

Рада з
Міжнародних
стандартів етики
для бухгалтерів

Кодекс етики професійних бухгалтерів

Міжнародна федерація бухгалтерів
529 Fifth Avenue, 6th Floor
New York, New York 10017 USA

Ця публікація видана Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ). Завдання МФБ – служити суспільним інтересам, зміцнювати бухгалтерську професію в усьому світі та сприяти розвитку економіки різних країн світу шляхом установа високоякісних професійних стандартів та заохочення до їх додержання, сприяння міжнародній конвергенції таких стандартів, а також висловлення своєї думки у суспільно значимих питаннях, у яких знання та досвід професійних бухгалтерів є найдоречнішими. Цю публікацію можна безплатно завантажити з інформаційного інтернет-сайту МФБ: <http://www.ifac.org>.

Кодекс етики професійних бухгалтерів, проекти документів для обговорення, консультаційні документи та інші публікації Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) публікуються МФБ та є її авторським правом. Затверджений текст опублікований англійською мовою.

РМСЕБ та МФБ не несуть відповідальності за збиток, спричинений будь-якій особі, яка діяла або утрималась від дії у зв'язку з матеріалом цієї публікації, незалежно від того, чим спричинений такий збиток – недбалістю чи іншою причиною.

Логотип РМСЕБ, "Рада з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів", "Кодекс етики професійних бухгалтерів", логотип МФБ, "Міжнародна федерація бухгалтерів" та "МФБ" є товарними знаками та знаками обслуговування МФБ.

Авторське право © липень 2012 р. належить Міжнародній федерації бухгалтерів (МФБ). Усі права захищені. Дозвіл на копіювання цієї публікації надається за умови використання копій у навчальних курсах або для особистого використання, але не для продажу чи розповсюдження, та за умови зазначення на кожному примірнику такої інформації: *"Авторське право © липень 2012 р. належить Міжнародній федерації бухгалтерів (МФБ). Усі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом на відтворення, зберігання або передачу цього документа звертайтеся за адресою permissions@ifac.org".* В інших випадках потрібно мати письмовий дозвіл від МФБ на відтворення, зберігання чи передачу або на інше подібне використання цього документа, за винятком дозволеного законом. Прохання звертатися за адресою permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-124-0

Опубліковано:



Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ)

Рішення XI з'їзду

(Витяг)

24 грудня 2007 р.

м. Київ

**Про прийняття Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів
за Кодекс етики Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України**

ПОСТАНОВИЛИ:

Прийняти Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів, за Кодекс етики Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, який є обов'язковим для дотримання усіма членами ФПБАУ.

**КОДЕКС ЕТИКИ
ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ
РЕДАКЦІЯ 2012 р.
ЗМІСТ**

Сторінка

Як укладено цю книгу

Ця книга має такі розділи:

Вступне слово про Раду з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів	6
Міжнародна федерація бухгалтерів – загальна інформація	7
Що входить до цієї книги	10
Суттєві зміни порівняно з виданням 2010 р.	11
Зміст.....	12
Передмова	13
Частина А: Загальне застосування кодексу	14
Частина Б: Професійні бухгалтери-практики.....	26
Частина В: Професійні бухгалтери в бізнесі	116
Визначення	126
Дата набрання чинності	133

МФБ заохочує та сприяє відтворенню або перекладу та відтворенню своїх публікацій. Стосовно відповідних умов та термінів зацікавленим сторонам, які бажають відтворити або перекласти та відтворити цю книгу, слід звертатися за адресою permissions@ifac.org.

ВСТУПНЕ СЛОВО ПРО РАДУ З МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ЕТИКИ ДЛЯ БУХГАЛТЕРІВ

Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) є незалежним органом, що встановлює стандарти, який розробляє *Кодекс етики для професійних бухгалтерів* (Кодекс), застосовний в усьому світі.

Мета РМСЕБ, як визначено у її Технічному завданні, – служити суспільним інтересам шляхом встановлення високоякісних стандартів етики для професійних бухгалтерів. Довгострокова мета РМСЕБ – конвергенція стандартів Кодексу етики для професійних бухгалтерів, у тому числі стандартів незалежності аудитора, зі стандартами, що видаються регуляторами та національними органами, що встановлюють стандарти. Конвергенція у єдину сукупність стандартів може покращити якість та узгодженість послуг, що надаються професійними бухгалтерами в усьому світі, а також сприяти підвищенню ефективності глобальних ринків капіталу.

До складу РМСЕБ входять на добровільних засадах 18 членів ради з різних країн світу. З цих 18 членів 9 – практики і 9 – особи, які не є членами чи працівниками аудиторських фірм (не-практики). Щонайменше три особи з числа не-практиків є представниками громадськості, тобто особи, що, як очікується, мають відображати і, як свідчить практика, відображають широкі суспільні інтереси. Членів РМСЕБ призначає Рада МФБ на підставі рекомендацій Комітету з висування кандидатів за згодою Наглядової Ради з питань захисту суспільних інтересів (НРЗСІ), яка здійснює загальний нагляд за діяльністю РМСЕБ.

Прийнятий в РМСЕБ процес встановлення стандартів передбачає участь НРЗСІ та Консультативно-дорадчої групи РМСЕБ, яка при розробці стандартів та настанов РМСЕБ надає матеріали, пов'язані з питаннями захисту суспільних інтересів.

Розробляючи свої стандарти, РМСЕБ повинна забезпечувати прозорість своєї діяльності та дотримуватися встановленого процесу, ухваленого НРЗСІ. Засідання ради, у тому числі телеконференції, відкриті для широкого загалу, а документи порядку денного уміщені на її веб-сторінці.

Докладнішу інформацію можна знайти на сайті www.ethicsboard.org.

МІЖНАРОДНА ФЕДЕРАЦІЯ БУХГАЛТЕРІВ ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

Організація

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) – це всесвітня організація бухгалтерської професії. Заснована у 1977 р., вона має завдання служити суспільним інтересам, сприяючи розробці, прийняттю та впровадженню високоякісних міжнародних стандартів та настанов; сприяючи розвиткові сильних професійних бухгалтерських організацій та бухгалтерських фірм, а також високоякісної практики професійних бухгалтерів; поширюючи в усьому світі розуміння цінності професійних бухгалтерів; озвучуючи суспільно вагомі питання, у яких досвід бухгалтерської професії є найбільш доречним.

До складу МФБ входять 167 членів та асоційованих членів зі 127 країн світу, які представляють близько 2,5 мільйонів бухгалтерів у публічній практиці, промисловості та торгівлі, державному секторі та освіті. Жодна інша бухгалтерська організація в світі і лише кілька інших професійних організацій мають таку широку міжнародну підтримку, яка є характерною для МФБ.

Керівні органи МФБ, її працівники та волонтери віддані цінностям доброчесності, прозорості та професіоналізму. МФБ прагне також посилити відданість професійних бухгалтерів цим цінностям завдяки прийняттю та поширенню *Кодексу етики для професійних бухгалтерів* Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодексу РМСЕБ).

Для отримання докладнішої інформації відвідайте веб-сторінку МФБ www.ifac.org.

Ініціативи з установлення стандартів

МФБ давно усвідомила, що головний шлях до захисту суспільних інтересів полягає у розробці визнаних у міжнародному масштабі стандартів, їх просуванні та контролі за їх дотриманням як засобу забезпечення довіри до інформації, від якої залежать інвестори та інші зацікавлені особи.

Відтак, МФБ забезпечує структури та процеси, що підтримують діяльність чотирьох незалежних рад з установлення стандартів: Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти, Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Ці незалежні ради з установлення стандартів дотримуються суворої належної правової процедури, яка забезпечує розробку високоякісних стандартів в інтересах суспільства у прозорий, ефективний та дієвий спосіб; крім того, всі вказані ради мають консультативно-дорадчі групи, які відстоюють суспільні інтереси, та до складу яких входять представники громадськості. Зазначені ради видають такі документи:

- Кодекс етики професійних бухгалтерів
- Міжнародні стандарти аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та пов'язаних з ними послуг
- Міжнародні стандарти контролю якості
- Міжнародні стандарти освіти
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі

Нагляд за діяльністю Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, Ради

з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти та Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів здійснює Наглядова рада з питань захисту суспільних інтересів. Більше інформації розміщено на сайті www.ipiob.org.

Дорадча група з питань дотримання організаціями-членами МФБ своїх зобов'язань контролює виконання організаціями-членами програми, яка вимагає від дійсних та асоційованих членів МФБ підтвердження того, що вони роблять усе можливе для впровадження стандартів, випущених МФБ та Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Зобов'язання організацій-членів викладені у документі МФБ *Зобов'язання членів МФБ*. Більше інформації розміщено на сайті www.ifac.org/complianceprogram.

Інші ініціативи

МФБ розробляє керівні настанови та сприяє спільному використанню ресурсів в інтересах професійних бухгалтерів у бізнесі. МФБ також створила групи для розгляду питань, що стосуються малих та середніх практик та малих та середніх підприємств, а також країн, що розвиваються, з яких усі відіграють надзвичайно важливу роль у глобальній економіці.

- Комітет з питань професійних бухгалтерів в бізнесі

Комітет з питань професійних бухгалтерів у бізнесі служить інтересам організацій-членів МФБ та професійних бухгалтерів у всьому світі, які працюють в торгівлі, промисловості, у сфері фінансових послуг, у галузі освіти, а також у державному та неприбутковому секторах. Його мета – сприяти усвідомленню цінності професійних бухгалтерів у бізнесі та підвищувати їх цінність шляхом поширення обізнаності про те, яку важливу роль відіграють професійні бухгалтери у створенні, уможливленні, збереженні та відображенні у звітності цінності для організацій та їх зацікавлених сторін; а також надавати підтримку організаціям-членам у підвищенні компетентності своїх членів для виконання цих ролей. Вказані цілі досягаються завдяки сприянню комунікації та обміну належною практикою та ідеями. Більше інформації розміщено на сайті www.ifac.org/paib.

- Комітет з питань малих та середніх практик

Комітет з питань малих та середніх практик Міжнародної федерації бухгалтерів представляє інтереси професійних бухгалтерів, які займаються малою та середньою практикою. Комітет розробляє відповідні настанови та механізми, а також працює з метою забезпечення врахування потреб секторів малих та середніх практик і малих та середніх підприємств органами, які встановлюють стандарти, регуляторами та політиками. Комітет є також своєрідним рупором малих та середніх практик, покликаним посилити усвідомлення їхньої ролі та цінності, особливо у питаннях підтримки малих та середніх підприємств, а також важливості сектора малого бізнесу загалом. Більше інформації розміщено на сайті www.ifac.org/smp.

- Комітет з питань організаційного розвитку бухгалтерської професії

Головна увага комітету спрямована на розгляд складних питань, що виникають у процесі розвитку сильних професійних бухгалтерських організацій в країнах, які нещодавно з'явилися, та країнах, що розвиваються. Комітет уможливорює спільну роботу фахівців з розвинених країн та країн, що розвиваються, які розробляють програму поширення в суспільстві інформації про важливість бухгалтерської професії, привертаючи увагу до потреби створення та діяльності професійної бухгалтерської

організації та підкреслюючи економічні та суспільні вигоди, які може дати професійна бухгалтерська організація. Більше інформації уміщено на сайті www.ifac.org/about-ifac/professional-accountancy-organization-development-committee.

- Транснаціональний комітет аудиторів

Комітет діє як виконавчий орган Форуму Фіrm – асоціації міжнародних мереж бухгалтерських фіrm, які здійснюють транснаціональні аудити. Комітет забезпечує офіційних зв'язок між Форумом та МФБ та відіграє головну роль у заохоченні членів Форуму до дотримання у практиці міжнародних аудитів стандартів високої якості. Докладнішу інформацію див. на сайті www.ifac.org/about-ifac/transnational-auditors-committee.

Інші ресурси

МФБ оприлюднює широке коло публікацій та ресурсних матеріалів. Зараз є такі книги:

- *Міжнародні документи з питань контролю якості, аудиту, огляду, інших послуг з надання впевненості та пов'язаних з ними послуг*
- *Міжнародні документи з питань освіти*
- *Кодекс етики професійних бухгалтерів*
- *Міжнародні документи з питань обліку в державному секторі*

МФБ також публікує допоміжні матеріали щодо прийняття та впровадження, проекти документів для обговорення, консультаційні документи, а також друковані та електронні бюлетені. Більшість цих публікацій є доступними в електронному форматі на веб-сторінці МФБ для безплатного копіювання. Є також друковані примірники книг, які можна придбати. Більше інформації уміщено на сайті www.ifac.org/publications-resources.

Авторське право та переклад

Політика МФБ щодо авторського права на її публікації окреслена в документі *Політика відтворення, або перекладу та відтворення, публікацій, виданих Міжнародною федерацією бухгалтерів*.

МФБ усвідомлює, наскільки важливо, щоб укладачі та користувачі фінансових звітів, аудитори, регулятори, юристи, викладачі, студенти та інші зацікавлені групи у неангломовних країнах мали доступ до її стандартів своєю рідною мовою.

Політика МФБ стосовно перекладу та відтворення її міжнародних стандартів (в остаточному формулюванні) окреслена у документі *Політика перекладу та відтворення стандартів, випущених Міжнародною федерацією бухгалтерів*. Докладніше див. сайт www.ifac.org/translations.

ЩО ВХОДИТЬ ДО ЦЬОЇ КНИГИ

РЕДАКЦІЯ 2012 р.

У цій книзі зібрано разом, для зручності посилання, загальну інформацію про Міжнародну Федерацію бухгалтерів (МФБ) та офіційний текст Кодексу етики професійних бухгалтерів (Кодексу), видані Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ). Ця версія Кодексу набрала чинності 1 січня 2011 р.

СУТТЄВІ ЗМІНИ ПОРІВНЯНО З ВИДАнням 2010 р.

Кодекс етики професійних бухгалтерів

Ця книга містить *Кодекс етики професійних бухгалтерів* (Кодекс), який набрав чинності 1 січня 2011 р, виданий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ).

Ця книга заміняє Кодекс етики професійних бухгалтерів видання 2010 р.

Зміни

Видання 2012 року не містить суттєвих змін, однак у ньому зроблені редакторські правки. Щоб побачити версію книги, яка відображає зміни між виданням 2010 р. та виданням 2012 р., звертайтеся за адресою permissions@ifac.org.

Зміни до Кодексу РМСЕБ, внесені після 30 червня 2012 р., та проект документів для обговорення

Для отримання інформації про останні зміни та заключних варіантів документів для обговорення, виданих після 20 червня 2012 р., або документів, що обговорюються зараз, відвідайте веб-сторінку РМСЕБ www.ethicsboard.org.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ

ЗМІСТ

	Сторінка
ПЕРЕДМОВА	13
ЧАСТИНА А: ЗАГАЛЬНЕ ЗАСТОСУВАННЯ КОДЕКСУ	14
100 Вступна частина та фундаментальні принципи	15
110 Добросовісність	20
120 Об'єктивність	21
130 Професійна компетентність та належна ретельність	22
140 Конфіденційність	23
150 Професійна поведінка.....	25
ЧАСТИНА Б: ПРОФЕСІЙНІ БУХГАЛТЕРИ-ПРАКТИКИ	26
200 Вступна частина	27
210 Професійне призначення	31
220 Конфлікт інтересів	34
230 Повторні висновки	36
240 Гонорари та інші типи винагороди.....	37
250 Маркетинг професійних послуг	39
260 Подарунки та знаки гостинності.....	40
270 Відповідальне зберігання активів клієнта.....	41
280 Об'єктивність: всі послуги	42
290 Незалежність: завдання з надання впевненості	43
291 Незалежність: інші завдання з надання впевненості.....	91
Тлумачення 2005-01	112
ЧАСТИНА В: ПРОФЕСІЙНІ БУХГАЛТЕРИ В БІЗНЕСІ	116
300 Вступна частина	117
310 Потенційні конфлікти	120
320 Складання та подання інформації.....	121
330 Достатня компетентність.....	122
340 Фінансові інтереси	123
350 Заохочення	125
ВИЗНАЧЕННЯ	127
ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ	134

ПЕРЕДМОВА

Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) розробляє та публікує, відповідно до своїх повноважень, *Кодекс етики професійних бухгалтерів* (Кодекс) для його використання професійними бухгалтерами в усьому світі.

Організації, яка є членом МФБ, або фірмі не дозволяється застосовувати менш жорсткі стандарти, аніж зазначені в цьому Кодексі. Однак, якщо закон або нормативний акт забороняє організації-члену або фірмі дотримуватись деяких розділів цього Кодексу, вони повинні дотримуватись усіх інших розділів цього Кодексу.

В деяких юрисдикціях можуть існувати вимоги та керівні положення, що відрізняються від тих, що уміщені у цьому Кодексі. В таких юрисдикціях професійні бухгалтери повинні знати про ці відмінності та дотримуватись більш жорстких вимог і керівних положень, якщо це не заборонено законом або нормативним актом.

ЧАСТИНА А: ЗАГАЛЬНЕ ЗАСТОСУВАННЯ КОДЕКСУ РМСЕПБ

	Сторінка
Розділ 100 Вступна частина та фундаментальні принципи	15
Розділ 110 Добросесність	19
Розділ 120 Об'єктивність.....	21
Розділ 130 Професійна компетентність та належна ретельність	22
Розділ 140 Конфіденційність	23
Розділ 150 Професійна поведінка	25

РОЗДІЛ 100**Вступна частина та фундаментальні принципи**

100.1 Характерною рисою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності діяти в суспільних інтересах. Саме тому відповідальність професійного бухгалтера полягає не лише у задоволенні потреб окремого клієнта чи роботодавця. Діючи в суспільних інтересах, професійний бухгалтер дотримується та виконує етичні вимоги цього Кодексу. Якщо закон або нормативний акт забороняє професійному бухгалтеру дотримуватись деяких розділів цього Кодексу, він має дотримуватися всіх інших розділів цього Кодексу.

100.2 Цей Кодекс складається з трьох частин. Частина А встановлює фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і надає концептуальну основу, що її професійні бухгалтери мають застосовувати з метою:

- а) ідентифікації загроз дотриманню фундаментальних принципів;
- б) оцінки значущості ідентифікованих загроз;
- в) застосування застережних заходів, якщо це необхідно, для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. Застережні заходи необхідні, коли професійний бухгалтер визначає, що загрози не відповідають рівневі, щодо якого розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, доступні професійному бухгалтеру на той час, ймовірно за все, зробила б висновок, що дотримання фундаментальних принципів не ставиться під загрозу.

При застосуванні цієї концептуальної основи професійний бухгалтер використовує професійне судження.

100.3 Частини Б та В пояснюють, як застосовується концептуальна основа в конкретних ситуаціях. Вони містять приклади застережних заходів, що можуть бути доречними для розгляду загроз дотриманню фундаментальних принципів. В них також описані ситуації, у яких застережні заходи не придатні до розгляду загроз, внаслідок чого слід уникати обставин або стосунків, які створюють ці загрози. Частина Б стосується професійних бухгалтерів-практиків. Частина В стосується професійних бухгалтерів у бізнесі. Професійні бухгалтери-практики також можуть вважати частину В доречною щодо своїх певних обставин.

100.4 Вживання дієслова “має” або теперішнього часу дієслів у цьому Кодексі означає вимогу до професійного бухгалтера або фірми дотримуватися конкретного положення, в якому вживається відповідне дієслово. Дотримання вимагається, окрім випадків, коли цей Кодекс дозволяє винятки.

Фундаментальні принципи

100.5 Професійний бухгалтер дотримується таких фундаментальних принципів:

- а) *чесність* – бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках;
- б) *об’єктивність* – не допускати упередженості, конфлікту інтересів або

неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження;

- в) *професійна компетентність та належна ретельність* - підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, що базуються на сучасних тенденціях практики, законодавстві та методиках, а також діяти сумлінно і відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів;
- г) *конфіденційність* – поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належного та спеціального дозволу, якщо немає юридичного чи професійного права розкривати її; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін;
- д) *професійна поведінка* – дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію;
- е) більш детальний розгляд кожного з цих фундаментальних принципів наведено в Розділах 110 – 150.

Підхід за концептуальною основою

- 100.6 Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть створювати певні загрози дотриманню фундаментальних принципів. Неможливо визначити всі ситуації, які створюють загрози дотриманню фундаментальних принципів, та вказати відповідні заходи. Крім того, характер завдань та робіт може бути різним і тому можуть утворюватися різні загрози, які вимагають застосування різних застережних заходів. Отже, цей Кодекс установлює концептуальну основу, яка вимагає, щоби професійний бухгалтер ідентифікував, оцінював та розглядав загрози дотриманню фундаментальних принципів. Підхід за концептуальною основою допомагає професійним бухгалтерам у дотримуванні етичних вимог цього Кодексу та виконуванні їх зобов'язання діяти у суспільних інтересах. Він містить багато варіантів обставин, що створюють загрози дотриманню фундаментальних принципів та може стримувати професійного бухгалтера від висновку про те, що певна ситуація дозволяється, якщо вона конкретно не заборонена.
- 100.7 Якщо професійний бухгалтер ідентифікує загрози дотриманню фундаментальних принципів і, виходячи з оцінки цих загроз, визначає, що їх рівень є неприйнятним, професійний бухгалтер має визначити, чи існують відповідні застережні заходи та чи можна їх застосувати, щоб усунути загрози або зменшити їх до прийнятного рівня. Здійснюючи таке визначення, професійний бухгалтер застосовує професійне судження та враховує, чи дійшла б, імовірніше за все, розсудлива та поінформована третя сторона, оцінюючи всі конкретні факти та обставини, що були доступні для професійного бухгалтера на той час, висновку, що загрози можна усунути чи зменшити до прийнятного рівня шляхом застосування застережних заходів, на якому дотримання фундаментальних принципів не зазнає ризику.
- 100.8 Професійний бухгалтер має оцінювати будь-які загрози дотриманню

фундаментальних принципів, коли йому відомо, або коли можна обґрунтовано сподіватися, що йому відомо про обставини або стосунки, які можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів.

- 100.9 Оцінюючи значущість загрози, професійний бухгалтер бере до уваги як якісні, так і кількісні чинники. Застосовуючи концептуальну основу, професійний бухгалтер може зіткнутися з ситуаціями, у яких загрози не можна усунути чи зменшити до прийнятного рівня або тому, що загроза надто значна, або тому, що відповідних застережних заходів немає чи їх не можна застосувати. У таких ситуаціях професійний бухгалтер має відмовитися від цієї конкретної професійної послуги чи припинити її надання, або, якщо це необхідно, відмовитися від завдання (у випадку професійного бухгалтера-практика), або від організації-роботодавця (у випадку професійного бухгалтера в бізнесі).
- 100.10 Професійний бухгалтер може ненавмисно порушити положення цього Кодексу. Таке ненавмисне порушення, залежно від характеру та значущості питання, можна вважати таким, що не призводить до загрози дотриманню зазначених фундаментальних принципів, якщо це порушення своєчасно виявляється, виправляється, і вживаються необхідні застережні заходи.
- 100.11 Якщо професійний бухгалтер стикається з незвичайними обставинами, за яких застосування конкретної вимоги цього Кодексу може призвести до неадекватного наслідку, або наслідку, який не відповідає суспільним інтересам, професійному бухгалтеру рекомендується консультуватися з організацією-членом або відповідним регулювальним органом.

Загрози та застережні заходи

- 100.12 Загрози можуть виникати внаслідок різноманітних стосунків чи обставин. Якщо певні стосунки чи обставини створюють загрозу, то може виникати ризик або складатися враження виникнення ризику дотримання професійним бухгалтером фундаментальних принципів. Певні обставина чи стосунки можуть створювати кілька загроз, а одна загроза може впливати на дотримання кількох фундаментальних принципів. Загрози належать до однієї або кількох таких категорій:
- а) загроза власного інтересу – загроза того, що фінансовий або інший інтерес неналежно впливатиме на судження або поведінку професійного бухгалтера;
 - б) загроза власної оцінки – загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належним чином результати попереднього судження або послуги, виконаної професійним бухгалтером чи іншою особою фірми професійного бухгалтера чи організації-роботодавця, на які бухгалтер покладатиметься при формулюванні судження при наданні поточної послуги;
 - в) загроза захисту – загроза того, що професійний бухгалтер підтримуватиме позицію клієнта чи роботодавця такою мірою, яка ставить під загрозу його об'єктивність;
 - г) загроза особистих стосунків – загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків із клієнтом чи роботодавцем професійний бухгалтер занадто перейматиметься їхнім інтересам або занадто схвалювати їхню роботу;

- г) загроза тиску – загроза того, що професійний бухгалтер утримуватиметься від об'єктивних дій внаслідок фактичного чи відчуваного тиску, в тому числі спроб здійснення неправомірного впливу на професійного бухгалтера.

В частинах Б та В цього Кодексу пояснюється, як можуть створюватись загрози цих категорій для професійних бухгалтерів-практиків та професійних бухгалтерів у бізнесі. Професійні бухгалтери-практики також можуть вважати Частину В доречною щодо своїх конкретних обставин.

100.13 Застережні заходи – це дії чи інші заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня. Вони належать до двох широких категорій:

- а) застережні заходи, встановлені професійними організаціями, законами чи нормативними актами;
- б) застережні заходи в робочому середовищі.

100.14 Застережні заходи, встановлені професійними організаціями, законами чи нормативними актами, передбачають:

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу фахівця;
- вимоги подальшої професійної освіти;
- нормативні акти щодо корпоративного управління;
- професійні стандарти;
- моніторинг з боку професійних організацій або регулювальних органів і дисциплінарні процедури;
- зовнішній огляд юридично уповноваженою третьою стороною звітів, податкових декларацій, листування або інформації, підготовлених професійним бухгалтером.

100.15 В частинах Б та В цього Кодексу розглядаються, відповідно, застережні заходи в робочому середовищі професійних бухгалтерів-практиків та професійних бухгалтерів у бізнесі.

100.16 Деякі застережні заходи можуть збільшити ймовірність ідентифікації або запобігання неетичної поведінки. Такі застережні заходи, що їх можуть установлювати бухгалтерські професійні організації, закони чи нормативні акти або організації-роботодавці, передбачають:

- ефективні та широко відомі системи розгляду скарг, що їх застосовують організації-роботодавці, професійні організації чи регулювальні органи; вони надають змогу колегам, роботодавцям та представникам громадськості привертати увагу до непрофесійної або неетичної поведінки;
- чітко сформульований обов'язок повідомляти про порушення етичних вимог.

Розв'язання етичних конфліктів

100.17 Професійному бухгалтеру може бути потрібним розв'язати конфлікт у дотриманні фундаментальних принципів.

100.18 Під час ініціювання офіційного чи неофіційного процесу розв'язання конфлікту наведені нижче чинники, або кожний окрема, або спільно з іншими чинниками,

можуть бути доречними для процесу врегулювання:

- а) факти, що відносяться до процесу;
- б) етичні питання, пов'язані з процесом;
- в) фундаментальні принципи, що пов'язані з питанням, яке розглядається;
- г) встановлені внутрішні процедури;
- г) альтернативні напрямки заходів.

Розглянувши доречні чинники, професійний бухгалтер визначає відповідний напрямок заходів, оцінюючи наслідки кожного з можливих напрямків заходів. Якщо питання лишається неврегульованим, професійний бухгалтер може виявити бажання консультуватися з іншими відповідними представниками фірми чи організації-роботодавця для отримання допомоги в розв'язанні проблеми.

- 100.19 У тих випадках, коли питання стосується конфлікту з організацією або всередині організації, професійний бухгалтер визначає, чи консультуватися з найвищим управлінським персоналом організації, наприклад, радою директорів або аудиторським комітетом.
- 100.20 Документування суті питання, подробиць проведених обговорень та прийнятих рішень стосовно цього питання може служити найкращим інтересам професійного бухгалтера.
- 100.21 Якщо не можна розв'язати значний конфлікт, професійний бухгалтер може розглянути отримання професійну пораду відповідної професійної організації або юрисконсультів. Як правило, професійний бухгалтер може отримати керівництво з етичних питань без порушення фундаментального принципу конфіденційності, якщо питання анонімно обговорюється з відповідною професійною організацією або з юрисконсультотом під захистом привілею на збереження таємниці. Випадки, у яких професійний бухгалтер може розглядати отримання юридичної консультації, найрізноманітніші. Наприклад, професійний бухгалтер може виявити шахрайство, повідомлення про яке може порушити зобов'язання професійного бухгалтера зберігати конфіденційність. Професійний бухгалтер може розглянути можливість отримання юридичної консультації в цьому випадку, щоби визначити, чи існує вимога повідомлення відповідної інформації.
- 100.22 Якщо всі відповідні можливості вичерпані, а етичний конфлікт залишається невирішеним, професійний бухгалтер має, якщо це можливо, відмовитися мати відношення до питання, що створює конфлікт. Професійний бухгалтер визначає, чи доречно, за даних обставин, відмовитися від участі в групі з виконання завдання або від конкретного завдання, чи зовсім відмовитись від завдання, звільнитись з фірми чи організації-роботодавця.

РОЗДІЛ 110

Доброчесність

- 110.1 Принцип доброчесності означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів бути відвертими та чесними в усіх професійних та ділових стосунках. Доброчесність означає також чесне ведення справ та правдивість.
- 110.2 Професійний бухгалтер не повинен свідомо мати відношення до звітів, податкових декларацій, листування чи іншої інформації, якщо він вважає, що ця інформація
- а) містить твердження, яке за своєю суттю є неправдивим або вводить в оману;
 - б) містить безвідповідально надані твердження чи інформацію або
 - в) пропускає чи приховує інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи приховування вводитимуть в оману.

Якщо професійному бухгалтерові стає відомо, що бухгалтер має відношення до такої інформації, бухгалтер має вжити заходів, щоби не мати відношення до цієї інформації.

- 110.3 Не вважатиметься, що професійний бухгалтер порушує параграф 110.2, якщо він надасть модифікований висновок стосовно питання, про яке ідеться в параграфі 110.2.

РОЗДІЛ 120

Об'єктивність

- 120.1 Принцип об'єктивності означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів не ставити під загрозу їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб.
- 120.2 Професійний бухгалтер може опинитися в ситуаціях, які впливатимуть на його об'єктивність. Визначити та навести всі подібні ситуації неможливо. Професійний бухгалтер не повинен надавати професійні послуги, якщо обставини чи стосунки спричиняють упередженість або неправомірно впливають на його професійне судження стосовно цієї послуги.

РОЗДІЛ 130

Професійна компетентність та належна ретельність

- 130.1 Принцип професійної компетентності та належної ретельності означає такі зобов'язання професійних бухгалтерів:
- а) підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг;
 - б) діяти ретельно відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги.
- 130.2 Компетентні професійні послуги вимагають розсудливих суджень у застосуванні професійних знань та навичок під час виконання таких послуг. Професійну компетентність можна поділити на два окремі етапи:
- а) досягнення професійної компетентності;
 - б) підтримання професійної компетентності.
- 130.3 Підтримання професійної компетентності вимагає від професійного бухгалтера постійної обізнаності та розуміння вдосконалення відповідних технічних, професійних знань та бізнесу. Подальша професійна освіта надає професійному бухгалтеру змогу розвивати та підтримувати здатність компетентно працювати у професійному середовищі.
- 130.4 Ретельність передбачає зобов'язання професійного бухгалтера діяти відповідно до вимог завдання, ретельно, сумлінно та своєчасно.
- 130.5 Професійний бухгалтер здійснює обґрунтовані заходи для забезпечення отримання підпорядкованими йому як фахівцям особам відповідної професійної підготовки та здійснення відповідного нагляду.
- 130.6 Якщо доречно, професійний бухгалтер повідомляє клієнтів, роботодавців або інших користувачів професійних послуг про властиві цим послугам обмеження.

РОЗДІЛ 140

Конфіденційність

- 140.1 Принцип конфіденційності означає зобов'язання професійних бухгалтерів утримуватись від:
- а) розкриття за межами фірми або організації-роботодавця конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без належного та спеціального дозволу або якщо немає юридичного чи професійного права або обов'язку розкривати її;
 - б) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, на власну користь чи на користь третіх сторін.
- 140.2 Професійний бухгалтер має зберігати конфіденційність інформації, в тому числі у соціальному середовищі, бути пильним щодо можливості ненавмисного розкриття інформації, особливо близькому діловому партнеру або близькому чи найближчому родичу.
- 140.3 Професійний бухгалтер має зберігати конфіденційність інформації, яку розкриває потенційний клієнт або роботодавець.
- 140.4 Професійний бухгалтер має зберігати конфіденційність інформації у межах фірми або організації-роботодавця.
- 140.5 Професійний бухгалтер має здійснювати всі обґрунтовані заходи для забезпечення того, щоби працівники, які працюють під контролем професійного бухгалтера, та особи, від яких він отримує консультації та допомогу, поважали обов'язок професійного бухгалтера зберігати конфіденційність інформації.
- 140.6 Необхідність дотримання принципу конфіденційності зберігається навіть після закінчення стосунків між професійним бухгалтером та клієнтом або роботодавцем. У випадках, коли професійний бухгалтер змінює місце роботи або отримує нового клієнта, він має право використовувати свій попередній досвід. Проте, професійний бухгалтер не повинен використовувати або розкривати будь-яку конфіденційну інформацію, яку він здобув або отримав в результаті професійних чи ділових стосунків.
- 140.7 Нижче наведені обставини, за яких від професійних бухгалтерів вимагається або може вимагатися розкриття конфіденційної інформації, або за яких таке розкриття може бути доречним:
- а) розкриття інформації дозволяється законом і санкціонується клієнтом або роботодавцем;
 - б) розкриття інформації вимагається законом, наприклад:
 - i) надання документів або інших доказів в ході процесуальних дій або
 - ii) розкриття інформації відповідним органам державної влади про виявлені порушення закону;

- в) існує професійний обов'язок або право розкривати інформацію, якщо це не заборонено законом:
- i) з метою дотримання вимог до огляду якості організацією-членом або професійною організацією;
 - ii) для відповіді на запит або розслідування організацією-членом або регулювальним органом;
 - iii) для захисту професійних інтересів професійного бухгалтера в ході процесуальних дій або
 - iv) для дотримання технічних стандартів та етичних вимог.

140.8 При прийнятті рішення щодо розкриття конфіденційної інформації слід розглядати такі доречні чинники:

- чи може завдати шкоди розкриття інформації інтересам всіх сторін, включаючи треті сторони, на чий інтерес це може вплинути, якщо клієнт або роботодавець дасть згоду на розкриття інформації професійним бухгалтером;
- чи відома та підтверджена вся відповідна інформація, наскільки це можливо; у випадках, коли ситуація стосується непідтверджених фактів, неповної інформації або непідтверджених висновків, застосовується професійне судження під час визначення типу інформації, яку слід розкрити (якщо її взагалі слід розкривати);
- тип повідомлення та кому воно адресоване;
- чи є сторони, яким адресоване повідомлення, відповідними одержувачами.

РОЗДІЛ 150

Професійна поведінка

- 150.1 Принцип професійної поведінки означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів дотримуватись відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що, як відомо або повинно бути відомо професійному бухгалтерові, можуть дискредитувати професію. Це стосується дій, щодо яких розсудлива та поінформована третя сторона, оцінюючи всі конкретні факти та обставини, доступні професійному бухгалтеру на той час, ймовірно, дійшла б висновку, що вони негативно впливають на добру репутацію професії.
- 150.2 Під час маркетингу та рекламування себе та своєї роботи, професійні бухгалтери не мають дискредитувати професію. Професійні бухгалтери мають бути чесними та правдивими; вони не мають:
- а) робити перебільшені заяви про послуги, які вони в змозі запропонувати, про набуту кваліфікацію або отриманий досвід, або
 - б) зневажливо посилатись на роботу інших професійних бухгалтерів або робити необґрунтовані порівняння з нею.

ЧАСТИНА Б: ПРОФЕСІЙНІ БУХГАЛТЕРИ-ПРАКТИКИ

	Сторінка
Розділ 200 Вступна частина	27
Розділ 210 Професійне призначення	31
Розділ 220 Конфлікти інтересів.....	34
Розділ 230 Повторні висновки	35
Розділ 240 Гонорари та інші типи винагороди	37
Розділ 250 Маркетинг професійних послуг	39
Розділ 260 Подарунки та знаки гостинності	40
Розділ 270 Відповідальне зберігання активів клієнта	41
Розділ 280 Об'єктивність: всі послуги	42
Розділ 290 Незалежність: завдання з аудиту та огляду	43
Розділ 291 Незалежність: інші завдання з надання впевненості	91
Тлумачення 2005-1.....	112

РОЗДІЛ 200

Вступна частина

- 200.1 Ця Частина Кодексу пояснює, як концептуальна основа, викладена в Частині А, застосовується у певних ситуаціях до професійних бухгалтерів-практиків. Ця Частина не пояснює всі обставини та стосунки, з якими може зіткнутися професійний бухгалтер-практик і які створюють або можуть створювати загрози дотриманню фундаментальних принципів. Тому професійного бухгалтера-практика закликають бути чутливим до таких обставин та стосунків.
- 200.2 Професійний бухгалтер-практик не повинен свідомо займатись жодним бізнесом, роботою чи діяльністю, що завдає або може завдати шкоди чесності, об'єктивності або добрій репутації професії, і внаслідок цього буде несумісним із фундаментальними принципами.

Загрози та застережні заходи

- 200.3 Загрозу для дотримання фундаментальних принципів потенційно можуть становити різноманітні обставини та стосунки. Характер і значущість загроз можуть бути різними залежно від того, чи виникають вони у зв'язку з наданням послуг клієнтові з аудиту (і чи є клієнт з аудиту суспільно значимим суб'єктом господарювання), клієнтові з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту, або клієнтові, який не є клієнтом з надання впевненості.

Загрози належать до однієї або кількох таких категорій:

- а) загроза власного інтересу;
- б) загроза власної оцінки;
- в) загроза захисту;
- г) загроза особистих стосунків;
- г) загроза тиску.

Ці загрози розглядаються докладніше у Частині А цього Кодексу.

- 200.4 Приклади обставин, що можуть створювати загрози власного інтересу для професійного бухгалтера-практика:
- прямий фінансовий інтерес члена групи з надання впевненості в компанії клієнта з надання впевненості;
 - надмірна залежність фірми від загальних гонорарів, що їх сплачує клієнт;
 - наявність тісних ділових стосунків члена групи з надання впевненості з клієнтом із надання впевненості;
 - занепокоєння фірми щодо можливості втратити значного клієнта;
 - ведення переговорів членом групи з аудиту про працевлаштування у клієнта з аудиту;
 - укладання фірмою угоди про умовні гонорари стосовно завдання з надання впевненості;
 - виявлення професійним бухгалтером значної помилки під час оцінювання результатів попередніх професійних послуг, виконаних працівником фірми професійного бухгалтера.
- 200.5 Приклади обставин, що можуть створювати загрози власної оцінки:
- надання фірмою висновку з надання впевненості щодо ефективності

- функціонування фінансових систем після їх розробки чи впровадження;
 - підготовка фірмою вихідних даних, що використовувались для формування реєстрів, що є предметом перевірки у завданні з надання впевненості;
 - член групи з надання впевненості є або донедавна був директором чи посадовою особою клієнта;
 - член групи з надання впевненості є або донедавна був працівником клієнта, спроможним істотно впливати на предмет перевірки у завданні;
 - виконання фірмою послуг для клієнта з надання впевненості, які безпосередньо впливають на інформацію про предмет перевірки у завданні з надання впевненості.
- 200.6 Приклади обставин, що можуть створювати загрози захисту для професійного бухгалтера-практика:
- рекламування фірмою акцій клієнта з аудиту;
 - дії професійного бухгалтера у ролі адвоката від імені клієнта з аудиту в судовому процесі або у суперечках з третіми сторонами.
- 200.7 Приклади обставин, що можуть створювати загрози особистих стосунків для професійного бухгалтера-практика:
- член групи з виконання завдання має близького або найближчого родича, який є директором або посадовою особою клієнта;
 - член групи з виконання завдання має близького або найближчого родича, який є працівником клієнта, спроможним істотно впливати на предмет перевірки у завданні;
 - директор або посадова особа клієнта чи працівник, спроможний істотно впливати на предмет перевірки у завданні, нещодавно працював партнером із завдань;
 - отримання професійним бухгалтером подарунків або пільг від клієнта, крім випадків, коли їхня вартість є незначною або несуттєвою;
 - довготривале співробітництво старшого персоналу з клієнтом з надання впевненості.
- 200.8 Приклади обставин, що можуть створювати загрози тиску для професійного бухгалтера-практика:
- клієнт з аудиту зазначає, що він не надасть фірмі запланований контракт на завдання, яке не є завданням з надання впевненості, якщо фірма продовжуватиме не погоджуватися з обліковим підходом клієнта до певної операції;
 - погрози клієнта судовим процесом проти фірми;
 - тиск на фірму, щоби неналежно зменшити обсяг виконаної роботи з метою зменшення гонорарів;
 - професійний бухгалтер-практик відчуває тиск, який чиниться на нього з метою примусити його погодитися з судженням працівника клієнта, оскільки працівник більш досвідчений у питанні, що розглядається;
 - партнер фірми інформує професійного бухгалтера, що заплановане просування по службі не відбудеться, якщо бухгалтер не погодиться з неприйнятним обліковим підходом клієнта з аудиту.
- 200.9 Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня, належать до двох широких категорій:

- а) застережні заходи, встановлені професійною організацією, законодавством або нормативним актом;
- б) застережні заходи у робочому середовищі.

Приклади застережних заходів, установлених професійною організацією, законодавством або нормативним актом, наведено в параграфі 100.14 Частини А цього Кодексу.

- 200.10 Професійний бухгалтер-практик застосовує судження, щоби визначити, як найкраще побороти загрози, рівень яких є неприйнятним: або шляхом застосування застережних заходів, щоб усунути загрозу або зменшити її до прийнятного рівня, або шляхом припинення чи відмови від відповідного завдання. Здійснюючи таке судження, професійний бухгалтер-практик враховує імовірність того, що розсудлива та поінформована третя сторона, оцінюючи всі конкретні факти та обставини, що були доступні для професійного бухгалтера на той час, дійшла би висновку, що загрози можна усунути чи зменшити до прийнятного рівня шляхом застосування застережних заходів, так щоб дотримання фундаментальних принципів не було поставлене під загрозу. На цей розгляд впливатимуть такі чинники, як значущість загрози, характер завдання та структура фірми.
- 200.11 У робочому середовищі відповідні застережні заходи будуть різні залежно від обставин. До застережних заходів у робочому середовищі належать застережні заходи на рівні фірми та застережні заходи на рівні завдання.
- 200.12 Приклади застережних заходів у робочому середовищі на рівні фірми:
- підкреслення керівництвом фірми важливості дотримання фундаментальних принципів;
 - створення керівництвом фірми очікування, що члени групи з надання впевненості діятимуть у суспільних інтересах;
 - політики та процедури для впровадження і моніторингу контролю якості завдань;
 - задокументовані політики щодо необхідності ідентифікувати загрози дотриманню фундаментальних принципів, оцінювати значущість цих загроз та застосовувати застережні заходи для усунення або зменшення загроз до прийнятного рівня або, якщо відповідні застережні заходи не існують чи їх не можна застосувати, припинити виконання чи відмовитися від відповідного завдання;
 - задокументовані внутрішні політики та процедури, що вимагають дотримання фундаментальних принципів;
 - політики та процедури, що нададуть змогу ідентифікувати інтереси або стосунки між фірмою або членами групи з надання впевненості та клієнтами;
 - політики та процедури моніторингу та, у разі потреби, контролювати залежність від доходу, що його одержують від одного клієнта;
 - залучення різних партнерів та груп з виконання завдання, які надають висновки з відокремлених напрямків діяльності для надання клієнтові з надання впевненості послуг, які не є наданням упевненості;
 - політики та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з виконання завдання, впливати неналежним чином на результат завдання;
 - своєчасне повідомлення всіх партнерів та штатних фахівців про політики та

процедури фірми (в тому числі будь-які зміни в них), а також відповідна підготовка та навчання щодо цих політик та процедур;

- призначення члена старшого управлінського персоналу відповідальним за здійснення нагляду щодо належного функціонування системи контролю якості фірми;
- інформування партнерів та штатних фахівців про клієнтів з надання впевненості та зв'язаних з ними суб'єктів господарювання, від яких вони мають бути незалежними;
- механізм дисциплінарних заходів, які сприяють дотриманню політик та процедур;
- оприлюднені політики та процедури, що заохочують та дають можливість працівникам фірми інформувати вищі рівні управлінського персоналу фірми стосовно будь-яких питань, які їх хвилюють і які пов'язані з дотриманням фундаментальних принципів

200.13 Приклади застережних заходів у робочому середовищі на рівні завдання:

- виконання огляду професійним бухгалтером, який не брав участі в послугах, які не є наданням впевненості, виконаної роботи з надання впевненості, чи інших консультацій, у разі потреби;
- виконання огляду професійним бухгалтером, який не був членом групи з надання впевненості, виконаної роботи з надання впевненості, чи інших консультацій, у разі потреби;
- проведення консультацій з незалежною третьою стороною, наприклад, комітетом незалежних директорів, професійним регулювальним органом або іншим професійним бухгалтером;
- обговорення питань етики з найвищим управлінським клієнта;
- розкриття найвищому управлінському персоналові клієнта інформації про характер наданих послуг та суми нарахованих гонорарів;
- залучення іншої фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;
- ротацію старшого управлінського персоналу групи з надання впевненості.

200.14 В залежності від характеру завдання професійний бухгалтер-практик може також покластись на застережні заходи, впроваджені клієнтом. Однак, для зменшення загроз до прийнятного рівня неможливо покладатись лише на такі застережні заходи.

200.15 Застережними заходами в системах та процедурах клієнта можуть бути:

- вимога клієнта, щоби особи, які не входять до складу управлінського персоналу, дозволяли або затверджували призначення фірми на виконання завдання;
- наявність у клієнта компетентних працівників, які мають досвід та повноваження приймати управлінські рішення;
- запровадження клієнтом внутрішніх процедур, що забезпечують об'єктивний вибір при дорученні завдань, що не є наданням впевненості;
- наявність у клієнта структури корпоративного управління, що забезпечує відповідний нагляд та інформування щодо послуг фірми.

РОЗДІЛ 210

Професійне призначення

Прийняття клієнта

- 210.1 Перед ухваленням стосунків з новим клієнтом професійний бухгалтер-практик визначає, чи не призведе така ухвала до виникнення будь-яких загроз дотриманню фундаментальних принципів. Потенційні загрози чесності або професійній поведінці можуть спричиняти, наприклад, сумнівні питання, пов'язані з клієнтом (його власниками, управлінським персоналом або діяльністю).
- 210.2 До пов'язаних з клієнтом питань, які (якщо про них відомо) можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів, належать, наприклад, участь клієнта в незаконній діяльності (як-то відмивання грошей, отриманих злочинним шляхом), нечесність або практика надання сумнівної фінансової звітності.
- 210.3 Професійний бухгалтер-практик оцінює значущість будь-яких загроз та застосовує застережні заходи у разі потреби для усунення або зменшення загроз до прийнятного рівня.
- Прикладами таких застережних заходів є:
- отримання знання та розуміння клієнта, його власників, менеджерів і осіб, відповідальних за управління та підприємницьку діяльність, або
 - забезпечення зобов'язання з боку клієнта вдосконалити практики корпоративного управління або заходи внутрішнього контролю.
- 210.4 Якщо неможливо зменшити загрози до прийнятного рівня, професійний бухгалтер-практик має відмовитись від встановлення стосунків з таким клієнтом.
- 210.5 Рекомендується, щоби професійний бухгалтер-практик періодично проводив огляд рішень про прийняття клієнта стосовно завдань для постійного клієнта.

Прийняття завдання

- 100.6 Фундаментальний принцип професійної компетентності та належної ретельності означає зобов'язання професійного бухгалтера-практика надавати лише ті послуги, для виконання яких він є компетентним. Перед прийняттям конкретного завдання для клієнта професійний бухгалтер-практик визначає, чи створюватиме таке прийняття будь-які загрози дотриманню фундаментальних принципів. Наприклад, загроза власного інтересу для професійної компетентності та належної ретельності виникає, якщо група з виконання завдання не має або не може набути достатньої компетентності для належного виконання завдання.
- 100.7 Професійний бухгалтер-практик оцінює значущість загроз та, якщо необхідно, застосовує застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є
- отримання відповідного розуміння характеру бізнесу клієнта, складності його діяльності, конкретних вимог завдання, а також мети, характеру та обсягу робіт, які необхідно виконати;
 - отримання знання з відповідної галузі або предмету перевірки;

- наявність або отримання досвіду щодо застосування відповідних нормативних вимог або вимог до звітності;
- призначення достатньої кількості персоналу, що має необхідну компетентність;
- використання експертів у разі потреби;
- погодження реальних строків для виконання завдання;
- дотримання політик та процедур контролю якості, призначених для надання обґрунтованої впевненості в тому, що конкретні завдання приймаються лише тоді, коли можуть бути виконані компетентно.

100.8 Якщо професійний бухгалтер-практик має намір покладатися на рекомендації або роботу експерта, то він визначає, чи буде така довіра виправдана. Слід розглянути такі чинники: репутація, досвід, наявні ресурси та застосовні професійні та етичні стандарти. Таку інформацію можна отримати з попереднього спілкування з експертом або консультування з іншими особами.

Зміни у професійному призначенні

210.9 Професійний бухгалтер-практик, якого просять замінити іншого професійного бухгалтера-практика, або який розглядає можливість участі в тендері на виконання завдання, що на даний момент виконується іншим професійним бухгалтером-практиком, визначає, чи існують будь-які підстави, професійні або інші, для неприйняття такого завдання, наприклад обставини, що створюють загрози дотриманню фундаментальних принципів, які не можна усунути чи зменшити до прийняттого рівня шляхом застосування застережних заходів. Наприклад, може існувати загроза професійній компетентності та належній ретельності, якщо професійний бухгалтер-практик прийме завдання до того, як йому стануть відомі всі відповідні факти.

210.10 Професійний бухгалтер-практик оцінює значущість будь-яких загроз. Залежно від характеру завдання, таке оцінювання може потребувати безпосереднього спілкування з теперішнім бухгалтером для встановлення фактів та обставин, що стосуються запропонованої зміни, щоби професійний бухгалтер-практик міг прийняти рішення щодо доцільності прийняття завдання. Наприклад, очевидні підстави для заміни можуть не повністю відображати факти та вказувати на непорозуміння з теперішнім бухгалтером, що може вплинути на рішення щодо прийняття завдання.

210.11 Застережні заходи застосовуються, якщо необхідно усунути загрози або зменшити їх до прийняттого рівня. Приклади таких застережних заходів:

- відповідаючи на пропозицію надати тендерну заявку, зазначити у заявці, що до прийняття завдання буде потрібним спілкування з теперішнім бухгалтером, щоби звернутися до цього із запитом про відомості стосовного того, чи існують будь-які професійні або інші підстави, з яких завдання не слід приймати;
- прохання до теперішнього бухгалтера надати відому інформацію про будь-які факти або обставини, з якими, на думку теперішнього бухгалтера, повинен бути обізнаний запропонований бухгалтер до прийняття рішення, чи погодитися на завдання, або
- отримання необхідної інформації з інших джерел.

Якщо загрози не можна усунути або зменшити до прийняттого рівня шляхом застосування застережних заходів, професійний бухгалтер-практик

відмовляється від завдання, якщо він залишається незадоволеним щодо з'ясування необхідних фактів іншими шляхами.

210.12 Професійний бухгалтер-практик може отримати пропозицію виконати роботу, що є додатковою до роботи теперішнього бухгалтера. Такі обставини можуть створювати загрози професійній компетентності та належній ретельності, наприклад, внаслідок відсутності або неповноти інформації. Слід оцінити значущість таких загроз та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи, щоб усунути загрозу чи зменшити її до прийняттого рівня. Прикладом такого застережного заходу є повідомлення теперішнього бухгалтера щодо запропонованої роботи, щоби він мав можливість надати будь-яку відповідну інформацію, необхідну для належного виконання роботи.

210.13 Теперішній бухгалтер зобов'язаний зберігати конфіденційність інформації. Чи отримає дозвіл цей професійний бухгалтер-практик на обговорення справ клієнта із запропонованим бухгалтером або чи вимагатиметься це від нього, залежатиме від характеру завдання та того, чи:

а) чи отриманий на це дозвіл клієнта

або

б) існують юридичні або етичні вимоги стосовно таких обговорень та розкриття інформації, які варіюються залежно від юрисдикції.

Обставини, за яких вимагається або може вимагатися, щоби професійний бухгалтер розкривав конфіденційну інформацію, або коли розкриття такої інформації може бути доречним в інших випадках, наведені в Розділі 140 Частини А цього Кодексу.

210.14 Як правило, професійному бухгалтерові-практику потрібно отримувати дозвіл клієнта (краще у письмовій формі), щоби почати обговорення з теперішнім бухгалтером. Якщо цей дозвіл отримано, теперішній бухгалтер дотримується відповідних юридичних норм та інших нормативних актів, що регулюють такі пропозиції. Якщо теперішній бухгалтер надає інформацію, її слід надавати чесно та однозначно. Якщо запропонований бухгалтер не буде в змозі спілкуватись з теперішнім бухгалтером, запропонований бухгалтер має вжити всі обґрунтовані заходи, щоб отримати інформацію стосовно будь-яких можливих загроз іншими шляхами, наприклад, шляхом запитів третім сторонам або перевірки анкетних даних найвищого управлінського персоналу клієнта.

РОЗДІЛ 220

Конфлікт інтересів

- 220.1 Професійний бухгалтер-практик застосовує обґрунтовані заходи для ідентифікації обставин, що можуть призвести до конфлікту інтересів. Подібні обставини можуть спричиняти загрози дотриманню фундаментальних принципів. Наприклад, загроза об'єктивності може виникнути, якщо професійний бухгалтер-практик є безпосереднім конкурентом клієнта або має спільне підприємство або подібну угоду з основним конкурентом клієнта. Загроза об'єктивності або конфіденційності інформації може також виникати, коли професійний бухгалтер-практик надає послуги клієнтам, інтереси яких розходяться, або клієнтам, які виступають сторонами спору щодо питання або операції, що розглядаються.
- 220.2 Професійний бухгалтер-практик оцінює значущість будь-яких загроз та застосовує застережні заходи, якщо це необхідно, для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. До прийняття клієнта або продовження стосунків з клієнтом, або до прийняття конкретного завдання, професійний бухгалтер-практик оцінює значущість будь-яких загроз, які виникають унаслідок ділових інтересів або стосунків з клієнтом або з третьою стороною.
- 220.3 Залежно від обставин, що призводять до конфлікту, як правило, необхідно застосування одного з наведених нижче застережних заходів:
- а) інформування клієнта про діловий інтерес або діяльність фірми, що можуть становити конфлікт інтересів, та отримання його згоди на роботу за таких обставин, або
 - б) інформування всіх відомих відповідних сторін про те, що професійний бухгалтер-практик працює на дві або кілька сторін стосовно питання, в якому їхні відповідні інтереси суперечать один одному, та отримання їхньої згоди на роботу за таких обставин, або
 - в) інформування клієнта про те, що професійний бухгалтер-практик не працює виключно на одного клієнта під час надання запропонованих послуг (наприклад, в конкретному сегменті ринку або стосовно конкретної послуги), та отримання їх згоди на роботу за таких обставин.
- 220.4 Професійний бухгалтер визначає також, чи застосовувати один чи кілька з наведених нижче застережних заходів:
- а) використання окремих груп з виконання завдання;
 - б) процедури запобігання доступу до інформації (наприклад, забезпечення неможливості спілкування між такими групами, пересилання конфіденційних та захищених даних);
 - в) чіткі керівництва членам групи з виконання завдання стосовно питань захисту даних і конфіденційності інформації;
 - г) використання угод про дотримання конфіденційності, підписаних працівниками та партнерами фірми;
 - г) регулярний огляд застосування застережних заходів одним з представників вищого управлінського персоналу, що не бере участі у відповідних завданнях для клієнта.

- 220.5 Якщо конфлікт інтересів становить загрозу дотриманню одного чи кількох фундаментальних принципів, включаючи об'єктивність, конфіденційність чи професійну поведінку, яку неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня шляхом застосування застережних заходів, професійний бухгалтер-практик не приймає конкретне завдання або відмовляється від виконання одного чи кількох суперечливих завдань.
- 220.6 Якщо професійний бухгалтер-практик звернувся до клієнта за з проханням надати згоду на виконання роботи для іншої сторони (яка може бути або може не бути існуючим клієнтом) стосовно питання, у якому існує конфлікт відповідних інтересів, і клієнт не надав такої згоди, професійний бухгалтер-практик не продовжує виконувати роботу для однієї із сторін стосовно питання, що спричиняє конфлікт інтересів.

РОЗДІЛ 230

Повторні висновки

- 230.1 Ситуації, коли професійного бухгалтера-практика просять надати повторний висновок стосовно застосування стандартів бухгалтерського обліку, аудиту, звітності чи інших стандартів або принципів, до конкретних обставин або операцій за дорученням або від імені компанії чи суб'єкта господарювання, які не є його існуючими клієнтами, можуть створювати загрози дотриманню фундаментальних принципів. Наприклад, може виникати загроза професійній компетентності та належній ретельності за обставин, коли повторний висновок не базується на тих самих фактах, що були доступні теперішньому бухгалтерові, або базується на неналежних доказах. Існування та значущість загрози залежатиме від обставин такого прохання та всіх інших доступних фактів і припущень, що стосуються висловлювання професійного судження.
- 230.2 Професійний бухгалтер-практик, до якого звертаються з проханням надати такий висновок, оцінює значущість будь-яких загроз та, у разі потреби, застосовує застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Приклади таких застережних заходів охоплюють: отримання дозволу клієнта на спілкування з теперішнім бухгалтером, зазначення застережень, що стосуються висловлення будь-якої думки під час обговорень з клієнтом, та надання теперішньому бухгалтерові примірника висновку.
- 230.3 Якщо компанія або суб'єкт господарювання, які звертаються з проханням надати висновок, не дозволяють спілкування з теперішнім бухгалтером, професійний бухгалтер-практик визначає, чи буде прийнятним надання висновку з огляду на всі обставини.

РОЗДІЛ 240

Гонорари та інші типи винагороди

- 240.1 Починаючи переговори стосовно професійних послуг, професійний бухгалтер-практик може призначати гонорар, який він вважає відповідним. Сам по собі той факт, що один професійний бухгалтер-практик може призначати нижчий гонорар, ніж інший, не є неетичним. Тим не менш, рівень призначеного гонорару може викликати загрози дотриманню фундаментальних принципів. Наприклад, якщо гонорар настільки низький, що ускладнює виконання завдання у відповідності до застосовних технічних та професійних стандартів, виникає загроза власного інтересу щодо професійної компетентності та належної ретельності.
- 240.2 Існування та значущість будь-яких загроз, що виникли, залежатиме від таких чинників, як рівень призначеного гонорару та послуг, яких він стосується. Оцінюється значущість будь-якої загрози та застосовуються застережні заходи у разі потреби для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Прикладами застережних заходів є:
- інформування клієнта про умови завдання, і, зокрема, основи, за якою нараховуються гонорари, та послуги, які охоплює призначений гонорар;
 - виділення достатнього часу та призначення кваліфікованого персоналу на завдання.
- 240.3 Для деяких типів завдань, що не є завданнями з надання впевненості¹ широко застосовуються умовні гонорари. Однак, за деяких обставин вони можуть створювати загрози дотриманню фундаментальних принципів. Вони можуть призводити до загрози власного інтересу стосовно об'єктивності. Існування та значущість таких загроз залежатиме від чинників, що включають:
- характер завдання;
 - межі можливих сум гонорару;
 - основу визначення гонорару;
 - чи підлягатиме огляду незалежною третьою стороною наслідок або результат операції.
- 240.4 Оцінюється значущість таких загроз та застосовуються застережні заходи у разі потреби для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є
- підписання попередньої письмової угоди з клієнтом щодо основи для винагороди;
 - розкриття інформації передбаченим користувачам про виконану професійним бухгалтером-практиком роботу та основу для винагороди;
 - політики та процедури контролю якості;
 - огляд роботи, виконаної професійним бухгалтером-практиком, незалежною третьою стороною.
- 240.5 За певних обставин професійний бухгалтер-практик може одержати гонорар або комісійну винагороду за направлення клієнта на консультацію. Наприклад, якщо професійний бухгалтер-практик не надає конкретну потрібну послугу,

¹ Умовні гонорари за послуги, що не є наданням впевненості клієнтам з аудиту та іншим клієнтам з надання впевненості, розглядаються в Розділах 290 та 291 цього Кодексу.

можна одержувати гонорар за направлення теперішньому клієнтові на консультацію до іншого професійного бухгалтера-практика або іншого експерта. Професійний бухгалтер-практик може одержати комісійну винагороду від третьої сторони (наприклад, продавця програмного забезпечення) в зв'язку з продажем товарів чи послуг клієнтові. Прийняття таких гонорарів або комісійних за направлення на консультацію може призвести до загрози власного інтересу щодо об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.

- 240.6 Професійний бухгалтер-практик може також платити гонорар за рекомендацію з метою отримати клієнта; наприклад, якщо клієнт продовжує бути клієнтом іншого професійного бухгалтера-практика, але потребує спеціальних послуг, які не надає його теперішній бухгалтер. Виплата таких гонорарів за направлення на консультацію також може створювати загрозу власного інтересу щодо об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.
- 240.7 Слід оцінити значущість таких загроз та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Приклади таких застережних заходів:
- розкриття клієнтові інформації про будь-які угоди стосовно сплати гонорару за рекомендацію іншому професійному бухгалтерові-практику за передану роботу;
 - розкриття клієнтові інформації про будь-які угоди стосовно отримання гонорару за рекомендацію іншому професійному бухгалтерові-практику; або
 - отримання попередньої згоди клієнта на угоди про комісійні у зв'язку з продажем клієнтові товарів та послуг третьою стороною.
- 240.8 Професійний бухгалтер-практик може придбати повністю або частково іншу фірму шляхом здійснення платежів особам, що раніше володіли фірмою, їх спадкоємцям чи правонаступникам. Такі платежі не вважаються комісійними або гонорами за рекомендацію для цілей параграфів 240.5 – 240.7 вище.

РОЗДІЛ 250

Маркетинг професійних послуг

250.1 Якщо професійний бухгалтер-практик шукає нову роботу шляхом реклами або інших форм маркетингу, може існувати загроза дотриманню фундаментальних принципів. Наприклад, загроза власного інтересу стосовно дотримання принципу професійної поведінки виникає, якщо послуги, досягнення або продукти пропонуються на ринку таким чином, що не узгоджується з цим принципом.

250.2 Професійний бухгалтер-практик не повинен дискредитувати професію, пропонуючи на ринку професійні послуги. Професійний бухгалтер-практик має бути чесним й правдивим; він не повинен

- а) робити перебільшені заяви про послуги, що пропонуються, набуту кваліфікацію або отриманий досвід, або
- б) зневажливо посилатись на роботу інших професійних бухгалтерів або робити необґрунтовані порівняння з нею.

Якщо професійний бухгалтер-практик має сумніви щодо прийнятності запропонованої йому форми реклами або маркетингу, він повинен звернутись за консультацією до відповідної професійної організації.

РОЗДІЛ 260

Подарунки та знаки гостинності

- 260.1 Клієнт може пропонувати професійному бухгалтерові-практику чи його найближчим або **близьким родичам** подарунки або інші знаки гостинності. Така пропозиція зазвичай створює загрози дотриманню фундаментальних принципів. Наприклад, загрози власного інтересу щодо об'єктивності або особистих стосунків можуть виникати у випадку прийняття від клієнта подарунку; загроза тиску щодо об'єктивності може виникати внаслідок можливості таких пропозицій, зроблених публічно.
- 260.2 Існування та значущість будь-якої загрози залежить від характеру, вартості подарунку та намірів, з якими здійснюється така пропозиція. Якщо пропонуються подарунки або знаки гостинності, які розсудлива та поінформована третя сторона, оцінюючи всі конкретні факти та обставини, вважатиме незначними та несуттєвими, професійний бухгалтер-практик може дійти висновку, що пропозицію зроблено в ході звичайної діяльності без конкретного наміру вплинути на прийняття рішення або отримати інформацію. Як правило, в таких випадках професійний бухгалтер-практик може зробити висновок, що рівень будь-якої загрози дотриманню фундаментальних принципів є прийнятним.
- 260.3 Професійний бухгалтер-практик оцінює значущість будь-яких загроз та застосовує застережні заходи у разі потреби для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийнятного рівня шляхом застосування застережних заходів, професійний бухгалтер-практик не приймає таку пропозицію.

РОЗДІЛ 270

Відповідальне зберігання активів клієнта

- 270.1 Професійний бухгалтер-практик не приймає на зберігання платіжні засоби або інші активи клієнта, крім випадків, коли це дозволяється робити за законом; у цьому випадку, професійний бухгалтер-практик діє відповідно до всіх додаткових юридичних обов'язків, що накладаються на нього, якщо він утримує такі активи.
- 270.2 Утримання активів клієнта створює загрози дотриманню фундаментальних принципів; наприклад, внаслідок утримання активів клієнта існує загроза власного інтересу для професійної поведінки та може бути загроза власного інтересу щодо професійної поведінки та може існувати загроза власного інтересу щодо об'єктивності. Тому професійний бухгалтер-практик, якому довірено платіжні засоби (або інші активи), що належать іншим особам, має:
- а) зберігати такі активи окремо від своїх власних активів або активів фірми;
 - б) використовувати такі активи лише за метою їх призначення;
 - в) бути готовим в будь-який час звітувати про ці активи, будь-які отримані від них доходи або дивіденди будь-яким особам, що уповноважені отримувати такий звіт;
 - г) дотримуватись вимог всіх відповідних законів та нормативних актів, що стосуються утримання та обліку таких активів.
- 270.3 У межах процедур прийняття клієнта та завдання для послуг, які можуть передбачати утримання активів клієнта, професійний бухгалтер-практик робить відповідні запити про джерело таких активів та розглядає зобов'язання згідно з законами та нормативними актами. Наприклад, якщо активи отримані внаслідок протизаконної діяльності (такої як відмивання грошей, отриманих злочинним шляхом), виникне загроза дотриманню фундаментальних принципів. У таких ситуаціях професійний бухгалтер-практик може розглянути можливість звертання по юридичну консультацію.

РОЗДІЛ 280

Об'єктивність: всі послуги

- 280.1 Під час надання будь-яких професійних послуг професійний бухгалтер-практик визначає, чи існують загрози дотриманню фундаментального принципу об'єктивності, що виникають унаслідок наявності інтересів у компанії клієнта або стосунків з клієнтом, його директорами, посадовими особами чи працівниками. Наприклад, може існувати загроза особистих стосунків щодо об'єктивності внаслідок сімейних або тісних особистих чи ділових стосунків.
- 280.2 Професійний бухгалтер-практик, який надає послуги з надання впевненості, має бути незалежним від клієнта з надання впевненості. Незалежність думки та поведінки необхідні для надання можливості професійному бухгалтерові-практику надавати висновок і вважатися особою, яка надає висновок без упередженості, без існування конфлікту інтересів або без неправомірного впливу з боку інших осіб. Розділи 290 та 291 містять конкретне керівництво з вимог до незалежності професійних бухгалтерів-практиків під час виконання завдань з надання впевненості.
- 280.3 Наявність загроз щодо об'єктивності під час надання будь-яких професійних послуг залежатиме від конкретних обставин завдання та характеру роботи, яку виконує професійний бухгалтер-практик.
- 280.4 Професійний бухгалтер-практик оцінює значущість будь-яких загроз та, у разі потреби, застосовує застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Приклади таких застережних заходів:
- вихід із групи з виконання завдання;
 - процедури нагляду;
 - припинення фінансових або ділових стосунків, що призводять до загрози;
 - обговорення питання з найвищим управлінським персоналом у межах фірми;
 - обговорення питання з найвищим управлінським персоналом клієнта.

Якщо застережні заходи не можуть усунути чи зменшити загрозу до прийнятного рівня, професійний бухгалтер-практик відхиляє або припиняє відповідне завдання.

РОЗДІЛ 290
НЕЗАЛЕЖНІСТЬ – ЗАВДАННЯ З АУДИТУ ТА ОГЛЯДУ
ЗМІСТ

	Параграф
Структура розділу	290.1
Концептуальна основа: підхід до незалежності	290.4
Мережі та мережеві фірми	290.13
Суспільно значимі суб'єкти господарювання	290.25
Зв'язані сторони	290.27
Найвищий управлінський персонал	290.28
Документація	290.29
Період виконання завдання	290.30
Злиття та придбання	290.33
Інші міркування	290.39
Застосування підходу за Концептуальною основою до незалежності	290.100
Фінансові інтереси	290.102
Позики і гарантії	290.118
Ділові відносини	290.124
Сімейні та особисті стосунки	290.127
Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості	290.134
Тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	290.142
Нещодавня робота у клієнтів з аудиту	290.143
Робота директором або посадовою особою клієнта з аудиту	290.146
Тривалі стосунки вищого персоналу (включаючи ротацію партнерів) з клієнтом з аудиту	290.150
Надання послуг, що не є наданням упевненості, клієнтові з аудиту	290.156
Відповідальність управлінського персоналу	290.162
Підготовка облікових записів і фінансових звітів	290.167
Послуги з оцінки	290.175
Надання послуг з питань оподаткування	290.181
Послуги внутрішнього аудиту	290.195
Послуги з систем ІТ	290.201
Надання послуг з підтримки у судових справах	290.207
Надання юридичних послуг	290.209
Послуги з підбору персоналу	290.214
Послуги з корпоративних фінансів	290.216
Гонорари	290.220
Гонорари: відносний розмір	290.220
Гонорари: прострочені	290.223
Умовні гонорари	290.224
Політики винагороди та оцінки	290.228
Подарунки та знаки гостинності	290.230
Поточна судова справа чи її загроза	290.231
Звіти з обмеженим використанням та розповсюдженням	290.500

Структура розділу

- 290.1 У цьому розділі розглядаються вимоги незалежності для завдань з аудиту та завдань з огляду, що є завданнями з надання впевненості, у яких професійний бухгалтер-практик висловлює думку про фінансові звіти. Такі завдання охоплюють завдання з аудиту та завдання з огляду, результатом виконання яких є висновки про весь комплект фінансових звітів або про окремий фінансовий звіт. Вимоги незалежності для завдань з надання впевненості, які не є завданнями з аудиту чи завданнями з огляду, розглядаються у Розділі 291.
- 290.2 За деяких обставин, при виконанні завдань з аудиту, коли аудиторський висновок містить обмеження щодо його використання та розповсюдження та якщо виконуються певні умови, вимоги незалежності, викладені у цьому розділі, можуть бути змінені, як передбачено в параграфах 290.500 – 290.514. Зміни не дозволяються у тому випадку, коли аудиту фінансових звітів вимагається законом або нормативними актами.
- 290.3 У цьому розділі термін(-и):
- а) “аудит”, “група з проведення аудиту”, “завдання з аудиту”, “клієнт з аудиту” та “аудиторський висновок” включають також, відповідно, огляд, групу з огляду, завдання з огляду, клієнта з огляду та звіт з огляду; та
 - б) “фірма” включає мережеву фірму, крім випадків, коли вказано інше.

Концептуальна основа: підхід до незалежності

- 290.4 У завданнях з аудиту незалежність членів груп з проведення аудиту, фірм та мережевих фірм від клієнтів з аудиту відповідає суспільним інтересам і, отже, вимагається за цим Кодексом.
- 290.5 Мета цього розділу – допомогти фірмам і членам груп з аудиту у застосуванні описаного далі підходу концептуальної основи для досягнення та збереження незалежності.
- 290.6 Незалежність включає:
- а) незалежність думки
тобто таку спрямованість думки, яка дає можливість висловити висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти доброчесно, з об’єктивністю та професійним скептицизмом;
 - б) незалежність поведінки
тобто уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, ймовірніше за все, дійшла би висновку, що доброчесність, об’єктивність чи професійний скептицизм фірми чи члена групи з проведення аудиту були під загрозою.
- 290.7 Підхід за концептуальною основою застосовується професійними бухгалтерами для
- а) виявлення загроз незалежності;
 - б) оцінки значущості виявлених загроз; та
 - в) застосування застережних заходів, необхідних для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня.
- Коли професійний бухгалтер встановлює, що належних застережних заходів немає або їх не можна застосувати для усунення загроз або зменшення їх до

прийняттого рівня, професійний бухгалтер усуває обставини чи відносини, що створюють ці загрози, або відмовляється від виконання завдання з аудиту чи припиняє його виконання.

Застосовуючи цю концептуальну основу, професійний бухгалтер користується професійним судженням.

- 290.8 Багато різних обставин чи їх сукупність можуть бути доречними при оцінюванні загроз для незалежності. Неможливо визначити кожен ситуацію, яка створює загрози для незалежності, та визначити відповідну дію. Тому цей Кодекс встановлює концептуальну основу, яка вимагає від фірм та членів груп з проведення аудиту виявляти, оцінювати та розглядати загрози для незалежності. Підхід за концептуальною основою допомагає професійним бухгалтерам-практикам виконувати етичні вимоги цього Кодексу. Він передбачає численні варіанти обставин, що створюють загрози для незалежності і може стримати професійного бухгалтера від висновку, що певна ситуація дозволена, якщо вона не є конкретно заборонена.
- 290.9 В параграфах 290.100 і далі описано, як слід застосовувати підхід за концептуальною основою до питань незалежності. В цих параграфах не розглядаються всі обставини та стосунки, що створюють або можуть створити загрози для незалежності.
- 290.10 Вирішуючи питання про те, приймати чи продовжувати завдання, або про те, чи може певна особа бути членом групи з проведення аудиту, фірма визначає та оцінює будь-які загрози для незалежності. Якщо рівень загроз неприйнятний, і треба вирішити питання про те, чи приймати завдання або чи включати певну особу до групи з проведення аудиту, то фірма має визначати, чи існують застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх для прийняттого рівня. Якщо необхідно прийняти рішення про те, чи продовжувати завдання, то фірма визначає, чи будуть застережні заходи, що застосовуються, і надалі ефективними для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня, або ж необхідно буде вжити інші застережні заходи або припинити виконання завдання. Якщо у період виконання завдання до фірми надійде нова інформація про певну загрозу, фірма оцінює значущість такої загрози у відповідності з підходом за концептуальною основою.
- 290.11 У цьому розділі йдеться про значущість загроз для незалежності. Оцінюючи значущість загрози, слід брати до уваги як якісні, так і кількісні чинники.
- 290.12 У цьому розділі у більшості випадків не наводяться приписи щодо конкретної відповідальності окремих осіб у фірмі за дії, пов'язані з незалежністю, оскільки відповідальність може бути різною в залежності від розмірів, структури й організації фірми. Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) вимагають від фірми встановлювати політики і процедури, які повинні надати їй достатню впевненість у тому, що незалежність забезпечується, коли цього вимагають відповідні стандарти етики. Крім того, Міжнародні стандарти аудиту (МСА) вимагають, щоб партнер з аудиту складав висновок про дотримання вимог незалежності, які застосовуються до даного завдання.

Мережі та мережеві фірми

- 290.13 Якщо фірма вважається мережевою фірмою, вона має бути незалежною від клієнтів з аудиту інших фірм у мережі (якщо інше не стверджується у цьому Кодексі). Вимоги незалежності, викладені у цьому розділі, що застосовуються до мережевої фірми, застосовуються до будь-якого суб'єкта господарювання, такого

як консалтингова фірма чи професійна юридична фірма, що відповідає визначенню мережевої фірми, незалежно від того, чи відповідає сам суб'єкт господарювання визначенню фірми.

- 290.14 З метою посилення своєї спроможності надавати професійні послуги, фірми часто об'єднуються з іншими фірмами та суб'єктами господарювання у більші структури. Чи являють собою ці більші структури мережу, залежить від конкретних фактів й обставин і не залежить від того, чи є ці фірми та суб'єкти господарювання юридично відокремленими одне від одного і самостійними. Наприклад, більша структура може бути призначена лише для спрощення передачі роботи, що саме по собі не відповідає критеріям, які мають виконуватись для мережі. Або ж більша структура може бути призначена для забезпечення співпраці, її фірми можуть використовувати єдиний бренд, єдину систему контролю якості або значні професійні ресурси, і, отже, вона вважається мережею.
- 290.15 Судження про те, чи є більша структура мережею, слід складати у світлі того, чи дійшла би розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, висновку, що суб'єкти господарювання об'єднані у такий спосіб, що існує мережа. Це судження слід застосовувати послідовно до усієї системи.
- 290.16 Якщо більша структура створена з метою забезпечення співпраці і явно спрямована на спільне отримання прибутку або спільне несення витрат суб'єктами господарювання цієї структури, то вона вважається мережею. Проте, якщо спільне несення витрат обмежується лише тими витратами, які пов'язані з розробкою методологій аудиту, посібників або навчальних курсів, то це саме по собі не створює мережі. Більше того, об'єднання фірми та суб'єктом господарювання, який у протилежному разі не був би зв'язаним, з метою спільного надання послуги або розробки продукту саме по собі не створює мережу.
- 290.17 Якщо більша структура покликана забезпечити співпрацю і суб'єкти господарювання у цій структурі мають спільну власність, контроль або управління, така структура вважається мережею. Цього можна досягти за допомогою контракту чи іншими засобами.
- 290.18 Якщо більша структура покликана забезпечити співпрацю і суб'єкти господарювання у цій структурі мають єдині політики і процедури контролю якості, така структура вважається мережею. З цією метою розробляють та впроваджують спільні для всієї більшої структури політики і процедури контролю якості та стежать за їх дотриманням.
- 290.19 Якщо більша структура покликана забезпечити співпрацю і суб'єкти господарювання у цій структурі мають спільну стратегію бізнесу, така структура вважається мережею. Спільна стратегія бізнесу означає згоду суб'єктів господарювання досягти спільних стратегічних цілей. Суб'єкт господарювання не вважається мережевою фірмою лише тому, що він співпрацює з іншим суб'єктом господарювання виключно для того, щоб разом відповідати на прохання надати пропозицію про надання професійної послуги.
- 290.20 Якщо більша структура покликана забезпечити співпрацю, і суб'єкти господарювання у цій структурі користуються спільним брендом, така структура вважається мережею. Спільний бренд має спільні ініціали або спільне прізвище (назву). Вважається, що фірма користується спільним брендом, якщо, наприклад, назва спільного бренду є складовою частиною назви фірми або використовується разом з назвою фірми при підписанні партнером фірми аудиторського висновку.

- 290.21 Навіть якщо фірма не належить до мережі і не використовує спільний бренд у назві своєї фірми, може складатися враження, що вона належить до мережі, якщо її статутні або рекламні матеріали містять посилання на те, що вона є членом об'єднання фірм. Тому, якщо неухважно поставитись до того, як фірма описує таке членство, може скластися враження, що фірма належить до мережі.
- 290.22 Якщо фірма продає складову частину своєї практики, то угода про продаж іноді передбачає, що ця складова частина протягом обмеженого періоду часу може продовжувати використовувати назву фірми або елемент цієї назви, навіть якщо вона уже більше не має зв'язку з фірмою. У таких випадках, хоча обидва суб'єкти господарювання можуть працювати під одним іменем, факти свідчать про те, що вони не належать до більшої структури, покликаної забезпечити співпрацю, і, отже, не є мережевими фірмами. Такі суб'єкти господарювання мають визначити, як розкрити інформацію про те, що вони не є мережевими фірмами, коли вони представляють себе зовнішнім сторонам.
- 290.23 Якщо більша структура спрямована на забезпечення співпраці і суб'єкти господарювання у цій структурі спільно користуються значною частиною професійних ресурсів, така структура вважається мережею. Професійні ресурси охоплюють:
- єдині системи, які дозволяють фірмам обмінюватися такою інформацією, як дані стосовно клієнтів, виставлені рахунки та трудовий стаж;
 - партнери та працівники;
 - технічні департаменти, які надають консультації зі специфічних технічних або галузевих питань, операцій або подій при виконанні завдань з надання впевненості;
 - методологія аудиту або посібники з аудиту; та
 - навчальні курси та засоби їх проведення.
- 290.24 Визначення того, чи є спільні професійні ресурси значними, і, отже, чи є фірми мережевими фірмами, слід здійснювати на основі відповідних фактів та обставин. Якщо спільні ресурси обмежуються спільною методологією аудиту або посібниками з аудиту, і при цьому не відбувається обмін персоналом або клієнтами чи ринковою інформацією, то малоймовірно, що такі спільні ресурси будуть значними. Те саме стосується і спільних навчальних заходів. Проте, якщо спільні ресурси охоплюють обмін персоналом чи інформацією (скажімо, коли персонал вибирають зі спільної бази даних, або коли у більшій структурі створено спільний технічний департамент для надання фірмам-учасникам технічних консультацій, яких ці фірми зобов'язані дотримуватись), розсудлива та поінформована третя сторона, швидше за все, дійде висновку, що спільні ресурси є значними.

Суспільно значимі суб'єкти господарювання

- 290.25 Розділ 290 містить додаткові положення, які відображають ступінь суспільного інтересу в певних суб'єктах господарювання. Для цілей цього розділу суспільно значимими суб'єктами господарювання є
- a) всі суб'єкти господарювання, зареєстровані на біржі; та
 - b) будь-який суб'єкт господарювання:
 - (i) визначений нормативними актами чи законодавством як суспільно значимий суб'єкт господарювання, або
 - (ii) для якого нормативні акти чи законодавство вимагають, щоб аудит

проводився з дотриманням тих самих вимог щодо незалежності, які застосовуються до аудиту суб'єктів господарювання, зареєстрованих на біржі. Такі нормативні акти можуть бути видані будь-яким відповідним регулювальним органом, зокрема органом, що регулює аудиторську діяльність.

290.26 Фірмам і організаціям-членам МФБ рекомендується визначити, чи вважати додаткові суб'єкти господарювання, або певні категорії суб'єктів господарювання суспільно значимими суб'єктами господарювання тому, що вони мають велику кількість і широке коло зацікавлених сторін. Слід взяти до уваги, зокрема, такі чинники:

- характер бізнесу, як-от утримування активів у фідучіарних інституціях, таких як банки, страхові компанії та пенсійні фонди;
- розмір; та
- кількість працівників.

Зв'язані сторони

290.27 У випадку, якщо клієнт з аудиту є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, "клієнт з аудиту" у цьому розділі включає зв'язані суб'єкти господарювання цього клієнта (якщо не стверджується протилежне). Для всіх інших клієнтів з аудиту "клієнт з аудиту" у цьому розділі включає зв'язані суб'єкти господарювання, над якими клієнт має прямий або опосередкований контроль. Якщо група з проведення аудиту знає або має підстави вважати, що стосунки чи обставини стосовно іншого зв'язаного суб'єкта господарювання клієнта доречні при оцінці незалежності фірми від клієнта, то при виявленні та оцінювання загроз для незалежності та застосуванні відповідних застережних заходів діяльність групи з проведення аудиту має охоплювати такого зв'язаного суб'єкта господарювання.

Найвищий управлінський персонал

290.28 Навіть якщо Кодекс, застосовні стандарти аудиту, закони або нормативні акти цього не вимагають, рекомендується підтримувати постійний зв'язок між фірмою та найвищим управлінським персоналом клієнта з аудиту, стосовно стосунків або інших питань, які, на думку фірми, можуть вплинути на незалежність. Такий зв'язок дозволить найвищому управлінському персоналу

- а) розглянути судження фірми при виявленні та оцінюванні загроз для незалежності,
- б) розглянути доречність застережних заходів, застосованих з метою усунути ці загрози або зменшити їх до прийнятного рівня, та
- в) вжити відповідні заходи.

Такий підхід може бути особливо корисним стосовно загроз тиску та особистих стосунків.

Документація

290.29 Документація надає докази для професійного судження бухгалтера при складанні висновків стосовно виконання вимог незалежності. Відсутність документації не є визначальним чинником ані того, чи розглядала фірма певне конкретне питання, ані того, чи є вона незалежною.

Професійний бухгалтер документує висновки стосовно виконання вимог незалежності, а також сутність будь-яких відповідних обговорень, що дають

підстави для таких висновків. Відповідно,

- а) якщо застережні заходи для зменшення загрози до прийнятного рівня необхідні, професійний бухгалтер документує характер такої загрози і застережні заходи, що діють або застосовуються, які зменшують загрозу до прийнятного рівня; та
- б) якщо загроза потребувала значного аналізу, щоб визначити, чи були необхідні застережні заходи, і професійний бухгалтер дійшов висновку, що вони не були необхідні, оскільки рівень загрози й без того прийнятний, професійний бухгалтер документує характер загрози та підстави для висновку.

Період виконання завдання

- 290.30 Незалежність від клієнта з надання впевненості вимагається як протягом періоду виконання такого завдання, так і протягом періоду, що його охоплюють фінансові звіти. Період виконання завдання починається, коли група з проведення аудиту починає виконувати послуги з аудиту. Період виконання завдання закінчується, коли надається аудиторський висновок. Якщо завдання має періодичний характер, воно закінчується, коли будь-яка сторона повідомляє про закінчення професійних відносин або при наданні заключного аудиторського висновку, – залежно від того, яка з цих подій відбудеться пізніше.
- 290.31 Якщо суб'єкт господарювання стає клієнтом з аудиту протягом чи після періоду, що його охоплюють фінансові звіти, стосовно яких фірма надаватиме висновок, фірма повинна визначити, чи створюються загрози для незалежності внаслідок:
- а) фінансових чи ділових відносин з клієнтом з аудиту протягом періоду, що його охоплюють фінансові звіти, або пізніше, але до прийняття завдання з аудиту; або
 - б) попередніх послуг, наданих клієнтові з аудиту.
- 290.32 Якщо послуга, яка не є наданням упевненості, була надана клієнтові з аудиту протягом періоду, що його охоплюють фінансові звіти, чи пізніше, але до того, як група з проведення аудиту розпочала виконання послуги з аудиту, фірма оцінює загрозу для незалежності, створену такою послугою. Якщо рівень будь-якої загрози не є прийнятним, то завдання з аудиту слід приймати лише якщо застосовуються застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:
- не включення персоналу, який надавав послуги, що не є наданням упевненості, до складу групи з проведення аудиту;
 - залучення професійного бухгалтера для здійснення огляду роботи з аудиту та послуг, які не є наданням упевненості, при потребі; або
 - залучення іншої фірми для оцінки результатів наданих послуг, що не є наданням упевненості, або повторного виконання послуг, що не є наданням упевненості, тією мірою, якою це необхідно для того, щоб така інша фірма могла взяти на себе відповідальність за послугу.

Злиття та придбання

- 290.33 Якщо, внаслідок злиття або придбання, певний суб'єкт господарювання стає зв'язаним суб'єктом господарювання клієнта з аудиту, то фірма має виявити й оцінити попередні та теперішні інтереси та відносини зі зв'язаним суб'єктом господарювання, що, з урахуванням наявних застережних заходів, можуть вплинути на її незалежність, а, отже, і на її здатність продовжувати завдання з аудиту після дати набрання чинності злиття або придбання.

290.34 Фірма має вжити заходи, необхідні для припинення до дати набрання чинності злиття або придбання будь-якого теперішнього інтересу чи відносин, які не є дозволеними за цим Кодексом. Проте, якщо такий теперішній інтерес або відносини неможливо на практиці припинити до дати набрання чинності злиття або придбання, наприклад, тому що зв'язаний суб'єкт господарювання не спроможний до дати набрання чинності здійснити у нормальному порядку перехід до іншого надавача послуги, яка не є наданням упевненості, що її надає фірма, фірма має оцінити загрозу, що створюється таким інтересом або відносинами. Чим більша значущість інтересу, тим імовірніше, що об'єктивність фірми буде поставлена під загрозу і вона не зможе продовжувати діяти як аудитор. Значущість загрози залежатиме від таких чинників:

- характер і значущість інтересу чи відносин;
- характер і значущість відносин зі зв'язаним суб'єктом господарювання (наприклад, чи є зв'язаний суб'єкт господарювання дочірнім підприємством або материнською компанією); та
- скільки часу потрібно для того, щоб інтерес або відносини практично можна було припинити.

Фірма має обговорити з найвищим управлінським персоналом причини практичної неможливості припинення інтересу чи відносин до дати набрання чинності злиття або придбання та оцінку значущості загрози.

290.35 Якщо найвищий управлінський персонал звернеться до фірми з проханням продовжити виконання функцій аудитора, фірма має виконувати ці функції лише якщо:

- а) інтерес або відносини будуть припинені, як тільки це буде практично можливо, але у будь-якому випадку упродовж шести місяців від дати набрання чинності злиття або придбання;
- б) будь-яка особа, яка має такий інтерес або відносини, в тому числі інтерес або відносини, що виникли в ході виконання послуги, яка не є наданням упевненості, і які не є дозволені згідно з цим розділом, не повинна бути членом групи з виконання завдання з аудиту або особою, що відповідає за огляд контролю якості завдання; та
- в) за необхідності, відповідні заходи перехідного періоду будуть вжиті та обговорені з найвищим управлінським персоналом. Прикладами таких перехідних заходів є:
 - залучення професійного бухгалтера для проведення огляду роботи з надання послуги, що не є наданням упевненості, за необхідності;
 - залучення професійного бухгалтера, який не є членом фірми, що складає висновок про фінансові звіти, для проведення огляду, еквівалентного оглядові контролю якості завдання; або
 - залучення іншої фірми для оцінки результатів послуги, що не є наданням упевненості, або залучення іншої фірми для повторного виконання послуги, що не є наданням упевненості, тією мірою, якою це необхідно для того, щоб вона взяла на себе відповідальність за таку послугу.

290.36 Фірма може завершити значну частину роботи з аудиту до дати набрання чинності злиття або придбання і може бути здатною завершити решту процедур з аудиту протягом короткого терміну. За таких обставин, якщо найвищий управлінський персонал звертається до фірми з проханням завершити аудит при збереженні

інтересу або відносин, виявлених згідно з положеннями параграфа 290.33, фірма має завершити аудит лише якщо вона:

- а) оцінила значущість загрози, створеної таким інтересом або відносинами, та обговорила оцінку з найвищим управлінським персоналом;
- б) виконує вимоги параграфа 290.35(б) – (в); та
- в) припиняє бути аудитором не пізніше, ніж буде надано аудиторський висновок.

290.37 Розглядаючи попередні і теперішні інтереси та відносини, про які йдеться в параграфах 290.33 – 290.36, фірма повинна визначити, чи створюють ці інтереси та відносини (навіть якщо всі вимоги можуть бути виконані) такі загрози, що лишатимуться настільки значними, що це поставить під загрозу об'єктивність; і якщо так, то фірма повинна припинити виконувати функції аудитора.

290.38 Професійний бухгалтер має документувати будь-які інтереси або відносини, про які йдеться в параграфах 290.33 і 290.36 і які не будуть припинені до дати набрання чинності злиття або придбання, а також причини, через які вони не будуть припинені, застосовані заходи перехідного періоду, результати обговорень з найвищим управлінським персоналом, а також обґрунтування того, чому теперішні інтереси та відносини не створюють загроз, які можуть залишитися і бути настільки значними, що це зашкодить об'єктивності.

Інші міркування

290.39 Трапляються випадки ненавмисного порушення вимог цього розділу. Якщо таке ненавмисне порушення відбувається, то воно, як правило, не має негативного впливу на незалежність фірми, за умови, що фірма встановила належні політики і процедури контролю якості, еквівалентні тим, яких вимагають Міжнародні стандарти контролю якості для забезпечення незалежності, та за умови, що після виявлення такого порушення його оперативно виправляють і застосовують усі необхідні застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийняттого рівня. Фірма визначає, чи обговорювати це питання з найвищим управлінським персоналом.

Параграфи 290.40 – 290.99 пропущені навмисно.

Застосування підходу за Концептуальною основою до незалежності

290.100 В параграфах 290.102 – 290.231 описано конкретні обставини та відносини, що створюють або можуть створити загрози для незалежності. В цих параграфах описані потенційні загрози та види застережних заходів, які можуть бути доречними для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня, та окреслені певні ситуації, коли ніякі застережні заходи не можуть зменшити загрози до прийнятного рівня. В параграфах не описані всі обставини та стосунки, які створюють або можуть створити загрозу для незалежності. Фірма і члени групи з проведення аудиту оцінюють наслідки подібних але інших обставин і відносин та визначають, чи можна застосувати застережні заходи, описані в параграфах 200.12 – 200.15, якщо необхідно, для усунення загроз для незалежності або зменшення їх до прийнятного рівня.

290.101 В параграфах 291.104 – 291.120 є посилання на суттєвість фінансового інтересу, позики або гарантії чи значущість ділових відносин. При визначенні суттєвості такого інтересу для певної особи до уваги можна брати загальну чисту сукупну величину багатства цієї особи та членів її сім'ї.

Фінансові інтереси

290.102 Фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту може створювати загрозу власного інтересу. Існування та значущість будь-якої створеної загрози залежить від

- а) ролі особи, що має фінансовий інтерес,
- б) виду фінансового інтересу (прямий чи опосередкований) та
- в) суттєвості фінансового інтересу.

290.103 Фінансові інтереси можуть утримувати через посередника (наприклад, колективний інвестиційний фонд, майно або траст). Визначення виду такого фінансового інтересу (прямий чи опосередкований) залежатиме від того, чи має повний власник контроль над інвестиційним фондом або здатність впливати на його інвестиційні рішення. Якщо контроль за інвестиційним фондом або здатність впливати на інвестиційні рішення існує, то за визначенням цього Кодексу фінансовий інтерес є прямим фінансовим інтересом. І навпаки, якщо повний власник фінансового інтересу не має контролю над інвестиційним фондом або здатності впливати на його інвестиційні рішення, то за визначенням цього Кодексу, такий фінансовий інтерес є опосередкованим фінансовим інтересом.

290.104 Якщо член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич або фірма має прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта з аудиту, то створювана загроза власного інтересу буде настільки значною, що ніякі застережні заходи не зможуть зменшити таку загрозу до прийнятного рівня. Тому ніхто з наведених у переліку далі не повинен мати прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта: член групи з проведення аудиту; найближчий родич такого члена; або фірма.

290.105 Якщо член групи з проведення аудиту має найближчого родича, який, як відомо членові групи з проведення аудиту, має прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта з аудиту, то створюється загроза власного інтересу. Значущість цієї загрози залежатиме від таких чинників як

- характер стосунків між членом групи з проведення аудиту та близьким родичем; та

- суттєвість фінансового інтересу для близького родича.

Слід оцінити значущість цієї загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є

- ліквідація у найкоротші можливі строки фінансового інтересу найближчого родича повністю або ліквідація значної частки опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, який залишиться, більше не був суттєвим;
- залучення професійного бухгалтера для проведення аналізу роботи члена групи з проведення аудиту;
- відсторонення члена групи з надання впевненості від завдання з аудиту.

290.106 Якщо член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич або фірма має прямий або суттєвий фінансовий інтерес в суб'єкті господарювання, який володіє контрольним пакетом акцій в компанії клієнта з аудиту, а клієнт є суттєвим для такого суб'єкта господарювання, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити цю загрозу до прийнятного рівня. Тому ніхто з наведених у переліку далі не повинен мати такий фінансовий інтерес: член групи з проведення аудиту; найближчий родич такого члена; або фірма.

290.107 Якщо програма пенсійного забезпечення фірми має прямий або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту, то це створює загрозу власного інтересу. Слід оцінити значущість такої загрози та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятного рівня.

290.108 Якщо інші партнери в офісі, у якому працює партнер із завдання у зв'язку з даним завданням з аудиту, або їхні найближчі родичі мають прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Тому такі партнери чи їхні найближчі родичі не повинні утримувати такі інтереси у компанії цього клієнта з аудиту.

290.109 Офіс, в якому працює партнер із завдань у зв'язку з виконанням завдання з аудиту, не обов'язково є офісом, до якого призначений цей партнер. Відповідно, якщо партнер із завдань не знаходиться в офісі інших членів групи з надання впевненості, слід застосувати судження, щоб визначити, в якому офісі працює партнер у зв'язку з цією аудиторською перевіркою.

290.110 Якщо інші партнери та управлінські працівники, які надають послуги, що не є наданням впевненості, для клієнта з аудиту (за винятком тих, участь яких є явно незначною) чи їхні найближчі родичі утримують прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Відповідно, такі працівники чи їхні найближчі родичі не повинні утримувати будь-які такі фінансові інтереси у компанії такого клієнта з аудиту.

290.111 Незважаючи на параграфи 290.108 – 290.110, утримування фінансового інтересу в компанії клієнта з аудиту найближчим родичем

- а) партнера, що знаходиться в тому ж офісі, у якому працює партнер із завдання у зв'язку з даним завданням з аудиту, або

- б) партнера чи управлінського працівника, який надає послуги, що не є наданням упевненості, цьому клієнтові з аудиту,

не вважається таким, що створює загрозу для незалежності, якщо цей фінансовий інтерес отриманий унаслідок службових прав такого найближчого родича (наприклад, завдяки пенсійним планам або планам видачі опціонів на акції) та, якщо необхідно, вжиті застережні заходи для усунення будь-якої загрози для незалежності або зменшення її до прийнятного рівня.

Проте, якщо найближчий родич має або отримує право позбутися такого фінансового інтересу чи, у випадку опціону на акції, право реалізувати цей опціон, цього фінансового інтересу слід позбутися або ліквідувати його у якомога коротші строки.

290.112 Загроза власного інтересу може виникати, якщо фірма або член групи з проведення аудиту має фінансовий інтерес в певному суб'єкті господарювання, а клієнт з аудиту також має фінансовий інтерес у цьому суб'єкті господарювання. Проте загроза для незалежності не виникає, якщо ці інтереси є несуттєвими, і клієнт з аудиту не може здійснювати значний вплив на суб'єкт господарювання. Якщо такий інтерес є суттєвим для будь-якої сторони і клієнт з аудиту може здійснювати значний вплив на суб'єкт господарювання, то жоден застережний захід не зможе зменшити загрозу до прийнятного рівня. Тому фірма не повинна мати такий інтерес, а будь-яка особа, що має такий інтерес, перш ніж стати членом групи з проведення аудиту, повинна або

- а) позбутися такого інтересу; або
б) позбутися значної частини інтересу так, щоб інтерес, який залишиться, більше не був суттєвим.

290.113 Загроза власного інтересу, особистих стосунків або тиску може виникати, якщо член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич або фірма має фінансовий інтерес у певному суб'єкті господарювання і відомо, що директор, посадова особа чи власник контрольного пакету акцій клієнта з аудиту також має фінансовий інтерес у цьому суб'єкті господарювання. Існування та значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників, як

- роль цього професіонала в групі з проведення аудиту;
- наскільки широким є коло власників такого суб'єкта господарювання;
- чи дає цей інтерес інвесторові здатність контролювати або значно впливати на суб'єкт господарювання; та
- суттєвість фінансового інтересу.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- відсторонення члена групи з проведення аудиту, який має фінансовий інтерес, від участі у завданні з аудиту; або
- залучення професіонального бухгалтера для проведення огляду роботи цього члена групи з проведення аудиту.

290.114 Якщо фірма, член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич або фірма має прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту як довірена особа, то це створює загрозу власного інтересу. Подібно до цього, загроза власного інтересу створюється, якщо

- а) партнер в офісі, у якому працює партнер із завдання у зв'язку із завданням

з аудиту,

- б) інші партнери та управлінські працівники, які надають клієнтові з аудиту послуги, що не є наданням упевненості, окрім тих, чия участь є мінімальною, або
- в) їхні найближчі родичі має прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту як довірена особа.

Такий інтерес можна мати (не ліквідувати інтерес), тільки якщо

- а) ні довірена особа, ні найближчий родич довіреної особи, ні фірма не є повними власниками трасту;
- б) інтерес, який має траст в компанії клієнта з аудиту, не є суттєвим для трасту;
- в) траст не може здійснювати значний вплив на клієнта з аудиту;
- г) довірена особа, найближчий родич довіреної особи чи фірма не мають значного впливу на будь-які інвестиційні рішення, пов'язані з фінансовим інтересом у компанії клієнта з аудиту.

290.115 Члени групи з проведення аудиту визначають, чи створюється загроза власного інтересу внаслідок існування будь-яких відомих фінансових інтересів у компанії клієнта з аудиту, що їх мають інші особи, зокрема,

- а) партнери і професійні працівники фірми, крім згаданих вище, або їхні найближчі родичі; та
- б) особи, які мають тісні особисті стосунки з членом групи з проведення аудиту.

Чи створюють ці інтереси загрозу власного інтересу, залежатиме від таких чинників, як

- організаційна, операційна структура та структура звітності фірми; та
- характер відносин між особою та членом групи з проведення аудиту.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- відкликання члена групи з проведення аудиту, який має такі особисті стосунки, зі складу групи з проведення аудиту;
- відсторонення члена групи з проведення аудиту від прийняття будь-яких значних рішень стосовно завдання з аудиту; або
- залучення професійного бухгалтера для проведення огляду роботи члена групи з проведення аудиту.

290.116 Якщо фірма або партнер чи працівник фірми, або найближчий родич такої особи отримує прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта з аудиту, наприклад, як спадок, подарунок чи внаслідок злиття, і такий інтерес не дозволяється мати згідно з положеннями цього розділу, то:

- а) якщо цей інтерес отримала фірма, то цього фінансового інтересу слід негайно позбутися або позбутися достатньої частини опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, що залишиться, більше не був суттєвим;

- б) якщо цей інтерес отримав член групи з проведення аудиту або його найближчий родич, то особа, яка отримала фінансовий інтерес, має негайно його позбутися, або позбутися достатньої частини опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, що залишиться, більше не був суттєвим; або
- в) якщо цей інтерес отримала особа, яка не є членом групи з проведення аудиту або найближчий родич такої особи, то фінансового інтересу слід позбутися у якомога стисліші строки, або позбутися достатньої частини опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, що залишиться, більше не був суттєвим. Очікуючи, поки фінансовий інтерес буде ліквідовано, слід визначитися, чи необхідно застосовувати застережні заходи.

290.117 Ненавмисне порушення положень цього розділу щодо фінансового інтересу в компанії клієнта з аудиту не матиме негативного впливу на незалежність фірми, якщо:

- а) фірма встановила політики та процедури, які вимагають від усіх працівників негайно повідомляти фірму про будь-які порушення, які є наслідком придбання, успадкування чи набуття іншим чином фінансового інтересу а компанії клієнта з аудиту;
- б) вживаються, якщо можливо, заходи, вказані в параграфі 290.116(а) – (в); та
- в) фірма застосовує інші застережні заходи, якщо необхідно, для зменшення загрози, що залишилася, до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:
 - залучення професійного бухгалтера для проведення огляду роботи члена групи з проведення аудиту; або
 - відсторонення цієї особи від прийняття будь-яких значних рішень стосовно завдання з аудиту.

Фірма визначає, чи обговорювати це питання з найвищим управлінським персоналом.

Позики і гарантії

290.118 Позика або гарантія за позикою від клієнта з аудиту, який є банком чи подібною установою, надані члену групи з проведення аудиту або його найближчому родичеві чи фірмі, можуть створювати загрозу для незалежності. Якщо позика чи гарантія за позикою не надані за звичайними процедурами та на звичайних умовах кредитування, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що ніякі застережні заходи не зможуть зменшити її до прийнятного рівня. Відповідно, ні член групи з проведення аудиту, ні його найближчий родич, ні фірма не повинні приймати таку позiku чи гарантію.

290.119 Якщо клієнт з аудиту, який є банком чи подібною установою, надає позiku фірмі за звичайними процедурами та на звичайних умовах кредитування, і вона є суттєвою для клієнта з аудиту чи фірми, яка отримує таку позiku, то застосування застережних заходів може зменшити загрозу власного інтересу до прийнятного рівня. Прикладом такого застережного заходу є залучення професійного бухгалтера з мережевої фірми, який не брав участі ні у проведенні аудиту, ні в отриманні позики, для огляду виконаної роботи.

290.120 Позика чи гарантія за нею від клієнта з аудиту, який є банком чи подібною

установою, надані члену групи з проведення аудиту або його найближчому родичеві, не створює загрози для незалежності, якщо позика чи гарантія отримані за звичайними процедурами кредитування та на звичайних умовах. Прикладами таких позик можуть бути житловий іпотечний кредит, банківські овердрафти, позики на придбання автомобілів, залишки на кредитних картках.

290.121 Якщо фірма або член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич отримує позику або гарантію за позикою від клієнта з аудиту, який не є банком чи подібною установою, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня, крім випадків, коли така позика чи гарантія є несуттєвою (а) як для фірми, члена групи з проведення аудиту чи його найближчого родича, (б) так і для клієнта з аудиту.

290.122 Подібним чином, якщо фірма, член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич надає позику або гарантію за позикою клієнтові з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня, крім випадків, коли така позика чи гарантія є несуттєвою (а) як для фірми, члена групи з проведення аудиту чи його найближчого родича, (б) так і для клієнта з аудиту.

290.123 Якщо фірма, член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич має депозит або брокерський рахунок, відкритий у клієнта з аудиту, який є банком, брокером чи подібною установою, то загроза для незалежності не виникає, якщо депозит чи рахунок утримуються на звичайних комерційних умовах.

Ділові відносини

290.124 Тісні ділові відносини між фірмою чи членом групи з проведення аудиту чи його близьким родичем та клієнтом з аудиту чи з його управлінським персоналом виникають внаслідок комерційних стосунків чи загального фінансового інтересу і можуть створювати загрозу власного інтересу та тиску. Приклади таких стосунків наведено нижче:

- наявність фінансового інтересу у спільному підприємстві з клієнтом з аудиту чи з власником контрольного пакету акцій, директором, посадовою чи іншою особою, яка виконує функції вищих органів управління такого клієнта;
- домовленість про посєднання однієї чи кількох послуг або продуктів фірми з однією чи кількома послугами чи продуктами клієнта з аудиту та реалізація цього пакету на ринку з посиланням на обидві сторони;
- угоди про збут або маркетинг, за якими фірма розповсюджує або здійснює збут продуктів або послуг клієнта з надання впевненості, або клієнт з надання впевненості розповсюджує або здійснює збут продуктів або послуг фірми.

Окрім випадків, коли фінансовий інтерес є несуттєвим, а ділові стосунки є незначними для фірми та клієнта з аудиту або його управлінського персоналу, загроза, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийнятного рівня. Тому, окрім випадків, коли фінансовий інтерес є несуттєвим, а ділові стосунки незначними, такі ділові стосунки не слід встановлювати, або їх необхідно скоротити до незначного рівня чи припинити.

Що ж до члена групи з проведення аудиту, то окрім випадків, коли будь-який такий фінансовий інтерес є несуттєвим, а ділові стосунки є незначними для такого члена групи з проведення аудиту, його слід відсторонити від участі у виконанні завдання з аудиту.

Якщо існують ділові стосунки між найближчим родичем члена групи з проведення аудиту та клієнтом з аудиту чи його управлінським персоналом, слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.

290.125 Загрози для незалежності не виникають внаслідок ділових стосунків, завдяки яким фірма або член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич мають інтерес у закритому суб'єкті господарювання, а клієнт з аудиту або директор чи працівник клієнта або будь-яка їх група також мають інтерес у цьому суб'єкті господарювання, якщо

- а) ділові відносини є незначними для фірми, члена групи з проведення аудиту або його найближчого родича та клієнта;
- б) фінансовий інтерес є несуттєвим для інвестора чи групи інвесторів; та
- в) фінансовий інтерес не надає інвесторові, чи групі інвесторів здатність контролювати закритий суб'єкт господарювання.

290.126 Придбання товарів та послуг у клієнта з аудиту фірмою або членом групи з проведення аудиту чи його найближчим родичем, як правило, не створює загрози для незалежності, якщо операція здійснюється у звичайному ході бізнесу та між незалежними сторонами. Проте характер чи обсяг таких операцій можуть бути такими, що вони створюватимуть загрозу власного інтересу. Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- скасування операції чи зменшення її обсягу; або
- відсторонення цієї особи від участі у завданні з проведення аудиту.

Сімейні та особисті стосунки

290.127 Сімейні та особисті стосунки між членом групи з проведення аудиту та директором, посадовою особою чи певними працівниками клієнта з аудиту (залежно від їхніх обов'язків) можуть створювати загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску. Існування і значущість будь-яких загроз залежатиме від багатьох чинників, включаючи відповідальність осіб за завдання з аудиту, функції родича чи іншої особи у компанії клієнта з аудиту, а також близькості стосунків.

290.128 Якщо найближчий родич члена групи з проведення аудиту є

- а) директором або посадовою особою клієнта з аудиту, чи
- б) працівником, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок,

або був спроможний робити це протягом періоду, що його охоплює завдання або фінансові звіти, то зменшити загрози для незалежності до прийнятного рівня можна лише шляхом відкликання такої особи з групи з проведення аудиту. Близькість стосунків є такою, що жодний інший застережний захід не зможе зменшити загрозу для незалежності до прийнятного рівня. Відповідно, жодна особа, яка має такі відносини, не повинна бути членом групи з проведення аудиту.

290.129 Загрози для незалежності створюються, коли найближчий родич члена групи з проведення аудиту є працівником клієнта з аудиту, спроможним істотно впливати на фінансовий стан клієнта, фінансові показники діяльності або грошові потоки.

Значущість загроз залежатиме від таких чинників, як

- посада, яку обіймає найближчий родич у компанії клієнта; та
- функція професійного бухгалтера в групі з проведення аудиту.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути

- відкликання цієї особи з групи з проведення аудиту; або
- створення такої структури обов'язків у групі з проведення аудиту, за якою даний професійний бухгалтер не був би залученим до питань, за які несе відповідальність його найближчий родич.

290.130 Загрози для незалежності створюються, якщо близький родич члена групи з проведення аудиту є

- а) директором або посадовою особою клієнта з аудиту,
- б) працівником, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок.

Значущість загроз залежатиме від таких чинників, як

- характер стосунків між членом групи з проведення аудиту та його близьким родичем;
- посада, яку обіймає найближчий родич у компанії клієнта; та
- функція професійного бухгалтера в групі з проведення аудиту.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути

- відкликання цієї особи з групи з проведення аудиту; або
- створення такої структури обов'язків у групі з проведення аудиту, за якою даний професійний бухгалтер не був би залученим до питань, за які несе відповідальність його найближчий родич.

290.131 Загрози для незалежності створюються, якщо член групи з проведення аудиту має тісні стосунки з особою, яка не є найближчим чи близьким родичем, але яка є директором або посадовою особою клієнта з аудиту чи його працівником, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок. Член групи з проведення аудиту, який має такі відносини, повинен звернутися за консультацією згідно з політиками та процедурами фірми. Значущість загроз залежатиме від таких чинників, як

- характер стосунків між такою особою та членом групи з проведення аудиту;
- посада, яку обіймає ця особа у компанії клієнта; та
- функція професійного бухгалтера в групі з проведення аудиту.

Слід оцінити значущість загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути

- відкликання професійного бухгалтера з групи з проведення аудиту; або
- створення такої структури обов'язків у групі з проведення аудиту, за якою даний професійний бухгалтер не був би залученим до питань, за які несе відповідальність особа, з якою професійний бухгалтер має тісні стосунки.

290.132 Загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску можуть виникати через

особисті чи сімейні стосунки між (а) партнером або працівником фірми, який не є членом групи з проведення аудиту, та (б) директором або посадовою особою клієнта з аудиту чи працівником, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок. Партнери і працівники фірми, яким відомо про такі стосунки, повинні звернутися за консультацією згідно з політиками і процедурами фірми. Існування та значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників, як:

- характер стосунків між партнером чи працівником фірми та директором або працівником клієнта з аудиту;
- взаємодія між партнером чи працівником фірми групою з проведення аудиту;
- посада, яку обіймає партнер чи працівник у фірмі; та
- функція цієї особи в компанії клієнта.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- створення такої структури обов'язків партнера чи працівника фірми, яка би зменшила будь-який потенційний вплив на завдання з аудиту; або
- залучення професійного бухгалтера для здійснення огляду відповідної виконаної роботи з аудиту.

290.133 Ненавмисне порушення положень цього розділу щодо сімейних та особистих стосунків не зашкодить незалежності фірми чи члена групи з проведення аудиту, якщо:

- а) фірма встановила політики та процедури, які вимагають від працівників фірми негайно доповідати фірмі про будь-які порушення, які є наслідком змін у посадовому статусі їхніх найближчих чи близьких родичів або в інших особистих стосунках, що створюють загрози для незалежності;
- б) ненавмисне порушення, пов'язане з найближчим родичем члена групи з проведення аудиту, який став директором або посадовою особою клієнта з аудиту чи є працівником, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, і відповідний професійний бухгалтер відкликаний з групи з проведення аудиту; та
- в) фірма застосовує, якщо необхідно, застережні заходи для зменшення загрози, що залишилася, до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути
 - i) залучення професійного бухгалтера для огляду роботи, виконаної членом групи з проведення аудиту; або
 - ii) відсторонення відповідного професійного бухгалтера від прийняття будь-яких важливих рішень щодо завдання з аудиту.

Фірма має визначити, чи обговорювати це питання з найвищим управлінським персоналом.

Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості

290.134 Загрози особистих стосунків або тиску можуть виникати, якщо директор або посадова особа клієнта з аудиту чи працівник, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, був членом групи з проведення аудиту або партнером фірми.

290.135 Якщо колишній член групи з проведення аудиту або партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта з аудиту на згадану вище посаду, і відносини між фірмою та цією особою лишаються значними, то загроза буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийнятного рівня. Тому вважається, що незалежність фірми буде під загрозою, якщо колишній член групи з проведення аудиту або партнер фірми поступає на роботу в компанію клієнта з аудиту як директор чи посадова особа клієнта з аудиту або працівник, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, окрім випадків, коли

- а) ця особа не має права на будь-які вигоди чи платежі від фірми, окрім тих, що здійснені за фіксованими попередньо визначеними угодами, а також будь-якої суми, яку фірма винна цій особі і яка не є суттєвою для фірми; та
- б) ця особа не продовжує брати участь або не складається враження, що вона бере участь у бізнесі фірми або у її професійній діяльності.

290.136 Якщо колишній член групи з проведення аудиту чи партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта з аудиту на згадану вище посаду і між фірмою та цією особою немає значного зв'язку, то існування і значущість будь-яких загроз особистих стосунків або тиску залежатиме від таких чинників:

- посада, яку обіймає особа в компанії клієнта з аудиту;
- ступінь участі особи в групі з проведення аудиту;
- тривалість часу, що минув відтоді, коли ця особа була членом групи з проведення аудиту або партнером фірми; та
- колишня посада особи у групі з проведення аудиту чи у фірмі, наприклад, чи була ця особа відповідальною за здійснення регулярних контактів з управлінським персоналом клієнта або найвищим управлінським персоналом.

Слід оцінити значущість будь-яких загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- зміну плану проведення аудиту;
- призначення до групи з проведення аудиту осіб, які мають достатній досвід стосунків з особою, яка поступила на роботу до клієнта з аудиту;
- залучення професійного бухгалтера для здійснення огляду роботи колишнього члена групи з проведення аудиту.

290.137 Якщо колишній партнер фірми раніше поступив на роботу в суб'єкт господарювання на вказану вище посаду, а згодом цей суб'єкт господарювання став клієнтом фірми з аудиту, то слід оцінити значущість будь-яких загроз для незалежності та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загроз або зменшення її до прийнятного рівня.

290.138 Загроза власного інтересу виникає, якщо член групи з проведення аудиту бере участь у завданні з аудиту, знаючи, що член групи з проведення аудиту збирається або може влаштуватися на роботу у клієнта з аудиту через деякий час у майбутньому. Політики та процедури фірми повинні вимагати від членів групи з проведення аудиту повідомляти фірму про проведення переговорів про працевлаштування у клієнта з аудиту. При отриманні такого повідомлення слід оцінити значущість такої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні

заходи можуть включати:

- відкликання такої особи з групи з проведення аудиту;
- огляд будь-яких важливих суджень, складених цією особою за час перебування в групі з проведення аудиту.

Клієнти з аудиту, які є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.139 Загрози особистих стосунків або тиску виникають, якщо провідний партнер поступає на роботу до клієнта з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, як

- а) директор чи посадова особа клієнта з аудиту; або
- б) працівник, спроможний істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок.

Незалежність буде поставлена під загрозу, окрім випадків, коли після того, як партнер припинив бути провідним партнером з аудиту, суспільно значимий суб'єкт господарювання випустив підтверджені аудитом фінансові звіти, що охоплюють період не менше дванадцяти місяців, і партнер не був членом групи з проведення аудиту цих фінансових звітів.

290.140 Загроза тиску виникає, якщо особа, яка була старшим чи керівним партнером (генеральним директором) поступила на роботу до клієнта з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, як

- а) працівник, спроможний істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, або
- б) директор чи посадова особа такого суб'єкта господарювання.

Вважається, що незалежність поставлена під загрозу, якщо не минуло дванадцять місяців відтоді, як ця особа була старшим чи керівним партнером (обіймала посаду головного виконавчого директора чи подібну посаду) фірми.

290.141 Загрози для незалежності не виникає, якщо внаслідок об'єднання бізнесу колишній провідний партнер з аудиту чи особа, яка була колишнім старшим чи керівним партнером, обіймає посаду, описану в параграфах 290.139 та 290.140, та

- а) ця посада не враховувалась при об'єднанні бізнесу;
- б) будь-які вигоди чи платежі, що мають бути виплачені колишньому партнерові фірмою, повністю погашені, окрім тих, що здійснюються згідно з фіксованими попередньо визначеними угодами, і будь-яка сума, яку фірма винна цьому партнерові, є несуттєвою для фірми;
- в) колишній партнер не продовжує брати участь або не складається враження, що він бере участь у бізнесі фірми або у її професійній діяльності;
- г) посада, яку обіймає колишній партнер у компанії клієнта з аудиту, обговорюється з найвищим управлінським персоналом.

Тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту

290.142 Позичання працівників фірмою клієнтові з аудиту може створювати загрозу власної оцінки. Таку допомогу можна надавати, але лише на короткий період часу і за умови, що працівники фірми

- а) не будуть задіяні у наданні послуг, ще не є наданням упевненості, які не

будуть дозволені згідно з цим розділом;

б) не перебиратимуть на себе відповідальності управлінського персоналу.

За будь-яких умов клієнт з аудиту несе відповідальність за керівництво та здійснення нагляду за діяльністю “позичених” працівників.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- проведення додаткового огляду роботи, виконаної “позиченими” працівниками;
- звільнення “позичених” працівників від аудиторської відповідальності за будь-які функції або діяльність, виконану цими працівниками у період їхнього тимчасового призначення на посади к клієнта з аудиту; або
- не включення “позичених” працівників до складу групи з проведення аудиту.

Нещодавня робота у клієнтів з аудиту

290.143 Якщо член групи з проведення аудиту останнім часом працював директором, посадовою особою чи працівником клієнта з аудиту, то це може створювати загрозу власного інтересу, власної оцінки та особистих стосунків. Така ситуація виникає, наприклад, якщо член групи з проведення аудиту має оцінити елементи фінансових звітів, для яких цей член групи з проведення аудиту готував облікові записи, працюючи у клієнта з аудиту.

290.144 Якщо протягом періоду, що його охоплює аудиторський висновок, член групи з проведення аудиту працював директором або посадовою особою у клієнта з аудиту, або був працівником, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта з аудиту або фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, то загроза, що створюється, буде настільки значною, що жодний застережний захід не може зменшити її до прийняттого рівня. Тому таких осіб не слід призначати до групи з проведення аудиту.

290.145 Загрози власного інтересу, власної оцінки та особистих стосунків можуть виникати, якщо до періоду, що його охоплює аудиторський висновок, член групи з проведення аудиту працював директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості або був працівником, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок. Наприклад, такі загрози виникнуть, якщо рішення, прийняті цією особою, чи виконану нею роботу у попередньому періоді, коли вона працювала у клієнта з аудиту, оцінюватимуть у поточному періоді, виконуючи поточне завдання з аудиту. Існування та значущість загроз залежатиме від таких чинників:

- посада, яку обіймала особа у компанії клієнта;
- тривалість часу, що минув відтоді, коли ця особа перестала працювати у клієнта з аудиту;
- функції особи у групі з проведення аудиту.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для зменшення загрози до прийняттого рівня. Прикладом такого застережного заходу є проведення огляду роботи, виконаної цією особою як членом групи з проведення аудиту.

Робота директором або посадовою особою клієнта з аудиту

- 290.146 Якщо партнер або працівник фірми працює директором або посадовою особою клієнта з аудиту, то загрози власної оцінки та власного інтересу, що виникають, будуть настільки значними, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. Тому жодний партнер чи працівник фірми не повинен працювати директором або працівником клієнта з аудиту.
- 290.147 Посада "секретар компанії" має різний зміст у різних юрисдикціях. Коло обов'язків може бути дуже широким: від адміністративних, наприклад, управління персоналом та ведення документації і реєстрів, до найрізноманітніших обов'язків, що забезпечують дотримання компанією нормативних актів чи надання консультацій з питань корпоративного управління. Як правило, ця посада вважається такою, що передбачає тісні стосунки з суб'єктом господарювання.
- 290.148 Якщо партнер чи працівник фірми працює секретарем компанії у клієнта з аудиту, то загрози власної оцінки та захисту, що виникають, як правило, є настільки значними, що жодний застережний захід не зможе зменшити їх до прийнятного рівня. Незважаючи на параграф 290.146, якщо така практика явно дозволяється місцевим законодавством, професійними правилами чи практикою, та за умови прийняття усіх відповідних рішень управлінським персоналом, обов'язки та функції секретаря слід обмежити обов'язками повсякденного та адміністративного характеру, наприклад, складання протоколів та ведення обов'язкових звітів. За таких умов слід оцінити значущість будь-яких загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня.
- 290.149 Виконання повсякденних адміністративних послуг для підтримки функцій секретаря компанії чи надання консультацій стосовно питань секретарсько-адміністративної роботи в компанії, як правило, не створює загроз для незалежності за умови прийняття управлінським персоналом клієнта всіх відповідних рішень.

Тривалі стосунки вищого персоналу (включаючи ротацію партнерів) з клієнтом з аудиту

Загальні положення

- 290.150 Використання того самого вищого персоналу у завданні з аудиту протягом тривалого періоду часу може спричинити загрози особистих стосунків і власного інтересу. Значущість загроз залежатиме від таких чинників:

- тривалість часу, протягом якого ця особа була членом групи з проведення аудиту;
- функції особи у групі з проведення аудиту;
- структура фірми;
- характер завдання з аудиту;
- чи відбулися зміни управлінського персоналу клієнта з аудиту; та
- чи змінився характер або складність предмета завдання з аудиту.

Слід оцінити значущість загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- ротація вищого персоналу групи з проведення аудиту;
- залучення професійного бухгалтера, який не був членом групи з проведення аудиту, для огляду роботи, виконаної вищим персоналом; або
- регулярні незалежні внутрішні або зовнішні огляди якості виконання

завдання.

Надання послуг, що не є наданням упевненості, клієнтам з аудиту

290.151 Якщо виконують аудит суспільно значимого суб'єкта господарювання, то особа не може бути керівним партнером з аудиту протягом більше ніж семи років. Після цього часу особа не повинна бути членом групи із завдання або провідним партнером з аудит для цього клієнта з аудиту протягом двох років. Упродовж цього періоду така особа не повинна брати участь в аудиті даного суб'єкта господарювання, здійснювати контроль якості відповідного завдання, надавати консультації групі із завдання або цього клієнта стосовно спеціалізованих технічних або галузевих питань, операцій або подій чи іншим чином впливати на результат завдання.

290.152 Незважаючи на положення параграфу 290.151, партнерам, участь яких особливо важлива для якості аудиту, у рідкісних випадках, через непередбачені обставини поза межами контролю фірми, може дозволятися працювати протягом одного додаткового року у групі з проведення аудиту, якщо загрозу для незалежності можна буде усунути або зменшити до прийнятного рівня завдяки застосуванню застережних заходів. Наприклад, провідний партнер з аудиту може лишатися у складі групи з проведення аудиту протягом терміну до одного додаткового року за умов, коли через непередбачені події було неможливо провести ротацію, що вимагається, як, наприклад, через хворобу партнера із завдання, якого мали призначити.

290.153 Тривалий зв'язок інших партнерів з клієнтом з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, створює загрози особистих стосунків і власного інтересу. Значущість загроз залежатиме від таких чинників:

- тривалість часу, протягом якого такий партнер був зв'язаний з цим клієнтом з аудиту;
- роль, яку відіграє така особа у групі з проведення аудиту (якщо вона відіграє якусь роль у цій групі);
- характер, частота та масштаби взаємодії особи з управлінським персоналом клієнта з аудиту або найвищим управлінським персоналом.

Слід оцінити значущість цих загроз і, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня. Прикладом таких застережних заходів є:

- виключення партнера з групи з проведення аудиту шляхом ротації або припинення в інший спосіб зв'язку партнера з клієнтом з аудиту; або
- проведення регулярних незалежних внутрішніх і зовнішніх оглядів завдання.

290.154 Якщо клієнт з аудиту стає суспільно значимим суб'єктом господарювання, то при визначенні часу проведення ротації слід брати до уваги тривалість часу, протягом якого особа обслуговувала клієнта з аудиту як провідний партнер з аудиту до того, як клієнт з аудиту став суспільно значимим суб'єктом господарювання. Якщо особа обслуговувала клієнта з аудиту як провідний партнер з аудит протягом п'яти років або менше на момент, коли клієнт з аудиту став суспільно значимим суб'єктом господарювання, то кількість років, протягом яких ця особа може продовжувати обслуговувати цього клієнта як провідний партнер з аудиту, до того, як він буде виведений зі складу групи з проведення

завдання шляхом ротації, становить сім років мінус кількість років, які він уже пропрацював, обслуговуючи цього клієнта. Якщо особа обслуговувала клієнта з аудиту як провідний партнер з аудит протягом шести або більше років на момент, коли цей клієнт з аудиту став суспільно значимим суб'єктом господарювання, то партнер може продовжувати обслуговувати цього клієнта як провідний партнер з аудиту протягом щонайбільше двох додаткових років до того, як він буде виведений зі складу групи з проведення завдання шляхом ротації.

- 290.155 Якщо у фірмі лише кілька осіб, які мають необхідні знання і досвід для того, щоб бути провідним партнером з аудиту при проведенні аудиту суспільно значимого суб'єкта господарювання, то ротація провідних партнерів з аудиту може не бути здійсненим застережним заходом. Якщо за таких обставин незалежний регулювальний орган у відповідній юрисдикції, згідно зі своїми нормативними актами, зробив виняток з обов'язкового правила ротації партнерів, за умови, що незалежний регулювальний орган визначив альтернативні застережні заходи, які застосовані, такі як регулярний зовнішній огляд незалежності.

Надання послуг, що не є наданням упевненості, клієнтам з аудиту

- 290.156 Традиційно фірми надавали своїм клієнтам з аудиту різноманітні послуги, що не є наданням упевненості, які відповідають кваліфікації та досвіду фірм. Проте, надання послуг, що не є наданням впевненості, створює загрози для незалежності фірми чи членів групи з проведення аудиту. Найчастіше виникають загрози власної оцінки, власного інтересу та захисту.
- 290.157 Розвиток бізнесу, еволюція фінансових ринків та зміни інформаційних технологій унеможливили складення повного переліку послуг, що не є наданням упевненості, які можуть надаватись клієнтові з аудиту. Якщо цей розділ не містить конкретних керівних положень щодо певної послуги, яка не є наданням упевненості, то оцінюючи конкретні обставини, слід користуватись концептуальною основою.
- 290.158 Перш ніж фірма прийме завдання з надання послуги, яка не є наданням упевненості, клієнтові з аудиту, слід визначити, чи не створюватиме надання такої послуги загрози для незалежності. Оцінюючи значущість будь-якої загрози, що виникає у зв'язку з конкретною послугою, яка не є наданням упевненості, слід розглянути будь-які загрози, що на думку групи з проведення аудиту, створюються внаслідок надання інших пов'язаних послуг, які не є наданням упевненості. Якщо загрозу, що виникає, не можна зменшити до прийняттого рівня застосуванням застережних заходів, таку послугу, яка не є наданням упевненості, не слід надавати.
- 290.159 Надання клієнтові з аудиту певних послуг, що не є наданням упевненості, може створювати настільки значну загрозу для незалежності, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийняттого рівня. Проте, надання такої послуги зв'язаному суб'єктові господарювання, підрозділові або у зв'язку з конкретною статтею фінансового звіту такого клієнта вважатиметься такою, що не поставить під загрозу незалежність, якщо будь-які загрози усунуті або зменшені до прийняттого рівня за допомогою укладення угод про проведення аудиту такого зв'язаного суб'єкта господарювання, підрозділу або конкретної статті фінансового звіту іншою фірмою чи коли інша фірма здійснює повторне надання послуги, що не є наданням упевненості, у обсязі, який необхідний, щоб вона взяла на себе відповідальність за таку послугу.
- 290.160 Фірма може надавати послуги, що не є наданням упевненості, які у противному разі були б заборонені згідно з цим розділом, таким зв'язаним суб'єктам

господарювання клієнта з аудиту:

- а) суб'єктові господарювання, який не є клієнтом з аудиту, що має прямий чи опосередкований контроль над клієнтом з аудиту;
- б) суб'єктові господарювання, який не є клієнтом з аудиту, з прямим фінансовим інтересом у компанії клієнта з аудиту, якщо такий суб'єкт господарювання має значний вплив на клієнта з аудиту, а інтерес у компанії клієнта з аудиту є суттєвим для такого суб'єкта господарювання; або
- в) суб'єктові господарювання, який не є клієнтом з аудиту, що перебуває під спільним контролем разом з клієнтом з аудиту.

Якщо можна зробити обґрунтований висновок про те, що (а) послуги не створюють загрози власної оцінки, оскільки результати послуг не підлягатимуть аудиторським процедурам, та (б) будь-які загрози, що створюються внаслідок надання таких послуг, усунуті або зменшені до прийнятного рівня шляхом застосування застережних заходів.

290.161 Надана клієнтові послуга, що не є наданням упевненості, не ставить під загрозу незалежність фірми, коли клієнт стає суспільно значимим суб'єктом господарювання, якщо:

- а) надання послуги, що не є наданням упевненості, відповідає положенням цього розділу, що стосуються клієнтів з аудиту, які не є суспільно значимими суб'єктами господарювання;
- б) послуги, що не є дозволеними згідно з цим розділом для клієнтів з аудиту, які є суспільно значимими суб'єктами господарювання, припинені до того, як цей клієнт став суспільно значимим суб'єктом господарювання, або у якомога коротший термін після цього; та
- в) фірма застосовує, якщо необхідно, запобіжні заходи для усунення або зменшення до прийнятного рівня будь-яких загроз для незалежності, що виникає внаслідок надання такої послуги.

Відповідальність управлінського персоналу

290.162 Управлінський персонал суб'єкта господарювання виконує різну діяльність з управління суб'єктом господарювання в інтересах зацікавлених сторін цього суб'єкта господарювання. Неможливо визначити всі види діяльності, за які управлінський персонал несе відповідальність. Проте, управлінський персонал відповідає за керівництво й управління діяльністю суб'єкта господарювання, зокрема, за прийняття рішень стосовно придбання, використання та контролю за людськими, фінансовими, фізичними та нематеріальними ресурсами.

290.163 Чи несе управлінський персонал відповідальність за певний вид діяльності, залежить від конкретних обставин і вимагає складання судження. Приклади видів діяльності, за які, як правило, несе відповідальність управлінський персонал:

- встановлення політик і стратегічного напрямку;
- здійснення загального керівництва та відповідальність за дії працівників суб'єкта господарювання;
- санкціонування операцій;
- визначення які саме рекомендації фірми чи інших третіх сторін слід впроваджувати; та
- відповідальність за розробку, впровадження та здійснення внутрішнього

контролю.

- 290.164 Заходи повсякденного та адміністративного характеру або заходи, що включають несуттєві питання, як правило, не вважаються такими, за які управлінський персонал несе відповідальність. Наприклад, управлінський персонал не відповідає за здійснення незначної операції, яка була санкціонована управлінським персоналом, або за здійснення моніторингу даних подання обов'язкових звітів та повідомлення про такі дані клієнта з аудиту. Крім того, надання консультацій і рекомендацій з метою допомогти управлінському персоналові у виконанні його обов'язків не означає прийняття на себе повноважень управлінського персоналу.
- 290.165 Якби фірма брала на себе відповідальність управлінського персоналу клієнта з аудиту, то загрози, що виникають, були б настільки значними, що жодний застережний захід не зміг би зменшити їх до прийняттого рівня. Наприклад, вирішення питання про те, які саме рекомендації фірми впроваджувати, створюватиме загрози власної оцінки та власного інтересу. Крім того, прийняття на себе відповідальності управлінського персоналу створює загрозу особистих стосунків, оскільки погляди й інтереси фірми починають бути надто близькими до поглядів та інтересів управлінського персоналу. Тому фірма не повинна брати на себе відповідальність за клієнта з аудиту.
- 290.166 Щоб уникнути ризику прийняття фірмою на себе відповідальності управлінського персоналу при наданні клієнтові з аудиту послуги, що не є наданням упевненості, фірма має пересвідчитися у тому, що певний член управлінського персоналу несе відповідальність за складання важливих суджень та прийняття важливих рішень, за які управлінський персонал несе належну відповідальність, оцінювання результатів послуги та прийняття відповідальності за дії, які слід виконати, виходячи з результатів послуги. Це зменшує ризик ненавмисного складення фірмою важливих суджень або прийняття важливих рішень від імені управлінського персоналу. Цей ризик зменшується ще більше, якщо фірма надає клієнтові можливість скласти судження чи прийняти рішення на основі об'єктивного і прозорого аналізу та пояснення проблемних питань.

Підготовка облікових записів і фінансових звітів

Загальні положення

- 290.167 Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне подання фінансових звітів у відповідності із застосовною концептуальною основною фінансовою звітністю. До кола цих обов'язків входить:
- визначення чи зміна бухгалтерських записів в журналі обліку або визначення облікової класифікації операції; та
 - складання первинних документів чи створення даних в електронній чи іншій формі, що підтверджують здійснення операції (наприклад, замовлення на купівлю, записи про часові затрати персоналу, клієнтські замовлення).
- 290.168 Надання клієнтові з аудиту послуг бухгалтерського обліку, таких як ведення та підготовка облікових записів або фінансових звітів, створює загрозу власної оцінки, якщо у подальшому фірма виконуватиме аудит цих фінансових звітів.
- 290.169 Проте, процес аудиту пов'язаний з широким діалогом між фірмою та управлінським персоналом клієнта з аудиту, який може охоплювати
- питання застосування стандартів бухгалтерського обліку чи політик, а також вимог щодо розкриття інформації у фінансових звітах,

- відповідність заходів фінансового й облікового контролю та методів, що були використані при визначенні наведених у звітах сум активів та зобов'язань, або
- пропозиції щодо коригування бухгалтерських записів у журналах обліку.

Ці види діяльності вважаються звичайною частиною процесу аудиту і, як правило, не створюють загроз для незалежності.

290.170 Подібним чином, клієнт з аудиту може звернутися до фірми з проханням надати технічну допомогу при вирішенні проблем узгодження рахунків, аналізу та накопичення інформації для звітування перед регулювальними органами. Крім того, клієнт з аудиту може попросити надати консультацію з таких питань обліку як трансформація існуючих фінансових звітів з однієї концептуальної основи фінансової звітності на іншу (наприклад, з метою забезпечення відповідності обліковим політикам групи або при переході на іншу концептуальну основу фінансової звітності, таку як Міжнародні стандарти фінансової звітності). Такі послуги, як правило, не створюють загроз для незалежності, за умови, що фірма не бере на себе відповідальність управлінського персоналу клієнта з аудиту.

Клієнти з аудиту, які не є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.171 Фірма може надавати клієнтові з аудиту, який не є суспільно значимим суб'єктом господарювання, послуги, пов'язані з підготовкою облікових записів і фінансових звітів, які такі послуги мають стандартний або механічний характер, за умови, що загрозу власної оцінки, що виникає, зменшено до прийнятного рівня. Прикладами таких послуг є:

- надання послуг з нарахування заробітної плати на основі даних, сформованих клієнтом;
- відображення в обліку операцій, для яких клієнт з аудиту визначив чи затвердив відповідну класифікацію рахунків;
- перенесення кодів операцій до Головної книги клієнта;
- перенесення ухвалених клієнтом облікових записів до пробного балансу; та
- підготовка фінансових звітів на основі інформації, наведеної у пробному балансі.

В усіх випадках слід оцінити значущість будь-якої загрози, що виникає, і, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня. Прикладом таких застережних заходів є:

- забезпечення виконання таких послуг особою, яка не є членом групи з проведення аудиту; або
- якщо такі послуги виконує член групи з проведення аудиту, – залучення партнера або членів вищого керівництва з належним досвідом, який не є членом групи з проведення аудиту, для здійснення огляду виконаної роботи.

Клієнти з аудиту, які є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.172 Окрім надзвичайних ситуацій, фірма не повинна надавати клієнтові з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, послуги бухгалтерського обліку, в тому числі послуги з нарахування заробітної плати або підготовки фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, чи фінансової інформації, яка є основою для фінансових звітів.

290.173 Незважаючи на положення параграфу 290.172, фірма може надавати послуги бухгалтерського обліку, в тому числі послуги з нарахування заробітної плати та

підготовки фінансових звітів або іншої фінансової інформації, що мають звичайний або механічний характер, для підрозділів або зв'язаних суб'єктів господарювання клієнта з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, якщо персонал, що надає такі послуги, не входить до складу групи з проведення аудиту, та

- а) підрозділи або зв'язані суб'єкти господарювання, для яких ці послуги надаються, узяті разом, є несуттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок; або
- б) послуги стосуються питань, які, взяті разом, є несуттєвими для фінансових звітів підрозділу чи зв'язаного суб'єкта господарювання.

Надзвичайні ситуації

290.174 Послуги з бухгалтерського обліку, які інакше не були б дозволені згідно з положеннями цього розділу, можуть надаватись клієнтам з аудиту у надзвичайних чи інших незвичайних ситуаціях, якщо укладення інших угод є практично неможливим для клієнта з аудиту. Це може бути у випадку, якщо (а) лише ця фірма має ресурси та знання систем і процедур клієнта, необхідні для того, щоб допомогти клієнтові вчасно підготувати його облікові записи та фінансові звіти, та (б) обмеження спроможності фірми надавати такі послуги призведе до значних труднощів для клієнта (наприклад, труднощів, що можуть виникнути внаслідок невиконання вимог подання звітності, які вимагають регулювальні органи). У таких ситуаціях мають виконуватись такі умови:

- а) особи, які надають послуги, не повинні бути членами групи з проведення аудиту;
- б) послуги надаються лише протягом короткого періоду часу і не передбачається, що вони повторюватимуться; та
- в) ситуація обговорюється з найвищим управлінським персоналом.

Послуги з оцінки

Загальні положення

290.175 Оцінка складається з припущень стосовно перспектив розвитку, застосування певних методологій та методів і їх поєднання для обчислення конкретної вартості чи діапазону значень вартості для активу, зобов'язання чи бізнесу в цілому.

290.176 Виконання послуг з оцінки для клієнта з аудиту може створювати загрозу власної оцінки. Існування та значимість загрози залежатиме від таких чинників, як

- чи матиме оцінка суттєвий вплив на фінансові звіти;
- ступінь участі клієнта з аудиту у визначенні та ухваленні методології оцінки та інших суттєвих питаннях судження;
- наявність усталених методологій та професійних керівних положень;
- для оцінок, у яких використовуються стандартні або усталені методології, – ступінь суб'єктивності, властивий предметові оцінки;
- надійність та масштабність даних, на яких базується оцінка;
- ступінь залежності від майбутніх подій такого характеру, що можуть спричинити значні коливання, властиві відповідним величинам;
- масштаби та ясність розкриття інформації у фінансових звітах.

Слід оцінити значимість будь-якої загрози, що виникає, та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня.

Прикладами таких застережних заходів є

- залучення професіонала, який не брав участі у наданні послуги з оцінки, для проведення огляду аудиту чи виконаної роботи з оцінки; або
- вжиття організаційних заходів для того, щоб персонал, який надає такі послуги, не брав участь у завданні з аудиту.

290.177 Певні оцінки на пов'язані зі значним ступенем суб'єктивності. Це, очевидно, має місце, коли припущення, на основі яких складено оцінку, визначені законом або нормативними актами чи їх широко застосовують, або коли методи та методології, що застосовуватимуться, ґрунтуються на загальноприйнятих стандартах чи диктуються законом або нормативними актами. За таких обставин результати оцінки, виконаної двома або більшою кількістю сторін, навряд чи будуть суттєво відрізнятися.

290.178 Якщо до фірми звернулися з проханням виконати оцінку, щоб допомогти клієнтові з аудиту у виконанні його обов'язків щодо подання податкової звітності або з метою планування податків, і результати оцінки не матимуть прямого впливу на фінансові звіти, застосовуються положення, викладені в параграфі 290.191.

Клієнти з аудиту, які не є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.179 У випадку, якщо клієнт з аудиту не є суспільно значимим суб'єктом господарювання, послуга з оцінки має суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок, і оцінка має значний ступінь суб'єктивності, то ніякі застережні заходи не зможуть зменшити загрозу власної оцінки до прийняттого рівня. Тому фірма не повинна надавати послугу з оцінки клієнтові з аудиту.

Клієнти з аудиту, які є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.180 Фірма не повинна надавати послуги з оцінки для клієнта з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, якщо такі оцінки, окремо чи у сукупності, матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок.

Надання послуг з питань оподаткування

290.181 Послуги з оподаткування охоплюють широке коло послуг, зокрема

- підготовку податкової декларації;
- розрахунки податків для підготовки облікових записів;
- планування податків та інші консультаційні послуги з оподаткування; та
- надання допомоги у розв'язанні спірних питань оподаткування.

Хоча послуги з оподаткування, що їх надає фірма клієнтові з аудиту, розглядаються окремо за кожною з цих широких категорій, на практиці вони часто взаємопов'язані.

290.182 Виконання певних послуг з оподаткування створює загрози власної оцінки та захисту. Існування та значущість будь-яких загроз залежатиме від таких чинників як

- система, за якою податкові органи оцінюють та здійснюють адміністрування відповідного податку, а також роль фірми у цьому процесі,

- складність відповідного податкового режиму та ступінь судження, яке необхідне при застосуванні цього режиму,
- конкретні характеристики завдання та
- рівень досвідченості працівників клієнта з аудиту у питаннях оподаткування.

Підготовка податкової декларації

290.183 Послуги з підготовки податкової декларації включають надання клієнтам з аудиту допомоги у виконанні їхніх обов'язків щодо складання податкової звітності шляхом підготовки та зведення інформації, в тому числі суми податку, що належить до сплати (зазвичай, у стандартизованих формах), які вимагається подавати до відповідних податкових органів. Такі послуги також передбачають надання консультацій щодо підходу, за яким минулі операції відображаються у податковій декларації, а також надання відповіді від імені клієнта з аудиту на запити податкових органів щодо додаткової інформації й аналізу (в тому числі надання пояснень щодо застосованого підходу та технічної підтримки щодо його використання). Послуги з підготовки податкової декларації загалом базуються на інформації за минулі періоди і в принципі включають аналіз та подання такої інформації за минулі періоди згідно з чинним податковим законодавством, включаючи прецеденти та усталену практику. Крім того, податкові декларації є предметом різноманітних перевірок і оцінок, що їх податкові органи вважатимуть за потрібне виконати. Тому надання таких послуг загалом не створює загрози для незалежності, якщо управлінський персонал бере на себе відповідальність за такі декларації, в тому числі за будь-які зроблені важливі судження.

Розрахунки податків для підготовки облікових записів

Клієнти з аудиту, які не є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.184 Підготовка розрахунків поточних і відстрочених податкових зобов'язань (або активів) для клієнта з аудиту з метою підготовки облікових записів, які згодом підтверджуватимуться аудитом, що його виконуватиме фірма, створює загрозу власної оцінки. Значущість такої загрози залежатиме від

- а) складності відповідного податкового законодавства та нормативних актів, а також ступінь судження, необхідного для їх застосування,
- б) рівня досвідченості персоналу клієнта з оподаткування та
- в) суттєвості сум для фінансових звітів.

Слід, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є

- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання цієї послуги;
- якщо послугу виконує член групи з проведення аудиту, – залучення партнера або члена вищого керівництва з відповідним досвідом, який не членом групи з проведення аудиту, для огляду розрахунків податків; або
- отримання консультацій стосовно послуги від зовнішнього професіонала з питань оподаткування.

Клієнти з аудиту, які є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.185 Окрім надзвичайних ситуацій, для клієнту з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, фірма не повинна готувати податкові розрахунки поточних і відстрочених податкових зобов'язань (або активів) з метою підготовки облікових записів, які є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок.

290.186 Підготовка розрахунків поточних і відстрочених податкових зобов'язань (або активів) для клієнта з аудиту з метою підготовки облікових записів, які інакше не були б дозвалені згідно з положеннями цього розділу, можуть надаватись клієнтам з аудиту у надзвичайних обставинах чи інших незвичайних ситуаціях, якщо укладення інших угод є практично неможливим для клієнта з аудиту. Це може бути у випадку, якщо (а) лише ця фірма має ресурси та знання систем і процедур клієнта, необхідні для того, щоб допомогти клієнтові вчасно розрахувати поточні та відстрочені податкові зобов'язання (або активи), та (б) обмеження спроможності фірми надавати такі послуги призведе до значних труднощів для клієнта (наприклад, труднощів, що можуть виникнути внаслідок невиконання вимог подання звітності, що їх вимагають регулювальні органи). У таких ситуаціях мають виконуватись такі умови:

- а) особи, які надають послуги, не повинні бути членами групи з проведення аудиту;
- б) послуги надаються лише протягом короткого періоду часу і не передбачається, що вони повторюватимуться; та
- в) ситуація обговорюється з найвищим управлінським персоналом.

Податкове планування та інші консультаційні послуги з питань оподаткування

290.187 Податкове планування або інші консультаційні послуги з питань оподаткування охоплюють широке коло послуг, таких як надання клієнтові з аудиту консультацій стосовно того, як структурувати свої справи у такий спосіб, щоб це було ефективно з погляду оподаткування, або надання консультацій стосовно застосування нового податкового законодавства чи нормативних актів.

290.188 Загроза власної оцінки може виникати, якщо консультація впливатиме на питання, що мають бути відображені у фінансових звітах. Існування і значущість загрози залежатиме від таких чинників як

- ступінь суб'єктивності, з якою пов'язане визначення відповідного підходу до надання консультацій з питань оподаткування у фінансових звітах;
- ступінь, якою результат консультації з питань оподаткування матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти;
- чи залежить ефективність консультації з питань оподаткування від облікового підходу або подання у фінансових звітах і існують сумніви стосовно доречності облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності;
- рівень досвідченості працівників клієнта з аудиту у питаннях оподаткування;
- ступінь, до якого консультація підтримується податковими законами чи нормативними актами, інші прецеденти або усталену практику; та
- чи був даний податковий підхід схвалений за запитом платника податку або

схвалений податковими органами в інший спосіб до здійснення підготовки фінансових звітів.

Наприклад, надання послуг з податкового планування чи інших консультаційних послуг з питань оподаткування, коли ця консультація чітко підтримується податковими органами або іншим прецедентом, усталеною практикою або мають основу у податковому законодавстві, яке превалює, як правило, не створює загрози для незалежності.

290.189 Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання послуги;
- залучення професіонала у питаннях оподаткування, який не брав участі у наданні послуги з питань оподаткування, для надання групі з проведення аудиту консультації стосовно послуги та проведення огляду підходу до складання фінансових звітів;
- отримання консультації стосовно послуги від зовнішнього професіонала у сфері оподаткування; або
- отримання від податкових органів попередньо узгодження або консультації.

290.190 Якщо ефективність консультації з питань оподаткування залежить від конкретного облікового підходу або подання у фінансових звітах і

- а) група з проведення аудиту має вагомі сумніви стосовно доречності відповідного облікового під'їду або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності; та
- б) результат або наслідки консультації з питань оподаткування матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок,

загроза власної оцінки буде настільки значною, що ніякі застережні заходи не зможуть зменшити її до прийнятного рівня. Тому фірма не повинна надавати таку консультацію з питань оподаткування клієнтові з аудиту.

290.191 Коли фірма надає клієнтові з аудиту послуги з оподаткування, до неї можуть звернутися з проханням виконати оцінку, щоб допомогти клієнтові з аудиту виконати його обов'язки з підготовки та подання податкової звітності або з метою податкового планування. Якщо результати оцінки матимуть прямий вплив на фінансові звіти, застосовуються положення, викладені в параграфах 290.175 – 290.180 стосовно послуг з оцінки. Якщо оцінка виконується лише для цілей оподаткування і результат оцінки не матиме прямого впливу на фінансові звіти (тобто вплив на фінансові звіти здійснюється через бухгалтерські записи, пов'язані з податком), це, як правило, не створює загроз для незалежності, якщо такий вплив на фінансові звіти є несуттєвим або якщо оцінка підлягає зовнішньому оглядові, що його здійснюють податкові органи або подібні регульовальні органи. Якщо оцінка не підлягає такому зовнішньому огляду і вплив на фінансові звіти є суттєвим, існування і значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників як

- те, якою мірою методологія оцінки опирається на податкове законодавство або нормативно-правові акти, інші прецеденти або усталену практику, а

- також притаманний оцінці ступінь суб'єктивності;
- надійність і масштабність даних, на основі яких проводять оцінку.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання послуги;
- залучення професіонала для проведення огляду роботи з аудиту чи результату послуги з питань оподаткування;
- отримання від податкових органів попередньо узгодження або консультації.

Надання допомоги у врегулюванні спірних питань оподаткування

290.192 Загроза захисту або власної оцінки може виникати, якщо фірма представляє клієнта з аудит у процесі врегулювання спірних питань оподаткування, як тільки податкові органи повідомили клієнта, що вони відхилили аргументи клієнта стосовно певного конкретного питання і або податковий орган, або клієнт передає питання для вирішення шляхом формального судового розгляду, наприклад, до трибуналу чи суду. Існування та значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників як

- чи надавала фірма консультацію, яка є предметом спірного питання з оподаткування;
- те, якою мірою результат врегулювання спірного питання, матиме суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок;
- те, якою мірою це питання опирається на законодавство чи нормативно-правові акти, інші прецеденти чи усталену практику;
- чи проводиться судовий розгляд публічно; та
- роль, яку відіграє управлінський персонал у врегулюванні спірного питання.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що створюється, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання послуги;
- залучення професіонала з питань оподаткування, який не брав участі у наданні послуги з питань оподаткування, для надання групі з проведення аудиту консультації стосовно послуг та проведення огляду підходу до складання фінансових звітів;
- отримання консультації стосовно послуги від зовнішнього професіонала з питань оподаткування.

290.193 Якщо послуги з питань оподаткування передбачають виконання ролі адвоката клієнта з аудиту в публічному трибуналі чи суді при урегулюванні питання з оподаткування, і суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, загроза захисту, що виникає, буде настільки значною, що жоден застережний захід не зможе усунути загрозу або зменшити її до прийнятного рівня. Тому фірма не повинна виконувати такого роду послуги для клієнта з аудиту. Значення терміну “публічний трибунал або суд” визначається відповідно до того, як відбувається слухання у конкретній юрисдикції.

290.194 Проте фірмі не забороняється бути постійним консультантом (наприклад, відповідати на конкретні запити про надання інформації, надаючи фактичні дані про фінансові показники чи свідчення про виконану роботу або надаючи клієнтові допомогу в аналізі питань оподаткування) для клієнта з аудиту стосовно питання, яке слухається у публічному трибуналі чи суді.

Послуги внутрішнього аудиту

Загальні положення

290.195 Заходи внутрішнього аудиту можуть бути дуже різними за своїми масштабами і цілями і залежить від розміру та структури суб'єкта господарювання, а також вимог управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу. Заходи внутрішнього аудиту можуть охоплювати

- моніторинг внутрішнього аудиту – огляди механізмів контролю, моніторинг їх функціонування та розробку рекомендацій щодо їх удосконалення;
- розгляд фінансової та операційної інформації – огляд засобів, що використовуються для виявлення, оцінки, класифікації та подання у звітності фінансової та операційної інформації, а також поглиблений розгляд окремих питань з проведенням детальної огляду операцій, залишків на рахунках та процедур;
- огляд економічності, ефективності та результативності операційної діяльності, в тому числі не фінансової діяльності суб'єкта господарювання; та
- огляд дотримання законів, нормативно-правових актів та інших зовнішніх вимог, а також політик і вказівок управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

290.196 Послуги з внутрішнього аудиту передбачають надання клієнтові з аудиту допомоги у виконанні заходів його внутрішнього аудиту. Надання послуг клієнтові з аудиту послуг з внутрішнього аудиту створює загрозу власної оцінки для незалежності, якщо фірма використовує роботу внутрішнього аудиту в ході наступного зовнішнього аудиту. Виконання значної частини заходів внутрішнього аудиту клієнта підвищує імовірність того, що персонал фірми, який надає послуги з внутрішнього аудиту, візьме на себе відповідальність управлінського персоналу. Якщо персонал фірми бере на себе відповідальність управлінського персоналу при наданні клієнтові з аудиту послуг внутрішнього аудиту, загроза, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийнятного рівня. Тому персонал фірми, надаючи клієнтові з аудиту послуги з внутрішнього аудиту, не повинен брати на себе відповідальність управлінського персоналу.

290.197 Прикладами послуг з внутрішнього аудиту, що передбачають прийняття на себе відповідальність управлінського персоналу, є

- а) встановлення політик внутрішнього аудиту чи стратегічного напрямку заходів внутрішнього аудиту;
- б) здійснення загального керівництва та прийняття відповідальності за дії працівників системи внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання;
- в) вирішення питання про те, які саме рекомендації, складені внаслідок

проведення заходів внутрішнього аудиту, слід впроваджувати;

- г) повідомлення найвищого управлінського персоналу про результати виконання заходів внутрішнього аудиту від імені управлінського персоналу;
- г) виконання процедур, які становлять частину системи внутрішнього контролю, таких як здійснення огляду та ухвалення змін пріоритетності доступу до даних стосовно працівників;
- д) прийняття відповідальності за розробку, впровадження та ведення системи внутрішнього контролю; та
- е) передачу стороннім організаціям виконання послуг з внутрішнього контролю, що є функцією внутрішнього контролю (повністю або значну її частину), якщо фірма несе відповідальність за визначення обсягу роботи внутрішнього аудиту і може відповідати за одне або більшу кількість питань, вказаних в пунктах (а) – (д).

290.198 Щоб уникнути прийняття на себе відповідальності управлінського персоналу, фірма має надавати клієнтові з аудиту послуги з внутрішнього аудиту, якщо вона пересвідчиться, що

- а) клієнт з аудиту призначає відповідний і компетентний ресурс, бажано з-поміж вищого управлінського персоналу, щоб він завжди відповідав за заходи внутрішнього аудиту і несе відповідальність за розробку, впровадження та функціонування системи внутрішнього контролю;
- б) управлінський персонал клієнта з аудиту або найвищий управлінський персонал оцінює й ухвалює обсяг, ризик та частоту послуг з внутрішнього аудиту;
- в) управлінський персонал клієнта з аудиту оцінює адекватність послуг з внутрішнього аудиту та результатів їх виконання;
- г) управлінський персонал клієнта з аудиту оцінює рекомендації, складені за результатами послуг з внутрішнього аудиту, визначає, які саме рекомендації впроваджувати та здійснює управління процесом впровадження; та
- г) управлінський персонал клієнта з аудиту повідомляє найвищий управлінський персонал про важливі результати послуг з внутрішнього аудиту та розроблені на їх основі рекомендації.

290.199 У випадку, якщо фірма використовує роботу функції внутрішнього аудиту, МСА вимагають виконувати процедури оцінки адекватності такої роботи. Якщо фірма приймає завдання з надання послуг внутрішнього аудиту клієнтові з аудиту і результати цих послуг будуть використані при проведенні зовнішнього аудиту, виникає загроза власної оцінки, оскільки існує можливість того, що група з проведення аудиту використає результати послуги з внутрішнього аудиту без належного оцінювання таких результатів або без вияву того самого рівня професійного скептицизму, який би вони виявила, якби роботу з внутрішнього аудиту виконали особи, що не є членами фірми. Значущість такої загрози залежатиме від таких чинників як

- суттєвість сум у відповідних фінансових звітах;
- ризик викривлення тверджень, пов'язаних з такими сумами у фінансових звітах; та

- те, якою мірою покладатимуться на послугу внутрішнього аудиту.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладом такого застережного заходу є залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання послуги з внутрішнього аудиту.

Аудит клієнтів, які є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.200 У випадку, якщо клієнт з аудит є суспільно значимим суб'єктом господарювання, фірма не повинна надавати послуги з внутрішнього аудиту, які стосуються

- а) значної частини внутрішнього контролю над фінансовою звітністю;
- б) систем фінансової звітності, що генерують інформацію, яка, окремо або у сукупності, є значною для облікових записів клієнта з аудиту чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок; або
- в) сум або розкритої інформації, що, окремо або у сукупності, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок.

Послуги з систем ІТ

Загальні положення

290.201 Послуги, пов'язані з системами інформаційних технологій (ІТ), охоплюють розробку та впровадження апаратних засобів та систем програмного забезпечення. Системи ІТ можуть застосовуватись для зведення первинних даних, бути частиною системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю або генерувати інформацію, яка впливає на бухгалтерські записи чи фінансові звіти, – або ж ці системи можуть бути не пов'язаними з бухгалтерськими записами клієнта з аудиту, системою внутрішнього контролю за фінансовою звітністю чи фінансовими звітами. Надання послуг стосовно систем може створити загрозу власної оцінки, залежно від характеру послуг та систем ІТ.

290.202 Вважається, що наведені далі послуги з систем ІТ не створюють загрози для незалежності, якщо персонал фірми не бере на себе відповідальність управлінського персоналу:

- а) розробка або впровадження систем ІТ, які не пов'язані з внутрішнім контролем за фінансовою звітністю;
- б) розробка або впровадження систем ІТ, які не генерують інформацію, що становить важливу частину бухгалтерських записів або фінансових звітів;
- в) впровадження нетипового програмного забезпечення бухгалтерського обліку або подання фінансової інформації, яке не було розроблене фірмою, якщо адаптація до вимог клієнт не є значною; та
- г) оцінювання та складання рекомендацій стосовно системи, яка була розроблена, впроваджена або експлуатацію якої здійснює інший надавач послуг або клієнт.

Клієнти з аудиту, які не є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.203 Надання послуг клієнтові з аудиту, який не є суспільно значимим суб'єктом господарювання, у тому числі здійснення розробки чи впровадження систем ІТ, які (а) становлять значну частину системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, або (б) генерують інформацію, яка є важливою для бухгалтерських записів клієнта з аудиту або його фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, створює загрозу власної оцінки.

290.204 Загроза власної оцінки є надто значною, щоб дозволити надання таких послуг, якщо не діють відповідні застережні заходи, які забезпечують:

- а) підтвердження клієнтом з аудиту його відповідальності за встановлення та моніторинг системи внутрішнього контролю;
- б) призначення клієнтом з аудиту компетентного працівника, краще з вищого керівного персоналу, відповідальним за прийняття всіх управлінських рішень стосовно розробки та впровадження апаратних засобів чи програмного забезпечення;
- в) прийняття клієнтом з аудиту всіх управлінських рішень стосовно процесу розробки та впровадження;
- г) оцінка клієнтом з аудиту адекватності та результатів розробки й впровадження системи; та
- г) відповідальність клієнта з аудиту за функціонування системи (апаратних засобів чи програмного забезпечення) та за дані, що використані чи генеровані системою.

290.205 Залежно від того, якою мірою покладатимуться на певні системи ІТ при проведенні аудиту, слід визначити, чи надавати такі послуги, що не є наданням упевненості, лише силами працівників, які не є членами групи з проведення аудиту та які мають інші лінії підпорядкування у фірмі. Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що залишиться, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийняттого рівня. Прикладом такого застережного заходу є залучення професійного бухгалтера для здійснення огляду роботи з аудиту чи з послуги, що не є наданням упевненості.

Клієнти з аудиту, які є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.206 Для клієнта з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, фірма не повинна надавати послуги, що передбачають розробку або впровадження систем ІТ, що (а) становлять значну частину системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, або (б) генерують інформацію, яка є важливою для облікових записів клієнта з аудиту або його фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок.

Надання послуг з підтримки у судових справах

290.207 Послуги з підтримки у судових справах можуть складатися з таких видів діяльності, як послуги свідка-експерта, обчислення попередньо оцінених втрат чи інших сум, які можуть підлягати сплаті або отриманню внаслідок судової справи чи інших юридичних спорів, і допомога з управлінням документообігом та пошук даних, що стосуються спору або судової справи. Ці послуги можуть створювати загрозу власної оцінки або захисту.

290.208 Якщо фірма надає клієнтові з аудиту послугу з підтримки у судових справах, і ця послуга передбачає обчислення попередньо оцінених втрат чи інших сум, що впливають на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок, слід дотримуватись положень щодо послуг з оцінки, викладених у параграфах 290.175 – 290.180. У випадку інших послуг з підтримки у судових справах слід оцінити значущість будь-якої загрози, що виникає, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.

Надання юридичних послуг

290.209 Для цього розділу юридичні послуги визначаються як будь-які послуги, для надання яких особа повинна отримати право надавати такі послуги в суді юрисдикції, у якій такі послуги потрібно надавати або мати необхідну юридичну професійну підготовку для юридичної практики. Юридичні послуги охоплюють, залежно від юрисдикції, широкий і різноманітний спектр сфер діяльності, включаючи послуги клієнтам як з корпоративних, так і з комерційних питань, наприклад, юридичні консультації з підтримки контрактів, судових справ, злиття та придбання, а також надання допомоги внутрішнім юридичним відділам клієнтів. Надання фірмою юридичних послуг суб'єктові господарювання, який є клієнтом з аудиту, може створювати загрози власної оцінки та захисту.

290.210 Юридичні послуги, які підтримують клієнта з аудиту при здійсненні операцій (наприклад, супроводження контракту, юридична консультація, юридична комплексна перевірка і реструктуризація) можуть створювати загрози власної оцінки. Існування і значущість загрози залежатиме від таких чинників, як

- характер послуги;
- чи надає послугу член групи з проведення аудиту; та
- суттєвість будь-якого питання у зв'язку з фінансовими звітами клієнта з аудиту.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що створюється, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання послуги; або
- залучення професіонала, який не брав участі у наданні юридичної послуги, для надання групі з проведення аудиту консультації стосовно послуги та проведення огляду підходу до складання фінансових звітів.

290.211 Виконання ролі захисту для клієнта з аудиту при врегулюванні спору чи в судовій справі, коли суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, створюватиме настільки значні загрози захисту та власної оцінки, що жодний застережний захід не зможе зменшити цю загрозу до прийнятного рівня. Тому фірма не повинна виконувати для клієнта з аудиту такого роду послуги.

290.212 Якщо до фірми звернулися з проханням виконати роль захисту для клієнта з аудиту при врегулюванні спору чи в судовій справі, коли суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, фірма має оцінити будь-які загрози захисту і власної оцінки, що

виникають, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є

- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання послуги; або
- залучення професіонала, який не брав участі у наданні юридичної послуги, для надання групі з проведення аудиту консультації стосовно послуги та проведення огляду підходу до складання фінансових звітів.

290.213 Призначення партнера чи працівника фірми головним юрисконсультантом клієнта з аудиту створюватиме настільки значні загрози власної оцінки та захисту, що жодний застережний захід не зможе зменшити цю загрозу до прийнятного рівня. Як правило, посада головного юрисконсульта – це вища управлінська посада з широкими повноваженнями у вирішенні юридичних справ компанії, і тому жодний член фірми не повинен приймати таке призначення в компанію клієнта з аудиту.

Послуги з підбору персоналу

Загальні положення

290.214 Надання клієнтові з аудиту послуг з підбору персоналу може створювати загрози власної оцінки, особистих стосунків або тиску. Існування та значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників як

- характер потрібної допомоги; та
- функції особи, яку наймають.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що створюється, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. В усіх випадках фірма не повинна брати на себе відповідальність управлінського персоналу, в тому числі виконувати роль учасника переговорів від імені клієнта з аудиту, і рішення про прийом на роботу слід залишити клієнтові з аудиту.

Загалом фірма може надавати такі послуги як здійснення огляду професійних кваліфікацій заявників та надання консультацій стосовно їхньої відповідності посаді. Крім того, фірма може провести інтерв'ю з кандидатами і надати консультації стосовно компетентності того чи того кандидата для обіймання посад фінансового обліку, адміністративних або контрольних посад.

Клієнти з аудиту, які є суспільно значимими суб'єктами господарювання

290.215 Фірма не повинна надавати клієнтові з аудиту, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, послуги з підбору кадрів на посаду директора чи посадової особи цього суб'єкта господарювання чи члена вищого управлінського персоналу, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок:

- пошук чи вибір кандидатів на такі посади; та
- огляду рекомендацій перспективних кандидатів на такі посади.

Послуги з корпоративних фінансів

290.216 Надання послуг з корпоративних фінансів таких як

- надання допомоги клієнтові з аудиту при розробці корпоративних стратегій,
- визначення можливих цілей для їх придбання клієнтом з аудиту,
- надання консультацій стосовно операцій з вибуття активів та
- надання консультацій стосовно структуризації може створювати загрози захисту та власної оцінки.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що створюється, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийняттого рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- використання професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання послуг; або
- залучення професіонала, який не брав участі у наданні консультаційної послуги з корпоративних фінансів, для надання групі з проведення аудиту консультації стосовно послуги та проведення огляду підходу до складання фінансових звітів.

290.217 Надання послуги з корпоративних фінансів, наприклад, консультації стосовно структуризації операції з корпоративних фінансів або угод про фінансування, які безпосередньо вплинуть на суми, що будуть відображені у фінансових звітах, стосовно яких фірма складатиме висновок, може створити загрозу власної оцінки. Існування і значущість загрози залежатиме від таких чинників як

- ступінь суб'єктивності, притаманної процесові визначення відповідного підходу до результату чи наслідків консультації з корпоративних фінансів у фінансових звітах;
- наскільки результат консультації стосовно корпоративних фінансів безпосередньо вплине на суми, відображені у фінансових звітах, а також те, наскільки ці суми є суттєвими для фінансових звітів; та
- чи залежить результативність консультації з корпоративних фінансів від певного облікового під'їду чи подання у фінансових звітах і чи є сумніви щодо відповідності облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що створюється, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийняттого рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, для виконання послуги; або
- залучення професіонала, який не брав участі у наданні клієнтові з аудиту консультаційної послуги з корпоративних фінансів, для надання групі з проведення аудиту консультації стосовно послуги та проведення огляду облікового підходу та будь-якого іншого підходу до складання фінансових звітів.

290.218 Якщо результативність консультації з корпоративних фінансів залежить від конкретного облікового підходу або подання інформації у фінансових звітах та

- а) група з проведення аудиту має ґрунтовні сумніви щодо відповідності певного облікового підходу або подання згідно з відповідною

концептуальною основою фінансової звітності; та

- б) результат або наслідки консультації з корпоративних фінансів матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок,

загроза власної оцінки буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийнятного рівня; і в такому випадку консультацію з корпоративних фінансів надавати не слід.

290.219 Надання послуг з корпоративних фінансів, які передбачають просування, торговельні операції чи гарантоване розміщення акцій клієнта з аудиту створює настільки значну загрозу захисту чи власної оцінки, що жодний застережний захід не може зменшити її до прийнятного рівня. Відповідно, фірма не повинна надавати такі послуги клієнтові з аудиту.

Гонорари

Гонорари: відносний розмір

290.220 Якщо загальний гонорар, що сплачується клієнтом з аудиту, становить велику частину загальних гонорарів фірми, яка складає аудиторський висновок, залежність від такого клієнта або групи клієнтів та занепокоєність щодо можливості втратити клієнта може створити загрозу власного інтересу або тиску. Значущість загрози залежатиме від таких чинників, як

- операційна структура фірми;
- чи є фірма усталеною, чи вона була створена нещодавно; та
- якісна та/або кількісна значущість клієнта для фірми.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- зменшення залежності від клієнта;
- зовнішні огляди контролю якості; або
- консультування з третьою стороною, наприклад, з професійним регулювальним органом чи з іншим професійним бухгалтером стосовно основних суджень з аудиту.

290.221 Загроза власного інтересу чи примусу також виникає, якщо гонорари, що виплачуються клієнтом з аудиту, становлять велику частку доходів від клієнтів окремого партнера чи значну частку доходів окремого офісу фірми. Значущість загрози залежатиме від таких чинників:

- значущість клієнта у якісному та/або кількісному плані для партнера чи офісу; та
- те, якою мірою винагорода партнера чи партнерів в офісі залежить від гонорарів, отриманих від цього клієнта.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати

- зменшення залежності від цього клієнта з аудиту;
- залучення додаткового професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи або надання необхідних консультацій; або
- регулярне проведення незалежних внутрішніх або зовнішніх оглядів якості

виконання завдання.

Клієнти з аудиту та суспільно значимі суб'єкти господарювання

290.222 Якщо клієнт з аудиту є суспільно значимим суб'єктом господарювання і протягом двох років поспіль загальна сума гонорарів від цього клієнта та зв'язаних з ним суб'єктів господарювання (на які поширюються міркування, викладені у параграфі 290.27) становить більш ніж 15% від загальної суми гонорарів, отриманих фірмою, що складає аудиторський висновок стосовно фінансових звітів клієнта, то фірма розкриває особам, які відповідають за управління клієнтом з аудиту, той факт, що загальна величина таких гонорарів становить більш ніж 15% від загальної суми гонорарів, отриманих фірмою, обговорює, які із застережних заходів, указаних далі, будуть вжиті для зменшення загрози до прийнятного рівня, та вживає вибрані застережні заходи:

- перед наданням аудиторського висновку стосовно фінансових звітів за другий рік професійний бухгалтер, який не є членом фірми, що складає висновок стосовно фінансових звітів, здійснює огляд контролю якості виконання такого завдання або професійний регулювальний орган здійснює огляд такого завдання, який є еквівалентним оглядові контролю якості завдання ("огляд до надання висновку"); або
- після того, як аудиторський висновок стосовно фінансових звітів за другий рік випущений, і перед наданням аудиторського висновку стосовно фінансових звітів за третій рік, професійний бухгалтер, який не є членом фірми, що складає висновок стосовно фінансових звітів, або професійний регулювальний орган здійснює огляд аудиту за другий рік, який є еквівалентним оглядові контролю якості завдання ("огляд після надання висновку").

Якщо загальна сума гонорарів значно перевищує 15%, фірма визначає, чи є значущість загрози такою, що огляд після надання висновку не зменшить загрози до прийнятного рівня і, отже, потрібно проводити огляд до надання висновку. У таких випадках виконують огляд до надання висновку.

Після того, якщо сума гонорарів продовжуватиме перевищувати 15% щороку, цей факт розкривають особам, які відповідають за управління, й обговорюють його з ними, а також застосовують один із перелічених вище застережних заходів. Якщо гонорари значно перевищують 15%, фірма визначає, чи є значущість загрози такою, що огляд після надання висновку не зменшить загрози до прийнятного рівня, і, отже, необхідно проводити огляд до надання висновку. У таких випадках проводять огляд до надання висновку.

Гонорари: прострочені

290.223 Загроза власного інтересу може виникати, якщо гонорар до сплати клієнтом з аудиту залишається несплаченим протягом тривалого часу, особливо, якщо значна частина не сплачується до надання аудиторського висновку на наступний рік. Як правило, передбачається, що фірма вимагає сплати таких гонорарів до того, як такий звіт про аудит випущений. Якщо гонорари лишаються несплаченими після того, як звіт випущений, оцінюють існування та значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вживають заходів для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладом такого застережного заходу є залучення додаткового професійного бухгалтера, який

не брав участі у завданні з аудиту, для надання консультацій чи для огляду виконаної роботи. Фірмі також слід визначити, чи можна вважати прострочений гонорар як позику клієнту, та чи буде прийнятним для фірми, з огляду на суттєвість простроченого гонорару, знову працювати з цим клієнтом чи продовжувати завдання з аудиту.

Умовні гонорари

290.224 Умовні гонорари – це гонорари, розраховані за попередньо визначеною основою, яка пов'язує їх із завершенням операції або результатом послуг, виконаних фірмою. Для цілей цього розділу гонорари не вважаються умовними, якщо їх встановив суд чи інший державний орган.

290.225 Умовні гонорари, виставлені до сплати прямо або опосередковано, наприклад через посередника, фірмою у зв'язку з завданням з аудиту, створюють загрози власного інтересу, який є настільки значним, що вжиття будь-якого застережного заходу не може зменшити загрозу до прийнятного рівня. Відповідно, фірмі не слід укладати такої угоди про гонорари.

290.226 Умовні гонорари, виставлені до сплати прямо або опосередковано, наприклад через посередника, фірмою у зв'язку з послугою, що не є послугою з надання впевненості, наданою клієнтові з аудиту, можуть також створювати загрозу власного інтересу. Створена загроза буде настільки значною, що вжиття будь-якого застережного заходу не може зменшити загрозу до прийнятного рівня, якщо:

- а) гонорар, виставлений фірмою, що складає висновок стосовно фінансових звітів, і цей гонорар є суттєвим або очікується, що він буде суттєвим для фірми;
- б) гонорар, виставлений мережевою фірмою, яка бере участь у значній частині аудиту, і цей гонорар є суттєвим або очікується, що він буде суттєвим для фірми;
- в) завершення послуги, що не є послугою з надання впевненості, а, отже, і сума гонорару, залежить від майбутнього або нинішнього судження, пов'язаного з аудитом суттєвої суми у фінансових звітах.

Відповідно, такі угоди не слід приймати.

290.227 Для інших угод про умовні гонорари, виставлені фірмою за послугу, що не є послугою з надання впевненості, клієнтові з аудиту, існування та значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників, як

- діапазон можливих сум гонорару;
- чи встановлює відповідний орган певний результат стосовно питання, щодо якого буде визначено умовний гонорар;
- характер послуги; та
- вплив події чи операції на фінансові звіти.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи, для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є

- залучення професійного бухгалтера для огляду відповідної аудиторської

- роботи або надання необхідних консультацій; або
- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, до виконання послуги, що не є послугою з надання впевненості.

Політики винагороди та оцінки

290.228 Загроза власного інтересу виникає тоді, коли оцінюють роботу члена групи з проведення аудиту або визначають його винагороду за продаж послуг, які не є послугами з надання впевненості, такому клієнтові з аудиту. Значущість загрози залежатиме від

- того, яка частка винагороди цієї особи чи оцінки її діяльності базується на продажі таких послуг;
- ролі цієї особи в групі з проведення аудиту; та
- того, чи впливає продаж таких послуг на рішення щодо службового підвищення.

Слід оцінити значущість загрози і, якщо рівень загрози не є прийнятним, фірма або має або переглянути план винагороди чи процес оцінювання для такої особи, або вжити застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є

- відкликання таких членів з групи з проведення аудиту; або
- залучення професійного бухгалтера для огляду роботи члена групи з проведення аудиту.

290.229 Оцінку роботи провідного партнера з аудиту чи визначення його винагороди не слід здійснювати на основі успішності продажу послуг, що не є послугами з надання впевненості, клієнтові з аудиту цього партнера. Це не повинно перешкоджати нормальним заходам розподілу прибутків між партнерами фірми.

Подарунки та знаки гостинності

290.230 Прийняття подарунків чи знаків гостинності від клієнта з аудиту може створювати загрози власного інтересу та особистих стосунків. Якщо фірма або член групи з проведення аудиту приймає подарунки чи знаки гостинності, окрім випадків, коли їхня вартість яких є явно незначною, то створювані загрози будуть настільки значущими, що застосування будь-якого застережного заходу не може зменшити до прийнятного рівня. Отже, фірма чи член групи з проведення аудиту не повинні приймати таких подарунків чи знаків гостинності.

Поточна судова справа чи загроза судової справи

290.231 Якщо відбувається судова справа чи існує ймовірність її порушення між фірмою або членом групи з проведення аудиту та клієнтом з аудиту, виникає загроза власного інтересу або тиску. Стосунки між управлінським персоналом клієнта та членами групи з проведення аудиту повинні характеризуватись абсолютною неупередженістю та розкриттям повної інформації щодо всіх аспектів ділових операцій клієнта. Якщо фірма та управлінський персонал клієнта є протилежними сторонами судової справи, що розглядається чи загроза якої існує, і це впливає на готовність управлінського персоналу розкривати повну інформацію, створюються загрози власного інтересу та тиску. Значущість загроз, що виникають,

залежатиме від таких чинників як

- суттєвість судової справи; та
- чи пов'язана судова справа з попереднім завданням з аудиту.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Прикладами таких застережених заходів є

- відкликання члена групи з надання впевненості, якщо судова справа стосується його; або
- залучення професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи.

Якщо ці застережні заходи не зменшують загрози до прийнятного рівня, єдиним належним заходом є відмова від завдання з аудиту чи відмова від прийняття завдання з аудиту.

Параграфи 290.232 – 290.499 пропущені навмисно.

Звіти з обмеженим використанням та розповсюдженням

Вступна частина

- 290.500 Вимоги незалежності, викладені у Розділі 290, застосовуються до всіх завдань з аудиту. Однак за деяких обставин при виконанні завдань з аудиту, коли звіт має обмеження щодо використання та розповсюдження, та за виконання умов, описаних у параграфах 290.501 – 290.502, вимоги незалежності, викладені у цьому розділі, можуть бути змінені, як передбачено в параграфах 290.505 – 290.514. Ці параграфи застосовуються лише до завдання з аудиту фінансових звітів спеціального призначення, яке (а) має дати висновок у позитивній або негативній формі стосовно того, що фінансові звіти підготовлені в усіх суттєвих аспектах згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності, зокрема, якщо це концептуальна основа достовірного подання, що фінансові звіти дають правдивий і справедливий погляд або достовірне відображення, в усіх суттєвих аспектах, згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності та (б) якщо звіт про аудит має обмеження щодо використання та розповсюдження. Зміни не дозволяються у випадку, якщо аудит фінансових звітів вимагається за законом або регулятивними вимогами.
- 290.501 Зміни вимог Розділу 290 дозволяються, якщо визначеним користувачам (а) відомі мета й обмеження звіту і (б) вони чітко висловили свою згоду на застосування змінених вимог незалежності. Визначені користувачі можуть дізнатися про мету й обмеження звіту завдяки своїй участі – прямо чи опосередковано через свого представника, який має повноваження діяти від імені таких користувачів, – у встановленні характеру й обсягу завдання. Така участь посилює здатність фірми підтримувати зв'язок з визначеними користувачами у питаннях незалежності, зокрема стосовно обставин, що є доречними при оцінці загроз незалежності, та стосовно відповідних застережних заходів, необхідних для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня, а також з метою отримання їхньої згоди на зміну вимог незалежності, що застосовуватимуться.
- 290.502 Фірма повідомляє (наприклад, у листі-завданні) визначеним користувачам інформацію стосовно вимог незалежності, що застосовуватимуться при виконанні завдання з аудиту. Якщо визначені користувачі – це певний клас користувачів (наприклад, позичальники в угоді про позику, надану синдикатом), конкретні прізвища яких неможливо визначити на час встановлення умов завдання, таких користувачів слід згодом повідомити про вимоги незалежності, на які представник дав згоду (наприклад, представник, який забезпечує ознайомлення усіх користувачів з листом-завданням фірми).
- 290.503 Якщо фірма складає для того самого клієнта й аудиторський висновок, який не має обмежень щодо використання та розповсюдження, то положення параграфів 290.500 – 290.514 не змінюють вимоги застосування положень параграфів 290.1 – 290.232 до такого завдання з аудиту.
- 290.504 Зміни вимог Розділу 290, які дозволені за умов, викладених вище, описані в параграфах 290.505 – 290.514. Дотримання положень Розділу 290 в усіх інших аспектах вимагається.

Суспільно значимі суб'єкти господарювання

- 290.505 Якщо виконуються умови, викладені в параграфах 290.500 – 290.502, то не потрібно застосовувати додаткові вимоги, викладені у параграфах 290.100 – 290.232, що застосовуються до завдань з аудиту для суспільно значимих

суб'єктів господарювання.

Зв'язані суб'єкти господарювання

290.506 Якщо умови, викладені в параграфах 290.500 – 290.502, виконуються, то посилання на клієнта з аудиту не включають зв'язаних з ним суб'єктів господарювання. Однак якщо група з проведення аудиту знає, чи має підстави вважати, що відносини або обставини, які стосуються зв'язаного суб'єкта господарювання клієнта, є доречними при оцінюванні незалежності фірми від клієнта, то діяльність групи з проведення аудиту при виявленні та оцінюванні загроз незалежності, а також при застосуванні відповідних застережних заходів має охоплювати і цей зв'язаний суб'єкт господарювання вживати.

Мережі та мережеві фірми

290.507 Якщо виконуються умови, викладені в параграфах 290.500 – 290.502, то посилання на фірми не включає мережеві фірми. Проте, якщо фірмі відомо, або вона має підстави вважати, що внаслідок інтересу або відносин мережевої фірми створюються загрози, то їх слід включати в оцінку загроз незалежності.

Фінансові інтереси, позики та гарантії, тісні ділові відносини, а також родинні та особисті стосунки

290.508 Якщо виконуються умови, викладені в параграфах 290.500 – 290.502, то відповідні положення, викладені в параграфах 290.102 – 290.145, застосовуються лише до членів групи з виконання завдання, членів їхніх сімей та близьких родичів.

290.509 Крім того, слід визначити, чи створюються загрози для незалежності через інтереси та відносини, як описано в параграфах 290.102 – 290.145, між клієнтом з аудиту та членами групи з проведення аудиту,

- а) які надають консультації стосовно спеціалізованих чи галузевих питань, операцій або подій; або
- б) які здійснюють контроль якості цього завдання, у тому числі які виконують огляд контролю якості завдання.

Слід оцінити значущість будь-яких загроз, щодо яких у групи з виконання завдання є підстави вважати, що вони створюються через інтереси та відносини між клієнтом з аудиту та іншими особами у фірмі, які можуть безпосередньо впливати на результат завдання з аудиту, включаючи тих, хто рекомендує компенсацію управлінському персоналу, або хто здійснює безпосередній нагляд за його діяльністю або іншим чином здійснює нагляд за роботою партнера завдання з аудиту у зв'язку з виконанням даного завдання з аудиту (у тому числі усіх наступних щодо партнера завдання вищих рівнів до особи, яка є старшим чи керівним партнером фірми (обіймає посаду головного виконавчого директора чи подібну посаду)).

290.510 Слід також оцінити значущість будь-яких загроз, щодо яких у групи з виконання завдання є підстави вважати, що вони створюються через фінансові інтереси окремих осіб у клієнті з аудиту, як описано в параграфах 290.108 – 290.111 та параграфах 290.113 – 290.115.

290.511 Якщо рівень загрози незалежності є неприйнятним, то застосовують запобіжні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятного рівня.

290.512 Застосовуючи положення, викладені в параграфах 290.106 – 290.115, до інтересів фірми, якщо фірма має суттєвий фінансовий інтерес, безпосередній або

опосередкований, у компанії клієнта з аудиту, загроза власної оцінки, що виникає, може бути настільки значною, що застосування жодного запобіжного заходу не зможе зменшити її до прийнятного рівня. Відповідно, фірма не повинна мати такий фінансовий інтерес.

Працевлаштування в клієнті з аудиту

290.513 Слід оцінити значущість будь-яких загроз внаслідок відносин працевлаштування, як описано в параграфах 290.134 – 290.138. Якщо існує загроза, рівень якої є неприйнятним, застосовуються застережні заходи для усунення такої загрози, або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами застережних заходів, які можуть бути доречними, є приклади, уміщені в параграфі 290.136.

Надання послуг, які не є наданням упевненості

290.514 Якщо фірма виконує для клієнта з аудиту завдання з метою надання висновку з обмеженим використанням та розповсюдженням і надає цьому клієнтові з аудиту послугу, яка не є наданням упевненості, то мають виконуватись положення параграфів 290.156 – 290.232, залежно від параграфів 290.504 – 290.507.

РОЗДІЛ 291
НЕЗАЛЕЖНІСТЬ – ЗАВДАННЯ З АУДИТУ ТА ОГЛЯДУ
ЗМІСТ

	Параграф
Структура розділу	291.1
Концептуальна основа: підхід до незалежності	291.4
Завдання з надання впевненості	291.12
Завдання з надання впевненості на основі тверджень	291.17
Завдання з надання впевненості на основі безпосередньої звітності	291.20
Звіти з обмеженим використанням та розповсюдженням	291.21
Кілька відповідальних сторін	291.28
Документація	291.29
Період виконання завдання	291.30
Інші міркування	291.33
Застосування підходу за Концептуальною основою до незалежності	291.100
Фінансові інтереси	291.104
Позики і гарантії	291.113
Ділові відносини	291.119
Сімейні та особисті стосунки	291.121
Працевлаштування у клієнта з надання впевненості	291.128
Нещодавня робота у клієнта з надання впевненості	291.132
Робота директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості	291.135
Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтом з надання впевненості	291.139
Надання послуг, що не є наданням упевненості, клієнтам з надання впевненості	291.140
Відповідальність управлінського персоналу	291.143
Інші міркування	291.148
Гонорари	291.151
Гонорари: відносний розмір	291.151
Гонорари: прострочені	291.153
Умовні гонорари	291.154
Подарунки та знаки гостинності	291.158
Поточна судова справа чи її загроза	291.159

Структура розділу

- 291.1 У цьому розділі розглядаються вимоги незалежності для завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту чи завданнями з огляду. Вимоги незалежності для завдань з аудиту чи огляду розглядаються у Розділі 290. Якщо клієнт з надання впевненості є також клієнтом з аудиту чи огляду, вимоги, викладені в Розділі 290, застосовуються також до фірми, мережевих фірм і членів груп з проведення аудиту чи огляду. За деяких обставин, при виконанні завдання з надання впевненості, якщо висновок про надання впевненості має обмеження щодо використання та розповсюдження і виконуються певні умови, то вимоги незалежності, викладені у цьому розділі, можуть бути змінені, як передбачено в параграфах 291.21 – 291.27.
- 291.2 Завдання з надання впевненості покликані підвищити ступінь довіри визначених користувачів до результатів оцінки або вимірювання предмету завдання відповідно до встановлених критеріїв. У Міжнародній концептуальній основі завдання з надання впевненості (Концептуальна основа надання впевненості), виданій Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, викладено опис елементів і цілей завдання з надання впевненості та визначено завдання, до яких застосовуються Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ). Опис елементів і цілей завдання з надання впевненості наведено у Концептуальній основі надання впевненості.
- 291.3 Дотримання фундаментальних принципів об'єктивності вимагає незалежності від клієнтів з надання впевненості. У випадку завдань з надання впевненості, – оскільки це відповідає суспільним інтересам, і, отже, вимагається цим Кодексом етики – члени груп з надання впевненості та фірми повинні бути незалежними від клієнтів з надання впевненості; необхідно також оцінювати будь-які загрози, щодо яких фірма має підстави вважати, що вони виникають внаслідок інтересів чи відносин мережевої фірми. Крім того, якщо групі з надання впевненості відомо, чи вона має підстави вважати, що відносини чи обставини, які стосуються зв'язаного суб'єкта господарювання клієнта з надання впевненості, доречні до оцінки незалежності фірми від клієнта, то діяльність групи з надання впевненості при виявленні та оцінюванні загроз незалежності та при застосуванні відповідних застережних заходів має охоплювати такий зв'язаний суб'єкт господарювання.

Концептуальна основа: підхід до незалежності

- 291.4 Мета цього розділу – допомогти фірмам і членам груп з надання впевненості у застосуванні описаного далі підходу за концептуальною основою для досягнення та збереження незалежності.
- 291.5 Незалежність включає
- а) незалежність думки
тобто такої спрямованості думки, яка дає можливість висловити висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти доброчесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом;
 - б) незалежність поведінки
тобто уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, зважуючи всі конкретні факти й обставини, дійшла би висновку, що доброчесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми чи члена групи з надання впевненості знаходилися під загрозою.
- 291.6 Підхід за концептуальною основою застосовується професійними бухгалтерами для

- а) виявлення загроз незалежності;
- б) оцінки значущості виявлених загроз; та
- в) застосування застережних заходів, необхідних для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня.

Коли професійний бухгалтер встановлює, що належних застережних заходів немає або їх не можна застосувати для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня, професійний бухгалтер усуває обставини чи відносини, що створюють ці загрози, або відмовляється від виконання завдання з надання впевненості чи припиняє його виконання.

Застосовуючи цю концептуальну основу, професійний бухгалтер користується професійним судженням.

- 291.7 Багато різних обставин чи їх сукупність можуть бути доречними при оцінюванні загроз незалежності. Неможливо визначити кожен ситуацію, яка створює загрози для незалежності, та визначити відповідну дію. Тому цей Кодекс встановлює концептуальну основу, яка вимагає від фірм та членів груп з надання впевненості виявляти, оцінювати та розглядати загрози незалежності. Підхід за концептуальною основою допомагає професійним бухгалтерам-практикам виконувати етичні вимоги цього Кодексу. Він передбачає численні варіанти обставин, що створюють загрози для незалежності і може стримувати професійного бухгалтера від висновку що певна ситуація дозволена, якщо вона не є конкретно заборонена.
- 291.8 В параграфі 290.100 і далі описано, як застосовується підхід за концептуальною основою до питань незалежності. В цих параграфах не розглядаються всі обставини та взаємовідносини, що створюють або можуть створити загрози для незалежності.
- 291.9 Вирішуючи питання про те, приймати чи продовжувати завдання, або про те, чи може певна особа бути членом групи з надання впевненості, фірма визначає та оцінює будь-які загрози для незалежності. Якщо рівень загроз неприйнятний і треба вирішити питання про те, чи приймати завдання або чи включати певну особу до групи з надання впевненості, то фірма визначає, чи існують застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Якщо необхідно прийняти рішення про те, чи продовжувати завдання, то фірма визначає, чи будуть застережні заходи, що застосовуються, і надалі ефективними для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня, або ж необхідно буде вжити інші застережні заходи або припинити виконання завдання. Якщо у період виконання завдання до фірми надійде нова інформація про певну загрозу, фірма оцінює значущість такої загрози у відповідності з підходом за концептуальною основою.
- 291.10 У цьому розділі йдеться про значущість загроз для незалежності. Оцінюючи значущість загрози, слід брати до уваги як якісні, так і кількісні чинники.
- 291.11 У цьому розділі у більшості випадків не наводяться приписи щодо конкретної відповідальності окремих осіб у фірмі за дії, пов'язані з незалежністю, оскільки відповідальність може бути різною в залежності від розмірів, структури й організації фірми. Міжнародні стандарти контролю якості вимагають від фірми встановлювати політики і процедури, які повинні надати достатню впевненість у тому, що незалежність забезпечується, коли цього вимагають відповідні стандарти етики.

Завдання з надання впевненості

- 291.12 Як пояснюється далі у розділі “Завдання з надання впевненості”, у завданні з

надання впевненості професійний бухгалтер-практик висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів (які не є відповідальною стороною) про результат оцінювання або вимірювання предмета завдання за певними критеріями.

- 291.13 Результатом оцінювання або вимірювання предмету завдання є інформація, отримана внаслідок застосування певних критеріїв до предмету завдання. Термін “інформація з предмету завдання” означає результат оцінювання чи вимірювання предмету завдання. Наприклад, у Концептуальній основі вказано, що твердження стосовно ефективності внутрішнього контролю (інформація з предмету завдання) отримують внаслідок застосування певної концептуальної основи для оцінювання ефективності внутрішнього контролю, як-от (критеріїв) COSO² чи CoCo³ до внутрішнього контролю, процесу (предмету завдання).
- 291.14 Завдання з надання впевненості можуть бути завданнями, що базуються на оцінці або безпосередній звітності. У будь-якому випадку вони стосуються трьох окремих сторін: професійного бухгалтера-практика, відповідальної сторони та визначених користувачів.
- 291.15 У завданні з надання впевненості на основі тверджень оцінювання або вимірювання предмету завдання виконується відповідальною стороною, а інформація з предмету завдання має вигляд твердження відповідальної сторони, яке вона надає визначеним користувачам.
- 291.16 У завданні з надання впевненості на основі безпосередньої звітності професійний бухгалтер-практик або безпосередньо виконує оцінювання чи вимірювання предмету завдання, або отримує пояснення від відповідальної сторони, що виконала оцінювання або вимірювання, яке є недоступним для визначених користувачів. Інформація з предмета завдання надається визначеним користувачам у висновку про надання впевненості.

Завдання з надання впевненості на основі тверджень

- 291.17 У завданні з надання впевненості на основі тверджень члени групи з надання впевненості та фірма мають бути незалежними від клієнта з надання впевненості (сторони, яка відповідає за інформацію з предмета завдання і яка може бути відповідальною за предмет завдання). Такі вимоги щодо незалежності забороняють певні стосунки між членами групи з надання впевненості та (а) директорами чи посадовими особами та (б) працівниками клієнта, спроможними безпосередньо та істотно вплинути на інформацію з предмета завдання. Крім того, слід встановити, чи створюються загрози для незалежності внаслідок стосунків з працівниками клієнта, спроможними істотно впливати на предмет завдання. Слід також оцінити значущість будь-яких загроз, що, як фірма має підстави вважати, можуть бути спричинені інтересами та стосунками мережевої фірми⁴.
- 291.18 У більшості завдань з надання впевненості на основі тверджень відповідальна сторона несе відповідальність і за інформацію з предмету завдання, і за предмет завдання. Проте у деяких завданнях відповідальна сторона може не бути відповідальною за предмет завдання. Наприклад, якщо професійний бухгалтер-практик залучений для виконання завдання з надання впевненості щодо звіту, який склав консультант з екологічних питань стосовно практики раціонального використання ресурсів компанії для розповсюдження такого звіту серед визначених користувачів, відповідальною стороною щодо інформації з предмету

²“Внутрішній контроль: інтегрована база”, Комітет організацій-спонсорів комісії Джеймса Тредуея.

³“Керівні положення щодо контролю оцінювання: принципи CoCo”, Рада з критеріїв контролю, Інститут сертифікованих бухгалтерів Канади.

⁴ Керівні положення щодо того, що таке мережева фірма, див. в параграфах 290.13 – 290.24.

завдання є консультант з екологічних питань, але компанія несе відповідальність за предмет завдання (практики раціонального використання ресурсів).

- 291.19 У завданнях з надання впевненості на основі тверджень, коли відповідальна сторона несе відповідальність за інформацію з предмету завдання, а не за предмет завдання, члени групи з надання впевненості та фірма мають бути незалежними від сторони, що відповідає за інформацію з предмету завдання (клієнта з надання впевненості). Крім того, слід розглядати будь-які загрози, що, як фірма має підстави вважати, можуть виникати внаслідок існування інтересів і стосунків між членом групи з завдання надання впевненості, фірмою, мережевою фірмою та стороною, відповідальною за предмет завдання.

Завдання з надання впевненості на основі безпосередньої звітності

- 291.20 У завданні з надання впевненості на основі безпосередньої звітності члени групи з надання впевненості та фірма мають бути незалежними від клієнта з надання впевненості (сторони, відповідальної за предмет завдання). Слід також оцінювати будь-які загрози, що, як фірма має підстави вважати, можуть виникати внаслідок існування інтересів і стосунків.

Звіти з обмеженим використанням та розповсюдженням

- 291.21 За певних обставин, коли звіт є звітом з обмеженим використанням та розповсюдженням, та за виконання умови, викладених у цьому параграфі та у параграфі 290.22, вимоги щодо незалежності, уміщені у цьому розділі, можуть бути змінені. Зміни вимог Розділу 291 дозволяються, якщо визначеним користувачам звіту (а) відомі мета, інформація з предмету завдання та обмеження звіту та (б) вони чітко висловили свою згоду на застосування змінених вимог незалежності. Визначені користувачі можуть дізнатися про мету, інформацію з предмету завдання й обмеження щодо використання звіту завдяки своїй участі – прямо чи опосередковано через свого представника, який має повноваження діяти від імені таких користувачів, – у встановленні характеру й обсягу завдання. Така участь посилює здатність фірми підтримувати зв'язок з визначеними користувачами у питаннях незалежності, зокрема стосовно обставин, що є доречними при оцінюванні загроз для незалежності, та стосовно відповідних застережних заходів, необхідних для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня, а також з метою отримання їхньої згоди на зміну вимог незалежності, що застосовуватимуться.
- 291.22 Фірма повідомляє (наприклад, у листі-завданні) визначеним користувачам інформацію стосовно вимог щодо незалежності, які застосовуватимуться при виконанні завдання з надання впевненості. Якщо визначені користувачі – це певний клас користувачів (наприклад, позичальники в угоді про позику, надану синдикатом), конкретні прізвища яких неможливо визначити на час встановлення умов завдання, таких користувачів слід згодом повідомити про вимоги незалежності, на які представник дав згоду (наприклад, представник, який забезпечує ознайомлення усіх користувачів з листом-завданням фірми).
- 291.23 Якщо фірма складає для того самого клієнта також і висновок про надання впевненості, який не має обмежень щодо використання та розповсюдження, положення параграфів 291.25 – 291.27 не змінюють вимоги застосування положень параграфів 291.1 – 291.159 до такого завдання з надання впевненості. Якщо фірма складає для того самого клієнта і аудиторський висновок, незалежно від того, чи має він обмеження щодо використання та розповсюдження, положення Розділу 290 застосовуються до такого завдання з аудиту.
- 291.24 Зміни вимог Розділу 291, які дозволені за умов, викладених вище, описані в параграфах 291.25 – 291.27. Дотримання положень Розділу 291 в усіх інших

аспектах вимагається.

291.25 Якщо виконуються умови, викладені в параграфах 291.21 – 291.22, відповідні положення параграфів 291.104 – 291.134 застосовуються до всіх членів групи з виконання завдання, а також їхніх членів сімей та близьких родичів. Крім того, слід визначити, чи створюються загрози незалежності інтересами та відносинами між клієнтом з надання впевненості та членами групи з надання впевненості,

- а) які надають консультації стосовно спеціалізованих технічних чи конкретних галузевих питань, операцій або подій; та
- б) які здійснюють контроль якості цього завдання, у тому числі тими, хто виконує огляд контролю якості завдання.

Слід також оцінити, посилаючись на положення параграфів 291.104 – 291.134, будь-які загрози, щодо яких у групи з виконання завдання є підстави вважати, що вони створюються через інтереси та відносини між клієнтом з надання впевненості та іншими особами у фірмі, які можуть безпосередньо впливати на результат завдання з надання впевненості, включаючи тих, хто рекомендує компенсацію управлінському персоналу, або хто здійснює безпосередній нагляд за його діяльністю чи іншим чином здійснює нагляд за роботою партнера завдання з надання впевненості у зв'язку з виконанням даного завдання з надання впевненості.

291.26 Навіть якщо виконуються умови, викладені в параграфах 291.21 – 291.22, якщо фірма має істотний фінансовий інтерес (прямий або опосередкований) в компанії клієнта з надання впевненості, загроза власного інтересу, що виникає, може бути настільки значною, що жодні застережні заходи не зможуть зменшити її до прийнятного рівня. Відповідно, фірма не повинна мати такий фінансовий інтерес. Крім того, фірма має виконувати інші застосовні положення цього розділу, описані в параграфах 291.113 – 291.159.

291.27 Слід оцінити також будь-які загрози, що, як вважає фірма, створюються інтересами та відносинами мережевої фірми.

Кілька відповідальних сторін

291.28 У деяких завданнях з надання впевненості може бути кілька відповідальних сторін, незалежно від того, чи є такі завдання завданнями з надання впевненості на основі тверджень чи на основі безпосередньої звітності. У таких завданнях, визначаючи, чи необхідно застосувати положення цього розділу до кожної відповідальної сторони, фірма може враховувати, чи створюватиме інтерес або стосунки між фірмою або членом групи з надання впевненості та конкретною відповідальною стороною загрозу для незалежності, яка не є явно незначною, у контексті інформації з предмету завдання. При цьому слід враховувати такі фактори:

- суттєвість інформації з предмету завдання (або предмету завдання), за яку несе відповідальність конкретна відповідальна сторона;
- ступінь громадського інтересу, пов'язаного з завданням.

Якщо фірма визначає, що загроза для незалежності, створена таким інтересом чи стосунками з конкретною відповідальною стороною, буде явно незначною, застосування всіх положень цього розділу до такої відповідальної сторони, можливо, і не буде необхідним.

Документація

291.29 Документація містить докази для професійного судження бухгалтера при складанні висновків стосовно виконання вимог незалежності. Відсутність документації не є визначальним чинником того, чи розглядала фірма певне конкретне питання, ні

того, чи є вона незалежною.

Професійний бухгалтер документує висновки стосовно виконання вимог незалежності, а також сутність будь-яких відповідних обговорень, що дають підстави для таких висновків. Відповідно,

- а) якщо застережні заходи для зменшення загрози до прийнятного рівня необхідні, професійний бухгалтер документує характер такої загрози і застережні заходи, що діють або застосовуються, які зменшують загрозу до прийнятного рівня; та
- б) якщо для визначення необхідності застережних заходів потрібно було провести глибокий аналіз загрози і професійний бухгалтер дійшов висновку, що вони не були необхідні, оскільки рівень загрози й без того прийнятний, професійний бухгалтер документує характер загрози та підстави для висновку.

Період виконання завдання

291.30 Незалежність від клієнта з надання впевненості вимагається як протягом періоду виконання такого завдання, так і протягом періоду, що його охоплює інформація з предмета завдання. Період виконання завдання починається, коли група з надання впевненості починає виконувати послуги з надання впевненості, і закінчується, коли надається висновок з надання впевненості, або коли будь-яка сторона повідомляє про закінчення професійних взаємовідносин чи про надання остаточного висновку з надання впевненості, – залежно від того, яка з цих подій відбувається пізніше.

291.31 Коли суб'єкт господарювання стає клієнтом з надання впевненості протягом чи після періоду, що його охоплює інформація з предмету завдання, стосовно якої фірма надаватиме висновок, фірма повинна визначити, чи створюються загрози для незалежності внаслідок

- а) фінансових чи ділових стосунків з клієнтом з надання впевненості протягом періоду, що його охоплює інформація з предмета завдання або пізніше, але до прийняття завдання з надання впевненості; або
- б) попередніх послуг, наданих клієнтові з надання впевненості.

291.32 Якщо послуга, яка не є послугою з надання впевненості, була надана клієнтові з надання впевненості протягом періоду, що його охоплює інформація з предмету завдання чи пізніше, але до того, як група з надання впевненості розпочала виконання послуги з надання впевненості, фірма оцінює загрозу для незалежності, створену такою послугою. Якщо рівень загрози не є прийнятним, то завдання з надання впевненості слід приймати лише якщо застосовуються застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- не включення персоналу, який надавав послуги, що не є послугами з надання впевненості, до складу групи з надання впевненості;
- залучення професійного бухгалтера для здійснення огляду роботи з надання впевненості та послуг, які не є наданням упевненості, при потребі;
- залучення іншої фірми для огляду результатів наданих послуг, що не є наданням упевненості, або повторного виконання послуг, що не є наданням упевненості, тією мірою, якою це необхідно для прийняття на себе такою іншою фірмою відповідальності за такі послуги.

Проте, якщо послуга, яка не є наданням упевненості, не була завершена і завершити її чи припинити її надання неможливо до початку виконання

професійних послуг у зв'язку із завданням з надання впевненості, фірма приймає завдання з надання впевненості лише якщо її вдовольняє те, що

- а) послуга, що не є наданням упевненості, буде завершена протягом короткого періоду часу; або
- б) клієнт вжив заходи з метою передати цю послугу іншому надавачеві послуги протягом короткого періоду часу.

Протягом періоду надання послуги, якщо необхідно, застосовують застережні заходи. Крім того, предмет завдання обговорюють з найвищим управлінським персоналом.

Інші міркування

291.33 Трапляються випадки ненавмисного порушення вимог цього розділу. Якщо відбувається таке ненавмисне порушення, то воно, як правило, не має негативного впливу на незалежність фірми, за умови, що фірма встановила належні політики і процедури контролю якості, еквівалентні тим, яких вимагають Міжнародні стандарти контролю якості для забезпечення незалежності, і що після виявлення такого порушення його оперативно виправляють і застосовують усі необхідні застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Фірма визначає, чи обговорювати це питання з найвищим управлінським персоналом.

Параграфи 291.34 – 291.99 пропущені навмисно.

Застосування підходу за Концептуальною основою до незалежності

291.100 В параграфах 291.104 – 291.159 описано конкретні обставини та відносини, що створюють або можуть створити загрози для незалежності. В цих параграфах описано потенційні загрози та види застережних заходів, які можуть бути доречними для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня, та окреслено певні ситуації, коли жоден застережний захід не може зменшити загрози до прийнятного рівня. В параграфі не описано всі обставини та стосунки, які створюють або можуть створити загрозу для незалежності. Фірма і члени групи з надання впевненості оцінюють наслідки подібних, але інших обставин і стосунків та визначають, чи можна застосувати застережні заходи, описані в параграфах 200.11 – 200.14, якщо необхідно, для усунення загроз для незалежності або зменшення їх до прийнятного рівня.

291.101 У вказаних параграфах демонструється, як застосовується підхід за концептуальною основою до завдань з надання впевненості та як їх слід читати у поєднанні з параграфом 291.28, у якому пояснюється, що у більшості завдань з надання впевненості є одна відповідальна сторона і цією стороною є клієнт з надання впевненості. Проте, у деяких завданнях з надання впевненості існують дві або більше відповідальних сторін. За таких обставин слід оцінити будь-які загрози, що, на думку фірми, виникають внаслідок інтересів та стосунків між членом групи з виконання завдання, фірмою, мережевою фірмою та стороною, відповідальною за предмет завдання. Для висновків з надання впевненості, які мають обмежене використання та розповсюдження, ці параграфи слід читати у контексті параграфів 291.21 – 291.27.

291.102 У Тлумаченні 2005-01 викладені докладніші керівні положення щодо застосування вимог незалежності, викладених у цьому розділі, до завдань з надання впевненості.

291.103 В параграфах 291.104 – 291.120 є посилання на суттєвість фінансового інтересу, позики або гарантії чи значущість ділових відносин. При визначенні суттєвості такого інтересу для певної особи до уваги може братись загальна чиста сукупна величина статку цієї особи та членів її сім'ї.

Фінансові інтереси

- 291.104 Фінансовий інтерес у компанії клієнта з надання впевненості може створювати загрозу власного інтересу. Існування та значущість будь-якої загрози, що виникає, залежить від
- а) ролі особи, що має фінансовий інтерес,
 - б) виду фінансового інтересу (прямий чи опосередкований) та
 - в) суттєвості фінансового інтересу.
- 291.105 Фінансові інтереси може утримуватись через посередника (наприклад, колективний інвестиційний фонд, майно або траст). Визначення виду такого фінансового інтересу (прямий чи опосередкований) залежатиме від того, чи має повний власник контроль над інвестиційним фондом або здатність впливати на його інвестиційні рішення. Якщо контроль за інвестиційним фондом або здатність впливати на інвестиційні рішення існує, то за визначенням цього Кодексу фінансовий інтерес є прямим фінансовим інтересом. І навпаки, якщо повний власник фінансового інтересу не має контролю над інвестиційним фондом або здатності впливати на його інвестиційні рішення, то за визначенням цього Кодексу, такий фінансовий інтерес є опосередкованим фінансовим інтересом.
- 291.106 Якщо член групи з надання впевненості чи його найближчий родич або фірма має прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта з надання впевненості, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що жодні застережні заходи не зможуть зменшити таку загрозу до прийняттого рівня. Отже, ніхто з наведених у переліку далі осіб не повинен мати прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта: член групи з надання впевненості; найближчий родич такого члена; або фірма.
- 291.107 Якщо член групи з надання впевненості має найближчого родича, який, як відомо членові групи з надання впевненості, має прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта з надання впевненості, виникає загроза власного інтересу. Значущість цієї загрози залежатиме від таких чинників, як
- характер стосунків між членом групи з надання впевненості та близьким родичем; та
 - суттєвість фінансового інтересу для близького родича.
- Слід оцінити значущість цієї загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийняттого рівня. Прикладами таких застережних заходів є
- ліквідація у найкоротші можливі строки фінансового інтересу найближчого родича повністю або ліквідація значної частки опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, який залишиться, більше не був суттєвим;
 - залучення професійного бухгалтера для проведення аналізу роботи члена групи з надання впевненості;
 - відкликання члена групи з надання впевненості від завдання з надання впевненості.
- 291.108 Якщо член групи з надання впевненості чи його найближчий родич або фірма має прямий або суттєвий фінансовий інтерес у суб'єкті господарювання, який має контрольний пакет акцій в компанії клієнта з надання впевненості, і цей клієнт є суттєвим для такого суб'єкта господарювання, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що ніякі застережні заходи не зможуть зменшити

цю загрозу до прийнятного рівня. Отже, ніхто з наведених у переліку далі осіб не повинен мати такий фінансовий інтерес: член групи з надання впевненості; найближчий родич такого члена; або фірма.

291.109 Якщо фірма, чи член групи з надання впевненості, чи найближчий родич члена групи з надання впевненості утримує прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з надання впевненості як довірена особа, то це створює загрозу власного інтересу. Такий інтерес можна мати (не ліквідувати інтерес), тільки якщо

- а) ні довірена особа, ні найближчий родич довіреної особи, ні фірма не є повними власниками трасту;
- б) інтерес, який має траст в компанії клієнта з надання впевненості, не є суттєвим для трасту;
- в) траст не може здійснювати значний вплив на клієнта з надання впевненості;
- г) довірена особа, найближчий родич довіреної особи чи фірма не мають значного впливу на будь-які інвестиційні рішення, пов'язані з фінансовим інтересом у компанії клієнта з надання впевненості.

291.110 Члени групи з надання впевненості визначають, чи створюється загроза власного інтересу внаслідок того, що інші особи мають фінансовий інтерес в компанії клієнта з надання впевненості, зокрема

- партнери і професійні працівники фірми, крім згаданих вище, або їхні найближчі родичі; та
- особи, які мають тісні особисті стосунки з членом групи з надання впевненості.

Чи створюють ці інтереси загрозу власного інтересу, залежить від таких чинників, як:

- організація, операційна структура та структура звітності фірми; та
- характер відносин між особою та членом групи з надання впевненості.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:

- відкликання члена групи з надання впевненості, який має такі особисті стосунки, з групи з надання впевненості;
- відсторонення члена групи з надання впевненості від прийняття будь-яких значних рішень стосовно завдання з надання впевненості; або
- залучення професійного бухгалтера для проведення огляду роботи члена групи з надання впевненості.

291.111 Якщо фірма, член групи з надання впевненості чи найближчий родич особи отримує прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта з надання впевненості, наприклад, як спадок, подарунок чи внаслідок злиття, і такий інтерес не дозволяється мати згідно з положеннями цього розділу, то

- а) якщо цей інтерес отримала фірма, його слід ліквідувати негайно або позбутися достатньої частини опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, що залишиться, більше не був суттєвим, або
- б) якщо цей інтерес отримав член групи з надання впевненості або його найближчий родич, то особа, яка отримала фінансовий інтерес, має негайно

його ліквідувати, або позбутися достатньої частини опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, що залишиться, більше не був суттєвим.

291.112 Ненавмисне порушення положень цього розділу щодо фінансового інтересу в компанії клієнта з надання впевненості не матиме негативного впливу на незалежність фірми, якщо

- а) фірма встановила політики та процедури, які вимагають від усіх працівників негайно повідомляти фірмі про будь-які порушення, які є наслідком придбання, успадкування чи набуття іншим чином фінансового інтересу а компанії клієнта з надання впевненості;
- б) вживаються, якщо можливо, заходи, вказані в параграфі 291.111(а) – (б); та
- в) фірма застосовує інші застережні заходи, якщо необхідно, для зменшення загрози, що залишилася, до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є:
 - залучення професійного бухгалтера для проведення огляду роботи члена групи з надання впевненості; або
 - відсторонення цієї особи від прийняття будь-яких значних рішень стосовно завдання з надання впевненості.

Фірма визначає, чи обговорювати це питання з найвищим управлінським персоналом.

Позики і гарантії

291.113 Позика або гарантія за позикою від клієнта з надання впевненості, який є банком чи подібною установою, надані члену групи з надання впевненості, або його найближчому родичеві чи фірмі, можуть створювати загрозу для незалежності. Якщо позика чи гарантія за позикою не надані за звичайними процедурами та на звичайних умовах кредитування, то загроза власного інтересу, що виникне, буде настільки значною, що ніякі застережні заходи не зможуть зменшити її до прийнятного рівня. Відповідно, ні член групи з надання впевненості, ні його безпосередній родич, ні фірма не повинні приймати таку позика чи гарантію.

291.114 Якщо клієнт з надання впевненості, який є банком чи подібною установою, надає позика фірмі за звичайними процедурами та на звичайних умовах кредитування, і ця позика є суттєвою для клієнта з надання впевненості чи фірми, яка отримує таку позика, застосування застережних заходів може зменшити загрозу власного інтересу до прийнятного рівня. Прикладом такого застережного заходу є залучення професійного бухгалтера з мережевої фірми, який не брав участі ні у виконанні завдання з надання впевненості, ні в отриманні позики, для огляду виконаної роботи.

291.115 Позика чи гарантія за нею від клієнта з надання впевненості, який є банком чи подібною установою, надані члену групи з надання впевненості або його найближчому родичеві, не створює загрози для незалежності, якщо позика чи гарантія отримані за звичайними процедурами кредитування та на звичайних умовах. Прикладами таких позик можуть бути житловий іпотечний кредит, банківські овердрафти, позики на придбання автомобілів, залишки на кредитних картках.

291.116 Якщо фірма або член групи з надання впевненості чи його найближчий родич отримує позика або гарантію за позикою від клієнта з надання впевненості, який не є банком чи подібною установою, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що жоден застережний захід не зменшить її

до прийнятного рівня, крім випадків, коли така позика чи гарантія є несуттєвою як для фірми, члена групи з надання впевненості чи його найближчого родича, так і для клієнта з надання впевненості.

291.117 Подібним чином, якщо фірма, член групи з надання впевненості чи його найближчий родич надає позику або гарантію за позику клієнтові з надання впевненості, то загроза власного інтересу, що виникає, буде настільки значною, що жоден застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня, крім випадків, коли така позика чи гарантія є несуттєвою як для фірми, члена групи з надання впевненості чи його найближчого родича, так і для клієнта з надання впевненості.

291.118 Якщо фірма, член групи з надання впевненості чи його найближчий родич має депозит або брокерський рахунок, відкритий у клієнта з надання впевненості, який є банком, брокером чи подібною установою, то загроза для незалежності не виникає, якщо депозит чи рахунок утримуються на звичайних комерційних умовах.

Ділові відносини

291.119 Тісні ділові відносини між фірмою чи членом групи з надання впевненості або його близьким родичем та клієнтом з надання впевненості чи з його управлінським персоналом виникають внаслідок комерційного чи загального фінансового інтересу та можуть створювати загрозу власного інтересу та тиску. Прикладами таких стосунків є

- наявність фінансового інтересу в спільному підприємстві з клієнтом з надання впевненості чи з власником контрольного пакету акцій, директором, посадовою чи іншою особою, яка виконує функції вищих органів управління такого клієнта;
- домовленості про поєднання однієї чи кількох послуг або продуктів фірми з однією чи кількома послугами чи продуктами клієнта з надання впевненості та реалізація цього пакету на ринку з посиланням на обидві сторони;
- угоди про збут або маркетинг, за якими фірма розповсюджує або здійснює збут продуктів або послуг клієнта з надання впевненості, або клієнт з надання впевненості розповсюджує або здійснює збут продуктів або послуг фірми.

Окрім випадків, коли фінансовий інтерес є несуттєвим, а ділові стосунки є незначними для фірми та клієнта з надання впевненості або його управлінського персоналу, загроза, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийнятного рівня. Тому, окрім випадків, коли фінансовий інтерес є несуттєвим, а ділові стосунки є незначними, такі ділові стосунки не слід встановлювати, або їх необхідно скоротити до незначного рівня чи припинити.

Стосовно члена групи з надання впевненості, окрім випадків, коли будь-який такий фінансовий інтерес є несуттєвим, а ділові стосунки є незначними для такого члена групи з надання впевненості, його слід відсторонити від участі у виконанні завдання з надання впевненості.

Якщо існують ділові стосунки між найближчим родичем члена групи з надання впевненості та клієнтом з надання впевненості чи його управлінським персоналом, слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.

291.120 Придбання товарів та послуг у клієнта з надання впевненості фірмою або членом групи з надання впевненості чи його найближчим родичем, як правило, не створює загрози для незалежності, якщо операція здійснюється у звичайному ході бізнесу і

між незалежними сторонами. Проте характер чи обсяг таких операцій можуть бути такими, що вони створюватимуть загрозу власного інтересу. Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- скасування операції чи зменшення її обсягу; або
- відсторонення цієї особи від участі у завданні з надання впевненості.

Сімейні та особисті стосунки

291.121 Сімейні та особисті стосунки між членом групи з надання впевненості та директором, посадовою особою чи певними працівниками клієнта з надання впевненості (залежно від їхніх обов'язків) можуть створювати загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску. Існування і значущість будь-яких загроз залежатиме від багатьох чинників, у тому числі відповідальності осіб за завдання з надання впевненості, ролі родича чи іншої особи у компанії клієнта з надання впевненості, а також близькості стосунків.

291.122 Якщо найближчий родич члена групи з надання впевненості є

- а) директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості, чи
- б) працівником, спроможним істотно впливати на інформацію з предмету завдання з надання впевненості

або був спроможний робити це протягом періоду, що його охоплює завдання або інформація з предмету завдання, то зменшити загрози для незалежності до прийнятного рівня можна лише шляхом відкликання такої особи з групи з надання впевненості. Близькість стосунків є такою, що жодний інший застережний захід не зможе зменшити загрозу для незалежності до прийнятного рівня. Відповідно, жодна особа, яка має такі відносини, не повинна бути членом групи з надання впевненості.

291.123 Загрози для незалежності створюються, коли найближчий родич члена групи з надання впевненості є працівником клієнта з надання впевненості, спроможним істотно впливати на предмет завдання з надання впевненості. Рівень суттєвості загроз залежатиме від таких чинників, як

- посада, яку обіймає найближчий родич у компанії клієнта; та
- функція професійного бухгалтера в групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- відсторонення цієї особи з групи з надання впевненості; або
- створення такої структури обов'язків у групі з надання впевненості, за якою даний професійний бухгалтер не був би залученим до питань, за які несе відповідальність його найближчий родич.

291.124 Загрози для незалежності створюються, якщо близький родич члена групи з надання впевненості є

- директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості,
- працівником, спроможним істотно впливати на інформацію з предмету завдання з надання впевненості.

Значущість загроз залежатиме від таких чинників, як

- характер стосунків між членом групи з надання впевненості та його близьким родичем;
- посада, яку обіймає найближчий родич у компанії клієнта; та

- функція професійного бухгалтера в групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- відкликання цієї особи з групи з надання впевненості; або
- створення такої структури обов'язків у групі з надання впевненості, за якою даний професійний бухгалтер не був би залученим до питань, за які несе відповідальність його найближчий родич.

291.125 Загрози для незалежності створюються, якщо член групи з надання впевненості має тісні стосунки з особою, яка не є членом сім'ї чи близьким родичем, але яка є директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості чи його працівником, спроможним істотно впливати на інформацію з предмету завдання з надання впевненості. Члену групи з надання впевненості, який має такі стосунки, слід звернутись за консультацією згідно з політиками та процедурами фірми. Значущість загроз залежатиме від таких чинників, як

- характер стосунків між такою особою та членом групи з надання впевненості;
- посада, яку обіймає ця особа у компанії клієнта; та
- функція професійного бухгалтера в групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати

- відкликання професійного бухгалтера з групи з надання впевненості; або
- створення такої структури обов'язків у групі з надання впевненості, за якою даний професійний бухгалтер не був би залученим до питань, за які несе відповідальність особа, з якою професійний бухгалтер має тісні стосунки.

291.126 Загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску можуть виникати через особисті чи сімейні стосунки між (а) партнером або працівником фірми, який не є членом групи з надання впевненості, та (б) директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості чи працівником, який може істотно впливати на інформацію з предмету завдання з надання впевненості. Існування та значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників, як

- характер стосунків між партнером чи працівником фірми та директором або працівником клієнта з надання впевненості;
- взаємодія між партнером чи працівником фірми групою з надання впевненості;
- посада, яку обіймає партнер чи працівник у фірмі; та
- функція цієї особи в компанії клієнта.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- створення такої структури обов'язків партнера або працівника фірми, яка би зменшила будь-який потенційний вплив на завдання з надання впевненості; або
- залучення професійного бухгалтера для здійснення огляду відповідної виконаної роботи з надання впевненості.

291.127 Ненавмисне порушення положень цього розділу щодо сімейних та особистих стосунків не зашкодить незалежності фірми чи члена групи з надання впевненості, якщо

- а) фірма встановила політики та процедури, які вимагають від працівників фірми негайно доповідати фірмі про будь-які порушення, які є наслідком змін у посадовому статусі їхніх найближчих чи близьких родичів або в інших особистих стосунках, що створюють загрози для незалежності;
- б) ненавмисне порушення пов'язане з найближчим родичем члена групи з надання впевненості, який став директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості чи є працівником, який може істотно впливати на інформацію з предмету завдання з надання впевненості, і відповідний професійний бухгалтер відсторонений від виконання завдання з надання впевненості; та
- в) фірма застосовує, якщо необхідно, такі застережні заходи для зменшення загрози, що залишилася, до прийнятного рівня. Такі застережні заходи включають
 - залучення професійного бухгалтера для огляду роботи, яка була виконана членом групи з надання впевненості; або
 - відсторонення відповідного професійного бухгалтера від прийняття будь-яких важливих рішень щодо завдання з надання впевненості.

Фірма має визначити, чи обговорювати це питання з найвищим управлінським персоналом.

Працевлаштування у клієнта з надання впевненості

291.128 Загрози особистих стосунків або тиску можуть виникати, якщо директор або посадова особа клієнта з надання впевненості чи працівник, який може істотно впливати на інформацію з предмету завдання з надання впевненості, був членом групи з надання впевненості або партнером фірми.

291.129 Якщо колишній член групи з надання впевненості чи партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта з надання впевненості на згадану вище посаду, то існування і значущість будь-яких загроз особистих стосунків або тиску залежатиме від таких чинників:

- посада, яку обіймає особа в компанії клієнта з надання впевненості;
- ступінь участі особи в групі з надання впевненості;
- тривалість часу, що минув відтоді, коли ця особа була членом групи з надання впевненості або партнером фірми; та
- колишня посада особи у групі з надання впевненості чи у фірмі, наприклад, чи була ця особа відповідальною за здійснення регулярних контактів з управлінським персоналом клієнта або особами, які відповідають за управління.

В усіх випадках така особа не повинна продовжувати брати участь у бізнесі або професійній діяльності фірми.

Слід оцінити значущість будь-яких загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати

- укладення таких угод, за якими особа не має права на будь-які вигоди чи виплати від фірми, окрім випадків, коли вони здійснюються у відповідності з попередньо встановленими угодами;
- укладення таких угод, за якими будь-яка сума, яку фірма має виплатити цій особі, не була суттєвою для фірми;
- зміну плану завдання з надання впевненості;
- призначення до групи з надання впевненості осіб, які мають значний досвід

стосунків з особою, яка поступила на роботу до клієнта з надання впевненості;

- залучення професійного бухгалтера для огляду роботи колишнього члена групи з надання впевненості.

291.130 Якщо колишній партнер фірми раніше поступив на роботу в суб'єкт господарювання на вказану вище посаду і цей суб'єкт господарювання згодом став клієнтом фірми з надання впевненості, слід оцінити значущість будь-яких загроз для незалежності та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня.

291.131 Загроза власного інтересу виникає, якщо член групи з надання впевненості бере участь у завданні з надання впевненості, знаючи, що він збирається або може влаштуватися на роботу у клієнта з надання впевненості через деякий час у майбутньому. Політики та процедури фірми повинні вимагати від членів групи з надання впевненості доповідати фірмі про проведення переговорів про працевлаштування у клієнта з надання впевненості. При отриманні такого повідомлення слід оцінити значущість такої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати

- відкликання такої особи з групи з надання впевненості;
- огляд будь-яких важливих суджень, складених цією особою за час перебування в групі з надання впевненості.

Нещодавня робота у клієнтів з надання впевненості

291.132 Призначення колишньої посадової особи, директора чи працівника клієнта з надання впевненості членом групи з надання впевненості може створювати загрозу власного інтересу, власної оцінки та особистих стосунків. Така ситуація виникає, наприклад, якщо член групи з надання впевненості має оцінити елементи інформації з предмету завдання, які цей член групи з надання впевненості підготував, працюючи у клієнта з надання впевненості.

291.133 Якщо протягом періоду, що його охоплює висновок про надання впевненості, член групи з надання впевненості працював директором або посадовою особою у клієнта з надання впевненості або був працівником, спроможним істотно впливати на інформацію з предмету завдання з надання впевненості, то загроза, що створюється, може бути настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийнятного рівня. Тому таких осіб не слід призначати до групи з надання впевненості.

291.134 Загрози власного інтересу, власної оцінки та особистих стосунків можуть виникати, якщо до періоду, що його охоплює висновок про надання впевненості, член групи з надання впевненості працював директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості або був працівником, спроможним істотно впливати на інформацію з предмету завдання з надання впевненості. Наприклад, такі загрози виникнуть, якщо рішення, прийняті цією особою, чи виконана нею робота у попередньому періоді, коли вона працювала у клієнта з надання впевненості, потрібно оцінити у поточному періоді при здійсненні поточного завдання з надання впевненості. Існування та значущість загроз залежатиме від таких чинників:

- посада, яку обіймала особа у компанії клієнта;
- тривалість часу, що минув відтоді, коли ця особа перестала працювати у клієнта з надання впевненості;
- функції особи у групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні

заходи для зменшення загрози до прийнятного рівня. Прикладом такого застережного заходу є проведення огляду роботи, виконаної цією особою як членом групи з надання впевненості.

Робота директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості

- 291.135 Якщо партнер або працівник фірми працює директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості, загрози власної оцінки та власного інтересу будуть настільки значними, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. Тому жодний партнер чи працівник фірми не повинен працювати директором або працівником клієнта з надання впевненості.
- 291.136 Посада “секретар компанії” має різний зміст у різних юрисдикціях. Коло обов'язків може бути дуже широким: від адміністративних, наприклад, управління персоналом та ведення документації та реєстрів, до найрізноманітніших обов'язків, що забезпечують дотримання компанією нормативних актів чи надання консультацій з питань корпоративного управління. Як правило, ця посада вважається такою, що передбачає тісні стосунки з суб'єктом господарювання.
- 291.137 Якщо партнер чи працівник фірми працює секретарем компанії у клієнта з надання впевненості, то загрози власної оцінки та захисту, що виникають, як правило, є настільки значними, що жодний застережний захід не зможе зменшити їх до прийнятного рівня. Незважаючи на параграф 291.135, коли така практика явно дозволяється місцевим законодавством, професійними правилами чи практикою, та за умови прийняття відповідного рішення управлінським персоналом, обов'язки та функції, що виконує секретар, слід обмежити обов'язками повсякденного та адміністративного характеру, наприклад, складанням протоколів та веденням обов'язкових звітів. За таких умов слід оцінити значущість будь-яких загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.
- 291.138 Виконання повсякденних адміністративних послуг для підтримки функції секретаря компанії чи надання консультацій стосовно питань секретарсько-адміністративної роботи в компанії, як правило, не створює загроз для незалежності, за умови прийняття управлінським персоналом клієнта всіх відповідних рішень.

Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтом з надання впевненості

- 291.139 Використання того самого вищого персоналу у завданні з надання впевненості протягом тривалого періоду часу може спричинити загрозу особистих стосунків і власного інтересу. Значущість загроз залежатиме від таких чинників:
- тривалість часу, протягом якого ця особа була членом групи з надання впевненості;
 - функції особи у групі з надання впевненості;
 - структура фірми;
 - характер завдання з надання впевненості;
 - чи відбулися зміни управлінського персоналу клієнта з надання впевненості; та
 - чи змінився характер або складність предмета завдання з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є

- ротація вищого персоналу групи з надання впевненості;
- залучення професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання

впевненості, для огляду роботи, виконаної вищим персоналом; або

- регулярні незалежні внутрішні або зовнішні огляди якості виконання завдання.

Надання послуг, що не є наданням упевненості, клієнтом з надання впевненості

- 291.140 Традиційно фірми надавали своїм клієнтам з надання впевненості різноманітні послуги, що не є наданням упевненості, які відповідають кваліфікації та досвіду фірми. Проте, надання послуг, що не є наданням упевненості, створює загрози для незалежності фірми чи членів групи з надання впевненості. Найчастіше виникають загрози власної оцінки, власного інтересу та захисту.
- 291.141 Якщо цей розділ не містить конкретних керівних положень щодо певної послуги, яка не є наданням упевненості, то, оцінюючи конкретні обставини, слід керуватись концептуальною основою.
- 291.142 Перш ніж фірма прийме завдання з надання послуги, яка не є наданням упевненості, клієнтові з надання впевненості, слід визначити, чи не створюватиме надання такої послуги загрози для незалежності. Оцінюючи значущість будь-якої загрози, що виникає у зв'язку з конкретною послугою, яка не є наданням упевненості, слід розглянути будь-які загрози, що на думку групи з надання впевненості, створюються внаслідок надання інших пов'язаних послуг, які не є наданням упевненості. Якщо загрозу, що виникає, не можна зменшити до прийнятного рівня застосуванням застережних заходів, то таку послугу, яка не є наданням упевненості, не слід надавати.

Відповідальність управлінського персоналу

- 291.143 Управлінський персонал суб'єкта господарювання виконує різну діяльність з управління суб'єктом господарювання в інтересах зацікавлених сторін цього суб'єкта господарювання. Неможливо визначити всі види діяльності, за які управлінський персонал несе відповідальність. Проте, управлінський персонал відповідає за керівництво й управління діяльністю суб'єкта господарювання, зокрема, за прийняття рішень стосовно придбання, використання та контролю за людськими, фінансовими, фізичними та нематеріальними ресурсами.
- 291.144 Чи несе управлінський персонал відповідальність за певний вид діяльності, залежить від конкретних обставин і вимагає складення судження. Приклади видів діяльності, за які, як правило, несе відповідальність управлінський персонал:
- встановлення політик і стратегічного напрямку;
 - здійснення загального керівництва та відповідальність за дії працівників суб'єкта господарювання;
 - санкціонування операцій;
 - визначення, які саме рекомендації фірми чи інших третіх сторін слід впроваджувати; та
 - відповідальність за розробку, впровадження та здійснення внутрішнього контролю.
- 291.145 Заходи повсякденного та адміністративного характеру або заходи, що включають несуттєві питання, як правило, не вважаються такими, за які управлінський персонал несе відповідальність. Наприклад, управлінський персонал не відповідає за здійснення незначної операції, яка була санкціонована управлінським персоналом, або за здійснення моніторингу даних подання обов'язкових звітів та повідомлення про такі дані клієнта з надання впевненості. Крім того, надання консультацій і рекомендацій з метою допомогти управлінському персоналові у виконанні його обов'язків не означає прийняття на себе повноважень управлінського персоналу.

- 291.146 Прийняття на себе відповідальності за клієнта з надання впевненості може створити загрози для незалежності. Якби частиною послуги з надання впевненості було прийняття фірмою на себе відповідальності управлінського персоналу, то загрози, що виникають, були б настільки значними, що жодний застережний захід не зміг би зменшити їх до прийнятного рівня. Тому, надаючи клієнтові з надання впевненості послуги з надання впевненості, фірма не повинна брати на себе відповідальність управлінського персоналу в рамках послуги з надання впевненості. Якщо фірма бере на себе відповідальність управлінського персоналу у рамках будь-якої іншої послуги, що надається клієнтові з надання впевненості, вона має забезпечити, щоб так відповідальність не була пов'язана з предметом чи з інформацією з предмету завдання з надання впевненості, яке виконується фірмою.
- 291.147 Щоб уникнути ризику прийняття фірмою на себе відповідальності управлінського персоналу, пов'язаної з предметом або інформацією з предмету завдання з надання впевненості, фірма має пересвідчитися у тому, що певний член управлінського персоналу несе відповідальність за складення важливих суджень та прийняття важливих рішень, за які управлінський персонал несе належну відповідальність, оцінюючи результати послуги та беручи відповідальність за дії, які слід виконати, виходячи з результатів послуги. Це зменшує ризик ненавмисного складення фірмою важливих суджень або прийняття важливих рішень від імені управлінського персоналу. Цей ризик зменшується ще більше, якщо фірма надає клієнтові можливість скласти судження чи прийняти рішення на основі об'єктивного і прозорого аналізу та пояснення проблемних питань.

Інші міркування

- 291.148 Загрози для незалежності можуть виникати, якщо фірма надає послуги, що не є наданням упевненості, пов'язані з інформацією з предмету завдання з наданням упевненості. У таких випадках слід оцінити значущість участі фірми в інформації з предмету завдання та визначити, чи можна за допомогою застосування застережних заходів зменшити до прийнятного рівня загрози власної оцінки, рівень яких є неприйнятним.
- 291.149 Загроза власної оцінки може створюватись, якщо фірма бере участь у підготовці інформації, яка пізніше стає інформацією з предмету завдання з надання впевненості. Наприклад, загроза власної оцінки виникає, якщо фірма розробила і підготувала перспективну фінансову інформацію та потім надала впевненість щодо цієї інформації. Отже, фірма має оцінити значущість будь-якої загрози власної оцінки, що виникає внаслідок надання таких послуг, та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення такої загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.
- 291.150 Якщо фірма виконує оцінювання, яке складає частину інформації з предмету завдання з надання впевненості, то фірма має оцінити значущість будь-якої загрози власної оцінки та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення такої загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.

Гонорари

Гонорари: відносний розмір

- 291.151 Якщо загальний гонорар, що сплачується клієнтом з надання впевненості, становить велику частину загальних гонорарів фірми, яка складає висновок, то залежність від такого клієнта та занепокоєність щодо можливості втратити клієнта створює загрозу власного інтересу або тиску. Значущість загрози залежатиме від таких чинників:
- операційна структура фірми;

- чи є фірма усталеною, чи вона була створена нещодавно; та
- значущість клієнта у якісному та/або кількісному плані для фірми.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є

- зменшення залежності від клієнта;
- зовнішні огляди контролю якості; або
- консультування з третьою стороною, наприклад з професійним регулювальним органом чи з іншим професійним бухгалтером стосовно основних суджень з надання впевненості.

291.152 Загроза власного інтересу чи тиску також виникає, якщо гонорари, що виплачуються клієнтом з надання впевненості, становлять велику частину доходів від клієнтів окремого партнера. Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладом такого застережного заходу є залучення додаткового професійного бухгалтера, який не є членом групи з надання впевненості, для огляду виконаної роботи або надання необхідних консультацій.

Гонорари: прострочені

291.153 Загроза власного інтересу може виникати, якщо гонорари, що мають бути сплачені клієнтом з надання впевненості, залишається несплаченим протягом тривалого часу, особливо, якщо значна частина не сплачується до випуску висновку про надання впевненості за наступний період (якщо такий висновок надається). Як правило, передбачається, що фірма вимагає сплати таких гонорарів до того, як такий висновок буде наданий. Якщо гонорари лишаються несплаченими після того, як висновок наданий, слід оцінити існування та значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Прикладом такого застережного заходу є залучення іншого професійного бухгалтера, який не брав участі у завданні з надання впевненості, для надання консультацій або огляду виконаної роботи. Фірма також має визначити, чи можна вважати прострочений гонорар як позику клієнтові, та чи буде прийнятним для фірми, з огляду на суттєвість простроченого гонорару, знову працювати з цим клієнтом чи продовжувати завдання з надання впевненості.

Умовні гонорари

291.154 Умовні гонорари – це гонорари, розраховані за попередньо визначеною основою, яка пов'язує їх із завершенням операції або результатом послуг, виконаних фірмою. Для цілей цього розділу гонорари не вважаються умовними, якщо їх встановив суд чи інший державний орган.

291.155 Умовні гонорари, виставлені до сплати прямо або опосередковано, наприклад через посередника, фірмою у зв'язку з послугою, яка не є наданням упевненості, створюють загрозу власного інтересу, яка є настільки значною, що вжиття будь-якого застережного заходу не може зменшити загрозу до прийнятного рівня. Тому фірмі не слід укладати такої угоди про гонорари.

291.156 Умовні гонорари, виставлені до сплати прямо або опосередковано, наприклад, через посередника, фірмою у зв'язку з послугою, що не є послугою з надання упевненості, наданою клієнтові з надання впевненості, можуть також створювати загрозу власного інтересу. Якщо результат послуги, яка не є наданням упевненості, а, отже, й величина гонорару, залежить від майбутнього або нинішнього судження стосовно питання, що є суттєвим для інформації з предмету завдання з надання

впевненості, то жодні застережні заходи не можуть зменшити загрозу до прийняттого рівня. Відповідно, такі угоди не слід приймати.

291.157 Для інших угод про умовні гонорари, виставлені фірмою за послугу, що не є послугою з надання впевненості, надану клієнтові з надання впевненості, існування та значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників, як

- діапазон можливих сум гонорару;
- чи встановлює відповідний орган певний результат стосовно питання, щодо якого буде визначено умовний гонорар;
- характер послуги; та
- вплив події чи операції на інформацію з предмету завдання.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи, для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. Прикладами таких застережних заходів є

- залучення професійного бухгалтера для огляду відповідної роботи з надання впевненості або надання необхідних консультацій; або
- залучення професіоналів, які не є членами групи з надання впевненості, до виконання послуги, що не є послугою з надання впевненості.

Подарунки та знаки гостинності

291.158 Прийняття подарунків чи знаків гостинності від клієнта з надання впевненості може створювати загрози власного інтересу та особистих стосунків. Якщо фірма або член групи з надання впевненості приймає подарунки чи знаки гостинності (окрім випадків, коли їхня вартість є явно незначною), то загрози, що виникають, будуть настільки значущими, що жоден застережний захід не зможе зменшити ці загрози до прийняттого рівня. Отже, фірма чи член групи з надання впевненості не повинні приймати таких подарунків чи знаків гостинності.

Поточна судова справа чи її загроза

291.159 Якщо відбувається судова справа чи існує ймовірність її порушення між фірмою або членом групи з надання впевненості та клієнтом з надання впевненості, виникають загрози власного інтересу та тиску. Стосунки між управлінським персоналом клієнта та членами групи з надання впевненості повинні характеризуватись абсолютною неупередженістю та розкриттям повної інформації щодо всіх аспектів ділових операцій клієнта. Якщо фірма та управлінський персонал клієнта є протилежними сторонами судової справи, що розглядається чи загроза якої існує, і це впливає на готовність управлінського персоналу розкривати повну інформацію, створюються загрози власного інтересу та тиску. Значущість загроз, що виникають, залежатиме від таких чинників:

- суттєвість судової справи; та
- чи пов'язана судова справа з попереднім завданням з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. Прикладами таких застережених заходів є

- відкликання члена групи з надання впевненості, якщо судова справа стосується його; або
- залучення професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи.

Якщо ці застережні заходи не зменшують загрози до прийняттого рівня, єдиним належним заходом є відмова від завдання з аудиту чи відмова від прийняття завдання з надання впевненості.

Тлумачення 2005-01 (переглянуте в липні 2009 р. з метою забезпечення відповідності змінам, внесеним унаслідок виконання проекту Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, покликаного підвищити ясність Кодексу)

Застосування Розділу 291 до завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів

Це тлумачення надає керівництво із застосування вимог до незалежності, які наведено в розділі 291, до завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів.

Це тлумачення зосереджується на питаннях застосування вимог, що стосуються завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів. Розділ 291 містить й інші питання, які слід враховувати під час розгляду вимог до незалежності для всіх завдань з надання впевненості. Наприклад, у параграфі 291.3 зазначається, що слід оцінити всі загрози, що на думку фірми, можуть виникати внаслідок інтересів та стосунків мережевої фірми. В ньому також стверджується, що якщо група з надання впевненості має підстави вважати, що зв'язаний суб'єкт господарювання такого клієнта з надання впевненості є доречним до оцінювання незалежності фірми від клієнта, група з надання впевненості має включати такий зв'язаний суб'єкт господарювання при оцінюванні загроз для незалежності та, якщо необхідно, при застосуванні застережних заходів. Ці питання у даному тлумаченні конкретно не розглядаються.

Як пояснюється в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості, яка була видана Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, в завданні з надання впевненості професійний бухгалтер-практик висловлює висновок, метою якого є підвищення ступеню довіри визначених користувачів (які не є відповідальною стороною) до результату оцінювання або вимірювання предмету згідно з критеріями.

Завдання з надання впевненості на основі тверджень

При виконанні завдання з надання впевненості на основі тверджень оцінювання або вимірювання предмету завдання виконується відповідальною стороною, а інформація з предмету завдання надається у формі твердження відповідальної сторони, яке надається визначеним користувачам.

У завданні з надання впевненості на основі тверджень вимагається незалежність від відповідальної сторони, яка несе відповідальність за інформацію з предмету завдання та може нести відповідальність за предмет завдання.

У завданнях з надання впевненості на основі тверджень, у яких відповідальна сторона несе відповідальність за інформацію з предмету завдання, але не за сам предмет завдання, вимагається незалежність від відповідальної сторони. Крім цього, слід оцінити будь-які загрози, що, як фірма має підстави вважати, можуть виникнути внаслідок інтересів і стосунків між членом групи з надання впевненості, фірмою, мережевою фірмою та стороною, відповідальною за предмет завдання.

Завдання з надання впевненості на основі безпосередньої звітності

У завданні з надання впевненості на основі безпосередньої звітності професійний бухгалтер-практик або безпосередньо виконує оцінювання чи вимірювання предмету

завдання, або отримує пояснення, яке недоступне визначеним користувачам, від відповідальної сторони, яка виконала оцінювання чи вимірювання. Інформація з предмету завдання надається визначеним користувачам у висновку з надання впевненості.

У завданні з надання впевненості на основі безпосередньої звітності вимагається незалежність від відповідальної сторони, яка відповідальна за предмет завдання.

Кілька відповідальних сторін

Як у завданнях з надання впевненості на основі тверджень, так і завданнях на основі безпосередньої звітності може бути кілька відповідальних сторін. Наприклад, до професійного бухгалтера-практика можуть звернутися з проханням щодо надання впевненості стосовно статистичних даних про щомісячний тираж кількох газет, що належать незалежним власникам. Таке завдання може бути завданням на основі тверджень, у якому кожна газета вимірює свій тираж, і статистичні дані подаються у твердженні, яке доступне визначеним користувачам. В інших випадках завдання може бути завданням на основі безпосередньої звітності, коли твердження відсутнє, а власники газет можуть надати або не надати письмові пояснення.

У таких завданнях під час визначення необхідності застосування положень розділу 291 до кожної відповідальної сторони фірма повинна врахувати, чи створюватимуть інтереси або стосунки між фірмою або членом групи з надання впевненості та конкретною відповідальною стороною загрозу для незалежності, що не є явно незначною в контексті інформації з предмету завдання. При цьому враховується:

- а) суттєвість інформації з предмету завдання (або самого предмету завдання), за яку несе відповідальність відповідальна сторона;
- б) ступінь суспільного інтересу, пов'язаного з завданням.

Якщо фірма визначає, що загроза для незалежності, створена будь-якими стосунками з конкретною відповідальною стороною, буде явно незначною, застосування всіх положень даного розділу до цієї відповідальної сторони може бути непотрібним.

Приклад

Наведений далі приклад розроблено для того, щоб показати застосування положень Розділу 291. Припускається, що клієнт не є також клієнтом фірми або мережевої фірми з аудиту фінансових звітів.

Фірма отримала завдання надати впевненість щодо загального обсягу доведених запасів нафти 10 незалежних компаній. Для визначення своїх запасів (предмету завдання) кожна компанія виконала географічні та інженерні дослідження. Існують загальноприйняті критерії визначення, коли запаси вважаються доведеними, які професійний бухгалтер-практик визнає прийнятними для завдання.

Доведені запаси кожної компанії станом на 31 грудня 20X0 р. становили:

	Доведені запаси, тис. барелів
Компанія 1	5200
Компанія 2	725
Компанія 3	3260
Компанія 4	15000
Компанія 5	6700
Компанія 6	39126
Компанія 7	345
Компанія 8	175
Компанія 9	24135
Компанія 10	9635
Усього	104301

Таке завдання можна структурувати по-різному:

Завдання з надання впевненості на основі тверджень

П1 – кожна компанія оцінює свої запаси та надає твердження фірмі та визначеним користувачам.

П2 – інший суб'єкт господарювання оцінює запаси та надає твердження фірмі та визначеним користувачам.

Завдання з надання впевненості на основі безпосередньої звітності

Б1 – кожна компанія оцінює запаси та подає фірмі письмове пояснення, в якому оцінюються її запаси за загальноприйнятими критеріями оцінювання доведених запасів. Це пояснення недоступне для визначених користувачів.

Б2 – фірма безпосередньо оцінює запаси кількох компаній.

Застосування підходу

П1 – кожна компанія оцінює свої запаси та надає твердження фірмі та визначеним користувачам.

У цьому завданні є кілька відповідальних сторін (компанії 1-10). Визначаючи, чи слід застосовувати вимоги незалежності до всіх компаній, фірма може враховувати, чи створюватимуть інтереси або стосунки з конкретною компанією загрозу для незалежності, яка не є явно незначною. Це враховуватиме такі чинники, як:

- суттєвість доведених запасів компанії стосовно загальних запасів, про які слід надати висновок;
- ступінь громадського інтересу, пов'язаного з завданням (параграф 291.28).

Так, наприклад, компанія 8 звітує про 0,17% загальних запасів, отже ділові стосунки або інтерес в компанії 8 створюватиме меншу загрозу, ніж аналогічні стосунки з компанією 6, яка звітує про приблизно 37,5% запасів.

Після визначення компаній, до яких застосовуються вимоги щодо незалежності, від групи з надання впевненості і фірми вимагатиметься незалежність від тих відповідальних сторін, які вважатимуться клієнтами з надання впевненості (параграф 291.28).

П2 – інший суб'єкт господарювання оцінює запаси та надає твердження фірмі та визначеним користувачам.

Від фірми буде вимагатись незалежність від суб'єкту господарювання, який оцінює запаси та надає твердження фірмі та визначеним користувачам (параграф 291.19). Оскільки цей суб'єкт господарювання не несе відповідальність за предмет завдання і тому слід оцінити будь-які загрози, що, як фірма має підстави вважати, можуть виникати внаслідок інтересів/стосунків зі стороною, відповідальною за предмет завдання (параграф 291.19). У цьому завданні є кілька сторін, відповідальних за предмет завдання (компанії 1-10). Як розглядалось в прикладі П1 вище, фірма може враховувати, чи створюватимуть інтереси або стосунки з конкретною компанією загрозу для незалежності, яка не є явно незначною.

В1 – кожна компанія надає фірмі виклад пояснення, в якому оцінює свої запаси за загальноприйнятими критеріями оцінювання доведених запасів. Це пояснення недоступне для визначених користувачів.

У цьому завданні є кілька відповідальних сторін (компанії 1-10). Визначаючи, чи слід застосовувати положення щодо незалежності до всіх компаній, фірма може враховувати, чи створюватимуть інтереси або стосунки з конкретною компанією загрозу для незалежності, яка не є явно незначною. Це враховуватиме такі чинники:

- суттєвість доведених запасів компанії стосовно загальних запасів, про які слід надати висновок;
- ступінь громадського інтересу, пов'язаного із завданням (параграф 291.28).

Наприклад, компанія 8 звітує про 0,17% загальних запасів, отже ділові стосунки або інтерес в компанії 8 створює меншу загрозу, ніж аналогічні стосунки з компанією 6, яка звітує про приблизно 37,5% запасів.

Після визначення компаній, до яких застосовуються вимоги щодо незалежності, від групи з надання впевненості та від самої фірми вимагатиметься незалежність від тих відповідальних сторін, які вважатимуться клієнтами з надання впевненості (параграф 291.28).

В2 – фірма безпосередньо оцінює запаси кількох компаній.

Застосування таке саме, як і в прикладі В1.

ЧАСТИНА В: ПРОФЕСІЙНІ БУХГАЛТЕРИ В БІЗНЕСІ

	Сторінка
Розділ 300 Вступна частина	117
Розділ 310 Потенційні конфлікти	120
Розділ 320 Підготовка та подання звітної інформації.....	121
Розділ 330 Достатня компетентність	122
Розділ 340 Фінансові інтереси	123
Розділ 350 Заохочення	125

Розділ 300

Вступна частина

- 300.1 У цій частині Кодексу показано, як концептуальна основа, наведена в Частині А, застосовується професійними бухгалтерами в бізнесі. У цій Частині не описані всі обставини та стосунки, з якими може зустрітися професійний бухгалтер у бізнесі, що створюють або можуть створювати загрози дотриманню фундаментальних принципів. Тому професійного бухгалтера в бізнесі закликають бути чутливим до таких обставин і відносин.
- 300.2 Інвестори, кредитори, роботодавці та інші сектори ділової спільноти, а також органи влади та громадськість у цілому можуть довіряти роботі професійних бухгалтерів у бізнесі. Професійні бухгалтери в бізнесі можуть бути одноосібно або солідарно відповідальними за підготовку та надання висновків про фінансову та іншу інформацію, якій можуть довіряти як організації, які їх наймають, так і треті сторони. Вони можуть також нести відповідальність за забезпечення ефективного управління фінансами та надання компетентних рекомендацій з різноманітних питань, пов'язаних з бізнесом.
- 300.3 Професійний бухгалтер у бізнесі може бути штатним працівником, партнером, директором (виконавчим або не виконавчим), менеджером-власником, волонтером або іншою особою, яка працює на одну чи кілька організацій, що його наймають. Юридична форма його стосунків із організацією-роботодавцем (якщо така є) не впливає на етичні обов'язки, покладені на професійного бухгалтера в бізнесі.
- 300.4 Професійний бухгалтер у бізнесі зобов'язаний підтверджувати досягнуті організацією-роботодавцем цілі. Цей Кодекс не має на меті завадити штатному професійному бухгалтеру належно виконувати свій обов'язок, а лише розглядає обставини, за яких можуть виникнути конфлікти з його абсолютним обов'язком дотримуватись фундаментальних принципів.
- 300.5 Професійний бухгалтер у бізнесі може обіймати високу посаду в організації. Чим вищою є його посада, тим більше його спроможність та можливості впливати на події, практику та підходи. Тому від професійного бухгалтера в бізнесі очікується, що він сприятиме розвитку етичної культури в організації-роботодавцеві, що підкреслює важливість, яку управлінський персонал організації приділяє етичній поведінці.
- 300.6 Професійний бухгалтер у бізнесі не повинен свідомо брати участь у бізнесі чи діяльності, які шкодять або може зашкодити доброчесності, об'єктивності чи добрій репутації професії та, як наслідок, буде несумісною з фундаментальними принципами.
- 300.7 Дотриманню фундаментальних принципів можуть потенційно загрожувати різноманітні обставини та стосунки. Загрози належать до однієї або кількох таких категорій:
- а) загроза власного інтересу;
 - б) загроза власної оцінки;
 - в) загроза захисту;

- г) загроза особистих стосунків;
- г) загроза тиску.

Ці загрози докладно розглянуто в Частині А даного Кодексу.

- 300.8 Приклади обставин, що можуть створювати загрози власного інтересу для професійного бухгалтера в бізнесі:
- наявність фінансового інтересу, або отримання кредиту чи гарантії від організації-працедавця;
 - участь у заохочувальних компенсаційних програмах, запропонованих організацією-працедавцем;
 - неналежне використання корпоративних активів в особистих цілях;
 - занепокоєння щодо гарантії зайнятості;
 - комерційний тиск поза межами організації-роботодавця.
- 300.9 Прикладом обставин, що створюють загрозу власної оцінки для професійного бухгалтера в бізнесі є визначення відповідного облікового підходу для об'єднання бізнесу після виконання економічного обґрунтування, яке підтверджує рішення про придбання.
- 300.10 Підтверджуючи цілі та задачі своїх організацій-роботодавців, професійні бухгалтери у бізнесі можуть підтримувати позицію організації за умови, що будь-які їхні висловлення не є неправдивими або не вводять в оману. Такі дії, як правило, не створюють загрози захисту.
- 300.11 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу особистих стосунків для професійного бухгалтера в бізнесі, такі:
- будучи відповідальним за фінансову звітність організації-роботодавця і маючи найближчого чи близького родича, який працює в суб'єкті господарювання, професійний бухгалтер може приймати рішення, що впливають на фінансову звітність такого суб'єкта господарювання;
 - довготривалі стосунки з діловими партнерами, що впливають на прийняття ділових рішень;
 - прийняття подарунків або пільгових умов, якщо їхня вартість не є явно незначною.
- 300.12 Приклади обставин, що можуть створювати загрози тиску для професійного бухгалтера в бізнесі, такі:
- загроза звільнення чи заміни професійного бухгалтера в бізнесі або його близького чи найближчого родича внаслідок розбіжності думок щодо застосування принципу облікової політики або способу відображення фінансової інформації у звітності;
 - намагання домінуючої особи вплинути на процес прийняття рішень стосовно, наприклад, укладання контрактів або застосування принципу облікової політики.
- 300.13 Застережні заходи, які можуть усунути або зменшити до прийняттого рівня загрози, з якими стикається професійний бухгалтер у бізнесі, можна віднести до

двох широких категорій:

- а) застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регулювальними органами;
- б) застережні заходи в робочому середовищі.

Приклади застережних заходів, розроблених професійними організаціями, законодавчими чи регулювальними органами, наведені в параграфі 100.14 Частини А цього Кодексу.

300.14 Застережні заходи в робочому середовищі включають такі заходи:

- системи корпоративного нагляду або інші структури нагляду організації-роботодавця або інші структури нагляду;
- програми ділової поведінки та етики організації-роботодавця;
- процедури найму в організації-роботодавця, що підкреслюють важливість найму висококваліфікованого компетентного персоналу;
- надійні процедури внутрішнього контролю;
- належні дисциплінарні процеси;
- керівництво, яке підкреслює важливість етичної поведінки та очікування, що працівники діятимуть етично;
- політики та процедури, спрямовані на запровадження та моніторинг якості роботи працівників;
- своєчасне інформування всіх працівників про політики та процедури організації-роботодавця, в тому числі про будь-які зміни до таких політик, а також проведення відповідного навчання та підготовки з таких політик та процедур;
- політики та процедури, що надають можливість працівникам та заохочують їх повідомляти вищі органи управління організації-роботодавця про будь-які етичні проблеми, що їх турбують, без побоювання покарання;
- консультування з іншим відповідним професійним бухгалтером.

300.15 За обставин, коли професійний бухгалтер у бізнесі вважає, що в організації-роботодавця і надалі відбуватимуться випадки неетичної поведінки, професійний бухгалтер у бізнесі повинен розглянути необхідність звернення по юридичну консультацію. У випадках екстремальних ситуаціях, коли всі застережні заходи вичерпано, і зменшити загрозу до прийняттого рівня неможливо, професійний бухгалтер у бізнесі може дійти висновку, що належним заходом буде звільнення з такої організації

Розділ 310

Потенційні конфлікти

310.1 Професійний бухгалтер у бізнесі має професійний обов'язок дотримуватись фундаментальних принципів. Однак, можуть траплятися випадки, коли виникає конфлікт між його обов'язками в організації-роботодавцеві та професійним обов'язком дотримання фундаментальних принципів. Зазвичай професійний бухгалтер у бізнесі повинен підтримувати законні та етичні цілі, встановлені його роботодавцем, а також правила і процедури, покликані підтримувати такі цілі. Тим не менш, у разі загрози дотриманню фундаментальних принципів, професійний бухгалтер у бізнесі, щоб визначити, як реагувати на таку загрозу, повинен застосовувати підхід за концептуальною основою, описаний у Розділі 100.

310.2 Внаслідок обов'язків перед організацією-роботодавцем на професійного бухгалтера може чинитися тиск, аби він діяв чи поводитися таким чином, що це може спричинити загрози дотриманню фундаментальних принципів. Такий тиск може бути явним або прихованим; його може здійснювати безпосередній керівник, менеджер, директор або інша особа організації-роботодавця. На професійного бухгалтера у бізнесі може чинитися тиск, щоб він:

- діяв всупереч законодавчим або нормативним актам;
- діяв всупереч технічним або професійним стандартам;
- підтримував стратегії управління, направлені на отримання неетичних або незаконних доходів;
- обманював або інакшим чином навмисно вводив в оману (зокрема, вводив в оману внаслідок мовчання) інших осіб, зокрема:
 - аудиторів організації-роботодавця; або
 - регулювальні органи;
- надавав висновки або іншим чином був пов'язаний з висновками про фінансову чи нефінансову інформацію, які суттєво викривляють факти, включаючи висловлення, що стосуються, наприклад,
 - фінансових звітів;
 - дотримання вимог податкового законодавства;
 - дотримання вимог законодавства; або
 - висновків, що вимагаються регулювальними органами з питань цінних паперів.

310.3 Слід оцінити значущість будь-яких загроз, що виникають внаслідок таких видів впливу, наприклад, загроз тиску, та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути

- отримання, якщо необхідно, консультацій в організації-роботодавці, у незалежного професійного консультанта або у відповідній професійній організації;
- використання офіційної процедури врегулювання спірних питань в організації-роботодавці;
- отримання юридичної консультації.

Розділ 320

Підготовка та подання інформації

- 320.1 Професійний бухгалтер у бізнесі часто займається підготовкою та поданням інформації, яка може або оприлюднюватись, або використовуватись іншими особами організації-роботодавця чи поза її межами. Така інформація може містити фінансову або управлінську інформацію, наприклад, прогнози та бюджети, фінансові звіти, результати обговорення та аналізу управління, листи-пояснення керівного персоналу, що надаються аудиторам під час проведення аудиту фінансових звітів суб'єкта господарювання. Професійний бухгалтер у бізнесі має складати або подавати таку інформацію достовірно, чесно та згідно з вимогами відповідних професійних стандартів таким чином, щоб інформація була зрозумілою у своєму контексті.
- 320.2 Професійний бухгалтер у бізнесі, який несе відповідальність за складання або затвердження фінансових звітів загального призначення організації-роботодавця, повинен забезпечити подання цих фінансових звітів відповідно до застосовних стандартів фінансової звітності.
- 320.3 Професійний бухгалтер у бізнесі повинен вжити належних заходів, щоб зберігати інформацію, за яку він, як професійний бухгалтер у бізнесі, несе відповідальність, у спосіб, який забезпечує:
- а) чіткий опис дійсного характеру ділових операцій, активів чи зобов'язань;
 - б) правильність та вчасність класифікації та обліку інформації; та
 - в) точність і повноту подання фактів з усіх суттєвих аспектах.
- 320.4 Загрози для дотримання фундаментальних принципів, наприклад, загрози власного інтересу чи тиску для об'єктивності, професійної компетентності чи належної ретельності виникають, якщо професійний бухгалтер у бізнесі опиняється під тиском (або зовнішнім, або внаслідок можливості отримати власну вигоду) стати пов'язаним з оманливою інформацією або стати пов'язаним з оманливою інформацією завдяки діям інших осіб.
- 320.5 Значущість таких загроз залежатиме від таких чинників, як джерело тиску та ступінь того, наскільки така інформація є оманливою чи може вводити в оману. Слід оцінити значущість таких загроз, та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення або зменшення їх до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути консультації з вищими керівниками в організації-роботодавці, з аудиторським комітетом чи найвищим управлінським персоналом організації, або з відповідною професійною організацією.
- 320.6 Якщо неможливо зменшити загрозу до прийнятного рівня, професійний бухгалтер у бізнесі повинен відмовитись мати відношення до інформації, що, як він вважає, є оманливою. Професійний бухгалтер у бізнесі може, не знаючи про це, мати відношення до оманливої інформації. Дізнавшись про цей факт, професійний бухгалтер у бізнесі має вжити заходи для відмежування від такої інформації. Визначаючи, чи вимагається повідомляти про цей факт, професійний бухгалтер у бізнесі може розглянути можливість отримання юридичної консультації. Крім того, професійний бухгалтер може розглянути можливість звільнення з роботи.

Розділ 330

Достатня компетентність

- 330.1 Фундаментальний принцип професійної компетентності та належної ретельності вимагає від професійного бухгалтера в бізнесі брати на себе тільки такі значні завдання, для виконання яких він, як професійний бухгалтер у бізнесі, має або може отримати достатню професійну підготовку або досвід. Професійний бухгалтер у бізнесі не повинен навмисно вводити в оману роботодавця щодо свого рівня набутих знань або досвіду; професійний бухгалтер у бізнесі не повинен також відмовлятися від отримання консультацій та допомоги експертів, коли це необхідно.
- 330.2 До обставин, які створюють загрозу для спроможності професійного бухгалтера в бізнесі виконувати свої обов'язки з відповідним ступенем професійної компетентності та належної ретельності, належать
- недостатність часу для належного виконання або завершення своїх обов'язків;
 - інформація, що є недостатньою, обмеженою чи іншим чином неадекватною для належного виконання обов'язків;
 - недостатній досвід, підготовка та/або освіта;
 - ресурси, що є недостатніми для належного виконання обов'язків.
- 330.3 Значущість таких загроз залежатиме від таких чинників, як ступінь співпраці професійного бухгалтера у бізнесі з іншими особами, відповідний рівень старшинства в організації та рівень наявного нагляду та контролю за роботою. Слід оцінити значущість загроз та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Прикладами таких застережних заходів є
- отримання додаткових консультацій чи підготовки;
 - забезпечення достатнього часу для виконання відповідних обов'язків;
 - отримання допомоги від осіб, що мають необхідні знання та досвід;
 - якщо необхідно, отримання консультацій від
 - осіб, які обіймають вищі посади в організації-роботодавця;
 - незалежних експертів; або
 - відповідної професійної організації.
- 330.4 Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийнятного рівня, професійний бухгалтер у бізнесі повинен розглянути можливість відмови від виконання обов'язків, про які йдеться. Якщо професійний бухгалтер у бізнесі визначає, що доречно буде відмовитись, слід чітко повідомити причини такої відмови.

Розділ 340

Фінансові інтереси

340.1 Професійний бухгалтер у бізнесі може мати фінансові інтереси або знати про фінансові інтереси своїх найближчих або близьких родичів, які в деяких випадках можуть створювати загрози для дотримання фундаментальних принципів. Наприклад, внаслідок наявності мотиву та можливості маніпулювання інформацією, що може впливати на ціну, з метою отримання фінансових доходів можуть виникати загрози власного інтересу для об'єктивності та конфіденційності. Прикладами обставин, що можуть створювати загрози власного інтересу, є ситуації, коли професійний бухгалтер у бізнесі або його найближчий або близький родич

- має прямий або опосередкований фінансовий інтерес в організації-роботодавці, на величину якого можуть безпосередньо впливати рішення, що приймаються професійним бухгалтером у бізнесі;
- може отримувати премії від отриманого прибутку, при цьому на величину таких премій безпосередньо впливають рішення, що приймаються професійним бухгалтером у бізнесі;
- утримує, прямо або опосередковано, опціони на акції в організації-роботодавці, на вартість яких безпосередньо впливають рішення, що приймаються професійним бухгалтером у бізнесі;
- утримує, прямо або опосередковано, опціони на акції в організації-роботодавці, що відповідають або невдовзі відповідатимуть умовам конвертування; або
- може мати право на опціони на акції в організації-роботодавці або на премії, розмір яких визначається в залежності від результатів діяльності, якщо досягнуті певні контрольні показники.

340.2 Слід оцінити значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Оцінюючи значущість будь-якої загрози та, якщо необхідно, визначаючи відповідні застережні заходи, які слід вжити для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня, професійний бухгалтер у бізнесі має оцінити характер фінансового інтересу. Сюди входить оцінка рівня значущості фінансового інтересу та визначення того, чи є він прямий чи опосередкований. Зрозуміло, що те, що становить значну або вагомую частку власності в організації, варіюватиметься залежно від особистих обставин різних осіб. Прикладами таких застережних заходів є

- наявність політик та процедур для незалежного від управлінського персоналу комітету щодо визначення рівня або форми винагороди вищого управлінського персоналу;
- розкриття інформації про всі відповідні інтереси та будь-які плани продажу відповідних акцій особам, які відповідають за управління в організації-роботодавці, у відповідності до внутрішніх політик;
- отримання консультацій від осіб, які обіймають вищі посади в організації-роботодавці (при потребі);

- проведення консультацій з вищим управлінським персоналом організації-працедавця або відповідними професійними організаціями (при потребі);
- наявність процедур внутрішнього та зовнішнього аудиту;
- ознайомлення з сучасними етичними проблемами, обмеженнями законодавства та іншими нормативними актами щодо можливих операцій з використанням конфіденційної інформації.

340.3 Професійний бухгалтер у бізнесі не повинен ні маніпулювати конфіденційною інформацією, ні використовувати її для власної вигоди.

Розділ 350

Заохочення

Отримання пропозицій

- 350.1 Професійному бухгалтеру в бізнесі або його найближчому чи близькому родичеві можуть пропонувати заохочення. Таке заохочення може набирати різних форм, включаючи подарунки, знаки гостинності, пільгові умови та невідповідні заклики до дружби або лояльності.
- 350.2 Пропозиції щодо заохочень можуть створювати загрози дотриманню фундаментальних принципів. Якщо професійному бухгалтеру в бізнесі чи його найближчому чи близькому родичеві пропонують заохочення, то таку ситуацію слід уважно розглянути. Загрози власного інтересу для об'єктивності або конфіденційності створюються, якщо заохочення робляться з метою незаконно вплинути на дії або рішення, підбурити до неправомірної або нечесної поведінки чи отримати конфіденційну інформацію. Загрози тиску для об'єктивності або конфіденційності створюються, якщо таке заохочення приймається і супроводжується загрозами оприлюднити інформацію про заохочення та завдати шкоди репутації професійного бухгалтера в бізнесі або його найближчого чи близького родича.
- 350.3 Існування та значущість подібних загроз залежатиме від характеру, вартості та намірів, що стоять за пропозицією щодо заохочення. Якщо розсудлива та поінформована третя сторона, зважуючи всі конкретні факти й обставини, вважатиме заохочення незначним та таким, що не спонукає до неетичної поведінки, тоді професійний бухгалтер у бізнесі може дійти висновку, що пропозиція робиться у звичайному ході бізнесу і може зробити загальний висновок про те, що значної загрози для дотримання фундаментальних принципів немає.
- 350.4 Слід оцінити будь-які загрози та, якщо необхідно, вжити застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня застосуванням застережних заходів, професійний бухгалтер у бізнесі не повинен приймати заохочення. Оскільки реальні чи очевидні загрози дотриманню фундаментальних принципів виникають не тільки внаслідок прийняття заохочення, а іноді лише внаслідок самого факту пропозиції, слід приймати додаткові застережні заходи. Професійний бухгалтер у бізнесі повинен оцінити ризики, що створюються такими пропозиціями, та розглянути необхідність вжиття таких заходів:
- а) негайне повідомлення вищих органів управління або осіб, які відповідають за керівництво в організації-роботодавця про зроблені пропозиції щодо заохочень;
 - б) повідомлення третіх сторін про зроблені пропозиції, наприклад, професійну організацію чи роботодавця особи, яка зробила пропозицію; проте перед таким кроком професійний бухгалтер у бізнесі може розглянути необхідність отримання юридичної консультації;
 - в) повідомлення найближчих чи близьких родичів про відповідні загрози та застережні заходи, якщо вони потенційно можуть опинитися в ситуації, яка може привести до пропозицій заохочень, наприклад, в результаті обіймання ними певних посад; та

- г) повідомлення вищих органів управління організації-роботодавця або вищого управлінського персоналу організації-роботодавця, якщо найближчі або близькі родичі працюють у конкурентів або потенційних постачальників тієї організації.

Пропонування заохочень

- 350.5 Професійний бухгалтер у бізнесі може опинитись в ситуації, коли від нього очікують або на нього чинять тиск з метою того, щоб він пропонував заохочення для впливу на судження іншої особи чи організації, для впливу на процес прийняття рішення або для отримання конфіденційної інформації.
- 350.6 Такий тиск може чинити сама організація-роботодавець, наприклад, через колегу або керівника. Його може також чинити стороння особа чи організація, пропонуючи дії чи ділові рішення, що нададуть переваги організації-роботодавцю, можливо, неналежним чином впливаючи на професійного бухгалтера в бізнесі.
- 350.7 Професійний бухгалтер у бізнесі не повинен пропонувати заохочення для неналежного впливу на професійне судження третьої сторони.
- 350.8 Якщо тиск щодо неетичного пропонування заохочення чинить сама організація-роботодавець, професійний бухгалтер у бізнесі повинен дотримуватися принципів та керівних положень щодо врегулювання етичних конфліктів, визначених у Частині А цього Кодексу.

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ

В даному Кодексі етики професійних бухгалтерів наведені нижче терміни мають такі значення:

Близький родич (<i>Close family</i>)	Батько (мати), дитина або брат (сестра), які не є найближчими родичами.
Група з виконання завдання (<i>Engagement team</i>)	Весь персонал, який виконує завдання, включаючи будь-якого експерта, залученого фірмою на контрактній основі у зв'язку із завданням.
Група з надання впевненості (<i>Assurance team</i>)	<p>а) Усі члені групи, які беруть участь у завданні з надання впевненості;</p> <p>б) усі інші працівники фірми, які можуть прямо впливати на результат завдання з надання впевненості, у тому числі ті, хто</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) надає рекомендації щодо компенсації або здійснює прямий нагляд, управління чи іншу контрольну функцію стосовно партнера з завдання з надання впевненості у зв'язку з виконанням завдання з надання впевненості; (ii) надає консультації стосовно спеціалізованих технічних чи галузевих питань, операцій чи подій при виконанні завдання з надання впевненості; (iii) забезпечує контроль якості завдань з надання впевненості; це визначення поширюється на тих, хто виконує огляд контролю якості завдання з надання впевненості.
Група з огляду (<i>Review team</i>)	<p>а) Усі члені групи із завдання, які беруть участь у завданні з огляду;</p> <p>б) усі інші працівники фірми, які можуть прямо впливати на результат завдання з огляду, у тому числі ті, хто:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) надає рекомендації щодо компенсації або здійснює прямий нагляд, управління чи іншу контрольну функцію стосовно партнера з завдання з огляду у зв'язку з виконанням завдання з огляду, у тому числі всіх працівників послідовно вищих рівнів, починаючи з партнера з завдання та закінчуючи генеральним директором фірми (головним виконавчим директором або подібною посадою); (ii) надає консультації стосовно спеціалізованих технічних чи галузевих питань, операцій чи подій при виконанні завдання з надання впевненості; (iii) забезпечує контроль якості завдань з огляду; це визначення поширюється на тих, хто виконує огляд контролю якості завдання з огляду. <p>в) усі ті в мережевій фірмі, хто може прямо впливати на результат завдання з огляду.</p>
Група з проведення аудиту	а) Усі члені групи із завдання, які беруть участь у завданні з аудиту;

<i>(Audit team)</i>	<p>б) усі інші працівники фірми, які можуть прямо впливати на результат завдання з аудиту, у тому числі ті, хто</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) надають рекомендації щодо компенсації або здійснює прямий нагляд, управління чи іншу контрольну функцію стосовно партнера з завдання з аудиту у зв'язку з виконанням завдання з аудиту, у тому числі всіх працівників послідовно вищих рівнів, починаючи з партнера з завдання та закінчуючи генеральним директором фірми (головним виконавчим директором або подібною посадою); (ii) надають консультації стосовно спеціалізованих технічних чи галузевих питань, операцій чи подій при виконанні завдання з аудиту; (iii) забезпечують контроль якості завдань з огляду; це визначення поширюється на тих, хто виконує огляд контролю якості завдання з аудиту. <p>в) усі ті в мережевій фірмі, хто може прямо впливати на результат завдання з аудиту.</p>
Директор чи посадова особа <i>(Director or officer)</i>	Особи, які виконують функції управління суб'єктом господарювання або виконуються еквівалентні функції, незалежно від назв їхніх посад, які можуть бути різними у різних країнах.
Завдання з аудиту <i>(Audit engagement)</i>	Завдання з надання обґрунтованої впевненості, у якому професійний бухгалтер-практик висловлює думку про те, чи складені фінансові звіти, в усіх суттєвих аспектах, (або чи є вони правдивим і достовірним відображенням, в усіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності, наприклад, завдання, що виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці завдання також включають обов'язковий аудит, який є аудитом згідно із законодавчими або іншими нормативними вимогами.
Завдання з надання впевненості <i>(Assurance engagement)</i>	Завдання, у якому професійний бухгалтер-практик висловлює висновок, призначений підвищити рівень довіри визначених користувачів, які не є відповідальною стороною, до результатів оцінювання або вимірювання предмету завдання відповідно до визначених критеріїв. (Керівні положення стосовно завдань з надання впевненості див. у документі “Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості”, виданому Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, де описано елементи і цілі завдання з надання впевненості та визначено завдання, до яких застосовуються Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) та Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ)).
Завдання з огляду <i>(Review engagement)</i>	Завдання з надання впевненості, яке виконується згідно з Міжнародними стандартами завдань з огляду або подібними стандартами, у якому професійний бухгалтер-практик, на

	основі процедур, які не забезпечують усіх доказів, що вимагаються в аудиті, висловлює думку про те, чи привернуло увагу бухгалтера щось таке, що примусило його вважати, що фінансові звіти не підготовлені, в усіх суттєвих аспектах, згідно із застосовною основою фінансової звітності.
Зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання (<i>Listed entity</i>)	Суб'єкт господарювання, акції, облігації чи боргові цінні папери якого котируються або зареєстровані на офіційній фондовій біржі, або реалізуються на ринку відповідно до нормативних актів офіційної фондової біржі чи іншого подібного органу.
Зв'язаний суб'єкт господарювання (<i>Related entity</i>)	Суб'єкт господарювання, який має будь-які з наведених нижче стосунків з клієнтом: а) суб'єкт господарювання має прямий чи опосередкований контроль над клієнтом за умови, що такий клієнт є суттєвим для суб'єкта; б) суб'єкт господарювання має прямий фінансовий інтерес в компанії клієнта за умови, що такий суб'єкт господарювання має суттєвий вплив на цього клієнта, а інтерес (частка участі) в компанії клієнта є суттєвим для такого суб'єкта господарювання; в) суб'єкт господарювання, над яким клієнт має прямий чи опосередкований контроль; г) суб'єкт господарювання, у якому клієнт або зв'язаний з клієнтом суб'єкт господарювання, як зазначено в п. в), має прямий фінансовий інтерес, який дає йому можливість суттєво впливати на такий суб'єкт господарювання, а інтерес є суттєвим для клієнта і зв'язаного з ним суб'єкта господарювання, зазначеного в п. (в); г) суб'єкт господарювання, що перебуває під спільним з клієнтом контролем (надалі – дочірній суб'єкт господарювання) за умови, що дочірній суб'єкт господарювання та клієнт є суттєвими для того суб'єкта господарювання, який контролює як клієнта, так і дочірній суб'єкт господарювання.
Зовнішній експерт (<i>External expert</i>)	Особа (яка не є партнером або професіоналом, у тому числі професіоналом, який працює тимчасово, фірми або мережевої фірми) чи організація, яка має знання, навички та досвід у галузі, відмінній від бухгалтерського обліку чи аудиту, і чия робота у цій галузі використовується для того, щоб допомогти професійному бухгалтерові отримати достатні належні докази.
Клієнт з аудиту (<i>Audit client</i>)	Суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиту. Якщо клієнт є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, то клієнт з аудиту завжди включає свої зв'язані суб'єкти господарювання. Якщо клієнт з аудиту не є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, то клієнт з аудиту включає ті зв'язані суб'єкти господарювання, над якими цей клієнт має прямий або опосередкований контроль.

Клієнт з надання впевненості (<i>Assurance client</i>)	Відповідальна сторона, яка є особою (особами), що а) у завданні з надання впевненості на основі безпосередньої звітності відповідає за предмет завдання; або б) у завданні з надання впевненості на основі тверджень відповідає за інформацію з предмету завдання та може відповідати за предмет завдання.
Клієнт з огляду (<i>Review client</i>)	Суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з огляду.
Мережа (<i>Network</i>)	Велика структура, а) яка покликана забезпечити співпрацю; та б) яка чітко спрямована на спільне отримання прибутку і спільне несення витрат або має спільного власника, контроль або управління, спільні політики та процедури контролю якості, спільну стратегію бізнесу, у якій використовується спільний бренд або значна частина професійних ресурсів.
Мережева фірма (<i>Network firm</i>)	Фірма чи суб'єкт господарювання, який належить до мережі.
Найближчі родичі (<i>Immediate family</i>)	Чоловік (дружина) чи утриманці.
Найвищий управлінський персонал (<i>Those charged with governance</i>)	Особи, які відповідають за здійснення загального контролю за реалізацією стратегічного напрямку суб'єкта господарювання та виконання зобов'язань, пов'язаних із підзвітністю суб'єкта господарювання. Сюди входить загальний контроль за процесом фінансової звітності.
Незалежність (<i>Independence</i>)	Незалежність – це: а) незалежність думки, тобто така спрямованість думки, яка дає можливість висловити висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти доброчесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом; б) незалежність поведінки, тобто уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, ймовірніше за все, дійшла би висновку, що доброчесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми чи члена групи з надання впевненості були під загрозою.
Огляд контролю якості завдання (<i>Engagement quality control review</i>)	Процес, призначений надати об'єктивну оцінку (не пізніше, ніж надається висновок) важливих суджень, здійснених групою з виконання завдання, та висновків, яких вона дійшла при формулюванні думки.
Опосередкований фінансовий інтерес (<i>Indirect financial interest</i>)	Фінансовий інтерес (частка участі), який належить особі чи суб'єкту господарювання через колективний інвестиційний фонд, майно, траст або інші механізми посередництва, і над якими така особа чи суб'єкт господарювання не мають контролю або спроможності впливати на інвестиційні рішення.

Офіс (<i>Office</i>)	Окрема підгрупа, організована за географічними ознаками або за напрямками діяльності.
Партнер із завдання (<i>Engagement partner</i>)	Партнер або інша особа у фірмі, яка відповідає за завдання та за його виконання, а також за висновок, що надається від імені фірми, та, якщо це вимагається, має відповідні повноваження, надані професійною, юридичною або регулювальною організацією.
Прийнятний рівень (<i>Acceptable level</i>)	Рівень, за якого розсудлива та поінформована третя сторона, зважуючи всі конкретні факти й обставини, відомі професійному бухгалтерові на той час, імовірніше за все, дійде висновку, що загрози дотриманню фундаментальних принципів немає.
Провідний партнер з аудиту (<i>Key audit partner</i>)	Партнер із завдання, особа, відповідальна за огляд контролю якості завдання, або інші партнери з аудиту (якщо такі є) в групі з виконання завдання, які приймають провідні рішення або складають провідні судження з важливих питань стосовно аудиту фінансових звітів, стосовно яких фірма висловлює думку. Залежно від обставин та ролі цих осіб в аудиті, “інші партнери з аудиту” можуть охоплювати, наприклад, партнерів з аудиту, відповідальних за значні дочірні підприємства чи відділення.
Професійний бухгалтер (<i>Professional accountant</i>)	Особа, яка є членом організації – члена Міжнародної федерації бухгалтерів.
Професійний бухгалтер у бізнесі (<i>Professional accountant in business</i>)	Професійний бухгалтер, який працює за наймом або обіймає виконавчу чи не виконавчу посаду в таких сферах діяльності, як комерція, промисловість, сфера обслуговування, державний сектор, освіта, неприбутковий сектор, регульовальні чи професійні організації, або професійний бухгалтер, що працює за контрактом з такими суб'єктами господарювання.
Професійний бухгалтер-практик (<i>Professional accountant in public practice</i>)	Професійний бухгалтер незалежно від функціональної класифікації (наприклад, аудит, оподаткування чи консалтинг), який працює у фірмі, що надає професійні послуги. Цей термін також вживають для позначення фірми професійних бухгалтерів-практиків.
Професійні послуги (<i>Professional services</i>)	Послуги, що потребують бухгалтерських (чи пов'язаних з обліком) навичок (знань) і виконуються професійним бухгалтером, включаючи послуги з бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування, управлінського консалтингу та управління фінансами.
Прямий фінансовий інтерес (<i>Direct financial interest</i>)	Фінансовий інтерес, а) що безпосередньо належить та перебуває під контролем особи чи суб'єкта господарювання (включаючи ті, якими управляють інші особи на дискреційній основі); або б) що належить особі або суб'єкту господарювання на правах власності через використання механізму колективних інвестицій, майна, трасту або іншого посередництва, які

	контролює така особа чи суб'єкт господарювання або на інвестиційні рішення яких вона може впливати.
Реклама (<i>Advertising</i>)	Надання громадськості інформації щодо послуг або кваліфікації професійних бухгалтерів-практиків для забезпечення професійного бізнесу.
Суспільно значимий суб'єкт господарювання (<i>Public interest entity</i>)	а) Суб'єкт господарювання, зареєстрований на біржі; та б) суб'єкт господарювання і) визначений нормативними актами чи законодавством як суспільно значимий суб'єкт господарювання, або ii) для якого нормативні акти чи законодавство вимагають, щоб аудит проводився з дотриманням тих самих вимог щодо незалежності, які застосовуються до аудиту суб'єктів господарювання, зареєстрованих на біржі. Такі нормативні акти можуть бути видані будь-яким відповідним регулювальним органом, у тому числі органом, який регулює аудиторську діяльність.
Теперішній бухгалтер (<i>Existing accountant</i>)	Професійний бухгалтер-практик, який на даний час обіймає посаду аудитора або надає послуги з бухгалтерського обліку, оподаткування, консалтингу чи подібні професійні послуги клієнтам.
Умовні гонорари (<i>Contingent fee</i>)	Гонорари, розраховані за попередньо встановленою основою, яка пов'язана (залежить від) з завершенням або результатом операції чи результатом виконаної роботи. Гонорари не вважаються умовними, якщо їх встановив суд чи інший державний орган.
Фінансова інформація за минулі періоди (<i>Historical financial information</i>)	Висловлена у фінансових термінах інформація стосовно конкретного суб'єкта господарювання, отримана переважно з системи бухгалтерського обліку такого суб'єкта господарювання, про економічні події, що сталися у минулі часові періоди, або про економічні умови чи обставини у певні моменти у минулому.
Фінансовий інтерес (<i>Financial interest</i>)	Частка участі в капіталі або інших цінних паперах, боргових зобов'язаннях, позиках чи інших боргових інструментах суб'єкта господарювання, у тому числі у правах та зобов'язаннях з придбання такої частки участі та похідних інструментів, безпосередньо пов'язаних з такою часткою.
Фінансові звіти (<i>Financial statements</i>)	Структуроване представлення фінансової інформації за минулі періоди (включаючи відповідні примітки), призначеної передати інформацію про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання у певний момент часу або про зміни у них за певний період часу у відповідності з основою фінансової звітності. Відповідні примітки зазвичай містять зведення важливих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію. Цей термін може означати повний комплект фінансових звітів, але він також може означати один фінансовий звіт, наприклад, баланс або звіт про доходи та витрати та відповідні пояснювальні примітки.

Фінансові звіти спеціального призначення (<i>Special purpose financial statements</i>)	Фінансові звіти, підготовлені відповідно до основи фінансової звітності та призначені задовольнити потреби визначених користувачів у фінансовій інформації.
Фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме думку (<i>Financial statements on which the firm will express an opinion</i>)	Якщо це один відокремлений суб'єкт господарювання, – фінансові звіти такого суб'єкта господарювання. Якщо йдеться про консолідовані фінансові звіти, то цей термін також означає фінансові звіти групи, консолідовані фінансові звіти.
Фірма (<i>Firm</i>)	а) Окремо взятий практик, партнерство або корпорація професійних бухгалтерів; б) суб'єкт господарювання, який контролює такі сторони завдяки власності, управлінню чи іншим засобам; та в) суб'єкт господарювання, що перебуває під контролем таких сторін завдяки власності, управлінню чи іншим засобам.

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

Цей Кодекс чинний з 1 червня 2011 р.; застосування раніше вказаної дати дозволяється. Стосовно Кодексу застосовуються такі перехідні положення:

Суспільно значимі суб'єкти господарювання

1. Розділ 290 Кодексу містить додаткові положення стосовно незалежності для тих випадків, коли клієнт з аудиту чи огляду є суспільно значимим суб'єктом господарювання. Додаткові положення, що застосовуються внаслідок нового визначення суспільно значимого суб'єкта господарювання, або керівних положень, викладених у параграфі 290.26, набирають чинності 1 січня 2012 р. Стосовно вимог ротації партнерів застосовуються перехідні положення, викладені у параграфах 2 і 3 нижче.

Ротація партнерів

2. Для партнера, на якого поширюються положення про ротацію, викладені в параграфі 290.151, оскільки він відповідає визначенню нового терміна “провідний партнер з аудиту”, і цей партнер не є ані партнером із завдання, ані особою, що відповідає за огляд контролю якості виконання завдання, положення про ротацію чинні для аудитів або оглядів фінансових звітів за рік, який починається 15 грудня 2011 р. або пізніше. Наприклад, якщо йдеться клієнта з аудиту, фінансовий рік якого збігається з кінцем календарного року, від провідного партнера з аудиту (який не є ані партнером із завдання, ані особою, відповідальною за огляд контролю якості виконання завдання), який був провідним партнером з аудиту протягом семи або більше років (тобто аудитів за 2003 – 2010 рр.), вимагатиметься ротація після того, як він пробуде провідним партнером з аудиту протягом ще одного року (тобто після завершення аудиту за 2011 р.).
3. Для партнера із завдання чи особи, що відповідає за огляд контролю якості виконання завдання, що безпосередньо до виконання цієї ролі виконувала функції іншого провідного партнера з аудиту для цього клієнта, і яка на початку першого фінансового року, що починається 15 грудня 2010 р. або пізніше цієї дати, була партнером із завдання або особою, що відповідає за огляд контролю якості виконання завдання, протягом шести або меншої кількості років, положення про ротацію набирають чинності для аудитів або оглядів фінансових звітів за роки, що починаються 15 грудня 2011 р. або пізніше цієї дати. Наприклад, якщо йдеться про клієнта з аудиту, кінець фінансового року якого збігається з кінцем календарного року, від партнера, який виконував роль іншого провідного партнера з аудиту для цього клієнта протягом чотирьох років (тобто для аудитів за 2002 – 2005 рр.), а потім був партнером із завдання протягом п'яти років (тобто для аудитів за 2006 – 2010 рр.), вимагатиметься ротація після того, як він пробуде партнером із завдання протягом ще одного року (тобто після завершення аудиту за 2011 р.).

Послуги, що не є наданням упевненості

4. У параграфах 290.156 – 290.219 розглядається надання послуг, які не є наданням упевненості, клієнтові з аудиту чи огляду. Якщо на дату набрання чинності цього Кодексу клієнтові з аудиту чи клієнтові з огляду надаються послуги, і ці послуги були дозволені згідно з Кодексом, випущеним у червні 2005 р. (і переглянутим у липні 2006 р.), але які заборонені чи підлягають обмеженням

згідно з переглянутим Кодексом, то фірма може продовжувати надавати такі послуги лише за умови, що контракт про їх надання був укладений до 1 січня 2011 р., їх надання було розпочато до вказаної дати і вони будуть завершені до 1 липня 2011 р.

Гонорари: відносний розмір

5. Параграф 290.222 передбачає, що коли йдеться про клієнта з аудиту чи огляду, який є суспільно значимим суб'єктом господарювання, якщо загальна сума гонорарів від клієнта та його зв'язаних суб'єктів господарювання (що відповідають умовам, викладеним у параграфі 290.27) за два роки поспіль становить більше ніж 15% загальної суми гонорарів фірми, яка висловлює висновок про фінансові звіти, слід виконувати огляди аудиту за другий рік до та після надання висновку (як описано у параграфі 290.222). Ця вимога чинна для аудитів чи оглядів фінансових звітів, які охоплюють роки, що починаються 15 грудня 2010 р. або пізніше цієї дати. Наприклад, якщо йдеться про клієнта з аудиту, фінансовий рік якого збігається з календарним роком, якщо загальна сума гонорарів від такого клієнта за 2011 та 2012 рр. перевищує граничне значення 15%, то слід виконувати огляд аудиту фінансових звітів за 2012 р. до та після надання висновку.

Політики компенсації та оцінки

6. Параграф 290.229 передбачає, що оцінювання та визначення винагороди провідного партнера з аудиту не слід здійснювати на основі успішності цього партнера при продажі послуг, які не є наданням упевненості, клієнтові з аудиту такого партнера. Ця вимога набирає чинності 1 січня 2012 р. Проте провідний партнер з аудиту може отримувати компенсацію після 1 січня 2012 р. на основі проведеного до 1 січня 2012 р. оцінювання успішності цього партнера при продажі послуг, які не є наданням упевненості, цьому клієнтові з аудиту.

IFAC
International Federation of Accountants

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-124-0