

**Методические рекомендации
по проведению оценки рисков существенного искажения
отчетности, нецелевого, неэффективного использования
бюджетных средств**

рассмотрены коллегией Контрольно-счетной палаты Ростовской области
(протокол от 22.08.2016 г. № 22)

Содержание

1. Общие положения	3
2. Изучение деятельности и системы внутреннего контроля объекта проверки, необходимых для оценки рисков.....	3
3. Риски существенного искажения информации и нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств	6
4. Риски необнаружения	8
5. Документирование	9
Приложение 1	10

1. Общие положения

1.1. Методические рекомендации по проведению оценки рисков существенного искажения отчетности, нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств (далее – Методические рекомендации) разработаны в соответствии с Областным законом от 14 сентября 2011 года № 667-ЗС «О Контрольно-счетной палате Ростовской области», Регламентом Контрольно-счетной палаты Ростовской области, а также на основании Правила (стандарта) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» в редакции от 27.01.2011 № 30.

1.2. Целью Методических рекомендаций является оптимизация механизма управления процессом проведения контрольных мероприятий, повышения качества и эффективности государственного финансового контроля.

1.3. Задачей Методических рекомендаций является определение принципов, правил и процедур оценки аудиторского риска и его составных частей при проведении контрольных мероприятий.

2. Изучение деятельности и системы внутреннего контроля объекта проверки, необходимых для оценки рисков

2.1. Проверяющий при проведении контрольного мероприятия должен изучить деятельность объекта контроля и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, необходимом для оценки рисков существенного искажения отчетности, а также рисков нецелевого или неэффективного использования бюджетных средств.

2.2. Оценка рисков существенного искажения отчетности, нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств производится на этапе планирования и в ходе проведения проверки применительно к каждому объекту контроля.

2.3. Процедуры сбора исходной информации, необходимой для оценки рисков, могут включать:

- формирование и направление запроса в адрес руководителя объекта контроля, в котором содержатся вопросы о существующей системе внутреннего контроля, характеризующие степень ее надежности, о порядке организации и ведения бюджетного (бухгалтерского) учета, формирования

отчетности, уровне квалификации персонала финансовых служб, информационно-программном обеспечении и другие;

- запрос и анализ информации, полученной из внешних источников, в частности, материалов проверок деятельности объекта контроля другими контролирующими органами (аналитические материалы и отчеты). Такие материалы проверяющий может получить непосредственно от объекта контроля;

- аналитические процедуры для выявления нетиповых операций или событий, факторов, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, способных повлиять на достоверность отчетности объекта проверки;

- отдельные приемы фактической проверки (наблюдение, участие в инвентаризации материальных ценностей и денежных средств, проверка отражения фактов хозяйственной жизни в информационных системах, формирующих данные для отчетности, экспертная оценка фактического объема и качества оказанных услуг, контрольный обмер выполненных строительно-ремонтных работ и т.д.).

2.3.1. Проверяющий при оценке рисков может использовать информацию о деятельности объекта проверки, собранную в предыдущие периоды, но должен проверить ее на актуальность применительно к текущему периоду.

2.3.2. Материалы предыдущих проверок (выездных и камеральных) могут предоставить проверяющему информацию о таких вопросах, как:

- искажения отчетности, факты нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств, имевшие место в прошлых периодах, были ли они своевременно исправлены;

- организационно-функциональная структура и характеристика системы внутреннего контроля объекта проверки;

- характерные для объекта проверки риски хозяйственной деятельности, управления, реализации бюджетного процесса, способные повлиять на результаты деятельности, а также достоверность данных отчетности;

- изменения в деятельности объекта проверки (видах операций, структуре имущества и обязательств, доходов и расходов, видах и объемах финансирования) со времени предшествующего периода и другие.

Существенные изменения в деятельности объекта контроля по сравнению с предшествующими периодами могут создать или изменить риски существенного искажения.

2.3.3. Проверяющий не обязан выполнять все процедуры оценки рисков в отношении каждого вопроса деятельности объекта контроля.

2.4. Изучение деятельности объекта проверки необходимо проверяющему для:

- планирования контрольного мероприятия по срокам, объему, требуемым ресурсам;
- выявления областей, требующих особого внимания (включая внешние факторы, способные повлиять на финансовое состояние, деятельность объекта контроля, организацию и ведение бюджетного (бухгалтерского) учета, формирование отчетности и т.п.);
- определения объема выборки (при проведении выездной выборочной проверки);
- определения видов и объема контрольных (аналитических) процедур проверки для получения достаточных надлежащих доказательств с учетом выявленных рисков существенного искажения отчетности и нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств.

2.5. Для изучения деятельности объекта контроля проверяющий должен исследовать следующие вопросы:

- цели и задачи деятельности объекта контроля, связанные с ними риски хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению бюджетной отчетности, а также к нецелевому или неэффективному использованию бюджетных средств;
- специфика деятельности объекта контроля, перечень переданных государственных полномочий, структура бюджета, финансовых и материальных ресурсов, которыми наделен объект проверки, структура управления и т.п.;
- социальные, экономические, правовые и другие внешние факторы, влияющие на деятельность объекта контроля, включая правила ведения бюджетного (бухгалтерского) учета и подготовки бюджетной (бухгалтерской) отчетности;
- нормативно-правовая база, регламентирующая деятельность объекта контроля;
- особенности организации бюджетного процесса, функции объекта контроля как участника бюджетного процесса, порядок ведения бюджетного (бухгалтерского) учета и особенности формирования сводной годовой отчетности;
- основные показатели деятельности объекта проверки и тенденции их изменения и другие.

Вопросы, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения отчетности, а также нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств, рассматриваются в приложении 1 к настоящим Методическим рекомендациям.

3. Риски существенного искажения информации и нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств

3.1. Проверяющий должен выявить и оценить риски существенного искажения, а также нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств для планирования контрольного мероприятия, определения характера, сроков и объема контрольных процедур, которые следует выполнить в дальнейшем. Для этого проверяющий:

- выявляет риски в процессе ознакомления с деятельностью объекта проверки и его средой, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам;

- устанавливает соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена в бюджетной (бухгалтерской) отчетности, принимая во внимание соответствующие средства контроля;

- рассматривает, не являются ли риски настолько большими, чтобы привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3.2. Проверяющий использует в качестве доказательств для оценки рисков информацию, собранную при выполнении процедур оценки рисков, включая доказательства, полученные при изучении средств контроля и определении того, применялись ли они объектом проверки.

3.3. При оценке рисков проверяющий должен установить, какие из выявленных рисков, по его профессиональному суждению, являются рисками, которые требуют специального рассмотрения (такие риски определяются как «значимые риски»).

3.4. Определяя характер рисков, проверяющий рассматривает ряд следующих вопросов:

- указывает ли риск на недобросовестные действия со стороны руководства либо персонала объекта проверки;

- связан ли риск с недавними существенными изменениями в государственной политике, экономике, изменениями в бюджетном законодательстве, законодательстве по ведению бюджетного (бухгалтерского) учета и подготовке отчетности или иными подобными обстоятельствами, что требует особого внимания проверяющего;

- насколько сложными являются операции;

- какова степень субъективности при расчете некоторых оценочных значений, содержащихся в бюджетной (бухгалтерской) отчетности, для которых отсутствуют точные способы их определения (например, определение стоимости излишков материальных запасов, объектов основных средств, выявленных в ходе инвентаризации и другое);

- наличие рисков по фактам хозяйственной жизни, нетипичным для деятельности объекта проверки и подлежащим отражению в отчетности.

3.5. Значимые риски, как правило, имеют отношение к нетипичным операциям, а также к числовым показателям, требующим от учетного персонала применения профессионального суждения. К нетипичным операциям относятся операции, которые являются необычными в связи с их объемом либо в связи с их характером, а также те, которые повторяются нечасто. Необходимость профессионального суждения возникает при расчете оценочных значений при отсутствии точных способов их определения. Обычные, несложные операции, подвергающиеся систематической обработке, с меньшей вероятностью приведут к значимым рискам.

3.6. Риски существенного искажения могут быть выше для рисков, связанных с важными нетипичными операциями, в связи со следующими обстоятельствами:

- высокая степень вмешательства руководства в учетный процесс;
- высокая степень ручного вмешательства в процесс сбора данных и их обработки;
- применение сложных расчетов или нестандартного порядка отражения операций в учете;
- отсутствие адекватных (эффективных) средств контроля для нетипичных операций.

3.7. В отношении значимых рисков проверяющий, если им это не было сделано ранее, должен оценить достаточность и надежность установленных в отношении этих рисков средств контроля и определить, применялись ли они объектом проверки. Например, в случае получения объектом проверки сообщения о судебном процессе, имеющем важное значение, проверяющему следует рассмотреть, какие были предприняты ответные действия со стороны руководства объекта проверки, выяснить, имело ли место обращение к юристам, оценивались ли возможные последствия, а также то, каким образом предполагается раскрыть это обстоятельство в бюджетной (бухгалтерской) отчетности.

3.8. Если руководство объекта проверки не отреагировало на значимые риски введением соответствующих средств контроля и в результате проверяющий придет к заключению о существенном недостатке системы внутреннего контроля, ему следует учесть влияние этого обстоятельства на оценку аудиторского риска.

3.9. Оценка рисков существенного искажения бюджетной (бухгалтерской) отчетности должна основываться на доступных доказательствах и может меняться в ходе проверки по мере сбора дополнительных доказательств. В случае если проверяющий в результате

выполнения дальнейших контрольных процедур получает доказательства, противоречащие первоначально полученным доказательствам, в соответствии с которыми он производил первоначальную оценку, ему следует пересмотреть свою оценку и, соответственно, изменить планирование дальнейших контрольных (аналитических) процедур.

4. Риски необнаружения

4.1. Помимо рисков существенного искажения отчетности, а также нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств, присущих деятельности объекта проверки, проверяющий должен принимать также во внимание наличие риска необнаружения существенных искажений, характерного для выборочной проверки и проверки, проводимой на камеральном уровне. Уровень риска необнаружения напрямую связан с контрольными процедурами.

4.2. Проверяющий должен учитывать оцененный уровень рисков существенных искажений при определении характера, временных рамок и объема контрольных процедур, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. В этой связи необходимо рассмотреть:

- уровень профессионализма и квалификации проверяющих;
- характер контрольных процедур по существу;
- временные рамки выполнения контрольных процедур;
- объем контрольных процедур, например, использование большего объема выборки.

4.3. Риск необнаружения существенных искажений, а также фактов нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств может быть связан:

- с некорректно выбранными (проведенными) аналитическими процедурами;
- с выбранной формой проверки (проверка годовой отчетности на камеральном уровне подвержена высокому риску необнаружения существенных искажений показателей отчетности);
- с определенным проверяющим объемом выборки элементов (вероятность необнаружения существенных ошибок при выборочной проверке совокупности операций, остатков по счетам бюджетного учета).

4.4. В случае, если проверяющему требуется снизить риск необнаружения, он обязан:

- пересмотреть применяемые контрольные процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их по существу;
- увеличить затраты времени на проверку;

- увеличить объем выборки элементов для проверки;
- инициировать привлечение дополнительных кадровых ресурсов.

4.5. Как правило, уровень риска необнаружения снижается, если проверяющий проводит проверку данного объекта контроля уже не в первый раз, лучше знаком с особенностями деятельности и знает большинство возможных нарушений. Если же проверка проходит в первый раз, то риск необнаружения ошибки проверяющим более высок.

4.6. Существует обратная зависимость между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем риска существенного искажения, с другой стороны. Если риск существенного искажения высок, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, риск существенного искажения находится на низком уровне, проверяющий может принять более высокий риск необнаружения и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

5. Документирование

Проверяющий должен документально оформлять:

- наиболее важную для оценки рисков существенного искажения бюджетной отчетности информацию относительно каждого из аспектов деятельности объекта проверки и среды, в которой она осуществляется, включая информацию о каждом из элементов системы внутреннего контроля;
- перечень источников информации, с помощью которой было достигнуто понимание деятельности объекта проверки и среды, в которой она осуществляется;
- выявленные и оцененные риски существенного искажения бюджетной (бухгалтерской) отчетности.

Вопросы понимания деятельности объекта проверки, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения информации, а также нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств

Представленная ниже классификация и перечень факторов, влияющих на деятельность объекта проверки, не являются обязательными и исчерпывающими. Проверяющий в целях достижения понимания деятельности объекта проверки может анализировать различные факторы, влияющие на деятельность объекта проверки, по своему профессиональному суждению.

I. Отраслевые, правовые и другие внешние факторы, влияющие на деятельность объекта проверки, включая правила ведения бюджетного (бухгалтерского) учета и формирования бюджетной (бухгалтерской) отчетности

- а) внесение изменений в нормативные правовые акты, регулирующие деятельность объекта проверки в отчетном периоде;
- б) внесение изменений в нормативные правовые акты, регламентирующие применяемые правила ведения бюджетного (бухгалтерского) учета и формирования бюджетной (бухгалтерской) отчетности;
- в) наличие не урегулированных на законодательном уровне вопросов, связанных с осуществлением бюджетного процесса, ведения бюджетного (бухгалтерского) учета, формирования отчетности;
- г) сложившиеся общие экономические условия (секвестр и/или перераспределение расходов) и др.

II. Характер деятельности объекта проверки, включая организационно-функциональную структуру, состав операций и источники поступлений

- а) сложность организационно-функциональной структуры объекта проверки (включая кадровый состав, соблюдение норматива по штатам административно-управленческого и технического персонала, необходимым для реализации отдельных государственных полномочий);
- б) система внутреннего контроля, порядок разграничения контрольных функций персонала объекта проверки, определения ответственности за невыполнение (некачественное выполнение) своих функций;

- в) порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств перед формированием годовой отчетности и в остальных предусмотренных законодательством случаях;
- г) наличие в структуре проверяемого объекта юридической службы (юриста);
- д) опыт и продолжительность работы руководителей;
- е) наличие судебных дел и разбирательств, сроки возникновения, состояние в отчетном периоде;
- ж) текущие и перспективные потребности в кадровых, материально-технических и финансовых ресурсах;
- з) профессиональный уровень подготовки управленческого персонала и работников финансовой части;
- и) использование информационных технологий;
- к) наличие сети подведомственных учреждений;
- л) порядок составления и представления отчетности (состав, структура отчетности, показатели и их динамика);
- м) структура расходов (правомерность, обоснованность, соблюдение нормативов);
- н) особенности осуществления операций, в том числе взаимоотношения с поставщиками и подрядчиками (права и обязанности государственного (муниципального) заказчика, проведение торгов, порядок и организация размещения заказа для подведомственных учреждений) и др.

III. Оценка и анализ результатов деятельности объекта проверки

- а) основные статистические показатели объекта проверки;
- б) выполнение государственного (муниципального) задания (количественные и качественные показатели) подведомственными учреждениями;
- в) оценка качества процессов планирования (использование прогноза социально-экономического развития, внесение изменений в бюджетную роспись, бюджетные сметы и т.д.);
- г) оценка работы персонала и политика стимулирующих поощрений (обоснованность, целесообразность) и другое.