|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ОЦЕНКА НАЛИЧИЯ ФАКТОРОВ РИСКА НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ** | | | | | | | | |  | | **РД № \_\_\_\_\_\_\_** | | | | | | |
|  |  |  | | | |  | |  | |  | |  | |  | | | | |
| **АУДИРУЕМОЕ ЛИЦО:** | | |  | | | | | | | | | | | | | | |
|  | | | |  |  | |  | | | | | |  | |  |  |  | | |
| **ПРОВЕРЯЕМЫЙ ПЕРИОД:** | | | |  | | | | | | | | | | | | | |

Согласно требованиям МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», при выявлении и оценке рисков существенного искажения аудитор должен оценить, свидетельствует ли полученная информация о присутствии факторов риска недобросовестных действий (п. 24 МСА 240).

Факторы риска недобросовестных действий – это события или обстоятельства, которые свидетельствуют о наличии «треугольника мошенничества» (стимул для совершения недобросовестных действий, возможность их совершения, способность их оправдания). Перечень факторов риска недобросовестных действий (заключающихся в фальсификации отчетности и в присвоении активов), классифицированных по трем причинам «треугольника мошенничества», приведен в Приложении 1 к МСА 240.

**Оценка наличия факторов риска недобросовестных действий**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Факторы риска недобросовестных действий | Наличие | |
| Да | Нет |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Фальсификация финансовой отчетности | | |
| 1.1 | Стимулы для совершения недобросовестных действий: |  |  |
| 1.1.1 | снижение доходности вследствие ситуации на рынке; |  |  |
| 1.1.2 | зависимость финансового благополучия руководства от результатов деятельности организации; |  |  |
| 1.1.3 | давление на руководство (со стороны собственников, инвесторов, кредиторов) в связи с завышенными ожиданиями; |  |  |
| 1.1.4 |  |  |  |
| 1.1.5 |  |  |  |
| 1.2 | Возможности совершения недобросовестных действий: |  |  |
| 1.2.1 | доминирующая позиция организации в каком-либо отраслевом сегменте; |  |  |
| 1.2.2 | недостаточная надежность внутреннего контроля; |  |  |
| 1.2.3 | совершение международных операций в разных юрисдикциях; |  |  |
| 1.2.4 |  |  |  |
| 1.2.5 |  |  |  |
| 1.3 | Способность оправдания недобросовестных действий: |  |  |
| 1.3.1 | низкое моральное состояние высшего руководства; |  |  |
| 1.3.2 | разногласия между собственниками; |  |  |
| 1.3.3 | отсутствие различий у руководителя-собственника между личными и коммерческими сделками; |  |  |
| 1.3.4 |  |  |  |
| 1.3.5 |  |  |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2 | Незаконное присвоение активов | | |
| 2.1 | Стимулы для совершения недобросовестных действий: | | |
| 2.1.1 | ожидаемые увольнения работников; |  |  |
| о1 о  2.1.2 | изменения в системе оплаты труда; |  |  |
| 2.1.3 | наличие затруднительных жизненных или финансовых обстоятельств у сотрудников, имеющих доступ к активам; |  |  |
| 2.1.4 |  |  |  |
| 2.1.5 |  |  |  |
| 2.2 | Возможности совершения недобросовестных действий: |  |  |
| 2АЛ | нерациональное распределение обязанностей и полномочий; |  |  |
| 2А2 | слабый контроль за работниками, ответственными за активы; |  |  |
| 2А3 | ненадежные меры защиты денежных средств, товарно-материальных ценностей; |  |  |
| 2 2 4 |  |  |  |
| 2 2 5 |  |  |  |
| 2 3 | Способность оправдания недобросовестных действий: |  |  |
| 0 0 1 2.3.1 | поведение работников, демонстрирующее недовольство организацией; |  |  |
| 2.3.2 | терпимость к мелким правонарушениям; |  |  |
| 2.3.3 |  |  |  |
| 2.3.4 |  |  |  |
| 3 | Коррупционные нарушения | | |
| 3.1 | Стимулы для совершения коррупционных нарушений: | | |
| 3.1.1 | деятельность в странах или регионах с высоким уровнем коррупции |  |  |
| 3.1.2 | деятельность в отраслях с высокой степенью государственного регули­рования |  |  |
| 3.1.3 | осуществление операций с существенными суммами по госконтрактам |  |  |
| 3.1.4 |  |  |  |
| 3.1.5 |  |  |  |
| 3.2 | Возможности совершения коррупционных нарушений: | | |
| 3.2.1 | необеспечение руководством соблюдения требований по противодей­ствию коррупции |  |  |
| 3.2.2 | отсутствие процедур внутреннего контроля, направленных на противо­действие коррупции |  |  |
| 3.2.3 |  |  |  |
| 3.2.4 |  |  |  |
| 3.3 | Способность оправдания коррупционных нарушений: | | |
| 3.3.1 | позиция руководства, заключающаяся в оправдании коррупции вслед­ствие затрудненности осуществления деятельности законным образом |  |  |
| 3.3.2 |  |  |  |
| 3.3.3 |  |  |  |

При выявлении факторов риска недобросовестных действий аудитор осуществляет оценку рисков существенного искажения отчетности в результате недобросовестных действий.

МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» указывает, что оценка рисков может производиться в количественных величинах (например, в процентах) либо в терминах, не носящих количественного характера.

Анализ же содержания международных стандартов указывает на следующие возмож­ные градации качественной оценки рисков:

* приемлемо низкий риск (уровень ауди­торского риска, при котором возможно по­лучение достаточных надлежащих аудитор­ских доказательств и, соответственно, раз­умное подтверждение достоверности отчет­ности — МСА 200, п. 17; МСА 330, п. А43; МСА 500, п. А3);
* низкий риск (уровень риска существен­ного искажения, при котором применение со­ответствующих мероприятий и дополнитель­ных аудиторских процедур не является необ­ходимым — МСА 330, п. 10; МСА 505, п. 15);
* высокий риск (уровень риска суще­ственного искажения, при котором необ­ходимо применение соответствующих ме­роприятий и дополнительных аудиторских процедур — МСА 330, п.п. А9, А19);
* чрезмерно (крайне) высокий риск (уро­вень риска существенного искажения, при котором аудитор может прийти к выводу о невозможности проведения аудита — МСА 315, п. А120; МСА 580, п. А24).

**Оценка риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне отчетности в целом**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Обстоятельства, указывающие на риск существенного искажения | Оценка риска существенного искажения | | |
| Низкий | Высокий | Чрезмерно высокий |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Стремление руководства ограничить объем аудита или доступ аудитора к информации |  |  |  |
| 2 | Несвоевременность (задержка) предоставления ауди­тору запрашиваемой информации |  |  |  |
| 3 | Отрицательная реакция руководства на общение аудитора с работниками организации |  |  |  |
| 4 | Претензии руководства к проведению аудита и его результатам |  |  |  |
| 5 | Нежелание руководства принимать своевременные меры по устранению выявленных недостатков внутреннего контроля |  |  |  |
| 6 | Наличие информации о фактах коррупционных нарушений в организации |  |  |  |
| 7 | Внеплановые проверки организации со стороны госорганов |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 8 | Существенные суммы представительских расходов, возмещаемых работникам, взаимодействующими с должностными лицами заказчиков |  |  |  |
| 9 | Расходы на комиссионные (агентские) вознагражде­ния, существенно превышающие характерные значения |  |  |  |
| 10 |  |  |  |  |
| 11 |  |  |  |  |

**Оценка риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне видов операций, сальдо счетов, раскрытий информации**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Обстоятельства, указывающие на риск существенного искажения | Вид операций, сальдо счета | Оценка риска существенного искажения | | |
| Низкий | Высокий | Чрезмерно высокий |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Наличие неподтвержденных (несанкционированных) операций |  |  |  |  |
| 2 | Наличие операций, учтенных ненадлежащим образом |  |  |  |  |
| 3 | Наличие ненадлежащих корректировок |  |  |  |  |
| 4 | Отсутствие документов по каким-либо операциям |  |  |  |  |
| 6 | Нетипичные расхождения между учтен­ными документами и ответами на запро­сы аудитора |  |  |  |  |
| 7 | Излишне осложненное осуществление каких-либо операций (например, через ряд посредников) |  |  |  |  |
| 8 | Привлечение к выполнению определен­ных операций лиц, не имеющих возмож­ностей (производственных, финансовых) для такого участия |  |  |  |  |
| 9 | Осуществление операций разового характера |  |  |  |  |
| 10 | Избыточное внимание руководства к каким-либо операциям |  |  |  |  |
| 11 | Необычно крупные операции в конце года |  |  |  |  |
| 12 | Неофициальный учет каких-либо операций |  |  |  |  |
| 13 | Осуществление каких-либо операций не в соответствии с установленным в организации порядком |  |  |  |  |
| 14 | Наличие сделок с лицами, зарегистриро­ванными в юрисдикциях с низкими уровнями налогообложения |  |  |  |  |
| 15 | Наличие сделок с лицами, которые могут быть аффилированы с должностными лицами государственных организаций (госорганов) |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 16 | Неоправданное отсутствие мер по воз­врату займов, авансов, просроченной задолженности |  |  |  |  |
| 17 | Нетипичные выплаты компенсационного характера сторонним лицам |  |  |  |  |
| 18 | Заключение контрактов на существен­ные суммы не в соответствии с общим порядком (конкурсы, тендеры) |  |  |  |  |
| 19 |  |  |  |  |  |
| 20 |  |  |  |  |  |

Дополнительные мероприятия по про­тиводействию выявленному риску (процедуры общего характера) осуществляются аудитором при выявлении высокого риска существенного искажения на уровне фи­нансовой отчетности в целом. Эти меро­приятия могут включать:

* привлечение более опытных аудиторов;
* привлечение экспертов;
* увеличение элементов непредсказуе­мости при выборе последующих аудитор­ских процедур;
* осуществление более тщательного кон­троля со стороны руководителя проверки за членами аудиторской команды;
* снижение уровней существенности для отчетности в целом.

Известно (на это указывает МСА 520, п. А16), что снижение уровня существенности снижает риск необнаружения. Уменьшение риска необнаружения при снижении уровня существенности обуслов­лено, в частности, тем обстоятельством, что необнаружения аудитором различных суще­ственных искажений — события независи­мые. Очевидно, что чем больше количество независимых событий, тем меньше вероят­ность одновременного их появления.

Исполнил \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (подпись или обозначение)

Дата\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Проверил\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (подпись или обозначение)

Дата\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_