаемые положениями 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) аудитор принимает при необходимости меры предосторожности для устранения или сведения до приемлемого уровня всех угроз независимости, возникающих в результате предоставления таких услуг.

Функции руководства

2.54. 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 работников;
- в) руководство и ответственность за действия работников, 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 аудитора или третьих сторон следует выполнять;

- ж) подготовка отчетов для представителей собственников 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.

2.55. Аудитор не должен 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 2.56 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.

2.56. Для того чтобы избежать риск принятия ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица при оказании услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность, аудитор должен 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 аудитором 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

2.57. 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 и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности

Общие положения

- 2.58. 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.
- 2.59. Оказание аудируемому лицу услуг, связанных с бухгалтерским учетом, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, приводит к возникновению угрозы самоконтроля, если аудитор впоследствии проводит аудит указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- 2.60. Вместе с тем процесс аудита предполагает общение аудитора с руководством аудируемого лица, которое может быть связано:

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

- 2.61. Аудируемое лицо может запросить у аудитора предоставления технической поддержки, например, при решении вопросов, связанных со сверкой счетов, в связи с анализом или накоплением 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 аудитор не принимает на себя ответственность за действия руководства аудируемого лица.

Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

- 2.62. Аудитор 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 чисто технический характер, при условии, что возникшая угроза самоконтроля сведена до приемлемого уровня.⁴

Оказание услуг, имеющих формальный или сугубо технический характер, практически не требует от аудитора применения профессионального суждения

Примерами таких услуг являются, в частности:

⁴ В соответствии со статьей 8 пункт 1.4. Закона « Об аудиторской деятельности №307-ФЗ от 30.12.2008: «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».

- 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 клиентом 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 таких 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

2.63. Аудитор не должен оказывать услуги, связанные с бухгалтерским учетом, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, в том числе услуги по формированию платежных ведомостей, по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор выражать мнение, либо подготовке бухгалтерской

информации, формирующей основу указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.64. Как исключение из пункта 2.63, аудитор 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 аудитора, 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 аудитор будет выражать мнение;
- б) услуги имеют отношение к вопросам, которые в совокупности являются не существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности такого подразделения или связанной стороны.

Оценочная деятельность

Общие положения

2.65. 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;
- ж) 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.

2.66. В случае, когда от аудитора 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 2.76 Правил независимости.

Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.67. В случае, когда аудируемое лицо не является общественно значимым хозяйствующим субъектом и оценка оказывает существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудитор 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, аудитор не должен оказывать такие услуги по оценке аудируемому лицу.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.68. Аудитор не должен 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 аудитор будет выражать мнение.

Услуги по налоговому консультированию

2.69. 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 аудитора 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

2.70. 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, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.71. В случае, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, то, за исключением чрезвычайных ситуаций, аудитор не должен 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 аудитор будет выражать мнение.

Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование

2.72. 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.

2.73. Угроза самоконтроля может возникнуть в случае, когда предоставленные аудитором 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.

2.74. 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 группы 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.

2.75. 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 аудитор будет выражать мнение,

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

2.76. При предоставлении услуг по налогообложению к аудитору 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 2.65–2.68 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

2.77. Угрозы заступничества или самоконтроля могут возникнуть в случаях, когда аудитор 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) предоставил ли консультацию, ставшую предметом налогового спора, аудитор;
- б) степень существенности влияния исхода спора на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудитор 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 группы по соответствующей услуге и для проверки отражения соответствующего вопроса в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- в) получение консультации по соответствующей услуге от внешнего налогового консультанта.

2.78. 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 аудитор будет выражать мнение, угроза заступничества окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не смогут устранить ее или свести до приемлемого уровня. Следовательно, аудитор не должен оказывать аудируемому лицу такие услуги.

2.79. В случае, предусмотренном пунктом 2.78 Правил независимости, аудитор 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 свидетельствах выполненной работы, или оказание содействия аудируемому лицу в анализе налоговых вопросов).

Услуги, связанные с внутренним аудитом

Общие положения

2.80. Масштаб и цели внутреннего аудита могут значительно различаться и зависеть от размера и организационной структуры хозяйствующего субъекта и требований его руководства и представителей собственника. 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.

2.81. Услуги, связанные с внутренним аудитом, подразумевают содействие аудируемому лицу в осуществлении функций внутреннего аудита. Предоставление таких услуг аудируемому лицу создает угрозу самоконтроля, если аудитор 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.

2.82. 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 представителям собственника 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 ответственности за определение масштаба работы службы внутреннего аудита и за один или более вопросов, указанных выше в подпунктах (а)–(е).

2.83. 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 представители собственника 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 представителям собственника значимые выводы и рекомендации, полученные в результате услуг, связанных с внутренним аудитом.

2.84. Обычно, в случаях, когда аудитор намерен использовать результаты работы службы внутреннего аудита в целях внешнего аудита, она оценивает качество такой работы.

В случае, когда аудитор принимает задание аудируемого лица по оказанию услуг, связанных с внутренним аудитом, и результаты этих услуг будут

использоваться им 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 аудитора. 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 аудитор намерен 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

2.85. В случаях, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, аудитор не должен 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 аудитор 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 аудитор будет выражать мнение.

Услуги, связанные с информационными системами

Общие положения

- 2.86. 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.
- 2.87. 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 аудитором, но может быть им 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

- 2.88. 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 аудитор будет выражать мнение, создает угрозу самоконтроля.

2.89. 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.

2.90. 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

2.91. В случае, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, аудитор не должен 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 аудитор будет выражать мнение.

Услуги, связанные с судебными разбирательствами

- 2.92. 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.
- 2.93. В случае, когда аудитор оказывает аудируемому лицу услуги, связанные с судебным разбирательством, которые включают оценку ущербов или иных числовых значений, влияющих на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудитор будет выражать мнение, аудитор должен соблюдать положения об услугах по оценке, приведенные в пунктах 2.65.–2.68. 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

- 2.94. 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.

- 2.95. В случаях, когда аудитор 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 аудитор будет выражать мнение, угрозы заступничества и самоконтроля окажутся настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут устранить их или свести до приемлемого уровня. Следовательно, аудитор не должен оказывать такие услуги аудируемому лицу.
- 2.96. В случае, когда к аудитору 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 аудитор будет выражать мнение, аудитор должен 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.
- 2.97. 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

- 2.98. 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) характера 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 аудитор не должен 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.

Аудитор, 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

2.99. Аудитор не должен предоставлять следующие услуги по найму персонала аудируемому лицу, являющемуся общественно значимым хозяйствующим субъектом, на должности руководителя аудируемого лица, или иного должного 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 аудитор будет выражать мнение:

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

Услуги, связанные с корпоративными финансами

2.100. 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.

2.101. 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 аудитор 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.

2.102. 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 аудитор 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 аудитором.

2.103. 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, аудитор не должен оказывать такие услуги аудируемому лицу.

Вознаграждения

Сравнительный размер вознаграждений

2.104. Если общая сумма вознаграждения, полученного от аудируемого лица, составляют большую часть от всех вознаграждений получаемых индивидуальным аудитором/аудиторской организацией (оперирующей в Российской Федерации), 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 (индивидуальный аудитор вновь зарегистрированным), или давно работает на рынке;
- в) значимость аудируемого лица, с количественной и/или качественной точек зрения, для аудитора.

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 аудитора от аудируемого лица;
- б) внешние контрольные проверки качества;
- в) получение консультаций от третьей стороны по ключевым суждениям аудита.

2.105. 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.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми хозяйствующими субъектами

2.106. 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 аудитором (оперирующим на территории Российской Федерации), аудитор должен раскрывать

представителям собственника аудируемого лица тот факт, что общая сумма таких вознаграждений составляет более 15% общей суммы вознаграждений, полученных аудитором, 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 данный аудитор, 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 данный аудитор, 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%, аудитор должен 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 представителями собственника аудируемого лица, и должна быть принята одна из вышеперечисленных мер предосторожности. Если вознаграждения значительно превышают 15%, то аудитор должен 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.

Задержка выплаты вознаграждения

2.107. В случае, когда аудируемое лицо имеет задолженность перед аудитором 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, аудитор требует погашения задолженности до выпуска аудиторского заключения. В случае, когда вознаграждения за предыдущий период остаются не погашенными 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.

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

Условное вознаграждение

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

2.109. 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, аудитор не должен заключать такие договоры.

2.110. 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 аудитором, выражающей мнение в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, и величина этого вознаграждения является существенной для данного аудитора;
- 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, аудитор не должен заключать такие договоры.

2.111. Во всех иных случаях при заключении договоров, включающих условное вознаграждение, установленное аудитором 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

2.112. 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 аудитор должен 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

2.113. Принятие подарков или знаков внимания от аудируемого лица может создавать угрозы личной заинтересованности и близкого знакомства. Если аудитор 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, аудитор или участник аудиторской группы не должны принимать таких подарков или знаков внимания.

Судебное разбирательство, существующее или возможное

2.114. Угрозы личной заинтересованности и шантажа возникают в случае, когда имеет место или возможно судебное разбирательство между аудитором, 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 аудитор 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 Правилами 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 Правилами 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 Правил независимости не допускаются.

3.2. Отступления от требований Правил независимости допускаются 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.

- 3.3. Аудитор должен доводить до сведения предполагаемых пользователей (например, в письме 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 письма о проведении аудита аудитором.
- 3.4. В случае, когда аудитор 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 аудитора от выполнения требований пунктов 1.1-2.117 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 2.1–2.117 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 2.3–2.43 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 2.3–2.43 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 обзорную 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.

- 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. 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 аудитора 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, аудитор не должен 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 2.32–2.36 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 2.34 Правил независимости.

Оказание услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность

- 3.15. В случае, когда аудитор выполняет задание для аудируемого лица, по результатам которого он должен 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 2.50–2.117 Правил независимости должны соблюдаться с учетом положений пунктов 3.5– 3.8 Правил независимости.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В Правилах независимости использован ряд терминов в указанных ниже значениях:

<i>Аудиторская группа</i>	работники аудиторской организации или аудиторской организации, входящей в ту же сеть, участником которой является данная аудиторская организация, и привлеченные сторонние специалисты, выполняющие процедуры в рамках задания
<i>Близкий родственник</i>	родители, супруги, дети, братья или сестры, а также братья, сестры, родители и дети супругов, являющиеся непосредственными членами семьи.
<i>Приемлемый уровень</i>	уровень, на котором разумная и информированная третья сторона, взвесив все конкретные факты и обстоятельство, известные аудитору в тот момент, вероятнее всего заключила бы, что соблюдение основных принципов/правил не будет нарушено.
<i>Руководитель задания</i>	руководитель аудиторской организации или иное уполномоченное лицо аудиторской организации, который (которое) несет ответственность за выполнение задания, а также за отчет (заключение), выдаваемый от имени аудиторской организации.
<i>Руководящий состав аудиторской организации</i>	лица, обладающие полномочиями заключать договоры оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг от имени аудиторской организации
<i>Члены семьи</i>	супруг (а) (или лицо, имеющее эквивалентные родственные отношения) или лицо, находящееся на иждивении.