

**МЕЖДУНАРОДНАЯ
ФЕДЕРАЦИЯ БУХГАЛТЕРОВ**

**КОДЕКС ЭТИКИ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ**

**июнь 2005 года,
пересмотрен в июле 2006 года**

Вступил в силу с 30 июня 2006 года

**Принят Советом Национальной
Ассоциации бухгалтеров и аудиторов
Республики Узбекистан 19 марта 2010 года
(протокол N 1)**

**Утвержден Советом НАБАУз
29 мая 2010 года
(протокол N 1).**

Предисловие

Часть А. Общее применение кодекса (Разделы 100-150)

Часть Б. Публично практикующие профессиональные
бухгалтеры (Разделы 200-290)

Часть В. Профессиональные бухгалтеры, занятые
в бизнесе (Разделы 300-350)

Определения

Дата вступления в силу

ПРЕДИСЛОВИЕ

Миссия Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ), согласно ее Конституции, сформулирована следующим образом: "в целях служения интересам общества, МФБ и далее будет осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и продолжит вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества и стимулирования приверженности указанным стандартам, деятельности, нацеленной на сближение стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда профессиональные знания и опыт являются наиболее востребованными". Для выполнения этой миссии Правление МФБ создало Комитет по стандартам этики для бухгалтеров с целью разработки и публикации, от своего имени, высококачественных стандартов этики и прочих положений для использования профессиональными бухгалтерами по всему миру.

Данный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров устанавливает этические требования для профессиональных бухгалтеров. Организация, входящая в МФБ, или фирма не может применять менее строгие стандарты, чем те, которые изложены в настоящем Кодексе. Однако, если организация, входящая в МФБ, или фирма не может применять определенные части данного Кодекса в соответствии с законодательством или

нормативными актами, такая организация или фирма должна выполнять требования других статей данного Кодекса.

Некоторые юрисдикции могут предусматривать требования и руководства, отличные от требований данного Кодекса.

Профессиональные бухгалтеры должны знать об этих различиях и выполнять те требования и руководства, которые являются более строгими, если это не запрещено законодательством или нормативными актами.

Кодекс был выпущен в июне 2005 года и вступил в силу 30 июня 2006 года. Параграфы 290.1-290.13 и 290.27-290.47 применяются к соглашениям по выражению уверенности, когда отчет о выражении уверенности датирован 30 июня 2006 года или более поздней датой.

Параграфы 290.14-290.26, которые были выпущены в июле 2006 года, применяются к соглашениям по выражению уверенности, когда отчет о выражении уверенности датирован 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

Для получения дополнительной информации о Комитете по международным стандартам этики для бухгалтеров (КМСЭБ), последних событиях, а также для получения проектов, выставленных на обсуждение, посетите страницу КМСЭБ на сайте МФБ: <http://www.ifac.org>.

ЧАСТЬ А. ОБЩЕЕ ПРИМЕНЕНИЕ КОДЕКСА

Раздел 100. Введение и фундаментальные принципы

Раздел 110. Порядочность

Раздел 120. Объективность

Раздел 130. Профессиональная компетентность

и должная тщательность

Раздел 140. Конфиденциальность

Раздел 150. Профессиональное поведение

Раздел 100. Введение и фундаментальные принципы

100.1. Отличительным признаком профессии бухгалтера является принятие обязательства действовать в интересах общества.

Следовательно, ответственность профессионального бухгалтера* заключается не только в удовлетворении потребностей индивидуального клиента или работодателя.

При осуществлении деятельности в интересах общества профессиональный бухгалтер должен соблюдать этические требования данного Кодекса.

100.2. Данный Кодекс состоит из трех частей. Часть А устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики для профессиональных бухгалтеров и обеспечивает концептуальную основу применения этих принципов.

Концептуальная основа предоставляет руководство по фундаментальным этическим принципам. Профессиональные бухгалтеры должны применять эту концептуальную основу для выявления угроз соответствию фундаментальным принципам, для оценки их значимости и, если эти угрозы отличаются, от угроз, четко определенных как незначительные*, применять меры предосторожности для их устранения или снижения до приемлемо низкого уровня, при котором соответствие фундаментальным принципам не будет подвергаться риску.

100.3. Части Б и В показывают, как концептуальная основа должна применяться в конкретных ситуациях. В них содержатся примеры мер предосторожности, которые могут оказаться полезными при рассмотрении угроз соответствию фундаментальным принципам, а также примеры ситуаций, в которых невозможно применить меры предосторожности, и, следовательно, нужно избегать отношений или действий, создающих такие угрозы. Часть Б применяется в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров*.

Часть В применяется в отношении профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе. В Части В публично практикующие профессиональные бухгалтера также могут найти руководства, применимые для их конкретных обстоятельств.

Фундаментальные принципы

100.4. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать следующие фундаментальные принципы.

(а) ***Порядочность***

Профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен во всех профессиональных и деловых отношениях.

(б) ***Объективность***

Профессиональный бухгалтер не должен допускать предвзятости или небеспристрастности, конфликтов интересов, оказания давления другими лицами с целью изменения профессионального или делового суждения.

(в) ***Профессиональная компетентность и должная тщательность***

Профессиональный бухгалтер должен постоянно поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, достаточном для предоставления квалифицированных профессиональных услуг клиенту или работодателю, основываясь на текущих тенденциях в практике, законодательстве и методах работы. Профессиональный бухгалтер должен действовать старательно и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами при предоставлении профессиональных услуг*.

(г) ***Конфиденциальность***

Профессиональный бухгалтер должен обеспечить сохранение конфиденциальности информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и без соответствующих надлежащих полномочий не должен раскрывать такую информацию третьим сторонам, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его юридическими или профессиональными правами или обязанностями.

(д) ***Профессиональное поведение***

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующее законодательство или нормативные акты, а также избегать любых действий, дискредитирующих профессию.

Каждый из этих фундаментальных принципов более подробно рассматривается в Разделах 110-150.

Подход в соответствии с концептуальной основой

100.5. Обстоятельства, в которых осуществляет свою деятельность профессиональный бухгалтер, могут вызвать специфические угрозы соответствию фундаментальным принципам.

Невозможно определить каждую ситуацию, создающую такие угрозы, и указать надлежащие смягчающие меры. Кроме того, характер соглашений и заданий может различаться, и, соответственно, могут существовать различные угрозы, требующие применения разных мер предосторожности.

Концептуальная основа, требующая от профессионального бухгалтера определения, оценки и реакции на угрозы соответствию фундаментальным принципам, более соответствует интересам общества, чем концептуальная основа, требующая простого соответствия определенным правилам, которые могут оказаться произвольными по своему характеру. Данный Кодекс представляет концептуальную основу, направленную на содействие профессиональному бухгалтеру при определении, оценке и реагировании на угрозы соответствию фундаментальным принципам. Если выявленные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, профессиональный бухгалтер должен, сообразно обстоятельствам, применить меры защиты для устранения угроз или их снижения до приемлемого уровня, при котором соответствие фундаментальным принципам не будет подвергаться риску.

100.6. Профессиональный бухгалтер должен оценить все угрозы соответствию фундаментальным принципам в тех случаях, когда профессиональному бухгалтеру известно, или на разумных основаниях можно предположить, что ему известно об обстоятельствах или отношениях, которые могут подвергнуть риску соответствие фундаментальным принципам.

100.7. Профессиональный бухгалтер должен принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы при рассмотрении значительности угрозы. Если профессиональный бухгалтер не может применить надлежащие меры предосторожности, профессиональный бухгалтер должен отказаться или прекратить оказание конкретных профессиональных услуг, или при необходимости отказаться от клиента (в случае публично практикующего профессионального бухгалтера) или организации-работодателя (в случае профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе).

100.8. Профессиональный бухгалтер может неумышленно нарушить положения настоящего Кодекса. Непреднамеренное нарушение, в зависимости от характера и значимости вопроса, может и не подвергать риску соответствие фундаментальным принципам, в случае если при обнаружении нарушения оно было своевременно исправлено и необходимые меры предосторожности были применены.

100.9. Части Б и В настоящего Кодекса включают примеры того, как должна применяться концептуальная основа. Показанные примеры не являются и не должны расцениваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, известных профессиональному бухгалтеру, которые могут создавать угрозы соответствию фундаментальным принципам.

Следовательно, для профессионального бухгалтера недостаточно просто соблюдать требования представленных примеров; в отношении определенных обстоятельств, выявленных профессиональным бухгалтером, должна применяться концептуальная основа.

Угрозы и меры предосторожности

100.10. Соответствие фундаментальным принципам может подвергаться риску в результате целого ряда обстоятельств.

Многие угрозы попадают под следующие категории:

(а) угроза наличия собственной заинтересованности, которая может возникнуть в результате финансовой или иной заинтересованности со стороны профессионального бухгалтера либо со стороны какого-либо непосредственного члена его семьи или близкого родственника*;

(б) угроза самопроверки, которая может возникнуть, если предыдущее суждение должно быть повторно оценено профессиональным бухгалтером, несущим ответственность за такое суждение;

(в) угроза чрезмерной защиты, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер настолько далеко заходит, отстаивая какую-либо позицию или мнение, что это подвергает риску объективность;

(г) угроза знакомства, которая может возникнуть, если, по причине близких отношений, профессиональный бухгалтер чрезмерно симпатизирует интересам других лиц; и

(д) угроза запугивания, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер не может действовать объективно по причине угроз, реальных или предполагаемых.

Части Б и В данного Кодекса содержат примеры обстоятельств, которые могут создавать указанные категории угроз для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и для профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе, соответственно. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры также могут счесть руководство, изложенное в Части В, применимым к их определенным обстоятельствам.

100.11. Меры предосторожности, которые могут устранить или снизить такие угрозы до приемлемого уровня, подразделяются на две широкие категории:

(а) меры предосторожности, создаваемые профессиональной средой, законодательством или нормативными актами; и

(б) меры предосторожности в рабочей среде.

100.12. Меры предосторожности, создаваемые профессиональной средой, законодательством или нормативными актами, включают в себя, но не ограничиваются:

- требованиями в отношении образования, обучения и опыта для присоединения к профессии.

- требованиями по постоянному профессиональному развитию.

- требованиями к корпоративному управлению.

- профессиональными стандартами.

- процедурами по мониторингу и дисциплинарными процедурами со стороны профессиональных или регулирующих органов.

- внешними проверками, осуществляемыми юридически уполномоченной третьей стороной, отчетов, деклараций, сообщений или информации, представленных профессиональным бухгалтером.

100.13. Части Б и В данного Кодекса, соответственно, рассматривают меры предосторожности в рабочей среде для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе.

100.14. Некоторые меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления фактов неэтичного поведения или удержания от такого неэтичного поведения. Такие меры предосторожности, которые могут создаваться бухгалтерской профессией, законодательством, нормативными актами, или организацией-работодателем, включают в себя, но не ограничиваются:

- эффективными, хорошо известными системами работы с жалобами и претензиями, используемыми организацией-работодателем, профессиональным сообществом, или регулирующим органом, которые позволяют коллегам, работодателям и членам общества привлечь внимание к непрофессиональному или неэтичному поведению.

- четко определенной обязанностью докладывать о нарушениях этических требований.

100.15. Характер мер предосторожности варьируется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения профессиональный бухгалтер должен рассмотреть что, по мнению рассудительной и информированной третьей стороны, ознакомленной со всей соответствующей информацией, включая значительность угрозы и применяемые меры предосторожности, будет считаться неприемлемым.

Разрешение этических конфликтов

100.16. При оценке соответствия фундаментальным принципам профессиональному бухгалтеру может понадобиться устранить конфликт, возникающий при применении фундаментальных принципов.

100.17. При инициировании официального или неофициального процесса разрешения конфликта профессиональный бухгалтер в рамках процесса разрешения должен рассмотреть следующие факторы, либо каждый в отдельности, либо в их совокупности:

- (а) соответствующие факты;
- (б) затронутые этические вопросы;
- (в) фундаментальные принципы, связанные с рассматриваемым вопросом;
- (г) установленные внутренние процедуры; и
- (д) альтернативные действия.

Рассмотрев эти вопросы, профессиональный бухгалтер должен определить надлежащие действия, согласующиеся с выявленными фундаментальными принципами.

Профессиональный бухгалтер должен также учесть последствия каждого возможного сценария действий. Если вопрос остался нерешенным, профессиональный бухгалтер должен проконсультироваться с соответствующими лицами внутри фирмы* или организации-работодателя для получения помощи в решении вопроса.

100.18. Если вопрос включает конфликт с организацией или конфликт внутри организации, профессиональный бухгалтер должен также рассмотреть необходимость получения консультаций у лиц, наделённых руководящими полномочиями в организации, например, у совета директоров или комитета по аудиту.

100.19. Документирование сущности вопроса и деталей проведенных обсуждений или принятых решений при рассмотрении таких вопросов может наилучшим образом соответствовать интересам профессионального бухгалтера.

100.20. Если какой-либо значительный конфликт не может быть решен, профессиональный бухгалтер может пожелать воспользоваться профессиональным советом соответствующего профессионального органа или консультантов по юридическим вопросам и тем самым получить руководство для решения этических вопросов без нарушения конфиденциальности.

Например, профессиональный бухгалтер может столкнуться с мошенничеством, представление отчета о котором может явиться нарушением обязательства профессионального бухгалтера соблюдать конфиденциальность. Профессиональный бухгалтер должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации с целью выявления требований по представлению данного отчета.

100.21. Если были исчерпаны все возможности, а этический конфликт остался нерешенным, профессиональный бухгалтер должен, по мере возможности, прекратить всякую связь с вопросом, который привел к конфликту. Профессиональный бухгалтер

может счесть, что при сложившихся обстоятельствах, наиболее уместным будет отказаться от участия в команде по проекту* или от выполнения определенного задания, либо полностью отказаться от выполнения соглашения и прекратить трудовые отношения с фирмой или организацией-работодателем.

Раздел 110. Порядочность

110.1. Принцип порядочности накладывает обязательство на всех профессиональных бухгалтеров в отношении откровенности и честности в профессиональных и деловых отношениях.

Порядочность также предполагает добросовестное ведение сделок и достоверность.

110.2. Профессиональный бухгалтер не должен ассоциироваться с отчетами, декларациями, сообщениями или прочей информацией, если он считает, что такая информация:

(а) содержит в существенной степени недостоверное или вводящее в заблуждение утверждение;

(б) содержит халатно подготовленные утверждения или информацию;

(в) упускает или скрывает информацию, которая должна быть включена, если такое упущение или сокрытие может ввести в заблуждение.

110.3. Профессиональный бухгалтер не нарушит требования параграфа 110.2, если профессиональный бухгалтер представляет модифицированный отчет по вопросу, описанному в параграфе 110.2.

Раздел 120. Объективность

120.1. Принцип объективности накладывает обязательство на всех профессиональных бухгалтеров не подвергать риску свое профессиональное или деловое суждение по причине предвзятости или небеспристрастности, конфликта интересов или давления со стороны других лиц.

120.2. Профессиональный бухгалтер может столкнуться с ситуациями, которые могут негативно повлиять на объективность.

Определить и прописать все такие ситуации не представляется возможным. Необходимо избегать отношений, которые оказывают предвзятое или чрезмерное влияние на профессиональное суждение профессионального бухгалтера.

Раздел 130. Профессиональная компетентность и должная тщательность

130.1. Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности накладывает следующие обязательства на профессиональных бухгалтеров:

(а) поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, достаточном для предоставления квалифицированных профессиональных услуг клиенту или работодателю;
и

(б) действовать старательно в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами при предоставлении профессиональных услуг.

130.2. Компетентные профессиональные услуги предусматривают вынесение разумного суждения на основе применения профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления таких услуг. Профессиональная компетентность может быть разделена на две отдельные фазы:

- (а) достижение профессиональной компетентности; и
- (б) поддержание профессиональной компетентности.

130.3. Поддержание профессиональной компетентности предусматривает постоянное изучение и понимание соответствующих технических, профессиональных разработок и разработок в области бизнеса. Постоянное профессиональное развитие обеспечивает и поддерживает способности, позволяющие профессиональному бухгалтеру компетентно выполнять свою работу в профессиональной среде.

130.4. Должная тщательность подразумевает обязательство действовать старательно, внимательно и своевременно в соответствии с требованиями задания.

130.5. Профессиональный бухгалтер должен удостовериться, что лица, работающие под его руководством и выполняющие профессиональные задания, прошли соответствующее обучение и действуют под надлежащим надзором.

130.6. При необходимости, профессиональный бухгалтер должен ознакомить клиентов, работодателей или прочих пользователей профессиональных услуг с ограничениями, присущими услугам с тем, чтобы избежать неправильной интерпретации выражения мнения как утверждения факта.

Раздел 140. Конфиденциальность

140.1. Принцип конфиденциальности накладывает обязательство на профессиональных бухгалтеров, воздерживаться от:

- (а) раскрытия за пределами фирмы или организации-работодателя конфиденциальной информации, полученной в результате профессиональных и деловых отношений, без соответствующих надлежащих на то полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его юридическими или профессиональными правами или обязанностями; и
- (б) использования конфиденциальной информации, полученной в результате профессиональных и деловых отношений, в личных интересах или интересах третьих сторон.

140.2. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность даже в социальной среде.

Профессиональный бухгалтер должен учитывать возможность неумышленного раскрытия информации, особенно в случаях продолжительных связей с деловым партнером либо с близким родственником или непосредственным членом семьи.

140.3. Профессиональный бухгалтер также должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой потенциальным клиентом или работодателем.

140.4. Профессиональный бухгалтер должен также рассматривать необходимость соблюдения конфиденциальности информации внутри фирмы или организации-работодателя.

140.5. Профессиональный бухгалтер должен принять все разумные меры, чтобы удостовериться в том, что персонал, находящийся под контролем профессионального бухгалтера, и лица, от которых были получены консультации и помощь, соблюдают обязательство профессионального бухгалтера по сохранению конфиденциальности.

140.6. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться даже после окончания отношений между профессиональным бухгалтером и его клиентом или работодателем. Если профессиональный бухгалтер меняет работодателя или приобретает нового клиента, профессиональный бухгалтер имеет право использовать прошлый опыт. В то же время, профессиональный бухгалтер не должен использовать или раскрывать любую конфиденциальную информацию, либо приобретенную, либо полученную в результате профессиональных или деловых отношений.

140.7. Ниже перечислены обстоятельства, при которых профессиональный бухгалтер должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию или при которых такое раскрытие может быть необходимо:

(а) раскрытие информации разрешено законодательством и санкционировано клиентом или работодателем;

(б) раскрытие требуется в соответствии с законодательством, например:

(i) при предъявлении документов или прочих форм доказательств в ходе судебных разбирательств; или

(ii) при информировании соответствующих уполномоченных органов о выявленных нарушениях законодательства; и

(в) имеется профессиональная обязанность или право на раскрытие информации, в случаях, не запрещенных законом, с целью:

(i) выполнения требований обзора контроля качества, проводимого организацией-членом МФБ или профессиональной организацией;

(ii) ответа на запрос или ответа в ходе расследования со стороны организации-члена МФБ или регулирующего органа;

(iii) защиты профессиональных интересов профессионального бухгалтера в ходе судебного разбирательства; или

(iv) соблюдения технических стандартов и этических требований.

140.8. При принятии решения о необходимости раскрытия конфиденциальной информации профессиональный бухгалтер должен рассмотреть следующие факторы:

(а) будут ли ущемлены интересы всех сторон, включая третьи стороны, чьи интересы также могут быть затронуты, если клиент или работодатель согласится на раскрытие информации профессиональным бухгалтером;

(б) известна ли и обоснована ли, в той мере, в какой это возможно, вся соответствующая информация; в случае наличия неподтвержденных фактов, неполной информации или необоснованных заключений при определении типа необходимого раскрытия, если таковое вообще следует осуществлять, должно использоваться профессиональное суждение; и

(в) какого типа сообщение следует направить, и кому именно;

в частности, профессиональный бухгалтер должен удостовериться в том, что стороны, которым адресуются сообщения, являются надлежащими получателями.

Раздел 150. Профессиональное поведение

150.1. Принцип профессионального поведения накладывает обязательство на профессиональных бухгалтеров соблюдать соответствующее законодательство и

регулирование, а также избегать любых действий, которые могут дискредитировать профессию. Это включает в себя действия, которые разумная и информированная третья сторона, обладая всей соответствующей информацией, сочла бы оказывающими негативное влияние на хорошую репутацию профессии.

150.2. В ходе маркетинга и рекламирования себя и своей работы профессиональные бухгалтеры не должны навлекать дурную славу на профессию. Профессиональные бухгалтеры должны быть честным и правдивым и не должны:

(а) преувеличивать услуги, которые они могут предложить, квалификацию, которой они обладают, или полученный опыт, или

(б) делать дискредитирующие ссылки или необоснованные сравнения с работой других лиц.

ЧАСТЬ Б: ПУБЛИЧНО ПРАКТИКУЮЩИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ БУХГАЛТЕРЫ

Раздел 200. Введение

Раздел 210. Профессиональное назначение

Раздел 220. Конфликт интересов

Раздел 230. Второе мнение

Раздел 240. Гонорары и прочие виды вознаграждения

Раздел 250. Маркетинг профессиональных услуг

Раздел 260. Подарки и знаки гостеприимства

Раздел 270. Хранение активов клиента

Раздел 280. Объективность - все услуги

Раздел 290. Независимость - соглашения по выражению уверенности

Раздел 200. Введение

200.1. Данная Часть Кодекса показывает как концептуальная основа, рассмотренная в Части А, должна применяться публично практикующими профессиональными бухгалтерами.

Примеры, содержащиеся в следующих разделах, не являются и не должны рассматриваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, известных публично практикующему профессиональному бухгалтеру, которые могут создавать угрозы соответствия фундаментальным принципам.

Следовательно, для публично практикующего профессионального бухгалтера недостаточно просто соблюдать требования представленных примеров; в отношении определенных обстоятельств, с которыми может столкнуться профессиональный бухгалтер, должна применяться концептуальная основа.

200.2. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен участвовать в бизнесе или деятельности, которая ставит под угрозу или может нанести вред принципам порядочности, объективности, или хорошей репутации профессии, и, в результате, является несовместимой с оказанием профессиональных услуг.

Угрозы и меры предосторожности

200.3. Соблюдению фундаментальных принципов может угрожать множество обстоятельств. Многие угрозы попадают под следующие категории:

- (а) собственная заинтересованность;
- (б) самопроверка;
- (в) чрезмерная защита;
- (г) знакомство; и
- (д) запугивание.

Эти угрозы рассмотрены в Части А данного Кодекса.

Характер и значительность угроз может различаться в зависимости от того, возникли ли они в связи с оказанием услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности*, либо клиенту по выражению уверенности*, заказавшему аудит нефинансовой отчетности, или клиенту по соглашению, не связанному с выражением уверенности.

200.4. Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы, связанные с собственной заинтересованностью, для публично практикующих профессиональных бухгалтеров, включают в себя, но не ограничиваются:

- Финансовым интересом* в клиенте или совместной с клиентом финансовой заинтересованностью.
- Чрезмерной зависимостью от гонораров, выплачиваемых клиентом.
- Наличием тесных деловых отношений с клиентом.
- Беспокойством о возможности потерять клиента.
- Возможностью последующего трудоустройства у клиента.
- Условными гонорарами*, связанными с соглашением по выражению уверенности*.
- В случае с клиентом по соглашению по выражению уверенности, займом, полученным от клиента или предоставленным клиенту, или полученным от любого из его директоров или должностных лиц, или предоставленным любому из таких лиц.

200.5. Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы самопроверки, включают в себя, но не ограничиваются:

- обнаружением значительных ошибок в ходе повторной оценки работы публично практикующего профессионального бухгалтера.
- представлением отчетности по функционированию финансовой системы профессиональным бухгалтером, который был вовлечен в ее разработку или внедрение.
- подготовкой первичных данных, использованных для создания записей, являющихся предметом изучения по соглашению.
- наличием члена команды по проекту выражения уверенности, который является, или в недавнем прошлом был, директором или должностным лицом этого клиента.
- наличием члена команды по проекту выражения уверенности, который является, или в недавнем прошлом был, работником клиента, занимающим должность, которая предусматривает возможность прямого или значительного влияния на предмет изучения по соглашению.
- оказанием услуг клиенту, которые напрямую влияют на предмет изучения по соглашению по выражению уверенности.

200.6. Примеры обстоятельств, которые могут создать угрозы чрезмерной защиты, включают, но не ограничиваются:

- содействием в размещении акций котируемого субъекта*, который является клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности.
- деятельностью в качестве защитника от имени клиента по выражению уверенности на судебном процессе или в ходе разрешения споров с третьими сторонами.

200.7. Примеры обстоятельств, которые могут создать угрозы знакомства, включают в себя, но не ограничиваются:

- наличием члена команды по проекту, который является непосредственным членом семьи или близким родственником директора или должностного лица клиента.
- наличием члена команды по проекту, который является непосредственным членом семьи или близким родственником сотрудника клиента, занимающего должность, предусматривающую возможность прямого или значительного влияния на предмет изучения по соглашению.
- ситуация, когда бывший партнер фирмы является директором или должностным лицом клиента, или сотрудником, занимающим должность, предусматривающую возможность прямого и значительного влияния на предмет изучения по соглашению.
- принятие подарков или использование режима благоприятствования, предоставленного клиентом, если только ценность таких подарков или режима не была четко определена как незначительная.
- продолжительные связи старшего персонала с клиентом по выражению уверенности.

200.8. Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы запугивания, включают в себя, но не ограничиваются:

- угрозами разорвать отношения или заменить исполнителя по соглашению со стороны клиента.
- угрозами судебных разбирательств.
- давлением с целью необоснованного уменьшения объема работ для сокращения гонораров.

200.9. Публично практикующий профессиональный бухгалтер может также обнаружить, что определенные обстоятельства создают уникальные угрозы соответствию одному или более фундаментальным принципам. Такие уникальные угрозы не могут быть распределены по категориям. Как в профессиональных, так и в деловых отношениях публично практикующий профессиональный бухгалтер должен всегда учитывать возможность возникновения таких обстоятельств и угроз.

200.10. Меры предосторожности, которые могут устранить или уменьшить угрозы до приемлемого уровня попадают под две следующие категории:

- (а) меры предосторожности, созданные профессиональной средой, законодательством или нормативными актами; и
- (б) меры предосторожности в рабочей среде.

Примеры мер предосторожности, созданных профессиональной средой, законодательством или нормативными актами описаны в параграфе 100.12 Части А данного Кодекса.

200.11. В рабочей среде надлежащие меры предосторожности будут варьироваться в зависимости от обстоятельств. Меры предосторожности рабочей среды включают меры предосторожности, принимаемые на уровне фирмы, и меры предосторожности, принимаемые в отношении отдельного соглашения. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен вынести суждение, чтобы определить, как лучше поступить с выявленной угрозой. При вынесении суждения публично практикующий профессиональный бухгалтер должен принять во внимание, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, включая значительность угроз и применяемые меры предосторожности, сочла бы приемлемым. На данное рассмотрение могут повлиять такие вопросы как значительность угрозы, характер соглашения и структура фирмы.

200.12. Меры предосторожности в рабочей среде, принимаемые на уровне фирмы, могут включать:

- Акцентирование внимания руководством фирмы на важности соблюдения фундаментальных принципов.
- Декларирование руководством фирмы своих ожиданий того, что деятельность членов команды по выражению уверенности будет осуществляться в интересах общества.
- Политику и процедуры для внедрения и мониторинга контроля качества выполнения соглашений.
- Задokumentированную политику по выявлению угроз соблюдению фундаментальных принципов; оценке значительности этих угроз, определению и применению мер предосторожности для устранения или снижения тех угроз, которые не были четко определены как незначительные, до приемлемого уровня.
- Для фирм, выполняющих соглашения по выражению уверенности, задokumentированную политику независимости* в отношении выявления угроз независимости; оценки значительности этих угроз, определения и применения мер предосторожности для устранения или снижения тех угроз, которые не были четко определены как незначительные, до приемлемого уровня.
- Задokumentированную внутреннюю политику и процедуры, предусматривающие соблюдение фундаментальных принципов.
- Политику и процедуры, направленные на выявление интересов и взаимоотношений между фирмой или членами команды по проекту и клиентами.
- Политику и процедуры по мониторингу и, при необходимости, управлению зависимостью от доходов, полученных от одного клиента.
- Использование различных партнеров и команд по проектам с различными линиями подотчетности внутри фирмы при предоставлении услуг, не связанных с выражением уверенности, для клиента, который также является клиентом по выражению уверенности.
- Политику и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся членами команды по проекту, оказывать несанкционированное влияние на результаты соглашения.
- Своевременное представление информации всем партнерам и оперативным сотрудникам о политике и процедурах фирмы, включая информацию обо всех изменениях в такой политике и процедурах, а также проведение соответствующего обучения по этой политике и процедурам.
- Назначение представителя старшего руководства ответственным за контроль надлежащего функционирования системы контроля качества фирмы.
- Информирование партнеров и оперативного персонала о тех клиентах по выражению уверенности и связанных субъектах, по отношению к которым они должны быть независимыми.
- Дисциплинарный механизм для стимулирования соблюдения политики и процедур.
- Опубликованную политику и процедуры, которые поощряют и уполномочивают информирование сотрудниками старшего звена руководства фирмы о любых вопросах, связанных с соблюдением фундаментальных принципов, в отношении которых у сотрудников возникли сомнения.

200.13. Меры предосторожности в рабочей среде, принимаемые в отношении отдельного соглашения, могут включать:

- привлечение дополнительного профессионального бухгалтера для обзора выполненной работы или получения консультаций в случае необходимости.
- получение консультаций у независимой третьей стороны, такой как комитет независимых директоров, профессиональный регулирующий орган или другой профессиональный бухгалтер.
- обсуждение этических вопросов с представителями клиента, наделёнными руководящими полномочиями.

- представление лицам, наделённым руководящими полномочиями, информации о характере предоставляемых услуг и возможной сумме гонорара.
- привлечение другой фирмы для выполнения или повторного выполнения части соглашения.
- ротация старшего персонала в команде по выражению уверенности.

200.14. В зависимости от характера соглашения публично практикующий профессиональный бухгалтер может также полагаться на меры предосторожности, внедренные клиентом.

В то же время невозможно полагаться только на эти меры предосторожности для уменьшения угроз до приемлемого уровня.

200.15. Меры предосторожности, применяемые в рамках системы и процедур клиента, могут включать следующие процедуры:

- лица, не входящие в состав руководства субъекта, одобряют или утверждают назначение клиентом публично практикующей фирмы для выполнения соглашения.
- у клиента есть компетентные сотрудники, обладающие опытом и полномочиями для принятия управленческих решений.
- у клиента есть внедренные внутренние процедуры, которые обеспечивают объективный выбор исполнителя по соглашениям, не связанным с выражением уверенности.
- у клиента есть структура корпоративного управления, которая обеспечивает надлежащий надзор и обмен информацией по услугам, предоставляемым фирмой.

Раздел 210. Профессиональное назначение Принятие клиента

210.1. Перед принятием нового клиента публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос о том, создаст ли принятие клиента угрозы соблюдению фундаментальных принципов. Потенциальные угрозы в отношении порядочности или профессионального поведения могут возникнуть, например, по причине спорных вопросов, связанных с клиентом (его владельцами, руководством, и деятельностью).

210.2. Вопросы, если таковые известны, связанные с клиентом, которые могут создать угрозы соблюдению фундаментальных принципов, включают, например, участие клиента в незаконной деятельности (такой как отмывание денег), нечестность или сомнительную практику ведения бухгалтерского учета.

210.3. Значительность угроз должна быть оценена. Если выявленные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, то необходимо рассмотреть и применить, сообразно обстоятельствам, меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня.

210.4. Надлежащие меры предосторожности могут включать получение представления о клиенте и понимания клиента, его владельцев, руководства, а также лиц наделённых руководящими полномочиями и несущих ответственность за хозяйственную деятельность субъекта, или получение обязательств со стороны клиента по усовершенствованию практики корпоративного управления или внутреннего контроля.

210.5. В случае, если уменьшить угрозы до приемлемого уровня не представляется возможным, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться от принятия клиента.

210.6. Решения о принятии клиента должны периодически пересматриваться при оформлении последующих соглашений с клиентом.

Принятие соглашения

210.7. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен браться только за предоставление таких услуг, которые публично практикующий профессиональный бухгалтер может компетентно выполнить. До принятия соглашения об оказании услуг какому-либо определенному клиенту публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос о том, создаст ли принятие клиента угрозы соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза собственной заинтересованности по отношению к профессиональной компетентности и должной тщательности возникает в случае, если команда по проекту не является компетентной или не может приобрести знания и навыки, необходимые для надлежащего выполнения соглашения.

210.8. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значительность выявленных угроз, и если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо применить, сообразно обстоятельствам, меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- получение надлежащего представления о характере бизнеса клиента, сложности его деятельности, специфических требований соглашения и целях, характере и масштабе работы, которую необходимо выполнить.

- получение знания о соответствующих отраслях или предметах изучения.

- обладание опытом или получение опыта в отношении соответствующих требований регулирующих органов или требования к представлению отчетности.

- полное укомплектование команды по проекту сотрудниками, обладающими необходимой компетентностью.

- привлечение экспертов по мере необходимости.

- согласование реальных сроков выполнения соглашения.

- соблюдение политики и процедур контроля качества, разработанных для предоставления разумной уверенности в том, что конкретные соглашения принимаются только в том случае, когда они могут быть выполнены на достаточно компетентном уровне.

210.9. В случае, если публично практикующий профессиональный бухгалтер намеревается полагаться на консультации или результаты работы эксперта, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить надежность таких консультаций или результатов работы. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть такие факторы как репутация, опыт, доступность ресурсов, а также применимые профессиональные и этические стандарты. Такая информация может быть получена исходя из прошлого опыта взаимоотношений с экспертом или консультаций с другими лицами.

Изменения в профессиональном назначении

210.10. Публично практикующий профессиональный бухгалтер, которому делают предложение заменить другого публично практикующего профессионального бухгалтера,

или который собирается участвовать в тендере на соглашение, в настоящее время выполняемое другим публично практикующим профессиональным бухгалтером, должен определить имеются ли причины, профессиональные или иные, не принимать соглашение, такие как обстоятельства, создающие угрозы соблюдению фундаментальных принципов. Например, может существовать угроза профессиональной компетентности и должной тщательности, если публично практикующий профессиональный бухгалтер примет соглашение до ознакомления со всеми сопутствующими фактами.

210.11. Значительность угроз должна быть оценена. В зависимости от характера соглашения такая оценка может потребовать установления контакта с действующим бухгалтером* для установления фактов и обстоятельств, являющихся причиной предполагаемой замены, чтобы публично практикующий профессиональный бухгалтер мог принять решение о принятии соглашения. Например, очевидные причины изменений в назначении могут полностью не отражать все факты и указывать на разногласия с действующим бухгалтером, которые могут повлиять на решение о принятии назначения.

210.12. Действующий бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность. Степень, в которой публично практикующий профессиональный бухгалтер может и должен обсуждать дела клиента с предполагаемым бухгалтером, будет зависеть от характера соглашения, а также от:

- (а) того, было ли получено на это разрешение клиента; или
- (б) правовых или этических требований, которые касаются такого раскрытия информации и могут варьироваться в зависимости от юрисдикции.

210.13. При отсутствии конкретных инструкций клиента действующий бухгалтер не должен выступать инициатором раскрытия информации о делах клиента. Обстоятельства, при которых может быть раскрыта конфиденциальная информация, описаны в Разделе 140 Части А данного Кодекса.

210.14. Если выявленные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения и уменьшения угроз до приемлемого уровня.

210.15. Такие меры предосторожности могут включать:

- полное и свободное обсуждение дел клиента с действующим бухгалтером.
- запрос действующему бухгалтеру о предоставлении известной ему информации о фактах и обстоятельствах, о которых, по мнению действующего бухгалтера, предполагаемому бухгалтеру следует знать до вынесения решения о принятии соглашения.
- при ответе на приглашение участвовать в тендере, указать в тендерном предложении, что до принятия соглашения предполагаемый бухгалтер должен связаться с действующим бухгалтером и сделать запросы на наличие каких-либо профессиональных или иных причин, по которым принимать соглашение не следует.

210.16. Публично практикующему профессиональному бухгалтеру, как правило, требуется получить разрешение клиента, желательно в письменном виде, чтобы начать обсуждение с действующим бухгалтером. Получив такое разрешение, действующий бухгалтер должен выполнять правовые и другие требования, регулирующие такие запросы. В случае, когда действующий бухгалтер предоставляет информацию, она должна предоставляться честно и однозначно. Если потенциальный бухгалтер не может связаться с действующим бухгалтером, потенциальный бухгалтер должен попытаться получить информацию о возможных угрозах другими способами, такими как опросы третьих

сторон или сбор и изучение информации о старшем руководстве клиента или лицах, наделенных руководящими полномочиями.

210.17. Если угрозы не могут быть устранены или уменьшены до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться от соглашения, за исключением случаев, когда можно удостовериться в необходимых фактах другими способами. Публично практикующему профессиональному бухгалтеру может поступить предложение выполнить работу, являющуюся дополнительной по отношению к работе, выполняемой действующим бухгалтером. Такие обстоятельства могут создать потенциальные угрозы профессиональной компетентности и должной тщательности в связи, например, с отсутствием или ограниченностью информации. Меры предосторожности в отношении таких угроз включают уведомление действующего бухгалтера о предлагаемой работе, что предоставит действующему бухгалтеру возможность поделиться любой соответствующей информацией, необходимой для надлежащего выполнения работы.

Раздел 220. Конфликт интересов

220.1. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен принять разумные меры для выявления обстоятельств, которые могут вызвать конфликт интересов. Такие обстоятельства могут создать угрозы соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза объективности может возникнуть в случаях, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер конкурирует с клиентом или имеет совместное предприятие или аналогичные соглашения с основным конкурентом клиента.

Угроза объективности или конфиденциальности может также возникнуть в случае, если публично практикующий профессиональный бухгалтер предоставляет услуги клиентам, чьи интересы конфликтуют, или сами клиенты находятся в процессе разбирательств друг с другом в отношении рассматриваемого вопроса или операции.

220.2. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значительность угроз. Оценка включает рассмотрение, до принятия или продолжения либо отношений с клиентом, либо какого-либо конкретного соглашения, вопроса о том, имеет ли публично практикующий профессиональный бухгалтер деловой интерес или отношения с клиентом или третьей стороной, которые могут создать угрозы. Если угрозы отличаются от угроз, четко обозначенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения и уменьшения угроз до приемлемого уровня.

220.3. В зависимости от обстоятельств, вызывающих конфликт, меры предосторожности, как правило, должны предусматривать, чтобы публично практикующий профессиональный бухгалтер:

(а) уведомил клиента о деловых интересах фирмы или деятельности, которая может представлять конфликт интересов, и получил его согласие на действия, уместные в таких обстоятельствах; или

(б) уведомил все известные связанные стороны о том, что публично практикующий профессиональный бухгалтер выступает от имени двух или более сторон в отношении вопроса, по которому их интересы вступают в конфликт, и получил их согласие на такие действия; или

(в) уведомил клиента о том, что публично практикующий профессиональный бухгалтер не выступает исключительно в интересах какого-либо одного клиента при

оказании предполагаемых услуг (например, в определенном секторе рынка или в отношении определенных услуг), и получил их согласие на такие действия.

220.4. Необходимо рассмотреть следующие меры предосторожности:

- (а) использование различных команд по проектам; и
- (б) процедуры для предотвращения доступа к информации (например, строгое физическое разделение таких команд, обеспечение конфиденциальности и безопасности при обработке и хранении данных); и
- (в) четкое руководство для членов команды по проекту в отношении вопросов безопасности и конфиденциальности; и
- (г) использование соглашений о конфиденциальности, подписанных сотрудниками и партнерами фирмы; и
- (д) регулярная проверка применения мер предосторожности старшим должностным лицом, не участвовавшим в соответствующих соглашениях.

220.5. В случае, когда конфликт интересов создает угрозу соответствия одному или более фундаментальным принципам, включая объективность, конфиденциальность, или профессиональное поведение, которые невозможно устранить или уменьшить до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен вынести решение о невозможности принятия определенного соглашения или об отказе от одного или более конфликтующих соглашений.

220.6. В случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер запросил согласие клиента на оказание услуг другой стороне (которая может являться, а может и не являться существующим клиентом) в отношении вопроса, по которому отмечается конфликт соответствующих интересов, и клиент не предоставил такое разрешение, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен прекратить оказание услуг одной из сторон по вопросу, вызывающему конфликт интересов.

Раздел 230. Второе мнение

230.1. Ситуации, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер по прямому запросу или запросу от имени какой-либо компании или субъекта, не являющегося существующим клиентом, должен представить второе мнение о применении стандартов бухгалтерского учета, аудита, представления отчетности и прочих стандартов или принципов в отношении определенных ситуаций или операций, могут создать угрозы соответствию фундаментальным принципам. Например, может существовать угроза профессиональной компетентности и должной тщательности при обстоятельствах, в которых второе мнение не базируется на тех же фактах, которые были представлены действующему бухгалтеру, или базируется на неадекватных доказательствах. Значительность угрозы зависит от обстоятельств запроса и других доступных фактов и допущений, связанных с вынесением профессионального суждения.

230.2. При получении предложения предоставить такое мнение публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значительность угроз, и если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать запрос на получение разрешения клиента связаться с действующим бухгалтером, описания ограничений, присущих любому заключению при общении с клиентом, и на представление действующему бухгалтеру копии заключения.

230.3. Если компания или субъект, которым необходимо такое мнение, не разрешают связаться с действующим бухгалтером, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть, учитывая все обстоятельства, вопрос о том насколько приемлемым будет предоставление такого мнения.

Раздел 240. Гонорары и прочие виды вознаграждения

240.1. При проведении переговоров по оказанию профессиональных услуг публично практикующий профессиональный бухгалтер может назвать любой разумный, на его взгляд, гонорар. Тот факт, что один публично практикующий профессиональный бухгалтер может рассчитать гонорар на меньшую сумму, чем другой не является сам по себе нарушением этических норм. В то же время могут существовать угрозы соблюдению фундаментальных принципов, возникающие в зависимости от уровня рассчитанных гонораров. Например, собственная заинтересованность создает угрозы по отношению к принципам профессиональной компетентности и должной тщательности, если рассчитанный гонорар настолько мал, что выполнение соглашения в соответствии с установленными техническими и профессиональными стандартами за эту сумму может оказаться затруднительным.

240.2. Значительность угроз зависит от таких факторов как уровень рассчитанных гонораров и услуги, по которым они были рассчитаны. В свете этих потенциальных угроз необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Меры предосторожности, которые могут быть приняты, включают:

- информирование клиента об условиях соглашения, в частности, о том, как рассчитывается гонорар, и какие услуги охватывает этот гонорар.
- выделение достаточного времени и назначение квалифицированного персонала для выполнения задачи.

240.3. Условные гонорары широко используются для определенных видов соглашений, не связанных с выражением уверенности.

Условные гонорары по услугам, не связанным с выражением уверенности, которые предоставляются клиенту по соглашению о выражении уверенности, рассматриваются в Разделе 290 данной части Кодекса

Они также при определенных обстоятельствах могут создать угрозы соответствию фундаментальным принципам. Они могут создать угрозу собственной заинтересованности по отношению к объективности. Значительность таких угроз зависит от следующих факторов:

- характер соглашения.
- диапазон возможных гонораров.
- база расчета гонорара.
- возможность проверки результата операции независимой третьей стороной.

240.4. Значительность таких угроз должна быть оценена и, если она отличается от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- предварительное соглашение с клиентом в письменном виде в отношении базы расчета вознаграждения.

- раскрытие информации предполагаемым пользователям о работе, выполненной публично практикующим профессиональным бухгалтером, и базе расчета вознаграждения.

- политика и процедуры контроля качества.

- проверка работы, выполненной публично практикующим профессиональным бухгалтером, объективной третьей стороной.

240.5. При определенных обстоятельствах публично практикующий профессиональный бухгалтер может получить комиссионные за передачу клиентуры или посредничество. Например, в случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер не предоставляет какой-либо определенный вид услуг, требуемый клиентом, гонорар может быть получен за переадресацию постоянного клиента другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру или другому эксперту.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер может получить комиссионные от третьей стороны (например, поставщика программного обеспечения) в связи с продажей товаров или оказанием услуг клиенту. Получение комиссионных за передачу клиентуры или посредничество в связи с направлением клиента к третьему лицу может создать угрозу собственной заинтересованности по отношению к объективности и профессиональной компетентности, а также должной тщательности.

240.6. Публично практикующий профессиональный бухгалтер может также выплатить третьей стороне комиссионные за переадресацию клиента, например, в случае, когда клиент остается клиентом другого публично практикующего профессионального бухгалтера, но ему требуется предоставление определенного вида услуг, которые не предоставляются действующим бухгалтером. Выплата таких комиссионных за переадресацию может также создать угрозу заинтересованности по отношению к объективности и профессиональной компетентности, а также должной тщательности.

240.7. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен выплачивать или получать комиссионные за передачу клиентуры или посредничество, если только публично практикующий профессиональный бухгалтер не установил меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- раскрытие информации клиенту об условиях выплаты комиссионных за переадресацию другому профессиональному бухгалтеру за переданный объем работ.

- раскрытие информации клиенту об условиях получения комиссионных за переадресацию в связи с направлением клиента к другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру.

- получение предварительного согласия клиента в отношении комиссионных в связи с продажей третьей стороной товаров или оказанием услуг клиенту.

240.8. Публично практикующий профессиональный бухгалтер может купить всю или только часть другой фирмы на тех условиях, что выплаты будут произведены физическим лицам, ранее владевшим фирмой или их наследникам

или в счет наследственной массы правопреемников. Такие выплаты не будут трактоваться как комиссионные за переадресацию или комиссионные за посредничество в связи с направлением клиента к третьему лицу в целях параграфов 240.5-240.7.

Раздел 250. Маркетинг профессиональных услуг

250.1. В случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер продвигает новые услуги путем рекламы* или других методов маркетинга, может

существовать потенциальная угроза соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза собственной заинтересованности по отношению к соблюдению принципа профессионального поведения возникает, если услуги, достижения или продукты продвигаются на рынок методом, который расходится с этим принципом.

250.2. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен навлекать дурную славу на профессию при маркетинге профессиональных услуг. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен быть честным и правдивым и не должен:

- преувеличивать услуги, которые он может предложить, квалификацию, которой он обладает, или накопленный опыт, или
- делать дискредитирующие ссылки на необоснованные сравнения с работой других лиц.

Если публично практикующий профессиональный бухгалтер сомневается по поводу уместности предполагаемой формы рекламы или маркетинга, то публично практикующий профессиональный бухгалтер должен проконсультироваться с соответствующим профессиональным органом.

Раздел 260. Подарки и знаки гостеприимства

260.1. Клиент может предложить подарки и проявить знаки гостеприимства публично практикующему профессиональному бухгалтеру, или непосредственному члену его/ее семьи или близким родственникам. Такое предложение обычно создает угрозы соответствию фундаментальным принципам.

Например, угроза влияния собственной заинтересованности на объективность может возникнуть в случае, если подарок от клиента был принят; угроза влияния запугивания на объективность может возникнуть по причине возможной огласки такого предложения.

260.2. Значительность таких угроз зависит от характера, масштаба и назначения предложения. Если был сделан подарок или проявлены знаки гостеприимства, которые разумная и информированная сторона, обладая всей соответствующей информацией, четко определит как незначительные, публично практикующий профессиональный бухгалтер может заключить, что предложение было сделано в ходе обычной деятельности без особого намерения повлиять на принятие решения или получить информацию. В таких случаях публично практикующий профессиональный бухгалтер, как правило, может сделать вывод о том, что не существует значительных угроз соответствию фундаментальным принципам.

260.3. Если оцененные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Если угрозы не могут быть устранены или уменьшены до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать такое предложение.

Раздел 270. Хранение активов клиента

270.1. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать на хранение денежные средства или другие активы клиента, если только это не разрешено законодательством, а если разрешено, то осуществлять это хранение в соответствии с

дополнительными правовыми требованиями, применяемыми в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров, принимающих такие активы на хранение.

270.2. Хранение активов клиента создает угрозы соответствию фундаментальным принципам; например, существует угроза влияния собственной заинтересованности на профессиональное поведение и объективность при хранении активов клиента. С целью обеспечения мер предосторожности в отношении таких угроз публично практикующий профессиональный бухгалтер, принимающий на хранение денежные средства (или прочие активы), принадлежащие другим лицам, должен:

- (а) хранить такие активы отдельно от личных активов или активов фирмы; и
- (б) использовать такие активы только в целях, для которых они предназначены; и
- (в) всегда быть готовым отчитаться по этим активам, а также любым доходам, дивидендам или полученному приросту стоимости, перед лицами, уполномоченными вести такой учет; и
- (г) соблюдать все соответствующие законы и нормативные акты, регулирующие хранение и учет таких активов.

270.3. Кроме того, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен знать об угрозах соответствию фундаментальным принципам по причине возможной связи с такими активами, например в случае, если выяснилось, что активы получены в результате незаконной деятельности, такой как отмывание денег. В ходе выполнения процедур по принятию клиента и соглашения об оказании таких услуг публично практикующие профессиональные бухгалтеры должны запросить информацию об источниках таких активов и рассмотреть свои обязательства в свете соблюдения законодательства и нормативных актов. Они также могут рассмотреть вопрос о необходимости получения юридической консультации.

Раздел 280. Объективность - все услуги

280.1. Публично практикующий профессиональный бухгалтер при оказании профессиональных услуг должен рассмотреть возможность существования каких-либо угроз соответствию фундаментальному принципу объективности, возникающих по причине наличия заинтересованности или отношений с клиентом или директорами, или должностными лицами, или сотрудниками. Например, угроза влияния знакомства на объективность может возникнуть в связи с семейными, близкими личными или деловыми отношениями.

280.2. Публично практикующий профессиональный бухгалтер, предоставляющий услуги по выражению уверенности, должен быть независимым от клиента по выражению уверенности. Независимость мнения и независимость в действиях необходимы для того, чтобы публично практикующий профессиональный бухгалтер мог вынести заключение, а также чтобы было видно, что это заключение сделано без какого-либо предвзятого отношения, конфликта интересов или ненадлежащего влияния со стороны других лиц.

Раздел 290 предоставляет специфическое руководство по требованиям, предъявляемым к независимости публично практикующих профессиональных бухгалтеров при выполнении соглашения по выражению уверенности.

280.3. Существование угроз в отношении объективности при предоставлении профессиональных услуг зависит от конкретных обстоятельств соглашения и характера работ, выполняемых публично практикующим профессиональным бухгалтером.

280.4. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значительность выявленных угроз и, если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- отказ от участия в команде по проекту.
- процедуры по надзору.
- прекращение финансовых или деловых отношений, создающих угрозы.
- обсуждение вопроса с вышестоящим руководством фирмы.
- обсуждение вопроса с представителями клиента, наделёнными руководящими полномочиями.

Раздел 290. Независимость - соглашения по выражению уверенности

290.1. В интересах общества и, соответственно, по требованиям данного Кодекса, в соглашении по выражению уверенности члены команд по проекту выражения уверенности*, фирмы и, если применимо, сетевые фирмы* должны быть независимыми от клиентов по выражению уверенности.

290.2. Соглашения по выражению уверенности разработаны для того, чтобы предполагаемые пользователи могли с большей уверенностью полагаться на результаты оценки или измерения предмета изучения на предмет соответствия установленным критериям. Международная основа соглашений по выражению уверенности (Основа выражения уверенности), опубликованная Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности, описывает элементы и цели соглашения по выражению уверенности, а также определяет соглашения, в отношении которых могут применяться Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты соглашений по обзору (МССО) и Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ).

Для получения информации об элементах и целях соглашения по выражению уверенности необходимо обращаться к Основе выражения уверенности.

290.3. Как указано далее в Основе выражения уверенности, в соглашениях по выражению уверенности публично практикующий профессиональный бухгалтер выносит заключение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемого пользователя, который не является ответственной стороной, в результатах оценки или измерения предмета изучения на предмет соответствия установленным критериям.

290.4. Результат оценки или измерения предмета изучения является информацией, получаемой при применении критериев в отношении предмета изучения. Термин "информация о предмете изучения" используется для обозначения результатов оценки или измерения предмета изучения. Например:

- признание, оценка, представление и раскрытие в финансовой отчетности (информация о предмете изучения) являются результатом применения основы представления финансовой отчетности по признанию, оценке, представлению и раскрытиям, такой как международные стандарты финансовой отчетности (критерии), к финансовому положению субъекта, финансовым результатам и движению денежных средств (предмет изучения).

- утверждение об эффективности системы внутреннего контроля (информация о предмете изучения) является результатом применения основы оценки эффективности

системы внутреннего контроля, такой как КСО2 или КоКо3 (критерии), к системе внутреннего контроля, процессу (предмет изучения).

290.5. Соглашения по выражению уверенности могут основываться на утверждениях или являться соглашениями о прямой отчетности. В обоих случаях они предполагают участие трех отдельных сторон: публично практикующего профессионального бухгалтера, ответственной стороны и предполагаемых пользователей.

290.6. В соглашении по выражению уверенности, основанном на утверждении и включающем в себя соглашения по аудиту финансовой отчетности*, оценка или измерение предмета изучения выполняется ответственной стороной, и информация о предмете изучения выражается ответственной стороной в виде утверждения, доступного для предполагаемых пользователей.

290.7. В соглашении по выражению уверенности, которое является соглашением о прямой отчетности, публично практикующий профессиональный бухгалтер либо непосредственно выполняет оценку или измерение предмета изучения, либо получает представление от ответственной стороны, которая выполняла оценку или измерение, доступ к которым не предоставляется предполагаемым пользователям. Информация о предмете изучения представляется предполагаемым пользователям в отчете о выражении уверенности.

290.8. Независимость предусматривает:

Независимость мнения

Умонастроение, позволяющее выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет действовать с соблюдением принципов честности, объективности и профессионального скептицизма.

Независимость в действиях

Избежание фактов и обстоятельств настолько значительных, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей соответствующей информацией, включая все меры предосторожности, может сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм фирмы или члена команды по выражению уверенности были скомпрометированы.

290.9. Использование слова "независимость" по своему усмотрению может привести к неправильному пониманию. Само по себе слово может привести проверяющих к предположению, что лицо, выносящее профессиональное суждение, должно быть свободно от всех экономических, финансовых и прочих отношений. Это невозможно, так как каждый член общества имеет отношения с другими членами общества. Поэтому, должна оцениваться значительность экономических, финансовых и прочих отношений в свете того, что разумная и информированная третья сторона, обладая всей соответствующей информацией, сочла бы неприемлемым.

290.10. В связи с тем, что может существовать множество разных обстоятельств или комбинаций обстоятельств, невозможно определить каждую ситуацию, создающую угрозы независимости и указать надлежащие смягчающие действия, которые должны быть предприняты. Кроме того, характер соглашений по выражению уверенности может отличаться и, следовательно, могут существовать различные угрозы, требующие применения разных мер предосторожности. Концептуальная основа, требующая от фирм и членов команд по проектам выражения уверенности определения, оценки и

рассмотрения угроз независимости, а не просто соблюдения ряда определенных правил, которые могут быть произвольными, соответственно, служит интересам общества.

Концептуальный подход к независимости

290.11. Члены команд по проектам выражения уверенности, фирмы или сетевые фирмы должны применять концептуальную основу, описанную в Разделе 100, к конкретным обстоятельствам.

В дополнение к выявлению отношений между фирмой, сетевыми фирмами, членами команды по проекту выражения уверенности и клиентом по выражению уверенности, необходимо рассмотреть вопрос о том, могут ли отношения между лицами, не входящими в состав команды по выражению уверенности, и клиентом по выражению уверенности создать угрозы независимости.

290.12. Примеры, представленные в этом разделе, иллюстрируют применение концептуальной основы, не представляют собой и не должны трактоваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, которые могут создать угрозы независимости.

Следовательно, недостаточно, чтобы члены команды по выражению уверенности, фирма или сетевая фирма просто соблюдали требования представленных примеров, таким образом, в отношении определенных обстоятельств, с которыми они могут столкнуться, необходимо применять концептуальную основу.

290.13. Характер угроз независимости и применяемых мер предосторожности, необходимых для устранения угроз или их уменьшения до приемлемого уровня, различается в зависимости от характеристик отдельных соглашений по выражению уверенности: является ли соглашение соглашением по аудиту финансовой отчетности или относится к другому виду соглашений по выражению уверенности; а в последнем случае и от цели, информации о предмете изучения и предполагаемых пользователей отчета. Фирма должна оценить соответствующие обстоятельства, характер соглашения по выражению уверенности и угрозы независимости в процессе принятия решения о принятии соглашения или продолжении работы по соглашению, а также характер необходимых мер предосторожности и вопрос о том, должно ли определенное лицо быть членом команды по проекту выражения уверенности.

Сети и сетевые фирмы

Параграфы 290.14-290.26, которые были выпущены в июле 2006 года, применяются к соглашениям по выражению уверенности, если отчет о выражении уверенности датирован 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

290.14. Субъект, который принадлежит какой-либо сети, мог бы быть фирмой, которая определена в настоящем Кодексе как индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер, товарищество или акционерное общество, объединяющее профессиональных бухгалтеров, а также как субъект, который контролирует такие стороны или находится под их контролем, или такой субъект мог бы быть субъектом другого вида, таким как консалтинговая практика или профессиональная юридическая практика.

Требования к независимости в данном разделе, которые применяются к сетевой фирме, распространяются на любого субъекта, который соответствует определению сетевой фирмы, независимо от того, соответствует ли сам субъект определению фирмы.

290.15. Если фирма расценивается как сетевая фирма, то фирма обязана быть независимой от клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности у других фирм в рамках сети. Кроме того, в случае с клиентами по выражению уверенности, которые не являются клиентами, заказавшими аудит финансовой отчетности, необходимо рассмотреть любые угрозы, которые, по обоснованному мнению фирмы, могут быть вызваны финансовой заинтересованностью в клиенте со стороны других субъектов сети или отношениями между клиентом и другими субъектами сети.

290.16. Чтобы увеличить свои возможности по оказанию профессиональных услуг, фирмы часто формируют более крупные структуры с другими фирмами и субъектами. Создают ли такие более крупные структуры сеть, зависит от конкретных фактов и обстоятельств, а не от того, являются ли фирмы и субъекты различными и обособленными с юридической точки зрения. Например, более крупная структура может быть нацелена исключительно на облегчение передачи клиентов, что само по себе не удовлетворяет критериям, необходимым для формирования сети. В качестве альтернативы, более крупная структура могла бы быть нацелена на сотрудничество, а фирмы могли бы использовать общий фирменный знак, общую систему контроля качества, или значительные профессиональные ресурсы, и, следовательно, расцениваться как сеть.

290.17. Суждение относительно того, является ли более крупная структура сетью, должно быть сделано в свете того, заключила ли бы разумная и информированная третья сторона, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, что связь между субъектами соответствует связи между субъектами внутри сети.

Это суждение должно быть применено последовательно ко всем компонентам сети.

290.18. Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и разделение доходов и затрат между субъектами в рамках такой структуры, то она расценивается как сеть. Однако, разделение несущественных затрат само по себе не создает сеть. Кроме того, если разделение затрат ограничено исключительно затратами, связанными с развитием методологии аудита, руководств, или учебных курсов по аудиту, то такое разделение само по себе не создает сеть. Также ассоциация между фирмой и субъектом, который в противном случае был бы несвязанным, для совместного оказания услуги или разработки продукта сама по себе не создает сеть. Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры имеют общую собственность, контроль или управление, то такая структура расценивается как сеть. Это могло бы быть организовано посредством заключения контрактом или с помощью других средств.

290.19. Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры разделяют общую политику и процедуры контроля качества, то такая структура расценивается как сеть. С этой целью общей политикой и процедурами контроля качества будут считаться политика и процедуры, разработанные, внедренные и отслеживаемые по всей более крупной структуре.

290.20. Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры разделяют общую стратегию бизнеса, то такая структура расценивается как сеть. Разделение общей стратегии бизнеса подразумевает соглашение между субъектами по достижению общих стратегических целей.

Субъект не расценивается как сетевая фирма только потому, что он сотрудничает с другим субъектом исключительно в целях совместного ответа на запрос о подаче конкурсных предложений на предоставление профессиональных услуг.

290.21. Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры используют общий фирменный знак, то такая структура расценивается как сеть. Общий фирменный знак подразумевает общие инициалы или общее наименование. Фирма расценивается как использующая общий фирменный знак, если она включает, например, общий фирменный знак как часть своего названия или наряду с ним, когда партнер фирмы подписывает отчет о выражении уверенности.

290.22. Даже если фирма не принадлежит сети и не использует общий фирменный знак как часть своего названия, она может восприниматься как фирма, принадлежащая сети, если ссылается в своих канцелярских или рекламных материалах на то, что она является членом объединения фирм.

Соответственно, фирма должна тщательным образом рассмотреть вопрос о том, как она описывает любое такое членство, чтобы избежать восприятия её как фирмы, принадлежащей сети.

290.23. Если фирма продает какой-либо компонент своей практики, договор купли-продажи иногда предусматривает, что в течение ограниченного промежутка времени компонент может продолжить использовать наименование фирмы или какой-либо элемент наименования даже притом, что он больше не связан с фирмой. В таком случае даже если два субъекта ведут практику под общим наименованием, факты свидетельствуют о том, что они не принадлежат более крупной структуре, нацеленной на сотрудничество, и, поэтому, не являются сетевыми фирмами.

Такие субъекты должны с тщательностью рассмотреть вопрос, как раскрывать информацию о том, что они не являются сетевыми фирмами, внешним сторонам.

290.24. Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры совместно используют значительную часть профессиональных ресурсов, то такая структура расценивается как сеть. Профессиональные ресурсы включают:

- общие системы, которые позволяют фирмам производить обмен информацией, такой как информация о клиентах, выставлении счетов, и сроках;
- партнеры и штат;
- технические отделы, с которыми можно проконсультироваться по техническим или специфическим для определенной отрасли вопросам, операциям или событиям в контексте соглашений по выражению уверенности;
- методология аудита или руководства по аудиту; и
- учебные курсы и центры.

290.26. Определение того, являются ли профессиональные ресурсы, находящиеся в совместном пользовании, значительными, и, следовательно фирмы - сетевыми фирмами, должно осуществляться на основе соответствующих фактов и обстоятельств.

Если ресурсы, находящиеся в совместном пользовании, ограничены общей методологией аудита или руководствами по аудиту без обмена персоналом или информацией о клиентах или рынке, маловероятно, что такие ресурсы будут расцениваться как значительные. То же самое относится к общим усилиям по обучению. Если, однако, ресурсы, находящиеся в совместном пользовании, подразумевают обмен людьми или информацией, например, если штат привлекается из общего фонда или создается общий технический отдел в рамках более крупной структуры для предоставления консультаций участвующим фирмам по техническим вопросам, которым фирмы обязаны следовать, то разумная и информированная третья сторона, вероятно, заключит, что совместно используемые ресурсы являются значительными.

Соглашения по выражению уверенности, основанные на утверждениях

Соглашения по аудиту финансовой отчетности

290.27. Большое количество потенциальных пользователей заинтересовано в результатах соглашений по аудиту финансовой отчетности, следовательно, помимо независимости мнения также очень важна независимость действий.

Соответственно, в отношении клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности, члены команды по выражению уверенности, фирма или сетевая фирма должны быть независимыми в отношении клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности. Такие требования независимости включают запрещение определенных отношений между членами команды по проекту выражения уверенности и директорами, должностными лицами и сотрудниками клиента, занимающими должности, предусматривающие возможность оказания прямого и значительного влияния на информацию о предмете изучения (финансовую отчетность).

Также нужно рассмотреть вопрос о том, создают ли отношения с сотрудниками клиента, занимающими должности, предусматривающие возможность оказания прямого и значительного влияния на предмет изучения (финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств), угрозы независимости.

Прочие соглашения по выражению уверенности, основанные на утверждениях

290.28. В соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, в случае, когда клиент не заказывал аудит финансовой отчетности, члены команды по выражению уверенности и фирма должны быть независимыми в отношении клиента по выражению уверенности (ответственная сторона, отвечающая за информацию о предмете изучения, также может отвечать за предмет изучения). Такие требования о независимости включают запрет на определенные отношения между членами команды по выражению уверенности и директорами, должностными лицами и сотрудниками клиента, занимающими должности, предусматривающие возможность оказания прямого и значительного влияния на информацию о предмете изучения.

Также необходимо рассмотреть возможность возникновения угроз независимости в результате отношений с сотрудниками клиента, занимающими должности, предусматривающие возможность оказания прямого и значительного влияния на предмет изучения по соглашению. Кроме того, нужно рассмотреть любые угрозы, которые, по обоснованному мнению фирмы, могут возникнуть из-за интересов и отношений, связанных с тем, что фирма является сетевой.

290.29. В большинстве соглашений по выражению уверенности, основанных на утверждениях и не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности, ответственная сторона отвечает и за информацию о предмете изучения и за предмет изучения. Однако, в некоторых соглашениях ответственная сторона может и не отвечать за предмет изучения. Например, в случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер привлекается для выполнения соглашения по выражению уверенности в отношении отчета по устойчивому развитию и выполнению требований компанией, подготовленного консультантом по вопросам охраны окружающей среды для предполагаемых пользователей, консультант по вопросам охраны окружающей среды является ответственной стороной, отвечающей за информацию о предмете изучения, но компания отвечает за предмет изучения (деятельность по устойчивому развитию и выполнению требований).

290.30. В таких соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, которые не являются соглашениями по аудиту финансовой отчетности, и в случае, когда ответственная сторона отвечает за информацию о предмете изучения, но не

отвечает за предмет изучения, члены команды по выражению уверенности и фирма должны быть независимы по отношению к стороне, отвечающей за информацию о предмете изучения (клиент по выражению уверенности). Кроме того, необходимо рассмотреть угрозы, которые, по обоснованному мнению фирмы, могут возникнуть из-за интересов и отношений между членами команды по выражению уверенности, фирмой, сетевой фирмой и стороной, отвечающей за предмет изучения.

Соглашения по выражению уверенности о прямой отчетности

290.31. В соглашении по выражению уверенности о прямой отчетности команда по проекту и фирма должны быть независимыми по отношению к клиенту по выражению уверенности (сторона, отвечающая за предмет изучения).

Отчеты (заключения), ограниченные в использовании

290.32. В случае с отчетом (заключением) о выражении уверенности в отношении клиента, заказавшего аудит нефинансовой отчетности, использование которого четко ограничено определенным кругом пользователей, предполагается, что пользователи отчета (заключения) получили определенные знания о целях, информацию о предмете изучения и ограничениях по отчету в ходе участия последних в установлении характера и масштаба инструкций, полученных фирмой в связи с предоставлением услуг, включая критерии, по которым оценивается или измеряется предмет изучения. Это знание и возможности фирмы информировать о мерах предосторожности всех пользователей отчета увеличивает эффективность мер предосторожности в отношении независимости в действиях. Эти обстоятельства могут учитываться фирмой при оценке угроз независимости и рассмотрении установленных мер предосторожности, необходимых для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня.

Как минимум, необходимо применять положения этого раздела при оценке независимости членов команды по выражению уверенности, а также непосредственных членов их семьи и близких родственников. И, если фирма имеет существенную финансовую заинтересованность, косвенную или прямую, в клиенте по выражению уверенности, то возникшая угроза собственной заинтересованности будет настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут уменьшить угрозы до приемлемого уровня. Также возможно будет достаточно рассмотреть в ограниченном объеме угрозы, которые могут возникнуть из-за интересов и отношений фирмы, связанных с тем, что она является сетевой фирмой.

Многочисленные ответственные стороны

290.33. В некоторых соглашениях по выражению уверенности, вне зависимости от того основаны ли они на утверждениях или являются ли соглашениями о прямой отчетности, которые не являются соглашениями по аудиту финансовой отчетности, может быть несколько ответственных сторон. В таких соглашениях, при определении необходимости применения положений данного раздела в отношении каждой ответственной стороны, фирма должна учитывать, что заинтересованность или отношения между фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности и определенной ответственной стороной может создать угрозу независимости, которая не является угрозой, четко определенной как незначительная в контексте информации по предмету изучения. Это учитывает следующие факторы:

- существенность информации о предмете изучения (или предмета изучения), за которую отвечает ответственная сторона; и
- степень интересов общественности в отношении соглашения.

Если фирма определила, что угроза независимости, возникшая по причине такого интереса или отношений с определенной ответственной стороной, чётко определена как незначительная, применять все положения данного раздела в отношении этой ответственной стороны необязательно.

Прочие соображения

290.34. Угрозы и меры предосторожности, описанные в данном разделе, обычно обсуждаются в контексте интересов и отношений между фирмой, сетевыми фирмами, членами команды по проекту выражения уверенности и клиентом по выражению уверенности. В случае клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности и являющегося котируемым субъектом, фирма, или любые сетевые фирмы, должна рассмотреть заинтересованность и отношения, в которых задействованы связанные с этим клиентом субъекты. В идеале эти субъекты, а также интересы и отношения, должны быть выявлены заранее. Что касается всех других клиентов в соглашениях по выражению уверенности, в случае, когда у команды по проекту выражения уверенности имеются причины полагать, что связанный субъект* такого клиента должен учитываться при оценке независимости фирмы по отношению к клиенту, команда по проекту выражения уверенности должна принять во внимание такой связанный субъект при оценке независимости и применении надлежащих мер предосторожности.

290.35. Оценка угроз независимости и последующие действия должны подтверждаться доказательствами, полученными до принятия соглашения, а также в ходе его выполнения. Обязательство по проведению такой оценки и выполнению определенных действий возникает в случае, когда фирма, сетевая фирма или член команды по проекту выражения уверенности знает, или обоснованно предполагается, что он может знать об обстоятельствах или отношениях, которые могут подвергнуть риску независимость. Могут иметь место случаи, когда фирма, сетевая фирма или отдельное лицо неумышленно нарушают положения этого раздела. Если такое нарушение произошло и было непреднамеренным, то обычно это не компрометирует независимость по отношению к клиенту по выражению уверенности при условии, что у фирмы есть политика и процедуры контроля качества, направленные на обеспечение независимости и что сразу же после обнаружения нарушение было устранено и любые необходимые меры предосторожности были применены.

290.36. В этом разделе упоминались значительные и чётко определённые как незначительные угрозы при оценке независимости. При рассмотрении значительности любого вопроса нужно учитывать как количественные, так и качественные факторы. Вопрос должен считаться чётко определённым как незначительный, только если он носит тривиальный характер и не влечет за собой никаких последствий.

Цели и структура данного раздела

290.37. Цель данного раздела заключается в содействии фирме и членам команды по выражению уверенности в:

- (а) Выявлению угроз независимости;
- (б) Оценке того, являются ли эти угрозы чётко определёнными как незначительные;

и

(в) В случае если угрозы не являются чётко определёнными как незначительные, в определении и применении надлежащих мер предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня.

Необходимо всегда принимать во внимание аспекты, которые разумная и информированная третья сторона, обладая всей соответствующей информацией, включая применяемые меры предосторожности, сочла бы неприемлемыми. В ситуациях, когда невозможно применить меры предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня, единственно возможным решением является прекращение деятельности или устранение заинтересованности, создающих угрозу, или отказ от принятия или продолжения работы по соглашению по выражению уверенности.

290.38. Данный раздел представляет несколько примеров применения концептуального подхода к независимости в отношении конкретных обстоятельств и отношений. Примеры рассматривают угрозы независимости, которые могут возникать при определенных обстоятельствах и отношениях (начиная с параграфа 290.100). Для определения надлежащих мер предосторожности, направленных на устранение или уменьшение угроз независимости до приемлемого уровня, используется профессиональное суждение.

В некоторых примерах угрозы независимости настолько значительны, что единственно возможным решением является прекращение деятельности или устранение заинтересованности, создающих такую угрозу, или отказ от принятия соглашения или продолжения работы по соглашению по выражению уверенности. В других примерах угроза может быть устранена или уменьшена до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности. Примеры не являются исчерпывающим изложением всех возможных обстоятельств.

290.39. Некоторые примеры, представленные в этом разделе, показывают как концептуальная основа должна применяться к соглашениям по аудиту финансовой отчетности котируемого субъекта. Если организация-член не делает различий между котируемыми субъектами и прочими субъектами, примеры, рассматривающие соглашения по аудиту финансовой отчетности котируемого субъекта, должны применяться ко всем соглашениям по аудиту финансовой отчетности.

290.40. Если были выявлены угрозы независимости, которые не были четко определены как незначительные, и фирма решила принять соглашение или продолжить работу по соглашению по выражению уверенности, такое решение должно быть задокументировано. Документация должна содержать описание выявленных угроз и примененных мер предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня.

290.41. Оценка значительности угроз независимости и мер предосторожности, необходимых для снижения угроз до приемлемого уровня, учитывает интересы общества. Некоторые субъекты могут привлекать к себе большой интерес общества, поскольку характер их деятельности, размер или организационно-правовая форма обуславливают наличие большого количества заинтересованных лиц. В качестве примеров таких субъектов можно привести котируемые компании, кредитные институты, страховые компании и пенсионные фонды. По причине большого интереса общества, проявляемого к финансовой отчетности котируемых субъектов, некоторые параграфы этого раздела рассматривают дополнительные вопросы, касающиеся аудита финансовой отчетности котируемых субъектов.

Необходимо учитывать применение основы аудита финансовой отчетности котируемого субъекта в отношении других клиентов по аудиту финансовой отчетности, которые могут представлять значительный интерес для общества.

290.42. Комитеты по аудиту могут играть значительную роль в корпоративном управлении, если они являются независимыми от руководства клиента и могут помочь Совету директоров удостовериться в том, что фирма остается независимой, выполняя функцию аудитора. Фирма и комитет по аудиту котируемого субъекта должны регулярно информировать друг друга (если нет комитета по аудиту, то другой орган, наделённый руководящими полномочиями) об отношениях и вопросах, которые могут, по обоснованному мнению фирмы, поставить под угрозу независимость.

290.43. Фирма должна разработать политику и процедуры по информированию комитетов по аудиту или других органов/лиц, наделённых руководящими полномочиями, клиента о вопросах независимости. В случае аудита финансовой отчетности котируемого субъекта фирма должна информировать в письменной и устной форме, по меньшей мере, ежегодно обо всех отношениях и прочих вопросах, возникающих между фирмой, сетевыми фирмами и клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, которые, согласно профессиональному суждению фирмы, могут поставить под угрозу независимость. Вопросы, о которых необходимо поставить в известность, зависят от конкретных обстоятельств, и фирма должна определить их самостоятельно, но обычно это касается вопросов, рассматриваемых в этом разделе.

Период соглашения

290.44. Члены команды по выражению уверенности и фирма должны быть независимыми по отношению к клиенту по выражению уверенности в течение периода соглашения по выражению уверенности. Период соглашения начинается, когда команда по выражению уверенности начинает предоставление услуг по выражению уверенности, и заканчивается, когда выпускается отчет (заключение) о выражении уверенности, за исключением случаев, когда соглашение по выражению уверенности носит повторяющийся характер. В случае если ожидается продление соглашения по выражению уверенности, период соглашения по выражению уверенности заканчивается при уведомлении любой из сторон о прекращении профессиональных отношений или выпуске последнего отчёта о выражении уверенности, то есть выбирается наиболее поздняя дата.

290.45. В случае соглашения по аудиту финансовой отчетности, период соглашения включает в себя период финансовой отчетности, по которой фирма выпускает отчет. В случае если субъект становится клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, в течение или после периода финансовой отчетности, по которой фирма будет выпускать отчет, фирма должна рассмотреть возможность возникновения угроз независимости, которые могут быть вызваны следующими причинами:

- Наличие финансовых или деловых отношений с клиентом по аудиту в течение или после периода финансовой отчетности, но до принятия соглашения по аудиту финансовой отчетности; или

- Предыдущие услуги, оказанные клиенту по аудиту.

Аналогичным образом, в случае соглашения по выражению уверенности, которое не является соглашением по аудиту финансовой отчетности, фирма должна рассмотреть вопрос о том, могут ли финансовые или деловые отношения, или прошлые услуги создать угрозы независимости.

290.46. Если услуги, не связанные с выражением уверенности, были оказаны клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности в течение или после периода финансовой отчетности, но до начала оказания профессиональных услуг в связи с аудитом финансовой отчетности, и оказание таких услуг было бы запрещено в течение периода соглашения по аудиту, необходимо рассмотреть угрозы независимости, если таковые

имеются, вызванные такими услугами. Если угрозы независимости отличны от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Обсуждение вопросов независимости, обусловленных предоставлением услуг, не связанных с выражением уверенности, с должностными лицами клиента, наделенными руководящими полномочиями, например, комитетом по аудиту;

- Получение подтверждения от клиента о его ответственности за результаты услуг, не связанных с выражением уверенности;

- Запрет на участие в соглашении по аудиту финансовой отчетности персоналу, оказывавшему услуги, не связанные с выражением уверенности; и

- Привлечение другой фирмы для обзора результатов услуг, не связанных с выражением уверенности, или для повторного выполнения услуг, не связанных с выражением уверенности, в масштабе, достаточном для принятия ответственности за услуги.

290.47. Услуги, не связанные с выражением уверенности и предоставляемые некотируемому клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, не будут составлять нарушение принципа независимости фирмы, если клиент становится котируемым субъектом при условии, что:

- (а) Прошлые услуги, не связанные с выражением уверенности, были разрешены в соответствии с данным разделом для некотируемых клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности;

- (б) Оказание услуг клиенту, который становится котируемым субъектом, будет прекращено в течение разумного периода времени, если данные услуги не разрешены данным разделом для таких клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности, которые являются котируемыми субъектами; и

- (в) Фирма применила надлежащие меры предосторожности для устранения угроз в отношении независимости, возникающих в связи с прошлыми услугами, или снижения их до приемлемого уровня.

Применение концептуальной основы в определенных ситуациях

Введение

290.100. Нижеследующие примеры описывают конкретные обстоятельства и отношения, которые могут создать угрозу независимости. Примеры описывают созданные потенциальные угрозы и меры предосторожности, которые могут оказаться подходящими для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня в каждой ситуации. Примеры не учитывают все возможные ситуации. На практике от фирм, сетевых фирм и членов команды по проекту выражения уверенности потребуется провести оценку подобных, но все же не идентичных, обстоятельств и отношений и определить, могут ли меры предосторожности, включая те, что описаны в параграфах с 200.12 по 200.15, применяться для успешного устранения угрозы независимости.

290.101. Некоторые примеры затрагивают вопросы, касающиеся клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности, в то время как другие касаются соглашений по выражению уверенности для клиентов, не заказывавших аудит финансовой отчетности.

Примеры показывают, как должны применяться меры предосторожности для выполнения требований членами команды по проекту выражения уверенности, фирмой, сетевыми фирмами, чтобы обеспечить независимость по отношению к клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, а также членами команды по выражению уверенности и фирмы, чтобы обеспечить независимость по отношению к клиенту по

выражению уверенности, который не является клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности.

Примеры не включают отчеты о выражении уверенности для клиентов, заказавших аудит нефинансовой отчетности, и отчеты ограниченные в использовании четко определенным кругом пользователей. Как указано в параграфе 290.19 в отношении таких соглашений, члены команды по выражению уверенности, а также непосредственные члены их семей и близкие родственники должны быть независимыми по отношению к клиенту по выражению уверенности. Более того, фирма не должна иметь существенный финансовый интерес, прямой или косвенный, в клиенте по выражению уверенности.

290.102. Примеры показывают, как должна применяться концептуальная основа в отношении клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, и других клиентов по выражению уверенности.

Примеры должны рассматриваться вместе с параграфом 290.20, который объясняет, что в большинстве соглашений по выражению уверенности имеется одна ответственная сторона, и эта ответственная сторона представлена клиентом по выражению уверенности. Однако в некоторых соглашениях по выражению уверенности имеются две ответственные стороны. В таких случаях необходимо рассмотреть любые угрозы, которые, по мнению фирмы, могут возникнуть из-за интересов и отношений между членом команды по проекту выражения уверенности, фирмой, сетевой фирмой и стороной, отвечающей за предмет изучения.

290.103. Интерпретация 2005-01 к данному разделу предоставляет руководство по выполнению требований к независимости, описанных в этом разделе, в отношении соглашений по выражению уверенности, не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности.

Финансовые интересы

290.104. Финансовая заинтересованность (интерес) в клиенте по выражению уверенности может создать угрозу собственной заинтересованности. При оценке значительности и уместных мер предосторожности, применяемых для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня, необходимо изучить природу финансового интереса. Это включает в себя оценку роли лица, владеющего финансовым интересом, существенности финансового интереса и вида финансового интереса (прямой или косвенный).

290.105. При оценке вида финансового интереса, необходимо учесть тот факт, что финансовый интерес варьируется от интересов, не предусматривающих контроль над инвестиционным механизмом или финансовым интересом (например, взаимный фонд, паевой фонд или подобные посредники), до интересов, предусматривающих контроль над финансовым интересом (доверительный собственник), или возможности оказывать влияние на инвестиционные решения. При оценке значительности любой угрозы независимости важно учитывать степень контроля или влияния, которое может быть оказано на посредника, финансовый интерес или инвестиционную стратегию. В случае существования контроля, финансовый интерес должен рассматриваться как прямой. И, наоборот, в случае, когда лицо, владеющее финансовым интересом, не способно осуществлять такой контроль, финансовый интерес должен рассматриваться как косвенный.

Положения, применяемые ко всем клиентам по выражению уверенности

290.106. В случае если член команды по выражению уверенности или непосредственный член его семьи имеет прямой финансовый интерес* или существенный косвенный финансовый интерес* в клиенте по выражению уверенности, то возникающая угроза собственной заинтересованности является настолько значительной, что единственными мерами предосторожности для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня будут следующие:

(а) Устранение прямого финансового интереса до того, как соответствующее лицо станет членом команды по выражению уверенности;

(б) Устранение всего косвенного финансового интереса или избавление от его достаточной доли, что сделает оставшийся интерес несущественным, до того, как соответствующее лицо станет членом команды по выражению уверенности; или

(в) Отстранение лица от работы в команде по выражению уверенности.

290.107. Угроза собственной заинтересованности возникает в том случае, если член команды по выражению уверенности или непосредственный член его семьи получает, к примеру, по наследству, в подарок или в результате слияния прямой финансовый интерес или существенный косвенный финансовый интерес в клиенте по выражению уверенности.

В таких случаях необходимо применять следующие меры предосторожности для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня:

(а) Устранить финансовый интерес так скоро, насколько это представляется возможным, или

(б) Отстранить лицо от работы в команде по выражению уверенности.

В течение периода до устранения финансового интереса или отстранения лица от работы в команде по выражению уверенности необходимо рассмотреть, являются ли дополнительные меры предосторожности необходимыми для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

Обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту; или

Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера для проведения обзора выполненной работы или получения рекомендаций в случае необходимости.

290.108. Угроза собственной заинтересованности может возникнуть в случае, когда член команды по выражению уверенности знает, что его или ее близкий родственник имеет прямой финансовый интерес* или существенный косвенный финансовый интерес* в клиенте по выражению уверенности.

При оценке значительности любой угрозы необходимо учитывать природу отношений между членом команды по выражению уверенности и его или её близким родственником, а также существенность финансового интереса. После оценки значительности угрозы необходимо учесть и применить по необходимости меры предосторожности. Такие меры предосторожности могут включать:

Отчуждение близким родственником всего своего финансового интереса или достаточной его доли так быстро, насколько это возможно;

Обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту;

Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по выражению уверенности с близкими семейными отношениями, или

Отстранение лица от работы по соглашению по выражению уверенности.

290.109. В случае когда фирма или член команды по выражению уверенности владеет прямым финансовым интересом или существенным косвенным финансовым

интересом в клиенте по выражению уверенности как в качестве доверительного управляющего, может возникнуть угроза собственной заинтересованности в результате возможного влияния со стороны траста на клиента по соглашению по выражению уверенности. Следовательно, владение таким интересом допускается только в том случае, когда:

(а) Член команды по выражению уверенности, непосредственный член семьи члена команды по выражению уверенности, и фирма не являются бенефициарами траста;

(б) Интерес, управляемый трастом, в клиенте по выражению уверенности не является существенным для траста;

(в) Траст не может оказывать существенное влияние на клиента по выражению уверенности; и

(г) Член команды по выражению уверенности или фирма не имеет существенного влияния на любые инвестиционные решения, принимаемые по финансовому интересу в клиенте по выражению уверенности.

290.110. Необходимо учитывать, может ли угроза собственной заинтересованности возникнуть в результате финансового интереса лиц, не входящих в состав команды по выражению уверенности, непосредственных членов их семей и близких родственников. К таким лицам относятся:

Партнеры и непосредственные члены их семей, не являющиеся членами команды по проекту выражения уверенности;

Партнеры и сотрудники, наделенные управленческими полномочиями, которые предоставляют услуги, не связанные с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности; и

Лица, которые находятся в близких личных отношениях с членом команды по проекту выражения уверенности.

Создадут ли интересы таких лиц угрозу собственной заинтересованности будет зависеть от таких факторов, как:

Организационная, операционная системы и система отчетности в фирме; и

Характер отношений между лицом и членом команды по проекту выражения уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и если угроза четко определена как незначительная, то, по мере необходимости, нужно рассмотреть и применить меры предосторожности для ее снижения до приемлемого уровня.

Такие меры предосторожности могут включать:

- Если приемлемо, политику ограничения людей в возможностях владения такими интересами;

- Обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту; или

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для обзора выполненной работы или получения рекомендаций в случае необходимости.

290.111. Непреднамеренное нарушение положений данного раздела, касающихся финансового интереса в клиенте по выражению уверенности, не поставит под сомнение независимость фирмы, сетевой фирмы или члена команды по проекту по соглашению по выражению уверенности, если

(а) Фирма и сетевая фирма разработали политику и процедуры, предусматривающие требования для всех профессиональных сотрудников незамедлительно сообщать фирме о любых нарушениях, возникающих в результате покупки, наследования и прочих способов приобретения финансового интереса в клиенте по выражению уверенности;

(б) Фирма и сетевая фирма незамедлительно уведомляют профессионального сотрудника о необходимости избавиться от финансового интереса; и

(в) Отчуждение интереса происходит так скоро, насколько это возможно, после определения проблемы, или профессиональный сотрудник отстраняется от работы в команде по выражению уверенности.

290.112. В случае если произошло непреднамеренное нарушение требований данного раздела, касающихся финансового интереса в клиенте по выражению уверенности, фирма должна рассмотреть вопрос о том, стоит ли применять какие-либо меры предосторожности. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности; или

- Лишение лица права участвовать в принятии решений по значительным вопросам, касающимся соглашения по выражению уверенности.

Положения, применимые к клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности

290.113. В случае если фирма или сетевая фирма имеет прямой финансовый интерес в клиенте фирмы, заказавшем аудит финансовой отчетности, то возникающая угроза собственной заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня. Следовательно, единственным подходящим средством дать фирме возможность продолжить выполнение соглашения является отчуждение финансового интереса.

290.114. Угроза собственной заинтересованности также возникает в случае, если фирма или сетевая фирма имеет существенный косвенный финансовый интерес в клиенте фирмы, заказавшем аудит финансовой отчетности.

Единственными мерами, которые могут позволить фирме или сетевой фирме продолжить выполнение соглашения, являются либо устранение всего косвенного интереса полностью, либо его доли, достаточной для уменьшения оставшегося интереса до незначительного.

290.115. В случае если фирма или сетевая фирма имеет существенный финансовый интерес в субъекте, который владеет контрольным интересом в клиенте, заказавшем аудит финансовой отчетности, то возникающая угроза собственной заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не смогут снизить ее до приемлемого уровня. Единственными мерами, которые могут позволить фирме или сетевой фирме продолжить выполнение соглашения, является устранение либо финансового интереса полностью, либо его доли, достаточной для уменьшения оставшегося интереса до незначительного.

290.116. Угроза собственной заинтересованности может возникнуть в случае, если пенсионный фонд фирмы или сетевой фирмы имеет финансовый интерес в клиенте, заказавшем аудит финансовой отчетности. В таких случаях значительность возникшей угрозы должно быть оценено, и если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня.

290.117. Угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не способны снизить ее до приемлемого уровня, в случае если другие партнеры, включая партнеров, которые не участвуют в соглашении по выражению уверенности, или непосредственные члены их семей, в офисе*, в котором партнер по

проекту* проводит аудит финансовой отчетности, владеют прямым финансовым интересом или существенным косвенным финансовым интересом в данном клиенте по аудиту. В связи с этим, данные партнеры или непосредственные члены их семей не должны владеть такими финансовыми интересами в таких клиентах, заказавших аудит.

290.118. Офис, в котором партнер по проекту проводит аудит финансовой отчетности, не обязательно должен быть офисом, к которому прикреплен партнер. Следовательно, в ситуации, когда партнер по проекту работает в другом офисе отдельно от других членов команды по проекту выражения уверенности, необходимо использовать суждение, чтобы определить, в каком офисе партнер проводит данный аудит.

290.119. Угроза собственной заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не способны снизить ее до приемлемого уровня, в случае если другие партнеры и руководящие сотрудники, предоставляющие услуги, не связанные с выражением уверенности, клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, кроме тех, чье участие является четко определенным как незначительное, или непосредственные члены их семей владеют прямым финансовым интересом или существенным косвенным финансовым интересом в клиенте по аудиту. В связи с этим данный персонал или непосредственные члены их семей не должны владеть такими финансовыми интересами в клиенте, заказавшем аудит.

290.120. Финансовый интерес в клиенте, заказавшем аудит финансовой отчетности, который принадлежит непосредственному члену семьи (а) партнера, работающего в офисе, в котором партнер по проекту работает по аудиту, или (б) партнера или руководящего сотрудника, который предоставляет услуги, не связанные с выражением уверенности, не создаст неприемлемую угрозу при условии, что он получен в результате трудовых прав (пенсионных прав, опционов на акции) и, в случае необходимости, применяются подходящие меры предосторожности для снижения любой угрозы независимости до приемлемого уровня.

290.121. Угроза собственной заинтересованности может возникнуть в случаях, если фирма, или сетевая фирма, или член команды по проекту выражения уверенности имеет интерес в каком-либо субъекте, и клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, или директор, должностное лицо или контролирующий владелец этого клиента также имеет инвестиции в указанном субъекте. Независимость по отношению к клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, не подвергается риску, если соответствующие интересы фирмы, сетевой фирмы, или члена команды по проекту выражения уверенности, и клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, или директора, должностного лица или контролирующего владельца такого клиента незначительны, и клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, не может оказывать значительное влияние на субъект.

Если интерес является существенным для фирмы, сетевой фирмы, или клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, и клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, может оказывать значительное влияние на субъект, никакие меры предосторожности не способны снизить угрозу до приемлемого уровня. Любой член команды по проекту выражения уверенности, владеющий таким существенным интересом должен либо:

(а) Устранить финансовый интерес;

(б) Устранить существенную часть интереса, такую чтобы интерес стал незначительным; либо

(в) Отказаться от аудита.

Положения, применимые к клиентам по выражению уверенности, заказавшим аудит нефинансовой отчетности

290.122. В случае если фирма имеет прямой финансовый интерес в клиенте по выражению уверенности, не заказывавшем аудит финансовой отчетности, то возникающая угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не способны снизить угрозу до приемлемого уровня. Следовательно, единственным подходящим средством дать фирме возможность продолжить выполнение соглашения является отчуждение финансового интереса.

290.123. Угроза собственной заинтересованности также возникает, в случае если фирма имеет существенный косвенный финансовый интерес в клиенте по выражению уверенности, не заказывавшем аудит финансовой отчетности.

Единственными мерами, которые могут позволить фирме продолжить выполнение соглашения, является устранение косвенного интереса либо полностью, либо его доли, достаточной для уменьшения оставшегося интереса до незначительного.

290.124. В случае если фирма имеет существенный финансовый интерес в субъекте, который владеет контрольным интересом в клиенте по выражению уверенности, не заказывавшем аудит финансовой отчетности, то возникающая угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не смогут снизить ее до приемлемого уровня. Единственными мерами, которые могут позволить фирме продолжить выполнение соглашения, является устранение финансового интереса либо полностью, либо его доли, достаточной для уменьшения оставшегося интереса до незначительного.

290.125 Исключения из положений параграфов 290.106 - 290.110 и 290.122 - 290.124, применимые в случае, если по соглашению по выражению уверенности, не являющемуся соглашением по аудиту финансовой отчетности, выпускается отчет, ограниченный в использовании, указаны в параграфе 290.19.

Займы и гарантии

290.126. Займы или гарантии по займам, полученным от клиента по выражению уверенности, который является банком или аналогичным институтом, выданные фирме, не создают угрозу независимости при условии, что такой заем или гарантия предоставлены в соответствии со стандартными процедурами, условиями и требованиями, предъявляемыми к займам, а также незначительности займа, как для фирмы, так и для клиента по выражению уверенности. Применяя меры предосторожности, можно уменьшить возникшую угрозу заинтересованности до приемлемого уровня в случае, если заем является существенным для клиента по выражению уверенности или фирмы. Такие меры предосторожности могут включать в себя привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, не работающего в фирме или сетевой фирме, для обзора выполненной работы.

290.127. Заем или гарантия по займу от клиента по выражению уверенности, который является банком или аналогичным институтом, выданные члену команды по проекту выражения уверенности или непосредственному члену его/ее семьи, не создает угрозу независимости при условии, что заем или гарантия предоставлены в соответствии со стандартными процедурами, условиями и требованиями, предъявляемыми к займам. Примеры таких займов включают ипотеку, банковские овердрафты, ссуды на покупку автомобиля, кредитные лимиты по карточкам.

290.128. Аналогичным образом, депозиты или брокерские счета фирмы или членов команды по проекту выражения уверенности у клиента по выражению уверенности, являющегося банком, брокером или аналогичным институтом не создают угрозу независимости при условии, что депозит или счет ведется в соответствии с обычными коммерческими условиями.

290.129. В случае если фирма или член команды по проекту выражения уверенности предоставляет заем клиенту по выражению уверенности, не являющемуся банком или аналогичным институтом, то возникающая угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня, если только заем или гарантия не являются несущественными как для фирмы или члена команды по проекту выражения уверенности, так и для клиента по выражению уверенности.

290.129. Аналогичным образом, в случае если фирма или член команды по проекту выражения уверенности берет заем или гарантию по займу у клиента по выражению уверенности, не являющегося банком или аналогичным институтом, то возникающая угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня, если только заем или гарантия не являются несущественными как для фирмы или члена команды по проекту выражения уверенности, так и для клиента по выражению уверенности.

290.130. Примеры в параграфах с 290.126 по 290.130 рассматривают займы и гарантии между фирмой и клиентом по выражению уверенности. В случае соглашения по аудиту финансовой отчетности эти положения должны применяться к фирме, всем сетевым фирмам, и клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности.

Тесные деловые отношения с клиентом по выражению уверенности

290.132. Тесные деловые отношения между фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности и клиентом по выражению уверенности и его руководством или между фирмой, сетевой фирмой, и клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, предполагают коммерческий или общий финансовый интерес и могут создать угрозу собственной заинтересованности и запугивания. Ниже приведены примеры таких отношений:

Обладание существенным финансовым интересом в совместном предприятии с клиентом по выражению уверенности или контролирующим владельцем, директором, должностным или другим лицом, выполняющим высшие управленческие функции для клиента.

Договоренность объединить одну или несколько услуг или продукт фирмы с одной или несколькими услугами или продуктом клиента по выражению уверенности и продвигать пакет продуктов со ссылкой на обе стороны.

Договоренность о распространении и маркетинге, по которой фирма выступает в роли дистрибьютора или распространителя продуктов или услуг клиента по выражению уверенности, либо клиент по выражению уверенности выступает в роли дистрибьютора или распространителя продуктов или услуг фирмы.

В случае с клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, если только финансовый интерес не является несущественным и отношения четко не определены как несущественные для фирмы, сетевой фирмы, и клиента, заказавшего аудит, никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня. В случае с клиентом по выражению уверенности, который не является клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до

приемлемого уровня, если только финансовый интерес не является несущественным и отношения четко не определены как несущественные для фирмы и клиента по выражению уверенности. Следовательно, в обеих ситуациях единственно возможными направлениями действий являются:

(а) Прекращение деловых отношений;

(б) Снижение значительности отношений до уровня, на котором финансовый интерес становится несущественным и отношения становятся четко определенными как незначительные; или

(в) Отказ от выполнения соглашения по выражению уверенности.

Если только финансовый интерес не является несущественным и отношения не являются незначительными для члена команды по проекту выражения уверенности, единственно подходящей мерой предосторожности является отстранение лица от участия в команде по проекту выражения уверенности.

290.133. В случае с клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, деловые отношения, предусматривающие владение определенным интересом в компании закрытого типа фирмой, сетевой фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности или непосредственным членом его/ее семьи в случае, когда клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, или директор, должностное лицо клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, или группа, состоящая из этих лиц, также владеют интересом в этом субъекте, вышеуказанные отношения не создают угрозу независимости при условии, что:

(а) Отношения четко определены как незначительные для фирмы, сетевой фирмы, и клиента, заказавшего аудит;

(б) Интерес не является существенным для инвестора или группы инвесторов; или

(в) Интерес не дает инвестору или группе инвесторов право контролировать компанию закрытого типа.

290.134. Покупка товаров и услуг у клиента по выражению уверенности фирмой (или у клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, сетевой фирмой) либо членом команды по проекту выражения уверенности, как правило, не создает угрозу независимости при условии, что сделка проведена на рыночных условиях. Однако подобные сделки могут быть такого характера и объема, что могут спровоцировать возникновение угрозы собственной заинтересованности. Если возникшая угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, по мере необходимости, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Сокращение объема сделки;

- Отстранение лица от работы в команде по проекту выражения уверенности; или

- Обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту.

Семейные и личные отношения

290.135. Семейные и личные отношения между членом команды по проекту выражения уверенности и директором, должностным лицом или определенными сотрудниками клиента по выражению уверенности, в зависимости от их роли, могут создать угрозу заинтересованности, знакомства или запугивания.

Бессмысленно пытаться детально описать значительность угроз, которые могут создать подобные отношения. Значительность угрозы зависит от ряда факторов, включая ответственность определенного лица в соответствии с соглашением по выражению

уверенности, близость отношений, роль членов семьи и других лиц, связанных с клиентом по выражению уверенности.

Следовательно, существует широкий спектр обстоятельств, которые необходимо оценить, и мер предосторожности, которые необходимо применить для снижения угрозы до приемлемого уровня.

290.136. В случае когда непосредственный член семьи участника команды по проекту выражения уверенности является директором, должностным лицом, сотрудником клиента по выражению уверенности и способен оказывать прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности или занимал такую должность во время действия соглашения, угрозы независимости могут быть снижены до приемлемого уровня только за счет отстранения лица от работы в команде по проекту выражения уверенности. В связи с настолько близкими отношениями никакие другие меры предосторожности не способны снизить угрозы независимости до приемлемого уровня. В случае если применение подобных мер предосторожности не практикуется, то единственным выходом из ситуации является расторжение соглашения по выражению уверенности. К примеру, в случае аудита финансовой отчетности, если супруг(а) члена команды по проекту выражения уверенности является сотрудником, способным оказывать прямое и значительное влияние на подготовку бухгалтерских записей или финансовой отчетности клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, угроза независимости может быть снижена до приемлемого уровня только после отстранения такого лица от работы в команде по проекту выражения уверенности.

290.137. Угрозы независимости могут возникнуть в случае, если непосредственный член семьи участника команды по проекту выражения уверенности является сотрудником, занимающим должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на предмет изучения в соглашении.

Значительность угроз зависит от таких факторов как:

- Должность, которую занимает у клиента непосредственный член семьи, и
- Роль профессионала в команде по проекту выражения уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и в случае если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, при необходимости, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Отстранение лица от работы в команде по проекту выражения уверенности;
- По возможности распределение обязанностей в команде по проекту выражения уверенности таким образом, чтобы профессионал не касался вопросов, которые входят в круг ответственности непосредственного члена семьи; или
- Политика и процедуры, направленные на предоставление штату полномочий сообщать о вопросах независимости и объективности, в отношении которых у них имеются сомнения, старшему руководству в пределах фирмы.

290.138. Угрозы независимости могут возникнуть в случае, если близкий родственник участника команды по проекту выражения уверенности является директором, должностным лицом или сотрудником клиента по выражению уверенности, занимающим должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности. Значительность угрозы зависит от таких факторов как:

- Должность, которую занимает у клиента близкий родственник, и
- Роль профессионала в команде по проекту выражения уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и в случае если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, по мере необходимости,

рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Отстранение лица от работы в команде по проекту выражения уверенности;
- По возможности распределение обязанностей в команде по проекту выражения уверенности, таким образом, чтобы профессионал не касался вопросов, которые входят в ответственность близкого родственника; или
- Политика и процедуры, направленные на предоставление персоналу полномочий сообщать о вопросах независимости и объективности, в отношении которых у них имеются сомнения, старшему руководству в пределах фирмы.

290.139. Кроме того, угрозы заинтересованности, знакомства и запугивания могут возникнуть в случае, когда лицо, не являющееся непосредственным членом семьи или близким родственником участника команды по проекту выражения уверенности, имеет близкие отношения с членом команды по проекту выражения уверенности, при этом являясь директором, должностным лицом или сотрудником клиента по выражению уверенности, занимающим должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности. В связи с этим члены команды по проекту выражения уверенности несут ответственность за определение таких лиц и проведение консультаций в соответствии с процедурами фирмы. Оценка значительности любой возникшей угрозы и подходящих мер предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня будет включать в себя рассмотрение таких вопросов, как степень близости отношений и роль соответствующего лица у клиента по выражению уверенности.

290.140. Необходимо рассмотреть возможность возникновения угроз заинтересованности, запугивания и знакомства по причине семейных или личных отношений между партнером или сотрудником фирмы, не являющимся членом команды по проекту выражения уверенности, и директором, должностным лицом или сотрудником клиента по выражению уверенности, занимающим должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности. В связи с этим партнеры и сотрудники фирмы несут ответственность за определение таких отношений и проведение консультаций в соответствии с процедурами фирмы.

Оценка значительности любой возникшей угрозы и подходящих мер предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня будет включать в себя рассмотрение таких вопросов, как близость отношений, взаимодействие профессионалов фирмы с командой по проекту выражения уверенности, занимаемая должность внутри фирмы и роль у клиента по выражению уверенности.

290.141. Непреднамеренное нарушение требований данного раздела, касающихся семейных и личных отношений, не повлияет на независимость фирмы и членов команды по проекту выражения уверенности, в случае если:

(а) Фирма разработала политику и процедуры, требующие от всех профессионалов немедленного информирования фирмы о любых нарушениях в связи с изменениями в служебном статусе непосредственных членов их семей или близких родственников, или других личных отношений, которые могут создать угрозы для независимости;

(б) Либо обязанности в команде по проекту выражения уверенности распределены так, чтобы профессионал не занимался вопросами, ответственность за которые несет лицо, с которым профессионал (он или она) связан или имеет личные отношения, или, если это невозможно, фирма незамедлительно отстраняет данного профессионала от работы над соглашением по выражению уверенности; и (в) Обзор работы профессионала проводится с особой тщательностью.

290.142. В случае непреднамеренного нарушения требований данного раздела, касающихся семейных и личных отношений, фирма должна рассмотреть вопрос о необходимости применения мер предосторожности. Такие меры предосторожности могут включать:

Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности; или

Лишение лица права участвовать в принятии решений по значительным вопросам, касающимся соглашения по выражению уверенности.

Трудоустройство у клиента по выражению уверенности

290.143. Независимость фирмы или члена команды по проекту выражения уверенности может находиться под угрозой, если директор, должностное лицо или сотрудник клиента по выражению уверенности, занимающий должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности, был членом команды по проекту выражения уверенности или партнером фирмы. Подобные обстоятельства могут создать угрозу заинтересованности, знакомства и запугивания, в частности, в случае, когда между лицом и его или ее бывшей фирмой сохраняются значительные связи. Аналогичным образом, независимость членов команды по проекту выражения уверенности может оказаться под угрозой, в случае, если лицо участвует в соглашении по выражению уверенности, зная или обоснованно предполагая, что он или она в будущем будут или могут быть трудоустроены у клиента по выражению уверенности.

290.144. Если член команды по проекту выражения уверенности, партнер или бывший партнер фирмы был принят на работу к клиенту по выражению уверенности, значительность возникших угроз заинтересованности, знакомства и запугивания будет зависеть от следующих факторов:

(а) Должность, которую лицо получило у клиента по выражению уверенности.

(б) Степень участия в работе команды по проекту выражения уверенности на новом месте работы.

(в) Период времени, прошедший с того момента, когда лицо было членом команды по проекту выражения уверенности или фирмы.

(г) Бывшая должность лица в команде по проекту выражения уверенности или в фирме.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры могут включать:

- Рассмотрение приемлемости или необходимости модификации плана работ над соглашением по выражению уверенности;

- Назначение команды по проекту, обладающей достаточным опытом в отношении лица, присоединившегося к клиенту по выражению уверенности на последующее соглашение;

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности, или предоставления консультаций в случае необходимости; или

- Обзор, в рамках политики и процедур по контролю качества, соглашения по выражению уверенности.

Во всех случаях все перечисленные ниже меры предосторожности необходимы для снижения угрозы до приемлемого уровня:

(а) Обсуждаемое лицо не имеет права на получение каких-либо льгот и платежей от фирмы, если только они не осуществляются в соответствии с заранее определенными фиксированными условиями. Кроме того, любая сумма, подлежащая выплате лицу, не должна быть настолько значительной, чтобы создать угрозу независимости фирмы

(б) Лицо не должно продолжать участвовать или стремиться к участию в деловой и профессиональной деятельности фирмы.

290.145. Угроза наличия собственной заинтересованности возникает в случае, если член команды по проекту выражения уверенности участвует в соглашении по выражению уверенности, зная, что он или она в будущем будут или могут быть трудоустроены у клиента по выражению уверенности. Эта угроза может быть снижена до приемлемого уровня в случае применения всех нижеследующих мер предосторожности:

(а) Установление политики и процедур, требующих, чтобы лицо поставило в известность фирму в случае вступления в серьезные переговоры о трудоустройстве с клиентом по выражению уверенности.

(б) Отстранение лица от работы над соглашением по выражению уверенности.

Кроме того, необходимо рассмотреть вопрос о проведении независимого обзора любых значительных суждений, сделанных лицом во время работы по соглашению.

Трудоустройство бывших работников клиента по выражению уверенности

290.146. Угрозы собственной заинтересованности, самопроверки и знакомства могут возникнуть в случае, если бывшее должностное лицо, директор, или сотрудник клиента по выражению уверенности является членом команды по проекту выражения уверенности. Это особенно характерно для случаев, когда член команды по проекту выражения уверенности должен представить отчет, например, по информации о предмете изучения, которую он или она подготовил(а), или по элементам финансовой отчетности, по которым он или она проводил(а) оценку во время работы на клиента по выражению уверенности.

290.147. Если в течение периода, по которому выдается отчет о выражении уверенности, член команды по проекту выражению уверенности выступал в роли должностного лица или директора клиента по выражению уверенности или был сотрудником, занимавшим должность, на которой он мог оказывать прямое и значительное влияние на информацию о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности, то возникающая угроза является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня. Следовательно, такие лица не должны назначаться в команду по проекту выражения уверенности.

290.148. Угрозы собственной заинтересованности, самопроверки и знакомства могут возникнуть в случае, если до периода, по которому выдается отчет о выражении уверенности, член команды по проекту выражения уверенности был должностным лицом или директором клиента по выражению уверенности или был сотрудником, занимавшим должность, на которой он мог оказывать прямое и значительное влияние на информацию о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности. Например, такие угрозы могут возникнуть, если решение, принятое, или работа, выполненная лицом в течение предыдущего периода, в бытность его сотрудником клиента в соглашении по выражению уверенности, должны быть оценены в текущем периоде в рамках существующего соглашения по выражению уверенности. Значительность угроз будет зависеть от ряда факторов, таких как:

- должность, которую лицо занимало у клиента по выражению уверенности;

- период времени, который прошел с тех пор, как лицо прекратило работать на клиента по выражению уверенности; и
- роль, которую играет лицо в команде по соглашению по выражению уверенности.

Необходимо оценить значительность угрозы, и если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, по мере необходимости, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности, или предоставления консультаций в случае необходимости; или
- обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту.

Работа в качестве должностного лица или директора в совете директоров клиента по выражению уверенности

290.149. Если партнер или сотрудник фирмы выступают в качестве должностного лица или директора в совете директоров клиента по выражению уверенности, то возникающие угрозы заинтересованности и самопроверки являются настолько значительными, что никакие меры предосторожности не могут снизить их до приемлемого уровня. В случае соглашения по аудиту финансовой отчетности, если партнер или сотрудник сетевой фирмы выступали в качестве должностного лица или директора в совете директоров клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, то возникшие угрозы являются настолько значительными, что никакие меры предосторожности не могут снизить их до приемлемого уровня.

Следовательно, если лицо приняло назначение на должность, единственным возможным выходом из создавшейся ситуации является отказ от выполнения соглашения или прекращение оказания услуг по соглашению по выражению уверенности.

290.150. Должность секретаря компании в различных юрисдикциях трактуется по-разному. Обязанности могут варьироваться от административных, таких как управление персоналом, делопроизводство и ведение регистров компании, до таких разнообразных обязанностей, как обеспечение соблюдения компанией требований, регулирующих ее деятельность, или предоставление консультаций по вопросам корпоративного управления. Обычно, эта должность предполагает тесные связи с субъектом и в связи с этим может создать угрозы самопроверки и чрезмерной защиты.

290.151. Если партнер или сотрудник фирмы или сетевой фирмы выступает в качестве секретаря компании для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, то возникающие угрозы самопроверки и защиты обычно являются настолько значительными, что никакие меры предосторожности не способны снизить их до приемлемого уровня. В случае когда такая практика специально разрешена местным законодательством, профессиональными правилами или практикой, обязанности и функции должны ограничиваться стандартными и формально административными, например, подготовка стенограмм и ведение обязательных протоколов.

290.152. Стандартные административные услуги, связанные с выполнением функции секретаря компании или консультанта, в отношении секретарских административных вопросов обычно не нарушают независимость при условии, что руководство клиента самостоятельно принимает все соответствующие решения.

Длительная связь старшего персонала с клиентом по выражению уверенности

Общие положения

290.153. Использование, без ротации, того же самого старшего персонала для работы над соглашением по выражению уверенности в течение длительного периода может создать угрозу знакомства. Значительность угрозы будет зависеть от таких факторов как:

- Период времени, в течение которого конкретное лицо было членом команды по проекту выражения уверенности;
- Роль лица в команде по проекту выражения уверенности;
- Структура фирмы; и
- Характер соглашения по выражению уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, необходимо рассмотреть и принять меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

- Ротация старшего персонала в команде по проекту выражения уверенности;
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности, или предоставления консультаций в случае необходимости; или

Независимый внутренний обзор качества.

3) См. также *Интерпретацию 2003-01 на странице 127.*

*Клиенты, заказавшие аудит финансовой отчетности, которые являются котируемыми субъектами*³

290.154. Использование, без ротации, того же самого партнера по проекту или лица, ответственного за контрольный обзор качества выполнения соглашения* по аудиту финансовой отчетности, в течение продолжительного периода времени может создать угрозу знакомства. Эта угроза особенно уместна в контексте аудита финансовой отчетности котируемого субъекта, и в таких ситуациях необходимо применить меры предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня. Соответственно, в отношении аудита финансовой отчетности котируемых субъектов:

(а) Необходимо проводить ротацию партнеров по проекту и лиц, ответственных за контрольный обзор качества выполнения соглашения, после того, как эти функции, по отдельности или в комбинации, выполнялись ими на протяжении определенного периода, обычно составляющего не более семи лет; и

(б) Лицо, сменяемое по истечении заранее определенного периода, не должно участвовать в соглашениях по аудиту до тех пор, пока не истечет период времени, обычно составляющий два года.

290.155. В случае, когда клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, становится котируемым субъектом, период оказания услуг клиенту по аудиту партнером по проекту или лицом, ответственным за контрольный обзор качества выполнения соглашения, должен учитываться при определении сроков ротации. Однако человек может продолжать работать в качестве партнера по проекту или лица, ответственного за контрольный обзор качества выполнения соглашения, в течение двух дополнительных лет до момента ротации.

290.156. Хотя по истечении заранее определенного периода должна произойти ротация партнера по проекту или лица, ответственного за контрольный обзор качества

выполнения соглашения, в некоторых ситуациях может потребоваться определенная гибкость относительно сроков ротации. Примеры таких обстоятельств включают:

Ситуации, в которых продление полномочий является особенно важным для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, например, при существенных переменах в структуре клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, которые, в противном случае, совпали бы с ротацией; и

Ситуации, в которых из-за размеров фирмы, ротация невозможна или не представляет собой достаточной меры предосторожности.

Во всех подобных ситуациях, когда не происходит ротация лица по истечении заранее определенного периода, должны применяться эквивалентные меры предосторожности для снижения любых угроз до приемлемого уровня.

290.157. В случае, когда в распоряжении фирмы находятся только несколько человек с необходимыми знаниями и опытом для того, чтобы выполнять обязанности партнера по проекту или лица, ответственного за контрольный обзор качества выполнения соглашения, ротация может оказаться неприемлемой мерой предосторожности для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности и являющегося котируемым субъектом. При таких обстоятельствах фирме следует применить другие меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности должны включать привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не был связан с командой по проекту выражения уверенности, для проведения обзора работы или предоставления рекомендаций в случае необходимости. Данное лицо может быть кем-либо вне фирмы либо кем-либо из фирмы, но никак не связанным с командой по проекту выражения уверенности.

Предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности 4

4) См. также *Интерпретацию 2003-01 на странице 127*

290.158. Традиционно, фирмы предоставляли своим клиентам по выражению уверенности ряд услуг, не связанных с выражением уверенности, которые соответствовали их опыту и навыкам. Клиенты по выражению уверенности ценят выгоды от того, что эти фирмы, хорошо разбирающиеся в бизнесе клиентов, используют свой опыт и знания в других сферах. Более того, предоставление таких услуг, не связанных с выражением уверенности, часто позволяет команде по проекту выражения уверенности получить информацию относительно бизнеса и операций клиента по выражению уверенности, которая является полезной по отношению к соглашению по выражению уверенности. Чем большим знанием о бизнесе клиента по выражению уверенности обладает команда по проекту выражения уверенности, тем лучше она будет понимать процедуры и средства контроля клиента по выражению уверенности, а также предпринимательские и финансовые риски, с которыми сталкивается клиент. Предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, может создать угрозы независимости фирмы, сетевой фирмы, членов команды по проекту выражения уверенности, в частности, в том, что касается воспринимаемых угроз независимости.

Следовательно, необходимо оценить значительность любой угрозы, возникшей в связи с предоставлением таких услуг. В некоторых случаях, может оказаться возможным устранить или снизить угрозу за счет применения мер предосторожности. В других случаях никакие меры предосторожности не способны снизить угрозу до приемлемого уровня.

290.159. Описанные ниже виды деятельности обычно создают угрозы собственной заинтересованности или самопроверки, которые являются настолько существенными, что только отказ от такой деятельности или отказ от выполнения соглашения по выражению уверенности снизит угрозу до приемлемого уровня:

Санкционирование, заключение или совершение сделки или исполнение каких-либо иных полномочий от имени клиента по выражению уверенности или обладание такими полномочиями.

Определение того, какие рекомендации, полученные от фирмы, необходимо выполнить.

Представление отчетов, в качестве руководящего органа, лицам, наделённым руководящими полномочиями.

290.160. Примеры, изложенные в параграфах с 290.166 по 290.205, рассматриваются в контексте предоставления услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности. Потенциальные угрозы независимости чаще всего возникают при предоставлении услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности. Финансовая отчетность субъекта представляет финансовую информацию о широком спектре операций и событий, которые отразились на субъекте.

Информация о предмете изучения при иных услугах, связанных с выражением уверенности, может быть ограничена по своей природе. Угрозы независимости, однако, могут также возникнуть в случае, когда фирма предоставляет услуги, не связанные с выражением уверенности, которые имеют отношение к информации о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности по аудиту нефинансовой отчетности.

В таких случаях необходимо рассмотреть значительность причастности фирмы к информации о предмете изучения в соглашении, а также возможность возникновения каких-либо угроз самопроверки, возможность снижения угрозы независимости до приемлемого уровня за счет применения мер предосторожности, или необходимость отказа от соглашения.

В случае, когда услуги, не предполагающие выражение уверенности, не касаются информации о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности по аудиту нефинансовой отчетности, угрозы независимости являются незначительными.

290.161. Описанные ниже виды деятельности также могут создать угрозу самопроверки или угрозу заинтересованности:

- Хранение активов клиента по выражению уверенности.
- Надзор за сотрудниками клиента по выражению уверенности при выполнении их обычной деятельности.
- Подготовка первичных документов или исходных данных в электронной или другой форме, подтверждающих совершение сделки (например, заказы на поставку, табеля учета рабочего времени, заказы покупателей).

Значительность возникшей угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности включают:

- Обеспечение того, чтобы персонал, оказывающий такие услуги, не участвовал в соглашении по выражению уверенности;
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера для предоставления консультаций по вопросам потенциального влияния деятельности на независимость фирмы и команды по проекту выражения уверенности; или
- Другие уместные меры предосторожности, изложенные в национальном законодательстве или нормативных актах.

290.162. Новые разработки в бизнесе, развитие финансового рынка, быстрые перемены в информационных технологиях, а также последствия для управления и контроля, делают невозможной подготовку исчерпывающего списка всех ситуаций, в которых предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности может создать угрозы независимости, и различных мер предосторожности, которые могли бы устранить эти угрозы или снизить их до приемлемого уровня. В общем, тем не менее, фирма может предоставлять услуги вне соглашения по выражению уверенности при условии, что все угрозы независимости снижены до приемлемого уровня.

290.163. Следующие меры предосторожности могут оказаться особенно уместными при снижении до приемлемого уровня угроз, возникших при предоставлении услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности:

- Политика и процедуры, запрещающие профессиональным сотрудникам принимать управленческие решения для клиента по выражению уверенности или брать на себя ответственность за принятие подобных решений.

- Обсуждение вопросов независимости, касающихся услуг, не связанных с выражением уверенности, с лицами, наделенными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту.

- Политика, разработанная клиентом по выражению уверенности, касающаяся ответственности за надзор над предоставлением фирмой услуг, не связанных с выражением уверенности.

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера для предоставления консультаций по вопросам потенциального влияния соглашения, не связанного с выражением уверенности, на независимость фирмы и членов команды по проекту выражения уверенности.

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера со стороны для получения уверенности по четко определенному аспекту соглашения по выражению уверенности.

- Получение подтверждения от клиента по выражению уверенности о принятии на себя ответственности за результат работы, выполненной фирмой.

- Раскрытие информации о характере и размерах гонорара лицам, наделённым руководящими полномочиями, например, комитету по аудиту.

- Принятие мер, направленных на то, чтобы персонал, предоставляющий услуги, не связанные с выражением уверенности, не принимал участие в соглашении по выражению уверенности.

290.164. До того как фирма примет на себя обязательство предоставить услуги, не связанные с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности, необходимо рассмотреть возможность возникновения угроз независимости в связи с предоставлением подобных услуг. В ситуациях, в которых возникающая угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо отказаться от соглашения об оказании услуг, не связанных с выражением уверенности, если только подходящие меры предосторожности не будут применены для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня.

290.165. Предоставление определенных услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, может создать настолько существенные угрозы независимости, что никакие меры предосторожности не смогут устранить или снизить угрозы до приемлемого уровня.

Однако, предоставление таких услуг связанной стороне, подразделению, или по отдельной линейной позиции финансовой отчетности таких клиентов разрешается в случае, когда угрозы независимости фирмы были снижены до приемлемого уровня за счет того, что связанная сторона, подразделение или отдельная линейная позиция финансовой отчетности будут аудироваться другой фирмой, или в случае, когда другая фирма повторно предоставляет услуги, не связанные с выражением уверенности, в объеме, необходимом для принятия ответственности за такие услуги.

Ведение учета и подготовка финансовой отчетности

290.166. Содействие клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, в таких вопросах как ведение учета, или подготовка финансовой отчетности может создать риск самопроверки в случае, когда финансовая отчетность в последствии аудировается фирмой.

290.167. Руководство клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, несет ответственность за ведение учета и подготовку финансовой отчетности, хотя оно также может потребовать от фирмы оказания помощи в данных вопросах.

Если персонал фирмы или сетевой фирмы, оказывающий такое содействие, принимает управленческие решения, то не существует никаких мер предосторожности, которые могут снизить возникший риск самопроверки до приемлемого уровня.

Следовательно, персонал не должен принимать таких решений.

Примеры таких управленческих решений включают:

Определение или изменение журнальных проводок, или классификации счетов или операций, или прочих бухгалтерских записей без получения разрешения клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности;

Санкционирование или утверждение операций; и

Подготовка первичных документов (включая решения по допущениям в отношении оценки) или внесение изменений в такие документы или данные.

290.168. Процесс аудита подразумевает расширенный диалог между фирмой и руководством клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности. Во время этого процесса руководство требует и получает значительную помощь относительно таких вопросов как принципы бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности, приемлемость средств контроля и методы, применяемые при определении указанных сумм активов и обязательств.

Техническое содействие такого характера и консультации по бухгалтерским принципам для клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности, являются подходящими средствами содействия справедливому представлению финансовой отчетности. Предоставление подобных консультаций обычно не угрожает независимости фирмы. Аналогичным образом, процесс аудита финансовой отчетности может включать оказание помощи клиентам, заказавшим аудит, в решении вопросов, касающихся сверки счетов, анализа и подбора информации для обязательной отчетности, оказание содействия в подготовке консолидированной финансовой отчетности (включая приведение местных отчетов, предписанных законом, в соответствие с учетной политикой группы и переход на другую основу представления финансовой отчетности, такую как Международные стандарты финансовой отчетности), подготовка проектов раскрытий по статьям, предложение корректирующих проводок, а также оказание помощи и предоставление консультации при подготовке местных обязательных отчетов дочерних субъектов. Подобные услуги являются неотъемлемой частью процесса аудита и, при нормальных условиях, не представляют собой угрозы независимости.

Общие положения

290.169. Примеры, приведенные в параграфах с 290.170 по 290.173, показывают, что угрозы самопроверки могут возникнуть в случае, если фирма вовлечена в процесс ведения учета или подготовки финансовой отчетности, и эта финансовая отчетность впоследствии становится для фирмы информацией о предмете изучения в соглашении по аудиту. Это также касается ситуаций, когда финансовая отчетность не является информацией о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности. К примеру, угроза самопроверки может возникнуть, если фирма разработала и подготовила перспективную финансовую информацию и выразила уверенность по этой перспективной финансовой информации.

Следовательно, фирма должна оценивать значительность любой угрозы самопроверки, возникающей в результате предоставления таких услуг. Если угроза самопроверки отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня.

Клиенты, заказавшие аудит финансовой отчетности, которые не являются котируемыми субъектами

290.170. Фирма или сетевая фирма могут предоставлять клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности и не являющемуся котируемой компанией, услуги по бухгалтерскому учету, включая услуги по ведению учета заработной платы, обычного или механического характера, при условии, что угроза самопроверки снижена до приемлемого уровня. Примеры таких услуг включают:

- Отражение операций, в отношении которых клиент, заказавший аудит, определил или утвердил надлежащую классификацию счетов;
- Отражение закодированных операций в главной бухгалтерской книге клиента, заказавшего аудит;
- Подготовка финансовой отчетности на основе информации пробного баланса; и
- Отражение проводок, утвержденных клиентом, заказавшим аудит, в пробном балансе.

Значительность возникшей угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, то нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

- Принятие мер, которые приведут к тому, что подобные услуги не будут выполняться членом команды по проекту выражения уверенности;
- Внедрение политики и процедур, запрещающих лицу, предоставляющему такие услуги, принимать управленческие решения от имени клиента по аудиту;
- Требование по самостоятельной подготовке и представлению исходных данных для бухгалтерских проводок непосредственно клиентом по аудиту;
- Требование по самостоятельному принятию и утверждению основных допущений непосредственно клиентом по аудиту; или
- Получение одобрения от клиента по аудиту в отношении любых предлагаемых журнальных проводок или других изменений, затрагивающих финансовую отчетность.

Клиенты, заказавшие аудит финансовой отчетности, которые являются котируемыми субъектами

290.171. Предоставление услуг по бухгалтерскому учету, включая услуги по ведению учета заработной платы и подготовке финансовой отчетности или финансовой информации, формирующей основу финансовой отчетности, по которой представляется аудиторский отчет (заключение), от лица клиента, заказавшего аудит финансовой

отчетности и являющегося котируемым субъектом, может навредить независимости фирмы или сетевой фирмы или, по крайней мере, создать впечатление нанесения ущерба независимости.

Следовательно, никакие меры предосторожности, отличные от запрета на предоставления таких услуг, за исключением чрезвычайных ситуаций, а также в случае, когда предоставление услуг предписывается законом, не могут снизить угрозы до приемлемого уровня. В связи с этим фирма или сетевая фирма не должна предоставлять подобные услуги котируемым субъектам, являющимися клиентами, заказавшими аудит финансовой отчетности, за исключением некоторых ситуаций, описанных ниже.

290.172. Предоставление услуг по бухгалтерскому учету обычного или механического характера подразделениям или дочерним субъектам клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности и являющегося котируемым субъектом, не будет нарушать независимость в отношении клиента по аудиту при соблюдении следующих условий:

(а) Услуги не предусматривают вынесение суждения.

(б) Подразделения или дочерние субъекты, которым предоставляются услуги, в совокупности не являются существенными для клиента, заказавшего аудит, или предоставляемые услуги в совокупности не являются существенными для подразделений и дочерних субъектов.

(в) Гонорар фирме или сетевой фирме по оказанию таких услуг является явно несущественным.

Если предоставляются такие услуги, необходимо применить все следующие меры предосторожности:

(а) Фирма или сетевая фирма не должны принимать на себя выполнение управленческой роли или принимать управленческие решения.

(б) Клиент, заказавший аудит, должен принять ответственность за результаты работы.

(в) Персонал, предоставляющий услуги, не должен принимать участие в аудите.

Чрезвычайные ситуации

290.173. Предоставление услуг по бухгалтерскому учету клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности, в чрезвычайных или экстренных ситуациях, когда клиенту, заказавшему аудит, нецелесообразно заключать другие соглашения, не будет создавать неприемлемую угрозу независимости, при условии, что:

(а) Фирма или сетевая фирма не принимает на себя выполнение управленческой роли или не принимает управленческие решения;

(б) Клиент, заказавший аудит, должен принять ответственность за результаты работы; и

(в) персонал, предоставляющий услуги, не является членом команды по проекту выражения уверенности.

Услуги по оценке

290.174. Оценка предусматривает применение допущений в отношении развития событий в будущем, применение определенных методологий и техник, равно как и их комбинирование, для расчета определенной стоимости или диапазона стоимости актива или обязательства, или бизнеса в целом.

290.175. Угроза самопроверки может возникнуть, в случае, когда фирма или сетевая фирма проводит оценку для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, которая должна быть включена в финансовую отчетность клиента.

290.176. Если услуги по оценке включают в себя оценку существенных вопросов финансовой отчетности, а также требуют значительной степени субъективности, то возникающую угрозу самопроверки невозможно снизить до приемлемого уровня ни одной из мер предосторожности. Следовательно, подобные услуги по оценке не должны предоставляться, либо единственным выходом из ситуации будет отказ от соглашения по аудиту финансовой отчетности.

290.177. Предоставление услуг по оценке клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, не являющихся ни по-отдельности, ни в совокупности, существенными для финансовой отчетности, или не требующих значительной степени субъективности, могут создать угрозу самопроверки, которая может быть снижена до приемлемого уровня за счет применения мер предосторожности. Такие меры могут включать:

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не является членом команды по проекту выражения уверенности, для обзора выполненной работы или предоставления консультаций по мере необходимости;

- Получение подтверждения от клиента, заказавшего аудит, о его понимании основных допущений в отношении оценки и методологии, которая будет применена, а также получение одобрения на дальнейшее применение таких допущений и методологии;

- Получение подтверждения от клиента, заказавшего аудит, о его ответственности за результаты работы, выполненной фирмой; и

- Проведение распределения обязанностей таким образом, чтобы персонал, предоставляющий такие услуги, не входил в состав команды по проекту выражения уверенности.

При определении эффективности мер предосторожности, необходимо рассмотреть следующие вопросы:

- (а) Степень знаний, опыта клиента, заказавшего аудит, а также его способности оценивать рассматриваемые вопросы, а также степень его участия в определении и утверждении значительных вопросов, требующих применения суждения.

- (б) Степень применения установленных методологий и профессиональных руководств при выполнении определенных услуг по оценке.

- (в) Степень субъективности, присущей оцениваемым объектам, при оценке, проводимой с использованием стандартной или разработанной методологии.

- (г) Надежность и масштаб лежащих в основе данных.

- (д) Степень зависимости от будущих событий такого характера, который мог бы послужить причиной значительного изменения указанных сумм.

- (е) Масштаб и ясность раскрытий в финансовой отчетности.

290.178. В случае когда фирма или сетевая фирма предоставляют услуги по оценке для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, с целью представления отчета или декларации в налоговый орган, проведения расчета суммы налога к уплате для клиента или с целью налогового планирования, эти услуги не приведут к значительной угрозе независимости, так как такие оценки обычно подлежат внешней проверке, к примеру, налоговым органом.

290.179. В случае, когда фирма выполняет оценку, которая является частью информации о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности, не являющимся соглашением по аудиту финансовой отчетности, фирма должна рассмотреть угрозы самопроверки. Если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня.

Предоставление налоговых услуг клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности

290.180. Во многих юрисдикциях фирма может получить запрос на предоставление налоговых услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности. Налоговые услуги охватывают широкий спектр услуг, включая соответствие, планирование, предоставление официальных налоговых заключений и содействие при решении налоговых споров. Подобные услуги обычно не создают угрозу независимости.

Предоставление услуг по внутреннему аудиту клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности,

290.181. Угроза самопроверки может возникнуть в случае, когда фирма или сетевая фирма предоставляет услуги по внутреннему аудиту для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности.

Услуги внутреннего аудита могут представлять собой дополнительные аудиторские услуги фирмы, не рассматриваемые в общепринятых стандартах аудита, а также содействие в работе по внутреннему аудиту клиента или выполнение функции внутреннего аудита. При оценке угрозы независимости необходимо рассмотреть природу услуг. С этой целью, услуги внутреннего аудита не включают в себя услуги по операционному внутреннему аудиту, не имеющие отношения к средствам внутреннего контроля бухгалтерского учета, финансовым системам и финансовой отчетности.

290.182. Услуги, предусматривающие расширение процедур, требуемых для проведения аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита, не нарушают независимость по отношению к клиенту, заказавшему аудит, при условии, что персонал фирмы или персонал сетевой фирмы не осуществляет и не создает впечатление осуществления деятельности, эквивалентной деятельности, находящейся в компетенции члена руководства клиента, заказавшего аудит.

290.183. В случае, когда фирма или сетевая фирма оказывает содействие клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, в деятельности, связанной с внутренним аудитом, выполняет часть работы, связанной с внутренним аудитом, то любая возникающая угроза самопроверки может быть снижена до приемлемого уровня только при условии четкого разделения между управлением и контролем над внутренним аудитом, осуществляемым руководством клиента, и непосредственно самой деятельностью по внутреннему аудиту.

290.184. Выполнение значительного объема работ по внутреннему аудиту клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, может вызвать угрозу самопроверки, поэтому фирма или сетевая фирма должна внимательно рассмотреть угрозы до принятия обязательств по выполнению таких работ.

Надлежащие меры предосторожности должны быть разработаны, и фирма или сетевая фирма должна, в частности, удостовериться в том, что клиент, заказавший аудит, признает свою ответственность за разработку, поддержание и мониторинг системы внутреннего контроля.

290.185. Меры предосторожности, которые должны применяться при всех обстоятельствах для снижения любых возникающих угроз до приемлемого уровня, должны предоставлять уверенность в том, что:

(а) Клиент по аудиту несет ответственность за работу по внутреннему аудиту и подтверждает свою ответственность за разработку, поддержание и мониторинг системы внутреннего контроля;

- (б) Клиент по аудиту назначил компетентного сотрудника, желательно из состава старшего руководства субъекта, ответственным лицом за работу по внутреннему аудиту;
- (в) Клиент по аудиту, комитет по аудиту, или надзорный орган одобряет масштаб, риски и периодичность проведения работ по внутреннему аудиту;
- (г) Клиент по аудиту несет ответственность за рассмотрение и определение тех рекомендаций, полученных от фирмы, которые следует внедрить;
- (е) Клиент по аудиту оценивает адекватность выполняемых процедур по внутреннему аудиту и результаты выполнения этих процедур, в том числе получение отчетов и принятие решений на основе отчетов, полученных от фирмы; и
- (ж) Результаты и рекомендации, вытекающие из работы по внутреннему аудиту, надлежащим образом представляются комитету по аудиту или надзорному органу.

290.186. Следует также рассмотреть необходимость предоставления таких услуг, не связанных с выражением уверенности, только персоналом фирмы, не участвующим в соглашении по аудиту финансовой отчетности и принадлежащим к другим линиям подчиненности внутри фирмы.

Предоставление услуг по системам информационных технологий для клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности

290.187. Предоставление услуг фирмой или сетевой фирмой клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, включающих в себя разработку и внедрение систем финансовых информационных технологий, применяемых для сбора и обработки информации, формирующей часть финансовой отчетности клиента, может создать угрозу самопроверки.

290.188. Угроза самопроверки может быть слишком значительной в случае предоставления таких услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, за исключением случаев, когда применяются надлежащие меры предосторожности, предоставляющие уверенность в том, что

- (а) Клиент по аудиту подтверждает свою ответственность за разработку и мониторинг системы внутреннего контроля;
- (б) Клиент по аудиту назначил компетентного работника, желательно из состава старшего руководства субъекта, ответственным лицом за все управленческие решения, касающиеся разработки и внедрения аппаратного и программного обеспечения;
- (в) Клиент по аудиту принимает все управленческие решения, касающиеся процесса разработки и внедрения;
- (г) Клиент по аудиту оценивает адекватность и результат разработки и внедрения систем; и
- (д) Клиент по аудиту несет ответственность за функционирование системы (программное и аппаратное обеспечение), а также за данные, используемые или генерированные системой.

290.189. Необходимо также рассмотреть необходимость предоставления таких услуг, не связанных с выражением уверенности, только персоналом фирмы, не участвующим в соглашении по аудиту финансовой отчетности и принадлежащим другим линиям подчиненности внутри фирмы.

290.190. Предоставление услуг фирмой или сетевой фирмой клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, включающих в себя либо разработку, либо внедрение систем финансовых информационных технологий, применяемых для сбора и обработки информации, представляющей собой часть финансовой отчетности клиента, может также создать угрозу самопроверки. Значительность угрозы, если таковая имеется, должна быть

оценена, и если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня.

290.191. Предоставление услуг, связанных с оценкой, разработкой, и внедрением системы внутреннего контроля ведения учета, а также системы контроля управления рисками, не приведет к угрозе независимости при условии, что персонал фирмы или сетевой фирмы не выполняет управленческие функции.

Предоставление временного штата клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности

290.192. Временное предоставление собственного штата фирмой или сетевой фирмой клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, может создать угрозу самопроверки в случае, когда лицо занимает должность, на которой оно способно влиять на подготовку счетов или финансовой отчетности клиента. На практике можно оказывать подобное содействие (особенно, в чрезвычайных ситуациях), но только при условии понимания того, что персонал фирмы или сетевой фирмы не будет вовлечен в:

- (а) Принятие управленческих решений;
 - (б) Одобрение или подписание соглашений или других аналогичных документов;
- или
- (в) Выполнение четко определенных полномочий, которые могут привести к принятию клиентом каких-либо обязательств.

Каждая ситуация должна быть тщательно проанализирована для определения возможности возникновения какой-либо угрозы и необходимости применения каких-либо мер предосторожности.

Меры предосторожности, которые должны быть применены при всех обстоятельствах для снижения любых угроз до приемлемого уровня, включают:

- Штат, оказывающий помощь, не должен нести аудиторскую ответственность за какие-либо функции и деятельность, которую он выполнял или которой он руководил в период временного предоставления штата; и
- Клиент по аудиту должен нести полную ответственность за управление и руководство деятельностью персонала фирмы или сетевой фирмы.

Предоставление услуг по правовой поддержке клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности

290.193. Услуги по правовой поддержке могут включать в себя такие услуги, как выступление в качестве свидетеля-эксперта, расчет оцененных убытков или других сумм к получению или оплате в результате судебного разбирательства или других правовых споров, а также оказание помощи с документацией по спорам или судебным разбирательствам.

290.194. Угроза самопроверки может возникнуть в случае, когда услуги по правовой поддержке, предоставленные клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, включают в себя оценку возможного результата и, в связи с этим, влияют на суммы или раскрытия, которые должны быть отражены в финансовой отчетности. Значительность любой возникшей угрозы будет зависеть от таких факторов как:

- Существенность рассматриваемых сумм;
- Степень субъективности затронутых вопросов; и
- Характер соглашения.

Фирма или сетевая фирма должна оценивать значительность любой возникшей угрозы, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная,

рассмотреть и применить, сообразно обстоятельствам, меры предосторожности для ее устранения или снижения до приемлемого уровня.

Подобные меры могут включать:

- Политику и процедуры, запрещающие лицам, оказывающим содействие клиенту по аудиту принимать управленческие решения от имени клиента;
- Привлечение профессионалов, которые не являются членами команды по проекту выражения уверенности, для выполнения услуг; и
- Привлечение других лиц, например, независимых экспертов.

290.195. Если роль, выполняемая фирмой или сетевой фирмой, включает в себя принятие управленческих решений от имени клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, то возникающие угрозы не могут быть снижены до приемлемого уровня за счет применения любых мер предосторожности. В связи с этим фирма или сетевая фирма не должны предоставлять подобные услуги для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности.

Предоставление правовых услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности

290.196. Правовые услуги определяются как любые услуги, для предоставления которых лица, предоставляющие услуги, должны либо иметь право выступать перед судом юрисдикции, в которой предоставляются эти услуги, либо пройти соответствующее обучение по вопросам права для осуществления правовой деятельности. Правовые услуги охватывают обширный и многосторонний спектр услуг, включая как корпоративные, так и коммерческие услуги для клиентов, например, сопровождение контрактов, консультации по судебным разбирательствам, слияниям и приобретениям, а также оказание содействия в работе юридических отделов клиента. Предоставление правовых услуг фирмой или сетевой фирмой субъекту, являющемуся клиентом по аудиту, может создать как угрозу самопроверки, так и угрозу защиты.

290.197. Угрозы независимости должны рассматриваться в зависимости от характера предоставляемых услуг, а именно от того, является ли лицо, предоставляющее услуги, независимым от команды по проекту выражения уверенности, а также от существенности любого вопроса, касающегося финансовой отчетности.

Меры предосторожности, изложенные в параграфе 290.162, могут быть применимы для снижения любой угрозы независимости до приемлемого уровня. В условиях, когда угроза независимости не может быть снижена до приемлемого уровня, единственно возможным выходом является отказ от предоставления подобных услуг или отказ от соглашения по аудиту финансовой отчетности.

290.198. Предоставление правовых услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, по вопросам, которые, как ожидается, не окажут существенного влияния на финансовую отчетность, не создает неприемлемой угрозы независимости.

290.199. Между защитой и консультацией существует определенная разница. Правовые услуги как содействие клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, при выполнении транзакции (например, сопровождение контракта, правовые консультации, правовая экспертиза, и юридическое сопровождение реструктуризации) могут создать угрозу самопроверки; в то же время могут существовать меры предосторожности, которые приведут к снижению данных угроз до приемлемого уровня.

Такие услуги обычно не нарушают независимость, при условии, что:

- (а) Члены команды по проекту выражения уверенности не вовлечены в предоставление услуг; и

(б) В отношении предоставленной консультации клиент по аудиту принимает собственное окончательное решение, или в отношении транзакций услуги включают в себя выполнение решений клиента по аудиту.

290.200. Работа на клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, при решении спора или судебных разбирательствах при обстоятельствах, когда рассматриваемые суммы являются существенными в отношении финансовой отчетности такого клиента по аудиту, создает настолько значительную угрозу защиты или самопроверки, что никакие меры предосторожности не способны снизить угрозу до приемлемого уровня. В связи с этим фирма не должна предоставлять подобного рода услуги клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности.

290.201. В случае, когда фирма получает запрос выступить в роли защитника для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, при решении споров или судебных разбирательств при обстоятельствах, когда рассматриваемые суммы не являются существенными для финансовой отчетности клиента по аудиту фирма должна оценить значительность любой возникшей угрозы защиты и самопроверки, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня. Такие меры могут включать в себя:

Политику и процедуры, запрещающие лицам, оказывающим содействие клиенту по аудиту принимать управленческие решения от имени клиента; или

Привлечение профессионалов, которые не являются членами команды по проекту выражения уверенности, для выполнения услуг.

290.202. Назначение партнера или сотрудника фирмы или сетевой фирмы Генеральным советником по юридическим вопросам клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, создает настолько значительные угрозы самопроверки и чрезмерной защиты, что никакие меры предосторожности не способны снизить угрозы до приемлемого уровня. Должность Генерального советника является должностью старшего руководящего состава субъекта с большой ответственностью за правовые вопросы компании и, следовательно, член фирмы или сетевой фирмы не должен принимать такое назначение от клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности.

Подбор старшего руководящего состава

290.203. Подбор старшего руководящего состава для клиента по выражению уверенности, например, на должность, влияющую на информацию о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности, может создать настоящую или будущую угрозу заинтересованности, знакомства, запугивания.

Значительность угроз будет зависеть от таких факторов как:

Роль лица, который должен быть нанят; и

Характер требуемого содействия.

Обычно фирма может предоставить такие услуги, как обзор профессиональной квалификации ряда претендентов, а также рекомендации в отношении их пригодности на данную должность. Кроме того, фирма может подготовить список кандидатов для интервью при условии, что он был составлен в соответствии с критериями, установленными клиентом по выражению уверенности.

Значительность возникшей угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. В любом случае, фирма не должна принимать управленческие решения, а решения относительно того, кого нанимать на работу, должны приниматься клиентом.

Корпоративные финансы и аналогичная деятельность

290.204. Предоставление услуг по корпоративным финансам, предоставление консультаций или оказание помощи клиенту по выражению уверенности может создать угрозу самопроверки или чрезмерной защиты. В случае предоставления определенных услуг по корпоративным финансам возникающая угроза независимости может быть настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня. К примеру, продвижение, заключение сделок, или андеррайтинг акций клиента по выражению уверенности не совместимы с предоставлением услуг по выражению уверенности. Более того, наложение обязательств на клиента по выражению уверенности, предусмотренных условиями сделки, или совершение сделки от имени клиента может создать настолько значительную угрозу независимости, что никакие меры предосторожности не способны снизить ее до приемлемого уровня. В случае с клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, предоставление услуг по корпоративным финансам фирмой или сетевой фирмой может создать такую угрозу независимости, что никакие меры предосторожности не способны снизить ее до приемлемого уровня.

290.205. Прочие услуги по корпоративным финансам могут создать угрозу чрезмерной защиты или самопроверки, однако, существуют меры предосторожности, способные снизить угрозу до приемлемого уровня. Примеры подобных услуг включают в себя оказание помощи клиенту в разработке корпоративных стратегий, оказание содействия в определении или знакомстве клиента с возможными источниками капитала, отвечающими спецификациям или критериям клиента, и предоставление структурного консалтинга и оказание помощи клиенту при анализе влияния предложенных операций на бухгалтерский учет. Меры предосторожности для рассмотрения включают:

Политику и процедуры, запрещающие лицам, оказывающим содействие клиенту по аудиту принимать управленческие решения от имени клиента;

Привлечение профессионалов, которые не являются членами команды по проекту выражения уверенности, для выполнения услуг;

Предоставление гарантий того, что фирма не обязывает клиента по выражению уверенности выполнять условия сделки или не совершает сделку от имени клиента.

Гонорар и ценообразование

Гонорары - относительные суммы

290.206. В случае когда совокупные гонорары, которые должны быть получены от клиента по выражению уверенности, представляют собой большой процент от совокупных гонораров фирмы, зависимость от клиента по выражению уверенности или группы клиентов, а также страх потерять клиента, могут создать угрозу заинтересованности.

Значительность угрозы будет зависеть от следующих факторов:

Структура фирмы; и

Является ли фирма давно устоявшейся или недавно созданной организацией.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

Обсуждение размера и характера гонораров с комитетом по аудиту или лицами, наделёнными руководящими полномочиями;

Принятие мер для снижения степени зависимости от клиента;

Внешний обзор контроля качества; и

Получение консультаций у третьей стороны, такой как профессиональный регулирующий орган или другой профессиональный бухгалтер.

290.207. Угроза наличия собственной заинтересованности также может возникнуть, в случае, когда гонорары, полученные от клиента по выражению уверенности, представляют собой достаточно большой процент от дохода для отдельного партнера.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

Политику и процедуры мониторинга и осуществления контроля качества соглашений по выражению уверенности;

Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не являлся членом команды по проекту выражения уверенности, для обзора выполненной работы или предоставления консультаций в случае необходимости.

Гонорары - просроченная оплата

290.208. Угроза заинтересованности может возникнуть в случае, если гонорары, которые должны быть оплачены клиентом по выражению уверенности за профессиональные услуги, не выплачиваются в течение долгого периода времени, особенно в случае, если значительная часть не была выплачена до представления отчета о выражении уверенности за последующий год. Обычно требуется произвести выплату такого гонорара до выпуска отчета. Следующие меры предосторожности могут оказаться уместными:

Обсуждение суммы просроченных гонораров с комитетом по аудиту или другими лицами, наделёнными руководящими полномочиями.

Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для обзора выполненной работы или предоставления консультаций в случае необходимости.

Фирма должна также принять во внимание, что просроченные гонорары могут рассматриваться как эквивалент займа клиенту и, из-за значительности просроченных гонораров, рассмотреть приемлемость принятия для фирмы последующего назначения.

Ценообразование

290.209. В случае когда фирма принимает соглашение по выражению уверенности с гонораром, значительно меньшим, чем тот, что был выставлен предшествующей фирмой или предложен другими фирмами, возникающая угроза заинтересованности не может быть снижена до приемлемого уровня за исключением случаев когда:

(а) Фирма может продемонстрировать, что на выполнение соглашения запланировано обоснованное время и назначены квалифицированные сотрудники; и

(б) Соблюдаются все применимые стандарты соглашений по выражению уверенности, руководства и процедуры по контролю качества.

Условные гонорары

290.210. Условные гонорары - это гонорары, рассчитанные на заранее установленной основе, связанной с результатом сделки или результатом выполненной работы. В целях данного раздела гонорары не считаются условными, если их установил суд или другой публичный орган.

290.211. Условные гонорары, выставяемые фирмой по соглашению по выражению уверенности, создают угрозу заинтересованности и защиты, и эти угрозы не могут быть

снижены до приемлемого уровня ни одной из мер предосторожности. Следовательно, фирма не должна соглашаться на гонорар по соглашению по выражению уверенности, если гонорар будет зависеть от результата работы о выражении уверенности или от статей, являющихся информацией о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности.

290.212. Условные гонорары, выставяемые фирмой в отношении предоставляемых услуг, не связанных с выражением уверенности, для клиента по выражению уверенности также могут создать угрозу заинтересованности или чрезмерной защиты. Если гонорары по соглашению, не связанному с выражением уверенности, были согласованы или рассмотрены в ходе выполнения соглашения по выражению уверенности и зависели от результата этого соглашения по выражению уверенности, невозможно снизить угрозы до приемлемого уровня ни одной из мер предосторожности.

Следовательно, единственно приемлемым действием является отказ от принятия такого соглашения. Что касается других видов гонораров, значительность возникшей угрозы будет зависеть от таких факторов как:

- Суммы возможных гонораров;
- Амплитуда колебаний;
- База расчета гонорара;
- Должен ли результат операции проверяться независимой третьей стороной; и
- Влияние события или операции на соглашение по выражению уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза не является угрозой, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Раскрытие суммы и характера выставленных гонораров комитету по аудиту или лицам, наделённым руководящими полномочиями.
- Обзор или определение окончательной суммы несвязанной третьей стороной; или
- Политику и процедуры контроля качества.

Подарки и знаки гостеприимства

290.213. Принятие подарков или знаков гостеприимства от клиента по выражению уверенности может создать угрозу заинтересованности или знакомства. В случае когда фирма или член команды по проекту выражения уверенности принимает подарки или знаки гостеприимства, если только их стоимость не является чётко определённой как незначительная, угрозы независимости не могут быть снижены до приемлемого уровня ни одной из мер предосторожности.

Следовательно, фирма или член команды по проекту выражения уверенности не должны принимать подобные подарки или знаки гостеприимства.

Фактические или предполагаемые судебные разбирательства

290.214. Угроза заинтересованности или запугивания может возникнуть в случае наступления судебного разбирательства или появления вероятности его проведения между фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности и клиентом по выражению уверенности. Отношения между руководством клиента и членами команды по проекту выражения уверенности должны характеризоваться предельной честностью и открытостью в отношении полного раскрытия всех аспектов деловых операций клиента. Фирма и руководство клиента могут занять соперничающие позиции при судебном разбирательстве, что окажет влияние на желание руководства субъекта полностью раскрывать информацию, а фирма может столкнуться с угрозой заинтересованности.

Значительность возникшей угрозы будет зависеть от таких факторов как:

- Существенность судебного разбирательства;
- Характер соглашения по выражению уверенности; и
- Имеет ли судебное разбирательство отношение к предыдущему соглашению по выражению уверенности.

После оценки значительности угрозы следующие меры предосторожности должны быть применены, при необходимости, для снижения угрозы до приемлемого уровня:

(а) Раскрытие комитету по аудиту или другим лицам, наделённым руководящими полномочиями, информации о масштабе и характере судебного разбирательства;

(б) Если в судебном разбирательстве участвует член команды по проекту выражения уверенности, то необходимо исключить этого члена из команды по проекту выражения уверенности; или

(в) Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для обзора выполненной работы или предоставления консультаций в случае необходимости.

Если такие меры предосторожности не снижают угрозу до приемлемого уровня, то единственно возможным выходом является расторжение соглашения или отказ от принятия соглашения по выражению уверенности.

Раздел 290. Интерпретации

Настоящие интерпретации разработаны в качестве дополнительного руководства по применению Кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ на темы, поднятые в полученных запросах. Пользователи интерпретаций, чья деятельность регулируется другими уполномоченными органами, например, Комиссией по ценным бумагам и биржевым операциям США, могут пожелать проконсультироваться с регулирующими органами по этим вопросам.

Интерпретация 2003-01

Предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров рассматривает вопрос предоставления услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности в параграфах 290.158-290.205. В данный момент Кодекс не включает в себя положения по переходному периоду, касающиеся требований, изложенных в этих параграфах, в то же время Комиссия по этике 5 приняла решение о предоставлении переходного периода сроком в один год, в течение которого действующие контракты на предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности, могут быть завершены при условии принятия дополнительных мер предосторожности для снижения угроз независимости до незначительного уровня. Этот переходный период начинается 31 декабря 2004 года (или с даты принятия настоящего Кодекса такими организациями-членами МФБ, которые приняли более раннюю дату принятия).

5) *В настоящее время она носит название Комитета по международным стандартам этики для бухгалтеров.*

Интерпретация 2003-02

Ротация ведущего партнера по проекту в отношении клиентов, заказавших аудит и являющихся котируемыми субъектами

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров рассматривает вопрос ротации партнера по проекту в отношении клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности и являющихся котируемыми субъектами, в параграфах 290.154 - 290.157.

Данные параграфы указывают, что в ходе аудита финансовой отчетности котируемого субъекта партнер по проекту должен меняться по истечении заранее определенного периода, обычно не более семи лет. Они также указывают на то, что может потребоваться определенная гибкость в определении сроков ротации. Комиссия по этике считает, что принятие (или досрочное принятие) Кодекса представляет собой пример, при котором может потребоваться определенная гибкость в отношении сроков ротации.

В данный момент Кодекс не включает положения по переходному периоду в отношении этих требований. В то же время Комиссия по этике⁷ приняла решение о предоставлении переходного периода сроком в два года. Следовательно, в случае принятия или досрочного принятия Кодекса, наряду с тем, что период, в течение которого партнер по проекту предоставлял свои услуги в этом качестве клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, должен учитываться при определении сроков ротации, партнер может продолжить предоставлять свои услуги в этом качестве на протяжении двух дополнительных лет с даты принятия (или досрочного принятия) до ухода с проекта. При таких обстоятельствах применяются дополнительные требования параграфа 290.157, касающиеся применения эквивалентных мер предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня.

Интерпретация 2005-01

Применение Раздела 290 в отношении соглашений по выражению уверенности, не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности

Эта интерпретация предоставляет руководство по применению требований независимости, содержащихся в Разделе 290, в отношении соглашений по выражению уверенности, не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности.

Эта интерпретация фокусируется на применении вопросов, в особенности тех, которые касаются соглашений по выражению уверенности, не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности. Существуют другие вопросы, рассмотренные в Разделе 290, которые необходимо учитывать в разрезе требований независимости ко всем соглашениям по выражению уверенности.

Например, параграф 290.28 указывает на необходимость рассмотреть все угрозы, которые, по обоснованному мнению фирмы, могут возникнуть из-за интересов и отношений, связанных с тем, что фирма является сетевой фирмой. Параграф 290.34 также указывает на то, что в случае с клиентами по выражению уверенности, которые не являются клиентами по аудиту и являются котируемыми субъектами, если команда по проекту выражения уверенности считает необходимым рассмотреть связанную сторону субъекта такого клиента, команда по проекту должна учитывать этот связанный субъект при оценке независимости и применении надлежащих мер предосторожности. Эти вопросы специально не рассматриваются в этой интерпретации.

В соответствии с Международной основой выражения уверенности, разработанной Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности, в соглашениях по выражению уверенности по публично практикующий профессиональный бухгалтер выражает мнение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемого пользователя, который не является ответственной стороной, в результатах оценки или измерения предмета изучения по критериям.

Соглашения по выражению уверенности, основанные на утверждениях

В соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, оценка или измерение предмета изучения выполняется ответственной стороной, и информация о

предмете изучения представлена ответственной стороной в виде утверждения, предоставленного предполагаемому пользователю.

В соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, требуется соблюдение независимости ответственной стороной, отвечающей за информацию о предмете изучения и, возможно, за предмет изучения.

В соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, если ответственная сторона отвечает за информацию о предмете изучения, но не за сам предмет изучения, требуется соблюдение независимости ответственной стороной. Кроме того, необходимо рассматривать угрозы, которые, по мнению фирмы, могут возникнуть по причине наличия интересов и отношений между членом команды по проекту выражения уверенности, фирмой, сетевой фирмой и стороной, отвечающей за предмет изучения.

Соглашения по выражению уверенности о прямой отчетности

В соглашениях по выражению уверенности о прямой отчетности публично практикующий профессиональный бухгалтер либо напрямую выполняет оценку или измерение предмета изучения, либо получает представление от ответственной стороны, выполнившей оценку или измерение, недоступное для предполагаемых пользователей.

Информация о предмете изучения представляется предполагаемым пользователям в отчете о выражении уверенности.

В соглашениях по выражению уверенности о прямой отчетности ответственная сторона, отвечающая за предмет изучения, должна соблюдать независимость.

Многочисленные ответственные стороны

Как в соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, так и в соглашениях по выражению уверенности о прямой отчетности может быть несколько ответственных сторон.

Например, публично практикующего профессионального бухгалтера могут попросить выразить уверенность в отношении ежемесячного тиража нескольких независимых газет. Такое соглашение может являться соглашением по выражению уверенности, основанном на утверждении, если каждая газета оценивает свой тираж и данные представляются в утверждении, предоставленном предполагаемым пользователям. Но такое соглашение также может быть и соглашением по выражению уверенности о прямой отчетности, если не высказывается утверждение, а письменное представление может предоставляться, а может не предоставляться газетами.

В таких соглашениях при определении необходимости применения положений Раздела 290 в отношении каждой ответственной стороны, фирма может учесть возможность возникновения угрозы независимости, отличной от угрозы, чётко определённой как незначительная, в контексте информации о предмете изучения, в результате существованием какого-либо интереса или каких-либо отношений между фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности и определенной ответственной стороной. При этом необходимо учитывать следующие факторы:

- Существенность информации о предмете изучения или существенность предмета изучения, за которую отвечает ответственная сторона; и

- Степень интересов общества в отношении данного соглашения.

Если фирма определила, что угроза независимости, возникшая по причине такого интереса или отношений с определенной ответственной стороной, является чётко определённой как незначительная, не обязательно применять все положения этого раздела в отношении такой ответственной стороны.

Пример

Приведенный ниже пример был разработан в качестве иллюстрации применения Раздела 290. В примере используется допущение о том, что клиент не является клиентом фирмы или сетевой фирмы, заказавшим аудит финансовой отчетности.

В соответствии с соглашением фирма выражает уверенность по всем доказанным запасам нефти 10 независимых компаний. Каждая компания провела географические и инженерные исследования для определения этих резервов (предмет изучения). Публично практикующий профессиональный бухгалтер считает существующие установленные критерии для определения случаев, когда резерв считается доказанным, приемлемыми критериями для соглашения.

Доказанные резервы для каждой компании на 31 декабря 20X0 года:

Доказанные резервы в тысячах баррелей	
Компания 1	5200
Компания 2	725
Компания 3	3260
Компания 4	15000
Компания 5	6700
Компания 6	39126
Компания 7	345
Компания 8	175
Компания 9	24135
Компания 10	9635
Итого	104310

Условия соглашения могут быть различными: Соглашение, основанное на утверждении:

A1 Каждая компания измеряет свои резервы и представляет утверждение фирме и предполагаемым пользователям.

A2 Субъект, не являющийся компаниями, измеряет резервы и представляет утверждение фирме и предполагаемым пользователям.

Соглашение о прямой отчетности

D1 Каждая компания измеряет резервы и подает фирме письменное представление, в котором приводит оценку своих резервов, основанную на установленных критериях по измерению доказанных резервов. Данное представление не предоставляется предполагаемым пользователям.

D2 Фирма сама измеряет резервы некоторых компаний.

Применение подхода

A1 Каждая компания измеряет свои резервы и представляет утверждение фирме и предполагаемым пользователям.

В этом соглашении имеются несколько ответственных сторон (компании 1-10). При определении необходимости применения требований по независимости в отношении всех этих компаний фирма может принять во внимание возможность возникновения угрозы независимости, отличной от угрозы, четко определенной как незначительная, в связи с интересами или отношениями с определенной компанией. Учитываются следующие факторы:

- Существенность доказанных резервов компании по отношению ко всем резервам, по которым необходимо представить отчет; и

- Степень интересов общества в отношении соглашения (параграф 290.33)

Например, Компания 8 имеет 0,16% от всех резервов, поэтому деловые отношения или интересы в Компании 8 создадут меньшую угрозу, чем угроза от подобных отношений с Компанией 6, имеющей приблизительно 37,5% от всех резервов.

После определения компаний, в отношении которых необходимо применить требования к независимости, команда по проекту выражения уверенности и фирма должны соблюдать независимость в отношении тех ответственных сторон, которые будут считаться клиентами по выражению уверенности (параграф 290.33).

A2 Субъект, не входящий в состав компаний, измеряет резервы и представляет утверждение фирме и предполагаемым пользователям.

Фирма должна соблюдать независимость в отношении субъекта, измеряющего резервы и представляющего утверждения фирме и предполагаемым пользователям (параграф 290.30). Этот субъект не отвечает за предмет изучения, и поэтому необходимо рассматривать все угрозы, которые, по мнению фирмы, могут возникнуть по причине интересов/отношений со стороны, ответственной за предмет изучения (параграф 290.30). По данному соглашению имеется несколько сторон, отвечающих за предмет изучения (компании 1-10). Как описано в примере A1, фирма может принять во внимание возможность возникновения угрозы независимости, отличной от угрозы, четко определенной как незначительная, в связи с интересами или отношениями с определенной компанией.

D1 Каждая компания измеряет резервы и подает фирме письменное представление, в котором приводит оценку своих резервов, основанную на установленных критериях по измерению доказанных резервов.

Представление не предоставляется предполагаемым пользователям.

В этом соглашении имеются несколько ответственных сторон (компании 1-10). При определении необходимости применения условий независимости в отношении всех этих компаний, фирма может принять во внимание возможность возникновения угрозы независимости, отличной от угрозы, четко определенной как незначительная, в связи с интересами или отношениями с определенной компанией.

Учитываются следующие факторы:

- Существенность доказанных резервов компании по отношению ко всем резервам, по которым необходимо представить отчет; и

- Степень интересов общества в отношении соглашения (параграф 290.33).

Например, Компания 8 имеет 0,16% от всех резервов, поэтому деловые отношения или интересы в Компании 8 создадут меньшую угрозу, чем угроза от подобных отношений с Компанией 6, имеющей приблизительно 37,5% от всех резервов.

После определения компаний, в отношении которых необходимо применить требования к независимости, команда по проекту выражения уверенности и фирма должны соблюдать независимость в отношении тех ответственных сторон, которые будут считаться клиентами по выражению уверенности (параграф 290.33).

D2 Фирма сама измеряет резервы некоторых компаний.

Также как и в примере D1.

ЧАСТЬ В: ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ БУХГАЛТЕРЫ, ЗАНЯТЫЕ В БИЗНЕСЕ

Раздел 300. Введение

Раздел 310. Потенциальные конфликты

Раздел 320. Подготовка и представление информации

Раздел 330. Достаточность профессиональных знаний и опыта

Раздел 340. Финансовая заинтересованность

Раздел 350. Стимулы

Раздел 300. Введение

300.1. Данная Часть Кодекса показывает как концептуальная основа, рассмотренная в Части А, должна применяться профессиональными бухгалтерами, занятыми в бизнесе.

300.2. Инвесторы, кредиторы, сотрудники или другие участники делового сообщества, а также правительственные органы и общественность, могут полагаться на работу профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе.

Профессиональные бухгалтеры, занятые в бизнесе, могут нести индивидуальную или солидарную ответственность за подготовку и представление финансовой и прочей информации, на которую могут полагаться организации-работодатели и третьи стороны. Они также могут нести ответственность за эффективный финансовый менеджмент и компетентные консультации по различным вопросам, связанным с бизнесом.

300.3. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может быть штатным сотрудником, партнером, директором (исполнительным или неисполнительным), собственником-управляющим, добровольцем или иным лицом, работающим на одну или несколько организаций-работодателей.

Правовая форма отношений с организацией-работодателем, если таковая имеется, не влияет на этическую ответственность, возложенную на профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе.

300.4. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, несет ответственность за содействие в достижении законных целей организации-работодателя. Настоящий Кодекс не стремится помешать профессиональному бухгалтеру, занятому в бизнесе, надлежащим образом выполнять свои обязанности, но все же рассматривает ситуации, при которых могут возникнуть конфликты, для решения которых обязательно применение фундаментальных принципов.

300.5. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, часто занимает ведущие позиции в организации. Чем выше позиция, тем больше имеется возможностей влиять на события, деятельность и отношения. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен способствовать созданию этической культуры в организации-работодателе, акцентирующей внимание на важности, которую старшее руководство придает этическому поведению.

300.6. Примеры, представленные в следующих разделах, демонстрируют применение концептуальной основы. Примеры не должны рассматриваться и трактоваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, с которыми может столкнуться на практике профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе и которые могут создать угрозы соответствию принципам. Следовательно, для профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, не достаточно просто соблюдать требования представленных примеров, то есть, в отношении конкретных ситуаций с которыми сталкивается профессиональный бухгалтер, должна применяться концептуальная основа.

Угрозы и меры предосторожности

300.7. Соблюдению фундаментальных принципов может угрожать множество обстоятельств. Многие угрозы попадают под следующие категории:

- (а) Собственная заинтересованность;
- (б) Самопроверка;
- (в) Чрезмерная защита;
- (г) Знакомство; и
- (д) Запугивание.

Эти угрозы рассмотрены в Части А настоящего Кодекса.

300.8. Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы собственной заинтересованности для профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе, могут включать в себя, но не ограничиваться:

Финансовые интересы, займы и гарантии.

Вознаграждение, основанное на результатах.

Ненадлежащее использование корпоративных активов в личных целях.

Беспокойство по поводу гарантии занятости.

Коммерческое давление извне организации-работодателя.

300.9. Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы самопроверки, включают, но не ограничиваются, предпринимательскими решениями или данными, подлежащими проверке и подтверждению тем же профессиональным бухгалтером, занятым в бизнесе, который отвечал за эти решения или подготовку этой информации.

300.10. При содействии достижению законных целей организации-работодателя профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может продвигать позицию организации при условии, что все сделанные заявления не являются ложными или вводящими в заблуждение. Такие действия обычно не создают угрозу чрезмерной защиты.

300.11. Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы знакомства, включают, но не ограничиваются:

- Ситуацией, в которой профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, занимает должность, предусматривающую оказание влияния на финансовую или нефинансовую отчетность, или предпринимательские решения, и непосредственные члены его семьи или близкие родственники могут получить выгоду от такого влияния.

- Длительными связями с деловыми партнерами, оказывающими влияние на предпринимательские решения.

- Принятием подарков или режима наибольшего благоприятствования от клиента, если только их стоимость четко не определена как незначительная.

300.12. Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы запугивания, включают, но не ограничиваются:

- Угрозами увольнения или замены профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, или непосредственного члена его семьи, или близкого родственника за несогласие по поводу применения какого-либо бухгалтерского принципа или способа представления финансовой информации.

- Ситуацией, в которой доминирующая личность, стремится повлиять на процесс принятия решения, например, в отношении подписания контрактов или применения бухгалтерского принципа.

300.13. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может также обнаружить, что конкретные обстоятельства создали уникальные угрозы соответствию одному или более фундаментальным принципам. Такие уникальные угрозы не могут быть разделены на категории. Во всех профессиональных и деловых отношениях профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен всегда принимать во внимание возможность появления таких обстоятельств и угроз.

300.14. Меры предосторожности, которые могут устранить или уменьшить угрозы до приемлемого уровня попадают под две следующие категории:

(а) Меры предосторожности, созданные профессией, законодательством или нормативными актами; и

(б) Меры предосторожности в рабочей среде.

300.15. Примеры мер предосторожности, созданные профессией, законодательством или нормативными актами, описаны в параграфе 100.12 Части А данного Кодекса.

300.16. Меры предосторожности в рабочей среде включают в себя, но не ограничиваются:

- Системой корпоративного надзора или другими структурами надзора организации-работодателя.
- Программой этического и профессионального поведения организации-работодателя.
- Процедурами найма в организации-работодателе, акцентирующими внимание на важности найма высококвалифицированного компетентного персонала.
- Сильными системами внутреннего контроля.
- Надлежащими дисциплинарными процедурами.
- Руководством, которое акцентирует внимание на важности этического поведения и ожидании того, что сотрудники будут работать, соблюдая этические нормы.
- Политикой и процедурами внедрения и мониторинга качества работы сотрудников.
- Своевременным информированием всех сотрудников о политике и процедурах организации-работодателя, включая все изменения, а также соответствующее обучение и образование в отношении такой политики и процедур.
- Политикой и процедурами поощрения сотрудников, направленными на стимулирование информирования сотрудниками старшего руководства организации-работодателя о любых этических вопросах, в отношении которых у сотрудников возникли сомнения, без страха, что их накажут.
- Консультациями, проводимыми с другим соответствующим профессиональным бухгалтером.

300.17. При обстоятельствах, когда профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, считает, что неэтичное поведение или действия, совершаемые другими лицами, будут продолжать отмечаться в организации-работодателе, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации. В крайнем случае, когда все меры предосторожности были исчерпаны, и снизить угрозы до приемлемого уровня оказалось невозможным, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может принять решение о необходимости прекратить отношения с организацией-работодателем.

Раздел 310. Потенциальные конфликты

310.1. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, имеет профессиональные обязательства по соблюдению фундаментальных принципов. В то же время, при определенных обстоятельствах, ответственность перед организацией-работодателем и профессиональные обязательства по соблюдению фундаментальных принципов могут вступить в конфликт. Обычно, профессиональный бухгалтер, практикующий в бизнесе, должен выполнять законные и этические цели, поставленные работодателем, а также правила и процедуры, разработанные для достижения этих целей. Тем не менее, в случае возникновения угроз соблюдению фундаментальных принципов, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, в сложившихся обстоятельствах должен рассмотреть необходимость принятия определенных шагов.

310.2. В связи с ответственностью перед организацией-работодателем на профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, может быть оказано давление с целью

совершения действий, которые могут напрямую или косвенно угрожать соблюдению фундаментальных принципов. Такое давление может быть явным или скрытым и может исходить от супервайзеров, менеджеров, директоров или других лиц, работающих в организации-работодателе.

Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может столкнуться с давлением, оказываемым с целью:

- Совершения действий, противоречащих законодательству или нормативным актам.
- Совершения действий, нарушающих технические или профессиональные стандарты.

- Внедрения политики управления доходами, полученными неэтичным или незаконным путем;

- Обмана или введения в заблуждение иными способами (включая введение в заблуждение посредством умалчивания) других лиц, в частности:

- Аудиторов организации-работодателя; или
- Регулирующих органов.

Выпуска, или других действий в связи с финансовым или нефинансовым отчетом, который существенно искажает факты, включая заявления о, например:

- Финансовой отчетности;
- Выполнении налоговых требований;
- Выполнении правовых требований; или
- Отчетах, запрашиваемых органами, регулирующими рынок ценных бумаг.

310.3. Необходимо оценить значительность угроз, возникающих при таком давлении, например, угрозы запугивания, и, если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Получение консультаций, при необходимости, от организации-работодателя, независимого профессионального консультанта или профессиональной организации.

- Существование официального процесса разрешения споров внутри организации-работодателя.

- Обращение за юридической консультацией.

Раздел 320. Подготовка и представление информации

320.1. Профессиональные бухгалтеры, занятые в бизнесе, часто участвуют в подготовке и представлении информации, которая может быть либо опубликована, либо использоваться другими сторонами в рамках организации-работодателя или за её пределами. Такая информация может включать финансовую или управленческую информацию, например, прогнозы и бюджеты, финансовую отчетность, обсуждения и анализ деятельности руководством субъекта, и письмо-представление руководства субъекта, предоставляемое аудиторам в процессе аудита финансовой отчетности. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен подготавливать или представлять такую информацию справедливо, честно и в соответствии с профессиональными стандартами таким образом, чтобы контекст информации был понятен.

320.2. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, отвечающий за подготовку или утверждение финансовой отчетности общего назначения организации-работодателя, должен удостовериться в том, что эта финансовая отчетность представлена в соответствии с установленными стандартами финансовой отчетности.

320.3. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен подготавливать информацию, за которую он несет ответственность таким образом, чтобы она:

- (а) Достоверно описывала характер операций, активов или обязательств;
- (б) Классифицировала и отражала информацию своевременно и надлежащим образом; и
- (в) Представляла факты точно и полностью по всем существенным аспектам.

320.4. Угрозы соблюдению фундаментальных принципов, например, угрозы заинтересованности и запугивания по отношению к объективности или профессиональной компетентности и должной тщательности, могут возникнуть в случае, когда на профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, может оказываться давление (либо внешнее, либо посредством предоставления возможности собственного обогащения) с целью вынуждения его к причастности к недостоверной информации или причастности к недостоверной информацией в связи с действиями других лиц.

320.5. Значительность таких угроз зависит от таких факторов, как источник давления и степень искажения информации.

Значительность угроз должна быть оценена, и, если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать проведение консультаций со старшим руководством организации-работодателя, например, комитетом по аудиту или каким-либо другим органом, наделенным руководящими полномочиями, или профессиональной организацией.

320.6. В случае если не предоставляется возможным снизить угрозы до приемлемого уровня, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен отказаться от любой причастности к информации, которая, по его/ее мнению, может быть вводящей в заблуждение. Если профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, знает о том, что публикация недостоверной информации является либо важной, либо носящей постоянный характер, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен рассмотреть необходимость проинформировать соответствующие органы в соответствии с руководством, изложенным в Разделе 140. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может также рассмотреть необходимость получения юридической консультации или прекращения отношений.

Раздел 330. Достаточность профессиональных знаний и опыта

330.1. Фундаментальный принцип профессиональной компетентности и должной тщательности предусматривает, что профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен выполнять только те задачи, для выполнения которых он имеет или может получить достаточное обучение или профессиональные знания и опыт. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, не должен преднамеренно вводить в заблуждение работодателя в отношении своего опыта, также, при необходимости, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен консультироваться и принимать помощь от соответствующих экспертов.

330.2. Обстоятельства, которые могут угрожать способности профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, выполнять свои обязанности с соответствующей профессиональной компетентностью и должной тщательностью, включают:

- Недостаточное время для надлежащего выполнения или завершения соответствующих обязанностей.

- Неполную, ограниченную или каким-либо другим образом неадекватную информацию для надлежащего выполнения обязательств.
- Недостаточный опыт, уровень обучения и/или образования.
- Недостаточные ресурсы для надлежащего выполнения обязанностей.

330.3. Значительность таких угроз зависит от таких факторов, как степень, в которой профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, работает вместе с другими сторонами, занимаемая должность, а также уровень надзора и проверки выполненной работы. Значительность угроз должна быть оценена, и, если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня.

Такие меры предосторожности могут включать:

Получение дополнительных рекомендаций или прохождение дополнительного обучения.

Подтверждение достаточности времени для выполнения обязанностей.

Получение помощи от лиц, обладающих достаточным опытом.

Проведение, в случае необходимости, консультаций с:

- Старшим руководством организации-работодателя;
- Независимыми экспертами; или
- Соответствующей профессиональной организацией.

330.4. Если угрозы не могут быть устранены или снижены до приемлемого уровня, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен рассмотреть необходимость отказа от выполнения обязанностей. Если профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, принял решение о необходимости отказа от выполнения обязанностей, то причины данного решения должны быть четко доведены до сведения соответствующих лиц.

Раздел 340. Финансовая заинтересованность

340.1. Профессиональные бухгалтеры, занятые в бизнесе, могут иметь финансовые интересы или могут знать о финансовых интересах непосредственных членов семей или близких родственников, которые, при определенных обстоятельствах, могут привести к угрозе соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза заинтересованности по отношению к объективности или конфиденциальности может возникнуть из-за существования мотива и возможности манипулировать ценочувствительной информацией с целью получения финансовой выгоды. Примеры обстоятельств, которые могут создать угрозу заинтересованности, включают, но не ограничиваются ситуациями, в которых профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, или непосредственный член его или ее семьи или близкий родственник:

- Имеет прямой или косвенный финансовый интерес в организации-работодателе, и на стоимость такого финансового интереса могут напрямую влиять решения, принятые профессиональным бухгалтером, занятым в бизнесе.

- Имеет право на бонус от прибыли, и на сумму такого бонуса могут напрямую влиять решения, принятые профессиональным бухгалтером, занятым в бизнесе;

- Имеет напрямую или косвенно опционы на акции организации-работодателя, и на стоимость таких опционов могут напрямую влиять решения, принятые профессиональным бухгалтером, занятым в бизнесе.

- Имеет напрямую или косвенно опционы на акции организации-работодателя, по которым уже можно провести конвертацию или которые могут быть конвертированы в ближайшее время; или

- Может иметь право на опционы на акции организации-работодателя или на бонус от прибыли при условии достижения определенных показателей.

340.2. При оценке значительности такой угрозы и применении надлежащих мер предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен изучить характер финансового интереса. Это включает в себя оценку значительности финансового интереса и оценку его косвенного или прямого характера. Вопрос о том, что представляет собой значительный или ценный интерес в организации, определяется в каждом отдельном случае для каждого конкретного лица, и его решение варьируется в зависимости от личных обстоятельств.

340.3. Если угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня.

Такие меры предосторожности могут включать:

- Политику и процедуры, установленные для комитета, независимого от руководства субъекта, который определяет размер и форму вознаграждения руководства субъекта.

- Раскрытие всех соответствующих интересов и планов выделения определенных акций лицам, наделённым руководящими полномочиями в организации-работодателе, в соответствии с внутренней политикой.

- Проведение консультаций, при необходимости, со старшим руководством субъекта организации-работодателя.

- Проведение консультаций, при необходимости, с лицами, наделёнными руководящими полномочиями в организации-работодателе, или соответствующей профессиональной организацией.

- Процедуры внутреннего и внешнего аудита.

- Постоянное обучение по этическим вопросам и правовым ограничениям, а также по прочим нормативным актам, связанным с вопросами потенциальной торговли конфиденциальной информацией.

340.4. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, не должен манипулировать информацией и не должен использовать конфиденциальную информацию в личных целях.

Раздел 350. Стимулы

Получение предложений

350.1. Профессиональному бухгалтеру, занятому в бизнесе, или непосредственному члену его/её семьи или близкому родственнику могут сделать стимулирующее предложение.

Предложение может принимать различные формы, включая подарки, знаки гостеприимства, режимы наибольшего благоприятствования и неприемлемые призывы к дружбе и лояльности.

350.2. Предложения или стимулы могут создать угрозы соблюдению фундаментальных принципов. Нужно очень внимательно рассматривать ситуации, в которых профессиональному бухгалтеру, занятому в бизнесе, или непосредственному члену его/ее семьи или близкому родственнику делают стимулирующие предложения. Угрозы заинтересованности в отношении объективности или конфиденциальности

возникают в случае, когда предложение делается с целью оказать неправомерное влияние на действия или решения, подвигнуть на незаконное или нечестное поведение или получить конфиденциальную информацию. Угроза запугивания по отношению к объективности или конфиденциальности возникает в случае, когда такое предложение принимается, и затем следуют угрозы предать это огласке и навредить репутации либо профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, либо непосредственному члену его/её семьи или близкому родственнику.

350.3. Значительность таких угроз зависит от характера, стоимости и цели предложения. Если разумная и информированная третья сторона, обладая всей необходимой информацией, сочла бы такое предложение незначительным и не подразумевающим неэтичного поведения, то профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может заключить, что предложение сделано в ходе обычной деятельности и что нет значительной угрозы соблюдению фундаментальных принципов.

350.4. Если оцененные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо рассмотреть и применить, сообразно обстоятельствам, меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня.

В случае, когда такие угрозы не могут быть устранены или снижены до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, не должен принимать предложение. Так как настоящие или предполагаемые угрозы соблюдению фундаментальных принципов возникают не только вследствие принятия предложения, но и просто вследствие того факта, что такое предложение было сделано, необходимо принять дополнительные меры предосторожности.

Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен оценить риск, связанный с такими предложениями, и рассмотреть необходимость принятия следующих мер:

(а) Если такое предложение было сделано, незамедлительно проинформировать вышестоящее руководство или лица, наделённые руководящими полномочиями, в организации-работодателе;

(б) Проинформировать третьи стороны о предложении, например, профессиональную организацию или работодателя лица, сделавшего предложение;

профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации до осуществления этого шага;

(в) Сообщить незамедлительно непосредственному члену его/её семьи или близкому родственнику об угрозах и мерах предосторожности, если они занимают должности, которые потенциально могут привести к предложениям, например, в результате ситуации с их наймом; и

(г) Проинформировать вышестоящее руководство или лица, наделённые руководящими полномочиями, в организации-работодателе в случае, если непосредственные члены его/её семьи или близкие родственники нанимаются конкурентами или потенциальными поставщиками этой организации.

Предложения, исходящие от профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе

350.5. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может оказаться в ситуации, в которой от профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, ожидается получение предложения, или профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может испытывать давление, вынуждающее его сделать предложение с целью изменения суждения другого лица или организации, оказания влияния на процесс принятия решений или получения конфиденциальной информации.

350.6. Такое давление может исходить от организации-работодателя, например, от коллег или старшего руководства субъекта. Оно также может исходить от внешних лиц или организаций, предлагающих совершить действия или принять решения, которые будут выгодными для организации-работодателя и могут негативно повлиять на профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе.

350.7. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, не должен делать предложения с целью оказания неправомерного влияния на профессиональное суждение третьей стороны.

350.8. Если давление с целью вынуждения к неэтичному предложению исходит от организации-работодателя, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен следовать принципам и руководству по разрешению конфликтов, изложенным в Части А настоящего Кодекса.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В настоящем Кодексе этики профессиональных бухгалтеров следующие понятия имеют следующие значения:

Реклама (Advertising) - Сообщение общественности информации об услугах или навыках публично практикующих профессиональных бухгалтеров с целью получения заказов на осуществление профессиональной деятельности.

Клиент по выражению уверенности (Assurance client) - Ответственная сторона, которая является лицом (лицами), которое:

(а) По соглашению о прямой отчетности, несет ответственность за предмет изучения; или

(б) По соглашению, основанному на утверждении, несет ответственность за информацию о предмете изучения (утверждение), а также может нести ответственность за предмет изучения.

(Для клиента по выражению уверенности, являющегося клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, см. "клиент, заказавший аудит финансовой отчетности").

Соглашение по выражению уверенности (Assurance engagement) - Соглашение, по которому публично практикующий профессиональный бухгалтер выдает заключение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей, которые не являются ответственной стороной, в результатах оценки или измерения предмета изучения по отношению к критериям.

(Для получения более подробной информации о соглашениях по выражению уверенности см. Международную основу соглашений по выражению уверенности, разработанную Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности, которая рассматривает элементы и цели соглашения по выражению уверенности и определяет соглашения, в отношении которых нужно применять Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты соглашений по обзору (МССО), и Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ)).

Команда по проекту выражения уверенности (Assurance team) -

(а) Все члены команды по проекту выражения уверенности;

(б) Все прочие лица фирмы, которые могут напрямую влиять на результат соглашения по выражению уверенности, включая:

(i) Лиц, рекомендуемых размер компенсации или осуществляющих прямой надзор, управление или какие-либо иные виды регулирования деятельности партнера по проекту выражения уверенности в связи с выполнением соглашения по выражению уверенности.

В целях соглашения по аудиту финансовой отчетности данное определение включает всех лиц, стоящих в организационной структуре выше партнера по проекту, вплоть до генерального директора фирмы;

(ii) Лиц, предоставляющих консультации по техническим или специфическим отраслевым вопросам, операциям или событиям в рамках соглашения по выражению уверенности; и

(iii) Лиц, обеспечивающих контроль качества выполнения соглашения по выражению уверенности, включая лиц, выполняющих контрольный обзор качества выполнения соглашения по выражению уверенности; и

(в) Для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, все лица в сетевой фирме, кто может напрямую влиять на исход соглашения по аудиту финансовой отчетности.

Четко определенный как незначительный (Clearly insignificant) - Вопрос, являющийся тривиальным, который не влечет за собой никаких последствий.

Близкий родственник (Close family) - Родители, дети, родные братья или сестры, не являющиеся непосредственными членами семьи.

Условный гонорар (Contingent fee) - Гонорар, рассчитанный на заранее обусловленной основе, связанной с результатами операции или выполненной работы. Гонорар, установленный судом или другим государственным органом, не является условным гонораром.

Прямая финансовая заинтересованность (интерес) (Direct financial interest) - Финансовая заинтересованность, выраженная:

В прямом владении и контроле, осуществляемом отдельным лицом или субъектом (включая субъекты, управляемые на правах усмотрения другой стороной); или

Владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или другие формы посредничества, контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом.

Директор или должностное лицо (Director or officer) - Лица, наделенные руководящими полномочиями, вне зависимости от своего титула, который может изменяться в зависимости от страны.

Партнер по проекту (Engagement partner) - Партнер или другие лица фирмы, несущие ответственность за соглашение и его выполнение, а также за отчет, выпущенный от лица фирмы, и при необходимости, имеющие соответствующие полномочия, полученные от профессионального, законодательного или регулирующего органа.

Контрольный обзор качества выполнения соглашения (Engagement quality control review) - Процесс, предназначенный для представления объективной оценки, до выпуска отчета, значительных суждений сделанных командой по проекту, и заключений, вынесенных последними при формулировании отчета.

Команда по проекту (Engagement team) - Весь персонал, выполняющий соглашение, включая всех экспертов, приглашенных фирмой для участия в проекте.

Действующий бухгалтер (Existing accountant) - Публично практикующий профессиональный бухгалтер, который в настоящее время выполняет аудит или предоставляет услуги по бухгалтерскому учету, налогообложению, консультационные или аналогичные профессиональные услуги для клиента.

Финансовая заинтересованность (интерес) (Financial interest) - Доля в акциях или других ценных бумагах, долговых обязательствах, ссудах или других долговых инструментах субъекта, включая права и обязательства по приобретению такой доли и производных финансовых инструментов, напрямую связанных с такой долей.

Финансовая отчетность (Financial statements) - Баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в финансовом положении (который может быть представлен в нескольких видах, например как отчет о движении денежных средств или отчет о

движении фондов), примечания и другие отчеты и пояснительный материал, которые были определены как часть финансовой отчетности.

Клиент, заказавший аудит финансовой отчетности (Financial statement audit client) - Субъект, в отношении которого фирма выполняет соглашение по аудиту финансовой отчетности. Если клиент является котируемым субъектом, понятие клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, всегда будет включать все его связанные стороны.

Соглашение по аудиту финансовой отчетности (Financial statement audit engagement) - Соглашение по выражению разумной уверенности, по которому публично практикующий профессиональный бухгалтер выражает мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленной основой представления финансовой отчетности, например, соглашение, выполненное в соответствии с Международными стандартами аудита.

Это включает и обязательный аудит, являющийся аудитом финансовой отчетности, требуемый законодательством или нормативными актами.

Фирма (Firm)

(а) Индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер, товарищество или акционерное общество, или другая организационно-правовая форма субъекта, объединяющего профессиональных бухгалтеров;

(б) Субъект, контролирующий такие стороны посредством прав собственности, управления, или прочих средств; и

(в) Субъект, находящийся под контролем таких сторон посредством прав собственности, управления, или прочих средств.

Непосредственный член семьи (Immediate family) - Супруг(-а) (или эквивалентное лицо) или иждивенец.

Независимость (Independence) - Независимость подразумевает:

(а) Независимость мнения (independence of mind) - умонастроение, позволяющее выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет соблюдать честность, объективность и профессиональный скептицизм.

(б) Независимость в действиях (independence in appearance) - избегание фактов и обстоятельств, которые настолько значительны, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, включая все меры предосторожности, могла бы сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм фирмы или члена команды по проекту выражения уверенности были скомпрометированы.

Косвенная финансовая заинтересованность (Indirect financial interest) - Финансовая заинтересованность, выраженная владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или прочие виды посредничества, не контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом.

Котируемый субъект (Listed entity) - Субъект, чьи акции, долевые, или долговые инструменты котируются или допущены к листингу на признанной фондовой бирже, или торги по которым осуществляются по правилам признанной фондовой биржи или какого-либо другого эквивалентного органа.

Сеть (Network) - Крупная структура:

(а) Целью которой является сотрудничество; и

(б) Цель которой четко определена как разделение прибыли и расходов, или которая находится в общей собственности, под общим контролем или управлением, имеет общие политику и процедуры контроля качества, общую стратегию бизнеса, использует общее фирменное наименование или значительную часть профессиональных ресурсов.

Сетевая фирма (Network firm) - Фирма или субъект, который является частью сети.

Офис (Office) - Отдельная подгруппа, организованная либо по географическому расположению, либо по виду оказываемых услуг.

Профессиональный бухгалтер (Professional accountant) - Лицо, являющееся членом организации, входящей в МФБ.

Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе (Professional accountant in business) - Профессиональный бухгалтер, нанятый или действующий как исполнительное или неисполнительное лицо в области торговли, промышленности, сферы услуг, государственном секторе, образовательном секторе, некоммерческом секторе, регулирующих органах или профессиональных органах, или профессиональный бухгалтер, подписавший договор с указанными субъектами.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер (Professional accountant in public practice) - Профессиональный бухгалтер вне зависимости от функциональной классификации (например, аудит, налогообложение или консультирование), работающий в фирме, предоставляющей профессиональные услуги. Этот термин также используется для обозначения фирмы, объединяющей публично практикующих профессиональных бухгалтеров.

Профессиональные услуги (Professional services) - Услуги, при оказании которых используются навыки в области бухгалтерского учета или сопутствующие навыки профессиональных бухгалтеров, включая услуги по бухгалтерскому учету, аудиту, налогообложению, а также услуги по управленческому консультированию и финансовому менеджменту.

Связанный субъект (Related entity) - Субъект, характеризующийся наличием любых из нижеследующих отношений с клиентом:

(а) Субъект напрямую или косвенно контролирует клиента, при условии, что клиент является существенным для этого субъекта;

(б) Субъект, имеющий прямую финансовую заинтересованность в клиенте, при условии, что такой субъект оказывает значительное влияние на клиента, и заинтересованность в клиенте является существенной для этого субъекта;

(в) Субъект, напрямую или косвенно контролируемый клиентом;

(г) Субъект, в котором клиент или субъект, связанный с клиентом в соответствии с пунктом (в), имеет прямую финансовую заинтересованность, которая предоставляет возможность оказывать значительное влияние на такого субъекта, и заинтересованность является существенной для клиента и его связанного субъекта, указанного в пункте (в), и

(д) Субъект, находящийся с клиентом под общим контролем (здесь и далее "сестринская компания") при условии, что сестринская компания и клиент являются существенными для субъекта, контролирующего и клиента и сестринскую компанию

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

Настоящая редакция Кодекса вступает в силу 30 июня 2006 года.

Параграфы 290.1-290.47 применяются в отношении соглашений по выражению уверенности, если отчет о выражении уверенности датирован 30 июня 2006 года или более поздней датой. Параграфы 290.14-290.26 применяются в отношении соглашений по выражению уверенности, если отчет о выражении уверенности датирован 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

