

Клиент ЗАО «Той Лэнд»		Конец периода 31.12.2005
Составитель Руководитель аудиторской группы	Дата Август 2006 г.	Номер рабочего документа <i>D 6</i>

**Рассмотрение недобросовестных действий в ходе
аудиторской проверки**

D6

Рассмотрение недобросовестных действий в ходе аудиторской проверки	<i>D6</i>	[страницы 2 - 40]
Подход к вопросам мошенничества при осуществлении проекта	<i>D6.1</i>	[страницы 41 - 42]
Исследование конкретных вопросов: мошенничество	<i>D6.2</i>	[страница 43]

Клиент ЗАО «Той Лэнд»	Конец периода 31.12.2005
Составитель Руководитель аудиторской группы	Дата Август 2006 г.
	Номер рабочего документа D 6

Соответствующий МСА/ ПСАД	Цель
240.6/№ 13 240.7/№ 13 240.13/№ 13 240.14/№ 13 240.21/№ 13 240.22/№ 13	Цель данной аудиторской программы по рассмотрению недобросовестных действий, выявленных в ходе аудиторской проверки, - оказать аудитору на каждом этапе аудита содействие в анализе существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий, а также рассмотреть требования к подготовке необходимой документации и проводимым консультациям.

Примечание

МСА 240.6/ПСАД №13

Согласно МСА 240.6 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», понятие «недобросовестное действие» обозначает умышленное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа членов руководства, лиц, ответственных за корпоративное управление, сотрудников или третьих сторон с целью получения обманным путем неоправданных или незаконных преимуществ.

МСА 240.7/ПСАД №13

МСА 240.7 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» определяет два типа умышленных искажений, которые являются объектом внимания аудитора: искажения, допущенные в результате подготовки фальсифицированной финансовой отчетности, и искажения, допущенные в результате незаконного присвоения активов.

Примечание

МСА 240.21/ПСАД №13

Согласно МСА 240.21 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», при проведении аудиторской проверки в соответствии с МСА аудитор получает обоснованную уверенность в том, что в финансовой отчетности, взятой в целом, отсутствуют существенные искажения, допущенные в результате недобросовестных действий или по ошибке.

Примечание

МСА 240.22 / ПСАД №13

МСА 240.22 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что при получении обоснованной уверенности на протяжении всей аудиторской проверки аудитор руководствуется профессиональным скептицизмом, рассматривает возможность превышения руководством своих полномочий в отношении системы внутреннего контроля и признает то обстоятельство, что аудиторские процедуры, эффективные при выявлении ошибок, могут оказаться неприменимыми в контексте выявленного риска существенного искажения, допущенного в результате недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.13 / ПСАД №13

Вместе с тем, **МСА 240.13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»** устанавливает, что основная ответственность за предотвращение и выявление недобросовестных действий лежит на членах руководства и лицах, ответственных за корпоративное управление.

Примечание

МСА 240.14 / ПСАД №13

Далее **МСА 240.14 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»** устанавливает, что под надзором со стороны лиц, ответственных за корпоративное управление, члены руководства обязаны уделять особое внимание предотвращению недобросовестных действий, что будет способствовать уменьшению вероятности их проявления, а также мерам по сдерживанию таких действий, направленным на убеждение физических лиц не совершать недобросовестные действия в виду вероятности их обнаружения и последующего наказания за их совершение. Эти меры включают воспитание таких качеств, как деловая порядочность и соблюдение норм профессиональной этики.

<i>Соответствующий МСА/ПСАД</i>	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.3 / №13	<i>На стадии планирования проводятся следующие процедуры</i>		
240.27 / №13 240.31 / №13 240.32 / №13	1. Планирование процедур по оценке риска недобросовестных действий Планирование указанных процедур обсуждается, как правило, в рамках стартовой рабочей встречи.	Менеджер 25 октября 2005 г.	D 3 I. A A 3.15

Примечание

МСА 240.3 / ПСАД №13

МСА 240.3 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» требует от аудитора при планировании и проведении аудиторской проверки снизить аудиторский риск до приемлемого уровня. При этом аудитор должен рассмотреть риски существенных искажений, допущенных в финансовой отчетности в результате недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.27 / ПСАД №13

МСА 240.27 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что членам аудиторской группы следует рассмотреть подверженность финансовой отчетности аудируемого лица существенным искажениям в результате недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.31 / ПСАД №13

Далее **МСА 240.31 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»** устанавливает, что **обсуждение** членами аудиторской группы подверженности финансовой отчетности аудируемого лица существенным искажениям в результате недобросовестных действий является важной составной частью аудиторской проверки, которая дает аудиторам возможность обдумать свою реакцию на подверженность финансовой отчетности аудируемого лица существенным искажениям в результате недобросовестных действий и наметить конкретных лиц из числа членов аудиторской группы, которые будут отвечать за проведение определенных аудиторских процедур. Это обсуждение также обеспечивает возможность аудитору проработать порядок ознакомления других членов аудиторской группы с результатами аудиторских процедур, а также порядок рассмотрения неподтвержденных заявлений о недобросовестных действиях, которые могут попасть в поле зрения аудитора.

Примечание

МСА 240.32/ПСАД №13

Согласно **МСА 240.32 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»**, важно, чтобы после проведения предварительного обсуждения на этапе планирования аудиторской проверки, а также через определенные интервалы в ходе аудиторской проверки члены аудиторской группы продолжали поддерживать рабочие контакты друг с другом и обменивались полученной информацией, которая может оказать влияние на оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий или на аудиторские процедуры в отношении таких рисков. (См. Процедуру 5 Аудиторской программы).

Соответствующий МСА/ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.48 / №13	2. Собрать информацию для выявления рисков недобросовестных действий, включая результаты следующих работ:		
240.56 / №13	<ul style="list-style-type: none"> ▪ процедура принятия решения о работе с клиентом или согласии на выполнение задания и процесс дальнейшей работы или выполнения задания 	Менеджер	D 6.1
240.53 / №13 240.54 / №13	<ul style="list-style-type: none"> ▪ аналитические процедуры по планированию аудиторской проверки в целях выявления необычных или неожиданных взаимосвязей 	Руководитель аудиторской группы	D 2

Примечание

МСА 240.48/ПСАД №13

МСА 240.48 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что в процессе получения представления о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, аудитор необходимо рассмотреть, указывает ли **полученная информация** на наличие одного или более факторов риска

Примечание

МСА 240.56/ПСАД №13

Согласно **МСА 240.56 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»**, информация, полученная в процессе принятия решения о работе с клиентом и о дальнейшей работе с ним, а также опыт, полученный в ходе выполнения предыдущих заданий по работе с аудируемым лицом, например, задания по обзору промежуточной финансовой отчетности, может быть полезной при выявлении рисков существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.53/ПСАД №13

В МСА 240.53 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» отмечается, что при проведении аналитических процедур в целях получения представления о деятельности предприятия и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, аудитору следует рассмотреть необычные или неожиданные взаимосвязи, которые могут свидетельствовать о наличии рисков существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.54/ПСАД №13

МСА 240.54 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» также устанавливает, что аналитические процедуры могут быть полезны для выявления наличия необычных операций или явлений, сумм, коэффициентов и тенденций, которые могут свидетельствовать о вопросах, возникающих в отношении финансовой отчетности и аудиторских последствий.

Примечание

МСА 240.56/ПСАД №13

Согласно МСА 240.56 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», информация, полученная в рамках процедуры принятия решения о работе с клиентом и о дальнейшей работе с ним, а также опыт, полученный в ходе выполнения других заданий по работе с аудируемым лицом, например обзор промежуточной финансовой отчетности, может быть полезной для выявления рисков существенных искажений в результате недобросовестных действий.

Соответствующий МСА/ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
<p><i>МСА 315.2 / ПСАД № 34 [проект]</i></p> <p><i>МСА 240.48/ПСАД №13</i></p> <p><i>МСА 240.57/ПСАД №13</i></p> <p><i>МСА 240.10/ПСАД №13</i></p> <p><i>МСА 240 Прил. 1/ПСАД №13</i></p>	<p>3. Выяснить, указывает ли информация, полученная нами в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и средой, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, на наличие факторов риска недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности, связанных как с составлением фальсифицированной финансовой отчетности, так и незаконным присвоением активов, включая перечисленные в Приложении 1 «Примеры факторов риска недобросовестных действий по МСА 240 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»</p>	<p>Руководитель аудиторской группы</p> <p>Менеджер</p>	
	<p>3.1 В частности, выявить и при необходимости документально зафиксировать факторы, принуждающие или побуждающие к составлению фальсифицированной финансовой отчетности, связанные со следующими обстоятельствами:</p>		
	<ul style="list-style-type: none"> ■ требования о погашении задолженности и условий договоров – рассмотреть связи с источниками крупных заемных средств 	<p>Менеджер</p>	<p>D 3 П.А</p>
	<ul style="list-style-type: none"> ■ подготовка и исполнение бюджета организации и процесс прогнозирования 	<p>Менеджер</p>	<p>D 2</p>

	<ul style="list-style-type: none"> ■ ожидания третьих сторон относительно финансовой деятельности организации – обсудить эти ожидания с исполнительным директором или финансовым директором, а также с лицами, ответственными за корпоративное управление ■ схемы вознаграждения членов старшего руководства и ведущих специалистов, отраженные в финансовой отчетности. Рассмотреть 1) любые взаимосвязи с показателями финансовой деятельности и ценами на акции организации и 2) право собственности на акции и действия с опционами на акции. При этом также необходимо рассмотреть целесообразность включения в эту процедуру анализ деятельности руководства отдела продаж, сегментов и дочерних предприятий. 	<p style="text-align: center;">Менеджер</p> <hr/> <p>Руководитель аудиторской группы</p>	<p style="text-align: center;">D 3 Ш.А</p> <hr/> <p style="text-align: center;">D 1 (Сотрудники)</p>
<p>3.2 Тщательно рассмотреть и при необходимости документально зафиксировать причины:</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ существенных расхождений между показателями чистой прибыли (убытка) и денежными поступлениями от операций (использованными в операциях) ■ текучести кадров среди членов старшего руководства, ведущих сотрудников, связанных с подготовкой финансовой отчетности и внутренним аудитом. Также рассмотреть причины текучести кадров среди руководителей отдела продаж, сегментов и дочерних предприятий и <p>3.2 Тщательно рассмотреть и при необходимости документально зафиксировать причины:</p>	<p style="text-align: center;">Менеджер</p> <hr/> <p>Руководитель аудиторской группы</p>	<p style="text-align: center;">D 2</p> <hr/> <p style="text-align: center;">D 1 (Сотрудники)</p>

Примечание

МСА 240.57/ПСАД №13

Согласно **МСА 240.57 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»**, при выявлении и оценке рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне допущений по различным классам операций, остатков по счетам и раскрытия информации аудиторю следует выявить и провести оценку рисков существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий. Оцененные риски, способные привести к существенным искажениям в результате недобросовестных действий, представляют собой существенные риски и, соответственно, если эта работа еще не была проделана, аудиторю следует проанализировать структуру соответствующих средств и механизмов контроля организации, включая меры по обеспечению контроля, и определить, были ли внедрены такие средства и механизмы и были ли осуществлены соответствующие контрольные меры.

Примечание

МСА 315.2 / ПСАД № 34 [проект]

МСА 315.2 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации» требует от аудитора получить представление о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, достаточного для выявления и оценки рисков существенных искажений, являющихся результатом как недобросовестных действий, так и допущенных ошибок, а также достаточного для разработки и проведения последующих аудиторских процедур.

Примечание

МСА 240.48/ПСАД №13

МСА 240.48 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» предусматривает, что при ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и средой, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, аудиторю необходимо определить, свидетельствует ли полученная информация о наличии одного или более факторов риска недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.107/ПСАД №13

МСА 240.107 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что документация, отражающая представление аудитора о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, а также оценка аудитором рисков существенных искажений должны включать следующее:

- (а) важные решения, выработанные в процессе обсуждения членами аудиторской группы по уязвимости финансовой отчетности аудируемого лица, относительно существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий;
- (б) выявленные и оцененные риски существенных искажений, возникших в результате недобросовестных действий, на уровне финансовой отчетности и на уровне допущений.

Примечание

МСА 240, приложение 1

Приложение 1 «Примеры факторов риска недобросовестных действий по МСА 240 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» содержит примеры таких факторов риска недобросовестных действий, с которыми аудиторы могут столкнуться в целом ряде ситуаций. Отдельно приводятся примеры, относящиеся к двум типам недобросовестных действий, которые должны быть предметом внимания аудитора, а именно: фальсифицированная финансовая отчетность и незаконное присвоение активов. По каждому типу этих недобросовестных действий проводится дальнейшая классификация на основе трех условий, которые, как правило, отсутствуют при существенных искажениях, допущенных в результате недобросовестных действий:

- (а) побудительные мотивы или принуждающие обстоятельства;
- (б) имеющиеся возможности и
- (в) занимаемые позиции или обоснования.

Факторы риска, относящиеся к искажениям, возникающим при составлении фальсифицированной финансовой отчетности

Ниже приводятся примеры факторов риска, относящиеся к искажениям, возникающим при составлении фальсифицированной финансовой отчетности.

Побудительные мотивы или принуждающие обстоятельства

1. Финансовой стабильности или прибыльности угрожают такие экономические, отраслевые и операционные условия (или условия, на наличие которых указывают):

- высокая степень конкуренции или насыщенности рынка, сопровождающиеся снижением прибыли;
- высокая степень уязвимости по отношению к резким изменениям (изменения технологического характера, устаревание продукции или колебания процентных ставок);
- существенное сокращение покупательского спроса и увеличение числа банкротств либо в отрасли, либо в экономике в целом;
- операционные убытки, создающие угрозу банкротства, отчуждения собственности или неизбежного враждебного поглощения;
- регулярное отрицательное движение денежных средств от операций или неспособность генерировать денежные потоки от операций на фоне заявлений о получении прибыли и ее росте;
- стремительный рост или необычное повышение прибыльности, в особенности по сравнению с показателями прибыльности других компаний, работающих в той же отрасли;
- введение новых требований к ведению бухгалтерского учета, а также законодательных требований и требований регулирующих органов.

2. Руководство испытывает жесткое давление в связи с необходимостью удовлетворить требования или ожидания третьих сторон на фоне следующих обстоятельств:

- ожидания инвестиционных аналитиков в отношении показателя прибыльности или уровня тенденции, ожидания институциональных инвесторов, крупных кредиторов или иных внешних сторон (в особенности излишне завышенные или нереалистичные ожидания), включая ожидания, высказанные руководством, например, в чересчур оптимистических пресс-релизах или ежегодных посланиях в годовой отчетности;
- необходимость привлечь дополнительные заемные средства или долевого финансирования в целях сохранения конкурентоспособности, включая финансирование крупных научно-исследовательских проектов или проведение капитальных затрат;
- недостаточные возможности удовлетворить требования листинга, погасить задолженность по займам или по иным долговым требованиям;
- подразумеваемое или реальное влияние раскрытия слабых финансовых результатов на существенные незавершенные операции (например, объединение компаний или присуждение контрактов).

3. Имеющаяся информация указывает на то, что на личное финансовое положение членов руководства или лиц, ответственных за корпоративное управление, прямое влияние оказывает финансовая деятельность организации:

- наличие значительных финансовых интересов в организации;
- значительная часть получаемого ими вознаграждения (например, премии, поощрение в виде выделяемых акций, а также различные схемы дополнительного выделения доходов) зависит от завышенных плановых показателей по цене акций, операционным показателям, финансовому положению или движению денежных средств);
- персональные гарантии задолженности организации.

Имеющиеся возможности

1. Характер операций отрасли или аудируемого лица создают возможности участия в подготовке фальсифицированной финансовой отчетности, которые могут возникать под влиянием следующих факторов и обстоятельств:

- наличие существенных сделок со связанными сторонами, проводимыми вне рамок обычного порядка ведения хозяйственной деятельности, и со связанными сторонами, не аудируемыми фирмой «АБВ Аудит» или аудируемыми другой аудиторской фирмой;
- существенное финансовое участие или способность доминировать в определенном секторе отрасли, обеспечивающие возможность аудируемому лицу диктовать условия поставщикам или заказчикам, что может привести к проведению ненадлежащих операций или сделок на нерыночных условиях;

2. Слабый контроль за работой руководства вследствие:

- доминирующего положения одного из членов руководства или небольшой группы лиц (в предприятии, не управляемом его владельцем) без соответствующего контроля;
- неэффективный надзор со стороны лиц, ответственных за корпоративное управление, за процессом подготовки финансовой отчетности и состоянием внутреннего контроля.

3. Наличие сложной или нестабильной организационной структуры, о чем свидетельствует:

- сложность выявления юридического лица или физических лиц, которым принадлежит контрольный пакет акций аудируемого лица;
- излишне сложная организационная структура с участием нетипичных юридических лиц или наличием необычных схем управления;
- большая текучесть кадров среди членов старшего руководства, юридических консультантов или лиц, ответственных за корпоративное управление.

4. Наличие недостатков в компонентах системы внутреннего контроля в результате:

- слабого мониторинга средств и механизмов контроля, включая автоматизированные, и средств и механизмов контроля за подготовкой промежуточной отчетностью (в тех случаях, когда требуется представлять отчетность внешним пользователям);
- большая текучесть кадров в бухгалтерии, отделе внутреннего аудита или отделе информационных технологий, или прием на работу в эти подразделения лиц, не имеющих достаточный уровень профессиональной квалификации;
- неэффективные системы бухгалтерского учета и информационного обеспечения, а также наличие существенных недостатков в работе системы внутреннего контроля.

Занимаемые позиции или обоснования

- Недостатки в процедуре доведения членами руководства до сведения персонала ценностей и норм профессиональной этики и недостаточное содействие в их внедрении, либо доведение до сведения персонала ненадлежащих ценностей и норм профессиональной этики.
- Необоснованно активное участие или решение вопросов, связанных с выбором учетной политики или определении существенных расчетных оценок.
- Осведомленность о предыдущих нарушениях закона о ценных бумагах или иных законов и подзаконных актов, а также об исках против аудируемого лица, его руководителей или лиц, ответственных за корпоративное управление, с обвинением в нарушении законодательства.
- Чрезмерный интерес, проявляемый со стороны членов руководства к поддержанию или повышению цен на акции организации или тенденции доходов.
- Практика руководства доверять аналитикам, кредиторам и другим третьим сторонам при выполнении завышенных или нереальных прогнозов.
- Неспособность руководства своевременно устранить выявленные существенные недостатки в системе внутреннего контроля.
- Заинтересованность руководства в применении ненадлежащих средств занижения прибыли в целях налогообложения.
- Низкий моральный уровень среди членов старшего руководства.
- Владелец-менеджер не проводит различия между операциями, проводимыми в личных интересах, и операциями компании.
- Разногласия между акционерами частной компании.
- Повторяющиеся попытки руководства оправдать ведение бухгалтерского учета, граничащего с нарушениями или ненадлежащего бухгалтерского учета, на основе существенности.
- Натянутые отношения руководства с нынешним или предшествующим аудитором, о чем свидетельствуют следующие факты:
 - частые споры с нынешним или предшествующим аудитором по вопросам бухгалтерского учета, аудита или отчетности;
 - необоснованные требования, предъявляемые к аудитору, в частности, необоснованные сроки завершения аудиторской проверки или представления аудиторского заключения;
 - установление формальных или неформальных рамок работы аудитора, которые ограничивают его доступ к сотрудникам или необходимой информации или его способность продуктивно общаться с лицами, ответственными за корпоративное управление;
 - властный тон в общении с аудитором, включая попытки оказать влияние на объем аудиторской работы или на подбор персонала и его дальнейшую работу в рамках аудиторской проверки;

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими в результате незаконного присвоения активов

Побудительные мотивы или принуждающие обстоятельства

1. Личные финансовые обязательства могут оказывать давление на членов руководства и сотрудников, имеющих доступ к денежным средствам или другим активам, подверженным возможным хищениям или присвоению.
2. Неблагоприятные отношения между организацией и сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам или другим активам, подверженным возможным хищениям или присвоению, что может мотивировать присвоение сотрудниками таких активов. Например, неблагоприятные отношения могут привести к следующим ситуациям:
 - проводимые или намечаемые увольнения работников;
 - недавние или ожидаемые изменения в заработной плате работников или пенсионных планах;
 - продвижения по службе, денежные выплаты или иные поощрения, несоответствующие ожиданиям.

Возможности

1. Некоторые характеристики или обстоятельства могут усиливать подверженность активов незаконному присвоению. Например, возможности незаконно присвоить активы возрастают при следующих обстоятельствах:
 - наличие значительных объемов кассовой наличности или наличных средств обработке;
 - статьи запасов, незначительные по величине, но имеющие большую стоимость или пользующиеся повышенным спросом;
 - легко конвертируемые активы (облигации на предъявителя, бриллианты, компьютерные микросхемы);
 - основные средства, небольшие по размерам, легко реализуемые на рынке или отличающиеся отсутствием идентификации собственника.
2. Слабый внутренний контроль за состоянием активов может усиливать их подверженность незаконному присвоению. Например, незаконное присвоение активов может возникать в следующих случаях:
 - неправильное разделение обязанностей или недостаточное количество проводимых независимых проверок;
 - недостаточный надзор со стороны старшего руководства за проведением расходов (командировочные и прочие аналогичные расходы);
 - недостаточный надзор со стороны старшего руководства за действиями персонала, ответственного за активы, например, недостаточно эффективный надзор или текущий контроль за работой удаленных объектов;
 - низкий уровень отбора сотрудников, имеющих доступ к активам;
 - недостатки в учете активов;
 - неэффективная система авторизации и утверждения сделок (например, при осуществлении закупок);
 - недостаточная физическая безопасность наличности, инвестиций, запасов или основных средств;
 - отсутствие полной и своевременной выверки состояния активов;
 - отсутствие своевременной и надлежащей документации по проводимым операциям (например, по кредитам на возврат проданных товаров);
 - отсутствие обязательных вакансий сотрудников, ответственных за выполнение основных контрольных функций;
 - недостаточное понимание руководством информационных технологий, которые могут быть использованы сотрудниками подразделения информационного обеспечения в целях незаконного присвоения активов;
 - недостаточный уровень контроля за доступом к автоматизированным учетным записям, включая контроль за доступом и проверку состояния журнала регистрации событий в компьютерных системах.

Занимаемые позиции или обоснования

- Недостаточное внимание вопросам текущего контроля или снижения рисков, связанных с незаконным присвоением активов.
- Недостаточное внимание, уделяемое работе системе внутреннего контроля по предотвращению незаконного присвоения активов посредством превышения полномочий или неустранением выявленных недостатков в этой системе.
- Поведение, свидетельствующее о недовольстве или неудовлетворенности сотрудников работой в организации или отношением к ним с ее стороны.
- Изменения в поведении или образе жизни, которые могут свидетельствовать о незаконном присвоении активов.
- Проявление терпимости к мелким кражам.

Соответствующий МСА/ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.14 / №13	<p>4. Провести оценку проектного решения «широких программ» и средств контроля, направленных на предотвращение, сдерживание и выявление недобросовестных действий, включая выяснение факта их внедрения.</p> <p>4.1 Опираясь на наше представление о среде контроля на уровне организации, которая может повысить или понизить риск недобросовестных действий, рассмотреть следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ как члены руководства под надзором лиц, ответственных за корпоративное управление, способствуют внедрению культуры деловой порядочности и соблюдения профессиональной этики; 	<p>Менеджер</p> <p>Руководитель аудиторской группы</p>	D 5
240.35 / №13 240.59 / №13	<ul style="list-style-type: none"> ■ процедуру оценки риска недобросовестных действий и состояние имеющихся средств и механизмов контроля, направленных на предотвращение, сдерживание или выявление недобросовестных действий; 	Менеджер	D 5
240.43 / №13	<ul style="list-style-type: none"> ■ адекватность надзора, осуществляемого членами руководства, лицами, ответственными за корпоративное управление, и сотрудниками отдела внутреннего аудита. 	Менеджер	D 5

240.46/ №13	<p>4.2 Обсудить с соответствующими сторонами (лицами, ответственными за корпоративное управление, руководством подразделения по работе с персоналом, лицами, ответственными за контроль соблюдения норм профессиональной этики и рассмотрение заявлений о проявлениях мошенничества) случаи возможного или фактического нарушения политики или злоупотребления «широкими программами» и средствами контроля.</p> <p>Рассмотреть краткую справку (если она составляется) о выявленных случаях или подозрениях о неправильном или неэтичном поведении, включая подозрительное ведение бухгалтерского учета и вопросы аудита, а также выяснить необходимость применения дополнительных процедур по выявленным вопросам.</p>	Партнер	D 6.2
		Менеджер	D 6.2

Примечание

МСА 240.14/ПСАД №13

МСА 240.14 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что важно, чтобы члены руководства, под надзором лиц, ответственных за корпоративное управление, уделяли пристальное внимание вопросам предотвращения недобросовестных действий с целью минимизации возможностей их проявления, а также их сдерживания посредством убеждения персонала не допускать такие действия с учетом высокой вероятности их выявления и неизбежности наказания за их совершение. Эти действия предполагают наличие культуры деловой порядочности и соблюдение норм профессиональной этики. Такая культура, основанная на прочных ценностях, демонстрируется членами руководства и лицами, ответственными за корпоративное управление, и прививается сотрудникам организации, а также обеспечивает организации основу осуществления ее деятельности. Внедрение подобной культуры включает демонстрацию правильных примеров со стороны руководства, создание здоровой рабочей атмосферы, подбор, подготовку и продвижение по службе достойных работников, а также периодическое подтверждение сотрудниками понимания своих должностных обязанностей и необходимости предпринять соответствующие меры в отношении фактических, подозреваемых или неподтвержденных недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.35/ПСАД №13

МСА 240.35 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что поскольку руководство несет ответственность за работу системы внутреннего контроля и подготовку финансовой отчетности, аудитору целесообразно выяснить собственную оценку руководством риска недобросовестных действий и состояния имеющихся средств контроля, направленных на предотвращение и выявление таких действий. Содержание, объемы и частотность проведения таких оценок зависит от конкретной организации. В одних организациях руководство может проводить детальные оценки на ежегодной основе или в рамках постоянного контроля. В других организациях такая оценка может носить менее формальный характер и проводиться реже. В менее крупных организациях оценка может быть сосредоточена на рассмотрении рисков, связанных с недобросовестными действиями со стороны сотрудников или незаконном присвоении активов. Для того чтобы получить представление о контрольной среде организации, аудитору необходимо ознакомиться с характером, объемом и частотностью проведения оценок рисков руководством.

Примечание

МСА 240.59/ПСАД №13

Далее **МСА 240.59 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»** устанавливает, что аудитору важно получить представление о средствах контроля, разработанных и внедренных руководством в целях предотвращения и выявления недобросовестных действий, поскольку при проведении этой работы руководство может выносить информированные суждения о содержании и масштабах применения средств контроля, которые оно выбрало для практического внедрения, а также о характере и степени рисков, выбранных в качестве объекта суждения.

Примечание

МСА 240.43/ПСАД №13

МСА 240.43 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» требует от аудитора ознакомиться с тем как лица, ответственные за корпоративное управление, осуществляют надзор за применением руководством процедур, направленных на выявление рисков недобросовестных действий и принятие мер в отношении таких рисков в организации в целом и в системе внутреннего контроля, созданной для смягчения таких рисков.

Примечание

МСА 240.46/ПСАД №13

МСА 240.46 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» предусматривает, что аудитору необходимо опросить лиц, ответственных за корпоративное управление, с целью выяснения известны ли им фактические, подозреваемые или неподтвержденные недобросовестные действия, влияющие на деятельность организации.

<i>Соответствующий МСА/ПСАД</i>	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.27 / №13 240.28 / №13 240.29 / №13 315.122 а / №34 [проект]	5. Обсудить среди членов аудиторской группы и задокументировать риски недобросовестных действий.	Партнер	Д 3.П

Примечание

МСА 240.27 / ПСАД №13

МСА 240.27 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что членам аудиторской группы необходимо обсудить подверженность финансовой отчетности организации существенным искажениям в результате недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.28 / ПСАД №13

Согласно **МСА 240.28 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»**, такое обсуждение должно быть сосредоточено на выяснении степени подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям в результате недобросовестных действий. В обсуждении принимает участие партнер, возглавляющий аудиторскую проверку, который применяет профессиональное суждение, использует опыт предшествующей работы с организацией, а также информацию о текущих событиях, чтобы определить кого из членов аудиторской группы следует подключить к обсуждению. Как правило, в таком обсуждении принимают участие ведущие члены рабочей группы. Обсуждение обеспечивает возможность более опытным членам аудиторской группы поделиться своими представлениями о том как и в каких местах финансовая отчетность может быть подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.29 / ПСАД №13

МСА 240.29 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» далее устанавливает, что партнеру, возглавляющему аудиторскую проверку, следует рассмотреть, какие вопросы необходимо довести до сведения членов аудиторской группы, не принимающих участия в обсуждении.

Примечание

МСА 315.122 а / ПСАД №34 [проект]

МСА 315.122 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации» устанавливает, что аудитор должен документально оформить результаты обсуждения вопросов, связанных с подверженностью финансовой отчетности организации существенным искажениям в результате ошибок или недобросовестных действий, а также отразить согласованные решения.

Соответствующий МСА/ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
<p>0.34/№13 240.38/№13 240.40/№13 240.46/№13</p>	<p>б. Опросить членов руководства, лиц, ответственных за корпоративное управление, сотрудников группы внутреннего аудита и других лиц о рисках недобросовестных действий. Такой опрос должен охватывать следующих лиц и подразделения:</p> <p>а) Руководство</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Исполнительный директор ■ Финансовый директор ■ Руководитель юридического отдела ■ В случае наличия таких должностей и если партнер, возглавляющий аудиторскую проверку, считает это необходимым, опрос проводится среди следующих лиц: <ul style="list-style-type: none"> ▪ руководитель налогового отдела ▪ руководитель отдела по работе с персоналом ▪ руководитель отдела информационных технологий. ■ Комитет по аудиту (как минимум, его председатель) или другие лица, ответственные за корпоративное управление ■ Руководитель службы внутреннего аудита ■ Другие лица (по выбору членов аудиторской группы): <ul style="list-style-type: none"> ■ ключевые сотрудники, имеющие отношение к подготовке финансовой отчетности, включая отчетность по доходам; ■ операционный персонал, не принимающий участия в подготовке финансовой отчетности, включая тех, кто участвует в операциях, связанных с получением доходов; ■ сотрудники с различными уровнями ответственности; ■ сотрудники, принимающие участие в инициировании, авторизации, учете, обработке и отчетности по операциям (включая операции, связанные с получением доходов, или необычные операции), а также лица, курирующие работу таких сотрудников. 	<p>Партнер, менеджер ↓ руководитель аудиторской группы</p>	<p>D 6.2</p>

Примечание

МСА 240.34/ПСАД №13

Согласно **МСА 240.34 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»**, в ходе ознакомления с деятельностью организации и средой, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, аудитору следует обсудить с руководством следующие вопросы:

- (а) оценка руководством рисков существенных искажений в результате недобросовестных действий;
- (б) процедура, используемая руководством для выявления рисков недобросовестных действий в организации и принятия мер в отношении таких рисков, включая любые специфические риски, выявленные руководством, или остатки по счетам, классы операций или раскрытие данных, в отношении которых может иметься риск недобросовестных действий;
- (в) доведение руководством до сведения лиц, ответственных за корпоративное управление, информации о процедурах, используемых для выявления риска недобросовестных действий и принятия соответствующих мер в организации; и
- (г) доведение руководством до сведения сотрудников своего мнения о деловой практике и нормах профессиональной этики.

Примечание

МСА 240.38/ПСАД №13

МСА 240.38 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что аудитору необходимо провести опрос среди членов руководства, сотрудников службы внутреннего аудита и других лиц в организации с целью выяснения наличия у них информации о любых фактических, подозреваемых или неподтвержденных недобросовестных действиях, способных оказать влияние на деятельность организации.

Примечание

МСА 240.46/ПСАД №13

МСА 240.46 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» также рассматривает необходимость проведения опроса среди лиц, ответственных за корпоративное управление, в целях выяснения наличия у них информации о любых фактических, подозреваемых или неподтвержденных недобросовестных действиях, способных оказать влияние на деятельность организации.

Примечание

МСА 240.46/ПСАД №13

МСА 240.46 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» также рассматривает необходимость проведения опроса среди лиц, ответственных за корпоративное управление, в целях выяснения наличия у них информации о любых фактических, подозреваемых или неподтвержденных недобросовестных действиях, способных оказать влияние на деятельность организации.

Соответствующий МСА/ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
<p>240.60 / №13</p> <p>240.77 / №13</p>	<p>7. Выявить и документально оформить риски на уровне допущений, относящиеся как к фальсифицированной финансовой отчетности, так незаконному присвоению активов.</p> <p>Принять меры в отношении риска фальсифицированного признания выручки.</p> <p>Принять меры в отношении риска превышения руководством полномочий по использованию системы контроля посредством внесения журнальных записей и прочих корректировок в процесс финансовой отчетности.</p>	<p>Менеджер</p> <p>Менеджер</p> <p>Менеджер</p>	<p>D 3 III.B</p> <p>G</p> <p>D 7</p>

Примечание

МСА 240.60/ПСАД №13

МСА 240.60 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что существенные искажения, возникшие в результате фальсификации финансовой отчетности, зачастую находят отражение в завышении выручки (например, при преждевременном признании выручки или внесении учетных записей о фиктивной выручке) или, наоборот, в занижении выручки (например, при неоправданном переносе суммы выручки на более поздний период). Поэтому, как правило, аудитор допускает существование риска недобросовестных действий при отражении выручки и рассматривает виды выручки и операции, связанные с получением выручки, которые могут быть подвержены риску недобросовестных действий.

Приложение 3. Примеры обстоятельств, свидетельствующих о возможных недобросовестных действиях - МСА 240 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита». В указанном Приложении приводятся примеры оценки аудитором риска существенного искажения, допущенного в результате составления фальсифицированной финансовой отчетности при признании выручки.

Примечание

МСА 240.77/ПСАД №13

МСА 240.77 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что существенные искажения финансовой отчетности, допущенные в результате недобросовестных действий, включают в себя манипуляцию процесса финансовой отчетности, совершаемую посредством внесения ненадлежащих или несогласованных журнальных записей на протяжении года или по состоянию на конец отчетного периода, или внесения корректировок в суммы, приводимые в финансовой отчетности, которые не отражены в официальных журнальных записях (например, корректировки, вносимые при консолидации или реклассификации). В процессе разработки и внедрения аудиторских процедур, направленных на проверку уместности внесения записей в главную бухгалтерскую книгу, а также при внесении прочих корректировок при подготовке финансовой отчетности аудитор:

- (а) проводит ознакомление с процедурой подготовки финансовой отчетности и работой механизмов, контролирующими внесение журнальных записей и прочих корректировок;
- (б) проводит оценку проектного решения средств контроля за внесением журнальных записей и прочих корректировок, а также выясняет были ли они внесены;
- (в) проводит опрос лиц, принимающих участие в подготовке финансовой отчетности, на предмет существования ненадлежащей или необычной деятельности, связанной с обработкой журнальных записей и внесением прочих корректировок;
- (г) определяет сроки проведения тестирования; и
- (д) выявляет и отбирает для тестирования журнальные записи и прочие корректировки.

<i>Соответствующий МСА/ПСАД</i>	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.103	8. С учетом выявленных рисков недобросовестных действий определить целесообразность пересмотра решения о работе (продолжении работы) с клиентом.	Менеджер	Пересмотр решения нецелесообразен

Примечание

МСА 240.103/ПСАД №13

МСА 240.103 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что если в результате существенного искажения финансовой отчетности, допущенного в связи с недобросовестными действиями или подозреваемыми недобросовестными действиями, аудитор сталкивается с исключительными обстоятельствами, которые ставят под вопрос способность аудитора продолжать проведение аудиторской проверки, аудитору следует:

(а) рассмотреть порядок распределения производственных и правовых обязанностей в сложившихся обстоятельствах, включая необходимость для аудитора проинформировать лицо или лиц, назначивших аудит, или в отдельных случаях – регулирующие органы;

(б) рассмотреть возможность прекращения участия в аудиторской проверке; и

(в) в случае прекращения участия аудитора в проверке:

(i) обсудить на соответствующем уровне руководства и с лицами, ответственными за корпоративное управление, вопрос о прекращении участия аудитора в аудиторской проверке и его причин; а также

(ii) установить, имеется ли требование профессионального или правового характера доложить лицу или лицам, назначившим проведение аудиторской проверки, или в отдельных случаях – регулирующим органам решение аудитора о прекращении участия в проведении аудиторской проверки, а также представить мотивацию такого решения.

Соответствующий МСА/ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.61/№13 240.66/№13	<p>9. Определить общий подход к проведению аудиторских процедур с учетом результатов проведения Процедуры 2-8. Особо рассмотреть риск недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности. В частности:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ обеспечить надежность и достаточность аудиторских доказательств. Проявить профессиональный скептицизм при сборе и оценке аудиторских доказательств, включая получение надежных аудиторских доказательств и дополнительных подтверждений, относящихся к разъяснениям и заявлениям руководства, на основе нашей оценки рисков; ■ на основе нашей оценки рисков рассмотреть вопросы, относящиеся к расстановке и контролю кадров (включая специалистов), имеющих необходимые профессиональные навыки, знания и опыт; ■ рассмотреть случаи неправильного выбора или применения учетной политики организации, в особенности в отношении политики, относящейся к субъективным оценкам и сложным операциям; и ■ включить элемент непредсказуемости в содержание, сроки и масштабы аудиторских процедур, применяемых из года в год. 	<p>Менеджер</p>	<p>Д 3. III А</p>

Примечание

МСА 240.61/ПСАД №13

МСА 240.61 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» требует от аудитора определить содержание общих мер в отношении оцененных рисков существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности, а также разработать и провести последующие аудиторские процедуры, содержание, сроки и масштабы которых соответствуют оцененным рискам на уровне утверждений..

Примечание

МСА 240.66/ПСАД №13

МСА 240.66 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» далее устанавливает, что при определении содержания мер в отношении риска существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий, на уровне финансовой отчетности аудиторю следует:

- (а) рассмотреть вопросы, связанные с расстановкой кадров и контролем за их работой;
- (б) рассмотреть содержание учетной политики, используемой организацией; и
- (в) включить элемент непредсказуемости в содержание, сроки и масштабы аудиторских процедур.

Соответствующий МСА/ ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
<i>Приводимые ниже процедуры выполняются на стадии оценки средств контроля</i>			
240.70/№13	<p>10. По каждой аудиторской задаче, связанной с риском недобросовестных действий, выявленных на уровне утверждений, получить и документально оформить представление о соответствующих действиях и средствах контроля, относящихся к инициированию действий, а также провести оценку проектного решения таких средств контроля.</p> <p>11. По каждой аудиторской задаче, связанной с риском недобросовестных действий, выявленных на уровне утверждений, подготовить плановую аудиторскую реакцию.</p>	Руководитель аудиторской группы	Е Ф Н К
<i>Приводимые ниже процедуры выполняются на стадиях оценки средств контроля, тестирования по существу и на стадии завершения аудиторской проверки</i>			
	<p>12. Применить плановую аудиторскую реакцию в отношении каждой аудиторской задачи, связанной с риском недобросовестных действий, выявленных на уровне утверждений:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ протестировать операционную эффективность средств контроля, направленных на смягчение рисков, если такие средства правильно сконструированы и эффективно применяются; и ▪ провести процедуры проверки по существу. 	Руководитель аудиторской группы	Е Ф Н К

Примечание

МСА 240.70/ПСАД №13

МСА 240.70 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита». Реакция аудитора на оцененный риск существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий на уровне утверждений, может включать модифицированное содержание, сроки и масштабы аудиторских процедур.

В содержание аудиторских процедур может быть необходимо внести изменения в целях получения более надежных и уместных аудиторских доказательств или получения дополнительной подтверждающей информации. Вносимые изменения могут повлиять как на тип аудиторских процедур, так и на их сочетание.

Может возникнуть необходимость внесения изменений в сроки проведения аудиторских процедур. Аудитор может решить, что проведение тестирования по существу на момент окончания отчетного периода или близко к концу периода дает более качественные результаты в отношении оцененного риска существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий. Аудитор может посчитать, что с учетом риска преднамеренного искажения или манипуляции перенесение сроков проведения аудиторских процедур с промежуточной даты на конец периода может оказаться нецелесообразным. В случае если преднамеренное искажение, например, искажение, связанное с неправильным признанием выручки, было инициировано в промежуточный период, то аудитор может принять решение о применении процедур проверки по существу в отношении операций, имевших место ранее или в течение отчетного периода.

Содержание применяемых процедур отражает оценку риска существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий. Например, может представляться целесообразным увеличить масштабы выборки или провести аналитические процедуры на более детальном уровне. Кроме того, использование компьютерных средств автоматизации аудиторских процедур способствует проведению более тщательного тестирования операций и файлов счетов, проведенных или существующих в электронной форме.

Соответствующий МСА/ ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.76/№13	13. Определить реакцию на риск превышения руководством полномочий в отношении средств контроля, используя следующие конкретные процедуры:		
240.77/№13	13.1 Рассмотреть необходимость проведения процедур по существу в отношении риска злоупотреблений со стороны руководства, используя оценку журнальных записей и прочих корректировок, проведенных в целях аудита, когда риск недобросовестных действий не был выявлен на уровне утверждений.	Руководитель аудиторской группы	D 7
240.80/№13	13.2 Рассмотреть существенные учетные оценки на предмет их предвзятости.	Руководитель аудиторской группы, Менеджер	D3 III. B
240.82/№13	13.3 Провести оценку экономического обоснования нетипичных операций.	Менеджер	A 1 H
	13.4 Рассмотреть наличие прочих рисков злоупотреблений со стороны руководства, в отношении которых мы разработаем дополнительные процедуры (как например, процедуры проверки по существу, направленные на тестирование счетов главной книги, которые не тестировались с помощью других процедур).	Менеджер	D 7

Примечание

МСА 240.76/ПСАД №13

МСА 240.76 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что в целях определения своей реакции на проявления злоупотреблений со стороны руководства аудиторю следует разработать и провести процедуры по:

- (а) тестированию обоснованности журнальных записей в главной книге и других корректировок, внесенных при подготовке финансовой отчетности;
- (б) рассмотрению учетных оценок на предмет их предвзятости, что может привести к существенным искажениям в результате недобросовестных действий; и
- (в) получению представления об экономическом обосновании существенных операций, которые попали в поле зрения аудитора и которые выходят за рамки обычного порядка ведения дел предприятия, или которые представляются необычными в свете представления аудитора о деятельности предприятия и среде, в которой осуществляется его деятельность.

Примечание

МСА 240.77/ПСАД №13

Согласно **МСА 240.77 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»**, существенные искажения финансовой отчетности, связанные с недобросовестными действиями, зачастую вызваны манипуляцией процесса подготовки финансовой отчетности посредством внесения неправильных или несанкционированных журнальных записей в течение года или по состоянию на конец периода, или внесения корректировок в суммы, указанные в финансовой отчетности, которые не отражены в официальных журнальных записях, например, консолидирующие корректировки или реклассификация. При разработке и проведении аудиторских процедур, направленных на тестирование уместности журнальных записей в главной книге и других корректировок, сделанных в процессе подготовки финансовой отчетности, аудитор:

- (а) получает представление о процессе подготовки финансовой отчетности и порядке осуществления контроля за состоянием журнальных записей и других корректировок;
- (б) проводит оценку проектного решения средств контроля за журнальными записями и другими корректировками и выясняет, применялись ли такие средства контроля;
- (в) проводит опрос лиц, участвующих в подготовке финансовой отчетности, относительно ненадлежащих или необычных действий, связанных с обработкой журнальных записей и других корректировок;
- (г) намечает сроки тестирования; и
- (д) выявляет и выбирает журнальные записи и другие корректировки, подлежащие тестированию.

Примечание

МСА 240.80/ПСАД №13

Согласно **МСА 240.80 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»**, недобросовестная подготовка финансовой отчетности часто сопровождается намеренным искажением учетных оценок. При оценке учетных записей на предмет их предвзятости, которая может привести к существенному искажению, связанному с недобросовестными действиями, аудитор:

(а) рассматривает, подкреплены ли расхождения между учетными оценками аудиторскими доказательствами и оценками, включенными в финансовую отчетность, даже если по отдельности они представляются обоснованными, а также указывает возможную необъективность со стороны руководства организации; в этом случае аудитор пересматривает такие оценки в целом; и

(б) проводит ретроспективный обзор суждений и предположений руководства, относящихся к существенным учетным оценкам, отраженным в финансовой отчетности за прошлый год. Цель проведения такого обзора – выявить наличие необъективного подхода со стороны руководства. Обзор не ставит целью поставить под сомнение профессиональные суждения аудитора за прошлый год, основанные на информации, полученной в тот период.

Примечание

МСА 240.82/ПСАД №13

Согласно **МСА 240.82 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»**, аудитор проводит ознакомление с экономическим обоснованием существенных операций, которые выходят за рамки обычного процесса ведения дел или иным образом представляются необычными с учетом понимания аудитором деятельности организации и среды, в которой она осуществляется, а также с учетом другой информации, полученной в ходе проведения аудиторской проверки. Цель получения необходимого представления – выяснить, предполагает ли экономическое обоснование (или его отсутствие) возможность проведения операций в целях недобросовестной подготовки финансовой отчетности или сокрытия фактов незаконного присвоения активов. В ходе выяснения такой информации аудитор рассматривает:

- является ли форма таких операций чрезмерно сложной (например, операция проводится с участием большого числа организаций и предприятий в рамках консолидированной группы или с многочисленными несвязанными третьими сторонами);
- обсуждало ли руководство характер и факт ведения учета таких операций с лицами, ответственными за корпоративное управление, а также выясняет, насколько полно были документально оформлены такие операции;
- уделяет ли руководство больше внимания необходимости наличия конкретного порядка учета, нежели экономическому содержанию операции;
- проводился ли обзор операций с неконсолидированными связанными сторонами, включая специально созданные компании, и утверждались ли такие операции лицами, ответственными за корпоративное управление;
- проводились ли операции с участием ранее не выявленных связанных сторон или сторон, не имеющих необходимые возможности или финансовый потенциал, недостаточный для проведения операции без содействия со стороны аудируемой организации.

Соответствующий МСА/ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
	14. Провести оценку (вплоть до даты аудиторского заключения) результатов всех проведенных аудиторских процедур в целях выявления ранее непризнанных рисков недобросовестных действий или получения информации, которая может изменить наши предыдущие оценки невыявленных рисков недобросовестных действий или нашу аудиторскую реакцию на такие риски.	Менеджер	Дополнительных рисков недобросовестных действий не выявлено
240.84/№13 240.85/№13	14.1 Рассмотреть, содержат ли приводимые ниже процедуры и информация признаки наличия недобросовестных действий, и при необходимости провести дополнительные аудиторские процедуры: <ul style="list-style-type: none"> • оценка информации, полученной в ходе аудиторской проверки, включая обстоятельства, указывающие на возможность недобросовестных действий; • аналитические процедуры, проведенные по данным на конец периода. 	Менеджер Менеджер	A 1 B 4
240.90/№13	14.2 Выяснить, включают ли письменные заявления руководства необходимые заявления в отношении возможных недобросовестных действий.	Менеджер	B 5

Примечание

МСА 240.84/ПСАД №13

В соответствии с МСА 240.84 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» в процессе проведения аудиторской проверки в поле зрения аудитора может попасть информация, существенно расходящаяся с информацией, на которой основывалась оценка риска существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий. Например, аудитору могут стать известны расхождения в учетных записях, а также противоречивые или отсутствующие доказательства. В **Приложении 3 «Примеры обстоятельств, указывающих на возможность недобросовестных действий» к МСА 240 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»** приводятся примеры обстоятельств, которые могут свидетельствовать о возможных недобросовестных действиях.

Примечание

240.85/ПСАД №13

МСА 240.85 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что аудитор должен выяснить, указывают ли аналитические процедуры, проведенные по состоянию на момент завершения аудиторской проверки или близко к ее завершению и направленные на формирование общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности в целом представлению аудитора о деятельности аудируемой организации, на наличие признаков ранее не выявленного риска существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий. Выявление конкретных тенденций и взаимосвязей, которые могут указывать на наличие существенных искажений в результате недобросовестных действий, требует применения профессионального суждения. Особое внимание необходимо обратить на необычные взаимосвязи в отношении поступления прибыли и доходов в конце года. Эти поступления могут включать нетипично крупные суммы, проводимые в последние недели отчетного периода, или отражать нетипичные операции или доходы, которые не соответствуют тенденциям движения денежных средств от операций.

Примечание

240.90/ПСАД №13

МСА 240.90 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» требует от аудитора получить письменные заявления руководства о том, что:

(а) оно признает свою ответственность за проектные решения и внедрение средств внутреннего контроля, направленных на предотвращение и выявление недобросовестных действий;

(б) оно представило аудитору результаты проведенной им оценки риска существенного искажения в результате недобросовестных действий;

(в) оно представило аудитору информацию о недобросовестных действиях или подозреваемых недобросовестных действиях, оказывающих влияние на аудируемую организацию, включая:

(i) руководство;

(ii) сотрудников, выполняющих важные функции в системе внутреннего контроля; или

(iii) других лиц, когда недобросовестные действия могут существенно повлиять на состояние финансовой отчетности; и

(г) оно ознакомило аудитора с имеющейся у него информацией о любых неподтвержденных фактах недобросовестных действий или о подозреваемых недобросовестных действиях, способных оказать влияние на состояние финансовой отчетности, сведения о которых поступили от сотрудников аудируемой организации, ее бывших сотрудников, аналитиков, представителей регулирующих органов или других лиц.

Соответствующий МСА/ПСАД	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
<p>240.95//№13 240.99//№13 240.100//№13</p>	<p>15. Связаться с лицами, ответственными за корпоративное управление.</p> <p>Обязательное представление всеми организациями информации</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ о выявленных случаях недобросовестного поведения или любые сведения о наличии недобросовестных действий с участием членов руководства, сотрудников, занимающих ответственные должности в системе внутреннего контроля, или иных лиц, когда недобросовестные действия могут повлечь за собой возникновение существенных искажений в финансовой отчетности; ▪ о подозреваемых проявлениях недобросовестных действий с участием руководства; в таких случаях мы сообщаем наши подозрения, а также информируем о содержании, сроках и масштабах аудиторских процедур по завершению аудиторской проверки, а также ▪ о недостатках в проектном решении или применении средств контроля на уровне утверждений или в «широких» программах и средствах контроля, направленных на предотвращение, сдерживание и выявление недобросовестного поведения в соответствии со стандартами аудита. 	<p>Партнер</p>	<p>С 1</p>

	<p>Дополнительные вопросы, рассматриваемые на предмет необходимости их сообщения</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ неспособность руководства адекватно отреагировать на выявленные случаи недобросовестного поведения; ▪ действия руководства, которые могут свидетельствовать о подготовке фальсифицированной финансовой отчетности, как например, выбор и применение учетной политики, которая может содержать признаки попыток руководства контролировать доходы в целях обмана пользователей финансовой отчетности посредством оказания влияния на их восприятие деятельности организации и уровня ее прибыльности; ▪ обеспокоенность в отношении уровня достаточности и полноты авторизации операций, которые представляются выходящими за рамки процесса обычной деятельности; ▪ неспособность руководства адекватно прореагировать на ранее выявленные недостатки в системе внутреннего контроля; ▪ обеспокоенность характером, масштабами и частотностью проведения оценки руководством рисков, связанных с недобросовестным поведением и используемыми средствами контроля, направленными на предотвращение, сдерживание и выявление недобросовестных действий; и ▪ наша оценка контрольной среды организации, включая любые вопросы, связанные с уровнем компетенции и деловой порядочности членов руководства; а также 		
--	---	--	--

	<p>Дополнительные соображения</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ в тех случаях когда лицам, ответственным за корпоративное управление, направляются запросы относительно представления подробных сведений о проводимых нами процедурах, в целях сохранения непредсказуемости наших процедур рассмотреть информацию, предназначенную для передачи, и обдумать целесообразность ознакомления с ней членов руководства; ▪ согласовать с лицами, ответственными за корпоративное управление, содержание, сроки и масштабы контактов по вопросам фальсификации финансовой отчетности или незаконного присвоения активов сотрудниками нижестоящих уровней, а также ▪ рассмотреть совместно с лицом, ответственным за контроль качества выполняемой проверки, информацию, предназначенную для ознакомления лиц, ответственных за корпоративное управление, до момента передачи им такой информации. 		
--	---	--	--

Примечание

МСА 240.95 / ПСАД №13

МСА 240.95 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» требует от аудитора в случае выявления им недобросовестных действий со стороны:

- (а) членов руководства;
 - (б) сотрудников, занимающих ответственные должности в системе внутреннего контроля; или
 - (в) других лиц, когда недобросовестные действия приводят к существенным искажениям финансовой отчетности,
- аудитору следует в кратчайшие сроки поставить в известность об этом лиц, ответственных за корпоративное управление.

Примечание

МСА 240.99/ ПСАД №13

МСА 240.99 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» также требует от аудитора в максимально короткий срок довести до сведения лиц, ответственных за корпоративное управление, членов руководства и других ответственных работников информацию о выявленных аудитором существенных недостатках в проектном решении или применении системы внутреннего контроля, направленной на предотвращение и выявление недобросовестных действий.

Примечание

МСА 240.100/ПСАД №13

Далее **МСА 240.100 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»** устанавливает, что в случае выявления аудитором риска существенных искажений финансовой отчетности в результате недобросовестных действий, которые не были проконтролированы руководством или в отношении которых соответствующие средства контроля представляются недостаточными, или, если по мнению аудитора, процесс оценки рисков руководством отличается существенными недостатками, аудитор включает сведения о недостатках в системе внутреннего контроля в сообщении по аудиторским вопросам, представляющим интерес с точки зрения корпоративного управления.

<i>Соответствующий МСА/ПСАД</i>	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.93/№13	16. Сообщить членам руководства соответствующего уровня вопросы, доведенные до сведения лиц, ответственных за корпоративное управление	Партнер	С 2

Примечание

МСА 240.93/ПСАД №13

МСА 240.93 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что в случае выявления аудитором недобросовестных действий или получения им информации, свидетельствующей о возможности наличия недобросовестных действий, аудитор должен в кратчайшие сроки поставить об этом в известность соответствующий уровень руководства.

<i>Соответствующий МСА/ПСАД</i>	Процедуры	Исполнитель и дата	Номер рабочего документа
240.102/№13	17. Рассмотреть обязанности аудитора по информированию внешних сторон о недобросовестных действиях после проведения консультаций с партнером, возглавляющим аудиторскую проверку, и юрисконсультom.	Партнер	Не определены

Примечание

МСА 240.102/ПСАД №13

МСА 240.102 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает, что профессиональная обязанность аудитора соблюдать конфиденциальность клиентской информации может исключать возможность сообщения сведений организации, являющейся стороной по отношению к аудируемому клиенту, о проявлениях недобросовестного поведения. Аудитор рассматривает возможность получения юридической консультации для определения порядка действий в таких обстоятельствах. Юридические обязанности аудитора варьируются в зависимости от той или иной страны. Например, обязанность сохранения конфиденциальности клиентской информации может быть отменена действующим законодательством, правовыми актами или решениями судов. В отдельных странах аудитор, проводящий проверку финансового учреждения, несет законодательно установленную обязанность информировать органы надзора о проявлениях недобросовестного поведения. В ряде других стран аудитор обязан информировать официальные органы о выявленных искажениях в тех случаях когда руководство аудируемого лица и лица, ответственные за корпоративное управление, не предпринимают никаких действий, направленных на устранение таких искажений.

Клиент ЗАО «Той Лэнд»	Конец периода 31.12.2005
Составитель Руководитель аудиторской группы	Дата Август 2006 года
	Номер рабочего документа 26.1

Цель: Сбор информации в целях определения риска совершения мошеннических действий, включая результаты работы, выполненной при принятии решения о сотрудничестве с клиентом и осуществлении проекта.

Результаты:

Виды риска, выявленные при принятии решения о сотрудничестве с клиентом и осуществлении проекта:

Виды риска	Подход, применяемый при проведении аудита
<p>В компании имеется играющий доминирующую роль исполнительный директор, который является одним из главных акционеров. У него есть доступ ко всем системам учета, и он может делать проводки непосредственно в учетной системе. Примером такой доминирующей роли является тот факт, что в течение года данным исполнительным директором было назначено два неисполнительных директора в Совет Директоров без уведомления об этом остальных директоров и без согласования с ними. Новые директора были утверждены Советом сразу после их назначения.</p> <p>От правления требуют представлять отчетность в соответствии с прогнозами с тем, чтобы соответствовать ожиданиям банков и потенциальных поставщиков.</p>	<p>Будет проводиться проверка контроля качества осуществления проекта.</p> <p><i>Доступ к учетным системам</i></p> <p>Будут использованы методы аудиторской проверки с применением ЭВМ для выбора журнальных проводок, сделанных указанным исполнительным директором, и для анализа всех журнальных проводок, влияние которых превышает заранее установленную сумму.</p> <p><i>Назначение неисполнительных директоров</i></p> <p>Будут проанализированы протоколы Комитета по аудиту, чтобы определить, насколько независимы от исполнительного директора в своих действиях указанные неисполнительные директора. При анализе необходимо определить, оспаривались ли ими предложения исполнительного директора. Необходимо оценить их квалификацию и прошлый опыт,</p>

Виды риска	Подход, применяемый при проведении аудита
	чтобы дать оценку их компетентности.

Клиент		Конец периода
ЗАО «Той Лэнд»		31.12.2005
Составитель	Дата	Номер рабочего документа
Руководитель аудиторской группы	Январь 2006 года	Д6.2

Цель: Обсудить с соответствующими сторонами (т.е. лицами, выполняющими руководящие функции (**МСА 240.46/ПСАД №13**), начальником отдела кадров, начальником юридического отдела и лицами, в обязанности которых входит разбор заявлений о совершении мошеннических действий) случаи потенциальных или фактических нарушений требований политики Компании или злоупотреблений при выполнении **комплексных программ** и функций контроля.

Изучить журнал, если таковой ведется, регистрации случаев нарушения правил поведения или неэтичного поведения или подозрений в совершении подобных нарушений, включая сомнительную учетную и аудиторскую практику, и определить необходимость в дополнительных процедурах для реагирования на регистрируемые случаи.

Процедуры: Опрос начальника отдела кадров и начальника юридического отдела.

Результаты:

Пример зарегистрированного случая подозрения в совершении нарушения:

Двое сотрудников склада были замечены в краже товарно-материальных ценностей, которые они затем реализовывали продавцам на рынке. Это было обнаружено после анализа показателей сокращения товарно-материальных запасов.

Влияние на подход к проведению аудита

Кража признана незначительной и была обнаружена руководством. Никакого влияния на запланированный нами подход к проведению аудита это не оказало.

Примечание

МСА 240.46/ПСАД №13

МСА 240.46 Обязанность аудитора анализировать случаи мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности включает в себя также опрос выполняющих руководящие функции лиц на предмет их осведомленности о каких-либо фактических, предполагаемых или заявленных случаях мошенничества, сказывающихся на деятельности предприятия.