

**УТВЕРЖДЕНО**

решением Правления СРО ААС  
от 14 марта 2025 г. (протокол № 725)

**СОГЛАСОВАНО**

Минфином России

«13» марта 2025 г.

**СОГЛАСОВАНО**

Банком России

«13» февраля 2025 г.

**ПРАВИЛА НЕЗАВИСИМОСТИ  
АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**  
(редакция № 2)

Москва - 2025

## СОДЕРЖАНИЕ

Часть I. Аудит и обзорная проверка .....	5
Раздел 1. Концептуальный подход к соблюдению независимости при проведении аудита и обзорной проверки.....	7
Раздел 1А. Особенности проведения аудита финансовой отчетности группы.....	22
Раздел 2. Вознаграждения .....	33
Раздел 3. Оценка результатов работы и вознаграждение работников.....	47
Раздел 4. Подарки и знаки делового гостеприимства.....	48
Раздел 5. Судебное разбирательство .....	49
Раздел 6. Финансовая заинтересованность.....	49
Раздел 7. Займы, кредиты, поручительства и гарантии.....	54
Раздел 8. Деловые взаимоотношения.....	56
Раздел 9. Родство и личные взаимоотношения .....	59
Раздел 10. Трудовые отношения с аудируемым лицом.....	62
Раздел 11. Длительная ассоциированность с аудируемым лицом .....	66
Раздел 12. Оказание услуг, не обеспечивающих уверенность .....	71
Услуги, связанные с ведением бухгалтерского учета .....	82
Административные услуги .....	84
Услуги по оценке.....	85
Услуги по налоговому консультированию .....	87
Услуги, связанные с внутренним аудитом .....	95
Услуги, связанные с информационными системами.....	98
Услуги, связанные с судебными разбирательствами.....	101
Юридические услуги.....	103
Услуги по подбору персонала.....	106
Услуги, связанные с корпоративными финансами.....	108
Раздел 13. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, включающее указание на ограничение его использования и распространения.....	109
Часть II. Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки .....	113
Раздел 14. Концептуальный подход к соблюдению независимости при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорной проверки.....	113
Раздел 15. Вознаграждения .....	121
Раздел 16. Подарки и знаки делового гостеприимства.....	126
Раздел 17. Судебное разбирательство .....	126
Раздел 18. Финансовая заинтересованность.....	127

Раздел 19. Займы, кредиты, поручительства и гарантии.....	129
Раздел 20. Деловые взаимоотношения .....	130
Раздел 21. Родство и личные взаимоотношения .....	132
Раздел 22. Трудовые отношения с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность .....	135
Раздел 23. Длительная ассоциированность с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность .....	138
Раздел 24. Оказание услуг, не обеспечивающих уверенность .....	140
Раздел 25. Заключение по заданию, обеспечивающему уверенность, включающее указание на ограничение его использования и распространения .....	144

Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (далее – Правила) разработаны в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (далее – Федеральный закон № 307-ФЗ). В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ Правила содержат основные требования к обеспечению независимости аудиторских организаций, аудиторов, в том числе к выявлению обстоятельств, создающих угрозу независимости аудиторской организации, аудитора, рисков возникновения данной угрозы, и меры по предотвращению, устранению данной угрозы либо снижению ее уровня.

## Введение

1.1.П1. Положения Правил, в номерах которых содержится буква «Т», являются требованиями Правил, обязательными к соблюдению. Положения Правил, в номерах которых содержится буква «П», являются пояснениями к положениям Правил, в номерах которых содержится буква «Т». Для целей Правил под аудитором понимаются аудиторы и аудиторские организации, если не указано иное. Указание на то, что аудитор является независимым в Правилах, означает, что аудитор соблюдает все требования Правил.

1.2.П1. Согласно стандартам аудиторской деятельности, регламентирующим вопросы качества, аудиторская организация должна:

а) разработать, внедрить и обеспечить функционирование системы управления качеством при проведении аудита и обзорных проверок;

б) установить цели в области обеспечения качества, касающиеся выполнения обязанностей согласно соответствующим этическим требованиям, в том числе требованиям независимости. Соответствующие этические требования применимы к самой аудиторской организации, её работникам и, когда это применимо, иным лицам, на которых распространяются требования независимости. Стандарты аудиторской деятельности устанавливают этические обязанности на уровне заданий для руководителей и участников заданий. Распределение таких обязанностей в аудиторской организации зависит от её размера, структуры и особенностей внутренней организации. Для целей упрощения, в некоторых положениях Правил обязанность по совершению действий в части обеспечения независимости установлена для аудиторской организации, а не для работников или иных лиц в аудиторской организации;

в) возложить ответственность за соблюдение требований независимости на конкретное лицо или лиц. Кроме того, аудитор (работник аудиторской организации или индивидуальный аудитор) остается ответственным за соблюдение требований, применимых к его деятельности, имеющейся заинтересованности или взаимоотношениям.

1.3.П1. В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ независимость аудиторской организации, аудитора - отсутствие отношений связанности (аффилированности), основанной на имущественной, родственной или иной зависимости аудиторской организации, аудитора от аудируемого лица, его учредителей (участников, акционеров), руководителей и иных должностных лиц, других лиц, в случаях, предусмотренных Федеральным законом № 307-ФЗ, другими федеральными законами, Правилами.

1.4.П1. Независимость связана с принципами объективности и честности. Независимость подразумевает:

а) независимость мышления - образ мышления, который позволяет аудитору (1) выразить мнение, на которое не оказывается какого-либо воздействия, ставящего под сомнение профессиональное суждение аудитора, (2) действовать честно, быть объективным и применять профессиональный скептицизм;

б) независимость поведения - недопущение фактов и обстоятельств (в том числе с применением всех мер предосторожности), которые являются настолько значимыми, что действующее рационально и хорошо осведомленное третье лицо, которое владеет всей значимой информацией, исходя из соображений здравого смысла, может сделать вывод о том, что было поставлено под угрозу соблюдение аудитором принципов честности, объективности и профессионального скептицизма.

1.5.П1. Согласно Кодексу профессиональной этики аудиторов (далее – Кодекс) аудиторы обязаны соблюдать принципы этики и быть независимыми при проведении аудита, обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов (далее – аудит, обзорная проверка) и выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорных проверок (далее вместе – задания, обеспечивающие уверенность).

1.6.П1. В Правилах приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода, установленного в разделе 3 Кодекса, к соблюдению независимости при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность.

## **Часть I.**

### **АУДИТ И ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА**

1.7.П1. Общественные интересы и Кодекс требуют соблюдения независимости аудитора при проведении аудита и обзорной проверки.

1.8.П1. В настоящей части Правил:

а) установлены требования к независимости аудитора при проведении аудита и обзорной проверки, если не указано иное;

б) понятия «аудиторское задание», «аудируемое лицо» и «аудиторское заключение» используются также для указания на задание по обзорной проверке, клиента по заданию по обзорной проверке и заключение по результатам обзорной проверки соответственно;

в) требования, предъявляемые к участникам аудиторских групп<sup>1</sup>, являются обязательными к соблюдению также:

лицами в аудиторской организации или привлеченными ею, имеющими возможность оказывать непосредственное влияние на аудиторское задание, в том числе:

- лицами, которые рекомендуют размер вознаграждения руководителя аудиторского задания, его непосредственным и вышестоящими руководителями,

---

<sup>1</sup> В Правилах понятие «аудиторская группа» используется в значении понятия «рабочая группа», определенном в стандартах аудиторской деятельности.

руководителем аудиторской организации, ее управляющим партнером (либо лицом, занимающим равноценную должность);

- лицами, осуществляющими консультирование аудиторской группы по вопросам: методик и практик аудита, бухгалтерского учета и отчетности, экономической деятельности клиента, сделок, событий или операций, оказывающих влияние на аудиторское задание;

- лицами, осуществляющими проверку качества выполнения задания в соответствии со стандартами аудиторской деятельности или иную проверку качества задания, соответствующую по цели указанной проверке;

лицами в другой организации сети, имеющими возможность оказывать непосредственное влияние на аудиторское задание.

1.9.П1. В Правилах под общественно значимыми организациями понимаются организации, указанные в части 1 статьи 5.1 Федерального закона № 307-ФЗ.

Аудиторским организациям рекомендуется рассмотреть вопрос о том, следует ли считать иные организации общественно значимыми для целей настоящей части Правил. В этой связи рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) характер и масштаб хозяйственной деятельности организации;

б) значение организации и ее финансовой стабильности для соответствующей отрасли экономики;

в) количество и характер лиц, заинтересованных в деятельности организации, включая инвесторов, кредиторов и работников;

г) потенциально системное влияние в случае несостоятельности (банкротства) организации на другие отрасли экономики и экономику в целом;

д) станет ли организация в обозримом будущем общественно значимой организацией;

е) соблюдал ли предшествующий аудитор в аналогичных обстоятельствах при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – бухгалтерская отчетность)<sup>2</sup> соответствующей организации требования настоящей части Правил, применимые к случаям, когда аудируемые лица являются общественно значимыми организациями;

ж) соблюдает ли аудиторская организация в аналогичных обстоятельствах при проведении аудита бухгалтерской отчетности других организаций требования настоящей части Правил, применимые к случаям, когда аудируемые лица являются общественно значимыми организациями;

з) направляла ли организация, ее заинтересованные стороны аудиторской организации запрос о соблюдении аудиторской организацией при проведении аудита бухгалтерской отчетности соответствующей организации требований настоящей части Правил, применимых к случаям, когда аудируемые лица являются общественно значимыми организациями, и если такой запрос имел место, то есть ли основания не удовлетворить его;

---

<sup>2</sup> Для целей Правил под бухгалтерской отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть) в смысле, указанном в части 3 статьи 1 Федерального закона № 307-ФЗ.

и) особенности структуры корпоративного управления организации, например, участвуют ли лица, отвечающие за корпоративное управление организации, в ее руководстве, являются ли ее учредителями (участниками, акционерами).

1.10.П1. В случае, если аудиторское заключение включает указание на ограничение его использования и распространения, и при этом соблюдаются условия, указанные в разделе 13 Правил, требования независимости, установленные настоящей частью, могут быть модифицированы в соответствии с положениями раздела 13 Правил.

1.11.П1. Требования Правил, применимые при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорной проверки, приведены в части II Правил.

## **Раздел 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ НЕЗАВИСИМОСТИ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ**

### **Общие положения**

**1.12.Т.** При выполнении аудиторского задания аудитор должен быть независим.

**1.13.Т.** При выполнении аудиторского задания для целей выявления и оценки угроз независимости, а также принятия мер в ответ на данные угрозы аудитор должен применять концептуальный подход к соблюдению принципов этики, установленный в разделе 3 Кодекса.

### **Запрет на принятие ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица**

**1.14.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица.

1.14.П1. К функциям руководства аудируемого лица относятся направление, управление и контроль деятельности этого лица, включая принятие решений о приобретении, использовании и контроле человеческих, финансовых, технологических, материальных и нематериальных ресурсов.

1.14.П2. Если аудиторская организация, другая организация в сети при оказании услуги, не обеспечивающей уверенность, принимает на себя функции руководства аудируемого лица, возникают угрозы самоконтроля, личной заинтересованности. Помимо этого, принятие ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица создает угрозу близкого знакомства и может создать угрозу заступничества, поскольку аудиторская организация, другая организация в сети сверх меры проникается взглядами и интересами руководства аудируемого лица.

1.14.П3. Вопрос о том, является ли какая-либо деятельность функцией руководства аудируемого лица, зависит от конкретных обстоятельств и требует профессионального суждения. Примерами функций руководства являются:

- а) разработка стратегии и выбор направления развития;
- б) прием на работу и увольнение работников;
- в) руководство и принятие ответственности за действия работников при исполнении ими трудовых (служебных, должностных) обязанностей;

- г) санкционирование хозяйственных операций;
- д) контроль банковских счетов и инвестиций, а также управление ими;
- е) принятие решения о том, какие рекомендации аудиторской организации, другой организации в сети или иных третьих сторон следует выполнять;
- ж) подготовка отчетов для лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, от имени руководства аудируемого лица;
- з) составление и обеспечение достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности;
- и) формирование учетной политики организации;
- к) разработка, внедрение, мониторинг и поддержание системы внутреннего контроля.

1.14.П4. При условии соблюдения требований, установленных в пункте 1.15.Т Правил, предоставление консультаций и рекомендаций для содействия руководству аудируемого лица в выполнении его функций не считается принятием ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица. Предоставление консультаций и рекомендаций аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля (см. раздел 12 Правил).

**1.15.Т.** При оказании услуг аудиторская организация должна убедиться в том, что руководство аудируемого лица формирует все суждения и принимает все решения, относящиеся к сфере его ответственности. Для этого необходимо убедиться, что руководство аудируемого лица:

**а)** назначает обладающее соответствующими навыками, знаниями и опытом лицо, которое на постоянной основе несет ответственность за решения, принимаемые аудируемым лицом, и контролирует соответствующее направление деятельности аудируемого лица. Такое лицо, предпочтительно из числа членов высшего руководства (то есть членов руководства, наделенных полномочиями и несущих обязательства по планированию, направлению и осуществлению контроля за деятельностью организации), должно понимать:

- цели и характер деятельности аудируемого лица;
- соответствующие обязанности аудируемого лица и аудиторской организации, другой организации в сети.

Назначенное лицо не обязано обладать опытом или навыками, необходимыми для оказания (участия в оказании) услуг;

**б)** обеспечивает контроль оказания услуг и оценивает соответствие их цели аудируемого лица;

**в)** принимает на себя ответственность за действия (при наличии таковых), которые необходимо предпринять в связи с оказанными услугами.

1.15.П1. В случае использования технологий<sup>3</sup> при оказании услуг аудируемому лицу пункты 1.14.Т и 1.15.Т Правил подлежат применению независимо от характера и масштаба использования технологий.

---

<sup>3</sup> Для целей Правил под технологиями понимаются цифровые процессы и методы поиска, сбора, хранения, обработки, предоставления, распространения информации при оказании аудиторских услуг (участии в оказании аудиторских услуг)

## Связанные стороны

**1.16.Т.** Для целей Правил аудируемое лицо, являющееся общественно значимой организацией, включает также все связанные стороны этой организации. В иных случаях аудируемое лицо включает стороны, находящиеся под его прямым или косвенным контролем. В случаях, когда аудиторская группа знает или имеет основания полагать, что взаимоотношения или обстоятельства предполагают наличие иных связанных сторон у аудируемого лица, в отношении которых уместно оценивать независимость аудиторской организации от аудируемого лица, аудиторская группа должна учесть такие связанные стороны при выявлении и оценке угроз независимости, а также принять мер в ответ на данные угрозы.

1.16.П1. Для целей Правил в качестве связанных сторон рассматриваются лица, находящиеся в одном из следующих типов взаимоотношений с аудируемым лицом:

а) организация, контролирующая (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) аудируемое лицо при условии, что данное аудируемое лицо является существенным по отношению к указанной организации<sup>4</sup>;

б) организация, имеющая прямую финансовую заинтересованность в аудируемом лице при условии, что данная организация имеет значительное влияние<sup>5</sup> на аудируемое лицо, и указанная заинтересованность в аудируемом лице является существенной для данной организации;

в) организация, контролируемая (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) аудируемым лицом;

г) организация, в которой аудируемое лицо либо организация, связанная с аудируемым лицом согласно подпункту «в» настоящего пункта, имеет прямую финансовую заинтересованность, которая обеспечивает значительное влияние на данную организацию, 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»;

е) филиалы и представительства аудируемого лица.

---

и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (участии в оказании таких услуг), а также способы осуществления таких процессов и методов.

<sup>4</sup> В Правилах при указании на то, что одна организация (объект инвестиций) является существенной по отношению к другой организации (инвестору), понимается, что числовые показатели объекта инвестиций являются существенными для бухгалтерской отчетности инвестора, например, (1) стоимость активов объекта инвестиций превышает 10 процентов стоимости консолидированных активов инвестора или (2) прибыль от продолжающейся деятельности до налогообложения объекта инвестиций (для объектов инвестиций, учитываемых методом долевого участия - доля инвестора в прибыли) превышает 10 процентов консолидированной прибыли от продолжающейся деятельности до налогообложения инвестора.

<sup>5</sup> В Правилах понятие «значительное влияние» используется в значении, определенном в Международных стандартах финансовой отчетности.

1.16.П2. В Правилах понятия «контроль» и «подконтрольное лицо (подконтрольная организация)» используются в значениях, определенных в статье 8 Федерального закона № 307-ФЗ.

### **Период, в течение которого требуется независимость**

#### *Все аудируемые лица*

**1.17.Т.** Для целей настоящей части Правил независимость должна обеспечиваться в течение:

- а)** периода выполнения задания;
- б)** периода, за который составляется бухгалтерская отчетность.

1.17.П1. В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги в случае, если они оказывали аудируемому лицу в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета.

1.17.П2. Период выполнения задания начинается с момента начала проведения аудиторских процедур аудиторской группой и заканчивается в момент предоставления аудиторского заключения аудируемому лицу. Если задание выполняется на периодической основе, то датой окончания его считается более поздняя из следующих дат: дата, когда одна из сторон уведомила другую, что договорные отношения закончены, либо дата представления последнего аудиторского заключения аудируемому лицу.

**1.18.Т.** В случае, если организация становится аудируемым лицом в течение или после периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, подлежащая аудиту, аудитор должен установить, не возникают ли какие-либо угрозы независимости вследствие:

- а)** финансовых или деловых взаимоотношений с аудируемым лицом, имевших место в течение или после периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, до принятия аудиторского задания;
- б)** того, что аудиторская организация или другая организация в сети ранее оказывала услуги аудируемому лицу.

1.18.П1. Угроза независимости возникает в случае, если сопутствующие аудиту услуги, не обеспечивающие уверенность, прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги (далее вместе - услуги, не обеспечивающие уверенность), оказывались аудируемому лицу в течение или после периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, но до начала выполнения аудиторских процедур, и при этом данные услуги не считались бы разрешенными в течение периода выполнения аудиторского задания. В этом случае необходимо рассмотреть, могут ли оказываемые услуги отражаться в регистрах бухгалтерского учета или влиять на регистры бухгалтерского учета, средства внутреннего контроля составления бухгалтерской отчетности или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

1.18.П2. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на данные угрозы, являются:

а) использование лиц, которые не являются участниками аудиторской группы, для участия в оказании услуги, не обеспечивающей уверенность;

б) проведение проверки выполненной работы в рамках аудиторского задания и, при необходимости, задания, не обеспечивающего уверенность надлежащим проверяющим лицом<sup>6</sup>;

в) привлечение другой организации, не входящей с аудитором в одну сеть, для проверки задания, не обеспечивающего уверенность, или повторного его выполнения в таком объеме, чтобы эта другая организация могла взять на себя ответственность за выполнение задания.

1.18.П3. Угроза независимости, возникающая в связи с оказанием аудиторской организацией или другой организацией в сети услуги, не обеспечивающей уверенность, до начала периода выполнения аудиторского задания или до периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение, устраняется или снижается до приемлемого уровня, если результаты выполнения задания по данной услуге были использованы или реализованы в период, за который была составлена бухгалтерская отчетность, проаудированная другой аудиторской организацией.

#### *Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**1.19.Т.** Аудиторская организация не должна принимать предложение о назначении в качестве аудитора общественно значимой организации, которой данная аудиторская организация или другая организация в сети оказывала услугу, не обеспечивающую уверенность, до указанного назначения, если данная услуга может создать угрозу самоконтроля применительно к бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение, за исключением случаев, когда одновременно выполняются условия ниже:

а) оказание соответствующей услуги было прекращено до начала периода выполнения аудиторского задания;

б) аудиторская организация принимает меры в ответ на угрозы своей независимости;

в) аудиторская организация пришла к выводу, что действующее рационально и осведомленное третье лицо, скорее всего, сочтет, что соответствующие угрозы независимости были или будут устранены или снижены до приемлемого уровня.

1.19.П1. Действиями, которыми действующее рационально и осведомленное третье лицо может расценить как устранение угроз независимости аудиторской организации, возникших до назначения её аудитором общественно значимой организации в связи с оказанием ею данной общественно значимой организации услуги,

---

<sup>6</sup> В Правилах понятие «надлежащее проверяющее лицо» используется в значении, определенном в пункте 4.8.П4 Кодекса.

не обеспечивающей уверенность, или снижение указанных угроз до приемлемого уровня, являются, в частности:

а) результаты соответствующего задания, не обеспечивающего уверенность, были предметом аудиторских процедур в ходе аудита предшествующим аудитором бухгалтерской отчетности за предыдущий период;

б) аудиторская организация привлекает аудитора, который не является её работником, осуществить в отношении первого аудиторского задания, на которое оказывает влияние угроза самоконтроля, проверку качества в объеме, предусмотренном для лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания в соответствии со стандартами аудиторской деятельности;

в) общественно значимая организация привлекает другую организацию, не входящую с соответствующей аудиторской организацией в одну сеть для проверки задания, не обеспечивающего уверенность, или повторного его выполнения в таком объеме, чтобы эта другая организация могла взять на себя ответственность за выполнение задания.

### **Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица**

1.20.П1. Пункты 4.9.Т и 4.10.Т Кодекса устанавливают требования в части информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица.

1.20.П2. В отсутствие соответствующих требований в Кодексе, Правилах, стандартах аудиторской деятельности или нормативных правовых актах<sup>7</sup>, аудитору, тем не менее, рекомендуется осуществлять регулярное информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, касательно взаимоотношений или обстоятельств, которые, по мнению аудитора, могут оказать влияние на независимость аудитора. Такое информационное взаимодействие позволяет лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица:

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

б) учитывать меры предосторожности, принимаемые аудитором в ответ на угрозы независимости, включая уместность имеющихся и возможных к применению мер предосторожности;

в) осуществлять соответствующие действия.

Данный подход может быть особенно действенным в ответ на угрозы шантажа, близкого знакомства.

---

<sup>7</sup> Для целей Правил под нормативными правовыми актами понимаются федеральные и иные законы и другие нормативные правовые акты Российской Федерации, а для случая оказания услуги в иностранном государстве - применимое законодательство такого иностранного государства.

## Сетевые организации

1.21.П1. Аудиторские организации часто создают совместно с другими аудиторскими и иными организациями объединения организаций. Приводит ли создание таких объединений к образованию сети зависит от конкретных фактов и обстоятельств, и не зависит от того, являются ли организации, входящие в объединения, самостоятельными юридическим лицами.

**1.22.Т.** В случае, когда аудиторская организация является сетевой, она должна быть независима от аудируемых лиц других аудиторских организаций, входящих в ту же сеть, в соответствии с требованиями настоящей части Правил.

1.22.П1. Требования к независимости, изложенные в настоящей части Правил и относящиеся к сетевым организациям, применяются к любой организации, входящей в сеть вне зависимости от того, является ли такая организация аудиторской. Например, в одну сеть с аудиторской организацией могут входить организации, оказывающие услуги по консультированию, но не являющиеся при этом аудиторскими организациями.

**1.23.Т.** В случае вхождения в объединение организаций аудиторская организация должна:

а) с использованием профессионального суждения определить, является ли объединение сетью;

б) оценить, придет ли действующее рационально и осведомленное третье лицо, скорее всего, к выводу, что организации связаны между собой таким образом, что представляют собой сеть;

в) применять данное суждение последовательно ко всем организациям, входящим в объединение.

**1.24.Т.** Аудиторская организация должна сделать вывод о наличии сети, когда целью создания объединения является взаимодействие входящих в него организаций и при этом входящие в объединение организации обладают одной или несколькими из следующих характеристик:

а) распределяют прибыль или расходы между собой (см. пункт 1.24.П2 Правил);

б) находятся под общим владением, контролем или управлением (см. пункт 1.24.П3 Правил);

в) имеют единую систему управления качеством, включающую единые подходы и процедуры (см. пункт 1.24.П4 Правил);

г) разделяют общую стратегию ведения деятельности (см. пункт 1.24.П5 Правил);

д) используют единый товарный знак, единые элементы фирменного наименования (см. пункты 1.24.П6 и 1.24.П7 Правил);

е) совместно используют значительные профессиональные ресурсы (см. пункты 1.24.П8 и 1.24.П9 Правил);

ж) представляют совокупность юридических лиц, соответствующих одному или нескольким признакам, указанным в части 1 статьи 9 Федерального закона № 135-ФЗ «О защите конкуренции».

1.24.П1. Между организациями, входящими в объединение, которое представляет собой сеть, могут быть иные договоренности, не указанные в пункте 1.24.Т Правил.

Однако, если объединение имеет целью только передачу работ между входящими в него организациями, то оно не может считаться сетью.

1.24.П2. Распределение несущественных расходов само по себе 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 образованию сети. Взаимоотношения организаций (не являющихся связанными иным образом), имеющие целью совместное оказание услуг или совместную разработку товара (работ, услуг), также не приводят к образованию сети.

1.24.П3. Общее владение, контроль или управление могут быть достигнуты на основании заключенного договора, либо по иным основаниям.

1.24.П4. Под общей системой управления качеством понимаются те подходы и процедуры, которые разрабатываются, внедряются и функционирование которых обеспечивается в рамках всего объединения организаций.

1.24.П5. Общая стратегия ведения деятельности предполагает наличие договоренности между организациями стремиться к достижению общих стратегических целей. Организация не считается сетевой, если она взаимодействует с другой организацией лишь для того, чтобы выступить на рынке с единым предложением оказания аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (далее вместе – услуги).

1.24.П6. Единый товарный знак может включать общие начальные буквы в наименовании или единое наименование. Аудиторская организация использует единый товарный знак, если, например, в составляемых ею аудиторских заключениях включается единый товарный знак вместе с названием или как часть названия аудиторской организации.

1.24.П7. В случае, когда аудиторская организация не принадлежит к сети и не использует единый товарный знак в своем названии, она может создать впечатление своей принадлежности к сети, ссылаясь на свое членство в объединении аудиторских организаций на своих канцелярских принадлежностях или в своих рекламных материалах. Следовательно, если вопросу о том, как аудиторская организация представляет себя на рынке, не оказывать должного внимания, то у стороннего лица может возникнуть ложное понимание, что данная организация входит в сеть.

1.24.П8. Профессиональные ресурсы включают:

а) общие системы, которые дают возможность организациям обмениваться информацией и данными, такими как клиентские базы, учетные данные и данные о временных трудовых затратах на оказание услуг;

б) специалистов, участвующих в оказании услуг;

в) подразделения по методологии, которые оказывают консультационную поддержку по вопросам методик и практик оказания услуг, обеспечивающих уверенность, вопросам бухгалтерского учета и отчетности;

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

д) программы обучения и инфраструктура для осуществления учебного процесса.

1.24.П9. Значительный характер совместно используемых профессиональных ресурсов зависит от обстоятельств. Например:

а) если совместно используемыми являются только общая методика аудита или методические документы по аудиту без обмена специалистами, клиентской базой, или информацией о рынке, то маловероятно, что совместные профессиональные ресурсы могут считаться значительными. То же относится к обстоятельствам, когда имеет место только совместное обучение;

б) если совместно используемые ресурсы подразумевают обмен специалистами или информацией (например, привлечение специалистов из общего резерва, создание в структуре объединения общего подразделения по методологии для обеспечения входящих в объединение организаций методической поддержкой), то действующее рационально и осведомленное третье лицо, скорее всего, придет к выводу о значительности совместно используемых ресурсов.

**1.25.Т.** В случае, когда организация выходит из сети и при этом в течение ограниченного времени вышедшая из сети организация продолжает использовать полностью или частично наименование сети, соответствующие организации должны определить, каким образом представлять сторонним лицам информацию о том, что они более не входят в одну сеть.

1.25.П1. Соглашение о выходе организации из сети может предусматривать, что в течение ограниченного времени вышедшая из сети организация может продолжить использовать полностью или частично наименование сети, несмотря на то, что связь с сетью отсутствует. В данных обстоятельствах несмотря на то, что две организации могут осуществлять свою деятельность, используя одно наименование сети, факты указывают на то, что они не являются частью объединения, созданного для их взаимодействия, и, следовательно, не являются сетевыми организациями.

### **Общий подход к документированию независимости при проведении аудита и обзорной проверки**

**1.26.Т.** Аудитор должен документировать свои выводы о соблюдении требований настоящей части Правил, а также основное содержание любых обсуждений, в ходе которых были сформированы эти выводы, в частности:

а) в случае, когда в ответ на угрозу независимости принимаются меры предосторожности, аудитор должен документировать характер угрозы и имеющиеся в наличии или примененные меры предосторожности;

б) в случае, когда на основе проведенного анализа аудитор приходит к выводу, что необходимость принимать какие-либо меры предосторожности отсутствует, так как угроза независимости не превышает приемлемого уровня, аудитор должен документировать характер угрозы и обоснование своего вывода.

1.26.П1. Документация предоставляет доказательства суждений аудитора, использованных при формировании вывода о соблюдении требований настоящей части Правил. Однако отсутствие документации не означает, что аудитор не рассмотрел конкретный вопрос или не является независимым.

## Реорганизация аудируемого лица

### *Реорганизация в форме слияния или присоединения, создающая угрозу независимости аудитора*

1.27.П1. В результате реорганизации в форме слияния или присоединения организация может стать связанной стороной аудируемого лица. В этом случае в связи с заинтересованностью или взаимоотношениями, которые ранее существовали или существуют с такой связанной стороной у аудиторской организации, другой организации в сети, независимость аудиторской организации, а, следовательно, возможность продолжить выполнение ею аудиторского задания, могут оказаться под угрозой.

**1.28.Т.** В обстоятельствах, указанных в пункте 1.27.П1 Правил:

**а)** аудиторская организация должна выявить и оценить ранее существовавшие и существующие в настоящее время заинтересованность в такой связанной с аудируемым лицом стороне и взаимоотношения с ней, которые могли бы повлиять на независимость и, следовательно, возможность продолжения аудиторского задания после даты, когда произошло слияние или присоединение;

**б)** с учетом требований, установленных в пункте 1.29.Т Правил, аудиторская организация должна предпринять меры, необходимые для устранения любой заинтересованности или прекращения взаимоотношений, которые не допускаются Правилами, до даты слияния или присоединения.

**1.29.Т.** Если устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения до даты слияния или присоединения, как указано в подпункте «б» пункта 1.28.Т Правил, не представляется возможным в силу обоснованных причин, аудиторская организация должна:

**а)** оценить угрозу, возникшую в связи с такой заинтересованностью или взаимоотношениями;

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

1.29.П.1. В некоторых обстоятельствах устранение соответствующей заинтересованности или прекращение соответствующих взаимоотношений до даты слияния или присоединения может не представляться возможным в силу обоснованных причин. Это может быть связано с тем, что соответствующая связанная сторона аудируемого лица не может надлежащим образом осуществить передачу другому исполнителю задания, не обеспечивающего уверенность, в настоящее время выполняемого аудиторской организацией.

1.29.П.2. При оценке уровня угрозы, возникающей в связи с таким слиянием или присоединением в обстоятельствах наличия заинтересованности или взаимоотношений, которые невозможно прекратить в силу обоснованных причин, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

**а)** характер и значимость заинтересованности или взаимоотношений;

б) характер и значимость взаимоотношений с соответствующей связанной с аудируемым лицом стороной (например, является ли соответствующая связанная сторона дочерним или основным обществом по отношению к аудируемому лицу);

в) время, в течение которого может быть устранена заинтересованность в соответствующей связанной с аудируемым лицом стороне или прекращены взаимоотношения с ней.

**1.30.Т.** В случае, когда в результате обсуждения, указанного в подпункте «б» пункта 1.29.Т Правил, лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, требуют, чтобы аудиторская организация продолжала проведение аудита, аудиторская организация продолжает аудит, только если:

а) заинтересованность будет устранена или взаимоотношения прекращены в возможно короткие сроки, но не позже шести месяцев после даты произошедшего слияния или присоединения;

б) лицо, имеющее такую заинтересованность или взаимоотношения, включая возникшие в результате оказания услуг по заданию, не обеспечивающему уверенность (выполнение которого не допускается положениями раздела 12 Правил), не будет участником аудиторской группы или лицом, осуществлявшим проверку качества выполнения аудиторского задания;

в) при необходимости, надлежащие переходные меры будут предприняты и обсуждены с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица.

**1.30.П1.** Примерами переходных мер, указанных в подпункте «в» пункта 1.30.Т Правил, являются:

- проведение надлежащим проверяющим лицом проверки выполнения аудиторского задания или задания, не обеспечивающего уверенность, в зависимости от ситуации;

- проведение надлежащим проверяющим лицом, не являющимся работником аудиторской организации, выражающей мнение о бухгалтерской отчетности, проверки качества выполнения задания;

- привлечение другой аудиторской организации для проверки задания, не обеспечивающего уверенность, или для повторного его выполнения в таком объеме, чтобы эта другая аудиторская организация могла взять на себя ответственность за выполнение задания.

**1.31.Т.** В случае, если аудиторская организация выполнила значительный объем работ в рамках аудиторского задания до даты слияния или присоединения и в состоянии завершить оставшиеся аудиторские процедуры за короткое время, а лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, требуют, чтобы аудиторская организация завершила аудит при наличии заинтересованности или взаимоотношений, определенных в пункте 1.27.П1 Правил, аудиторская организация завершает аудит, только если она:

а) оценила значимость угрозы и обсудила эту оценку с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица;

б) действует в соответствии с подпунктами «а»-«в» пункта 1.30.Т Правил;

в) прекращает оказание услуг в качестве аудитора данной организации сразу после представления аудиторского заключения.

### *Угроза нарушения принципа объективности сохраняется*

**1.32.Т.** Даже если выполняются требования, установленные в пунктах 1.28.Т-1.31.Т Правил, аудиторская организация должна определить, не создают ли обстоятельства, указанные в пункте 1.27.П1 Правил, угрозу нарушения принципа объективности, которая не может быть устранена или сведена ответными мерами до приемлемого уровня. При наличии указанной угрозы аудиторская организация должна отказаться от оказания услуг в качестве аудитора.

### *Документация*

**1.33.Т.** Аудитор должен документировать:

**а)** заинтересованность или взаимоотношения, которые выявлены в соответствии с пунктом 1.27.П1 Правил и которые не будут устранены или прекращены до даты слияния или присоединения, и причины, почему они не будут устранены или прекращены;

**б)** принятые переходные меры;

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

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

## **Нарушение положений настоящей части Правил**

### *Аудиторская организация выявляет нарушение*

**1.34.Т.** В случае, когда аудиторской организацией установлено, что имело место нарушение, она должна:

**а)** устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, которые вызвали такое нарушение и предпринять меры, направленные на устранение последствий такого нарушения;

**б)** установить наличие нормативных правовых актов, локальных актов саморегулируемой организации аудиторов, применимых в отношении такого нарушения, и, если такие требования есть, выполнить их, включая требования информировать о нарушении саморегулируемую организацию аудиторов, федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, Банк России;

**в)** обеспечить, следуя установленным в аудиторской организации политике и процедурам, незамедлительное предоставление информации о нарушении:

- руководителю задания;

- лицам, на которых возложена ответственность за функционирование аспектов системы управления качеством, относящихся к соблюдению независимости;

- иным работникам аудиторской организации и, при необходимости, сети;

- лицам, к которым применимы требования настоящей части Правил, и которые должны предпринять соответствующие действия;

г) оценить значимость нарушения и степень его влияния на объективность, и, соответственно, на возможность представить аудиторское заключение;

д) в зависимости от значимости нарушения, установить:

- необходимость прекращения выполнения аудиторского задания; или

- наличие возможности предпринять меры, направленные на устранение последствий нарушения, и надлежащий характер таких мер в сложившихся обстоятельствах.

При этом аудиторская организация должна использовать профессиональное суждение и оценить вероятность того, что действующее рационально и осведомленное третье лицо может обоснованно прийти к выводу о нарушении аудиторской организацией принципа объективности и соответственно исключению возможности представления ею аудиторского заключения.

1.34.П1. Нарушение положений настоящей части Правил может произойти независимо от наличия в аудиторской организации системы управления качеством, разработанной для обеспечения соблюдения требований независимости. Последствием нарушения может быть необходимость в прекращении выполнения аудиторского задания.

1.34.П2. Значимость и влияние нарушения аудиторской организацией принципа объективности и возможности предоставления аудиторского заключения зависит от следующих факторов:

а) характера и продолжительности нарушения;

б) количества и характера предыдущих нарушений в отношении текущего аудиторского задания;

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 иным лицом, на которого распространяются требования независимости;

д) если нарушение касается участника аудиторской группы, то от характера его обязанностей в ходе задания;

е) если нарушение было вызвано оказанием услуги, то от степени влияния такой услуги (если есть такое влияние) на регистры бухгалтерского учета или числовые показатели, отраженные в бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация намерена выразить мнение;

ж) масштаба угрозы личной заинтересованности, заступничества, шантажа или какой-либо иной угрозы, связанной с нарушением.

1.34.П3. В зависимости от значимости нарушения, примерами действий, предпринимаемых аудиторской организацией в ответ на нарушение, являются:

а) исключение соответствующего участника из состава аудиторской группы;

б) проведение дополнительной проверки затронутой нарушением выполненной работы или повторное её выполнение в требуемом объеме силами других лиц;

в) рекомендацию заказчику аудиторских услуг привлечь другую организацию для

проведения проверки или повторного выполнения затронутой нарушением работы в требуемом объеме;

г) если нарушение касается услуги, не связанной с выполнением задания, обеспечивающего уверенность, которая оказывает влияние на регистры бухгалтерского учета или числовые показатели, отраженные в бухгалтерской отчетности, привлечение другой организации для проверки задания по оказанию такой услуги или повторного его выполнения в таком объеме, чтобы эта другая аудиторская организация могла взять на себя ответственность за выполнение задания.

**1.35.Т.** В случае, когда аудиторская организация установит, что отсутствует возможность принятия мер, которые бы устранили последствия нарушения, она должна незамедлительно сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, и предпринять необходимые действия для прекращения выполнения аудиторского задания. В случае, когда прекращение выполнения аудиторского задания запрещено применимыми нормативными правовыми актами<sup>8</sup>, аудиторская организация должна следовать требованиям в части соответствующего раскрытия информации.

**1.36.Т.** В случае, когда аудиторская организация установит, что может предпринять действия для устранения последствий нарушения, она должна обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица:

- а) значимость нарушения, включая его характер и продолжительность;
- б) каким образом произошло нарушение, и как оно было выявлено;
- в) предпринятые или предлагаемые ответные меры и обоснование, почему данные меры устранят последствия нарушения и позволят предоставить аудиторское заключение;
- г) вывод о том, что, по профессиональному суждению аудиторской организации, объективность не была нарушена, и обоснование такого вывода;
- д) меры, предпринятые или предлагаемые аудиторской организацией для снижения или исключения риска дальнейших нарушений.

Такое обсуждение должно состояться в возможно короткие сроки, если только лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, не установили иные сроки для предоставления сведений о менее значимых нарушениях.

*Сообщение информации о нарушениях лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица*

1.37.П1. Пункты 4.9.Т и 4.10.Т Кодекса устанавливают требования в части информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица.

**1.38.Т.** В отношении нарушений аудиторская организация должна в письменном виде сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, все вопросы, обсужденные в соответствии с пунктом 1.36.Т Правил, и согласовать с ними предпринятые или предлагаемые меры для устранения последствий нарушения. Такое сообщение должно включать описание политики и процедур в аудиторской организации, касающихся нарушения и направленных на обеспечение разумной уверенности в

---

<sup>8</sup> В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

соблюдении независимости, а также мер, принятых или предлагаемых аудиторской организацией для снижения или исключения риска дальнейших нарушений.

**1.39.Т.** В случае, когда лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, не согласятся с тем, что меры, предлагаемые аудиторской организацией в соответствии со вторым абзацем подпункта «д» пункта 1.34.Т Правил, устраняют последствия нарушения, аудиторская организация должна предпринять необходимые действия для прекращения выполнения аудиторского задания в соответствии с пунктом 1.35.Т Правил.

#### *Нарушения до предоставления предыдущего аудиторского заключения*

**1.40.Т.** В случае, когда нарушение имело место до момента предоставления предыдущего аудиторского заключения, аудиторская организация должна выполнить требования настоящей части Правил в отношении оценки значимости нарушения и степени его влияния на объективность, и, соответственно, на возможность предоставить аудиторское заключение в текущем периоде.

**1.41.Т.** Аудиторская организация также должна:

а) рассмотреть влияние нарушения на свою объективность применительно к предыдущим аудиторским заключениям и необходимость отзыва таких аудиторских заключений;

б) обсудить данный вопрос с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица.

#### *Документация*

**1.42.Т.** Для целей выполнения требований, установленных пунктами 1.34.Т-1.41.Т Правил, аудиторская организация должна документировать информацию, касающуюся:

а) нарушения;

б) предпринятых действий;

в) принятых основных решений;

г) всех вопросов, которые обсуждались с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица;

д) всех вопросов, которые обсуждались с саморегулируемой организацией аудиторов, с соответствующими уполномоченными государственными органами или Банком России, если такие обсуждения имели место.

**1.43.Т.** В случае продолжения выполнения аудиторского задания аудиторская организация должна задокументировать:

а) вывод о том, что по ее профессиональному суждению объективность не была нарушена;

б) обоснование того, что предпринятые меры устранили последствия нарушения, и что аудиторская организация может предоставить аудиторское заключение.

## **Раскрытие информации о соблюдении требований независимости, применимых к случаям, когда аудируемые лица являются общественно значимыми организациями**

**1.44.Т.** С учетом требований, установленных в пункте 1.45.Т Правил, при проведении аудита бухгалтерской отчетности организации с соблюдением требований настоящей части Правил, применимых к случаям, когда аудируемые лица являются общественно значимыми организациями, аудиторская организация должна раскрыть информацию о данном факте в срок с учетом потребностей заинтересованных сторон, но не позднее 31 марта года, следующего за годом, в котором было представлено аудиторское заключение по результатам аудита бухгалтерской отчетности соответствующей общественно значимой организации.

**1.45.Т.** В порядке исключения из требования в пункте 1.44.Т Правил аудиторская организация не должна раскрывать указанную в пункте 1.44.Т Правил информацию, если это приведет к раскрытию конфиденциальных сведений о будущих действиях организации.

## **Раздел 1А. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ**

1А.1.П1. В соответствии с пунктами 1.12.Т и 1.13.Т Правил при выполнении аудиторского задания аудитор должен быть независим, для целей выявления и оценки угроз независимости, а также принятия мер в ответ на данные угрозы должен применять концептуальный подход к соблюдению принципов этики, установленный в разделе 3 Кодекса. В настоящем разделе Правил приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению при проведении аудита финансовой отчетности группы (далее - аудит группы)<sup>9</sup>.

### **Общие положения**

1А.2.П1. В соответствии с международным стандартом аудита 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (далее – МСА 600) руководитель задания по аудиту группы должен нести ответственность за подтверждение понимания аудиторами компонентов<sup>10</sup> и соблюдения ими соответствующих этических требований, включая требования независимости, которые применимы к заданию по аудиту группы. В настоящем разделе Правил приведены требования независимости, указание на которые содержится в МСА 600.

1А.2.П2. Аудиторская организация аудитора компонента (то есть аудиторская организация, выполняющая аудиторские процедуры в отношении компонента для целей аудита группы), может также проводить аудит бухгалтерской отчетности аудируемого лица

---

<sup>9</sup> В Правилах понятия «группа», «финансовая отчетность группы», «аудит группы» используются в значениях, определенных в стандартах аудиторской деятельности.

<sup>10</sup> В Правилах понятия «компонент», «аудитор компонента» используются в значениях, определенных в стандартах аудиторской деятельности.

компонента. В таких случаях и в зависимости от обстоятельств, аудиторская организация аудитора компонента может быть обязана соблюдать разные требования независимости при выполнении задания для целей аудита группы и при проведении аудита бухгалтерской отчетности аудируемого лица компонента (например, обязательного или иного аудита).

1А.2.П3. Для целей настоящего раздела Правил под аудируемым лицом компонента понимается организация, подразделение, отдел или вид хозяйственной деятельности (или их сочетание), которые определены аудитором группы в качестве компонента и в отношении которых аудиторская организация аудитора группы или аудиторская организация аудитора компонента выполняют аудиторские процедуры для целей аудита группы. Если компонент является организацией, то аудируемое лицо компонента – данная организация и ее связанные стороны, находящиеся под ее прямым или косвенным контролем. Если компонент является подразделением, отделом или видом хозяйственной деятельности (или их сочетанием), то аудируемое лицо компонента – организация или организации, к которой(ым) относится данное подразделение или отдел, в которой(ых) осуществляется данный вид хозяйственной деятельности.

1А.2.П4. Для целей настоящего раздела Правил под аудируемым лицом группы понимается организация, аудит финансовой отчетности группы которой проводит аудиторская организация аудитора группы (то есть аудиторская организация, выражающая мнение о финансовой отчетности группы). Если указанная организация является общественно значимой организацией, то аудируемое лицо группы включает также все связанные стороны этой организации и иные компоненты, в отношении которых выполняются аудиторские процедуры. Если указанная организация не является общественно значимой организацией, то аудируемое лицо группы включает стороны, находящиеся под ее прямым или косвенным контролем, и иные компоненты, в отношении которых выполняются аудиторские процедуры.

1А.2.П5. Для целей настоящего раздела Правил под аудиторской группой в аудите группы понимаются все участники аудиторской группы для целей аудита группы, включая лиц в аудиторских организациях аудиторов компонентов, или привлеченных ими, которые выполняют аудиторские процедуры в отношении компонентов для целей аудита группы.

Для целей настоящего раздела Правил требования, предъявляемые к участникам аудиторской группы в аудите группы, являются обязательными к соблюдению также лицами в аудиторской организации аудитора группы или привлеченными ею, имеющими возможность оказывать непосредственное влияние на задание по аудиту группы, в том числе:

- лицами, которые рекомендуют размер вознаграждения руководителя задания по аудиту группы, его непосредственным и вышестоящими руководителями, руководителем аудиторской организации аудитора группы, ее управляющим партнером (либо лицом, занимающим равноценную должность);

- лицами, осуществляющими консультирование аудиторской группы в аудите группы по вопросам: методик и практик аудита, бухгалтерского учета и отчетности, экономической деятельности клиента, сделок, событий или операций, оказывающих влияние на задание по аудиту группы;

- лицами, осуществляющими проверку качества выполнения задания по аудиту группы в соответствии со стандартами аудиторской деятельности или иную проверку качества задания, соответствующую по цели указанной проверке;
- лицами в другой организации сети, членом которой является аудиторская организация аудитора группы, имеющими возможность оказывать непосредственное влияние на задание по аудиту группы;
- лицами в аудиторской организации аудитора компонента, не входящей в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, имеющими возможность оказывать непосредственное влияние на задание по аудиту группы.

### **Информационное взаимодействие между аудиторской организацией аудитора группы и аудиторской организацией аудитора компонента**

**1А.3.Г.** В соответствии с МСА 600 руководитель задания по аудиту группы должен нести ответственность за информирование аудитора компонента о соответствующих этических требованиях, применимых с учетом характера и обстоятельств задания по аудиту группы. Информировав аудиторскую организацию аудитора компонента о соответствующих этических требованиях, аудиторская организация аудитора группы должна своевременно предоставить информацию, необходимую для соблюдения аудиторской организацией аудитора компонента своих обязанностей в соответствии с настоящим разделом Правил.

1А.3.П1. Примерами информации, предоставляемой аудиторской организацией аудитора группы, являются:

- а) является ли аудируемое лицо группы общественно значимой организацией;
- б) соответствующие этические требования, применимые к заданию по аудиту группы;
- в) связанные стороны аудируемого лица группы и другие его компоненты, в отношении которых уместно оценивать независимость аудиторской организации аудитора компонента, участников аудиторской группы в аудите группы, являющихся работниками аудиторской организации аудитора компонента или привлеченных ею;
- г) период, в течение которого аудиторская организация аудитора компонента должна быть независимой;
- д) является ли руководитель задания, участвующий в выполнении аудиторских процедур в отношении компонента для целей аудита группы, ключевым лицом, осуществляющим руководство заданием (см. пункт 3.3.П1 Правил) по аудиту группы.

**1А.4.Г.** В соответствии с МСА 600 аудитор группы должен запросить у аудитора компонента информацию о том, соблюдал ли аудитор компонента соответствующие этические требования, включая требования независимости, которые применяются к заданию по аудиту группы. Для целей настоящего раздела Правил в рамках данного запроса запрашивается следующая информация:

- о любых вопросах независимости, требующих значимого суждения;
- вывод аудиторской организации аудитора компонента о том, находятся ли угрозы независимости на приемлемом уровне в отношении вопросов независимости, требующих значимого суждения, и обоснование данного вывода;

1А.4.П1. Если внимание руководителя задания по аудиту группы привлекают вопросы, которые указывают на существование угрозы несоблюдения независимости, то в соответствии с международным стандартом аудита 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности» руководитель задания должен оценить угрозы и выполнить надлежащие действия.

### **Участники аудиторской группы в аудите группы**

*Лица в аудиторской организации аудитора группы, других организациях, входящих с ним в одну сеть, или привлеченные такими организациями*

**1А.5.Т.** Участники аудиторской группы в аудите группы – лица в аудиторской организации аудитора группы, других организациях, входящих с ним в одну сеть, или привлеченные такими организациями, должны быть независимы от аудируемого лица группы, соблюдая требования настоящей части Правил, применимые к участникам аудиторской группы.

*Другие участники аудиторской группы в аудите группы*

**1А.6.Т.** Участники аудиторской группы в аудите группы – лица в аудиторской организации аудитора компонента, не входящей в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы или привлеченные такой аудиторской организацией аудитора компонента, должны быть независимы, соблюдая требования настоящей части Правил, применимые к участникам аудиторской группы, от:

**а)** аудируемого лица компонента;

**б)** организации, о финансовой отчетности группы которой аудиторская организация аудитора группы выражает мнение;

**в)** организации, контролируемой (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) организацией, указанной в подпункте «б» настоящего пункта, при условии, что данная контролируемая организация является контролирующей (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) аудируемое лицо компонента.

**1А.7.Т.** В отношении связанных сторон, компонентов аудируемого лица группы, отличных от указанных в пункте 1А.6.Т Правил, участник аудиторской группы в аудите группы - лицо в аудиторской организации аудитора компонента, не входящей в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы или привлеченное такой аудиторской организацией аудитора компонента, должен информировать аудиторскую организацию аудитора компонента об имеющихся у него и ближайших членов его семьи взаимоотношениях и обстоятельствах, о которых данное лицо знает или имеет основания полагать, что они могут создать угрозу его независимости в рамках аудита группы.

1А.7.П1. Примерами взаимоотношений и обстоятельств, имеющих у лица, ближайших членов его семьи в отношении связанных сторон, компонентов аудируемого лица группы, отличных от указанных в пункте 1А.6.Т Правил, которые уместно рассмотреть для целей соблюдения требования пункта 1А.7.Т Правил, являются:

а) прямая или существенная косвенная финансовая заинтересованность в организации, контролирующей аудируемое лицо группы, если аудируемое лицо группы является существенным по отношению к такой организации (см. также раздел 6 Правил);

б) заем, поручительство, гарантия, предоставленные или полученные от организации, не являющейся кредитной организацией, за исключением случаев, когда указанные заем, поручительство или гарантия являются несущественными для лица, ближайшего члена его семьи и данной организации (см. также раздел 7 Правил);

в) кредитный договор, договор поручительства, заключенные с кредитной организацией, полученная от такой организации банковская гарантия, за исключением случаев, когда указанные кредит, поручительство или гарантия предоставляются на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок (см. также раздел 7 Правил);

г) деловые взаимоотношения с организацией, ее руководством, являющиеся значимыми или предполагающие существенную финансовую заинтересованность (см. также раздел 8 Правил);

д) ближайший член семьи лица является:

- руководителем, должностным лицом организации;

- главным бухгалтером, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета организации, иным работником в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности организации (см. также раздел 9 Правил);

е) недавние или текущие трудовые отношения лица в качестве:

- руководителя, должностного лица организации;

- главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета организации, иного работника в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности организации (см. также раздел 10 Правил).

**1А.8.Т.** После получения информации в соответствии с требованием пункта 1А.7.Т Правил, аудиторская организация аудитора компонента должна оценить угрозы независимости, возникающие в связи со взаимоотношениями и обстоятельствами, имеющимися у лица, ближайших членов его семьи, и предпринять меры в ответ на данные угрозы.

### **Аудиторская организация аудитора группы**

**1А.9.Т.** Аудиторская организация аудитора группы должна быть независима от аудируемого лица группы, соблюдая требования настоящей части Правил, применимые к аудиторской организации.

### **Организации, входящие в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы**

**1А.10.Т.** Организации, входящие в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, должны быть независимы от аудируемого лица группы, соблюдая требования настоящей части Правил, применимые к сетевым организациям.

## **Аудиторская организации аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы**

### *Все аудируемые лица группы*

**1А.11.Т.** Аудиторская организация аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, должна:

**а)** быть независимой от аудируемого лица компонента, соблюдая требования настоящей части Правил, применимые к аудиторской организации в отношении аудируемых ею лиц;

**б)** соблюдать соответствующие требования подпункта «а» пункта 6.3.Т и пункта 6.9.Т Правил в отношении финансовой заинтересованности в организации, о финансовой отчетности группы которой аудиторская организация аудитора группы выражает мнение;

**в)** соблюдать соответствующие требования раздела 7 Правил (за исключением требований пункта 7.4.П1 Правил) в отношении займов, кредитов, поручительств, гарантий, полученных от или предоставленных организацией, о финансовой отчетности группы которой аудиторская организация аудитора группы выражает мнение.

**1А.12.Т.** В случаях, когда аудиторская организация аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, знает или имеет основания полагать наличие иных связанных с аудируемым лицом группы взаимоотношений и обстоятельств, помимо указанных в подпунктах «б» и «в» пункта 1А.11.Т Правил, в отношении которых уместно оценивать независимость аудиторской организации аудитора компонента от аудируемого лица компонента, аудиторская группа аудитора компонента должна учесть такие взаимоотношения и обстоятельства при выявлении и оценке угроз независимости, а также приятии мер в ответ на данные угрозы.

**1А.13.Т.** В случаях, когда аудиторская организация аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, знает или имеет основания полагать, что имеющиеся у организации, входящей в одну сеть с аудиторской организацией аудитора компонента, взаимоотношения и обстоятельства, связанные с аудируемым лицом компонента или аудируемым лицом группы, создают угрозу независимости аудиторской организации аудитора компонента, аудиторская организация аудитора компонента должна оценить данные угрозы и предпринять меры в ответ на них.

### **Период, в течении которого требуется независимость**

**1А.14.П1.** Для целей применения пунктов 1.17.Т и 1.17.П2 Правил к настоящему разделу Правил указания на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение в этих пунктах означают финансовую отчетность группы и аудиторское заключение о финансовой отчетности группы соответственно.

*Аудируемые лица группы, не являющиеся общественно значимыми организациями.*

**1А.15.Т.** Если аудируемое лицо группы не является общественно значимой организацией, аудиторская организация аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, для целей аудита группы должна быть

независимой от аудируемого лица компонента, соблюдая требования настоящей части Правил, применимые к случаям, когда аудируемые лица не являются общественно значимыми организациями.

1А.15.П1. Если аудиторская организация аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, также выполняет для аудируемого лица компонента, являющегося общественно значимой организацией, другое аудиторское задание, отличное от задания, выполняемого для целей аудита группы (например, проводит обязательный аудит бухгалтерской отчетности аудируемого лица компонента), то при выполнении такого другого задания соблюдаются требования настоящей части Правил, применимые к случаям, когда аудируемые лица являются общественно значимыми организациями.

*Аудируемые лица группы, являющиеся общественно значимыми организациями*

*Услуги, не обеспечивающие уверенность*

**1А.16.Т.** С учетом требований, установленных в пункте 1А.17.Т Правил, если аудируемое лицо группы является общественно значимой организацией, аудиторская организация аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, при оказании услуг, не обеспечивающих уверенность, аудируемому лицу компонента должна соблюдать требования раздела 12 Правил, применимые к случаям, когда аудируемые лица являются общественно значимыми организациями.

1А.16.П1. Так, например, если аудируемое лицо группы является общественно значимой организацией, аудиторской организации аудитора компонента, не входящей в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, запрещено:

а) оказывать аудируемому лицу компонента, не являющемуся общественно значимой организацией, бухгалтерские услуги (см. также подраздел «Услуги, связанные с ведением бухгалтерского учета» Правил);

б) оказывать аудируемому лицу компонента, не являющемуся общественно значимой организацией, услуги по организации информационной системы (или ее части), которая генерирует информацию для учетных записей аудируемого лица компонента или его бухгалтерской отчетности (см. также подраздел «Услуги, связанные с информационными системами» Правил);

в) действовать в качестве «адвоката» аудируемого лица компонента, не являющегося общественно значимой организацией, в связи с разрешением споров в суде (см. также подраздел «Функция «адвоката» Правил).

1А.16.П2. Для целей оценки угрозы самоконтроля, которая может возникнуть в связи с оказанием аудиторской организацией аудитора компонента услуг, не обеспечивающих уверенность, и, следовательно, применения требований раздела 12 Правил уместным фактором является то, в отношении какой финансовой информации аудиторская организация аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, выполняет аудиторские процедуры. Например, если аудиторская организация аудитора компонента выполняет аудиторские процедуры только в отношении запасов, то для целей оценки угрозы самоконтроля уместно

рассмотреть те задания по оказанию услуг, не обеспечивающих уверенность, результаты выполнения которых будут отражаться в используемых для учета запасов регистрах бухгалтерского учета или влиять на такие регистры бухгалтерского учета, средства внутреннего контроля над запасами.

**1А.17.Т.** В порядке исключения из требования в пункте 1А.16.Т Правил аудиторская организация аудитора компонента, не входящая в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, может оказать аудируемому лицу компонента услугу, не обеспечивающую уверенность, которая не запрещена разделом 12 Правил, без предоставления информации о такой предлагаемой услуге лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица группы, или получения их согласия с оказанием такой услуги в соответствии с требованиями пунктов 12.18.Т-12.21.Т Правил.

### **Ключевые лица, осуществляющие руководство аудиторским заданием**

**1А.18.Т.** Руководитель задания по аудиту группы должен определить, является ли руководитель задания, участвующий в выполнении аудиторских процедур в отношении компонента для целей аудита группы, ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием (см. пункт 3.3.П1 Правил) по аудиту группы и, если такой вывод сделан:

**а)** предоставить информацию соответствующему лицу о данном выводе;

**б)** указать в предоставленной информации, что к данному лицу применимы требования пункта 3.3.Т Правил и, если аудируемое лицо группы является общественно значимой организацией, - также требования пункта 10.9.Т, подпункта «в» пункта 11.4.Т, пункта 11.17.Т Правил.

1А.18.П1. Ключевое лицо, осуществляющее руководство аудиторским заданием, принимает ключевые решения и формирует ключевые суждения, касающиеся значимых вопросов аудита финансовой отчетности группы, о которой аудиторская организация аудитора группы выражает мнение.

### **Изменение в компонентах**

#### *Все аудируемые лица группы*

**1А.19.Т.** В случае, когда организация, не являющаяся связанной стороной аудируемого лица группы, становится его компонентом, аудиторская организация аудитора группы должна соблюдать требования пунктов 1.28.Т-1.33.Т Правил.

### **Изменения в аудиторских организациях аудиторов компонентов**

#### *Все аудируемые лица группы*

1А.20.П1. Аудиторская организация аудитора группы может запросить другую аудиторскую организацию выполнить аудиторские процедуры в качестве аудиторской организации аудитора компонента в течение или после периода, за который составляется финансовая отчетность группы, например, в связи с реорганизацией в форме слияния или

присоединения. В данных обстоятельствах могут возникнуть угрозы независимости аудиторской организации аудитора компонента вследствие:

а) финансовых или деловых взаимоотношений аудиторской организации аудитора компонента с аудируемым лицом компонента, имевших место в течении или после периода, за который составляется финансовая отчетность группы, но до подтверждения аудиторской организацией аудитора компонента своего согласия выполнить аудиторские процедуры;

б) услуг, ранее оказанных аудиторской организацией аудитора компонента аудируемому лицу компонента.

1А.20.П2. В пунктах 1.18.П1 и 1.18.П2 Правил приведены пояснения к применению концептуального подхода к соблюдению требований Правил при оценке угроз независимости аудиторской организацией аудитора компонента в случае, если услуга, не обеспечивающая уверенность, оказывалась аудиторской организацией аудитора компонента аудируемому лицу компонента в течении или после периода, за который составляется финансовая отчетность группы, но до начала выполнения аудиторских процедур аудиторской организацией аудитора компонента для целей аудита группы, и при этом данная услуга не считалась бы разрешенной в течении периода выполнения аудиторского задания.

1А.20.П3. В пункте 1.18.П3 Правил приведены пояснения к применению концептуального подхода к соблюдению требований Правил при оценке угроз независимости аудиторской организации аудитора компонента в случае, если услуга не обеспечивающая уверенность, оказывалась аудиторской организацией аудитора компонента аудируемому лицу компонента до периода, за который составляется финансовая отчетность группы.

*Аудируемые лица группы, являющиеся общественно значимыми организациями*

1А.21.П1. В случаях, когда аудиторская организация аудитора компонента принимает предложение выполнить аудиторские процедуры для целей аудита группы в отношении аудируемого лица группы, являющегося общественно значимой организацией, и аудиторская организация аудитора компонента ранее оказывала услугу, не обеспечивающую уверенность, аудируемому лицу компонента, применяются положения пунктов 1.19.Т и 1.19.П1 Правил.

1А.21.П2. В случаях, когда аудируемое лицо группы становится общественно значимой организацией, к текущим услугам, не обеспечивающим уверенность, которые оказываются аудиторской организацией аудитора компонента аудируемому лицу компонента, и к таким услугам, которые оказывались ею до того момента, как аудируемое лицо группы стало общественно значимой организацией, применяются положения пунктов 12.22.Т и 12.22.П1 Правил.

**Нарушение требований независимости аудиторской организацией аудитора компонента**

1А.22.П1. Нарушение положений настоящего раздела Правил может произойти независимо от наличия в аудиторской организации аудитора компонента системы

управления качеством, разработанной для обеспечения соблюдения требований независимости. При рассмотрении аудиторской организацией аудитора группы вопроса о том, сможет ли она использовать работу аудиторской организации аудитора компонента в случае, когда в аудиторской организации аудитора компонента имело место нарушение требований независимости, принимаются во внимание положения пунктов 1А.23.Т-1А.25.Т Правил.

1А.22.П2. В случае, когда имело место нарушение в аудиторской организации аудитора компонента, входящей в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, в зависимости от ситуации положения пунктов 1.34.Т-1.43.Т Правил также могут быть применимы для аудиторской организации аудитора группы в отношении аудита группы.

*Аудиторская организация аудитора компонента выявляет нарушение*

**1А.23.Т.** В случае, когда аудиторской организацией аудитора компонента установлено, что имело место нарушение, она должна:

**а)** устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, которые вызвали такое нарушение, и предпринять меры, направленные на устранение последствий такого нарушения;

**б)** оценить значимость нарушения и степень его влияния на объективность аудиторской организации аудитора компонента, и, соответственно, на возможность выполнять аудиторские процедуры для целей аудита группы;

**в)** в зависимости от значимости нарушения, установить наличие возможности предпринять меры, направленные на устранение последствий нарушения, и надлежащий характер таких мер в сложившихся обстоятельствах;

**г)** незамедлительно предоставить в письменном виде информацию о нарушении руководителю задания по аудиту группы, включая свою оценку значимости нарушения, а также меры, предпринятые или предлагаемые для устранения последствий нарушения.

1А.23.П1. При оценке аудиторской организацией аудитора компонента значимости нарушения и его влияния на объективность аудиторской организации аудитора компонента и возможность представления мнения или вывода по результатам выполнения аудиторских процедур в отношении компонента для целей аудита группы, а также при рассмотрении действий, которые могут быть предприняты для устранения последствий нарушения, принимаются во внимание положения пунктов 1.34.П2 и 1.34.П3 Правил.

**1А.24.Т.** После получения информации о нарушении от аудиторской организации аудитора компонента руководитель задания по аудиту группы должен:

**а)** рассмотреть выполненную аудиторской организацией аудитора компонента оценку значимости нарушения и его влияния на объективность аудиторской организации аудитора компонента, а также меры, предпринятые или предлагаемые для устранения последствий нарушения;

**б)** рассмотреть вопрос о том, сможет ли аудиторская организация аудитора группы использовать работу соответствующей аудиторской организации аудитора компонента для целей аудита группы;

в) определить необходимость дальнейших действий.

**1А.25.Т.** Для целей соблюдения требований пункта 1А.24.Т Правил руководитель задания по аудиту группы должен использовать профессиональное суждение и оценить вероятность того, что действующее рационально и осведомленное третье лицо может обоснованно прийти к выводу о нарушении аудиторской организацией аудитора компонента принципа объективности и соответственно исключению возможности использования аудиторской организацией аудитора группы работы аудиторской организации аудитора компонента для целей аудита группы.

1А.25.П1. В случае, когда руководитель задания по аудиту группы установит, что последствия нарушения были устранены аудиторской организацией аудитора компонента и что принцип объективности не будет ею нарушен, аудиторская организация аудитора группы может продолжить использовать работу аудиторской организации аудитора компонента для целей аудита группы. Могут возникнуть обстоятельства, когда руководитель задания по аудиту группы определяет, что для того чтобы можно было использовать работу аудиторской организации аудитора компонента для целей аудита группы, в ответ на соответствующие нарушение необходимы дальнейшие действия. Примерами таких действий являются выполнение аудиторской организацией аудитора группы конкретных процедур в областях, затронутых нарушением, или направление запроса аудиторской организации аудитора компонента выполнить надлежащие корректирующие процедуры в областях, затронутых нарушением.

1А.25.П2. В соответствии с МСА 600 если аудитор компонента нарушил соответствующие этические требования, которые применяются к заданию по аудиту группы, в том числе требования независимости и это нарушение не было надлежащим образом устранено согласно положениям соответствующих этических требований, аудитор группы не может использовать работу данного аудитора компонента. В данных обстоятельствах руководитель задания по аудиту группы может получить необходимые аудиторские доказательства в отношении финансовой информации аудируемого лица компонента иным (то есть отличным от вовлечения затронутого нарушением аудитора компонента) образом, например, обеспечив выполнение необходимых аудиторских процедур в отношении финансовой информации аудируемого лица компонента силами аудиторской организации аудитора группы или запросив другую аудиторскую организацию выполнить аудиторские процедуры в отношении соответствующего компонента.

*Сообщение информации о нарушениях лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица группы*

1А.26.П1. В случае, когда имело место нарушение в аудиторской организации аудитора компонента, входящей в одну сеть с аудиторской организацией аудитора группы, применяются требования пункта 1.38.Т Правил.

**1А.27.Т.** В случае, когда имело место нарушение в аудиторской организации аудитора компонента, не входящей в одну сеть с аудиторской организацией аудитора

группы, аудиторская организация аудитора группы должна обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица группы:

а) выполненную аудиторской организацией аудитора компонента оценку значимости нарушения и его влияния на объективность аудиторской организации аудитора компонента, включая характер и продолжительность нарушения, а также предпринятые или предлагаемые ответные меры;

б) устранили или устранят ли данные меры последствия нарушения или, в ином случае, будет ли аудиторская организация аудитора группы получать необходимые аудиторские доказательства в отношении финансовой информации аудируемого лица компонента иным (то есть отличным от вовлечения затронутого нарушением аудитора компонента) образом.

Такое обсуждение должно состояться в возможно короткие сроки, если только лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица группы, не установили иные сроки для предоставления сведений о менее значимых нарушениях.

**1А.28.Т.** В отношении нарушений аудиторская организация аудитора группы должна в письменном виде сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица группы, все вопросы, обсужденные в соответствии с пунктом 1А.27.Т Правил, и согласовать с ними предпринятые или предлагаемые меры для устранения последствий нарушения.

**1А.29.Т.** В случае, когда лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица группы, не согласятся с тем, что меры, предпринятые или предлагаемые аудиторской организацией аудитора компонента, устраняют последствия нарушения, аудиторская организация аудитора группы не должна использовать работу аудиторской организации аудитора компонента для целей аудита группы.

## **Раздел 2. ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ**

2.1.П1. В разделе 8 Кодекса приведены требования по применению концептуального подхода к соблюдению принципов этики в обстоятельствах, когда размер и характер вознаграждения могут создать угрозу нарушения одного или нескольких принципов этики в связи с личной заинтересованностью, а также пояснения по применению указанных требований. В настоящем разделе Правил приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к выявлению и оценке угроз независимости, возникающих в связи с вознаграждением за аудит, а также принятию мер в ответ на данные угрозы.

### **Общие положения**

2.2.П1. Вознаграждение за услуги во многих случаях является предметом договоренности с аудируемым лицом и подлежит выплате им, что может создать угрозы независимости.

2.2.П2. Заинтересованные стороны предъявляют повышенные ожидания в отношении независимости аудиторской организации от аудируемого лица, являющегося

общественно значимой организацией. Для целей поддержки принятия информированных решений лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, и другими заинтересованными сторонами настоящий раздел Правил устанавливает требования о представлении и раскрытии указанным лицам и сторонам информации о вознаграждении.

2.2.П3. Для целей настоящего раздела Правил вознаграждение за аудит означает вознаграждение за аудит и обзорную проверку, а вознаграждение за услуги, отличные от аудита, - вознаграждение за сопутствующие аудиту услуги (за исключением обзорной проверки) и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги соответственно. В случаях, когда в настоящем разделе Правил указывается на вознаграждение за аудит бухгалтерской отчетности, такое вознаграждение включает вознаграждение за аудит бухгалтерской отчетности, но не включает вознаграждение за аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, а также за обзорную проверку промежуточной или иной финансовой отчетности (см. подпункт «а» пункта 2.16.Т, пункт 2.17.П1, подпункт «а» пункта 2.23.Т Правил).

2.2.П4. Для целей настоящего раздела Правил вознаграждение (выплаченное или подлежащее выплате) от аудируемого лица, связанных с ним организаций, также означает вознаграждение (выплаченное или подлежащее выплате) от лица, заключившего договор оказания соответствующих услуг.

#### *Вознаграждение от аудируемого лица*

2.3.П1. В случае, когда вознаграждение является предметом договоренности с аудируемым лицом и подлежит выплате им, возникает угроза личной заинтересованности и может возникнуть угроза шантажа.

2.3.П2. Согласно концептуальному подходу к соблюдению принципов этики:

- до принятия аудиторской организацией, другой организацией в сети аудиторского задания или иного задания, выполняемого для аудируемого лица, аудиторская организация должна определить, находятся ли угрозы независимости, возникающие в связи с ожидаемым от аудируемого лица вознаграждением, на приемлемом уровне;

- если аудиторской организации становится известно о появлении новой информации или об изменениях в фактах и обстоятельствах в течение периода выполнения аудиторского задания, аудиторская организация должна провести повторную оценку угроз и предпринять ответные действия.

2.3.П3. При оценке уровня угроз, возникающих в связи с выплатой аудируемым лицом вознаграждения, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) размер вознаграждения и насколько данный размер определен исходя из необходимых аудиторской организации ресурсов с учетом её рыночных приоритетов;

б) влияние вознаграждения за отличные от аудита услуги на вознаграждение за аудит, и соотношение размеров этих вознаграждений;

в) зависит ли размер вознаграждения за услугу от исхода выполнения задания по оказанию услуги (далее – результат услуги);

г) оказываются ли соответствующие услуги самой аудиторской организацией или другой организацией в сети;

д) размер вознаграждения в контексте масштаба и сложности услуги, которая будет оказана аудиторской организацией, другой организацией в сети;

е) особенности организации совместного предложения и продвижения услуг подразделениями аудиторской организации, другой организацией в сети и применимые в этой части правила по вознаграждению работников аудиторской организации, другой организации в сети;

ж) значимость аудируемого лица или третьего лица, которое направило аудируемое лицо к аудиторской организации, для аудиторской организации, другой организации в сети, для конкретного руководителя задания или подразделения аудиторской организации;

з) особенности аудируемого лица, например, является ли аудируемое лицо общественно значимой организацией;

и) уровень связанности аудируемого лица с теми его связанными сторонами, которым оказываются отличные от аудита услуги, например, когда услуги оказываются «сестринской организации»;

к) были ли вовлечены лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, в процесс назначения аудитора и согласования его вознаграждения, а также уделяют ли указанные лица и руководство аудируемого лица особое внимание вопросам качества аудита и общего уровня вознаграждения за аудит;

л) установлен ли размер вознаграждения независимой третьей стороной, например, соответствующим уполномоченным органом<sup>11</sup>.

2.3.П4. Условия, правила и процедуры, указанные в пункте 3.15.П3 Кодекса, в частности, наличие системы управления качеством аудиторской организации, разработанной, внедренной и функционирующей в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, регламентирующими вопросы качества, также могут повлиять на оценку уровня угроз.

### **Размер вознаграждения за аудит**

2.4.П1. Аудиторская организация определяет ожидаемый размер вознаграждения за свои услуги, исходя из деловых соображений и с учетом фактов и обстоятельств, относящихся к конкретному заданию, включая требования стандартов аудиторской деятельности, иных применимых стандартов<sup>12</sup> (далее вместе – профессиональные стандарты).

2.4.П2. При оценке уровня угроз личной заинтересованности и шантажа, возникающих в связи с уровнем вознаграждения за аудит, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) коммерческое обоснование аудиторской организацией вознаграждения за аудит;

б) оказывало или оказывает ли аудируемое лицо ненадлежащее давление на аудиторскую организацию с целью уменьшить вознаграждение за аудит.

2.4.П3. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы являются:

---

<sup>11</sup> В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

<sup>12</sup> Например, стандартов оценочной деятельности.

а) проведение оценки обоснованности запрашиваемого вознаграждения с учетом масштаба и сложности задания надлежащим проверяющим лицом, не участвующим в аудиторском задании;

б) проведение проверки выполненной работы надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в аудиторском задании.

#### *Влияние предоставляемых отличных от аудита услуг аудируемому лицу*

**2.5.Т.** Аудиторская организация не должна допускать влияния отличных от аудита услуг, оказываемых аудируемому лицу ею, другой организацией в сети, на вознаграждение за аудит.

2.5.П1. Вознаграждение за аудит, как правило, отражает комбинацию факторов, в частности, указанных в пункте 2.16.П1 Правил. При этом оказание аудируемому лицу отличных от аудита услуг не является уместным фактором для целей определения размера вознаграждения за аудит.

### **Соотношение вознаграждения за отличные от аудита услуги к вознаграждению за аудит**

2.6.П1. На уровень угрозы личной заинтересованности может оказать влияние ситуация, когда аудиторская организация, другая организация в сети получает существенную часть вознаграждений от оказания клиенту отличных от аудита услуг. В такой ситуации аудиторская организация, другая организация в сети могут стремиться избежать прекращения оказания соответствующих услуг и (или) направлять основное внимание на оказание отличных от аудита услуг, что может создать угрозу независимости аудитора. В такой ситуации может возникнуть также угроза шантажа.

2.6.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) соотношение вознаграждения за отличные от аудита услуги и вознаграждения за аудит;

б) длительность времени, в течение которого существенная часть вознаграждений поступает от оказания отличных от аудита услуг;

в) вид, масштаб и цель оказываемых отличных от аудита услуг, включая:

- оказываются ли эти услуги на периодической основе;

- основано ли оказание этих услуг аудиторской организацией, другой организацией в сети на требованиях нормативного правового акта.

2.6.П3. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, шантажа являются:

а) проведение проверки выполненной работы в рамках аудиторского задания надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в аудиторском задании и в оказании соответствующих отличных от аудита услуг;

б) сокращение объема отличных от аудита услуг, оказываемых аудируемому лицу.

## **Зависимость от вознаграждения**

### *Все аудируемые лица*

2.7.П1. Если общая сумма вознаграждений от аудируемого лица составляет существенную часть общей суммы всех вознаграждений, получаемых аудиторской организацией, то зависимость от вознаграждений за аудит и другие услуги от данного аудируемого лица, а также обеспокоенность возможной потерей такого вознаграждения влияют на уровень угрозы личной заинтересованности и создают угрозу шантажа.

2.7.П2. Для целей расчета соотношения между вознаграждениями, указанными в пункте 2.7.П1 Правил, аудиторская организация может использовать общую сумму всех вознаграждений, полученных аудиторской организацией за предыдущий год.

2.7.П3. При оценке уровня указанных угроз личной заинтересованности, шантажа рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) особенности организации деятельности аудиторской организации;
- б) планирует ли аудиторская организация увеличить свою клиентскую базу для сокращения зависимости от соответствующего аудируемого лица.

2.7.П4. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, шантажа являются:

- а) проведение проверки выполненной работы в рамках аудиторского задания надлежащим проверяющим лицом, не являющимся работником аудиторской организации;
- б) сокращение объема отличных от аудита услуг, оказываемых аудируемому лицу;
- в) увеличение клиентской базы аудиторской организации для сокращения зависимости от соответствующего аудируемого лица;
- г) увеличение объема услуг, оказываемых другим клиентам.

2.7.П5. Угроза личной заинтересованности, шантажа возникает также в случае, когда вознаграждение от какого-либо аудируемого лица составляет существенную часть всех доходов от услуг, приходящихся на одного руководителя заданий, или составляет существенную часть всех доходов, приходящихся на одно подразделение аудиторской организации.

2.7.П6. При оценке уровня возникших угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

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

2.7.П7. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, шантажа являются:

- а) увеличение количества клиентов данного руководителя заданий или данного подразделения аудиторской организации для сокращения зависимости от данного аудируемого лица;

б) проведение проверки выполненной работы в рамках аудиторского задания надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в аудиторском задании;

в) устранение значительной зависимости вознаграждения соответствующего руководителя заданий от суммы вознаграждений, получаемых от аудируемого лица;

г) сокращение объема отличных от аудита услуг, в оказании аудируемому лицу которых участвует соответствующий руководитель задания, или оказываемых в соответствующем подразделении аудиторской организации;

д) увеличение объема услуг другим клиентам, в оказании которых участвует соответствующий руководитель задания, или оказываемых в соответствующем подразделении аудиторской организации.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

**2.8.Т.** В случае, когда за каждый год из пяти последовательных лет общая сумма вознаграждений, полученных от аудируемого лица, не являющегося общественно значимой организацией, составляет или с большой долей вероятности будет составлять более 30 процентов общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией, аудиторская организация должна определить, может ли какая-либо из следующих мер предосторожности снизить до приемлемого уровня угрозу, и, если может, реализовать эту меру:

а) перед представлением аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности за пятый год надлежащее проверяющее лицо-аудитор, не являющийся работником аудиторской организации, выражающей мнение о бухгалтерской отчетности соответствующего аудируемого лица, проводит проверку выполненной работы в рамках аудита за пятый год;

б) после представления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности за пятый год, но до представления аудиторского заключения за шестой год, надлежащее проверяющее лицо-аудитор, не являющийся работником аудиторской организации, выражающей мнение о бухгалтерской отчетности соответствующего аудируемого лица, проводит проверку выполненной работы в рамках аудита за пятый год, или саморегулируемая организация аудиторов проводит внешний контроль в отношении соответствующего аудиторского задания за пятый год.

**2.9.Т.** В случае, когда вознаграждение согласно пункту 2.8.Т Правил продолжает превышать 30 процентов, аудиторская организация должна каждый год определять, может ли какая-либо из мер предосторожности, указанных в пункте 2.8.Т Правил, применительно к аудиторскому заданию за соответствующий год снизить до приемлемого уровня угрозу, возникающую в связи с общей суммой вознаграждений, полученных аудиторской организацией от данного аудируемого лица, и, если может, реализовать эту меру.

**2.10.Т.** В случае, когда в проведение аудита бухгалтерской отчетности аудируемого лица вовлечены две или более аудиторских организаций, вовлечение другой аудиторской организации в аудит может считаться ежегодно мерой, эквивалентной указанной в подпункте «а» пункта 2.8.Т Правил, при одновременном выполнении следующих условий:

**а)** обстоятельства, указанные в пункте 2.8.Т Правил, применимы только к одной из аудиторских организаций, выражающих мнение о бухгалтерской отчетности соответствующего аудируемого лица;

**б)** каждая аудиторская организация выполняет объем работы, достаточный для того, чтобы взять полную ответственность за мнение о бухгалтерской отчетности соответствующего аудируемого лица.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**2.11.Т.** В случае, когда за каждый год из двух последовательных лет общая сумма вознаграждения от аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, составляет или с большой долей вероятности будет составлять более 15 процентов общей суммы выручки аудиторской организации за соответствующий год, аудиторская организация должна определить, может ли следующая мера снизить до приемлемого уровня угрозу и, если может, реализовать ее: проведение надлежащим проверяющим лицом-аудитором, не являющимся работником аудиторской организации, выражающей мнение о бухгалтерской отчетности соответствующего аудируемого лица, проверки качества выполнения соответствующего аудиторского задания перед представлением аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности за второй год («проверка качества перед представлением аудиторского заключения»).

**2.12.Т.** В случае, когда в проведение аудита бухгалтерской отчетности аудируемого лица вовлечены две или более аудиторских организаций, вовлечение другой аудиторской организации в аудит может считаться ежегодно мерой, эквивалентной указанной в пункте 2.11.Т Правил, при одновременном выполнении следующих условий:

**а)** обстоятельства, указанные в пункте 2.11.Т Правил, применимы только к одной из аудиторских организаций, выражающих мнение о бухгалтерской отчетности соответствующего аудируемого лица;

**б)** каждая аудиторская организация выполняет объем работы, достаточный для того, чтобы взять полную ответственность за мнение о бухгалтерской отчетности соответствующего аудируемого лица.

**2.13.Т.** С учетом пункта 2.14.Т Правил в случае, когда обстоятельства, указанные в пункте 2.11.Т Правил, имеют место в течение пяти последовательных лет, аудиторская организация должна прекратить оказывать соответствующему аудируемому лицу услуги по проведению аудита после представления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности за пятый год.

**2.14.Т.** В порядке исключения из требования в пункте 2.13.Т Правил аудиторская организация может продолжить оказывать соответствующему аудируемому лицу услуги по проведению аудита в случае, когда обстоятельства, указанные в пункте 2.11.Т Правил, имели место в течение пяти последовательных лет, если существует мотивированное основание для продолжения оказания указанных услуг с учетом общественных интересов и выполнены следующие условия:

**а)** саморегулируемая организация аудиторов согласилась с тем, что продолжение оказания услуг по проведению аудита в указанных обстоятельствах целесообразно с учетом общественных интересов;

б) надлежащим проверяющим лицом-аудитором, не являющимся работником аудиторской организации, выражающей мнение о бухгалтерской отчетности соответствующего аудируемого лица, проводится проверка качества перед представлением аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности за шестой и последующий годы.

2.14.П1. Мотивированным основанием для продолжения оказания услуг по проведению аудита с учетом общественных интересов может быть, например, отсутствие разумной альтернативы по выбору другой аудиторской организации для проведения аудита с учетом характера, масштаба и места осуществления хозяйственной деятельности аудируемого лица.

### **Информация о вознаграждении-аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями**

#### *Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, по вопросам вознаграждения*

2.15.П1. Информационное взаимодействие аудиторской организации с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, по вопросам вознаграждения (как за аудит, так и за отличные от аудита услуги) поддерживает процесс оценки указанными лицами вопроса о независимости аудиторской организации. Эффективное информационное взаимодействие по указанным вопросам также способствует открытому двустороннему обмену мнениями и сведениями о, например, ожиданиях лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, в отношении объема и масштаба аудита, а также вознаграждения за аудит.

#### **Вознаграждение за аудит бухгалтерской отчетности**

**2.16.Т.** С учетом пункта 2.19.Т Правил аудиторская организация должна своевременно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией:

а) о размере вознаграждения, выплаченного аудиторской организации, другой организации в сети или подлежащего выплате им за аудит бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация выражает мнение;

б) находятся ли угрозы, возникающие в связи с уровнем указанного вознаграждения, на приемлемом уровне и, если нет, то какие меры предприняла или предлагает предпринять аудиторская организация для снижения указанных угроз до приемлемого уровня.

2.16.П1. Представляемая согласно пункту 2.16.Т Правил информация по своему характеру и объему зависит от конкретных фактов и обстоятельств и может включать, в частности:

а) вопросы, влияющие на уровень вознаграждения, например:

- масштаб, сложность и географический охват деятельности аудируемого лица;

- время, которое было или будет затрачено на проведение аудита исходя из его масштаба и сложности;

- затраты на иные ресурсы, задействованные в ходе аудита;
- качество процессов бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

б) корректировки размера вознаграждения в течение выполнения аудиторского задания и причины данных корректировок;

в) изменения в нормативных правовых актах и стандартах аудиторской деятельности, повлиявшие на размер вознаграждения.

2.16.П2. Аудиторской организации рекомендуется предоставлять указанные сведения (и изменения в них) в возможно короткие сроки.

#### *Вознаграждение за услуги, отличные от аудита бухгалтерской отчетности*

**2.17.Т.** С учетом пункта 2.19.Т Правил аудиторская организация должна своевременно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией:

а) о размере вознаграждения, отличного от представленного в соответствии с требованиями подпункта «а» пункта 2.16.Т Правил и выплаченного аудиторской организации, другой организации в сети или подлежащего выплате им за оказание услуг в течение периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, о которой аудиторская организация выражает мнение. Для целей настоящего подпункта указанное вознаграждение включает вознаграждение, выплаченное или подлежащее выплате аудируемым лицом, а также контролируемые (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) им организациями, информация о которых включается в консолидированную финансовую отчетность аудируемого лица, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;

б) выявила ли аудиторская организация влияние на уровень угрозы личной заинтересованности или наличие угрозы шантажа в связи с соотношением вознаграждения за отличные от аудита услуги и вознаграждения за аудит, находятся ли указанные угрозы на приемлемом уровне и, если нет, то какие меры предприняла или предлагает предпринять аудиторская организация для снижения указанных угроз до приемлемого уровня.

2.17.П1. Представляемая согласно пункту 2.17.Т Правил информация по своему характеру и объему зависит от конкретных фактов и обстоятельств и может включать, в частности:

а) размер вознаграждения за отличные от аудита услуги, обязательные в соответствии с требованиями нормативных правовых актов;

б) характер оказываемых отличных от аудита услуг и вознаграждение за них;

в) информацию о характере отличных от аудита услуг, оказываемых согласно общему правилу, согласованному с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица (см. подпункт «г» пункта 12.17.П2 Правил), и вознаграждение за них;

г) доля вознаграждения, указанного в подпункте «а» пункта 2.17.Т Правил, в общей величине вознаграждения, выплаченного или подлежащего выплате аудиторской организации, другой организации в сети за аудит бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация выражает мнение.

**2.18.Т.** Аудиторская организация должна включить в информацию, требующуюся согласно подпункту «а» пункта 2.17.Т Правил, размер вознаграждения за оказание услуг, отличного от представленного в соответствии с требованиями подпункта «а» пункта 2.16.Т Правил и выплаченного аудиторской организации, другой организации в сети или подлежащего выплате им контролируемыми (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) аудируемым лицом организациями, если аудиторская организация знает или имеет основания считать, что указанное вознаграждение является значимым для целей оценки независимости аудиторской организации.

2.18.П1. При решении вопроса о том, является ли вознаграждение за оказание услуг, отличное от представленного в соответствии с требованиями подпункта «а» пункта 2.16.Т Правил и выплаченное аудиторской организации, другой организации в сети или подлежащее выплате им другими связанными с аудируемым лицом организациями (вместе или по отдельности), значимым для целей оценки независимости аудиторской организации, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) были ли вовлечены лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, в процесс назначения аудиторской организации, другой организации в сети для оказания указанных услуг и согласования соответствующего вознаграждения;

б) существенность для аудиторской организации, другой организации в сети данного вознаграждения от других связанных с аудируемым лицом сторон;

в) доля данного вознаграждения от других связанных с аудируемым лицом сторон в общей величине вознаграждения, выплаченного или подлежащего выплате аудируемым лицом.

**2.19.Т.** В порядке исключения из требований пунктов 2.16.Т и 2.17.Т Правил аудиторская организация может принять решение не представлять указанную в пунктах 2.16.Т и 2.17.Т Правил информацию лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося организацией, уставный (складочный) капитал которого полностью принадлежит (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) другой общественно значимой организации, если одновременно выполнены следующие условия:

а) информация о данном аудируемом лице включается в консолидированную финансовую отчетность, которая составляется и представляется указанной другой общественно значимой организацией;

б) аудиторская организация, другая организация в сети выражают мнение об указанной консолидированной финансовой отчетности.

#### Зависимость от вознаграждения

**2.20.Т.** В случае, когда общая сумма вознаграждений от аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, составляет или с большой долей вероятности будет составлять более 15 процентов общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией, аудиторская организация должна информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица:

а) о данных обстоятельствах и вероятности того, что они продолжат существовать или прекратятся в будущем;

б) о мерах предосторожности, принятых в ответ на возникшие угрозы, включая, если применимо, проверку качества задания перед представлением аудиторского заключения (см. пункт 2.11.Т Правил);

в) о предложении продолжить оказывать услуги по проведению аудита в соответствии с пунктом 2.14.Т Правил.

### *Раскрытие информации о вознаграждении*

2.21.П1. Информация о вознаграждении, получаемом аудиторской организацией от аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, является значимой информацией для оценки заинтересованными сторонами независимости аудиторской организации.

**2.22.Т.** За исключением случаев, когда раскрытие аудируемым лицом вознаграждений, выплаченных аудиторской организации, другой организации в сети или подлежащих выплате им за аудит (или иные аудиторские услуги) и за прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги требуется федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, нормативными актами Банка России, аудиторская организация должна обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией:

а) возможность добровольного раскрытия аудируемым лицом информации о вознаграждениях в контексте значимости данной информации для заинтересованных сторон, способом и в сроки по усмотрению аудируемого лица, исходя из особенностей и сроков её подготовки;

б) дополнительную информацию, которая может способствовать большему пониманию пользователями вопросов, связанных с вознаграждением, и влияния этих вопросов на независимость аудиторской организации.

2.22.П1. Примерами дополнительной информации, которая может способствовать большему пониманию пользователями вопросов, связанных с вознаграждением, и влияния этих вопросов на независимость аудиторской организации являются:

а) сравнительная информация о вознаграждении, выплаченном за аудит и за отличные от аудита услуги, за предшествующий календарный год;

б) вид услуг и размер вознаграждения за них, раскрываемый согласно подпункту «б» пункта 2.23.Т Правил;

в) меры предосторожности, принятые в ответ на возникшие угрозы, в случае, когда общая сумма вознаграждений от аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, составляет или с большой долей вероятности будет составлять более 15 процентов общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией.

**2.23.Т.** В случае, если после обсуждения с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, вопросов, указанных в пункте 2.22.Т Правил, аудируемое лицо, являющееся общественно значимой организацией, принимает решение не раскрывать соответствующую

информацию, аудиторская организация с учетом пункта 2.24.Т Правил должна раскрыть следующую информацию:

а) размер вознаграждения, выплаченного аудиторской организации, другой организации в сети или подлежащего выплате им за аудит бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация выражает мнение;

б) размер вознаграждения, отличного от представленного в соответствии с требованиями подпункта «а» настоящего пункта и выплаченного аудиторской организации, другой организации в сети или подлежащего выплате им за оказание услуг в течение периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, о которой аудиторская организация выражает мнение. Для целей настоящего подпункта указанное вознаграждение включает вознаграждение, выплаченное или подлежащее выплате аудируемым лицом, а также контролируруемыми (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) им организациями, информация о которых включается в консолидированную финансовую отчетность аудируемого лица, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;

в) размер вознаграждения за оказание услуг, отличного от представленного в соответствии с требованиями подпунктов «а» и «б» настоящего пункта и выплаченного аудиторской организации, другой организации в сети или подлежащего выплате им контролируруемыми (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) аудируемым лицом организациями, если аудиторская организация знает или имеет основания считать, что указанное вознаграждение является значимым для целей оценки независимости аудиторской организации;

г) если применимо, тот факт, что за каждый год из двух последовательных лет общая сумма вознаграждения от аудируемого лица составляет или с большой долей вероятности будет составлять более 15 процентов общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией, с указанием года, когда возникли указанные обстоятельства.

2.23.П1. Аудиторская организация также может раскрыть дополнительную информацию, которая может способствовать большему пониманию пользователями вопросов, связанных с вознаграждением, и влияния указанных вопросов на независимость аудиторской организации, например, указанную в пункте 2.22.П1 Правил.

2.23.П2. Для целей соблюдения требования подпункта «в» пункта 2.23.Т Правил при решении вопроса о том, является ли вознаграждение за оказание услуг значимым для целей оценки независимости аудиторской организации, рассматриваются факторы, указанные в пункте 2.18.П1 Правил.

2.23.П3. Для целей раскрытия информации о вознаграждении в соответствии с требованиями пункта 2.23.Т Правил аудиторская организация может раскрыть соответствующую информацию способом и в сроки по своему усмотрению, исходя из особенностей и сроков её подготовки, а также с учетом потребностей заинтересованных сторон, например:

а) на сайте аудиторской организации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»;

б) в специальном информационном сообщении, направленном конкретным заинтересованным сторонам, например, в письменном сообщении акционерам (участникам) аудируемого лица;

г) в составе аудиторского заключения.

**2.24.Г.** В порядке исключения из требований пункта 2.23.Г Правил аудиторская организация может принять решение не раскрывать указанную в пункте 2.23.Г информацию:

а) на уровне аудируемого лица - отдельной организации, которая создает группу в смысле части 2 статьи 1 Федерального закона № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», при условии, что аудиторская организация, другая организация в сети выражают мнение о консолидированной финансовой отчетности этой организации и раскрывают указанную в пункте 2.23.Г Правил информацию на уровне соответствующей группы организаций;

б) на уровне аудируемого лица - отдельной организации, уставный (складочный) капитал которой полностью принадлежит (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) другой общественно значимой организации, при одновременном выполнении следующих условий:

- информация о данном аудируемом лице включается в консолидированную финансовую отчетность, которая составляется и представляется указанной другой общественно значимой организацией;

- аудиторская организация, другая организация в сети выражают мнение об указанной консолидированной финансовой отчетности.

#### *Особенности применения требований к клиентам по заданиям по обзорной проверке*

2.25.П1. Настоящий раздел Правил устанавливает для аудиторских организаций требования представлять определенную информацию о вознаграждении от аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, а также раскрывать данную информацию в случае, когда аудируемое лицо, являющееся общественно значимой организацией, не раскрывает данную информацию самостоятельно. В порядке исключения из указанных требований аудиторская организация может принять решение не представлять и не раскрывать соответствующую информацию о вознаграждении в случае, когда клиент данной аудиторской организации по заданию по обзорной проверке не является также аудируемым лицом.

#### **Задержка выплаты вознаграждения**

2.26.П1. Ситуация, когда в течение периода выполнения аудиторского задания имеется задолженность по выплате вознаграждения за аудит или за отличные от аудита услуги аудируемым лицом, влияет на уровень угрозы личной заинтересованности.

2.26.П2. Как правило, задолженность по выплате вознаграждения должна быть погашена до представления аудиторского заключения.

2.26.П3. При оценке уровня угрозы личной заинтересованности рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) значимость задолженности по выплате вознаграждения для аудиторской организации;

б) длительность времени, в течение которого имелась задолженность по выплате вознаграждения;

в) оценка аудиторской организации способности и готовности аудируемого лица погасить задолженность по выплате вознаграждения.

2.26.П4. Примерами мер предосторожности в ответ на возникшую угрозу являются:

а) частичное погашение задолженности по выплате вознаграждения;

б) проведение проверки выполненной работы в рамках аудиторского задания надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в аудиторском задании.

**2.27.Т.** Если значительная часть вознаграждения, подлежащая выплате аудируемым лицом, продолжительное время остается не выплаченной, аудиторская организация должна определить:

а) может ли эта задолженность рассматриваться в качестве займа аудируемому лицу (в этом случае применяются положения раздела «Займы, кредиты, поручительства и гарантии» настоящей части Правил);

б) будет ли уместным повторное назначение ее в качестве аудитора данного аудируемого лица, продолжение выполнения аудиторского задания.

### **Условное вознаграждение**

2.28.П1. Условное вознаграждение – вознаграждение, рассчитываемое на заранее оговоренной основе, зависящей от последствий сделки, события, операции или оказанной услуги. Для целей Правил вознаграждение не считается условным, если оно установлено судом или уполномоченным государственным органом<sup>13</sup>.

**2.29.Т.** Аудиторская организация не должна взимать прямо или косвенно, то есть через посредника, условное вознаграждение за выполнение аудиторского задания.

2.29.П1. В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторской организации, индивидуальному аудитору, определенные договорами оказания аудиторских услуг, не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемого лица к содержанию выводов, которые могут быть сделаны в результате оказания таких услуг.

**2.30.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны взимать прямо или опосредованно условное вознаграждение за выполнение задания, не обеспечивающего уверенность, для аудируемого лица, если:

а) вознаграждение взимается аудиторской организацией, выражающей мнение о бухгалтерской отчетности, и размер этого вознаграждения является или предполагается быть существенным для данной аудиторской организации;

б) вознаграждение взимается другой организацией, входящей в сеть и принимающей участие в значительной части аудита, при этом размер этого

---

<sup>13</sup> В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

вознаграждения является или предполагается существенным для данной организации в сети;

в) последствия оказания услуги, не обеспечивающей 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 отчетности.

2.30.П1. Пункты 2.29.Т и 2.30.Т Правил запрещают аудиторской организации, другой организации в сети заключать с аудируемым лицом определенные договоры, предусматривающие условное вознаграждение. В иных случаях заключение договоров, предусматривающих условное вознаграждение, взимаемое аудиторской организацией за выполнение задания, не обеспечивающего уверенность, для аудируемого лица может повлиять на уровень угрозы личной заинтересованности.

2.30.П2. При оценке уровня указанной угрозы рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) диапазон возможных сумм вознаграждения;
- б) устанавливает ли уполномоченный государственный орган<sup>14</sup> результат услуги, в зависимости от которого поставлено условное вознаграждение;
- в) раскрытие предполагаемым пользователям объема затрат на оказание аудиторской организацией услуги и методики расчета вознаграждения;
- г) вид услуги;
- д) влияние соответствующих сделки, события, операции на бухгалтерскую отчетность.

2.30.П3. Примерами мер предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности являются:

- а) проведение проверки выполненной в рамках задания работы надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в задании, не обеспечивающем уверенность;
- б) получение предварительного письменного согласия от клиента на использование методики расчета вознаграждения.

### **Раздел 3. ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТОВ РАБОТЫ И ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ РАБОТНИКОВ**

3.1.П1. Правила аудиторской организации по оценке результатов работы и вознаграждению работников могут создать угрозу личной заинтересованности. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

3.2.П1. В случае, когда участнику аудиторской группы выплачивается вознаграждение или результаты его работы оцениваются на основе продвижения им соответствующему аудируемому лицу услуг, не обеспечивающих уверенность, значимость угрозы личной заинтересованности зависит от:

---

<sup>14</sup> В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

а) того, какую долю в общем компенсационном пакете или показателях результативности работы данного лица составляют выплаты или оценки результатов работы, зависящие от продвижения указанных услуг;

б) роли данного лица в аудиторской группе;

в) того, влияет ли продвижение аудируемому лицу указанных услуг на решения о повышении в должности данного лица.

3.2.П2. Примерами мер для устранения указанной угрозы личной заинтересованности являются:

а) исключение данного лица из аудиторской группы;

б) изменение структуры компенсационного пакета или подхода к оценке результатов работы данного лица.

3.2.П3. Примером меры предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности является проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником аудиторской группы.

**3.3.Т.** Аудиторская организация не должна выплачивать вознаграждение ключевому лицу, осуществляющему руководство аудиторским заданием, или оценивать результаты его работы на основе продвижения им соответствующему аудируемому лицу услуг, не обеспечивающих уверенность. Данный запрет не распространяется на решения о распределении прибыли аудиторской организации.

3.3.П1. Для целей Правил под ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием, понимается лицо, выполняющее функции руководителя аудиторского задания, или осуществляющее проверку качества выполнения задания, или принимающее ключевые решения и формирующее ключевые суждения, касающиеся значимых вопросов (в том числе, возникших в рамках аудита группы в отношении определенных компонентов, таких как значимые дочерние общества, филиалы или структурные подразделения аудируемого лица группы) аудита бухгалтерской отчетности, о которой выражается мнение.

## **Раздел 4. ПОДАРКИ И ЗНАКИ ДЕЛОВОГО ГОСТЕПРИИМСТВА**

4.1.П1. Принятие подарков или знаков делового гостеприимства от аудируемого лица может создать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

**4.2.Т.** Аудиторская организация, другая аудиторская организация в сети, участник аудиторской группы не должны принимать подарки или знаки делового гостеприимства от аудируемого лица, за исключением случаев, когда данные подарки или знаки делового гостеприимства являются незначительными.

4.2.П1. В случаях, когда аудиторская организация, другая организация в сети, участник аудиторской группы предлагают аудируемому лицу или принимают от него какие-либо поощрения, применяются положения раздела «Поощрения, включая подарки и знаки делового гостеприимства» Кодекса.

4.2.П2. Положения раздела «Поощрения, включая подарки и знаки делового гостеприимства» Кодекса запрещают аудитору принимать подарки или знаки делового

гостеприимства, которые предлагаются с целью оказания ненадлежащего влияния на поведение их получателя, даже если такие подарки или знаки делового гостеприимства являются незначительными.

## **Раздел 5. СУДЕБНОЕ РАЗБИРАТЕЛЬСТВО**

5.1.П1. Текущее или возможное судебное разбирательство с аудируемым лицом создает угрозы личной заинтересованности, шантажа. В настоящем разделе приведены пояснения по применению концептуального подхода в соответствующих обстоятельствах.

5.2.П1. Отношения между руководством аудируемого лица и участниками аудиторской группы должны характеризоваться непредвзятостью и открытостью в отношении всей деятельности аудируемого лица. Если руководство аудируемого лица и аудиторская организация, другая организация в сети или участник аудиторской группы находятся в состоянии противостояния в результате текущего или возможного судебного разбирательства, влияющего на готовность руководства аудируемого лица полностью раскрывать информацию, возникают угрозы личной заинтересованности, шантажа.

5.2.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

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

5.2.П3. В случае, когда в судебное разбирательство вовлечен участник аудиторской группы, примером меры для устранения указанных угроз личной заинтересованности, шантажа является исключение такого участника из аудиторской группы.

5.2.П4. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, шантажа является проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником аудиторской группы.

## **Раздел 6. ФИНАНСОВАЯ ЗАИНТЕРЕСОВАННОСТЬ**

6.1.П1. Наличие финансовой заинтересованности в аудируемом лице может создать угрозу личной заинтересованности. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

### **Общие положения**

6.2.П1. Для целей Правил под финансовой заинтересованностью понимается заинтересованность, возникающая в результате участия в уставном (складочном) капитале организации, владения ее финансовыми инструментами, включая права и обязанности по их приобретению и производные финансовые инструменты, непосредственно с ними связанные.

В Правилах термины «финансовый инструмент» и «производный финансовый инструмент» используются в значениях, определенных в статье 2 Федерального закона № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

6.2.П2. Финансовая заинтересованность может быть прямой или косвенной, то есть осуществляемой через посредников (например, инвестиционные институты, фонды). Если бенефициарный владелец активов имеет контроль над посредником или может влиять на его инвестиционные решения, то для целей Правил такая финансовая заинтересованность считается прямой. Если бенефициарный владелец активов не имеет контроля над посредником и не может влиять на его инвестиционные решения, то для целей Правил такая финансовая заинтересованность считается косвенной.

6.2.П3. В настоящем разделе Правил рассматриваются вопросы существенности финансовой заинтересованности. В целях определения, является ли заинтересованность существенной для конкретного лица, может приниматься во внимание совокупная величина имущества этого лица и ближайших членов его семьи.

6.2.П4. Для целей Правил:

- под родственниками понимаются родители, братья, сестры, дети, супруги, родители супругов и дети супругов (статья 8 Федерального закона № 307-ФЗ);
- под ближайшими членами семьи понимаются супруги, включая лиц, состоящих в фактически брачных отношениях, а также лица, находящиеся на иждивении.

6.2.П5. При оценке уровня угрозы личной заинтересованности, возникающей в связи с наличием финансовой заинтересованности в аудируемом лице, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) должность и функции лица, имеющего финансовую заинтересованность;
- б) является ли финансовая заинтересованность прямой или косвенной;
- в) существенность финансовой заинтересованности.

### **Финансовая заинтересованность аудиторской организации, другой организации в сети, участников аудиторской группы, других лиц**

#### *Все аудируемые лица*

6.3.Т. С учетом пункта 6.4.Т Правил никто из следующих лиц не должен иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в аудируемом лице:

- а) аудиторская организация, другая организация в сети;
- б) руководитель, иное должностное лицо аудиторской организации;
- в) индивидуальный аудитор;
- г) участник аудиторской группы, ближайшие члены его семьи;
- д) партнеры<sup>15</sup>, участвующие в оказании услуг в одном подразделении аудиторской организации с руководителем аудиторского задания, ближайшие члены их семей;
- е) партнеры или руководящий персонал аудиторской организации, другой организации в сети, участвующие в оказании аудируемому лицу услуг, не обеспечивающих уверенность (за исключением тех, чье участие в соответствующем задании является минимальным), ближайшие члены их семей.

---

<sup>15</sup> В Правилах понятие «партнер» используется в значении, определенном в стандартах аудиторской деятельности.

6.3.П1. Исходя из Федерального закона № 307-ФЗ аудиторская организация не может проводить аудит (включая в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств аудируемого лица) и оказывать сопутствующие аудиту услуг в случае, если аудируемое лицо является учредителем (участником, акционером), контролирующим лицом аудиторской организации или имеет с ней общих учредителей (участников, акционеров), контролирующих лиц.

6.3.П2. Подразделение аудиторской организации, в котором руководитель аудиторского задания участвует в оказании услуг, не обязательно является подразделением, к которому данный руководитель задания относится согласно внутренним положениям о структурных подразделениях аудиторской организации. В случае, когда местонахождение руководителя конкретного аудиторского задания отличается от местонахождения участников соответствующей аудиторской группы, необходимо прибегнуть к профессиональному суждению для установления того, какое подразделение считать местом, где руководитель аудиторского задания участвует в оказании услуг.

6.4.Т. Запрет, установленный подпунктами «д» и «е» пункта 6.3.Т Правил, не распространяется на ближайших членов семей соответствующих лиц, если:

а) финансовая заинтересованность ближайшего члена семьи следует из его прав в качестве работника (например, пенсионные схемы или схемы опционов на акции), и, когда необходимо, аудиторская организация приняла меры предосторожности в ответ на угрозу, связанную с данной финансовой заинтересованностью;

б) ближайший член семьи продает или отчуждает иным образом соответствующие объекты в кратчайший срок в соответствии с имеющимся или полученным правом на такую продажу или иное отчуждение или, в случае опциона на акции, когда возникает право на исполнение опциона.

#### *Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

6.5.П1. В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуг в случае, если аудиторская организация, ее руководитель, иное должностное лицо, работник аудиторской организации, являющийся участником аудиторской группы, родственник руководителя этой аудиторской организации или работника аудиторской организации, являющегося участником аудиторской группы, владеют финансовыми инструментами аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, либо являются выгодоприобретателями по таким финансовым инструментам.

#### **Финансовая заинтересованность в организации, контролирующей аудируемое лицо**

6.6.Т. Аудиторская организация, другая организация в сети, участник аудиторской группы, ближайшие члены его семьи не должны иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в

организации, контролирующей аудируемое лицо, если аудируемое лицо является существенным по отношению к указанной организации.

### **Финансовая заинтересованность, общая с аудируемым лицом**

**6.7.Т.** Организация, входящая с аудиторской организацией в одну сеть, участник аудиторской группы, ближайшие члены его семьи не должны иметь финансовой заинтересованности в организации, в которой у аудируемого лица также присутствует финансовая заинтересованность, за исключением случаев, когда:

**а)** данная финансовая заинтересованность не является существенной для другой организации в сети, участника аудиторской группы, ближайших членов его семьи;

**б)** аудируемое лицо не оказывает значительного влияния на данную организацию.

**6.7.П1.** Исходя из Федерального закона № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит (включая в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств аудируемого лица) и оказывать сопутствующие аудиту услуги в случае, если аудиторская организация, индивидуальный аудитор и аудируемое лицо являются учредителями (участниками, акционерами) одной организации, имеют общих подконтрольных лиц.

**6.8.Т.** Прежде, чем лицо, имеющее финансовую заинтересованность согласно пункту 6.7.Т. Правил, начнет выполнять свои функции в качестве участника аудиторской группы, данное лицо, ближайшие члены его семьи должны устранить заинтересованность или сократить ее таким образом, чтобы оставшаяся часть заинтересованности не была бы существенной.

### **Финансовая заинтересованность, возникшая не в результате преднамеренных действий**

**6.9.Т.** В случае, когда у аудиторской организации, другой организации в сети, их партнеров и работников, участвующих в оказании услуг, у ближайших членов семьи кого-либо из указанных лиц возникает прямая финансовая заинтересованность или существенная косвенная финансовая заинтересованность в аудируемом лице в результате получения наследства, принятия дара, реорганизации юридического лица в форме слияния или присоединения или в иных аналогичных обстоятельствах, и такая заинтересованность не допускается настоящим разделом Правил:

**а)** если финансовая заинтересованность возникла у аудиторской организации, другой организации в сети, у участника аудиторской группы, у ближайшего члена его семьи, такую заинтересованность следует немедленно устранить, или частично сократить косвенную финансовую заинтересованность таким образом, чтобы оставшаяся часть заинтересованности не была бы существенной;

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

в) необходимость принятия мер предосторожности должна рассматриваться до тех пор, пока финансовая заинтересованность не будет устранена.

## **Финансовая заинтересованность в прочих обстоятельствах**

### *Ближайшие члены семьи*

6.10.П1. Угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа могут возникнуть в случае, когда участник аудиторской группы, ближайший член его семьи, аудиторская организация, другая организация в сети имеют финансовую заинтересованность в организации, в то время как известно, что руководитель или иное должностное лицо аудируемого лица, или собственник, контролирующий это аудируемое лицо, также имеют финансовую заинтересованность в этой организации.

6.10.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) функция лица в аудиторской группе;
- б) является ли круг собственников указанной организации ограниченным или неограниченным;
- в) дает ли заинтересованность возможность контролировать организацию или оказывать на неё значительное влияние;
- г) существенность финансовой заинтересованности.

6.10.П3. Примером меры для устранения указанных угроз личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа является исключение лица с финансовой заинтересованностью из аудиторской группы.

6.10.П4. Примером меры предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности является проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником аудиторской группы.

### *Родственники*

6.10.П5. В случае, когда участник аудиторской группы имеет информацию о прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной заинтересованности своего родственника в аудируемом лице, может возникнуть угроза личной заинтересованности.

6.10.П6. При оценке уровня указанной угрозы личной заинтересованности рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) насколько тесными являются личные взаимоотношения между участником аудиторской группы и его родственником;
- б) является ли финансовая заинтересованность прямой или косвенной;
- в) существенность финансовой заинтересованности для родственника.

6.10.П7. Примерами мер для устранения указанной угрозы личной заинтересованности являются:

- а) полное устранение в кратчайшие сроки финансовой заинтересованности родственника или частичное сокращение косвенной финансовой заинтересованности таким образом, чтобы оставшаяся часть заинтересованности не была существенной;

б) исключение участника из состава аудиторской группы;

6.10.П8. Примером меры предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности является проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником аудиторской группы.

#### *Прочие лица*

6.10.П9. Угроза личной заинтересованности может возникнуть, если участникам аудиторской группы известна информация о финансовой заинтересованности в аудируемом лице кого-либо из следующих лиц:

а) партнеров, работников, участвующих в оказании услуг аудиторской организации, другой организации в сети, помимо тех, кому запрещено иметь финансовую заинтересованность согласно пункту 6.3.Г Правил, ближайших членов их семей;

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

6.10.П10. При оценке уровня указанной угрозы личной заинтересованности рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) организационная, операционная и отчетная структура аудиторской организации;

б) насколько тесными являются взаимоотношения между данным лицом и участником аудиторской группы.

6.10.П11. Примером меры для устранения указанной угрозы личной заинтересованности является исключение участника аудиторской группы, имеющего указанные личные взаимоотношения, из состава аудиторской группы.

6.10.П12. Примерами мер предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности являются:

а) исключение соответствующего участника аудиторской группы из процесса принятия значимых решений, касающихся аудиторского задания;

б) проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником аудиторской группы.

#### *Пенсионные фонды (программы)*

6.10.П13. Угроза личной заинтересованности может возникнуть в случае наличия у пенсионного фонда (программы) организации, входящей с аудиторской организацией в одну сеть, прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в аудируемом лице.

### **Раздел 7. ЗАЙМЫ, КРЕДИТЫ, ПОРУЧИТЕЛЬСТВА И ГАРАНТИИ**

7.1.П1. Заем, кредит, поручительство, гарантия, полученные от аудируемого лица или предоставленные ему, могут создать угрозу личной заинтересованности. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

## **Общие положения**

7.2.П1. В настоящем разделе рассматриваются вопросы существенности займа, кредита, поручительства или гарантии. В целях определения, являются ли заем, кредит, поручительство или гарантия существенными для конкретного лица, может приниматься во внимание совокупная величина имущества этого лица и ближайших членов его семьи.

### **Займы, поручительства, гарантии, предоставленные аудируемому лицу**

7.3.Т. Аудиторская организация, другая организация в сети, участник аудиторской группы, ближайшие члены его семьи не должны предоставлять заем, поручительство или гарантию аудируемому лицу, за исключением случаев, когда указанные заем, поручительство или гарантия являются несущественными для:

- а) аудиторской организации, другой организации в сети, лица, предоставившего заем, поручительство или гарантию;
- б) аудируемого лица.

### **Все аудируемые лица**

7.4.П1. Исходя из Федерального закона № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги в случае, если аудируемое лицо является лицом, заключившим договор займа, кредитный договор, договор поручительства с этой аудиторской организацией, ее руководителем, этим индивидуальным аудитором (в том числе, когда указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам) или выдавшим им независимую гарантию, либо такие договоры заключило, независимую гарантию выдало лицо, подконтрольное аудируемому лицу.

### **Аудируемое лицо является кредитной организацией: кредиты, поручительства и гарантии**

7.5.Т. Организация, входящая с аудиторской организацией в одну сеть, участник аудиторской группы, ближайшие члены его семьи, родственники, а также ближайшие члены семьи, родственники руководителя аудиторской организации, индивидуального аудитора не должны заключать кредитные договоры, договоры поручительства с аудируемым лицом – кредитной организацией (в том числе, когда указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам), получать банковскую гарантию от аудируемого лица – кредитной организации, за исключением случаев, когда указанные кредит, поручительство или гарантия предоставляются на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок.

7.5.П1. Для целей настоящих Правил под кредитами понимаются, в частности, кредиты, обязательства заемщиков по которым обеспечены ипотекой, овердрафт, кредиты на приобретение автомобиля, кредитные карты.

7.5.П2. Заключение другой организацией в сети кредитного договора, договора поручительства с аудируемым лицом – кредитной организацией, получение от такого аудируемого лица гарантии на условиях, не отличающихся существенно от условий

совершения аналогичных сделок, не исключает возможности возникновения угрозы личной заинтересованности в случае существенности соответствующего договора или гарантии для аудируемого лица или организации в сети, заключившей соответствующий договор или получившей гарантию.

7.5.ПЗ. Примером меры предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности является проведение проверки выполненной работы надлежащим проверяющим лицом, которое не участвовало в аудите или привлечено из другой организации в сети, не являющейся выгодоприобретателем по соответствующему договору.

#### *Банковские вклады и брокерские счета*

7.6.Т. Аудиторская организация, ее руководитель, ближайшие члены его семьи, другая организация в сети, участник аудиторской группы, ближайшие члены его семьи не должны иметь банковские вклады, брокерские счета, открытые в аудируемом лице - кредитной организации, профессиональном участнике рынка ценных бумаг, о бухгалтерской отчетности которых соответствующая аудиторская организация выражает мнение, за исключением случаев, когда указанные вклады или счета открыты и ведутся на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок.

#### **Аудируемое лицо не является кредитной организацией: займы, поручительства и гарантии**

7.7.Т. Организация, входящая с аудиторской организацией в одну сеть, участник аудиторской группы, ближайшие члены его семьи, родственники, а также ближайшие члены семьи, родственники руководителя аудиторской организации, индивидуального аудитора не должны получать заем, поручительство от аудируемого лица, не являющегося кредитной организацией (в том числе, когда указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам), получать независимую гарантию от аудируемого лица, не являющегося кредитной организацией, за исключением случаев, когда указанные заем, поручительство или гарантия предоставляются на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок (если такие сделки есть), и являются несущественными как для другой организации в сети, лица, получающего заем, поручительство или гарантию, так и для аудируемого лица.

### **Раздел 8. ДЕЛОВЫЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ**

8.1.П1. Тесные деловые взаимоотношения с аудируемым лицом, его руководством могут создать угрозы личной заинтересованности, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

#### **Общие положения**

8.2.П1. В настоящем разделе рассматриваются вопросы существенности финансовой заинтересованности и значимости деловых взаимоотношений. В целях

определения, является ли финансовая заинтересованность существенной для конкретного лица, может приниматься во внимание совокупная величина имущества этого лица и ближайших членов его семьи.

8.2.П2. Примерами тесных деловых взаимоотношений, обусловленных взаимоотношениями в рамках предпринимательской деятельности или общей финансовой заинтересованностью являются:

а) наличие финансовой заинтересованности в совместной деятельности с аудируемым лицом, контролирующим его лицом, его руководителем или иным должностным лицом, иным лицом, выполняющим управленческие функции в аудируемом лице;

б) соглашения о сотрудничестве с аудируемым лицом для объединения товаров (работ, услуг) аудиторской организации, другой организации в сети и аудируемого лица для продвижения их на рынке как единого пакета товаров (работ, услуг) с упоминанием обеих сторон;

в) соглашение, в соответствии с которым аудиторская организация, другая организация в сети, продают (перепродают), распространяют или продвигают на рынке товары (работы, услуги) аудируемого лица, или наоборот, аудируемое лицо продает (перепродает), распространяет или продвигает на рынке товары (работы, услуги) аудиторской организации, другой организации в сети;

г) соглашение, в соответствии с которым аудиторская организация, другая организация в сети, совместно разрабатывают с аудируемым лицом продукты, сервисы и (или) решения, которые стороны соглашения совместно или по отдельности реализуют, в том числе путем предоставления прав (лицензирования) их использования третьим сторонам.

8.2.П3. Примером соглашения, которое может, в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств, привести к возникновению тесных деловых взаимоотношений, является соглашение, в соответствии с которым аудиторская организация, другая организация в сети предоставляют аудируемому лицу право (лицензируют) использование продукта, сервиса и (или) решения, или получают такое право от аудируемого лица.

### **Деловые взаимоотношения аудиторской организации, другой организации в сети, участника аудиторской группы, ближайших членов его семьи**

8.3.Т. Аудиторская организация, другая организация в сети, участник аудиторской группы не должны иметь тесные деловые взаимоотношения с аудируемым лицом, его руководством за исключением случаев, когда финансовая заинтересованность является несущественной, а деловые взаимоотношения носят незначимый характер для аудиторской организации, другой организации в сети, участника аудиторской группы и аудируемого лица, его руководства.

8.3.П1. Тесные деловые взаимоотношения между аудируемым лицом, его руководством и ближайшим членом семьи участника аудиторской группы могут создать угрозы личной заинтересованности, шантажа.

## **Общая заинтересованность в хозяйствующем субъекте с ограниченным кругом собственников**

**8.4.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети, участник аудиторской группы, ближайшие члены его семьи не должны иметь деловые взаимоотношения, предполагающие наличие у них заинтересованности в хозяйствующем субъекте с ограниченным кругом собственников, если аудируемое лицо, или его руководитель, или его должностное лицо, или любая комбинация указанных лиц также имеют заинтересованность в этом хозяйствующем субъекте, за исключением случаев, когда:

**а)** деловые взаимоотношения носят незначимый характер для аудиторской организации, другой организации в сети, участника аудиторской группы, ближайшего члена его семьи, и аудируемого лица;

**б)** финансовая заинтересованность является несущественной для указанных лиц;

**в)** финансовая заинтересованность указанных лиц не дает возможности им контролировать этот хозяйствующий субъект с ограниченным кругом собственников.

### **Приобретение товаров (работ, услуг)**

**8.5.П1.** Приобретение товаров (работ, услуг), включая приобретение права использования технологии по лицензионному договору, у аудируемого лица аудиторской организацией, другой организацией в сети, участником аудиторской группы, ближайшим членом его семьи, как правило, не создает угрозы независимости, если такая операция является частью обычного ведения дел и осуществляется на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок. Однако подобные факты приобретения могут иметь такой характер и объем, что они будут приводить к возникновению угрозы личной заинтересованности.

**8.5.П2.** Примерами мер для устранения указанной угрозы личной заинтересованности являются:

**а)** прекращение или сокращение объема приобретений;

**б)** исключение участника из состава аудиторской группы.

**8.5.П3.** Исходя из Федерального закона № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги в случае, если аудируемое лицо является лицом, заключившим договор страхования ответственности аудиторской организации, индивидуального аудитора или такие договоры заключены с лицом, подконтрольным аудируемому лицу.

**8.5.П4.** Исходя из Федерального закона № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги в случае, если аудируемое лицо является их кредитором по денежным и иным обязательствам (за исключением обязательств по договору займа, кредитному договору) в объеме более чем 10 процентов балансовой стоимости их активов или если руководитель аудируемого лица является их кредитором (поручителем) в объеме более чем 10 процентов балансовой стоимости их активов.

## **Продажа (перепродажа), в том числе путем предоставления прав (лицензирования) использования, предоставления доступа к технологиям**

8.6.П1. В зависимости от конкретных фактов и обстоятельств, в случае продажи (перепродажи) аудиторской организацией, другой организацией в сети, в том числе путем предоставления прав (лицензирования) использования, предоставления доступа к технологии аудируемому лицу или организации, которая оказывает услуги аудируемым лицам аудиторской организации, другой организации в сети с использованием данной технологии, могут быть применимы положения раздела 12 Правил.

## **Раздел 9. РОДСТВО И ЛИЧНЫЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ**

9.1.П1. Родство, личные взаимоотношения с работниками аудируемого лица могут создать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

### **Общие положения**

9.2.П1. Родство, личные взаимоотношения между участником аудиторской группы и руководителем, должностным лицом, иным работником (в зависимости от его должности и функций) аудируемого лица могут создать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа.

9.2.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) функции участника аудиторской группы;
- б) должность и функции должностного лица, состоящего в родстве с участником аудиторской группы, или иного работника аудируемого лица;
- в) насколько тесными являются личные взаимоотношения между лицами в подпунктах «а» и «б» настоящего пункта.

### **Ближайшие члены семьи участника аудиторской группы**

9.3.П1. В случае если ближайший член семьи участника аудиторской группы является главным бухгалтером аудируемого лица, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иным работником в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на финансовое положение аудируемого лица, финансовые результаты его деятельности или движение денежных средств, возникают угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа.

9.3.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) должность ближайшего члена семьи;
- б) функции участника аудиторской группы.

9.3.П3. Примером меры для устранения указанных угроз является исключение участника из состава аудиторской группы.

9.3.П4. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы является перераспределение функций в аудиторской группе таким образом, чтобы соответствующий участник не был задействован в вопросах, связанных с областью ответственности ближайшего члена его семьи.

**9.4.Т.** Запрещается участие в аудиторской группе лицу, у которого ближайший член семьи:

а) является учредителем (участником, акционером) аудируемого лица;

б) является руководителем, должностным лицом аудируемого лица;

в) является главным бухгалтером аудируемого лица, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иным работником в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;

г) был лицом, указанным в подпунктах «а»-«в» настоящего пункта в период выполнения аудиторского задания или в период, за который составлена аудируемая бухгалтерская отчетность.

### **Родственники участника аудиторской группы**

9.5.П1. Угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа возникают в случае, если родственник участника аудиторской группы является работником в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

9.5.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) насколько тесными являются взаимоотношения между участником аудиторской группы и его родственником;

б) должность, которую занимает родственник у аудируемого лица;

в) функции участника аудиторской группы.

9.5.П3. Примером меры для устранения указанных угроз является исключение участника из состава аудиторской группы.

9.5.П4. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы является перераспределение функций в аудиторской группе таким образом, чтобы участник не был задействован в вопросах, связанных с областью ответственности его родственника.

9.5.П5. В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ аудитор не может участвовать в проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг в случае, если он является родственником учредителя (участника, акционера) аудируемого лица, его руководителя, главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

### **Прочие взаимоотношения участника аудиторской группы**

**9.6.Т.** Участник аудиторской группы должен получить консультацию в соответствии с установленными в аудиторской организации правилами и процедурами в

случае, если данный участник аудиторской группы имеет тесные взаимоотношения с лицом, которое является:

а) руководителем, должностным лицом аудируемого лица;

б) главным бухгалтером аудируемого лица, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иным работником в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

9.6.П1. При оценке уровня возникающих при указанных взаимоотношениях угроз личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) насколько тесными являются взаимоотношения между участником аудиторской группы и данным лицом;

б) должность, которую данное лицо занимает у аудируемого лица;

в) функции участника аудиторской группы.

9.6.П2. Примером меры для устранения указанных угроз личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа является исключение участника из состава аудиторской группы.

9.6.П3. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа является перераспределение функций в аудиторской группе таким образом, чтобы участник не был задействован в вопросах, связанных с областью ответственности лица, с которым его связывают тесные взаимоотношения.

### **Взаимоотношения партнеров, работников аудиторской организации**

9.7.Т. Партнеры, работники аудиторской организации должны получить консультацию в рамках установленных в аудиторской организации правил и процедур в случае, если данным лицам известно о родстве, личных взаимоотношениях между:

а) с одной стороны, партнером, работником аудиторской организации, другой организации в сети, который не является участником аудиторской группы;

б) с другой стороны, руководителем аудируемого лица, его должностным лицом, главным бухгалтером, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иным работником в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

9.7.П1. При оценке уровня возникающих при указанных взаимоотношениях угроз личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) насколько тесными являются личные взаимоотношения между партнером, работником аудиторской организации и руководителем аудируемого лица, его должностным лицом, работником;

б) частота и характер взаимодействия партнера, работника аудиторской организации с аудиторской группой;

в) должность и функции партнера, работника аудиторской организации;

г) должность, которую соответствующее лицо занимает у аудируемого лица.

9.7.П2. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа являются:

а) перераспределение функций партнера, работника аудиторской организации для минимизации потенциального влияния на аудиторское задание;

б) проведение проверки соответствующей работы, выполненной в рамках аудиторского задания, надлежащим проверяющим лицом.

9.7.П3. В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги в случае, если руководитель, иное должностное лицо аудиторской организации, индивидуальный аудитор являются родственниками учредителя (участника, акционера) аудируемого лица, его руководителя, главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

## **Раздел 10. ТРУДОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ С АУДИРУЕМЫМ ЛИЦОМ**

10.1.П1. Недавние, текущие или будущие трудовые отношения с аудируемым лицом могут создать угрозы самоконтроля, личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

### **Трудовые отношения в течение периода, за который составляется бухгалтерская отчетность**

10.2.Т. В состав аудиторской группы запрещено включать лиц, которые в течение периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, являлись:

а) руководителем, должностным лицом аудируемого лица;

б) главным бухгалтером аудируемого лица, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иным работником в должности, позволявшей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

### **Трудовые отношения до периода, за который составляется бухгалтерская отчетность**

10.3.П1. Угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, близкого знакомства могут возникнуть в случае, когда до начала периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, участник аудиторской группы являлся:

а) руководителем, должностным лицом аудируемого лица;

б) главным бухгалтером аудируемого лица, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иным работником в должности, позволявшей ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

Например, указанные 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.

10.3.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

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

10.3.П3. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы является проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником аудиторской группы.

#### **Трудовые отношения с аудируемым лицом в качестве его руководителя, должностного лица**

**10.4.Т.** Руководитель, должностные лица, партнеры аудиторской организации, другой организации в сети, а также их работники, участвующие в оказании услуг, индивидуальный аудитор не должны занимать должность руководителя, являться должностным лицом аудируемого лица, в том числе его главным бухгалтером, иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица.

#### **Все аудируемые лица**

10.5.П1. Угрозы близкого знакомства, шантажа могут возникнуть в случае, когда следующие лица ранее были участниками аудиторской группы, партнером аудиторской организации, другой организации в сети:

- а) руководитель аудируемого лица, его должностное лицо;
- б) главный бухгалтер аудируемого лица, иное должностное лицо, на которое было возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иной работник в должности, которая позволяла ему оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

*Ограничения, касающиеся бывших партнеров аудиторской организации, бывших участников аудиторской группы*

**10.6.Т.** Аудиторская организация должна устранить оставшуюся значимую связь между аудиторской организацией, другой организацией в сети и бывшим партнером

аудиторской организации, бывшим участником аудиторской группы, если они переходят на работу к аудируемому лицу в качестве:

а) руководителя, любого должностного лица;

б) главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иного работника в должности, которая позволяет оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

**10.7.Т.** Значимая связь считается устраненной для целей пункта 10.6.Т Правил при выполнении всех следующих условий:

а) данное лицо не имеет права на какие-либо компенсации или иные выплаты от аудиторской организации, другой организации в сети, если только такие компенсации и выплаты не производятся в соответствии с заранее оговоренными соглашениями и графиками платежей;

б) любые денежные средства, которые аудиторская организация, другая организация в сети остается должна данному лицу, являются для них несущественными;

в) данное лицо не продолжает участвовать и не продолжает создавать видимость участия в деятельности аудиторской организации, другой организации в сети.

10.7.П1. Выполнение требований пункта 10.7.Т Правил не исключает возможности возникновения угрозы близкого знакомства, шантажа.

10.7.П2. Угрозы близкого знакомства, шантажа также могут возникнуть в случае, когда бывший партнер аудиторской организации, другой организации в сети занимает в организации должность, указанную в пункте 10.5.П1 Правил, и впоследствии данная организация становится аудируемым лицом аудиторской организации.

10.7.П3. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) должность данного лица в аудируемом лице;

б) любая вовлеченность данного лица в работу аудиторской группы;

в) время, прошедшее с тех пор, как данное лицо являлось участником аудиторской группы или партнером аудиторской организации, другой организации в сети;

г) предыдущая должность, которую данное лицо занимало в аудиторской организации, другой организации в сети (например, отвечало ли данное лицо за поддержание регулярного взаимодействия с руководством аудируемого лица или лицами, отвечающими за его корпоративное управление), его функции в составе аудиторской группы.

10.7.П4. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы являются:

а) изменение плана аудита;

б) назначение в аудиторскую группу лица, имеющего достаточный опыт для замены лица, перешедшего на работу в аудируемое лицо;

в) проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной бывшим участником аудиторской группы.

*Будущие трудовые отношения участника аудиторской группы с аудируемым лицом*

**10.8.Т.** Политика и процедуры аудиторской организации должны содержать требования к участникам аудиторской группы уведомлять аудиторскую организацию о факте переговоров о возможных трудовых отношениях с аудируемым лицом.

10.8.П1. 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.

10.8.П2. Примером меры для устранения указанной угрозы личной заинтересованности является исключение участника из состава аудиторской группы.

10.8.П3. Примером меры предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности являются проведение проверки любых значимых суждений, вынесенных участником во время его работы в аудиторской группе, надлежащим проверяющим лицом.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

*Ключевые лица, осуществляющие руководство аудиторским заданием*

**10.9.Т.** Ключевое лицо, осуществляющее руководство аудиторским заданием, не должно трудоустраиваться к аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, в качестве:

а) его руководителя, любого должностного лица;

б) главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иного работника в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение, за исключением случаев, когда одновременно выполняются следующие условия:

- общественно значимая организация представила проаудированную бухгалтерскую отчетность за период не менее двенадцати месяцев;
- данное лицо не было участником аудиторской группы, проводившей аудит указанной бухгалтерской отчетности.

*Руководитель аудиторской организации, ее управляющий партнер*

**10.10.Т.** За исключением случая, когда прошло двенадцать месяцев с даты, с которой бывший руководитель аудиторской организации, ее бывший управляющий партнер (либо лицо, занимавшее равноценную должность) перестали занимать указанные должности, они не должны трудоустраиваться к аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, в качестве:

а) его руководителя, любого должностного лица;

б) главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иного работника в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

## Реорганизация юридических лиц

**10.11.Т.** Независимость не считается нарушенной, если обстоятельства, указанные в пунктах 10.9.Т и 10.10.Т Правил возникают в результате реорганизации юридических лиц и при этом:

а) принятие должности состоялось в отсутствие информации о реорганизации юридических лиц;

б) все подлежащие выплате компенсации и иные выплаты данному лицу со стороны аудиторской организации, другой организации в сети были осуществлены в полном объеме, если только такие компенсации и выплаты не производятся в соответствии с заранее оговоренными соглашениями и графиками платежей и при этом любые денежные средства, которые аудиторская организация, другая организация в сети остается должна данному лицу, являются для них несущественными;

в) данное лицо не продолжает участвовать, не продолжает создавать видимость участия в деятельности аудиторской организации, другой организации в сети;

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

## **Раздел 11. ДЛИТЕЛЬНАЯ АССОЦИИРОВАННОСТЬ С АУДИРУЕМЫМ ЛИЦОМ (ВКЛЮЧАЯ ВОПРОСЫ РОТАЦИИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ)**

11.1.П1. В случае вовлечения участника аудиторской группы в аудит одного и того же аудируемого лица на протяжении длительного времени могут возникнуть угрозы близкого знакомства, личной заинтересованности. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

Требования настоящего раздела в отношении ротации руководителей аудиторских заданий не изменяют и не отменяют требования в отношении периода невовлечения, установленные стандартами аудиторской деятельности, регламентирующими вопросы качества (см. также пункт 12.7.П3 Кодекса).

### **Все аудируемые лица**

11.2.П1. Несмотря на то, что понимание аудируемого лица и его окружения является фундаментальным условием обеспечения качества аудита, угроза близкого знакомства может возникнуть в результате длительной ассоциированности участника аудиторской группы с:

а) аудируемым лицом и его деятельностью;

б) руководством аудируемого лица;

в) бухгалтерской отчетностью, о которой аудиторская организация будет выражать мнение, либо финансовой информацией, формирующей основу указанной бухгалтерской отчетности.

11.2.П2. Угроза личной заинтересованности может возникнуть в связи с опасением лица потерять долгосрочного клиента или заинтересованностью данного лица в

поддержании тесных личных взаимоотношений с руководством аудируемого лица, лицами, отвечающими за его корпоративное управление, что может оказать неприемлемое влияние на суждения данного лица.

11.2.П3. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются:

а) факторы, касающиеся лица, привлеченного к аудиторскому заданию:

- общая длительность взаимоотношений с аудируемым лицом, включая наличие соответствующих взаимоотношений в период предыдущего трудоустройства данного лица в другой аудиторской организации;

- время, в течение которого лицо являлось участником аудиторской группы, функции данного лица в аудиторской группе;

- масштаб руководства, проверки и надзора за работой данного лица со стороны более опытных работников;

- способность данного лица в зависимости от его должности оказывать влияние на результат аудита, например, путем принятия ключевых решений или руководства работой других участников аудиторской группы;

- близость данного лица с руководством аудируемого лица, лицами, отвечающими за его корпоративное управление;

- характер и частота взаимодействия данного лица с руководством аудируемого лица, лицами, отвечающими за его корпоративное управление.

б) факторы, касающиеся аудируемого лица:

- характер, сложность и изменения в вопросах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

- недавние изменения в составе руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица;

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

11.2.П4. Сочетание двух или более факторов может повысить или понизить значимость угроз. Например, угрозы близкого знакомства, возникшие с течением времени в связи с усиливающимися тесными взаимоотношениями между лицом, привлеченным к аудиторскому заданию, и членом руководства аудируемого лица, будут ниже в случае ухода с должности соответствующего члена руководства и возникновения взаимоотношений с вновь назначенным членом руководства аудируемого лица.

11.2.П5. Примером меры для устранения указанных угроз близкого знакомства, личной заинтересованности является исключение соответствующего лица из аудиторской группы.

11.2.П6. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы близкого знакомства, личной заинтересованности являются:

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

- б) проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной в рамках аудиторского задания соответствующим участником аудиторской группы;

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

**11.3.Т.** В случае, если аудиторская организация приходит к выводу, что угрозы являются настолько значимыми, что в качестве меры предосторожности должна быть произведена ротация лица, она должна установить надлежащее время, в течение которого данное лицо не должно:

а) являться участником аудиторской группы;

б) осуществлять проверку качества выполнения задания в соответствии со стандартами аудиторской деятельности или иную проверку качества задания, соответствующую по цели указанной проверке;

в) оказывать непосредственное влияние на результат аудиторского задания.

Данное время должно быть достаточным по продолжительности, чтобы позволить устранить угрозы независимости в связи с близким знакомством, личной заинтересованностью или свести их до приемлемого уровня. Если аудируемое лицо является общественно значимой организацией, также применяются положения пунктов 11.4.Т-11.17.Т Правил.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**11.4.Т.** С учетом пунктов 11.6.Т и 11.7.Т Правил в случае, когда аудируемое лицо является общественно значимой организацией, лицо не должно выполнять ни одну из следующих функций, в том числе если несколько таких функций выполняются последовательно, в течение периода, превышающего суммарно семь лет (период вовлечения):

а) руководителя задания;

б) лица, назначенного осуществлять проверку качества выполнения задания;

в) другого ключевого лица, осуществляющего руководство аудиторским заданием.

После истечения периода вовлечения данное лицо не должно вовлекаться в аудит в соответствии с пунктами 11.9.Т-11.16.Т Правил (период невовлечения).

**11.5.Т.** За исключением случаев, когда выполнение лицом функций, указанных в пункте 11.4.Т Правил, было прекращено и не возобновлялось в течение срока, равного, как минимум, периоду невовлечения, определенному в соответствии с применимыми (в зависимости от функции, которую данное лицо выполняло в год, непосредственно предшествующий году прекращения вовлечения в соответствующем качестве) требованиями в пунктах 11.9.Т-11.11.Т Правил, изменения начала периода отсчета количества лет вовлечения не допускается.

11.5.П1. Например, лицо, которое выступало в качестве руководителя задания в течение четырех лет с последующим невовлечением в аудит в течение трех лет, может впоследствии являться для того же самого аудируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием, только три дополнительных года, что суммарно составит период вовлечения в семь лет. После этого данное лицо не должно вовлекаться в аудит в соответствии с пунктом 11.12.Т Правил.

**11.6.Т.** В порядке исключения из запрета, установленного в пункте 11.4.Т Правил, в редких случаях и вследствие непредвиденных внешних обстоятельств ключевые лица,

осуществляющие руководство аудиторским заданием, чье продолжающееся участие в аудиторских заданиях может быть особенно важным для качества аудита, могут с согласия лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, продолжить выполнять функции лиц, осуществляющих руководство аудиторским заданием, один дополнительный год, при условии, что угрозы независимости могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности.

11.6.П1. Например, ключевое лицо, осуществляющее руководство аудиторским заданием, может продолжить выполнять свои функции в составе аудиторской группы в течение дополнительного года, если вследствие непредвиденных событий требуемая ротация становится невозможной (например, в результате серьезного заболевания нового руководителя аудиторского задания, назначение которого планировалось в аудиторской организации). Аудиторская организация должна обсудить с лицами, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, причины, по которым запланированная ротация является невозможной, а также меры предосторожности, необходимые для снижения возникающих угроз независимости.

11.7.Т. В случае, когда аудируемое лицо становится общественно значимой организацией, период времени, в течение которого работник являлся для аудируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием, до того, как аудируемое лицо стало общественно значимой организацией, должно быть принято во внимание для определения надлежащего момента ротации. Если данный работник являлся для аудируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием, в течение периода в пять лет суммарно или менее до того момента, как аудируемое лицо стало общественно значимой организацией, то период времени, в течение которого данное лицо может продолжать являться ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием, до ротации, составляет семь лет за вычетом количества лет, в течение которых данное лицо ранее являлось ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием. В порядке исключения из запрета, установленного в пункте 11.4.Т Правил, если данное лицо являлось для аудируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием, в течение периода в шесть лет суммарно или более до того момента, как аудируемое лицо стало общественно значимой организацией, то данное лицо может с согласия лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, оставаться в этом прежнем качестве не более двух лет.

#### Прочие вопросы, касающиеся периода вовлечения

11.8.Т. При оценке угроз, возникающих в связи с длительной ассоциированностью лица с аудируемым лицом, аудиторская организация должна уделить особое внимание функциям, выполняемым данным лицом, и продолжительности его ассоциированности с аудируемым лицом до начала выполнения данным лицом функций ключевого лица, осуществляющего руководство аудиторским заданием.

11.8.П1. В некоторых случаях аудиторская организация, применяя концептуальный подход к соблюдению принципов этики, может сделать вывод о том, что продолжение выполнения лицом функций лица, осуществляющего руководство

аудиторским заданием, не является уместным несмотря на то, что период вовлечения данного лица в аудит составляет менее семи лет.

#### Период невовлечения

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

**11.10.Т.** Если лицо выступало в качестве лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания семь лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять три последовательных года.

**11.11.Т.** Если лицо выступало в качестве другого (отличного от указанных в пунктах 11.9.Т и 11.10.Т Правил) ключевого лица, осуществляющего руководство аудиторским заданием, семь лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять два последовательных года.

#### Выполнение нескольких функций ключевого лица, осуществляющего руководство аудиторским заданием

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

**11.13.Т.** Если лицо выполняло последовательно несколько функций ключевого лица, осуществляющего руководство аудиторским заданием, и выступало в качестве лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, четыре или более лет суммарно, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять три последовательных года с учетом требований подпункта «а» пункта 11.14.Т Правил.

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

а) пять последовательных лет в случае вовлечения указанного лица в аудит в качестве руководителя задания в течение трех или более лет – в порядке исключения из требования пункта 11.13.Т Правил;

б) три последовательных года в любом ином случае.

**11.15.Т.** Если лицо выполняло функции ключевого лица, осуществляющего руководство аудиторским заданием, в любом ином, отличном от указанных в пунктах 11.12.Т-11.14.Т Правил, сочетании, период невовлечения указанного лица в аудит должен составлять два последовательных года.

#### Предыдущее участие в оказании услуг в другой аудиторской организации

**11.16.Т.** При определении количества лет вовлечения лица в качестве ключевого лица, осуществляющего руководство аудиторским заданием, согласно пункту 11.4.Т

Правил, продолжительность взаимоотношения с аудируемым лицом должна включать период, в течение которого данное лицо являлось для того же самого аудируемого лица ключевым лицом, осуществляющим руководство аудиторским заданием, в период предыдущего участия данного лица в оказании услуг в другой аудиторской организации.

#### Ограничения на деятельность в период невовлечения

**11.17.Г.** В течение периода невовлечения в аудит лицо не должно:

**а)** быть участником аудиторской группы или осуществлять проверку качества выполнения задания в соответствии со стандартами аудиторской деятельности или иную проверку задания, соответствующую по цели указанной проверке;

**б)** осуществлять консультирование аудиторской группы или аудируемого лица по вопросам методик и практик аудита, бухгалтерского учета и отчетности, экономической деятельности клиента, сделок, событий или операций, оказывающих влияние на аудиторское задание, за исключением проведения обсуждений с аудиторской группой по вопросам проделанной работы или сформированных выводов в последнем году вовлечения данного лица в аудит, когда такие вопросы являются уместными для аудита текущего года;

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

**г)** осуществлять любую иную функцию или деятельность, не указанную в подпунктах «а»-«в» настоящего пункта, в отношении соответствующего аудируемого лица, включая участие в оказании услуг, не обеспечивающих уверенность, в результате которых данное лицо могло бы:

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

- оказывать непосредственное влияние на результат выполнения аудиторского задания.

11.17.П1. Требования пункта 11.17.Г Правил не запрещают лицу выполнять руководящие функции в аудиторской организации, другой организации в сети (например, руководителя, управлявшего партнера аудиторской организации).

## **Раздел 12. ОКАЗАНИЕ УСЛУГ, НЕ ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ**

12.1.П1. Оказание аудиторскими организациями, другими организациями в сети аудируемым лицам услуг, не обеспечивающих уверенность, может создать угрозы соблюдению принципов этики и угрозы независимости. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

12.2.П1. В настоящем разделе рассматриваются определенные виды услуг, не обеспечивающих уверенность, и возникающие в связи с ними угрозы независимости. Поскольку составление исчерпывающего перечня услуг, не обеспечивающих уверенность, не представляется возможным, то для оценки обстоятельств в отношении

конкретной услуги, не рассмотренной в настоящем разделе, должен применяться концептуальный подход.

12.2.П2. Положения настоящего раздела распространяются на случаи, когда аудиторская организация, другая организация в сети:

а) оказывают аудируемому лицу услуги, не обеспечивающие уверенность, с использованием технологий;

б) продают (перепродают), в том числе путем предоставления прав (лицензирования) использования, предоставления доступа к технологии аудируемому лицу или организации, которая оказывает услуги аудируемым лицам аудиторской организации, другой организации в сети с использованием данной технологии.

12.3.П1. В настоящем разделе применительно к каждому виду рассматриваемых услуг, включены требования, запрещающие аудиторской организации, другой организации в сети оказывать аудируемому лицу определенные услуги, не обеспечивающие уверенность, так как возникающие в связи с ними угрозы не могут быть устранены или сведены к приемлемому уровню ответными мерами.

### **Общие положения**

#### *Принятие задания по оказанию услуги, не обеспечивающей уверенность*

12.4.Т. До принятия задания по оказанию услуги, не обеспечивающей уверенность, аудируемому лицу аудиторская организация, другая организация в сети для выявления и оценки угроз независимости, возникающих при оказании данной услуги, а также принятия мер в ответ на данные угрозы должна применить концептуальный подход.

#### *Риск принятия ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица при оказании услуги, не обеспечивающей уверенность*

12.5.П1. За исключением случаев, когда выполняются условия, указанные в пункте 1.15.Т Правил, при оказании аудиторской организацией, другой организацией в сети аудируемому лицу услуги, не обеспечивающей уверенность, существует риск того, что аудиторская организация, другая организация в сети примут на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица.

#### *Выявление и оценка угроз*

##### **Все аудируемые лица**

12.6.П1. Виды возможных угроз нарушения принципов этики при оказании аудируемому лицу услуги, не обеспечивающей уверенность, аудиторской организацией, другой организацией в сети указаны в пункте 3.7.П3 Кодекса.

12.6.П2. При выявлении и оценке угроз, которые могут возникнуть при оказании аудируемому лицу услуги, не обеспечивающей уверенность, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) вид, объем, характер потребления и цель услуги;

б) особенности оказания услуги (например, место оказания услуги и лица, которые будут привлечены к оказанию услуги);

в) насколько будет использоваться результат услуги в ходе аудита;

г) нормативная правовая среда, в которой оказывается услуга;

д) будет ли влиять результат услуги на регистры бухгалтерского учета или информацию, отраженную в бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение и, если будет, то;

- будет ли такое влияние на бухгалтерскую отчетность существенным;

- степень субъективности, присущая определению величины или порядка отражения соответствующих статей в бухгалтерской отчетности информации или раскрываемой в ней информации;

е) уровень знаний и опыта руководства и работников аудируемого лица в области оказываемой услуги;

ж) насколько аудируемое лицо будет вовлечено в принятие решений по значимым вопросам, требующим суждения (см. пункты 1.14.Г и 1.15.Г Правил);

з) характер и степень влияния услуги на системы, которые создают информацию и данные, составляющие значимую часть:

- регистров бухгалтерского учета или бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;

- средств внутреннего контроля составления бухгалтерской отчетности;

и) является ли аудируемое лицо общественно значимой организацией;

к) вознаграждение за услугу;

л) зависимость аудируемого лица от услуги, в том числе в связи с регулярностью ее оказания.

12.6.П3. Примеры дополнительных факторов, которые рассматриваются при выявлении и оценке уровня угроз, возникающих при оказании аудируемому лицу услуг, не обеспечивающих уверенность, приведены в настоящем разделе применительно к каждому виду рассматриваемых услуг.

### Существенность применительно к бухгалтерской отчетности

12.7.П1. При оценке угроз, возникающих в связи с оказанием аудируемому лицу услуг, не обеспечивающих уверенность, принимается во внимание существенность. В настоящем разделе вопросы существенности рассматриваются применительно к бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Концепция существенности применительно к аудиту рассматривается в международном стандарте аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», а применительно к обзорным проверкам - в международном стандарте обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов». Определение уровня существенности предполагает использование профессионального суждения с учетом количественных и качественных факторов, а также понимания потребностей в финансовой информации пользователей бухгалтерской отчетности.

12.7.П2. В случаях, когда Правила запрещают оказание аудируемому лицу услуги, не обеспечивающей уверенность, аудиторской организации, другой организации в сети

запрещено оказывать данную услугу независимо от существенности результата услуги, не обеспечивающей уверенность, для бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

### Консультации и рекомендации

12.8.П1. Предоставление консультаций и рекомендаций может привести к возникновению угрозы самоконтроля. Решение вопроса о том, приводит ли предоставление консультаций и рекомендаций к возникновению угрозы самоконтроля, принимается в соответствии с положениями пункта 12.11.Т Правил. В случае если выявлена угроза самоконтроля в связи с предоставлением консультаций и рекомендаций аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, для оценки уровня угрозы и принятия ответных мер аудиторская организация должна применить концептуальный подход. При предоставлении консультаций и рекомендаций аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, подлежат применению пункты 12.13.Т и 12.14.Т Правил.

Несколько услуг, не обеспечивающих уверенность, оказываемых одному аудируемому лицу

**12.9.Т.** При оказании аудиторской организацией, другой организацией в сети нескольких услуг, не обеспечивающих уверенность, одному и тому же аудируемому лицу, аудиторская организация должна рассмотреть угрозы, возникающие в связи с оказанием каждой отдельной услуги, а также совокупное влияние угроз, возникающих в связи с оказанием таких услуг.

12.9.П1. Помимо факторов, указанных в пункте 12.6.П2 Правил, при оценке аудиторской организацией уровня угроз, возникающих в связи с оказанием нескольких услуг, не обеспечивающих уверенность, одному и тому же аудируемому лицу, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) в связи с совокупным влиянием нескольких услуг повышается уровень угрозы, возникающей в связи с каждой отдельно взятой услугой;

б) в связи с совокупным влиянием нескольких услуг повышается уровень угроз, возникающих в связи с отношениями с аудируемым лицом в целом.

### Угроза самоконтроля

12.10.П.1. При оказании аудиторской организацией, другой организацией в сети услуги, не обеспечивающей уверенности, аудируемому лицу может возникнуть риск того, что аудиторская организация будет аудировать свою собственную работу или работу другой организации в сети, что соответственно приводит к угрозе самоконтроля. В контексте оказания услуг, не обеспечивающих уверенность, угроза самоконтроля предполагает, что аудиторская организация, другая организация в сети не оценят надлежащим образом результаты суждений или работы, которые их работники ранее сформировали или выполнили при оказании услуги, не обеспечивающей уверенность, а

аудиторская группа будет полагаться на данные результаты при формировании суждения в ходе аудита.

**12.11.Т.** До предоставления услуги, не обеспечивающей уверенность, аудиторская организация, другая организация в сети должны установить, может ли оказание данной услуги привести к возникновению угрозы самоконтроля, оценив наличие риска того, что:

**а)** результаты данной услуги будут отражаться в регистрах бухгалтерского учета или влиять на регистры бухгалтерского учета, средства внутреннего контроля составления бухгалтерской отчетности или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;

**б)** в ходе аудита бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение, аудиторская группа будет оценивать или полагаться на суждения или работу, которые аудиторская организация или другая организация в сети сформировали или выполнили при оказании данной услуги.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями

12.12.П1. Заинтересованные стороны предъявляют повышенные ожидания в отношении независимости аудиторской организации от аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией. Данные повышенные ожидания учитываются при использовании метода действующего рационально и осведомленного третьего лица (далее – метод третьего лица) для оценки угрозы самоконтроля, возникающей в связи с оказанием аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, услуги, не обеспечивающей уверенность.

12.12.П2. Если оказание услуги, не обеспечивающей уверенность, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, создает угрозу самоконтроля, данная угроза не может быть устранена или сведена к приемлемому уровню мерами предосторожности.

Угроза самоконтроля

**12.13.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услугу, не обеспечивающую уверенность, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данной услуги может создать угрозу самоконтроля применительно к аудиту бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение (см. пункты 12.10.П.1 и 12.11.Т Правил).

Консультации и рекомендации

**12.14.Т.** В порядке исключения из пункта 12.13.Т Правил аудиторская организация, другая организация в сети могут предоставлять аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, консультации и рекомендации по вопросам, возникающим в ходе аудита, при условии, что аудиторская организация:

**а)** не принимает на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица (см. пункты 1.14.Т и 1.15.Т Правил);

б) применяет концептуальный подход для выявления и оценки угроз независимости (кроме угрозы самоконтроля), которые могут возникнуть в связи с предоставлением консультаций и рекомендаций, а также принятия мер в ответ на данные угрозы.

12.14.П1. Примерами консультаций и рекомендаций, которые могут быть предоставлены в отношении информации, связанной с аудитом, или вопросов, возникающих в ходе аудита, являются:

- а) консультации по применению стандартов бухгалтерского учета, учетной политики, требований к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности;
- б) консультации по организации и осуществлению внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;
- в) предлагаемые по результатам аудита корректировки учетных записей;
- г) обсуждение наблюдений в отношении средств и процессов внутреннего контроля составления бухгалтерской отчетности и рекомендации по усовершенствованию указанных средств и процессов;
- д) обсуждение несоответствий, выявленных при сверке счетов бухгалтерского учета;
- е) консультации по вопросам соблюдения учетной политики группы.

#### *Ответные меры*

##### Все аудируемые лица

12.15.П1. Требования к действиям аудитора в ответ на угрозы независимости установлены в пункте 3.11.Т Кодекса.

12.15.П2. Угрозы независимости, возникающие в связи с оказанием аудируемому лицу услуги или нескольких услуг, не обеспечивающих уверенность, различаются в зависимости от фактов и обстоятельств аудиторского задания и характера услуги. В ответ на указанные угрозы могут быть применены меры предосторожности или может быть изменен состав предлагаемой услуги.

12.15.П3. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на указанные угрозы, являются:

- а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги, не обеспечивающей уверенность;
- б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, услуги, не обеспечивающей уверенность, проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию услуги, не обеспечивающей уверенность;
- в) предварительное получение разъяснения соответствующих уполномоченных государственных органов (например, налоговых органов) в отношении услуги.

12.15.П4. Согласно концептуальному подходу к соблюдению принципов этики, установленному Кодексом, в ситуациях, когда меры предосторожности отсутствуют, аудиторская организация, другая организация в сети должны:

а) изменить состав предлагаемой услуги для исключения обстоятельств, создающих угрозы независимости;

б) отказаться от принятия предложения на оказание услуги, создающей угрозы независимости, которые нельзя устранить или уменьшить до приемлемого уровня, либо прекратить оказание соответствующей услуги;

в) прекратить выполнение текущего аудиторского задания.

*Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, по вопросам услуг, не обеспечивающих уверенность*

#### Все аудируемые лица

12.16.П1. При рассмотрении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, по вопросам услуг, не обеспечивающих уверенность, учитываются положения пунктов 1.20.П1 и 1.20.П2 Правил.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями

12.17.П1. Согласно пунктам 12.18.Т и 12.20.Т Правил аудиторская организация должна осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, до принятия предложения об оказании ему и (или) организациям, связанным с ним отношениями контроля, услуг, не обеспечивающих уверенность, которые могут создать угрозы независимости от аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией. Данное информационное взаимодействие способствует осуществлению эффективного надзора лицами, отвечающими за корпоративное управление общественно значимой организации, за независимостью аудиторской организации, которая проводит аудит её бухгалтерской отчетности.

12.17.П2. Аудиторская организация может согласовать с лицами, отвечающими за корпоративное управление общественно значимой организации, процесс осуществления с ними информационного взаимодействия, который, например:

а) определяет сроки информационного взаимодействия и ответственных лиц со стороны общественно значимой организации;

б) устанавливает, на какой основе предоставляется информация о предлагаемых услугах, не обеспечивающих уверенность (например, по каждому соответствующему заданию, согласно общим правилам общественно значимой организации или на иной согласованной основе);

в) определяет перечень организаций, к которым применим данный процесс (например, включив в указанный перечень другие общественно значимые организации в группе);

г) определяет перечень услуг, которые могут быть оказаны организациям, указанным в пункте 12.18.Т Правил, без специального одобрения со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление общественно значимой организации, если указанные лица согласились, в качестве общего правила, что данные услуги не

запрещены настоящим разделом и не создают угрозы независимости аудиторской организации или, если такие угрозы возникнут, то их уровень является приемлемым;

д) устанавливает подход к распределению полномочий по одобрению услуг между лицами, отвечающими за корпоративное управление, в случаях, когда в группе несколько общественно значимых организаций;

е) устанавливает порядок действий в случаях, когда предоставление информации, необходимой для оценки лицами, отвечающими за корпоративное управление общественно значимой организации, соответствующих услуг и связанных угроз независимости аудиторской организации, запрещено или ограничено нормативными правовыми актами или профессиональными стандартами, либо когда предоставление указанной информации может привести к нарушению требований обеспечения её конфиденциальности;

ж) предусматривает порядок обращения по иным связанным вопросам, не отраженным в рамках согласованного процесса.

**12.18.Т.** До принятия аудиторской организацией, проводящей аудит бухгалтерской отчетности общественно значимой организации, другой организацией в сети предложения об оказании услуги, не обеспечивающей уверенность:

- данной общественно значимой организации;

- организации, контролирующей (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) данную общественно значимую организацию;

- организации, контролируемой (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) данной общественно значимой организацией,

аудиторская организация должна (за исключением случаев, когда соответствующие вопросы регулируются процессом информационного взаимодействия, согласованным с лицами, отвечающими за корпоративное управление общественно значимой организации):

**а)** довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление общественно значимой организации, вывод аудиторской организации о том, что оказание соответствующей услуги не запрещено и не создаст угрозу независимости аудиторской организации при оказании ею услуг по аудиту бухгалтерской отчетности данной общественно значимой организации либо что угрозы находятся на приемлемом уровне или будут устранены или снижены до приемлемого уровня;

**б)** предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление общественно значимой организации, информацию, необходимую для проведения ими обоснованной оценки влияния соответствующей услуги на независимость аудиторской организации.

**12.18.П1.** Примерами информации, которая может быть предоставлена лицам, отвечающим за корпоративное управление общественно значимой организации, в отношении конкретной услуги, не обеспечивающей уверенность, является информация о:

а) виде и объеме предлагаемой услуги;

б) основе расчета и размере предлагаемого вознаграждения;

в) выявила ли аудиторская организация какие-либо угрозы независимости, которые могут возникнуть в связи с оказанием предлагаемой услуги, обоснование для вывода

аудиторской организации о том, что угрозы находятся на приемлемом уровне либо, в ином случае, о мерах, которые аудиторская организация, другая организация в сети предпримут для устранения этих угроз или снижения их до приемлемого уровня;

г) возникают ли угрозы независимости или меняется уровень ранее выявленных угроз в связи с совокупным влиянием нескольких услуг, не обеспечивающих уверенность.

**12.19.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услугу, не обеспечивающую уверенность, организациям, указанным в пункте 12.18.Т Правил, если лица, отвечающие за корпоративное управление общественно значимой организации, в рамках согласованного с ними процесса информационного взаимодействия или иным образом в отношении конкретной услуги не согласились по обоим пунктам ниже:

а) с выводом аудиторской организации о том, что оказание соответствующей услуги не создаст угрозу независимости аудиторской организации при оказании ею услуг по аудиту бухгалтерской отчетности данной общественно значимой организации либо что угрозы находятся на приемлемом уровне или будут устранены или снижены до приемлемого уровня;

б) с оказанием соответствующей услуги.

**12.20.Т.** В порядке исключения из требований, установленных пунктами 12.18.Т и 12.19.Т Правил, в случаях, когда предоставление аудиторской организацией лицам, отвечающим за корпоративное управление общественно значимой организации, информации о предлагаемой услуге, не обеспечивающей уверенность, запрещено или ограничено нормативными правовыми актами или профессиональными стандартами, либо когда предоставление указанной информации может привести к нарушению требований обеспечения её конфиденциальности, аудиторская организация может оказать предлагаемую услугу при одновременном выполнении следующих условий:

а) аудиторская организация должна предоставить соответствующую информацию в таком объеме, который не нарушает её обязанности, установленные нормативными правовыми актами, профессиональными стандартами, соглашениями;

б) аудиторская организация должна довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление общественно значимой организации, свой вывод о том, что оказание соответствующей услуги не создаст угрозу независимости аудиторской организации при оказании ею услуг по аудиту бухгалтерской отчетности данной общественно значимой организации либо что угрозы находятся на приемлемом уровне или будут устранены или снижены до приемлемого уровня;

в) лица, отвечающие за корпоративное управление общественно значимой организации, не выразили свое несогласие с выводом аудиторской организации, указанном в подпункте «б» настоящего пункта.

**12.21.Т.** После рассмотрения всех вопросов, поднятых лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, или другой, указанной в пункте 12.18.Т Правил организацией – предполагаемым получателем услуги, не обеспечивающей уверенность, аудиторская организация, другая организация в сети должны отказаться от принятия предложения на

оказание соответствующей услуги, не обеспечивающей уверенность, либо аудиторская организация должна прекратить выполнение аудиторского задания, если:

**а)** предоставление аудиторской организацией, другой организацией в сети информации о предлагаемой услуге, не обеспечивающей уверенность, лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, не разрешается ни в какой части. Настоящее положение не распространяется на случаи, когда соответствующая ситуация регулируется процессом информационного взаимодействия, согласованным с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица;

**б)** лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, не согласны с выводом аудиторской организации о том, что оказание соответствующей услуги не создаст угрозу независимости аудиторской организации при оказании ею услуг по аудиту бухгалтерской отчетности общественно значимой организации либо что угрозы находятся на приемлемом уровне или будут устранены или снижены до приемлемого уровня.

*Аудируемое лицо становится общественно значимой организацией*

**12.22.Т.** Оказание аудиторской организацией, другой организацией в сети услуг, не обеспечивающих уверенность, аудируемому лицу, которое становится общественно значимой организацией, не является нарушением независимости при выполнении всех следующих условий:

**а)** услуги, не обеспечивающие уверенность, которые оказывались до того момента, когда аудируемое лицо стало общественно значимой организацией, соответствуют положениям настоящего раздела, распространяющимся на аудируемых лиц, не являющихся общественно значимыми организациями;

**б)** текущие услуги, не обеспечивающие уверенность, которые не допускаются положениями настоящего раздела, распространяющимися на аудируемых лиц, являющихся общественно значимыми организациями, прекращены до того момента, когда аудируемое лицо стало общественно значимой организацией, или, если это невозможно, в возможно короткий срок после указанного момента;

**в)** аудиторская организация и лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, которое становится общественно значимой организацией, согласовывают и предпринимают дополнительные действия в ответ на угрозы независимости, если они не находятся на приемлемом уровне.

12.22.П1. Примером действий, указанных в подпункте «в» пункта 12.22.Т Правил, которые аудиторская организация может рекомендовать аудируемому лицу, является привлечение другой организации для:

**а)** проведения проверки или повторного выполнения работы, затронутой угрозой независимости, в части аудиторского задания в требуемом объеме;

**б)** проверки выполнения задания по соответствующей услуге, не обеспечивающей уверенность, или повторного её выполнения в таком объеме, чтобы такая другая организация могла взять на себя ответственность за выполнение задания.

### *Связанные стороны*

**12.23.Т.** В порядке исключения из требований, установленных настоящим разделом, а также пунктом 1.14.Т Правил, аудиторская организация, другая организация в сети могут принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица, оказывать определенные услуги, не обеспечивающие уверенность, которые иначе считались бы недопустимыми с точки зрения настоящего раздела, следующим связанным сторонам аудируемого лица:

**а)** организации, контролирующей (прямо или косвенно через подконтрольных лиц) аудируемое лицо;

**б)** организации, имеющей прямую финансовую заинтересованность в аудируемом лице при условии, что данная организация обладает значительным влиянием на аудируемое лицо, и указанная заинтересованность в аудируемом лице является существенной для данной организации;

**в)** организации, которая находится под общим контролем с аудируемым лицом («сестринской организации»),

при условии, что:

- аудиторская организация, другая организация в сети не выражают мнение о бухгалтерской отчетности такой связанной стороны;

- аудиторская организация, другая организация в сети не принимают, прямо или косвенно, на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица;

- данные услуги не создают угрозы самоконтроля;

- аудиторская организация принимает меры в ответ на иные возникающие угрозы независимости, если они не находятся на приемлемом уровне.

### *Документация*

**12.24.П1.** Для целей выполнения требований, установленных пунктом 1.26.Т Правил, документация выводов аудиторской организации о соблюдении требований настоящей части Правил может включать следующую информацию:

**а)** основные характеристики соответствующей услуги, не обеспечивающей уверенность, и как данная услуга может повлиять на бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;

**б)** характер угрозы, возникающей в связи с оказанием данной услуги аудируемому лицу, а также будет ли результат услуги предметом аудиторских процедур в ходе аудита бухгалтерской отчетности;

**в)** степень вовлеченности руководства аудируемого лица в решение вопросов, касающихся данной услуги, и в надзор за её оказанием;

**г)** примененные меры предосторожности или иные действия, предпринятые в ответ на угрозу независимости;

**д)** обоснование вывода о том, что данная услуга не запрещена и что угрозы независимости находятся на приемлемом уровне;

е) в отношении услуги, не обеспечивающей уверенность, которая предлагается к оказанию организациям, указанным в пункте 12.18.Т Правил – меры, предпринятые для соблюдения требований, установленных в пунктах 12.18.Т-12.20.Т Правил.

## **УСЛУГИ, СВЯЗАННЫЕ С ВЕДЕНИЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

12.25.П1. Услугами, связанными с ведением бухгалтерского учета (далее - бухгалтерские услуги), являются, в частности:

- а) подготовка регистров бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности;
- б) отражение объектов в бухгалтерском учете;
- в) расчет заработной платы;
- г) помощь в установлении причин и исправлении несоответствий, выявленных при сверке счетов бухгалтерского учета;
- д) трансформация бухгалтерской отчетности из одной системы стандартов бухгалтерского учета в другую.

12.25.П2. Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности. В обязанности руководства аудируемого лица, в частности, входит:

- а) разработка учетной политики и её применение;
- б) подготовка первичной учетной документации, включая исходные данные для ее составления;
- в) создание учетных записей;
- г) классификация объектов для целей бухгалтерского учета.

### **Возникающие угрозы независимости**

#### *Все аудируемые лица*

12.26.П1. Оказание аудируемому лицу бухгалтерских услуг создает угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

12.26.П2. В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги в случае, если они оказывали аудируемому лицу в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.27.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать бухгалтерские услуги, в том числе по составлению бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение, либо подготовкой финансовой информации, формирующей основу указанной бухгалтерской отчетности, аудируемому

лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, за исключением случаев, когда одновременно выполняются следующие условия:

а) такие услуги имеют рутинный характер;

б) аудиторская организация принимает меры в ответ на возникающие угрозы независимости, если они не находятся на приемлемом уровне.

12.27.П1. Бухгалтерские услуги, имеющие рутинный характер, предполагают использование информации, в отношении которой аудируемое лицо сформировало необходимые профессиональные суждения и приняло необходимые решения, и практически не требуют от аудитора применения профессионального суждения.

12.27.П2. С учетом того, что бухгалтерские услуги могут оказываться в ручном или автоматизированном режиме, при решении вопроса о том, имеет ли услуга, оказываемая в автоматизированном режиме, рутинный характер, рассматриваются, в частности, следующие факторы: действия (процессы), которые будут выполнены с использованием технологии, результат ее применения, оказывается ли с использованием технологии автоматизированная услуга, которая основана на экспертизе, профессиональном суждении аудиторской организации, другой организации в сети, или требует такой экспертизы, профессионального суждения.

12.27.П3. Примерами бухгалтерских услуг (оказываемых в ручном или автоматизированном режиме), имеющих рутинный характер, являются:

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 учетной документации или исходных данных для ее составления (например, из счетов за коммунальные услуги), и корреспонденцию счетов бухгалтерского учета по которым определило само аудируемое лицо;

в) расчет суммы амортизации объектов основных средств, когда аудируемое лицо самостоятельно определяет учетную политику в отношении этих объектов, срок полезного использования и ликвидационную стоимость;

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

д) составление главной книги по составленным аудируемым лицом учетным записям;

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

Аудиторская организация, другая организация в сети могут оказывать указанные услуги аудируемым лицам, не являющимся общественно значимыми организациями, при условии соблюдения требований, установленных в пунктах 1.15.Т и 12.27.Т Правил.

12.27.П4. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозу самоконтроля, возникающую в связи с оказанием аудируемому лицу, не

являющемуся общественно значимой организацией, бухгалтерских услуг, имеющих рутинный характер, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию бухгалтерской услуги;

б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, бухгалтерской услуги проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию бухгалтерской услуги.

*Аудлируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.28.Г.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать бухгалтерские услуги аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией.

**12.29.Г.** В порядке исключения из пункта 12.28.Г Правил аудиторская организация, другая организация в сети могут оказывать услуги по составлению бухгалтерской отчетности связанным сторонам аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, указанным в подпунктах «в» и «г» пункта 1.16.П1 Правил при одновременном выполнении следующих условий:

а) аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности общественно значимой организации за период, за который составляется бухгалтерская отчетность указанных связанных сторон, уже было представлено аудиторской организацией;

б) аудиторская организация, другая организация в сети не принимают на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица и применяют концептуальный подход для выявления и оценки угроз независимости, а также принятия мер в ответ на данные угрозы;

в) бухгалтерская отчетность указанных связанных сторон основана на информации, утвержденной аудируемым лицом, и аудиторская организация, другая организация в сети не участвуют в подготовке данной информации;

г) бухгалтерская отчетность указанных связанных сторон не будет формировать основу консолидированной финансовой отчетности общественно значимой организации за будущий период, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

## **АДМИНИСТРАТИВНЫЕ УСЛУГИ**

12.30.П1. Оказание административных услуг включает содействие аудируемому лицу в выполнении рутинных задач в ходе хозяйственной деятельности.

12.30.П2. Примерами административных услуг являются:

а) услуги по обработке текстов;

б) заполнение форм (бланков) документов для последующего утверждения аудируемым лицом;

в) представление таких форм в соответствии с указаниями аудируемого лица;

г) мониторинг предусмотренных законом сроков подачи документов и информирование аудируемого лица об этих сроках.

## **Возникающие угрозы независимости**

### *Все аудируемые лица*

12.31.П1. Оказание административных услуг аудируемому лицу, как правило, не создает угрозу независимости, если такие услуги являются рутинными по характеру и практически не требуют применения профессионального суждения.

## **УСЛУГИ ПО ОЦЕНКЕ**

12.31.П2. Оценка предполагает формирование допущений в отношении будущих событий, применение надлежащих методов и способов для целей расчета определенной величины или диапазона величин актива, обязательства, всего или части бизнеса.

12.31.П3. К аудиторской организации, другой организации в сети могут обратиться с запросом на проведение оценки для содействия аудируемому лицу в расчете подлежащих к уплате сумм налога или в налоговом планировании. В случае, когда, кроме влияния на учетные записи, связанные с отражением сумм налога, результат такой оценки не будет иметь влияния на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, должны применяться положения пунктов 12.51.П1-12.54.П1 Правил.

## **Возникающие угрозы независимости**

### *Все аудируемые лица*

12.32.П1. Оказание аудируемому лицу услуг по оценке может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение. Оказание аудируемому лицу услуг по оценке также может создать угрозу заступничества.

12.32.П2. При выявлении и оценке уровня угроз самоконтроля, заступничества, возникающих при оказании аудируемому лицу услуг по оценке, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) для каких целей готовится и будет использоваться отчет об оценке;
- б) будет ли отчет об оценке общедоступен;
- в) степень вовлеченности самого аудируемого лица в процесс определения и утверждения методов и способов оценки и иных значимых вопросов, требующих профессионального суждения;
- г) степень субъективности оценки (в случае оценки на основе стандартных методов и способов);
- д) будет ли оценка существенно влиять на бухгалтерскую отчетность;
- е) полнота раскрытия информации об оценке в бухгалтерской отчетности;
- ж) насколько методы и способы оценки основаны на законодательстве и практике;
- з) волатильность вовлеченных в оценку сумм из-за зависимости от будущих событий.

При выявлении угрозы самоконтроля в связи с оказанием услуг по оценке аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, должны выполняться требования, установленные в пункте 12.34.Т Правил.

Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями

12.32.ПЗ. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозы самоконтроля или заступничества, возникающие в связи с оказанием услуг по оценке аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги по оценке;

б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, услуги по оценке, проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию услуги по оценке.

**12.33.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, услуги по оценке, если оценка одновременно:

а) предполагает значительную субъективность;

б) оказывает существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

12.33.П1. В некоторых случаях оценка не предполагает значительную субъективность, например, когда метод и способ оценки, а также лежащие в основе оценки допущения основаны на законодательстве и практике. В данных обстоятельствах результаты оценки, выполненной разными лицами, организациями, скорее всего, не будут существенно различаться.

Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями

Угроза самоконтроля

**12.34.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, услуги по оценке, если оказание данных услуг может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т и 12.13.Т Правил).

Угроза заступничества

12.34.П1. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на угрозу заступничества, возникающую в связи с оказанием услуг по оценке аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги по оценке.

## УСЛУГИ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ

12.35.П1. Услугами по налоговому консультированию являются, в частности, следующие услуги, рассмотренные в настоящем разделе:

- а) составление налоговых расчетов и деклараций (далее вместе – налоговые декларации);
- б) расчет налогов с целью формирования учетных записей;
- в) налоговое планирование;
- г) налоговое консультирование;
- д) налоговые услуги, включающие оценку;
- е) помощь при разрешении налоговых споров.

12.35.П2. Во многих случаях услуги по налоговому консультированию оказываются комплексно, во взаимосвязи друг с другом или с другими услугами, не обеспечивающими уверенность, которые оказывает аудиторская организация, например, услугами, связанными с корпоративными финансами. Поскольку составление исчерпывающего перечня услуг по налоговому консультированию не представляется возможным, то для оценки обстоятельств в отношении конкретной услуги по налоговому консультированию, не рассмотренной в настоящем разделе, должен применяться концептуальный подход.

### Возникающие угрозы независимости

12.36.П1. Оказание аудируемому лицу услуг по налоговому консультированию может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение. Оказание аудируемому лицу услуг по налоговому консультированию также может создать угрозу заступничества.

12.36.П2. При выявлении и оценке уровня угроз, возникающих при оказании аудируемому лицу услуг по налоговому консультированию, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) конкретные характеристики задания;
- б) обладают ли работники аудируемого лица соответствующими навыками и знаниями в области налогообложения;
- в) система, в рамках которой налоговые органы оценивают и взимают налог, и роль аудиторской организации, другой организации в сети в этом процессе<sup>16</sup>;
- г) сложность налогового режима и необходимость применения суждения при его соблюдении.

### Все аудируемые лица

**12.37.Г.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать аудируемому лицу услугу по налоговому консультированию или рекомендовать ему сделку, если услуга по налоговому консультированию, сделка связаны с продвижением, планированием или формированием мнения в поддержку порядка налогового учета,

<sup>16</sup> В соответствии с законодательством иностранных государств.

рекомендованного, прямо или косвенно, данной аудиторской организацией или другой организацией в сети, и основной целью применения данного порядка налогового учета является уклонение от уплаты налогов. Данный запрет не распространяется на случаи налоговой оптимизации, когда аудиторская организация убеждена, что предлагаемый порядок налогового учета с высокой долей вероятности основан на нормах применимого законодательства о налогах и сборах.

12.37.П.1. За исключением случаев, когда согласно обоснованному мнению аудиторской организации порядок налогового учета с высокой долей вероятности основан на нормах применимого законодательства о налогах и сборах, оказание услуг, указанных в пункте 12.37.Т Правил, создает угрозы личной заинтересованности, самоконтроля и заступничества, которые не могут быть устранены или сведены к приемлемому уровню ответными мерами.

### **Составление налоговых деклараций**

12.38.П1. Услуги по составлению налоговых деклараций включают:

а) оказание помощи клиенту в составлении налоговых деклараций путем формирования и внесения информации (обычно в стандартные формы), включая сумму налога с целью представления в налоговые органы;

б) консультирование по отражению осуществленных в прошлом хозяйственных операций в налоговых декларациях;

в) ответ от имени аудируемого лица на требования налоговых органов о предоставлении информации, пояснений (например, пояснений принятого подхода к определению подлежащих уплате сумм налога).

### **Возникающие угрозы независимости**

#### *Все аудируемые лица*

12.39.П1. Оказание услуг по составлению налоговых деклараций, как правило, не создает угрозы независимости, так как:

а) указанные услуги, как правило, основаны на исторической информации и подразумевают анализ и представление такой информации в соответствии с законодательством о налогах и сборах и практикой;

б) налоговые декларации подлежат проверке налоговыми органами в соответствии с установленным порядком.

### **Расчет налогов с целью формирования учетных записей**

12.40.П1. Расчет налогов с целью формирования учетных записей предполагает подготовку расчетов текущих и отложенных налоговых обязательств или активов с целью формирования учетных записей, на которых основываются показатели налоговых обязательств или активов в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

## **Возникающие угрозы независимости**

### *Все аудируемые лица*

12.41.П1. Подготовка для аудируемого лица расчетов текущих и отложенных налоговых обязательств или активов с целью формирования учетных записей создает угрозу самоконтроля.

### *Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.42.П1. В дополнение к факторам, указанным в пункте 12.36.П2 Правил, при оценке уровня указанной угрозы самоконтроля рассматривается также вопрос о том, может ли расчет оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

12.42.П2. В случае, когда аудируемое лицо не является общественно значимой организацией, примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на указанную угрозу самоконтроля, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги по подготовке расчетов налогов с целью формирования учетных записей;

б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, услуги по подготовке расчетов текущих и отложенных налоговых обязательств или активов, проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию услуги по подготовке расчетов текущих и отложенных налоговых обязательств или активов.

### *Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.43.Т.** В случае, когда аудируемое лицо является общественно значимой организацией, аудиторская организация, другая организация в сети не должны осуществлять подготовку расчетов текущих и отложенных налоговых обязательств или активов для аудируемого лица (см. пункты 12.11.Т и 12.13.Т Правил).

## **Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование**

12.44.П1. Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование включают различные виды услуг, в частности, предоставление консультаций в отношении эффективного исполнения налоговых требований или по применению новых требований законодательства о налогах и сборах.

## **Возникающие угрозы независимости**

### *Все аудируемые лица*

12.45.П1. Оказание услуг по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского

учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение. Оказание услуг по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию аудируемому лицу также может создать угрозу заступничества.

12.45.П2. Оказание услуг по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию аудируемому лицу не создает угрозу самоконтроля, если результаты данных услуг отвечают любому из следующих условий:

- а) согласуются с мнением налоговых органов, прецедентами;
- б) основаны на сложившейся практике, т.е. на широко применяемой практике, которая не подвергалась сомнению налоговыми органами;
- в) с высокой долей вероятности согласно обоснованному мнению аудиторской организации основаны на нормах применимого законодательства о налогах и сборах.

12.45.П3. В дополнение к факторам, указанным в пункте 12.36.П2 Правил, при выявлении и оценке уровня угроз самоконтроля или заступничества, возникающих при оказании услуг по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию аудируемому лицу, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) степень субъективности толкования применения результата налоговой консультации для целей бухгалтерской отчетности;
- б) основан ли налоговый учет по предмету консультации на разъяснениях налоговых органов или он иным образом согласован с ними перед составлением бухгалтерской отчетности;
- в) насколько влияние результата налоговой консультации может оказаться существенным для бухгалтерской отчетности.

В случае выявления угрозы самоконтроля в связи с указанными услугами, оказываемыми аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, должны применяться требования, установленные пунктом 12.48.Т Правил.

Результат налоговой консультации зависит от способа ведения бухгалтерского учета или представления объекта в бухгалтерской отчетности

**12.46.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию аудируемому лицу, если одновременно выполняются следующие условия:

- а) результат налоговой консультации зависит от конкретного способа учета того или иного объекта или его представления в бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;
- б) аудиторская группа имеет основания сомневаться в корректности данного способа учета объекта или его представления в бухгалтерской отчетности в соответствии с применимыми правилами составления бухгалтерской отчетности.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.47.П1. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозы самоконтроля или заступничества, возникающие в связи с оказанием услуг по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги по налоговому планированию или прочему налоговому консультированию;

б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, услуги по налоговому планированию или прочему налоговому консультированию, проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию услуги по налоговому планированию или прочему налоговому консультированию;

в) предварительное получение разъяснения налоговых органов.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

#### Угроза самоконтроля

**12.48.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данных услуг может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т, 12.13.Т и 12.45.П2. Правил).

#### Угроза заступничества

12.49.П1. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозу заступничества, возникающую в связи с оказанием услуг по налоговому планированию и прочему налоговому консультированию аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги по налоговому планированию или прочему налоговому консультированию;

б) предварительное получение разъяснения налоговых органов.

#### **Налоговые услуги, включающие оценку**

12.50.П1. Налоговые услуги, включающие оценку, могут быть оказаны в связи с:

а) реорганизацией и реструктуризацией организации;

б) исследованиями трансфертного ценообразования;

в) программами выплат на основе акций.

#### **Возникающие угрозы независимости**

##### *Все аудируемые лица*

12.51.П1. Оказание налоговых услуг, включающих оценку, аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение. Оказание налоговых услуг, включающих оценку, аудируемому лицу также может создать угрозу заступничества.

12.51.П2. В случае, когда аудиторская организация, другая организация в сети проводят оценку для содействия аудируемому лицу в расчете подлежащих уплате сумм налога или в налоговом планировании, результат оценки может:

а) не иметь иного влияния на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, кроме влияния на учетные записи, связанные с отражением сумм налога. В этом случае применяются положения подраздела «Услуги по налоговому консультированию» Правил.

б) иметь влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, помимо влияния на учетные записи, связанные с отражением сумм налога, например, если оценка приводит к переоценке активов. В этом случае применяются положения подраздела «Услуги по оценке» Правил.

12.51.П3. Оказание налоговых услуг, включающих оценку, аудируемому лицу не создает угрозу самоконтроля, если выполняется любое из следующих условий:

а) лежащие в основе оценки допущения предусмотрены нормативными правовыми актами или общепризнаны;

б) используемые для оценки методы основаны на общепризнанных стандартах или предусмотрены нормативными правовыми актами, а оценка подлежит проверке налоговыми или иными государственными органами.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.52.П1. Аудиторская организация, другая организация в сети могут проводить для аудируемого лица, не являющегося общественно значимой организацией, оценку исключительно для целей налогообложения, когда результат оценки будет влиять на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность только в части учетных записей, связанных с отражением сумм налога. Такая ситуация, как правило, не будет создавать угроз независимости, если влияние на бухгалтерскую отчетность не является существенным или если оценка подлежит проверке налоговыми или иными государственными органами.

12.52.П2. Если оценка, которая проводится для целей налогообложения не подлежит проверке налоговыми или иными государственными органами и её влияние на бухгалтерскую отчетность является существенным, то в дополнение к факторам, указанным в пункте 12.36.П2 Правил, при выявлении и оценке уровня угроз самоконтроля, заступничества, возникающих при оказании таких услуг аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) насколько методы и способы оценки основаны на законодательстве и практике;

б) степень субъективности оценки;

в) надежность и доступность исходных данных.

12.52.П3. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на указанные угрозы, возникающие в связи с оказанием соответствующих услуг аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию налоговой услуги, включающей оценку;

б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, налоговой услуги, включающей оценку проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию налоговой услуги, включающей оценку;

в) предварительное получение разъяснения налоговых органов.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

#### Угроза самоконтроля

**12.54.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать налоговые услуги, включающие оценку, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данных услуг может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т, 12.13.Т и 12.51.ПЗ. Правил).

#### Угроза заступничества

12.54.П1. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозу заступничества, возникающую в связи с оказанием налоговых услуг, включающих оценку, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию налоговой услуги, включающей оценку;

б) предварительное получение разъяснения налоговых органов.

#### **Помощь при разрешении налоговых споров**

12.55.П1. Оказание помощи при разрешении налоговых споров может быть связано с рассмотрением налоговыми органами порядка применения законодательства о налогах и сборах аудируемым лицом. Соответствующая услуга может предполагать, например, оказание помощи в случае, когда налоговые органы уведомили аудируемое лицо о том, что не принимают его аргументов по конкретному вопросу, и налоговые органы или аудируемое лицо подают соответствующее заявление в суд.

#### **Возникающие угрозы независимости**

*Все аудируемые лица*

12.56.П1. Оказание помощи при разрешении налоговых споров аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение. Оказание помощи при разрешении налоговых споров аудируемому лицу также может создать угрозу заступничества.

12.56.П2. В дополнение к факторам, указанным в пункте 12.36.П2 Правил, при выявлении и оценке уровня угроз самоконтроля, заступничества, возникающих при

оказании помощи при разрешении налоговых споров аудируемому лицу, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) роль руководства аудируемого лица в разрешении спора;
- б) степень существенности влияния исхода спора на бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;
- в) предоставила ли консультацию, ставшую предметом налогового спора, аудиторская организация, другая организация в сети;
- г) насколько рассматриваемый вопрос основан на законодательстве, прецедентах, практике;
- д) является ли судебное разбирательство открытым.

В случае выявления угрозы самоконтроля в связи с указанными услугами, оказываемыми аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, должны применяться требования, установленные в пункте 12.58.Т Правил.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.57.П1. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозы самоконтроля, заступничества, возникающие в связи с оказанием помощи при разрешении налоговых споров аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, являются:

- а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию помощи при разрешении налоговых споров;
- б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, оказанию помощи при разрешении налоговых споров, проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или оказания помощи при разрешении налоговых споров.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

#### Угроза самоконтроля

**12.58.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать помощь при разрешении налоговых споров аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данной услуги может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т и 12.13.Т Правил).

#### Угроза заступничества

12.58.П1. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на угрозу заступничества, возникающую в связи с оказанием помощи при разрешении налоговых споров аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию помощи при разрешении налоговых споров.

## Защита в суде

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.59.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги, предполагающие помощь при разрешении налоговых споров, аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, если одновременно выполняются условия ниже:

а) данные услуги предполагают защиту прав и интересов аудируемого лица в суде при решении налогового вопроса;

б) оспариваемые суммы налога являются существенными для бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.60.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги, предполагающие помощь при разрешении налоговых споров, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если данные услуги предполагают защиту прав и интересов аудируемого лица в суде.

12.61.П1. Пункты 12.59.Т и 12.60.Т Правил не запрещают аудиторской организации, другой организации в сети оказывать услуги в роли консультанта аудируемого лица в отношении рассматриваемого в суде вопроса, в частности:

а) составлять ответы на требования о предоставлении информации, пояснений;

б) предоставлять сведения, подтверждающую информацию об оказанных услугах;

в) оказывать содействие аудируемому лицу в анализе налоговых вопросов, относящихся к предмету спора.

## УСЛУГИ, СВЯЗАННЫЕ С ВНУТРЕННИМ АУДИТОМ

12.62.П1. Услуги, связанные с внутренним аудитом, предполагают содействие аудируемому лицу в осуществлении функции внутреннего аудита. 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 её основе отчетности;

- специфические запросы в отношении отдельных её частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур;

в) проверку результативности и эффективности деятельности, включая некоммерческую деятельность организации;

г) проверку соблюдения:

- требований нормативных правовых актов;

- правил, директив и прочих внутренних требований организации.

12.62.П2. Масштаб и цели внутреннего аудита могут значительно различаться и зависеть от размера и организационной структуры организации, от требований его руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Внутренний аудит может включать вопросы операционного характера, которые не обязательно будут предметом рассмотрения в ходе аудита бухгалтерской отчетности.

**Риск принятия ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица при оказании услуг, связанных с внутренним аудитом**

**12.63.Т.** Согласно пункту 1.14.Т Правил аудиторская организация, другая организация в сети не должны принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица. При оказании аудируемому лицу услуг, связанных с внутренним аудитом, аудиторская организация должна обеспечить выполнение всех следующих условий:

а) аудируемое лицо назначает обладающих соответствующими навыками, знаниями и опытом лиц, ответственных за внутренний аудит и разработку, внедрение и поддержание средств контроля и подотчетных лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица;

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

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

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

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

12.63.П1. Выполнение части функции 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.

12.63.П2. Примерами услуг, связанных с внутренним аудитом, которые включают принятие ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица, являются:

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

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

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

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

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

е) оказание услуг, предполагающих 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 в подпунктах «а»-«е» настоящего пункта.

### **Возникающие угрозы независимости**

#### *Все аудируемые лица*

12.64.П1. Оказание услуг, связанных с внутренним аудитом, аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на аудит бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

12.64.П2. В случаях, когда аудиторская организация использует результаты работы службы внутреннего аудита в целях внешнего аудита, согласно стандартам аудиторской деятельности аудиторская организация должна оценить данную работу. В случае, когда аудиторская организация принимает задание аудируемого лица по оказанию услуг, связанных с внутренним аудитом, и результаты этих услуг могут использоваться ею при проведении внешнего аудита, возникает угроза самоконтроля. Указанная угроза самоконтроля возникает, поскольку существует вероятность того, что аудиторская группа будет использовать результаты работы службы внутреннего аудита:

а) без надлежащей оценки этих результатов;

б) без того уровня профессионального скептицизма, который аудиторская группа проявляла бы, если бы функция внутреннего аудита выполнялась лицами, не являющимися работниками аудиторской организации.

12.64.П3. При выявлении и оценке уровня указанной угрозы самоконтроля, возникающей при оказании услуг, связанных с внутренним аудитом, аудируемому лицу рассматриваются, в частности, следующие факторы:

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

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

в) насколько аудиторская группа намерена полагаться на результаты работы службы внутреннего аудита.

В случае выявления угрозы самоконтроля в связи с указанными услугами, оказываемыми аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, должны применяться требования, установленные в пункте 12.66.Т Правил.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.65.П1. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на угрозу заступничества, возникающую в связи с оказанием услуг, связанных с внутренним аудитом, аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги, связанной с внутренним аудитом.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.66.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги, связанные с внутренним аудитом, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данных услуг может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т и 12.13.Т Правил).

12.66.П1. Примерами услуг, запрещенных согласно пункту 12.66.Т Правил, являются услуги, связанные с внутренним аудитом, в отношении:

- а) средств внутреннего контроля составления бухгалтерской отчетности;
- б) информационных систем, связанных с составлением бухгалтерской отчетности (включающих систему бухгалтерского учета), которые генерируют информацию и данные для бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;
- в) числовых показателей в бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение, или раскрываемой в ней информации.

## **УСЛУГИ, СВЯЗАННЫЕ С ИНФОРМАЦИОННЫМИ СИСТЕМАМИ**

12.67.П1. Услуги, связанные с информационными системами, охватывают широкий спектр услуг и включают, в частности:

- а) проектирование и разработку программно-аппаратных средств;
- б) внедрение информационных систем, включая установку, настройку, интеграцию, кастомизацию;
- в) эксплуатацию, сопровождение, мониторинг, обновление, модернизацию информационных систем;
- г) сбор, хранение, управление (прямо или косвенно) размещением данных.

12.67.П2. Информационные системы могут:

- а) агрегировать исходные данные;
- б) быть частью средств контроля составления бухгалтерской отчетности;
- в) генерировать информацию, которая оказывает влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, включая раскрываемую в ней информацию.

При этом информационные системы также могут быть не связаны с учетными записями, средствами контроля составления бухгалтерской отчетности.

### **Риск принятия ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица при оказании услуг, связанных с информационными системами**

**12.68.Т.** Согласно пункту 1.14.Т Правил аудиторская организация, другая организация в сети не должны принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица. При оказании услуг, связанных с информационными системами, аудируемому лицу аудиторская организация, другая организация в сети должны обеспечить выполнение всех следующих условий:

**а)** аудируемое лицо признает ответственность за внедрение и мониторинг средств контроля;

**б)** аудируемое лицо через назначенное(ых) лицо(лиц), обладающего(их) соответствующими навыками, знаниями и опытом (предпочтительно из состава руководства), само принимает все решения, входящие в зону ответственности руководства, в отношении проектирования, разработки, внедрения, эксплуатации, сопровождения, мониторинга, обновления, модернизации информационной системы;

**в)** аудируемое лицо оценивает качество и результаты проектирования, разработки, внедрения, эксплуатации, сопровождения, мониторинга, обновления, модернизации информационной системы;

**г)** аудируемое лицо несет ответственность за эксплуатацию информационной системы и за данные, которые эта система генерирует и использует.

**12.68.П1.** Примерами услуг, связанных с информационными системами, которые приводят к принятию ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица, являются случаи, когда аудиторская организация, другая организация в сети:

**а)** хранят, управляют (прямо или косвенно) размещением данных от имени аудируемого лица, в частности:

- выступая в качестве единственного источника доступа к финансовым или нефинансовым информационным системам аудируемого лица;

- осуществляя хранение данных, записей аудируемого лица в таком объеме, что (без учета таких хранимых данных, записей) данные, записи аудируемого лица были бы неполными;

- оказывая услуги по обеспечению информационной безопасности, резервного копирования данных, записей аудируемого лица такие, как выполнение соответствующих функций в рамках управления непрерывностью деятельности организации или аварийного восстановления;

**б)** осуществляют эксплуатацию, сопровождение, мониторинг информационных систем, сетей, сайта в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» аудируемого лица.

**12.68.П2.** Сбор, получение, хранение, передача данных, предоставленных аудируемым лицом для целей проведения аудита или оказания данному аудируемому лицу услуги, не являющейся запрещенной согласно Правилам, не приводят к принятию ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица.

## Возникающие угрозы независимости

### *Все аудируемые лица*

12.69.П1. Оказание услуг, связанных с информационными системами, аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на аудит бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

12.69.П2. При выявлении и оценке уровня указанной угрозы самоконтроля, возникающей в связи с оказанием услуг, связанных с информационными системами, аудируемому лицу рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) характер услуги;
- б) характер информационных систем и насколько данные системы влияют или взаимодействуют с учетными записями, средствами внутреннего контроля составления бухгалтерской отчетности или бухгалтерской отчетностью;
- в) насколько аудиторская группа намерена полагаться на конкретные информационные системы в ходе аудита.

В случае выявления угрозы самоконтроля в связи с указанными услугами, оказываемыми аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, должны применяться требования, установленные в пункте 12.71.Г Правил.

12.69.П3. Примерами услуг, связанных с информационными системами, которые создают угрозу самоконтроля в случае, если они отражаются в регистрах бухгалтерского учета или влияют на регистры бухгалтерского учета, средства внутреннего контроля составления бухгалтерской отчетности, являются:

- а) проектирование, разработка, внедрение, эксплуатация, сопровождение, мониторинг, обновление, модернизация информационных систем, включая относящихся к кибербезопасности;
- б) техническая поддержка информационных систем аудируемого лица, включая сети и программное обеспечение;
- в) внедрение программного обеспечения для автоматизации бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности независимо от того, было ли оно разработано аудиторской организацией, другой организацией в сети.

### *Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.70.П1. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на угрозу самоконтроля, возникающую в связи с оказанием услуг, связанных с информационными системами, аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги, связанной с информационными системами.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.71.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги, связанные с информационными системами, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данных услуг может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т и 12.13.Т Правил).

**УСЛУГИ, СВЯЗАННЫЕ С СУДЕБНЫМИ РАЗБИРАТЕЛЬСТВАМИ**

12.72.П1. Услуги, связанные с судебными разбирательствами, включают, в частности:

- а) оказание содействия в организации документооборота или в поиске документов в связи с судебным разбирательством;
- б) участие в качестве эксперта, специалиста;
- в) расчетная оценка величины ущерба или иных денежных сумм, которые могут подлежать получению и выплате в результате судебного разбирательства;
- г) финансово-экономические расследования, исследования и консультации.

**Возникающие угрозы независимости**

*Все аудируемые лица*

12.73.П1. Оказание услуг, связанных с судебными разбирательствами, аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение. Оказание услуг, связанных с судебными разбирательствами, аудируемому лицу также может создать угрозу заступничества.

12.74.П1. При выявлении и оценке уровня указанных угроз самоконтроля, заступничества, возникающих в связи с оказанием услуг, связанных с судебными разбирательствами, аудируемому лицу рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) нормативно правовая среда, в которой оказывается услуга;
- б) характер и конкретные обстоятельства услуги;
- в) предполагает ли услуга оценку (или может повлиять на такую оценку) величины ущерба или иных денежных сумм, которые могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

В случае выявления угрозы самоконтроля в связи с указанными услугами, оказываемыми аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, применяется пункт 12.76.Т Правил.

12.74.П2. В случае, когда аудиторская организация, другая организация в сети оказывают аудируемому лицу услуги, связанные с судебным разбирательством, которые включают оценку (или могут повлиять на такую оценку) величины ущерба или иных денежных сумм, которые влияют на бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская

организация будет выражать мнение, применяются положения подраздела «Услуги по оценке» Правил.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.75.П1. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на указанные угрозы самоконтроля, заступничества, возникающие в связи с оказанием услуг, связанных с судебными разбирательствами, аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги, связанной с судебными разбирательствами.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**Угроза самоконтроля**

**12.76.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги, связанные с судебными разбирательствами, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данных услуг может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т и 12.13.Т Правил).

12.76.П1. Примером услуги, запрещенной согласно пункту 12.76.Т Правил, является предоставление консультаций в связи с судебным разбирательством в случае, когда существует риск того, что результат услуги будет иметь влияние на сумму резерва или иной показатель в бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

**Угроза заступничества**

12.76.П2. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на угрозу заступничества, возникающую в связи с оказанием услуг, связанных с судебными разбирательствами, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги, связанной с судебными разбирательствами.

**Привлечение в качестве свидетеля, эксперта, специалиста**

*Все аудируемые лица*

12.77.П1. Работник аудиторской организации, другой организации в сети может выступать в качестве свидетеля, эксперта или специалиста в связи с делом, в котором участвует аудируемое лицо.

12.77.П2. Угроза независимости не возникает в случае, когда работник аудиторской организации, другой организации в сети вызван в суд в качестве свидетеля в связи с делом, в котором участвует аудируемое лицо.

12.77.П3. Угроза заступничества, возникающая в случае, когда работник аудиторской организации, другой организации в сети выступает в качестве эксперта,

специалиста в связи с делом, в котором участвует аудируемое лицо, будет на приемлемом уровне при соблюдении одного из следующих условий:

а) аудиторская организация, другая организация в сети назначены судебными, следственными органами или органами дознания;

б) аудиторская организация, другая организация в сети выступают в качестве эксперта, специалиста в связи с делом по защите прав и законных интересов группы лиц и при этом одновременно соблюдаются следующие условия:

- аудируемые лица составляют менее 20 процентов членов указанной группы лиц (по количеству и размеру);

- аудируемое лицо не является лицом, которому поручено ведение соответствующего дела в интересах указанной группы лиц;

- указанная группа лиц не поручила аудируемому лицу определять характер и объем услуг, которые будут оказаны аудиторской организацией в связи с делом, или условия, на которых они будут оказаны.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.78.П1. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на угрозу заступничества, возникающую в связи с оказанием услуг в качестве эксперта, специалиста, аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги в качестве эксперта, специалиста.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.79.Т.** Работник аудиторской организации, другой организации в сети не должен выступать в качестве эксперта, специалиста в связи с делом, в котором участвует аудируемое лицо, являющееся общественно значимой организацией, за исключением случаев, когда выполняются условия, предусмотренные в пункте 12.77.П3 Правил.

## **ЮРИДИЧЕСКИЕ УСЛУГИ**

### **Возникающие угрозы независимости**

*Все аудируемые лица*

12.80.П1. Оказание юридических услуг аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение. Оказание юридических услуг аудируемому лицу также может создать угрозу заступничества.

### **Функция юридического консультанта**

12.81.П1. Юридические услуги включают, в частности:

а) сопровождение договоров;

б) юридическую помощь аудируемому лицу при совершении сделки;

- в) юридическое консультирование;
- г) юридическую экспертизу;
- д) поддержку юридической службы аудируемого лица.

## **Возникающие угрозы независимости**

### *Все аудируемые лица*

12.82.П1. При выявлении и оценке уровня угроз самоконтроля, заступничества, возникающих в связи с оказанием юридических услуг аудируемому лицу, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) существенность влияния любых рассматриваемых вопросов на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица;
- б) сложность рассматриваемого вопроса и необходимость использования суждения при оказании услуги.

В случае выявления угрозы самоконтроля в связи с указанными услугами, оказываемыми аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, должны применяться требования, установленные в пункте 12.84.Г Правил.

12.82.П2. Примерами юридических услуг, которые могут создать угрозу самоконтроля, являются:

- а) расчетная оценка величины потенциального ущерба в связи с судебным разбирательством для целей отражения соответствующего резерва в бухгалтерской отчетности аудируемого лица;
- б) интерпретация положений договоров, которые могут привести к отражению обязательств в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

12.82.П3. Ведение переговоров от лица аудируемого лица может создать угрозу заступничества или привести к принятию аудиторской организацией, другой организацией в сети ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица.

### *Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.83.П1. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозы самоконтроля, заступничества, возникающие в связи с оказанием юридических услуг аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, являются:

- а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию юридической услуги;
- б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, юридической услуги проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию юридической услуги.

## *Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

### Угроза самоконтроля

**12.84.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать юридические услуги аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данных услуг может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т и 12.13.Т Правил).

### Угроза заступничества

12.85. П1. При выявлении и оценке угрозы заступничества, возникающей в связи с оказанием юридических услуг аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, принимаются во внимание положения пунктов 12.82.П1, 12.82.П3-12.83.П1 Правил.

### **Должность главного юрисконсульта**

#### *Все аудируемые лица*

**12.86.Т.** Партнеры и работники аудиторской организации, другой организации в сети не должны принимать предложение о назначении на должность главного юрисконсульта аудируемого лица.

12.86.П1. Должность главного юрисконсульта, как правило, является должностью с широкими полномочиями, касающимися юридических вопросов аудируемого лица.

### **Функция «адвоката»**

### **Возникающие угрозы независимости**

#### *Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.87.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны действовать в качестве «адвоката» аудируемого лица, не являющегося общественно значимой организацией, в связи с разрешением споров в суде, если оспариваемые суммы являются существенными для бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение.

12.87.П1. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозы самоконтроля, заступничества, возникающие в связи с действием в качестве «адвоката» аудируемого лица, не являющегося общественно значимой организацией, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию юридической услуги;

б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, юридической услуги, проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию юридической услуги.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**12.88.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны действовать в качестве «адвоката» аудируемого лица, являющегося общественно значимой организацией, в связи с разрешением споров в суде.

### **УСЛУГИ ПО ПОДБОРУ ПЕРСОНАЛА**

12.89.П1. Услуги по подбору персонала включают, в частности:

- а) разработку должностных инструкций работников аудируемого лица;
- б) разработку процедур поиска и отбора претендентов на вакантную должность;
- в) поиск претендентов на вакантную должность;
- г) рассмотрение претендентов на вакантную должность путем:
  - анализа имеющихся сведений о квалификации претендентов, определения их соответствия требованиям к должности на основе имеющихся сведений;
  - проверки рекомендаций, предоставленных претендентам сторонними лицами;
  - собеседования с претендентами, определения их соответствия требованиям к должности на основе собеседования;
- д) определение условий найма, ведение переговоров по конкретным условиям найма, в частности, уровню заработной платы, рабочему времени, льготам и преимуществам.

### **Риск принятия ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица при оказании услуг по подбору персонала**

**12.90.Т.** Согласно пункту 1.14.Т Правил аудиторская организация, другая организация в сети не должны принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица. При оказании услуг по подбору персонала аудиторская организация, другая организация в сети должны обеспечить выполнение всех следующих условий:

- а) аудируемое лицо назначает обладающее соответствующими навыками, знаниями и опытом лицо, предпочтительно из числа высшего руководства, которое несет ответственность за принятие всех решений в отношении найма претендента на должность;
- б) аудируемое лицо само принимает все решения в процессе подбора персонала, включая:
  - определение соответствия претендентов требованиям к должности, выбор лица, соответствующего требованиям, из числа претендентов;
  - определение условий найма, ведение переговоров по конкретным условиям найма, в частности, уровню заработной платы, рабочему времени, льготам и преимуществам.

## Возникающие угрозы независимости

### *Все аудируемые лица*

12.91.П1. Оказание услуг по подбору персонала аудируемому лицу может создавать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа.

12.91.П2. Угроза независимости, как правило, не возникает при условии, что работники аудиторской организации, другой организации в сети не принимают ответственность за выполнение функций руководства аудируемого лица, при оказании следующих услуг по найму персонала:

а) анализ имеющихся сведений о квалификации претендентов на вакантную должность с последующей консультацией аудируемому лицу в отношении соответствия претендентов требованиям к должности на основе имеющихся сведений;

б) собеседование с претендентами на вакантную должность в финансово-учетном блоке, административном блоке, блоке внутреннего аудита с последующей консультацией аудируемому лицу в отношении соответствия претендентов требованиям к указанным должностям на основе собеседования.

12.91.П3. При выявлении и оценке уровня угроз личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа, возникающих в связи с оказанием услуг по подбору персонала аудируемому лицу, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) характер запрашиваемой услуги;

б) уровень вакантной должности;

в) конфликт интересов или взаимоотношения, которые могут существовать между претендентом на должность и аудиторской организацией, другой организацией в сети, оказывающими услуги по подбору персонала.

12.91.П4. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на возникающие в данных обстоятельствах угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги по подбору персонала.

### Запрещенные услуги по подбору персонала

**12.92.Т.** При оказании услуг по подбору персонала аудиторская организация, другая организация в сети не должны выступать в роли лица, ведущего переговоры от имени аудируемого лица.

**12.93.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать аудируемому лицу следующие услуги по подбору его руководителя, любого должностного лица, главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета аудируемого лица, иного работника в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на ведение бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение:

а) поиск претендентов на вакантную должность;

б) проверка рекомендаций, предоставленных претендентам сторонними лицами;

в) рекомендация по выбору конкретного претендента;

г) рекомендация условий найма, заработной платы, льгот и преимуществ для конкретного претендента.

## **УСЛУГИ, СВЯЗАННЫЕ С КОРПОРАТИВНЫМИ ФИНАНСАМИ**

12.94.П1. Примерами услуг, связанных с корпоративными финансами, являются:

- а) содействие аудируемому лицу в разработке корпоративной стратегии;
- б) определение возможных объектов инвестиций или приобретения;
- в) консультации по цене активов в операциях приобретения, продажи, иного отчуждения;
- г) содействие в сделках по привлечению финансирования;
- д) консультации по реструктуризации;
- е) консультации по структурированию сделки корпоративного финансирования или по схемам финансирования.

### **Возникающие угрозы независимости**

#### *Все аудируемые лица*

12.95.П1. Предоставление услуг, связанных с корпоративными финансами, аудируемому лицу может создать угрозу самоконтроля, если существует риск того, что результаты услуг окажут влияние на регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность, о которой аудиторская организация будет выражать мнение. Оказание услуг, связанных с корпоративными финансами, аудируемому лицу также может создать угрозу заступничества.

12.95.П2. При выявлении и оценке уровня указанных угроз самоконтроля, заступничества, возникающих в связи с оказанием услуг, связанных с корпоративными финансами, аудируемому лицу рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) степень субъективности толкования применения результата консультации по корпоративным финансам для целей бухгалтерской отчетности;
- б) степень прямого влияния результатов консультации по корпоративным финансам на числовые показатели, отраженные в бухгалтерской отчетности, и насколько это влияние существенно для бухгалтерской отчетности.

В случае выявления угрозы самоконтроля в связи с указанными услугами, оказываемыми аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, должны применяться требования, установленные в пункте 12.99.Г Правил.

#### **Запрещенные услуги, связанные с корпоративными финансами**

**12.96.Г.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги, связанные с корпоративными финансами, которые включают продвижение акций, долговых или иных финансовых инструментов аудируемого лица на рынке, сделки с ними, их размещение, или консультировать по вопросам инвестирования в указанные акции, долговые или иные финансовые инструменты.

**12.97.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги по консультированию по корпоративным финансам аудируемому лицу, если одновременно выполняются следующие условия:

а) результат консультации по корпоративным финансам зависит от конкретного способа учета того или иного объекта или его представления в бухгалтерской отчетности, о которой аудиторская организация будет выражать мнение;

б) аудиторская группа имеет основания сомневаться в корректности данного способа учета объекта или его представления в бухгалтерской отчетности в соответствии с применимыми правилами составления бухгалтерской отчетности.

*Аудируемые лица, не являющиеся общественно значимыми организациями*

12.98.П1. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на угрозы самоконтроля, заступничества, возникающие в связи с оказанием услуг, связанных с корпоративными финансами, аудируемому лицу, не являющемуся общественно значимой организацией, являются:

а) привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги, связанной с корпоративными финансами;

б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в оказании услуги по проведению аудита, услуги, связанной с корпоративными финансами, проверки работы, выполненной в рамках проведения аудита или выполнения задания по оказанию услуги, связанной с корпоративными финансами.

*Аудируемые лица, являющиеся общественно значимыми организациями*

**Угроза самоконтроля**

**12.99.Т.** Аудиторская организация, другая организация в сети не должны оказывать услуги, связанные с корпоративными финансами, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, если оказание данных услуг может создать угрозу самоконтроля (см. пункты 12.11.Т и 12.13.Т Правил).

**Угроза заступничества**

12.99.П1. Примером меры предосторожности, которая может быть предпринята в ответ на угрозу заступничества, возникающую в связи с оказанием услуг, связанных с корпоративными финансами, аудируемому лицу, являющемуся общественно значимой организацией, является привлечение лиц, не являющихся участниками аудиторской группы, для выполнения задания по оказанию услуги, связанной с корпоративными финансами.

## **Раздел 13. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ О БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПОДГОТОВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ**

## СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ, ВКЛЮЧАЮЩЕЕ УКАЗАНИЕ НА ОГРАНИЧЕНИЕ ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И РАСПРОСТРАНЕНИЯ

### Общие положения

**13.1.Т.** В случаях, если аудиторская организация по результатам аудита бухгалтерской отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, составляет аудиторское заключение, включающее указание на ограничение его использования и распространения, требования независимости, установленные настоящей частью Правил, могут быть модифицированы в соответствии с положениями настоящего раздела Правил при одновременном соблюдении следующих условий (далее для целей настоящего раздела – отвечающее установленным условиям аудиторское задание):

**а)** аудиторская организация доводит до предполагаемых пользователей аудиторского заключения информацию о модифицированных требованиях независимости, которые будут применяться при оказании услуги;

**б)** предполагаемые пользователи аудиторского заключения понимают цель и ограничения аудиторского заключения и согласны с применением модифицированных требований независимости.

**13.2.П1.** Понимание предполагаемыми пользователями цели и ограничений аудиторского заключения может быть достигнуто путем прямого или косвенного (через представителя, уполномоченного действовать в интересах предполагаемых пользователей) участия предполагаемых пользователей в принятии решения о характере и объеме задания. Такое участие дает возможность аудиторской организации довести до сведения предполагаемых пользователей информацию по вопросам независимости, включая обстоятельства, имеющие отношение к применению концептуального подхода к соблюдению требований независимости, а также получить их согласие на применение модифицированных требований независимости.

**13.3.Т.** В случае, когда предполагаемые пользователи представляют собой группу пользователей и не представляется возможным в момент согласования условий проведения задания обратиться к каждому из них отдельно, такие пользователи должны впоследствии быть уведомлены о модифицированных требованиях независимости, согласованных с их уполномоченным представителем.

**13.3.П1.** Например, для целей выполнения требования, установленного в пункте 13.3.Т Правил, в случае, если предполагаемые пользователи представляют собой такую группу пользователей, как кредиторы по соглашению о синдицированном займе, аудиторская организация может предоставить уполномоченному представителю кредиторов договор на проведение аудита, в котором предусмотрены модифицированные требования независимости, а уполномоченный представитель кредиторов затем может предоставить данный договор членам группы предполагаемых пользователей.

**13.4.Т.** Модифицированные требования независимости, допустимые к применению настоящим разделом Правил в ином случае, запрещено применять при проведении обязательного аудита в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**13.5.Т.** В случае, когда аудиторская организация помимо аудиторского заключения, включающего указание на ограничение его использования и распространения, предоставляет аудируемому лицу также аудиторское заключение, не включающее такое указание, аудиторская организация должна применять все требования разделов 1-12 Правил.

### **Общественно значимые организации**

**13.6.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям аудиторское задание, соблюдение требований Правил, применимых к заданиям по аудиту общественно значимых организаций, не обязательно.

### **Связанные стороны**

**13.7.Т.** В случае, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям аудиторское задание, аудируемое лицо не включает его связанные стороны. Тем не менее, в случае, когда аудиторская группа знает или имеет основания полагать, что взаимоотношения или обстоятельства предполагают наличие связанных сторон у аудируемого лица, в отношении которых уместно оценивать независимость, аудиторская группа должна учитывать эти связанные стороны при выявлении и оценке угроз независимости, принятии ответных мер.

### **Сетевые организации**

**13.8.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям аудиторское задание, соблюдение требований Правил, применимых к сетевым организациям, не является обязательным. Тем не менее, в случае, когда аудиторская организация знает или имеет основания полагать, что заинтересованность или взаимоотношения другой организации в сети создают угрозу независимости, аудиторская организация должна оценить такие угрозы и предпринять ответные меры.

### **Финансовая заинтересованность, займы, кредиты, поручительства и гарантии, деловые взаимоотношения, родство и личные взаимоотношения**

**13.9.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям аудиторское задание:

**а)** соответствующие положения разделов 6-10 Правил обязательны к применению только в отношении участников аудиторской группы, их ближайших членов семьи и родственников;

**б)** аудиторская организация должна выявить, оценить и предпринять меры в ответ на угрозы независимости, возникающие в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями, указанными в разделах 6-10 Правил, между аудируемым лицом и следующими лицами:

- лицами, осуществляющими консультирование аудиторской группы по вопросам: методик и практик аудита, бухгалтерского учета и отчетности, экономической

деятельности клиента, сделок, событий или операций, оказывающих влияние на аудиторское задание;

- лицами, осуществляющими проверку качества задания в соответствии со стандартами аудиторской деятельности или иную проверку качества задания, соответствующую по цели указанной проверке;

**в)** аудиторская организация должна оценить и предпринять меры в ответ на угрозы, которые, как считает аудиторская группа, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями между аудируемым лицом и другими (не входящими в аудиторскую группу) лицами в аудиторской организации, имеющими возможность оказывать непосредственное влияние на аудиторское задание.

13.9.П1. Лица в аудиторской организации, не входящие в аудиторскую группу и имеющие возможность оказывать непосредственное влияние на аудиторское задание, включают лиц, которые рекомендуют размер вознаграждения руководителя задания, его непосредственного и вышестоящих руководителей, руководителя аудиторской организации, ее управляющего партнера (либо лица, занимающего равноценную должность).

**13.10.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям аудиторское задание, она должна оценить и предпринять меры в ответ на угрозы, которые, как считает аудиторская группа, возникают в связи финансовой заинтересованностью в аудируемом лице, которая имеется у лиц, указанных в подпунктах «д» и «е» пункта 6.3.Т, пунктах 6.4.Т, 6.10.П5 и 6.10.П9 Правил.

**13.11.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям аудиторское задание, для целей выполнения требований подпункта «а» пункта 6.3.Т, пункта 6.6.Т Правил аудиторская организация не должна иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в аудируемом лице.

### **Трудовые отношения с аудируемым лицом**

**13.12.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям аудиторское задание, она должна оценить и предпринять меры в ответ на угрозы, как предусмотрено в пунктах 10.5.П1-10.8.П3 Правил.

### **Оказание услуг, не обеспечивающих уверенность**

**13.13.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям аудиторское задание, а также оказывает тому же аудируемому лицу услуги, не обеспечивающие уверенность, должны соблюдаться положения разделов 2-5 и 12 Правил с учетом пунктов 13.6.Т -13.8.Т Правил.

## Часть II.

### ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ

#### Раздел 14. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СОБЛЮДЕНИЮ НЕЗАВИСИМОСТИ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫХ ОТ АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ

14.1.П1. В настоящей части установлены требования к независимости аудитора (дополнительные к требованиям, установленным Федеральным законом 307-ФЗ) при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорной проверки (далее для целей настоящей части – задания, обеспечивающие уверенность).

14.2.П1. В случае, если заключение по заданию, обеспечивающему уверенность, включает указание на ограничение его использования и распространения, и при этом соблюдаются условия, установленные в разделе 25 Правил, требования независимости, установленные настоящей частью Правил, могут быть модифицированы в соответствии с положениями раздела 25 Правил.

14.3.П1. Требования, применимые при проведении аудита и обзорной проверки, приведены в части I Правил. Если помимо услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, аудиторская организация оказывает тому же клиенту услуги по проведению аудита, обзорной проверке, то аудиторская организация, другая организация в сети, участники аудиторской группы должны соблюдать также требования, приведенные в части I Правил.

14.4.П1. В настоящей части Правил требования к участникам рабочих групп<sup>17</sup> являются обязательными к соблюдению также лицами в аудиторской организации или привлеченными ею, имеющими возможность оказывать непосредственное влияние на задание, обеспечивающее уверенность, в том числе:

- лицами, которые рекомендуют размер вознаграждения руководителя задания, его непосредственным и вышестоящими руководителями;

- лицами, осуществляющими консультирование рабочей группы по вопросам: методик и практик выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, предмета задания и информации о нем, экономической деятельности клиента, сделок, событий или операций, оказывающих влияние на задание, обеспечивающее уверенность;

- лицами, осуществляющими проверку качества выполнения задания в соответствии со стандартами аудиторской деятельности или иную проверку качества задания, соответствующую по цели указанной проверке.

#### Общие характеристики заданий, обеспечивающих уверенность

14.5.П1. При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, целью аудитора является получение достаточных надлежащих доказательств для формирования вывода,

---

<sup>17</sup> Для целей настоящей части Правил для указания на аудиторскую группу используется понятие «рабочая группа» в значении, определенном в стандартах аудиторской деятельности.

призванного повысить степень уверенности предполагаемых пользователей (за исключением стороны, которая несет ответственность за оцениваемый предмет задания) в информации о предмете задания, т.е. результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Задания, обеспечивающие уверенность, описаны МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» (далее – МСЗОУ 3000) и Международной концепцией заданий, обеспечивающих уверенность (далее - Концепция заданий, обеспечивающих уверенность), выпущенной Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

14.6.П1. Задания, обеспечивающие уверенность, могут быть заданиями по подтверждению и заданиями по непосредственной оценке.

### **Общие положения**

**14.7.Т.** При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, аудитор должен быть независим от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность. При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, для целей выявления и оценки угроз независимости, а также принятия мер в ответ на данные угрозы аудитор должен применять концептуальный подход к соблюдению принципов этики, установленный в разделе 3 Кодекса.

14.7.П1. Для целей настоящей части Правил под клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, понимается сторона, которая несет ответственность за оцениваемый предмет задания (далее – ответственная сторона), а в случае задания по подтверждению - также сторона, ответственная за информацию о предмете задания (которая может совпадать с ответственной стороной).

14.7.П2. Функции сторон, вовлеченных в задание, обеспечивающее уверенность, могут различаться, что будет влиять на применение требований настоящей части Правил. В большинстве заданий по подтверждению ответственная сторона является также стороной, ответственной за информацию о предмете задания. Указанные стороны считаются совпадающими в том числе в случае, когда ответственная сторона привлекает другую сторону для оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев, но при этом принимает на себя ответственность как за информацию о предмете задания, так и за сам оцениваемый предмет задания. Ответственная сторона или сторона, заключившая договор на оказание услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, с аудиторской организацией, могут назначить иную сторону для подготовки информации о предмете задания исходя из того, что указанная иная сторона должна принять на себя ответственность за информацию о предмете задания. В этом случае для целей настоящей части Правил ответственная сторона и сторона, ответственная за информацию о предмете задания, будут вместе считаться клиентами по соответствующему заданию, обеспечивающему уверенность.

14.7.П3. Помимо ответственной стороны, а в случае задания по подтверждению - также стороны, ответственной за информацию о предмете задания, к заданию, обеспечивающему уверенность, могут иметь отношение иные стороны, например, иная

сторона, заключающая с аудиторской организацией договор на оказание услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или иная сторона, привлеченная для оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. В данных случаях аудитор должен в соответствии с концептуальным подходом к соблюдению принципов этики выявить и оценить угрозы нарушения принципов этики, которые возникают в связи с заинтересованностью или взаимоотношениями с указанными сторонами, включая наличие конфликта интересов, как установлено в разделе 5 Кодекса.

### **Сетевые организации**

**14.8.Т.** В случае, когда аудиторская организация знает или имеет основания полагать, что заинтересованность или взаимоотношения другой организации в сети создают угрозу независимости, аудиторская организация должна оценить такие угрозы и предпринять ответные меры.

14.8.П1. Характеристики сетей аудиторских организаций приведены в пунктах 1.21.П1-1.25.П1 Правил.

### **Связанные стороны**

**14.9.Т.** В случае, когда рабочая группа знает или имеет основания полагать, что взаимоотношения или обстоятельства предполагают наличие связанных сторон у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении которых уместно оценивать независимость, рабочая группа должна учитывать эти связанные стороны при выявлении и оценке угроз независимости, принятии ответных мер.

### **Запрет на принятие ответственности за выполнение функций руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность**

**14.10.Т.** При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, аудиторская организация не должна принимать на себя ответственность за выполнение функций руководства клиента по указанному заданию, которые относятся к оцениваемому предмету задания или, в случае задания по подтверждению - к информации о предмете задания, обеспечивающего уверенность. Если аудиторская организация принимает на себя ответственность за выполнение функций руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, при оказании данному клиенту каких-либо иных услуг, то аудиторская организация должна убедиться в отсутствии связи между такой ответственностью и оцениваемым предметом задания или в случае задания по подтверждению - информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

14.10.П1. К функциям руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, относятся направление, управление и контроль деятельности этого лица, включая принятие решений о приобретении, использовании и контроле человеческих, финансовых, технологических, материальных и нематериальных ресурсов.

14.10.П2. Если аудиторская организация оказывает клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, какую-либо услугу, не обеспечивающую уверенность, и

при этом принимает на себя функции руководства указанного клиента, возникают угрозы самоконтроля, личной заинтересованности. Если аудиторская организация оказывает клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, какую-либо услугу, связанную с оцениваемым предметом задания, или в случае задания по подтверждению - информацией о предмете указанного задания, то принятие ответственности за выполнение функций руководства данного клиента также создает угрозу близкого знакомства и может создать угрозу заступничества, поскольку аудиторская организация сверх меры проникается взглядами и интересами руководства данного клиента.

14.10.П3. Вопрос о том, является ли какая-либо деятельность функцией руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, зависит от конкретных обстоятельств и требует профессионального суждения. Примерами функций руководства являются:

- а) разработка стратегии и выбор направления развития;
- б) прием на работу и увольнение работников;
- в) руководство и принятие ответственности за действия работников при исполнении ими трудовых (служебных, должностных) обязанностей;
- г) санкционирование хозяйственных операций;
- д) контроль банковских счетов и инвестиций, а также управление ими;
- е) принятие решения о том, какие рекомендации аудиторской организации или иных третьих сторон следует выполнять;
- ж) подготовка отчетов для лиц, отвечающих за корпоративное управление клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, от имени его руководства;
- з) разработка, внедрение, мониторинг и поддержание системы внутреннего контроля.

14.10.П4. Примерами услуг, связанных с информационными системами, которые приводят к принятию ответственности за выполнение функций руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, которые относятся к оцениваемому предмету задания или, в случае задания по подтверждению - к информации о предмете указанного задания, являются случаи, когда аудиторская организация:

а) хранит, управляет (прямо или косвенно) размещением данных, записей клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, которые относятся к оцениваемому предмету задания или к информации о предмете задания, в частности:

- выступая в качестве единственного источника доступа к указанным данным, записям;

- осуществляя хранение указанных данных, записей в таком объеме, что (без учета таких хранимых данных, записей) данные, записи клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, были бы неполными;

- оказывая услуги в области информационной безопасности, резервного копирования указанных данных, записей такие, как выполнение соответствующих функций в рамках управления непрерывностью деятельности организации или аварийного восстановления;

б) осуществляет эксплуатацию, сопровождение, мониторинг информационных систем, сетей, сайта в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»,

которые относятся к оцениваемому предмету задания или к информации о предмете задания.

14.10.П5. Сбор, получение, хранение, передача данных, предоставленных клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, для целей выполнения задания, обеспечивающего уверенность, или оказания данному клиенту услуги, не являющейся запрещенной согласно Правилам, не приводят к принятию ответственности за выполнение функций руководства аудируемого лица.

14.10.П6. При условии соблюдения требований, установленных в пункте 14.11.Т Правил, предоставление консультаций и рекомендаций для содействия руководству клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в выполнении его функций не считается принятием ответственности за выполнение функций руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

**14.11.Т.** При оказании услуг, связанных с оцениваемым предметом задания, или в случае задания по подтверждению - информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность, аудиторская организация должна убедиться в том, что руководство клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, формирует все суждения и принимает все решения, относящиеся к сфере его ответственности. Для этого необходимо убедиться, что руководство клиента по заданию, обеспечивающему уверенность:

**а)** назначает обладающее соответствующими навыками, знаниями и опытом лицо, которое на постоянной основе несет ответственность за решения, принимаемые данным клиентом, и контролирует соответствующее направление деятельности клиента по заданию, обеспечивающему уверенность. Такое лицо, предпочтительно из числа высшего руководства, должно понимать;

- цели и характер деятельности клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

- соответствующие обязанности данного клиента и аудиторской организации.

Назначенное лицо не обязано обладать опытом или навыками, необходимыми для оказания (участия в оказании) услуг;

**б)** обеспечивает контроль оказания услуг и оценивает соответствие их цели клиента;

**в)** принимает на себя ответственность за действия (при наличии таковых), которые необходимо предпринять в связи с оказанными услугами.

14.11.П1. В случае использования технологий при оказании услуг клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, пункты 14.10.Т и 14.11.Т Правил подлежат применению независимо от характера и масштаба использования технологий.

### **Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента по заданию, обеспечивающему уверенность**

14.12.П1. Для целей информационного взаимодействия с организацией, заключающей договор оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, принимаются в внимание пункты 4.9.Т и 4.9.П2 Кодекса.

14.12.П2. Информационное взаимодействие с организацией, заключающей договор оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, может быть необходимо в случаях, когда информация о предмете соответствующего задания, обеспечивающего уверенность, является результатом ранее оказанной услуги, не обеспечивающей уверенность.

### **Множественные ответственные стороны и стороны, ответственные за информацию о предмете задания**

14.13.П1. Некоторые задания, обеспечивающие уверенность, будь то задания по подтверждению или задания по непосредственной оценке, могут предполагать наличие нескольких ответственных сторон или в случае заданий по подтверждению - несколько сторон, ответственных за информацию о предмете задания. При оценке необходимости применения положений настоящей части Правил к каждой из указанных сторон аудиторская организация может принять во внимание, приводит ли заинтересованность или взаимоотношение между аудиторской организацией, участником рабочей группы и конкретной ответственной стороной или стороной, ответственной за информацию о предмете задания, к возникновению угрозы независимости, которая не будет являться незначительной в контексте информации о предмете задания. При указанной оценке рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) существенность информации о предмете задания (или оцениваемого предмета задания), за которую отвечает конкретная ответственная сторона в контексте задания, обеспечивающего уверенность;

б) степень общественного интереса, связанного с заданием, обеспечивающем уверенность.

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

### **Период, в течение которого требуется независимость**

14.14.Т. Для целей настоящей части Правил независимость должна обеспечиваться в течение:

а) периода выполнения задания;

б) периода, за который составляется информация о предмете задания.

14.14.П1. Период выполнения задания начинается с момента начала процедур рабочей группой и заканчивается в момент предоставления заключения по заданию, обеспечивающему уверенность, клиенту. Если задание выполняется на периодической основе, то датой окончания его считается более поздняя из следующих дат: дата, когда одна из сторон уведомила другую, что деловые отношения закончены, либо дата представления последнего заключения по заданию, обеспечивающему уверенность, клиенту.

**14.15.Т.** В случае, если организация становится клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, в течение или после периода, за который составляется информация о предмете задания, по которой аудиторская организация сформирует вывод, аудиторская организация должна установить, не возникли ли какие-либо угрозы независимости вследствие:

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

б) того, что аудиторская организация ранее оказывала услуги клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность.

14.15.П1. Угроза независимости возникает в случае, если услуги, не обеспечивающие уверенность, оказывались в течение или после периода, за который составляется информация о предмете задания, но до начала выполнения процедур рабочей группой, и при этом данные услуги не считались бы разрешенными в течение периода выполнения задания, обеспечивающего уверенность.

14.15.П2. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на данные угрозы, являются:

а) использование лиц, которые не являются участниками рабочей группы, для участия в оказании услуги, не обеспечивающей уверенности;

б) проведение проверки выполненной работы в рамках задания, обеспечивающего уверенность, и при необходимости задания, не обеспечивающего уверенность, надлежащим проверяющим лицом.

**14.16.Т.** Если оказание указанной неразрешенной услуги, не обеспечивающей уверенность, не было завершено, и при этом завершение или прекращение оказания данной услуги не представляется практически осуществимым до начала оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающим уверенность, аудиторская организация не должна принимать соответствующее задание, обеспечивающее уверенность, если не выполняются все следующие условия:

а) оказание услуги, не обеспечивающей уверенность, будет завершено в течение короткого периода времени или клиент принял меры, в результате которых обязательства по оказанию соответствующей услуги перейдут к другому поставщику услуг в течение короткого периода времени;

б) в течение периода оказания соответствующей услуги, не обеспечивающей уверенность, аудиторская организация применяет при необходимости меры предосторожности;

в) аудиторская организация обсудила вопрос с организацией, заключающей договор оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

## **Общий подход к документированию независимости при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность**

**14.17.Т.** Аудитор должен документировать свои выводы о соблюдении независимости и основное содержание любых обсуждений, в ходе которых были сформированы эти выводы, в частности:

**а)** в случае, когда в ответ на угрозу независимости принимаются меры предосторожности, аудитор должен документировать характер угрозы и имеющиеся в наличии или примененные меры предосторожности;

**б)** в случае, когда на основе проведенного анализа аудитор приходит к выводу, что необходимость принимать какие-либо меры предосторожности отсутствует, так как угроза независимости не превышает приемлемого уровня, аудитор должен документировать характер угрозы и обоснование своего вывода.

**14.17.П1.** Документация предоставляет доказательства суждений аудитора, использованных при формировании вывода о соблюдении требований настоящей части Правил. Однако отсутствие документации не означает, что аудитор не рассмотрел конкретный вопрос или не является независимым.

### **Нарушение положений настоящей части Правил**

#### *Аудиторская организация выявляет нарушение*

**14.18.Т.** В случае, когда аудиторской организацией установлено, что имело место нарушение, аудиторская организация должна:

**а)** устранить заинтересованность или прекратить взаимоотношения, которые вызвали такое нарушение;

**б)** оценить значимость нарушения и степень его влияния на объективность и соответственно на возможность представить заключение по заданию, обеспечивающему уверенность;

**в)** установить наличие возможности предпринять меры, направленные на устранение последствий нарушения, и надлежащий характер таких мер в сложившихся обстоятельствах.

При этом аудиторская организация должна использовать профессиональное суждение и оценить вероятность того, что действующее рационально и осведомленное третье лицо может обоснованно прийти к выводу о нарушении аудиторской организацией принципа объективности и соответственно исключению возможности представления ею заключения по заданию, обеспечивающему уверенность.

**14.19.Т.** В случае, когда аудиторская организация установит, что отсутствует возможность принятия мер, которые устранили бы последствия нарушения, она должна незамедлительно сообщить об этом стороне, которая заключила с аудиторской организацией договор оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или в зависимости от ситуации - лицам, отвечающим за корпоративное управление клиента, а также предпринять необходимые действия для прекращения выполнения задания, обеспечивающего уверенность.

**14.20.Т.** В случае, когда аудиторская организация установит, что может предпринять действия для надлежащего устранения последствий нарушения, она должна обсудить такое нарушение и предпринятые или предполагаемые действия со стороной, которая заключила с аудиторской организацией договор оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или в зависимости от ситуации - с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента. Такое обсуждение должно состояться своевременно с учетом обстоятельств задания и нарушения.

**14.21.Т.** В случае, когда сторона, которая заключила с аудиторской организацией договор оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или в зависимости от ситуации - лица, отвечающие за корпоративное управление клиента, не согласятся с тем, что действия, предлагаемые аудиторской организацией в соответствии с подпунктом «в» пункта 14.18.Т. Правил, устраняют последствия нарушения, аудиторская организация должна предпринять необходимые действия для прекращения выполнения задания, обеспечивающего уверенность.

### *Документация*

**14.22.Т.** Для целей выполнения требований, установленных в пунктах 14.18.Т–14.21.Т Правил, аудиторская организация должна документировать информацию, касающуюся:

- а) нарушения;
- б) предпринятых действий;
- в) принятых основных решений;
- г) всех вопросов, которые обсуждались со стороной, которая заключила с аудиторской организацией договор оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или в зависимости от ситуации - с лицами, отвечающими за корпоративное управление клиента.

**14.23.Т.** В случае продолжения выполнения задания, обеспечивающего уверенность, аудиторская организация должна задокументировать:

- а) вывод о том, что по её профессиональному суждению объективность не была нарушена;
- б) обоснование того, что предпринятые меры устранили последствия нарушения, и что аудиторская организация может представить заключение по заданию, обеспечивающему уверенность.

## **Раздел 15. ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ**

15.1.П1. Вознаграждение от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, может создать угрозы личной заинтересованности, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к выявлению и оценке угроз независимости, возникающих в связи с вознаграждением от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, а также принятию мер в ответ на данные угрозы.

## Общие положения

15.2.П1. Для целей настоящего раздела Правил вознаграждение (выплаченное или подлежащее выплате) от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, также означает вознаграждение (выплаченное или подлежащее выплате) от лица, заключившего договор оказания соответствующих услуг.

### *Вознаграждение от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность*

15.3.П1. В случае, когда вознаграждение является предметом договоренности с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, и подлежит выплате им, возникает угроза личной заинтересованности и может возникнуть угроза шантажа.

15.3.П2. Согласно концептуальному подходу к соблюдению принципов этики:

- до принятия аудиторской организацией задания, обеспечивающего уверенность, аудиторская организация должна определить, находятся ли угрозы независимости, возникающие в связи с вознаграждением, ожидаемым от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, на приемлемом уровне;

-- если аудиторской организации становится известно о появлении новой информации или об изменениях в фактах и обстоятельствах в течение периода выполнения задания, обеспечивающего уверенность, аудиторская организация должна провести повторную оценку угроз и предпринять ответные действия.

15.3.П3. При оценке уровня угроз, возникающих в связи с выплатой вознаграждения клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) размер вознаграждения и насколько данный размер определен исходя из необходимых аудиторской организации ресурсов с учетом её рыночных приоритетов;
- б) зависит ли размер вознаграждения за услугу от результата услуги;
- в) размер вознаграждения в контексте масштаба и сложности услуги, которая будет оказана аудиторской организацией, другой организацией в сети;
- г) значимость клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, для аудиторской организации, конкретного руководителя задания;
- д) особенности деятельности клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;
- е) характеристики задания, обеспечивающего уверенность;
- ж) были ли вовлечены лица, отвечающие за корпоративное управление клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в процесс согласования вознаграждения аудиторской организации;
- з) установлен ли уровень вознаграждения независимой третьей стороной, например, соответствующим уполномоченным органом<sup>18</sup>.

15.3.П4. Условия, правила и процедуры, указанные в пункте 3.15.П3 Кодекса, в частности, наличие системы управления качеством аудиторской организации, разработанной, внедренной и функционирующей в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, регламентирующими вопросы качества, также могут повлиять на оценку уровня угроз.

---

<sup>18</sup> В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

## **Размер вознаграждения за задание, обеспечивающее уверенность**

15.4.П1. Аудиторская организация определяет ожидаемый размер вознаграждения за свои услуги, исходя из деловых соображений и с учетом фактов и обстоятельств, относящихся к конкретному заданию, включая требования профессиональных стандартов.

15.4.П2. При оценке уровня угроз личной заинтересованности и шантажа, возникающих в связи с уровнем вознаграждения от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) коммерческое обоснование аудиторской организацией вознаграждения за задание, обеспечивающее уверенность;

б) оказывало или оказывает ли клиент ненадлежащее давление на аудиторскую организацию с целью уменьшить вознаграждение за задание, обеспечивающее уверенность.

15.4.П3. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы являются:

а) проведение оценки обоснованности запрашиваемого вознаграждения с учетом масштаба и сложности задания надлежащим проверяющим лицом, не участвующим в задании, обеспечивающем уверенность;

б) проведение проверки выполненной работы надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в задании, обеспечивающем уверенность.

## **Зависимость от вознаграждения**

15.5.П1. Если общая сумма вознаграждения от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, составляет существенную часть всех вознаграждений получаемых аудиторской организацией, то зависимость от вознаграждения за услуги, обеспечивающие уверенность, и прочие услуги от этого клиента, а также обеспокоенность возможной потерей такого вознаграждения влияют на уровень угрозы личной заинтересованности и создают угрозу шантажа.

15.5.П2. Угрозы личной заинтересованности, шантажа возникают в обстоятельствах, указанных в пункте 15.5.П1 Правил, даже если клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, не является ответственным за согласование или выплату вознаграждения за задание, обеспечивающее уверенность.

15.5.П3. Для целей расчета соотношения между вознаграждениями, указанными в пункте 15.5.П1 Правил, аудиторская организация может использовать общую сумму всех вознаграждений, полученных аудиторской организацией за предыдущий год.

15.5.П4. При оценке уровня указанных угроз личной заинтересованности, шантажа рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) особенности организации деятельности аудиторской организации;

б) планирует ли аудиторская организация увеличить свою клиентскую базу для сокращения зависимости от соответствующего клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

15.5.П5. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, шантажа являются:

а) сокращение объема прочих услуг, оказываемых клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) увеличение клиентской базы аудиторской организации для сокращения зависимости от соответствующего клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

15.5.П6. Угроза личной заинтересованности, шантажа возникает также в случае, когда вознаграждение от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, составляет существенную часть всех доходов от услуг, приходящихся на одного руководителя заданий.

15.5.П7. При оценке уровня возникших угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) значимость клиента по заданию, обеспечивающему уверенность с количественной и/или качественной точек зрения для данного руководителя заданий;

б) степень зависимости вознаграждения данного руководителя заданий от суммы вознаграждений, полученных от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

15.5.П8. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, шантажа являются:

а) увеличение количества клиентов данного руководителя заданий, обеспечивающих уверенность, для сокращения зависимости от данного клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) проведение проверки выполненной работы надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в задании, обеспечивающем уверенность;

в) устранение значительной зависимости вознаграждения данного руководителя заданий от суммы вознаграждений, получаемых от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

### **Задержка выплаты вознаграждения**

15.6.П1. Ситуация, когда в течение периода выполнения задания, обеспечивающего уверенность, имеется задолженность по выплате клиентом вознаграждения за услуги по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или за прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, влияет на уровень угрозы личной заинтересованности.

15.6.П2. Как правило, задолженность по выплате вознаграждения должна быть погашена до представления заключения по заданию, обеспечивающему уверенность.

15.6.П3. При оценке уровня угрозы личной заинтересованности рассматриваются, в частности, в следующие факторы:

а) значимость задолженности по выплате вознаграждения для аудиторской организации;

б) длительность времени, в течение которого имелась задолженность по выплате вознаграждения;

в) оценка аудиторской организации способности и готовности клиента или иного уместного лица погасить задолженность по выплате вознаграждения.

15.6.П4. Примерами мер предосторожности в ответ на возникшую угрозу являются:

а) частичное погашение задолженности по выплате вознаграждения;

б) проведение проверки выполненной работы надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в задании, обеспечивающем уверенность.

**15.7.Т.** Если значительная часть вознаграждения, подлежащая выплате клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, продолжительное время остается не выплаченной, аудиторская организация должна определить:

а) может ли эта задолженность рассматриваться в качестве займа клиенту (в этом случае применяются положения раздела «Займы, кредиты, поручительства и гарантии» настоящей части Правил);

б) будет ли уместным повторное назначение ее в качестве поставщика услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, для данного клиента, продолжение выполнения задания, обеспечивающего уверенность.

### **Условное вознаграждение**

**15.8.Т.** Аудиторская организация не должна взимать прямо или косвенно, то есть через посредника, условное вознаграждение за выполнение задания, обеспечивающего уверенность.

15.8.П1. См. пункт 2.29.П1 Правил о соответствующих требованиях законодательства Российской Федерации.

**15.9.Т.** Аудиторская организация не должна взимать прямо или косвенно условное вознаграждение за выполнение задания, не обеспечивающего уверенность, если результат оказания услуги, не обеспечивающей уверенность, и соответственно размер вознаграждения зависят от какого-либо суждения (которое может относиться как к будущему, так и к текущему периодам), связанного с вопросом, существенным для информации о предмете задания.

15.9.П1. Пункты 15.8.Т и 15.9.Т Правил запрещают аудиторской организации заключать с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, определенные договоры, предусматривающие условное вознаграждение. В иных случаях заключение договоров, предусматривающих условное вознаграждение, взимаемое аудиторской организацией за выполнение задания, не обеспечивающего уверенность, для указанного клиента может повлиять на уровень угрозы личной заинтересованности.

15.9.П2. При оценке уровня указанной угрозы рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) диапазон возможных сумм вознаграждения;

б) устанавливает ли уполномоченный государственный орган<sup>19</sup> результат услуги, в зависимость от которого поставлено условное вознаграждение;

в) раскрытие предполагаемым пользователям объема затрат на оказание аудиторской организацией услуги методики расчета вознаграждения;

г) вид услуги;

д) влияние соответствующих сделки, события, операции на информацию о предмете задания.

---

<sup>19</sup> В случае оказания услуги в соответствии с законодательством иностранных государств.

15.9.ПЗ. Примерами мер предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности являются:

а) проведение проверки выполненной работы надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в задании, не обеспечивающем уверенность;

б) получение предварительного письменного согласия от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении методики расчета вознаграждения.

## **Раздел 16. ПОДАРКИ И ЗНАКИ ДЕЛОВОГО ГОСТЕПРИИМСТВА**

16.1.П1. Принятие подарков или знаков делового гостеприимства от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, может создать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

**16.2.Т.** Аудиторская организация, участник рабочей группы не должны принимать подарки или знаки делового гостеприимства от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, за исключением случаев, когда данные подарки или знаки делового гостеприимства являются незначительными.

16.2.П1. В случаях, когда аудиторская организация, участник рабочей группы предлагают клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, или принимают от него какие-либо поощрения, применяются положения раздела «Поощрения, включая подарки и знаки делового гостеприимства» Кодекса.

16.2.П2. Положения раздела «Поощрения, включая подарки и знаки делового гостеприимства» Кодекса запрещают аудитору принимать подарки или знаки делового гостеприимства, которые предлагаются с целью оказания ненадлежащего влияния на поведение их получателя, даже если такие подарки или знаки делового гостеприимства являются незначительными.

## **Раздел 17. СУДЕБНОЕ РАЗБИРАТЕЛЬСТВО**

17.1.П1. Текущее или возможное судебное разбирательство с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, создает угрозы личной заинтересованности, шантажа. В настоящем разделе приведены пояснения по применению концептуального подхода в соответствующих обстоятельствах.

17.2.П1. Отношения между руководством клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, и участниками рабочей группы должны характеризоваться непредвзятостью и открытостью в отношении всей деятельности клиента по заданию, обеспечивающему уверенность. Если руководство клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, и аудиторская организация или участник рабочей группы находятся в состоянии противостояния в результате текущего или возможного судебного разбирательства, влияющего на готовность руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, полностью раскрывать информацию, возникают угрозы личной заинтересованности, шантажа.

17.2.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

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

17.2.П3. В случае, когда в судебное разбирательство вовлечен участник рабочей группы, примером меры для устранения указанных угроз личной заинтересованности, шантажа является исключение такого участника из рабочей группы.

17.2.П4. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, шантажа является проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником рабочей группы.

## **Раздел 18. ФИНАНСОВАЯ ЗАИНТЕРЕСОВАННОСТЬ**

18.1.П1. Наличие финансовой заинтересованности в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, может создать угрозу личной заинтересованности. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

18.2.П1. В настоящем разделе Правил рассматриваются вопросы существенности финансовой заинтересованности. В целях определения, является ли заинтересованность существенной для конкретного лица, может приниматься во внимание совокупная величина имущества этого лица и ближайших членов его семьи.

18.2.П3. При оценке уровня угрозы личной заинтересованности, возникающей в связи с наличием финансовой заинтересованности в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) функции и должность лица, имеющего финансовую заинтересованность;
- б) является ли финансовая заинтересованность прямой или косвенной;
- в) существенность финансовой заинтересованности.

### **Финансовая заинтересованность аудиторской организации, участников рабочей группы, других лиц**

18.3.Т. Никто из следующих лиц не должен иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность:

- а) аудиторская организация;
- б) участник рабочей группы, ближайшие члены его семьи.

### **Финансовая заинтересованность в организации, контролирующей клиента по заданию, обеспечивающему уверенность**

18.4.Т. Аудиторская организация, участник рабочей группы, ближайшие члены его семьи не должны иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в организации, контролирующей клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, если клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, является существенным по отношению к указанной организации.

## **Финансовая заинтересованность, возникшая не в результате преднамеренных действий**

**18.5.Т.** В случае, когда у аудиторской организации, участника рабочей группы, ближайших членов его семьи возникает прямая финансовая заинтересованность или существенная косвенная финансовая заинтересованность в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, в результате получения наследства, принятия дара, реорганизации юридического лица в форме слияния или присоединения или в иных аналогичных обстоятельствах, и такая заинтересованность не допускается настоящим разделом Правил:

а) если финансовая заинтересованность возникла у аудиторской организации, такую заинтересованность следует немедленно устранить, или частично сократить косвенную финансовую заинтересованность таким образом, чтобы оставшаяся часть заинтересованности не была бы существенной;

б) если финансовая заинтересованность возникла у участника рабочей группы, у ближайшего члена его семьи, такую заинтересованность следует как можно скорее устранить, или частично сократить косвенную финансовую заинтересованность таким образом, чтобы оставшаяся часть заинтересованности не была бы существенной.

### **Финансовая заинтересованность в прочих обстоятельствах**

#### *Родственники*

18.6.П1. В случае, когда участник рабочей группы имеет информацию о прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной заинтересованности своего родственника в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, может возникнуть угроза личной заинтересованности.

18.6.П2. При оценке уровня указанной угрозы рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) насколько тесными являются личные взаимоотношения между участником рабочей группы и его родственником;

б) является ли финансовая заинтересованность прямой или косвенной;

в) существенность финансовой заинтересованности для родственника.

18.6.П3. Примерами мер для устранения указанной угрозы личной заинтересованности являются:

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

б) исключение участника из состава рабочей группы;

18.6.П4. Примером меры предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности является проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником рабочей группы.

### *Прочие лица*

18.6.П5. Угроза личной заинтересованности может возникнуть, если участникам рабочей группы известна информация о финансовой заинтересованности в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, кого-либо из следующих лиц:

а) партнеров, работников, участвующих в оказании услуг аудиторской организации, помимо тех, кому запрещено иметь финансовую заинтересованность согласно пункту 18.3.Т Правил, ближайших членов их семей;

б) лиц, имеющих тесные личные взаимоотношения с участником рабочей группы.

18.6.П6. Примером меры для устранения указанной угрозы личной заинтересованности является исключение участника рабочей группы, имеющего указанные личные взаимоотношения, из состава рабочей группы.

18.6.П7. Примерами мер предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности являются:

а) исключение соответствующего участника рабочей группы из процесса принятия значимых решений, касающихся задания, обеспечивающего уверенность;

б) проведение работы, выполненной соответствующим участником рабочей группы, надлежащим проверяющим лицом проверки.

## **Раздел 19. ЗАЙМЫ, КРЕДИТЫ, ПОРУЧИТЕЛЬСТВА И ГАРАНТИИ**

19.1.П1. Заем, кредит, поручительство, гарантия, полученные от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или предоставленные ему, могут создать угрозу личной заинтересованности. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

19.2.П1. В настоящем разделе Правил рассматриваются вопросы существенности займа, кредита, поручительства или гарантии. В целях определения, являются ли заем, кредит, поручительство или гарантия существенными для конкретного лица, может приниматься во внимание совокупная величина имущества этого лица и ближайших членов его семьи.

### **Займы, поручительства, гарантии, предоставленные клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность**

19.3.Т. Аудиторская организация, участник рабочей группы, ближайшие члены его семьи не должны предоставлять заем, поручительство или гарантию клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, за исключением случаев, когда указанные заем, поручительство или гарантия являются несущественными для:

а) аудиторской организации, лица, предоставившего заем, поручительство или гарантию;

б) клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

**Клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, является кредитной организацией: кредиты, поручительства и гарантии**

**19.4.Т.** Участник рабочей группы, ближайшие члены его семьи, родственники, а также ближайшие члены семьи, родственники руководителя аудиторской организации, индивидуального аудитора не должны заключать кредитные договоры, договоры поручительства с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, - кредитной организацией (в том числе, когда указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам), получать банковскую гарантию от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, - кредитной организации за исключением случаев, когда указанные кредит, поручительство или гарантия предоставляются на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок.

*Банковские вклады и брокерские счета*

**19.5.Т.** Аудиторская организация, ее руководитель, участник рабочей группы, ближайшие члены его семьи не должны иметь банковские вклады, брокерские счета, открытые в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность, – кредитной организации, профессиональном участнике рынка ценных бумаг, за исключением случаев, когда указанные вклады или счета открыты и ведутся на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок.

**Клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, не является кредитной организацией: займы, поручительства и гарантии**

**19.6.Т.** Участник рабочей группы, ближайшие члены его семьи, родственники, а также ближайшие члены семьи, родственники руководителя аудиторской организации, индивидуального аудитора не должны получать заем, поручительство от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, который не является кредитной организацией, (в том числе, когда указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам), получать независимую гарантию от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, не являющегося кредитной организацией, за исключением случаев, когда указанные заем, поручительство или гарантия предоставляются на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок (если такие сделки есть), и являются незначительными как для лица, получающего заем или поручительство, так и для клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

**Раздел 20. ДЕЛОВЫЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ**

**20.1.П1.** Тесные деловые взаимоотношения с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, его руководством могут создать угрозы личной заинтересованности, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

## Общие положения

20.2.П1. В настоящем разделе Правил рассматриваются вопросы существенности финансовой заинтересованности и значимости деловых взаимоотношений. В целях определения, является ли финансовая заинтересованность существенной для конкретного лица, может приниматься во внимание совокупная величина имущества этого лица и ближайших членов его семьи.

20.2.П2. Примерами тесных деловых взаимоотношений, обусловленных взаимоотношениями в рамках предпринимательской деятельности или общей финансовой заинтересованностью, являются:

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

б) соглашения о сотрудничестве с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, для объединения товаров (работ, услуг) аудиторской организации и клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, для продвижения их на рынке как единого пакета товаров (работ, услуг) с упоминанием обеих сторон;

в) соглашение, в соответствии с которым аудиторская организация продает (перепродает), распространяет или продвигает на рынке товары (работы, услуги) клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или наоборот, клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, продает (перепродает), распространяет или продвигает на рынке товары (работы, услуги) аудиторской организации;

г) соглашение, в соответствии с которым аудиторская организация совместно разрабатывает с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, продукты, сервисы и (или) решения, которые стороны соглашения совместно или по отдельности реализуют, в том числе путем предоставления прав (лицензирования) их использования третьим сторонам.

20.2.П3. Примером соглашения, которое может, в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств, привести к возникновению тесных деловых взаимоотношений, является соглашение, в соответствии с которым аудиторская организация предоставляет клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, право (лицензирует) использование продукта, сервиса и (или) решения, или получают такое право от клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

### **Деловые взаимоотношения аудиторской организации, участника рабочей группы, ближайших членов его семьи**

20.3.Т. Аудиторская организация, участник рабочей группы не должны иметь тесные деловые взаимоотношения с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, его руководством, за исключением случаев, когда финансовая заинтересованность является несущественной, а деловые взаимоотношения носят незначимый характер для аудиторской организации, участника рабочей группы и клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, его руководства.

20.3.П1. Тесные деловые взаимоотношения между клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, его руководством и ближайшим членом семьи участника рабочей группы могут создать угрозы личной заинтересованности, шантажа.

### **Приобретение товаров (работ, услуг)**

20.4.П1. Приобретение товаров (работ, услуг), включая приобретение права использования технологии по лицензионному договору, у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, аудиторской организацией, другой организацией в сети, участником рабочей группы, ближайшим членом его семьи, как правило, не создает угрозы независимости, если такая операция является частью обычного ведения дел и осуществляется на условиях, не отличающихся существенно от условий совершения аналогичных сделок. Однако подобные факты приобретений могут иметь такой характер и масштаб, что они будут приводить к возникновению угрозы личной заинтересованности.

20.4.П2. Примерами мер для устранения указанной угрозы личной заинтересованности являются:

- а) прекращение или сокращение объема приобретений;
- б) исключение участника из состава рабочей группы.

### **Продажа (перепродажа), в том числе путем предоставления прав (лицензирования) использования, предоставления доступа к технологиям**

20.5.П1. В зависимости от конкретных фактов и обстоятельств, в случае продажи (перепродажи) аудиторской организацией, в том числе путем предоставления прав (лицензирования) использования, предоставления доступа к технологии клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, или организации, которая оказывает услуги клиентам по заданиям, обеспечивающим уверенность, аудиторской организации, с использованием данной технологии, могут быть применимы положения раздела 24 Правил.

## **Раздел 21. РОДСТВО И ЛИЧНЫЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ**

21.1.П1. Родство, личные взаимоотношения с работниками клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, могут создать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

### **Общие положения**

21.2.П1. Родство или личные взаимоотношения между участником рабочей группы, руководителем, должностным лицом, иным работником (в зависимости от его должности и функций) клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, могут создать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа.

21.2.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) функции участника рабочей группы;
- б) должность и функции должностного лица, состоящего в родстве с участником рабочей группы, или иного работника клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;
- в) насколько тесными являются личные взаимоотношения между лицами в подпунктах «а» и «б» настоящего пункта.

### **Ближайшие члены семьи участника рабочей группы**

21.3.П1. В случае если ближайший член семьи участника рабочей группы является работником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, обеспечивающего уверенность, возникают угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа.

21.3.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) должность ближайшего члена семьи;
- б) функции участника рабочей группы.

21.3.П3. Примером меры для устранения указанных угроз является исключение участника из состава рабочей группы.

21.3.П4. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы является перераспределение функций в рабочей группе таким образом, чтобы соответствующий участник не был задействован в вопросах, связанных с областью ответственности ближайшего члена его семьи.

**21.4.Т.** Запрещается участие в рабочей группе лицу, у которого ближайший член семьи:

- а) является руководителем, должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;
- б) является работником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность (в случае задания по подтверждению);
- в) был лицом, указанным в подпунктах «а» и «б» настоящего пункта в период выполнения задания, обеспечивавшего уверенность, или в период, за который составлена информация о предмете задания.

### **Родственники участника рабочей группы**

21.5.П1. Угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа возникают в случае, если родственник участника рабочей группы является работником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, или в случае задания по подтверждению - в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

21.5.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) насколько тесными являются взаимоотношения между участником рабочей группы и его родственником

б) должность, которую занимает родственник у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

в) функции участника рабочей группы.

21.5.П3. Примером меры для устранения указанных угроз является исключение участника из состава рабочей группы.

21.5.П4. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы является перераспределение функций в рабочей группе таким образом, чтобы участник не был задействован в вопросах, связанных с областью ответственности его родственника.

### **Прочие взаимоотношения участника рабочей группы**

**21.6.Т.** Участник рабочей группы должен получить консультацию в соответствии с установленными в аудиторской организации правилами и процедурами в случае, если данный участник рабочей группы имеет тесные взаимоотношения с лицом, которое является:

а) руководителем, должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) работником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, или в случае задания по подтверждению - в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

21.6.П1. При оценке уровня возникающих угроз личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) насколько тесными являются взаимоотношения между участником рабочей группы и данным лицом;

б) должность, которую данное лицо занимает у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

в) функции участника рабочей группы.

21.6.П2. Примером меры для устранения указанных угроз личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа является исключение участника из состава рабочей группы.

21.6.П3. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа является перераспределение функций в рабочей группе таким образом, чтобы участник не был задействован в вопросах, связанных с областью ответственности лица, с которым его связывают тесные взаимоотношения.

### **Взаимоотношения партнеров, работников аудиторской организации**

21.7.П1. Угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа могут возникнуть в результате личных взаимоотношений или родства между:

а) с одной стороны, партнером, работником аудиторской организации, который не является участником рабочей группы;

б) с другой стороны, руководителем, должностным лицом, работником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, или в случае задания по подтверждению - в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

21.7.П2. При оценке уровня указанных угроз личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) насколько тесными являются личные взаимоотношения между партнером, работником аудиторской организации и руководителем клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, его должностным лицом, работником;

б) частота и характер взаимодействия партнера, работника аудиторской организации с рабочей группой;

в) должность и функции партнера, работника аудиторской организации;

г) должность, которую соответствующее лицо занимает у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

21.7.П3. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа являются:

а) перераспределение функций партнера, работника аудиторской организации для минимизации потенциального влияния на задание, обеспечивающее уверенность;

б) проведение проверки соответствующей работы, выполненной в рамках задания, обеспечивающего уверенность, надлежащим проверяющим лицом.

## **Раздел 22. ТРУДОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ С КЛИЕНТОМ ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ УВЕРЕННОСТЬ**

22.1.П1. Недавние, текущие или будущие трудовые отношения с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, могут создать угрозы самоконтроля, личной заинтересованности, близкого знакомства, шантажа. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

### **Трудовые отношения в течение периода, за который составляется информация о предмете задания**

22.2.Т. В состав рабочей группы запрещено включать лиц, которые в течение периода, за который составляется информация о предмете задания, являлись:

а) руководителем, должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) работником в должности, позволявшей оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, или в случае задания по подтверждению – в должности, позволявшей ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

## **Трудовые отношения до периода, за который составляется информация о предмете задания**

22.3.П1. Угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, близкого знакомства могут возникнуть в случае, когда до начала периода, за который составляется информация о предмете задания, участник рабочей группы являлся:

а) руководителем, должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) работником в должности, которая позволяла оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, или в случае задания по подтверждению - в должности, которая позволяла ему оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

Например, указанные угрозы возникают в случае, когда принятые таким лицом решения или выполненная им работа в периоде, когда он работал у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, подлежат оценке в текущем периоде в ходе задания, обеспечивающего уверенность.

22.3.П2. При оценке уровня указанных угроз рассматриваются, в частности, следующие факторы:

а) должность, которую занимало данное лицо, работая у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) период времени, в течение которого данное лицо не работает у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

в) функции данного лица как участника рабочей группы.

22.3.П3. Примером меры предосторожности в ответ на указанные угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, близкого знакомства является проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной соответствующим участником рабочей группы.

## **Трудовые отношения с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, в качестве руководителя, должностного лица клиента**

22.4.Т. Руководитель, должностные лица, партнеры аудиторской организации, её работники, участвующие в оказании услуг, не должны занимать должность руководителя или являться должностным лицом клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

22.5.П1. Угрозы близкого знакомства, шантажа могут возникнуть в случае, когда следующие лица ранее были участниками рабочей группы, партнером аудиторской организации:

а) руководитель, должностное лицо клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;

б) работник в должности, которая позволяла оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, или в случае задания по подтверждению - в должности, которая позволяла оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

*Ограничения, касающиеся бывших партнеров аудиторской организации, бывших участников рабочей группы*

**22.6.Т.** Бывший партнер аудиторской организации, бывший участник рабочей группы не должны продолжать участвовать или создавать видимость участия в деятельности аудиторской организации, если они переходят на работу к клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, в качестве:

а) руководителя, любого должностного лица;

б) работника в должности, которая позволяет оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, или, в случае задания по подтверждению - в должности, которая позволяет оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

22.7.П1. Выполнение требования, установленного в пункте 22.6.Т Правил, не исключает возможности возникновения угроз близкого знакомства, шантажа.

22.7.П2. Угрозы близкого знакомства, шантажа также могут возникнуть в случае, когда бывший партнер аудиторской организации занимает в организации должность, указанную в пункте 22.5.П1 Правил, и впоследствии данная организация становится клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, аудиторской организации.

22.7.П3. При оценке уровня указанных угроз близкого знакомства, шантажа рассматриваются, в частности, следующие факторы:

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

б) любая вовлеченность данного лица в работу рабочей группы;

в) время, прошедшее с тех пор, как данное лицо являлось участником рабочей группы или партнером аудиторской организации;

г) предыдущая должность, которую данное лицо занимало в аудиторской организации (например, отвечало ли данное лицо за поддержание регулярного взаимодействия с руководством клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, лицами, отвечающими за его корпоративное управление), его функции в составе рабочей группы.

22.7.П4. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы близкого знакомства, шантажа являются:

а) прекращение отношений, при которых у данного лица остается право на какие-либо компенсации или иные выплаты от аудиторской организации, если только такие компенсации и выплаты не производятся в соответствии с заранее оговоренными соглашениями и графиками платежей;

б) исключение ситуации, когда денежные средства, которые аудиторская организация остается должна данному лицу, являются для нее существенными;

в) изменение плана задания, обеспечивающего уверенность;

г) назначение в рабочую группу лица, имеющего достаточный опыт для замены лица, перешедшего на работу к клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность;

д) проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной бывшим участником рабочей группы.

*Будущие трудовые отношения участника рабочей группы с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность*

**22.8.Т.** Политика и процедуры аудиторской организации должны содержать требования к участникам рабочей группы уведомлять аудиторскую организацию о факте переговоров о возможных трудовых отношениях с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность.

22.8.П1. Угроза личной заинтересованности возникает в случае, когда участник рабочей группы принимает участие в выполнении задания, обеспечивающего уверенность, зная или предполагая, что он будет работать у клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

22.8.П2. Примером меры для устранения указанной угрозы личной заинтересованности является исключение участника из состава рабочей группы.

22.8.П3. Примером меры предосторожности в ответ на указанную угрозу личной заинтересованности является проведение проверки любых значимых суждений, вынесенных участником во время его работы в рабочей группе, надлежащим проверяющим лицом.

## **Раздел 23. ДЛИТЕЛЬНАЯ АССОЦИИРОВАННОСТЬ С КЛИЕНТОМ ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ УВЕРЕННОСТЬ**

23.1.П1. В случае вовлечения участника рабочей группы в выполнение задания, обеспечивающего уверенность, для одного и того же клиента на протяжении длительного времени могут возникнуть угрозы близкого знакомства, личной заинтересованности. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

23.2.П1. Угроза близкого знакомства может возникнуть в результате длительной ассоциированности участника рабочей группы с:

- а) клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность;
- б) руководством клиента по заданию, обеспечивающему уверенность;
- в) оцениваемым предметом задания или в случае задания по подтверждению - информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

23.2.П2. Угроза личной заинтересованности может возникнуть в связи с опасением лица потерять долгосрочного клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, или заинтересованностью данного лица в поддержании тесных личных взаимоотношений с руководством клиента или лицами, отвечающими за его корпоративное управление, что может оказать неприемлемое влияние на суждение данного лица.

23.2.П3. При оценке уровня указанных угроз близкого знакомства, личной заинтересованности рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) характеристики задания, обеспечивающего уверенность;
- б) время, в течение которого лицо являлось участником рабочей группы, функции данного лица в рабочей группе, наличие у него взаимоотношений с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, в период предыдущего трудоустройства в другой аудиторской организации;

в) масштаб руководства, проверки и надзора за работой данного лица со стороны более опытных работников;

г) способность данного лица в зависимости от его должности оказывать влияние на результат задания, обеспечивающего уверенность (например, путем принятия ключевых решений или руководства работой других участников рабочей группы);

д) близость данного лица с соответствующими лицами – работниками клиента, с которыми осуществляется взаимодействие по вопросам задания, обеспечивающего уверенность, или, если применимо, его высшим руководством;

е) характер и частота взаимодействия данного лица с соответствующими лицами – работниками клиента, с которыми осуществляется взаимодействие по вопросам задания, обеспечивающего уверенность;

ж) изменения в оцениваемом предмете задания или информации о предмете задания, сложность связанных вопросов;

з) недавние изменения в составе лиц, являющихся ответственными за оцениваемый предмет задания или в случае задания по подтверждению – за информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность, или, если применимо, высшего руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

23.2.П4. Сочетание двух или более факторов может повысить или понизить значимость угроз. Например, угрозы близкого знакомства, возникшие с течением времени в связи с усиливающимися тесными взаимоотношениями между участником рабочей группы и работником клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на оцениваемый предмет задания, или в случае задания по подтверждению - в должности, позволяющей оказывать значительное влияние на информацию о предмете задания, обеспечивающего уверенность, будут ниже в случае ухода работника клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, с соответствующей должности.

23.2.П5. Примером меры для устранения указанных угроз близкого знакомства, личной заинтересованности является исключение соответствующего лица из рабочей группы.

23.2.П6. Примерами мер предосторожности в ответ на указанные угрозы близкого знакомства, личной заинтересованности являются:

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

б) проведение надлежащим проверяющим лицом проверки работы, выполненной в рамках задания, обеспечивающего уверенность, соответствующим участником рабочей группы;

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

**23.3.Г.** В случае, если аудиторская организация приходит к выводу, что угрозы являются настолько значимыми, что в качестве меры предосторожности должна быть произведена ротация лица, она должна установить надлежащий период, в течение которого данное лицо не должно:

а) являться участником рабочей группы;

б) осуществлять проверку качества выполнения задания в соответствии со стандартами аудиторской деятельности или иную проверку качества задания, соответствующую по цели указанной проверке;

в) оказывать непосредственное влияние на результат задания, обеспечивающего уверенность.

Данное время должно быть достаточным по продолжительности, чтобы позволить устранить угрозы независимости в связи с близким знакомством, личной заинтересованностью или уменьшить их до приемлемого уровня.

## **Раздел 24. ОКАЗАНИЕ УСЛУГ, НЕ ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ**

24.1.П1. Оказание аудиторскими организациями клиентам по заданиям, обеспечивающим уверенность, услуг, не обеспечивающих уверенность, может создать угрозы соблюдению принципов этики и угрозы независимости. В настоящем разделе приведены требования и пояснения по применению концептуального подхода к их соблюдению в соответствующих обстоятельствах.

24.2.П1. В настоящем разделе Правил рассматриваются определенные виды услуг, не обеспечивающих уверенность, и возникающие в связи с ними угрозы независимости. Поскольку составление исчерпывающего перечня услуг, не обеспечивающих уверенность, не представляется возможным, то для оценки обстоятельств в отношении конкретной услуги, не рассмотренной в настоящем разделе Правил, должен применяться концептуальный подход.

24.2.П2. Положения настоящего раздела распространяются на случаи, когда аудиторская организация:

а) оказывает клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, услуги, не обеспечивающие уверенность, с использованием технологий;

б) продает (перепродает), в том числе путем предоставления прав (лицензирования) использования, предоставления доступа к технологии клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, или организации, которая оказывает услуги клиентам по заданиям, обеспечивающим уверенность, аудиторской организации, с использованием данной технологии.

### **Общие положения**

#### *Принятие задания по оказанию услуги, не обеспечивающей уверенность*

24.3.Т. До принятия задания по оказанию услуги, не обеспечивающей уверенность, существующему клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, аудиторская организация для выявления и оценки угроз независимости, возникающих при оказании данной услуги, а также принятия мер в ответ на данные угрозы должна применить концептуальный подход.

*Риск принятия ответственности за выполнение функций руководства клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, при оказании услуги, не обеспечивающей уверенность*

24.4.П1. За исключением случаев, когда выполняются условия, предусмотренные в пунктах 14.10.Т и 14.11.Т Правил, при оказании аудиторской организацией клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, услуги, не обеспечивающей уверенность, существует риск того, что аудиторская организация примет на себя ответственность за выполнение функций руководства в отношении оцениваемого предмета задания или в случае задания по подтверждению – в отношении информации о предмете задания, обеспечивающего уверенность.

*Выявление и оценка угроз*

24.5.П1. Виды возможных угроз нарушения принципов этики при оказании клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, услуги, не обеспечивающей уверенность, аудиторской организацией приведены в пункте 3.7.П3 Кодекса.

24.5.П2. При выявлении и оценке угроз, которые могут возникнуть при оказании клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, услуги, не обеспечивающей уверенность, рассматриваются, в частности, следующие факторы:

- а) вид, объем, характер потребления и цель услуги;
- б) особенности оказания услуги (например, место оказания услуги и лица, которые будут привлечены к оказанию услуги);
- в) насколько будет использоваться результат услуги в ходе задания, обеспечивающего уверенность;
- г) нормативная правовая среда, в которой оказывается услуга;
- д) будет ли влиять результат услуги на вопросы, относящиеся к оцениваемому предмету задания или в случае задания по подтверждению – на вопросы, отражённые в информации о предмете задания, обеспечивающего уверенность и, если будет, то:
  - будет ли такое влияние существенным для оцениваемого предмета задания или в случае задания по подтверждению – для информации о предмете задания, обеспечивающего уверенность;
  - насколько клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, будет вовлечен в принятие решений по значимым вопросам, требующим суждения (см. пункты 14.10.Т и 14.11.Т Правил);
- е) уровень знаний и опыта руководства и работников клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, в области оказываемой услуги;
- ж) является ли клиент по заданию, обеспечивающему уверенность, общественно значимой организацией;
- з) вознаграждение за услугу;
- и) зависимость клиента по заданию, обеспечивающему уверенность, от услуги, в том числе в связи с регулярностью ее оказания.

Существенность применительно к заданиям, обеспечивающим уверенность

24.6.П1. При оценке угроз, возникающих в связи с оказанием клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, услуг, не обеспечивающих уверенность, принимается во внимание существенность. Концепция существенности применительно к заданиям, обеспечивающим уверенность, рассматривается в МСЗОУ 3000. Определение уровня существенности предполагает использование профессионального суждения с учетом количественных и качественных факторов, а также понимания потребностей в финансовой и иной информации пользователей.

Несколько услуг, не обеспечивающих уверенность, оказываемых одному клиенту

24.7.П1. Аудиторская организация может оказывать несколько услуг, не обеспечивающих уверенность, одному и тому же клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность. В данных обстоятельствах при оценке угроз рассматривается совокупное влияние угроз, возникающих в связи с оказанием таких услуг.

#### Угроза самоконтроля

24.8.П1. Угроза самоконтроля может возникнуть, если в рамках задания по подтверждению аудиторская организация участвует в подготовке информации о предмете соответствующего задания, обеспечивающего уверенность. Примерами услуг, не обеспечивающих уверенность, которые связаны с информацией о предмете задания, обеспечивающего уверенность, и которые могут создать угрозу самоконтроля, являются:

а) разработка и подготовка перспективной финансовой информации с последующим выполнением задания, обеспечивающего уверенность, и представлением заключения в отношении указанной информации;

б) выполнение оценки, которая имеет отношение к или отражается в информации о предмете задания, обеспечивающего уверенность;

в) проектирование, разработка, внедрение, эксплуатация, сопровождение, мониторинг, обновление, модернизация информационных систем, средств ИТ-контроля с последующим выполнением задания, обеспечивающего уверенность, и представлением заключения в отношении отчета об указанных информационных системах, средствах ИТ-контроля;

г) проектирование, разработка, внедрение, эксплуатация, сопровождение, мониторинг, обновление, модернизация информационных систем с последующим выполнением задания, обеспечивающего уверенность, и представлением заключения в отношении элементов нефинансовой информации, которая подготовлена на основе информации, сгенерированной такими информационными системами, и которая является информацией о предмете указанного задания, обеспечивающего уверенность.

Клиенты по заданию, обеспечивающему уверенность, являющиеся общественно значимыми организациями

24.9.П1. Заинтересованные стороны предъявляют повышенные ожидания в отношении независимости аудиторской организации в случае, когда задание,

обеспечивающее уверенность, выполняется для клиента, являющегося общественно значимой организацией, и результаты задания:

- а) раскрываются;
- б) представляются учредителям (участникам, акционерам), другим заинтересованным лицам.

Данные повышенные ожидания учитываются при использовании метода третьего лица для принятия решения об оказании услуги, не обеспечивающей уверенность, клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность.

24.9.П2. Если в обстоятельствах, указанных в подпункте «б» пункта 24.8.П1 Правил, существует угроза самоконтроля, аудиторской организации рекомендуется информировать о существовании указанной угрозы и предпринятых ответных мерах организацию, заключившую договор оказания услуг по выполнению задания, обеспечивающего уверенность, или лиц, отвечающих за корпоративное управление клиента по заданию, обеспечивающему уверенность.

### *Ответные меры*

24.10.П1. Требования к действиям аудитора в ответ на угрозы независимости установлены в пункте 3.11.Т Кодекса.

24.10.П2. Угрозы независимости, возникающие в связи с оказанием клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, услуги или нескольких услуг, не обеспечивающих уверенность, различаются в зависимости от фактов и обстоятельств задания, обеспечивающего уверенность, и характеристик услуги. В ответ на указанные угрозы могут быть применены меры предосторожности или может быть изменена предлагаемая услуга.

24.10.П3. Примерами мер предосторожности, которые могут быть предприняты в ответ на указанные угрозы, являются:

- а) привлечение лиц, не являющихся участниками рабочей группы, для выполнения задания по оказанию услуги, не обеспечивающей уверенность;
- б) проведение надлежащим проверяющим лицом, не участвовавшим в задании, обеспечивающем уверенность, и в оказании услуги, не обеспечивающей уверенность, проверки работы, выполненной в рамках задания, обеспечивающего уверенность, или задания по оказанию услуги, не обеспечивающей уверенность.

24.10.П4. Согласно концептуальному подходу к соблюдению принципов этики, предусмотренному Кодексом, в ситуациях, когда меры предосторожности отсутствуют, аудиторская организация должна:

- а) изменить предлагаемую услугу для исключения обстоятельств, создающих угрозы независимости;
- б) отказаться от принятия предложения на оказание услуги, создающей угрозы независимости, которые нельзя устранить или уменьшить до приемлемого уровня, либо прекратить оказание соответствующей услуги;
- в) прекратить выполнение текущего задания, обеспечивающего уверенность.

## **Раздел 25. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ УВЕРЕННОСТЬ, ВКЛЮЧАЮЩЕЕ УКАЗАНИЕ НА ОГРАНИЧЕНИЕ ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И РАСПРОСТРАНЕНИЯ**

### **Общие положения**

**25.1.Т.** В случаях, если аудиторская организация по результатам задания, обеспечивающего уверенность, составляет заключение, включающее указание на ограничение его использования и распространения, требования независимости, установленные настоящей частью Правил, могут быть модифицированы в соответствии с положениями настоящего раздела Правил при одновременном соблюдении следующих условий (далее для целей настоящего раздела – отвечающее установленным условиям задание, обеспечивающее уверенность):

**а)** аудиторская организация доводит до предполагаемых пользователей заключения информацию о модифицированных требованиях независимости, которые будут применяться при оказании услуги;

**б)** предполагаемые пользователи заключения понимают цель, информацию о предмете задания и ограничения заключения и согласны с применением модифицированных требований независимости.

**25.1.П1.** Понимание предполагаемыми пользователями цели, информации о предмете задания и ограничений заключения может быть достигнуто путем прямого или косвенного (через представителя, уполномоченного действовать в интересах предполагаемых пользователей) участия предполагаемых пользователей в принятии решения о характере и объеме задания. Такое участие дает возможность аудиторской организации довести до сведения предполагаемых пользователей информацию по вопросам независимости, включая обстоятельства, имеющие отношение к применению концептуального подхода к соблюдению требований независимости, а также получить их согласие на применение модифицированных требований независимости.

**25.2.Т.** В случае, когда предполагаемые пользователи представляют собой группу пользователей и не представляется возможным в момент согласования условий проведения задания обратиться к каждому из них отдельно, такие пользователи должны впоследствии быть уведомлены о модифицированных требованиях независимости, согласованных с их уполномоченным представителем.

**25.2.П1.** Например, для целей выполнения требования, установленного в пункте 25.3.Т Правил, в случае, если предполагаемые пользователи представляют собой такую группу пользователей, как кредиторы по соглашению о синдицированном займе, аудиторская организация может предоставить уполномоченному представителю кредиторов договор оказания услуг по выполнению задания, в котором предусмотрены модифицированные требования независимости, а уполномоченный представитель кредиторов затем может предоставить данный договор членам группы предполагаемых пользователей.

**25.3.Т.** Модифицированные требования независимости, допустимые к применению настоящим разделом Правил в ином случае, запрещено применять при

проведении задания, обеспечивающего уверенность, обязательного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**25.4.Т.** В случае, когда аудиторская организация помимо заключения по заданию, обеспечивающему уверенность, которое включает указание на ограничение его использования и распространения, предоставляет соответствующему клиенту также заключение по заданию, обеспечивающему уверенность, которое не включает такое указание, аудиторская организация должна применять все требования разделов 14–24 Правил.

**Финансовая заинтересованность, займы, кредиты, поручительства и гарантии, деловые взаимоотношения, родство и личные взаимоотношения**

**25.5.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям задание, обеспечивающее уверенность:

**а)** соответствующие положения разделов 18-22 Правил обязательны к применению только в отношении участников рабочей группы, их ближайших членов семьи и родственников;

**б)** аудиторская организация должна выявить, оценить и предпринять меры в ответ на угрозы независимости, возникающие в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями, указанными в разделах 18-22 Правил, между клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, и следующими лицами:

- лицами, осуществляющими консультирование по вопросам: методик и практик выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, предмета задания и информации о нем, экономической деятельности клиента, сделок, событий или операций, оказывающих влияние на задание, обеспечивающее уверенность;

- лицами, осуществляющими проверку качества выполнения задания в соответствии со стандартами аудиторской деятельности или иную проверку качества задания, соответствующую по цели указанной проверке;

**в)** аудиторская организация должна оценить и предпринять меры в ответ на угрозы, которые, как считает рабочая группа, возникают в связи с заинтересованностью и взаимоотношениями между клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность, и другими (не входящими в рабочую группу) лицами в аудиторской организации, имеющими возможность оказывать непосредственное влияние на задание, обеспечивающее уверенность.

**25.5.П1.** Лица, в аудиторской организации, не входящие в рабочую группу и имеющие возможность оказывать непосредственное влияние на задание, обеспечивающее уверенность, включают лиц, которые рекомендуют размер вознаграждения руководителя задания, его непосредственного и вышестоящих руководителей.

**25.6.Т.** В случаях, когда аудиторская организация выполняет отвечающее установленным условиям задание, обеспечивающее уверенность, она не должна иметь прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в клиенте по заданию, обеспечивающему уверенность.