Стандартҳои байналмилалии мақомотҳои олии аудит (СБМОА) аз тарафи Ташкилоти байналмилалии мақомотҳои олии аудит (ТБМОА) ба нашр расонида шудааст. Маълумоти иловагӣ дар сомонаи www.issai.org

ДАСТУРИ АМАЛӢ ОИД БА АУДИТИ МОЛИЯВӢ

УҲДАДОРИҲОИ АУДИТОР НИСБАТИ ҲОЛАТҲОИ СОХТАКОРӢ ЗИМНИ ГУЗАРОНИДАНИ АУДИТИ ҲИСОБОТИ МОЛИЯВӢ

(Тарҷума)

Душанбе
2016

Дастури мазкур ба Стандарти байналмилалии аудит (СБА) 240 «Ӯҳдадориҳои аудитор нисбати ҳолатҳои сохтакорӣ зимни гузаронидани аудити ҳисоботи молиявӣ», ки аз ҷониби Кумита оид ба стандартҳои байналмилалии аудит ва кафолатҳои саҳеҳии маълумот (КСБАКС) таҳия ва аз тарафи Федератсияи байналмилалии муҳосибон (ФБМ) ба нашр расонида шудааст, мутобиқат дорад.

Аз ҷониби Палатаи ҳисоби Ҷумҳурии Тоҷикистон барои истифодаи умум аз забони русӣ ба забони тоҷикӣ тарҷума карда шудааст.

М У Н Д А Р И Ҷ А И
СБМОА (ИССАИ) 1240

Дастури амалӣ ба СБА (ИСА) 240

Муқаррароти умумӣ 5

Муқаддима ба СБА 5

Мазмуни Дастури амалӣ 6

Қобили татбиқ будани СБА зимни аудит дар бахши давлатӣ 6

Дастури иловагӣ вобаста ба масъалаҳои ба бахши давлатӣ алоқаманд 7

Шарҳи умумӣ 7

Мафҳумҳо 9

Шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) 10

Муҳокима бо аъзоёни гурӯҳи Созишнома 11

Чорабиниҳо оид ба арзёбии хавф ва амалҳои ба он вобаста 11

Айнияткунонӣ ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст 13

Амалҳои ҷавобӣ ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии арзёбӣ гардида, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст 13

Арзёбии далелҳои аудиторӣ 14

Ғайриимкон гардидани идомаи хизматрасонӣ аз ҷониби аудитор тибқи Созишнома 14

Хабардор кардани роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ 15

Хабардор кардани мақомотҳои идоракунӣ ва ҳифзи ҳуқуқ 15

Замимаи 1: намунаҳои омилҳои иловагии хавф, ки дар натиҷаи сохтакориҳо дар муҳити бахши давлатӣ ба миён омадааст. 16

Замимаи 2: намунаҳои иловагии чорабиниҳои имкондоштаи аудит ҷиҳати андешидани чораҳо нисбати хавфҳои таҳрифгариҳои ҷиддӣ арзёбӣ гардида, ки дар натиҷаи сохтакорӣ дар муҳити бахши давлатӣ ба миён омадааст. 22

Замимаи 3: намунаҳои иловагии рӯйдодҳо дар муҳити бахши давлатӣ, ки метавонанд ба имконияти ҷой доштани сохтакориҳо ишора намояд. 29

ДАСТУРИ АМАЛӢ БА СТАНДАРТИ БАЙНАЛМИЛАЛИИ АУДИТ (СБА) 240[1]

УҲДАДОРИҲОИ АУДИТОР НИСБАТИ ҲОЛАТҲОИ СОХТАКОРӢ ЗИМНИ ГУЗАРОНИДАНИ АУДИТИ ҲИСОБОТИ МОЛИЯВӢ

Муқаррароти умумӣ

Бо Дастури амалии мазкур нишондодҳои иловагӣ бо СБА 240 «Уҳдадориҳои аудитор нисбати ҳолатҳои сохтакорӣ зимни гузаронидани аудити ҳисоботи молиявӣ» таъмин гардида, бояд дар якҷоягӣ бо СБА татбиқ карда шавад.

СБА дар самти аудити ҳисоботи молиявӣ аз 15 декабри соли 2009 қобили татбиқ буда, аз ҳамин давра Дастури амалӣ низ мавриди амал қарор дода мешавад.

Муқаддима ба СБА

СБА 240 уҳдадориҳои аудиторро нисбат ба ҳолатҳои сохтакорӣ зимни гузаронидани аудити ҳисоботи молиявӣ муқаррар намуда, татбиқи меъёрҳои СБА 315 ва СБА 330-ро бинобар хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи ҷой доштани ҳолатҳои сохтакорӣ ба миён омадааст, ба таври махсус шарҳ медиҳад.[2]–[3]

---

[1] Тамоми Дастурҳои амалӣ дар ҳамбастагӣ бо ИССАИ 1000 «Муқаддимаи умумӣ ба Дастур оид ба аудити молиявии ИНТОСАИ» татбииқ карда мешаванд.

[2] СБА 315 «Ошкор ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ бо роҳи омӯзиши ташкилот ва муҳити он»

[3] СБА 330 «Амали аудитор нисбати хавфҳои арзёбӣ гардида»

Мазмуни Дастури амалӣ

П1. Дастури амалӣ ба аудиторони бахши давлатӣ нишондодҳои иловагиро дар ҷанбаҳои зерин таъмин менамояд:

(а) шарҳи умумӣ;

(б) мафҳумҳо;

(в) шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм);

(г) муҳокима бо гурӯҳи Созишнома;

(д) чорабиниҳо вобаста ба арзёбии хавф ва амалҳои иловагӣ;

(е) айниятткунонӣ ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст;

(ж) амалҳои ҷавобӣ нисбат ба хавфҳои арзёбӣ шудаи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст;

(з) арзёбии далелҳои аудиторӣ;

(и) ғайриимкон гардидани идомаи хизматрасонӣ аз рӯи Созишнома;

(к) хабардор кардани роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ;

(л) хабардор кардани мақомотҳои идоракунӣ ва ҳифзи ҳуқуқ.

Қобили татбиқ будани СБА дар аудити бахши давлатӣ

П2. СБА 240 аз ҷониби аудиторони ташкилотҳои бахши давлатӣ, ки ҳамчун аудиторони ҳисоботи молиявӣ амал менамоянд, татбиқ шуда метавонад.

Дастури иловагӣ вобаста ба масъалаҳои алоқаманд ба бахши давлатӣ

П3. СБА 240 дастур оид ба татбиқ ва дигар маводҳои тафсирдиҳандаро, ки дар параграфҳои А6, А57 ва А67 оварда шуда, ҷанбаҳои махсуси ба бахши давлатӣ алоқамандро ифода менамояд, дар бар гирифтааст.

Шарҳи умумӣ

П4. Мақсади аудити молиявӣ дар бахши давлатӣ нисбат ба изҳори ақида вобаста ба омода гардидани ҳисоботи молиявӣ дар ҳама ҷанбаҳо ва мутобиқ ба асосҳои татбиқшавандаи ҳисоботи молиявӣ (яъне, соҳаи татбиқи СБА) нисбатан васеъ мебошад.

Вобаста аз ваколати аудит, ки аз талаботи қонунгузорӣ, фармоиши вазоратҳо, талаботи сиёсати давлатӣ ва қарорҳои мақоми қонунгузор бармеояд, мумкин аст мақсадҳои иловагӣ пешбинӣ карда шавад. Мақсадҳои иловагии мазкур уҳдадориҳо вобаста ба аудит ва ҳисоботдиҳӣ, аз қабили ошкор гардидани ҳолатҳои риоя нагардидани ваколатҳо, буҷет, системаи ҳисоботдиҳӣ ва ё ба даст овардани маълумот дар бораи самаранокии системаи назорати дохилиро аз ҷониби аудиторони бахши давлатӣ, метавонад дар бар гирифта бошад.

Бо вуҷуди пешбинӣ нагардидани мақсадҳои иловагӣ, ҷиҳати аз ҷониби аудиторони бахши давлатӣ вобаста ба ҳолатҳои ошкоршуда дар рафти аудит дар самти риоя нагардидани ваколатҳо, самаранокии системаи назорати дохилӣ пешниҳод намудани маълумотҳо, метавонад интизории ҷомеа низ ҷой дошта бошад.

Уҳдадориҳои иловагии мазкур ва хавфҳое, ки ба ҳолатҳои сохтакорӣ алоқаманд мебошад, зимни банақша-

гирӣ ва иҷрои аудит бояд аз ҷониби аудиторони бахши давлатӣ ба инобат гирифта шаванд.

П5. Бо параграфҳои 2 ва 3 СБА хусусиятҳои сохтакорӣ тавсиф карда шуда, одатан се шарти ба миён омадани сохтакорӣ амал менамояд. Шартҳои зикргардида аксаран дар бахши давлатӣ ба тариқи гуногун ҷой дошта, чунин ҳолатҳоро дар бар мегирад:

– **омили моддӣ ва фишороварӣ (аз ҷониби роҳбарият ё кормандон расонидани таъсир, ки барои содир намудани сохтакорӣ сабаб мегардад)** – хизматчиёни давлатӣ барои дар доираи захираҳои маҳдуд ва мутобиқ ба буҷет амалӣ намудани хизматрасонии сифатнок метавонанд таҳти фишор қарор дошта бошанд. Чунин ҳолатҳо метавонад дар шароитҳои вазнини иқтисодӣ, ки ҷиҳати ҷамъоварии боҷу андозҳо фишороварихо амалӣ гардида, дар натиҷа омилҳои баланд шудани даромад ва кам шудани хароҷот ба миён меояд, ҷой дошта бошад. Дар баробари ин, дар охири соли молиявӣ ба хароҷот бурдани маблағҳои буҷетӣ низ омили ба миён омадани ҳолатҳои сохтакорӣ шуда метавонад;

– **шароитҳо барои ба миён омадани сохтакориҳо (лаҳза ва шароитҳои хоси ба ташкилотҳо алоқаманд, ки имконияти содир намудани сохтакориро фароҳам меорад)** – ҳолати нисбатан маъмул дар бахши давлатӣ мушкилоти ба кор гирифтани кормандон ва ё мавҷуд набудани ҳайти шахсии касбӣ ва ё камбудиҳои системаи назорати дохилӣ метавонад барои сохтакорӣ шароитҳоро фароҳам созад.

Инчунин, ҳолатҳои истифодаи андозаи хурди аҳду созишномаҳои (трансаксияҳо) хазинавӣ дар ҳаҷмҳои калон дар бахшҳои давлатии муайян, аз қабили мақомотҳои ҳифзи ҳуқуқ, ташкилотҳои соҳаи тандурустӣ ба баланд шудани чунин хавфҳо оварда расонида метавонад. Бо вуҷуди кам будани арзиши пулӣ, чунин ҳолатҳо метаво-

над ба аз даст рафтани боварии ҷомеа ва вайрон намудани тартиби ҳисоботдиҳӣ оварда расонад;

– **навовариҳо ва муносибат (рафтор ва талаботҳои ахлоқӣ (этикӣ), ки барои собит намудани дурустии сабабҳои содир гардидани сохтакорӣ имконият фароҳам месозад)** – дараҷаи нисбатан пасти маоши вазифавӣ дар бахши давлатӣ нисбат ба бахши хусусӣ боиси он мегардад, ки кормандон истифодаи ғайриқонунии воситаҳоро аз ҷониби онҳо дуруст шуморида, ин ҳолатҳо бошад боварии ҷомеа ва ҳисоботдиҳиро халалдор месозад.

Мафҳумҳо

П6. Тибқи фасли 1 Эъломияи Лима (Муқаррароти умумӣ) муқаррар гардидааст: «Ташкили назорат унсури муҳими идоракунии воситаҳои молиявии ҷамъиятӣ ба ҳисоб меравад, зеро чунин идоракунӣ боиси масъулият дар назди ҷамъият мегардад. Назорат танҳо мақсади ягона набуда, қисми ҷудоинопазири системаи идоракунӣ мебошад, ки мақсади он аз ошкор намудани тамоил нисбат ба стандартҳои қабулгардида ва вайрон намудани принсипҳо, қонуният, самарабахшӣ ва сарфаи хароҷоти захираҳои молиявӣ дар марҳилаи нисбатан барвақтии он иборат аст, то ин ки барои андешидани тадбирҳои тасҳеҳотӣ ва дар ҳолатҳои зарурӣ барои ба ҷавобгарӣ кашидани гунаҳкорон, ҷуброни зарари расонида имконият вуҷуд дошта бошад ё тадбирҳое амалӣ гарданд, ки чунин вайронкуниҳо минбаъд пешгирӣ ё кам карда шаванд».[1]

Ҳамин тариқ, аудиторони бахши давлатӣ зимни амалӣ намудани аудит нисбати ҷой доштани холатҳои суиистифода кардан ҳушёриро набояд аз даст диҳад.

---

[1] ИССАИ 1 «Эъломияи Лима».

Дар ин замина, Дастурҳои амалӣ мафҳумҳои иловагии зеринро баррасӣ намудааст:

– **суистифода кардан** – рафтори номуносиб нисбат ба рафторе, ки инсони оқил дар ҳолат ва шароитҳои муайян дар таҷрибаи корӣ татбиқи онро оқилона ва зарурӣ мешуморад. Инчунин, бо мақсади шахсан, аъзоёни наздики оила ва ё шарикони тиҷоратӣ ба даст овардани фоидаи молиявӣ истифода намудани ваколатҳо низ ҳамчун ҳолати суистифода кардан эътироф мегардад;

– ҳолати суистифода кардан метавонад ба ҳолатҳои сохтакорӣ, вайрон намудани қонунгузорӣ, санадҳои меъёрии ҳуқуқӣ ва ё шартҳои қарордод ва дигар созишномаҳои грантӣ алоқамандии ҳатмӣ надошта, он дар натиҷаи аз нуқтаи назари қонунӣ мадди назар гардидани принсипҳои идоракунии устувори молияи бахши давлатӣ ва рафтори хизматчиёни давлатӣ метавонад ба миён биёяд.

Шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм)

П7. Тавре дар СБА омадааст, бо СБМОА (ИССАИ) 1200 уҳдадориҳои аудитор муқаррар гардида, тибқи он аудитор уҳдадор аст, ки дар тамоми рафти аудит мавқеи шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм)-ро нигоҳ дорад.

П8. Дар бахши давлатӣ, тавре дар параграфҳои 12-14 СБА омадааст, хавфҳо нисбати нигоҳ доштани мавқеи шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) бо асосҳои зерин ҷой дошта метавонад:

– хусусияти муносибатҳои шахсӣ ва касбӣ вобаста аз раванд ва муҳити сиёсӣ;

– ваколатҳои истисноии ташкилоти аудитории бахши давлатӣ, ки ба барҳам задани рақобат дар байни аудиторон оварда мерасонад;

– мавҷуд набудани талабот дар баъзе муҳит вобаста ба ҷойвазкунии пайвастаи аудиторон.

Бо ҳамин роҳ, аз ҷониби аудиторони бахши давлатӣ вобаста ба кам намудани хавф, аз ҷумла ҷорӣ намудани чораҳои эҳтиётӣ, тадбирҳои дахлдор андешида мешавад.

П9. Ҳангоми ба даст овардани маълумотҳо, ки эҳтимолияти ҷой доштани ҳолатҳои суистифода карданро собит месозанд, аудиторони бахши давлатӣ таъсири ҷиддӣ доштани онро ба ҳисоботи молиявӣ мавриди омӯзиш қарор дода, ҳолатҳои ҷойдоштаро аз нуқтаи назари сифатӣ ва шуморавӣ баррасӣ менамояд.

Аудиторони бахши давлатӣ вобаста ба ошкор гардидани ҳолатҳои суистифода кардан боварии қатъӣ надошта, дар баробари ин зарурати ба даст овардани маълумотҳои дахлдоро дар ин самт баррасӣ менамоянд.

Муҳокимаронӣ бо аъзоёни гурӯҳи Созишнома

П10. Тибқи талаботи параграфи 15-и СБА вобаста ба пешниҳоди маълумот ба дигар аъзоёни гурӯҳ, ки зимни муҳокимарониҳо ширкат надоранд, байни аъзоёни гурӯҳи Созишнома муҳокимаронӣ доир гардида, ҳолати мазкур аз ҷониби шарики Созишнома муайян карда мешавад.

Дар бахши давлатӣ муҳокимаронӣ метавонад масъалаҳои ба мақсадҳои иловагӣ ва ба хавфҳои ба он алоқаманд таалуқдоштаро, ки дар параграфи П4 ифода ёфтаанд, дар бар гирад.

Аудиторони бахши давлатӣ аудиторонеро, ки барои аудити иҷроиш ва дигар фаъолияти аудитории ташкилот равона гардиданд, метавонанд ба рафти муҳокимаронӣ ҷалб намоянд.

Чорабиниҳо оид ба арзёбии хавф ва амалҳои ба он вобаста

П11. Бо дарназардошти талаботи параграфи 17 (в) СБА дар сурати зарурӣ аудиторони бахши давлатӣ метавонанд

маълумотҳоро дар бораи мукотибаи роҳбарият бо дигар ташкилотҳои давлатӣ дархост намоянд.

П12. Инчунин, бо дарназардошти талаботи параграфи 21 СБА дар баробари пешниҳоди дархост ба шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ оиди пешниҳод намудани маълумотҳо, аудиторони бахши давлатӣ метавонанд дигар шахсони масъул, аз ҷумлаи вазоратҳо, аъзоёни шӯрои директорон ва ё аъзоёни кумитаҳои қонунгузории дахлдорро низ ҷалб намоянд.

П13. Тибқи талаботи параграфи 22 СБА, аудитор муносибатҳои ғайримуқаррарӣ ва ғайричашмдошти дар рафти гузаронидани чорабиниҳои таҳлилӣ ошкоршударо (аз ҷумла, ҳолатҳои ба ҳисоби даромадҳо алоқаманд), ки хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии бо сохтакорӣ алоқамандро собит месозанд, бояд арзёбӣ намояд.

Дар бахши давлатӣ дар баробари ҳисоби даромадҳо, вобаста аз хусусияти амалиятҳои ташкилот дигар соҳаҳои муҳим низ буда метавонад, ки иҷрои чорабиниҳои таҳлилиро тақозо намуда, ба чунин соҳаҳои муҳим самти хариди давлатӣ ва грантҳо мисол шуда метавонанд.

Зимни гузаронидани ҷорабиниҳои таҳлилӣ аудиторони бахши давлатӣ мураккабии ба истифодаи усули хазинавии баҳисобгирии муҳосибӣ ягона хос ва имконияти ба он алоқамади сохтакории маълумотҳои молиявиро баррасӣ намуда, ба инобат мегиранд.

П14. Тавре дар нишондодҳои параграфи 24 СБА оварда шудааст ва бо дарназардошти намунаҳои дар дар Замимаи 1 СБА, зимни арзёбии омилҳои хавфи сохтакорӣ, аудиторони бахши давлатӣ ҷой доштани омилҳои муҳими иловагии хавфи сохтакорӣ дар бахши давлатиро ба инобат мегиранд. Намунаҳои омилҳои иловагии хавфи сохтакорӣ дар муҳити бахши давлатӣ дар Замимаи 1 Дастурҳои амалӣ оварда шудааст.

Айнияткунонӣ ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст

П15. Тибқи талаботи параграфи 26 СБА, дар бахши давлатӣ ба эътибор гирифтани даромад на ҳама вақт сабаби фарзияи ҷой доштани ҳолатҳои сохтакорӣ шуда метавонад. Ба эътибор гирифтани даромад метавонад барои мақомотҳои андоз ва дигар идораҳо, ба монанди коллеҷу донишгоҳҳои давлатӣ, беморхонаҳо, агентиҳои хизматрасон, ки аз ҳисоби хизматрасониҳо даромадҳоро ҷамъ меоваранд ва ё гирандагони воситаҳои донорӣ мебошанд, муҳим ба ҳисоб равад.

Дар аксар ташкилотҳои бахши давлатӣ диққати асосӣ ба соҳаҳои хариди давлатӣ ва пардохти грантҳо равона гардидааст.

Аз ин хотир, дар баробари ба эътибор гирифтани даромад, дар сурати зарурӣ аудиторони бахши давлатӣ ҳангоми фарзияи ҷой доштани хавфи сохтакорӣ, метавонанд соҳаҳои дигарро низ мавриди баррасӣ қарор диҳанд.

Амалҳои ҷавобӣ ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии арзёбигардида, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст

П16. Ҳангоми банақшагирӣ ва иҷрои чорабиниҳои минбаъдаи аудиторӣ, ки хусусият, муҳлат ва давомнокии он ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии арзёбӣ шуда дар зинаи собит гардидани он мувофиқат менамояд, аудиторони бахши давлатӣ муҳим будани чорабиниҳои иловагии аудиториро дар бахши давлатӣ ба инобат мегиранд.

Намунаи чорабиниҳои иловагии аудиторӣ, ки дар муҳити бахши давлатӣ муҳим мебошанд, дар Замимаи 2 Дастурҳои амалӣ оварда шудаанд.

П17. Бо параграфи 32 (в) СБА аҳду созишномаҳои

(трансаксияҳо) муҳиме, ки ба дараҷаи фаъолият ва амалиётҳои муқаррарии ташкилот дохил нест, баррасӣ гардида, намунаи он масъалаҳои зеринро дар бар мегирад:

– ҳавасмандгардонии рушди иқтисодӣ;

– паҳлӯҳои зараровари қарордодҳо бо кумитаи иттифоқҳои касаба;

– хариду фурӯши молу амволи ғайриманқул;

– мубодилаи қитъаҳои замин;

– фароҳам овардани шароити мусоид;

– шарикии давлат ва бахши хусусӣ;

– хусусигардонии хизматрасониҳои давлатӣ;

– пардохти бармаҳали қарзҳо;

– кафолатҳои давлатӣ ё тасдиқи расонидани кумак ба ташкилотҳои бахши хусусӣ, ки мушкилотҳои молиявӣ доранд.

Арзёбии далелҳои аудиторӣ

П18. Тибқи талаботи параграфи 35 СБА, дар сурати ошкор гардидани таҳрифгариҳо, ҳолати ба сохтакорӣ алоқамандӣ доштани он аз ҷониби аудиторон бояд арзёбӣ гардида, дар ҳолати ҷой доштани чунин ҳолат, пас бояд оқибатҳои чунин таҳрифгариҳо низ арзёбӣ карда шавад.

Бо замимаи 3 СБА шарҳи омилҳое, ки метавонанд эҳтимолияти содир шудани сохтакориҳоро муайян намояд оварда шуда, намунаҳои омилҳои иловагӣ барои бахши давлатӣ дар Замимаи 3 Дастурҳои амалӣ дарҷ карда шудааст.

Ғайриимкон гардидани идомаи хизматрасонӣ аз ҷониби аудитор тибқи Созишнома

П19. Тавре дар параграфи 38 (а) СБА омадааст, аудиторони бахши давлатӣ одатан аз иҷрои Созишнома баромада наметавонанд.

Бинобар ин, аудиторони бахши давлатӣ таъсири ин ҳолатро бо ақидаи аудиторӣ ва дигар талаботҳои ҳисоботдиҳӣ, инчунин мақсаднок будани пешниҳоди маълумотро ба мақомоти қонунгузор ва ё нашр намудани ҳисоботҳои таснифотӣ ва дигар ҳисоботҳоро барои истифодаи хизматӣ баррасӣ менамояд.

Хабардор кардани роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ

П20. Вобаста ба масъалаҳои дар параграфи 41 СБА баррасишуда, аз аудиторони бахши давлатӣ талаб карда мешавад, ки нисбати хабардор кардани мақомоти қонунгузор ва ё тарафҳои дигар дар баробари хабардор кардани шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ қарор қабул намоянд.

Хабардор кардани мақомотҳои идоракунӣ ва хифзи ҳуқуқ

П21. Талабот оид ба хабардор намудани тарафҳои дигар дар бораи ҳолатҳои сохтакорӣ дар бахши давлатӣ мавзӯи махсуси ваколати аудит ва ё муқаррароти қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқӣ буда метавонад.

Ба доираи тарафҳои дигар мақомотҳои идоракунӣ ва ҳифзи ҳуқуқ дохил шуда, дар баъзе доираҳои дигар мақомотҳои тафтишотӣ низ буда метавонанд.

Дар баробари хабардор кардани мақомотҳои зикргардида, аудиторони бахши давлатӣ наметавонанд, ки ба рафти санҷиш ва тафтиши ҳолатҳои сохтакорӣ аз ҷониби мақомотҳои ҳифзи ҳуқуқ дахолат намоянд.

Аудиторони бахши давлатӣ бояд бо қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқии соҳавӣ, ки ҳолатҳои мазкурро ба танзим медароранд, шиносоӣ дошта бошанд.

Инчунин, аудиторони бахши давлатӣ дар ҳолатҳои зарурӣ метавонанд аз маслиҳати ҳуқуқӣ истифода намоянд.

ЗАМИМАИ 1

Намунаи омилҳои иловагии хавфи сохтакорӣ дар муҳити бахши давлатӣ

Омилҳои хавфи сохтакории дар замимами мазкур баррасӣ шаванда намунаи омилҳое ба шумор меравад, ки аудиторони бахши давлатӣ бо он дучор шуда метавонанд.

Гарчанде омилҳои хавф ҷанбаҳои васеи ҳолатҳоро дар бар гирифта ва омилҳои зикрмешуда ҳамчун намуна пешбинӣ гардидааст, аз ҷониби аудиторони бахши давлатӣ имконияти ошкор гардидани омилҳои дигари иловагӣ низ ҷой дорад.

Аз ин хотир, на ҳама намунаи омилҳо дар ҳама ҳолатҳо қобили қабул буда, баъзеи онҳо дар ташкилотҳои бахши давлатӣ дорои дараҷаи баланд ва ё ками аҳамият буда, ин ҳолат аз рӯи хусусият, ҳаҷм ва шароитҳои мавҷуда муайян карда мешавад.

Инчунин, тартибе, ки тибқи он намунаи омилҳои хавф пешбинӣ гардидааст, аҳамияти нисбӣ ва такрорёбии ба миён омадани онҳоро ифода намекунад.

Омилҳои хавфи ба таҳрифгариҳо алоқаманд, ки дар натиҷаи сохтакориҳои ҳисоботҳои молиявӣ ба миён омадаанд

Омилҳои хавфи ба таҳрифгариҳо алоқаманд, ки дар натиҷаи сохтакориҳои ҳисоботи молиявӣ ба миён омадааст, мувофиқи шароитҳои умумии амалкунанда ба гурӯҳҳои зерин ҷудо карда шудааст:

(а) омилҳои моддӣ ва фишороварӣ;

(б) имкониятҳо;

(в) қобилияти собит сохтани дурустии амалҳои худ.

Омилҳои моддӣ ва фишоровар̣ӣ

Ба омилҳои моддӣ ва фишоровар̣ӣ ноустувории молиявӣ ва дигар хавфҳои бар асари ҳолатҳои сиёсӣ, иқтисодӣ, буҷетӣ ва фаъолияти ташкилот ҷой доштаи зерин дохил мешавад:

– назорати сусти буҷетӣ;
– хусусигардонӣ;
– барномаҳои нав;
– тағйиротҳои ҷиддии барномаҳои амалкунанда;
– сарчашмаҳои нави маблағгузорӣ;
– қонунгузорӣ, санадҳои меъёрии ҳуқуқӣ ва дигар супоришҳои нав;
– қарорҳои стратегӣ, ба монанди аз нав ҷо ба ҷо кардани фаъолият;
– барномаҳое, ки бо онҳо воситаҳои басанда ҷудо нагардида, ё маблағгузорӣ карда нашудааст;
– хариди давлатӣ ва хизматрасонӣ дар соҳаҳои муайян, ба монанди соҳаи мудофиа;
– ба тарафи пудратчӣ вогузор намудани фаъолияти давлатӣ;
– корҳое, ки мавзӯи тафтиши махсус ба ҳисоб меравад;
– тағйирот дар ҳайати роҳбарияти сиёсӣ;
– шарикии давлат ва бахши хусусӣ.

Инчунин, бо мақсади қонеъ гардонидани талаботҳо, нигаронии тарафи сеюм ва ё шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ бинобар ҳолатҳои зерин фишори аз андоза зиёд ба роҳбарият ҷой дорад:

– нигаронии афзояндаи аҳли ҷомеа;
– нигаронии аз буда зиёди иҷроиши буҷет;
– кам намудани буҷет бидуни ба таври дахлдор кам кардани нигарониҳо аз хизматрасониҳо.

Имконият

Хусусияти муҳити бахши давлатӣ имконияти пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакорӣ карда шударо доро мебошад, ки бо сабабҳои зерин ба миён омада метавонад:

– муҳити пӯшида бо системаи пурзӯри сиёсӣ ва робитаҳои мавҷуда;

– сохтори ташкилии расмиятпарастӣ, маданияти риоя намудан ва тобеъ будан ва зинаи хуб ташкилшудаи тобеъ будан;

– воситаҳои бевосита интиқоли маблағҳо (трансфертҳо) дар байни идораҳо, ки назорати хароҷоти онро душвор мегардонад;

– хизматчиёни давлатии мансабҳои олӣ, ки метавонанд аз ваколатҳои худ суистифода намоянд;

– эҳтимолияти таъсир расонидан ба бахши хусусӣ баъди ба итмом расидани ваколатҳо, масалан ба натиҷаҳои озмунҳои тендерӣ;

– таҳаммул нисбат ба хатогиҳо дар маълумотҳои молиявӣ.

Омӯзиши (мониторинг) фаоъолияти роҳбарият бинобар ҳолатҳои зерин метавонад самарабахш набошад:

– мақсадҳои пурнуфузи сиёсӣ, алоқа ва тобеяит;

– муҳити ноороми сиёсӣ.

Сохтори мураккаб ва ноороми ташкилӣ амал менамояд, ки ба омилҳои зерин вобаста мебошад:

– шумораи зиёди намояндагиҳои (филиал) ба фаъолияти давлатӣ машғул, ба монанди мунисипалитетҳо дар ноҳияҳои дурдаст.

Қисмҳои назорати дохилӣ бинобар ҳолатҳои зерин басанда нест:

– муҳите, ки раванди ба кор гирифтани кормандонро душвор мегардонад ва мавҷуд набудани ҳайати дахлдори касбӣ;

– мавҷуд набудани таъмини барномавии мураккаби технологияи иттилоотӣ ва барномаи амалиёт барои эҳтиёҷоти махсус;

– инфрасохтори нопурра ва якҷоя набудаи технологияи иттилоотӣ.

Қобилияти собит сохтани дурустии амалҳои худ

– дар аксарияти ҳолатҳо дараҷаи пасти музди меҳнат дар бахши давлатӣ нисбат ба бахши хусусӣ, махсусан агар омилҳои моддӣ, аз ҷумлаи мукофотпулиҳо мавҷуд бошад, сабаби собит сохтани дурустии амалҳои сохтакорӣ дар ҳисоботи молиявӣ мегардад;

– беэътиноӣ ба оқибатҳои вайрон намудани қонунгузорӣ, ки дар бахши хусусӣ ҳолатҳои ҷаримабандӣ, аз кор озодкунӣ ва ё ба ҳабс гирифтанро ба бор меоварад;

Омилҳои хавфи дар натиҷаи таҳрифгариҳои ба ҳолати азонихудкунии активҳо алоқаманд ба миён омада

Баъзе омилҳои хавф вобаста ба таҳрифгариҳои ба ҳолатҳои сохтакорӣ дар ҳисоботи молиявӣ алоқаманд дар ҳолатҳои таҳрифгариҳои ба ҳолатҳои азонихудкунии активҳо низ ҷой дошта метавонад. Масалан, омӯзиши ғайрисамарабахши фаъолияти роҳбарият ва суст будани системаи назорати дохилӣ метавонад сабаби ҷой доштани таҳрифгариҳои ба ҳолатҳои сохтакорӣ ва азонихудкунии активҳо шуда бошад. Намунаи омилҳои хавфи таҳрифгариҳои ба ҳолатҳои азонихудкунии активҳо алоқаманд ҳолатҳои мазкур шуда метавонад:

Омилҳои моддӣ ва фишороварӣ

Муносибати носозгори ташкилот (роҳбарият) ва кор-

мандоне, ки ба воситаҳои нақдӣ ва активҳо дастрасӣ доранд, сабаби азонихудкунии ғайриқонунии чунин активҳо мегардад. Муносибатҳои носозгор бинобар ҷой доштани чунин шароитҳо ба миён омаданаш мумкин аст:

– сохти қатъии ҷубронпулиҳо (пардохти музди меҳнат) дар бахши давлатӣ, ки бо интизориҳо мутобиқ нест;

– мукофотонӣ аз рӯи сину сол, на ин ки барои корҳои ба иҷро расонида.

Ҷанбаҳои ягона хоси равандҳои хариди давлатӣ дар бахши давлатӣ, ба монандӣ:

– карордодҳои ҳассоси сиёсӣ;

– рақобати дар натиҷаи қарордодҳои ҳаҷман калон ва бо арзиши калон, метавонад хавфи ба миён омадани ҳолатҳои ришваситониро ба миён оварад;

– қарордодҳо бо тарафҳои дар интихоб озод набуда;

– хусусияти хавфнок доштани фаъолияти муайяни давлатӣ, аз ҷумла силоҳ, захираҳои табиӣ ва ғ.

Суистифода аз мансаб:

– ришваситонӣ ҳангоми қарор вобаста ба масъалаҳои ҳассос, ба монанди пешниҳоди грантҳо ва ё иҷозати кор, ҳуҷҷати зист ва ё шаҳрвандӣ ва ғ.

Имкониятҳо

Шароит ва хусусиятҳои муайян эҳтимолияти азонихудкунии активҳоро баланд намуда, имконияти мусоид метавонад дар ҳолатҳои зерин зиёд бошад:

– мувофиқат надоштани арзиши воқеӣ ва ба ҳисоб гирифташудаи чизу чораи қадима;

– ба қайд нагирифтани активҳои муайян;

– мавҷуд набудани маълумотҳои дахлдор оид ба мансубияти активҳо, ба монанди иншоот, замин ва ғ.;

– гузаштан аз усули хазинавӣ ба усули ҳисоб карда илова намудани баҳисобгирии муҳосибӣ бидуни назорати дахлдор.

Қобилияти собит сохтани амалҳои худ

– мансабдорони бахши давлатӣ байни аҳду созишномаҳои шахсӣ ва давлатӣ, ба монанди суистифода аз кортҳои кредитии давлатӣ ягон хел фарқ намегузоранд;

– баъзе аз мансабдорони давлатӣ гумон мекунанд, ки дараҷаи ваколатҳои онҳо барои бурдани тарзи ҳаёт, ки роҳбарони бахши хусусӣ дорои чунин тарзи ҳаёт мебошанд, ба онҳо ҳуқуқ медиҳад;

– таҳаммул намудан нисбат ба амалҳои ғайримақбул дар ҳолатҳое, ки аз кор озод намудан ва ё ҷойивазкунии кормандонро мушкил мегардонад.

ЗАМИМАИ 2

Намунаҳои иловагии чорабиниҳои иловагии аудитор̣ӣ ҷиҳати баррасии хавфҳои арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакориҳо дар бахши давлатӣ ба миён омадаанд

Амалҳои махсуси ҷавобии нисбат ба таҳрифгариҳо, ки дар натиҷаи сохтакориҳои ҳисоботи молиявӣ ба миён омадаанд

Намунаҳои амалҳои ҷавобии татбиқшаванда иловатан ба намунаҳои дар СБА муқарраршуда, дар бахши давлатӣ намунаҳои зеринро дар бар мегирад:

Банақшагирии аудит

Бо дарназардошти хусусиятҳои хоси хавфҳои дар Замимаи 1 Дастурҳои амалӣ нишон дода шуда, баррасии хавфҳои мазкур раванди амиқи банақшагириро дар назар дошта, арзёбии хавфҳои нисбатан баланд санҷиши нисбатан муфассалро талаб менамояд.

Вобаста ба амалӣ намудани раванди нисбатан амиқи банақшагирӣ ҳолатҳои зерин мавриди баррасӣ қарор дода мешавад:

Бархурди манфиатҳо

Ташкил ва нигоҳ доштани манбаи маълумотҳо ва дархости маълумотҳои иловагӣ вобаста ба ҳолатҳои зерин:

– хабардор кардан оид ба ҳолатҳои сохтакорӣ;
– хабар додан дар воситаҳои ахбори омма;
– ҷазоҳои интизомӣ нисбат ба кормандон;
– шикоятҳо;

– амалҳои ҷавобӣ аз ҷониби аҳли ҷомеа ва шахсони манфиатдор;

– маълумотҳои аз мақомотҳои ҳифзи ҳуқуқ ба даст оварда шуда;

– маълумотҳои кормандоне, ки шикоятҳоро баррасӣ менамоянд;

– натиҷаҳои қарорҳои судӣ ва ё аудити иҷроиш (махсусан ба хариди давлатӣ ва сармоягузорӣ алоқаманд).

Раванди хариди давлатӣ

Соҳаи хариди давлатӣ бо қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқии зиёд ба танзим даровардa шуда, он меъёрҳоро вобаста ба чорабиниҳои хариди давлатӣ, аз ҷумла имконияти иштироки баробари довталабон дар озмунҳо (тендер), таъмини шаффофияти баргузории он ва ғ. муқаррар намуда, арзёбии хавфҳои нисбатан баланд дар ин самт санҷиши нисбатан амикро талаб менамояд.

Вобаста ба раванди нисбатан амиқи банақшагирӣ ҳолатҳои зерин мавриди баррасӣ қарор дода мешавад:

Сохтори хариди давлатӣ

– пешниҳоди дархост ба роҳбарияти ташкилот оиди таҳия гардидани системаи хариди давлатии молу хизматрасонӣ, аз эътибор сохтан ва ба иҷора додани моликияти давлатӣ;

– омӯзиши дақиқи ҳуҷҷатҳои сохтори хариди давлатӣ ҷиҳати риоя гардидани принсипҳои шаффофият, беғаразӣ, рақобатпазирӣ, фоидабахшӣ ва ғ.

– муқоисаи ҳуҷҷатҳои системаи хариди давлатӣ бо талаботҳои қонунгузории татбиқшаванда;

– омӯзиши дақиқи ҳуҷҷатҳои системаи хариди давлатӣ ҷиҳати мутобиқати онҳо бо талаботҳои меъёрӣ ва стандартии дар ин соҳа амалкунанда.

Бархурди манфиатҳо

Тариқи муҳокима бо роҳбарияти ташкилот, инчунин санҷиши ҳуҷҷатҳои системаи хариди давлатӣ ва протоколҳои тендерӣ, аз ҷониби хизматчиёни давлатӣ ва дигар иштирокчиёни хариди давлатӣ риоя гардидани ҳолатҳои зерин мавриди санҷиш қарор дода мешавад:

– эътироф ва кушода шудани ҳама гуна бархурди манфиатҳо, ки ба миён омада метавонанд;

– муносибати беғаразона бо тамоми молтаъминкунандагон;

– истифодаи ваколатҳои мансабӣ ба манфиати шахсӣ ва ё ба манфиати шахси дигар;

– бадном намудани эътимоднокии системаи хариди давлатӣ бо роҳи қабули туҳфаҳо ва дигар амалҳо;

– поквиҷдонӣ дар истифодаи моликияти давлатӣ;

– мусоидат намудан ба кормандони муҳосибӣ ва дигар мақомоти идоракунӣ дар мубориза бо амалҳои коррупсионӣ ва сохтакорӣ дар системаи хариди давлатӣ.

Вобаста ба аз ҷониби ташкилот амалӣ намудани чорабиниҳои назоратӣ ҷиҳати хабар додан оиди холатҳои бархурди манфиатҳо ва ба диққати ҳайати кормандон расонидани чунин маълумотҳо дархост ирсол карда шуда, ҳолати мазкур, инчунин ҳуҷҷатҳои аввалия ҷиҳати амал намудани системаи мутобиқат ба стандартҳои ахлоқӣ (этикӣ) мавриди санҷиш қарор дода мешавад.

Рафтори ношоистаи номутобиқ

– пешниҳоди дархост ба роҳбарияти ташкилот оиди ҷой доштани муроҷиатҳо дар бораи рафтори ношоиста ва риоя нагардидани системаи хариди давлатии таҳти санҷиш қарор дошта;

– санҷиши ҳолати хабардор кардани мақомотҳои дахл-

дори ҳокимият ва баррасӣ гардидани ҳама гуна амалҳои вайронкунӣ ва риоя нагардидани системаи хариди давлатӣ, ки дар рафти аудитҳои қаблӣ ошкор карда шудаанд;

– пешниҳоди дархост ба роҳбарияти ташкилот вобаста ба ҳолатҳои ҷой доштани амалҳои сохтакорӣ аз ҷониби довталабон ва молтаъминкунандагон ва дар сурати ҷой доштани чунин амалҳо ҳолатҳои бекор намудани қарордодҳо;

– дар сурати дар ташкилоти мавриди аудит қарор гирифта ҷой доштани тартиби хабаррасонӣ дар бораи қоидавайронкуниҳо, санҷиши ин тартиб ва қарорҳои қабулгардида дар ин самт, амалҳои вобаста ба ислоҳ намудани камбудиҳо, инчунин муҳокимаи ин масъала бо аудити дохилӣ;

– пешниҳоди дархост ба роҳбарияти ташкилот оиди ворид гардидани шикоятҳо вобаста ба раванди хариди давлатӣ аз иштирокчиёни озмунҳо ва чораҳои андешидашуда вобаста ба он.

Санҷиш аз рӯи моҳият

Санҷиши қайдҳо ва ҳуҷҷатҳо дар мавзӯҳои зерин:

– номгӯи ғайримуқаррарии молтаъминкунандагон ва суроғаи онҳо;

– ба ҷои ҳуҷҷатҳои аслӣ (ҳисобҳо, дархости харид ва ғ.) қабул гардидани нусхаи ҳуҷҷатҳо;

– фармоиши маводҳое, ки бо шумораи дахлдор дар ихтиёр доранд;

– фармонҳои аз эътибор соқит намудани маводҳо бинобар хурдашавии онҳо;

– фармоиши маводҳои ба фаъолияти ташкилот дахл надошта;

– хариди молу мавод (дар ифодаи шуморавӣ), ки тасдиқи роҳбарияти зинаи дигарро талаб намекунад;

– хариди қисм ба қисм тибқи дархост бар хилофи қоидаҳои амалкунанда;

– пардохти молтаъминкунандагон бар хилофи системаи хариди давлатӣ;

– имзои роҳбарон ва дигар нозирон дар ҳуҷҷатҳо, ки одатан аз ҷониби дигар тобеъон ба иҷро расонида шудааст;

– молтаъминкунандагон, ки қисмати зиёди қарордодҳои ташкилотҳои бахши давлатиро иҷро менамоянд;

– нархҳои баланд нисбат ба нарҳои дар бозор амалкунанда, махсусан ҳангоми хариди шумораи зиёди молҳо;

– намунаи қарордодҳое, ки аз рӯи он ивазшавии нархҳои таклифшуда дар байни молтаъминкунандагонро муқаррар намудан мумкин аст;

– сифати паст дар ҳамбастагӣ ба нархи баланд ва нишонаҳои баланди молҳои нуқсондор;

– сарчашмаи ягонаи харид дар ҳама гуна харидҳои ҳаҷми калон;

– татбиқи аз ҳад зиёди равандҳои истисноӣ, кутоҳкардашуда ва фавқуллодаи харид.

Ворид намудани тасҳеҳот (ислоҳ) ба буҷет

– боварӣ ҳосил намудан дар бораи мутобиқат доштани раванди буҷетӣ ба талаботи қонунгузорӣ;

– боварӣ ҳосил намудан дар бораи тасдиқи дахлдори буҷет;

– аз назар гузаронидани раванди омода намудани ҳисоботҳои моҳона, буҷет ва иҷроиши воқеии он;

– омӯзиши ҳолатҳои истисно кардан (хароҷоти барзиёд ва пурра маблағгузорӣ нагардидан), сабабҳои он ва чораҳои андешидашуда;

– дар сурати зарурӣ собит сохтани ҳолати маъқул дониста шудани тасҳеҳот (ислоҳ) ба буҷет;

– санҷиши ҳама гуна ҳолатҳои тасҳеҳоти (ислоҳ) муҳими буҷет, аз ҳад зиёд интиқоли воситаҳо аз рӯи барномаҳо, ки наздик ба охири сол ва ё баъди анҷоми сол гузаронида шудааст ва сабабҳои он;

– санҷиши ҳисоботи иҷроиш дар мавзӯи ба таври зиёд иҷро нагардидани мақсадҳои гузошташуда тибқи нақшаҳои стратегӣ, хароҷоти барзиёд ва ба таври дахлдор маблағгузорӣ нашудан дар охири муҳлат;

-дар сурати зарурӣ санҷиши тамоми тасҳеҳотҳои (ислоҳ) буҷетӣ дар мавзӯи тасдиқи дахлдор ва саривақтии он аз ҷониби мақоми қонунгузор, ки наздик ба охири сол ва ё баъди анҷоми он гузаронида шудааст.

Хароҷотҳои кормандон

Бо мақсади ошкор намудани ҳолатҳои зерин, сафарҳои хизматӣ ва ҳисоботҳо оиди хароҷотҳо санҷида мешавад:

– хароҷотҳои шахсӣ;

– талаботҳо вобаста ба зист, хурок ва дигар ҳолатҳо, ки ба санадҳои меъёрӣ мутобиқат надорад;

– аз ҷониби шахси дорои ваколат набуда иҷозат дода шудааст;

– санаҳои ғайримуқаррарӣ ва бе мантиқ ва дигар ҷузъиёте, ки ба хароҷотҳои талабшаванда алоқамандӣ доранд.

Санҷиши табели баҳисобгирӣ бо мақсадҳои зерин:

– тасдиқи иҷозат аз ҷониби шахси дорои ваколат набуда;

– маълумотҳои мадди назар гардида, ғайримуқаррарӣ ва тағйирдодашуда дар табели баҳисобгирӣ, махсусан ҳолатҳои такроршаванда нисбати ҳамон як корманд;

– шумораи аз ҳад зиёд ва ё ғайримуқаррарии вақти зиёда аз вақти муқаррарӣ;

– истифодаи ғайримуқаррарӣ ва номутобиқи рамзҳои муваққатӣ ва ё рамзҳои таснифотии кормандон.

Бо мақсади муайян намудани ҳолатҳои зерин моҳиятан санҷиш намудани ведомостҳои музди меҳнат:

– шумораи аз ҳад зиёд ва иҷозат дода нашудаи вақти зиёда аз вақти муқаррарӣ;

– тағйиротҳои ҷузъии ғайримуқаррарӣ нисбат ба ҳаҷмҳои воқеии иҷрошудаи буҷетӣ ва ё тағйиротҳои мавсимӣ;

– пардохт ба суратҳисобҳои ғайримуқаррарии бонкӣ;

– муқоисаи маълумотҳо оид ба музди меҳнати корманд ва ё гурӯҳи кормандон дар охири сол бо стандартҳои дараҷаи пардохтҳо ба категорияи амалкунандаи чунин кормандон.

Санҷиши тартиби қабул ба кор, инчунин назорат ва санҷиши ҳолатҳои зерин:

– ба таври дахлдор эълон намудани озмуни ишғоли мансабҳои холӣ ва баргузории он тибқи талаботҳои қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқӣ;

– риояи таҷрибаи дахлдор зимни ба кор қабул намудан (тавсияномаҳо, тавсифномаҳо ва ғ.);

– баррасии ҳолатҳои ҷой доштани муносибатҳои барқасдона ва муносибатҳои хешу таборӣ;

– баррасии шикоятҳо вобаста ба ҳолатҳои қабул ба кор.

ЗАМИМАИ 3

Намунаҳои иловагии ҳолатҳо дар муҳити бахши давлатӣ, ки ба эҳтимолияти ҷой доштани ҳолатҳои сохтакорӣ ишора менамояд

Намунаи ҳолатҳои эҳтимолияти ҷой доштани таҳрифгариҳои муҳим дар ҳисоботи молиявӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст

Ихтилофҳо дар ҳисоботҳои муҳосибӣ

– аз ҳад зиёд иваз намудани амалиётҳо байни фондҳо ва барномаҳо.

Равандҳои ғайримуқаррарии буҷетӣ

– тасҳеҳоти (ислоҳ) нисбатан зиёди буҷетӣ;
– тасдиқ нагардидани тасҳеҳоти (ислоҳ) буҷетӣ;
– ҳаҷмҳои нисбатан зиёди хароҷоти барзиёд ва ё воситаҳои хароҷот нагардида;
– маълумотҳо вобаста ба иҷроиш ба ҳолатҳои таҳвил нагардидани ҳаҷми зиёди молҳо нишон медиҳанд.

Раванди хариди давлатӣ

– баҳсҳои судӣ;
– мавҷуд набудани қонунгузорӣ дар соҳаи хариди давлатӣ;
– тағйиротҳои ба наздикӣ вориднамуда ба қонунгузорӣ дар соҳаи хариди давлатӣ;
– ҷалби ҳаҷмҳои нисбатан зиёди воситаҳои молиявӣ (ба монанди соҳаи мудофиа);

– назорати мақомотҳои идоракунии ҳокимияти давлатӣ;

– шикоятҳои молтаъминкунандагони иқтидорманд вобаста ба таҷрибаи ғайриодилонаи интихоб ва гузаронидани озмун (тендер);

– собиқ хизматчиёни давлатии дорои ваколатҳои иҷроия дар ширкатҳое, ки дар озмунҳо (тендерҳо) ғолиб омадаанд.

Грантҳо ва маблағгузории донорҳо

– мутобиқат надоштан бо талаботҳои додани грант;

– талаботҳои номаълуми пешниҳоди грант;

– грантҳо, ки ба гирандагони аввал ба нақша гирифташуда нарасидааст;

– шикоятҳо аз гирандагони ба нақша гирифташуда ва дигар гурӯҳҳои манфиатдор.

Активҳо

– бидуни иҷозати дахлдор истифодаи активҳо;

– таҷҳизотҳо, ба монанди телефонҳои мобилӣ, видеокамераҳо, компютерҳо, воситаҳои нақлиёт ва ғ., ки ба истифодаи шахсӣ равона гардида, истифодаи барномавии он таъмин карда намешавад;

– активҳои моддӣ, ба монанди биноҳои истифоданашаванда ва ё корношоям, заминҳои холӣ, таҷҳизотҳои партофташуда ва ғ., ки метавонад мавриди истифодаи шахсӣ қарор дода шавад ва ё тақсим карда шавад;

– гум кардани маводҳо, аз ҷумлаи шиноснома ва дигар ҳуҷҷати тасдиқкунандаи шахсият, ки дар раванди фаъолияти махфии давлатӣ истифода бурда мешавад.

СТАНДАРТИ БАЙНАЛМИЛАЛИИ АУДИТ 240

УҲДАДОРИҲОИ АУДИТОР НИСБАТИ ҲОЛАТҲОИ СОХТАКОРӢ ЗИМНИ ГУЗАРОНИДАНИ АУДИТИ ҲИСОБОТИ МОЛИЯВӢ

(аз 15 декабри соли 2009 мавриди амал қарор дода шудааст)

Стандарти байналмилалии аудит (СБА) 240 «Уҳдадориҳои аудитор нисбат ба ҳолатҳои сохтакорӣ зимни гузаронидани аудити ҳисоботи молиявӣ» дар ҳамбастагӣ бо Стандарти байналмилалии аудит (СБА) 200 «Мақсадҳои умумии аудитории мустақил зимни гузаронидани аудит тибқи Стандартҳои байналмилалии аудит» татбиқ карда мешавад.

М У Н Д А Р И Ҷ А

Муқаддима
Соҳаи татбиқи СБА 35
Тавсифи сохтакорӣ 35
Масъулият барои пешгирӣ ва ошкор намудани сохтакорӣ 36
Санаи мавриди амал қарор гирифтан 38

Мақсадҳо 39
Мафҳумҳо 39

Талаботҳо
Шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) 40
Муҳокимаронӣ бо аъзоёни гурӯҳ бо Созишнома 40
Чорабиниҳо оид ба арзёбии хавф ва амалҳои ба он вобаста 41
Муайян ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст 43
Амалҳои ҷавобӣ ба хавфи таҳрифкориҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст 44
Арзёбии далелҳои аудиторӣ 47
Ғайриимкон гардидани идомаи корҳо бо Созишнома аз ҷониби аудитор 48
Пешниҳоди хаттӣ ба роҳбарияти субъект 49
Хабардор кардани роҳбарияти субект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ 50
Хабардор кардани мақомотҳои идоракунӣ ва мақомотҳои ҳифзи ҳуқуқ 51
Таҳияи ҳуҷҷатҳо (ҳуҷҷат кардан) 51

Дастур оид ба татбиқ ва маводҳои тафсирдиҳанда
Тавсифи сохтакорӣ 53
Шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) 57

Муҳокимаронӣ бо аъзоёни гурӯҳ бо Созишнома............58
Чорабиниҳо оид ба арзёбии хавф ва амалҳои ба ба он вобаста...60
Айнияткунонӣ ва арзёбии хавфи таҳрифкориҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст........67
Амалҳои ҷавобӣ ба хавфи таҳрифкориҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст 69
Арзёбии далелҳои аудиторӣ...80
Ғайриимкон гардидани идомаи корҳо бо Созишнома аз ҷониби аудитор..82
Пешниҳоди хаттӣ ба роҳбарияти субъект........................83
Хабардор кардани роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ...84
Хабардор кардани мақомоти идоракунӣ ва мақомоти ҳифзи ҳуқуқ...86

Замимаи 1: намунаи омилҳои хавфи сохтакорӣ.............88

Замимаи 2: намунаи чорабиниҳои эҳтимолии аудиторӣ нисбати хавфҳои арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ба миён омадааст..98

Замимаи 3: Намунаи ҳолатҳое, ки аз эҳтимолияти ҷой доштани амалҳои сохтакорӣ шаҳодат медиҳанд. ...105

МУҚАДДИМА

Соҳаи татбиқи СБА

1.Стандарти байналмилалии аудит (СБА) 240 уҳдадориҳои аудитро нисбат ба ҳолатҳои сохтакорӣ зимни гузаронидани аудити ҳисоботи молиявӣ муқаррар намуда, аниқтараш татбиқи меъёрҳои СБА 315 ва СБА 330-ро бинобар таҳрифгариҳои муҳим, ки дар натиҷаи ҷой доштани ҳолатҳои сохтакорӣ ба миён омадааст, шарҳ медиҳад.[1–2]

Тавсифи сохтакорӣ

2. Таҳрифгариҳо дар ҳисоботи молиявӣ дар натиҷаи сохтакорӣ ва дигар хатогиҳо ба миён омада, омили фарқкунандаи сохтакорӣ аз хатогӣ дар хусусияти қасдона ва ё бе қасди амалҳое, ки ба таҳрифгариҳои ҳисоботи молиявӣ боис гардидааст, ифода меёбад.

3. Мафҳуми сохтакорӣ мафҳуми васеи ҳуқуқӣ буда, тибқи СБА аз ҷониби аудитор амали сохтакорие, ки боиси таҳрифгариҳои ҷиддии ҳисоботи молиявӣ гардидааст, баррасӣ карда мешавад. Аудитор бо ду намуди таҳрифгариҳои қасдона дар ҳисоботи молиявӣ рӯ ба рӯ мешавад:

– таҳрифгариҳо бо роҳи сохтакорӣ;

– таҳрифгариҳо бо роҳи азонихудкунии ғайриқонунии активҳо.

Бо вуҷуди гумон бурдани аудитор дар бораи ҳолатҳои сохтакорӣ ва ё ошкор намудани чунин ҳолатҳо, содир

---

[1] СБА 315 «Айнияткунонӣ ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ дар асоси доштани маълумот дар бораи субъект ва муҳити он»

[2] СБА 330 «Амалҳои ҷавобии аудитор ба хавфҳои арзёбӣ гардида»

шудани ҳолати сохтакориро аз нуқтаи назари ҳуқуқӣ муқаррар карда наметавонад (ниг. ба параграфи А1-А6).

Масъулият барои пешгирӣ ва ошкор намудани сохтакорӣ

4. Масъулияти асосӣ ҷиҳати пешгирӣ ва ошкор намудани сохтакорӣ ба зиммаи роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ вогузор карда шудааст. Ба шахсони зикршуда зарур аст, ки вобаста ба пешгирӣ намудани ҳолатҳои сохтакорӣ ва ба ҷавобгарӣ кашидани шахсони гунаҳкор мавқеи дурустро интихоб намуда, ин ҳолат метавонад эҳтимолияти рӯй додани сохтакориҳоро барҳам зада, бинобар эҳтимолияти ошкор шудан ва ба ҷавобгарӣ кашидан тафаккури кормандон дар ин самт дигаргун мегардад.

Назорати фаъоли шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ кушиши роҳбарияти субъектро ҷиҳати фароҳам овардани шароити мусоид ба риояи маданияти ростқавлӣ ва рафтори ахлоқӣ (этикӣ) афзун намуда, дар баробари ин имкониятҳои роҳбарияти субъектро оиди мадди назар накардани системаи назорати дохилӣ ва ё ин ки расонидани таъсири ғайриқонунӣ ба раванди пешниҳоди ҳисоботи молиявӣ мавриди омӯзиш қарор диҳанд, ки ба ин ҳолат кушишҳои роҳбарияти субъект оиди сохтакорӣ намудани даромадҳо бо мақсади расонидани таъсир ба маълумотҳои таҳлилгарон оиди даромаднокӣ ва натиҷаи фаъолияти субъект мисол шуда метавонад.

Ӯҳдадориҳои аудитор

5. Аудитори тибқи талаботи СБА аудитро амалӣ намуда, барои ба даст овардани боварии қатӣ оиди ҷой надоштани таҳрифгариҳои ҷиддӣ дар ҳисоботи молиявӣ дар

маҷмӯъ, ки ба ҳолатҳои сохтакорӣ алоқаманд аст, масъул мебошад.

Бо вуҷуди ба таври дахлдор банақшагирӣ ва иҷрои аудит тибқи талаботи СБА, бинобар маҳдудиятҳои маҳдуди ба аудит хос, хавфи ногузири ошкор нагардидани баъзе аз таҳрифгариҳои муҳими ҳисоботи молиявӣ боқӣ мемонад.[1]

6. Тавре дар СБА 200 нишон дода шудааст, оқибатҳои имконпазири маҳдудиятҳои дохилӣ (маҳдудиятҳои ҷудоинопазир) дар ҳолатҳои таҳрифгариҳои бо сохтакорӣ алоқаманд махсусан муҳим буда, дар ин маврид хавфи ошкор накардани таҳрифгариҳои ҷиддӣ нисбат ба хавфи таҳрифгариҳои ба дигар хатогиҳо алоқаманд баландар мебошад, чунки зимни амалҳои сохтакорӣ нақшаҳои мураккаби таҳрезӣ шуда, ба монанди барқасдона дар ҳисоботҳо нишон надодани амалиётҳо ва ё барқасдона пешниҳод шудани маълумотҳои таҳрифшуда ба аудитор аз ҷониби роҳбарияти субъект татбиқ карда мешавад.[2]

Ошкор намудани чунин рӯйпӯшкуниҳо бинобар забоняккунӣ мушкил гардида, дар чунин ҳолат аудитор метавонад дар бораи эътимоднок будани далелҳо изҳори ақида намояд, ки дар асл далелҳо бардурӯғ мебошанд.

Қобилияти аз ҷониби аудитор ошкор намудани сохтакориҳо ба омилҳои муайян, ба монанди маҳорати қоидавайронкунандаҳо, такрорёбӣ ва миқёси сохтакориҳо, дараҷаи забоняккунӣ, андозаи нисбии ҳаҷми маблағҳои сохтакорӣ мешуда ва даст доштани роҳбарияти субъект дар сохтакориҳо вобастагӣ дорад.

Гарчанде аудитор эҳтимолияти имконпазири сохта-

[1] СБА 200 «Мақсадҳои умумии аудитории мустақил зимни гузаронидани аудит тибқи Стандартҳои байналмилалии аудит», параграфи 51.
[2] СБА 200, параграфи 51

кориро муайян карда тавонад ҳам, муайян намудани ҳолати ҷой доштани ин ё он таҳрифгариҳо дар мулоҳизарониҳо, ба монанди баҳогузории ҳисобҳо, ки дар натиҷаи сохтакорӣ ва ё хатогиҳо руй додааст, мушкил мебошад.

7. Зиёда аз ин, дараҷаи хавфи ошкор накардани таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи содир гардидани амалҳои сохтакорӣ аз ҷониби роҳбарияти субъект ба миён омадааст, бинобар дорои имкониятҳои мусоид барои амалҳои сохтакории бавосита ва бевоситаи нишондодҳои баҳисобгирии муҳосибӣ, пешниҳоди маълумотҳои сохтакоришудаи молиявӣ, мадди назар намудани чорабиниҳои назоратӣ будани онҳо, нисбат ба дараҷаи хавфи ошкор накардани хавфи ба амалҳои сохтакории дигар кормандон алоқаманд баланд мебошад.

8. Дар баробари ба даст овардани боварии қатъӣ аудитор бояд дар тамоми рафти аудит ба принсипи шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) такя намуда, имконияти беэътиноии роҳбарияти субъектро нисбати воситаҳои назорат мавриди баррасӣ қарор дода, ҳолати самарабахш набудани чорабиниҳои аудитории андешидашударо барои ошкор кардани ҳолатҳои сохтакорӣ низ ҳамеша ба эътибор гирад.

Талаботҳои СБА-и мазкур бо мақсади мусоидат намудани аудитор дар самти муайян намудан ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакориҳо ба миён омадаанд ва таҳияи чорабиниҳо ҷиҳати ошкор намудани чунин таҳрифгариҳо таҳия гардидааст.

Санаи мавриди амал қарор гирифтан

9. СБА-и мазкур аз15 декабри соли 2009 мавриди амал қарор дода мешавад.

Мақсадҳо

10. Мақсади аудитор иборат аст аз:

(а) муайян намудан ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ҳисоботи молиявӣ, ки ба ҳолатҳои сохтакорӣ алоқаманд аст;

(б) бо роҳи таҳия ва амалӣ намудани амалҳои ҷавобии дахлдор ба даст овардани далелҳои кофӣ ва эътимодноки аудиторӣ нисбати хавфҳои арзёбигардидаи таҳрифкориҳои ҷиддии ба ҳолатҳои сохтакорӣ алоқаманд;

(в) андешидани амалҳои ҷавобии дахлдор ба ҳолатҳои сохтакории айниятикардашуда ва ё гумонкардашуда дар рафти аудит.

Мафҳумҳо

11. Истилоҳҳои дар Стандарти байналмилалии аудит истифодашванда мазмуни зайлро ифода менамоянд:

(а) **Сохтакорӣ** – амалҳои барқасдонаи аз ҷониби як ва ё чанд нафар шахсони роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ содиршуда ва ё тарафи сеюм, ки бо мақсади ба даст овардани афзалияти ғайриқонунӣ аломатҳои фиребгариро доро мебошад;

(б) **омилҳои хавфи сохтакорӣ** – ҳолат ва шароитҳои ба ҷой доштани омилҳои моддӣ ва фишороварӣ далолаткунанда, ки ба содир намудани амалҳои сохтакорӣ ва ё фароҳам овардани имконияти содир намудани он водор месозад.

Талаботҳо

Шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм)

12. Тибқи талаботи СБА 200 ба аудитор зарур аст, ки банақшагирӣ ва гузаронидани аудитро аз мавқеи шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) ба роҳ монда, имконияти ҷой доштани таҳрифкориҳои ҷиддии ба ҳолатҳои сохтакорӣ алоқамандро новобаста аз таҷрибаи қаблии аудитор вобаста ба поквиҷдонии роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ ба эътибор гирад (ниг. ба параграфи А7-А8).

13. Дар сурати муайян намудани ҳолатҳое, ки аудиторро ба хулоса намудани аслӣ набудани ҳуҷҷатҳо ва ё тағйир дода шудани маълумотҳои он водор месозад, аудитор санҷишро идома дода, дар ҳолати баръакс бошад метавонад қайдҳо ва дигар ҳуҷҷатҳоро ҳамчун аслӣ эътироф намояд (ниг. ба параграфи А9).

14. Дар сурати мавҷуд будани ихтилофҳо байни ҷавобҳои гирифташуда аз натиҷаи дархостҳои ба роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ ирсолгаргардида, ба аудитор зарур аст, ки ҳолати мазкурро мавриди баррасӣ қарор диҳад.

Муҳокимаронихо бо аъзоёни гурӯҳи Созишнома

15. Тибқи талаботи СБА 315 байни аъзоёни гурӯҳи лоиҳа, инчунин вобаста ба қабули қарор аз ҷониби шарики лоиҳа нисбати хабардор намудани дигар аъзоёни гурӯҳ оиди масъалаҳои муайян, ки дар муҳокимаронихо иштирок надоранд, муҳокимаронихо доир карда мешавад.[1]

Зимни муҳокимаронӣ равона намудани диққати мах-

---

[1] СБА 315, параграфи 10

сус ба соҳаи ба таҳрифгариҳои ҷиддӣ дучор гаштаи ҳисоботи молиявӣ ва заминаҳои рух додани ҳолатҳои сохтакорӣ зурур буда, дар баробари ин ба аъзоёни гурӯҳ лозим меояд, ки аз боровариҳои эҳтимолан доштаи худ нисбати поквиҷдонии роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ даст кашанд (ниг. ба параграфи A10-A11).

Чорабиниҳо оид ба арзёбии хавф ва амалҳои ба он алоқаманд

16. Зимни иҷрои чорабиниҳо оид ба арзёбии хавф ва амалҳои ба он алоқаманд, бо мақсади пайдо намудани маълумот дар бораи субъект, муҳит ва системаи назорати дохилии он, тибқи талаботи СБА 315 ҷиҳати ба даст овардани маълумот ва истифодаи он барои муайян намудани хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд, ба аудитор зарур аст, ки чорабиниҳои дар параграфҳои 17-24 нишон дода шударо иҷро намояд.

Роҳбарият ва дигар шахсони субъект

17. Ба аудитор лозим аст, ки ба роҳбарияти субъект вобаста ба масъалаҳои зерин дархос пешниҳод намояд:

(а) аз ҷониби роҳбарияти субъект арзёбӣ гардидани хавфи ба таври ҷиддӣ таҳрифгарӣ шудани ҳисоботи молиявӣ бинобар амалҳои сохтакорӣ, инчунин хусусият, миқёс ва такрорёбии чунин арзёбӣ (ниг. ба параграфҳои A12-A13);

(б) чорабиниҳои аз тарафи роҳбарияти субъект андешидашуда барои ошкор ва эътино намудани хавфи сохтакорӣ, аз ҷумла хавфҳои махсуси сохтакории аз ҷониби роҳбарияти субъект ошкор гардида ва ё бақияи ҳисобҳо, дараҷаи амалиётҳо ва дигар маълумотҳои молиявӣ, ки

нисбати онҳо эҳтимолияти ҷой доштани хавфи сохтакорӣ мавҷуд аст (ниг. ба параграфи А14);

(в) аз ҷониби роҳбарияти субъект ба диққати шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ расонидани маълумот дар бораи чорабиниҳо ҷиҳати ошкор ва эътино намудани сохтакориҳо;

(г) аз ҷонби роҳбарияти субъект ба диққати кормандон расонидани нуқтаи назари худ ба таҷрибаи пешбурди тиҷорат ва рафтори ахлокӣ (этикӣ).

18. Ба аудитор зарур аст, ки ба роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ ҷиҳати муайян намудани хабардорӣ ва ё гумон доштани онҳо дар бораи ҳама гуна ҳолатҳои сохтакории ба субъект алоқаманд дархос ирсол намояд (ниг. ба параграфҳои А15-А17).

19. Дар сурати амал намудани хадамоти аудити дохилӣ, ба аудитор лозим меояд, ки оиди муайян намудани ҳолатҳои ҷой доштани ҳолатҳои сохтакорӣ ва нуқтаи назари дахлдор ба хавфи сохтакорӣ ба хадамоти зикргардида дархост ирсол намояд (ниг. ба параграфи А18).

Шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ

20. Ба истиснои ҳолатҳое, ки тамоми шахсони дорои ваколати роҳбарӣ дар идоракунии субъект ҷалб шудаанд, ба аудитор муайян намудани амалисозии назорати иҷрои чорабиниҳо аз тарафи ин шахсон ҷиҳати муайян намудани хавфи сохтакорӣ ва хафи системаи назорати дохилӣ ва арзёбии он зарур мебошад (ниг. ба параграфҳои А19-А21).

21. Ба ҳамин монанд, инчунин ба аудитор зарур аст, ки шахсони дорои ваколатҳои роҳбариро вобаста ба маълум будан ва ё гумон доштани онҳо дар бораи ҳолатҳои сохтакорӣ пурсида, бо ҳамин роҳ ҷавобҳои хаттии аз роҳбарияти субъект гирифтаашро дар ин мавзӯъ тасдиқ намояд.

Муносибатҳои ғайримуқаррарӣ ва ғайричамшдошт

22. Аз тарафи аудитор баҳогузорӣ шудани таъсири муносибатҳои ғайримуқаррарӣ ва ғайричашмдошт, ки дар рафти чорабиниҳои таҳлилӣ айният карда шудааст, ба хавфи таҳрифкориҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд зарур мебошад.

Маълумотҳои дигар

23. Инчунин, ба аудитор зарур аст, ки аҳамияти дигар маълумотҳоро ҷиҳати муайян намудани хавфи таҳрифкориҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд, баррасӣ намояд.

Арзёбии омилҳои хавфи сохтакорӣ

24. Ба аудитор зарур аст, ки маълумотҳои дар натиҷаи гузаронидани дигар чорабиниҳо ва амалҳои бо он алоқаманд ба даст овардаро арзёбӣ намуда, имконияти мусоидати онро ба муайян намудани як ё якчанд омилҳои хавфи аудиторӣ баррасӣ намояд.

Новобаста аз он ки омилҳои хавфи сохтакорӣ ба таври ҳатмӣ ба ҷой доштани ҳолати сохтакорӣ ишора накунад ҳам, дар аксарияти ҳолатҳо ин омилҳо зимни сохтакориҳо дучор гардидаанд ва аз ин хотир метавонанд ба ҷой доштани таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ишора намоянд (ниг. ба параграфҳои А23-А27).

Муайян ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд

25. Тибқи талаботи СБА 315 ба аудитор зарур аст, ки хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар лаҳзаҳои ҳисоботи молиявӣ ва қабули қарорҳо оид ба

дарачаи амалиётҳо, бақияи ҳисобҳо ва дигар маълумотҳои молиявӣ муайян (айнияткунонӣ) ва арзёбӣ карда шавад.[1]

26. Ҳангоми муайян ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакориҳо алоқаманд ,ба аудитор лозим аст, ки ба фарзияи ҷой доштани таҳрифгариҳо дар самти ба эътибор гирифтани даромадҳо такя намуда, ба кадом намуди даромадҳо, амалиётҳои даромадӣ ва ё қабули қарорҳо боис шудани чунин хавфҳоро арзёбӣ намояд.

Бо параграфи 47 тартиби таҳияи ҳуҷҷати зарурӣ зимни қобили татбиқ набудани фарзия ва ҳамчун хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд рабт надоштани намудҳои даромад, муайян карда шудааст (ниг. ба параграфҳои А28-А30).

27. Ба аудитор зарур аст, ки хавфҳои арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ба сохтакорӣ алоқамандро ҳамчун таҳрифкориҳои нисбатан ҷиддӣ баррасӣ намуда, ҳамзамон маълумотҳои дахлдорро вобаста ба воситаҳои дахлдори назорат ва амалҳои назоратӣ нисбати чунин хавфҳо ба даст биёрад (ниг. ба парагарафҳои А31-А32).

Амалҳои ҷавобӣ ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд

Муносибаи умумӣ

28. Тибқи талаботи СБА 330 ба аудитор лозим аст, ки ҳамчун амалҳои ҷавобӣ ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар зинаи ҳисоботи молиявӣ муносибати умумиро муайян намояд (ниг. ба параграфи А33).

29. Ҳангоми муайян намудани муносибати умумӣ дар ҷавоби хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ

[1] СБА 315, параграфи 25

алоқаманд дар зинаи ҳисоботи молиявӣ ба аудитор зарур аст, ки амалҳои зеринро роҳандозӣ намояд:

(а) бо дарназардошти дониш, малака ва қобилияти кордонӣ ҳайати кормандонро, ки ҷиҳати иҷрои созишнома масъулияти бештар доранд, таъин намуда, фаъолияти онҳоро назорат карда, дар баробари ин арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқамандро бо созишномаи мазкур таъмин намояд (ниг. ба параграфҳои А34-А35);

(б) арзёбии интихоб ва татбиқи принсипҳои мушаххаси сиёсати баҳисобгирӣ аз ҷониби субъект, ки бо арзёбии субъективӣ ва аҳдҳои мураккаб алоқамандӣ дошта, боиси сохтакории даромадҳо гардидааст;

(в) ба инобат гирифтани паҳлуҳои пешгӯинашаванда зимни интихоби хусусият, муҳлати иҷро ва миқёси чорабиниҳои аудиторӣ (ниг. ба параграфи А36).

Чорабиниҳои аудиторӣ вобаста ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар зинаи қабули он

30. Тибқи талаботи СБА 330 ба аудитор зарур аст, ки чорабиниҳои минбаъдаи аудиториро, ки хусусият, муҳлати иҷро ва миқёси он ба арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ҷавобгӯ мебошад, дар зинаи қабули он таҳия ва иҷро намояд (ниг. ба параграфҳои А37-А40).[2]

Чорабиниҳои аудитории ҷавобӣ ба хавфи алоқаманд ба эътибор нагирифтани воситаҳои назорат аз ҷониби роҳбарияти субъект

31. Роҳбарияти субъект дар муҳите қарор дорад, ки барои содир намудани сохтакории маълумотҳои баҳисобги-

рии муҳосибӣ ва пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда ва мадди назар кардани воситаҳои назорат мусоид мебошад. Хавфи ба эътибор нагирифтан ва мадди назар намудани воситаҳои назорат ба ҳама намуди субъектҳо хос мебошад. Азбаски усулҳои мадди назар кардани воситаҳои назорат аз ҷониби роҳбарияти субъект пешгӯинашаванда аст, хавфи мазкур ҳамчун хавфи нисбатан муҳим ба ҳисоб меравад.

32. Новобаста аз арзёбии хавфи аз ҷониби роҳбарияти субъект мадди назар намудани воситаҳои назорат, ба аудитор зарур аст, ки чорабиниҳои аудиториро бо мақсадҳои зерин таҳия ва ба иҷро расонад:

(а) хусусияти дахлдори китобҳои ба қайдгирии ҳисобҳо дар китоби асосӣ ифода ёфта ва дигар тасҳеҳотҳои (ислоҳ) дар рафти омода намудани ҳисоботи молиявӣ амалӣ гаштаро мавриди санҷиш қарор дода, ҳамчунин ба аудитор зарур аст:

(i) ба шахсони дар раванди пешниҳоди ҳисоботи молиявӣ ҷалб гардида вобаста ба амалҳои ғайриқонунӣ, ки ба коркарди китобҳои ба қайдгирии ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳо (ислоҳ) алоқаманд аст, дархост иросол намояд;

(ii) китобҳои ба қайдгири ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳетҳоро (ислоҳ), ки дар анҷоми давраи ҳисоботӣ амалӣ карда шудааст, талаб карда гирад;

(iii) зарурати санҷиши китобҳои ба қайдгирии ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳои (ислоҳ) дар тамоми тули давраи ҳисоботӣ гузаронидаро мавриди баррасӣ қарор диҳад (ниг. ба параграфҳои А41-А44).

(б) нархгузориҳои ҳисоббаробаркуниро ҷиҳати муайян намудани саҳеҳии он ва таъсири онро ба хавфи таҳрифгариҳои муҳими ба сохтакорӣ алоқаманд аз назар гузаронида, инчунин иҷрои амалҳои зеринро таъмин намудан зарур аст:

(i) арзёбии мулоҳиза ва қарорҳои қабулнамудаи

роҳбарияти субъект зимни ташаккули нархгузориҳои ҳисоббаробаркунӣ ва муайян намудани муносибати ғаразноки роҳбарият, ки метавонад ба хавфи таҳрифгариҳои мухими ба сохтакорӣ алоқаманд таъсир дошта бошад. Дар чунин ҳолат,ба аудитор зарур аст, ки дар маҷмӯъ ҳисоббаробаркуниҳоро аз нав нархгузорӣ намояд;

(ii) аз нуқтаи назари аз нав дида баромадани мулоҳизаҳо ва мадди назаркуниҳои роҳбарияти субъектро вобаста ба нархгузориҳои ҳисоббаробаркуниҳои нисбатан муҳим, ки дар ҳисоботҳои молиявии соли гузашта ифода ёфтаанд, аз назар гузаронад (ниг. ба параграфҳои А45-А47).

(в) вобаста ба амалиётҳои нисбатан муҳим, ки аз доираи фаъолияти муқаррарии хоҷагидорӣ берун мебароянд ва ё бо сабабҳои гуногун ғайримуқаррарӣ ба ҳисоб меравад, бо дарназардошти маълумотҳои ба даст овардаи аудитор оид ба субъект ва муҳити он ба аудитор зарур аст, ки асоснокии амалиётҳоро муайян намуда, эҳтимолияти бо мақсади сохтакорӣ намудани ҳисоботи молиявӣ ва ё рӯйпуш намудани азонихудкунии ғайриқонунии активҳо равона гардидани чунин амалиётҳоро муқаррар намояд (ниг. ба параграфи А48).

33. Ба аудитор зарур аст, ки нисбати хавфҳои айниятгардашудаи мадди назаркунии воситаҳои назорат аз ҷониби роҳбарияти субъект, дар баробари чорабиниҳои таҳиягардида ба иҷро расонидани чорабиниҳои дигарро низ баррасӣ намояд.

Арзёбии далелҳои аудиторӣ (ниг. ба параграфи А49)

34. Ба аудитор зарур аст, ки масъалаи мусоидат намудани чорабиниҳои таҳлилиро, ки наздик ба анҷоми аудит зимни ташаккули хулосаи умумӣ оиди мутобиқати ҳисоботи молиявӣ ба маълумотҳои дар даст дошта оиди субъ-

ект ва муҳити он гузаронида шудааст, ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд, ки пештар эътироф нагардида буд, баррасӣ намояд (ниг. ба параграфи A50).

35. Дар сурати ошкор намудани таҳрифгариҳо ба аудитор зарур аст, ки ба сохтакорӣ алоқаманд будани онро муайян намуда, дар сурати ҷой доштани чунин ҳолат оқибатҳои онро ба дигар ҷанбаҳои аудит, махсусан саҳеҳии маълумотҳои пешниҳоднамудаи роҳбарияти субъект баррасӣ намуда, ягона набудани ҳолатҳои сохтакориро дарк намояд (ниг. ба параграфи A51).

36. Дар сурати ошкор гардидани таҳрифгариҳои ба сохтакорӣ алоқаманд новобаста аз дараҷаи ҷиддӣ будани он, ки дар натиҷаи амалҳои сохтакории роҳбарияти субъект (махсусан роҳбарияти болоӣ) ба миён омадааст, ба аудитор зарур аст, ки хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд, таъсири он ба хусусият, муҳлати иҷро ва миқёси чорабиниҳои аудиториро ҷавобан ба хавфҳои арзёбигардида, такроран арзёбӣ намояд. Инчунин, ҳангоми баррасии эътимоднокии далелҳои пештар ба даст оварда, ба аудитор баррасии масъалаи ҷой доштани ҳолати забоняхкунӣ байни роҳбарият, кормандон ва дигар тарафҳо низ зарур мебошад (ниг. ба параграфи A52).

37. Дар сурати тасдиқ гардидани ҳолати ҷой доштани таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар ҳисоботи молиявӣ ва ё ғайриимкон гардидани пешниҳоди хулоса дар ин мавзӯъ бинобар мавҷуд набудани имконияти муайян намудани ин ҳолат, ба аудитор зарур аст, ки оқибатҳои онро арзёбӣ намояд (ниг. ба параграфи A53).

Аз ҷониби аудитор ғайриимкон гардидани иҷрои Созишнома

38. Дар сурати дучор шудани аудитор ба ҳолатҳои ис-

тисноӣ бар асари таҳрифгариҳои ба сохтакорӣ алоқаманд, ки қобилияти идома додани иҷрои аудитро зери шубҳа мегузорад, ба аудитор иҷрои амалҳои зерин зарур аст:

(а) ҷавобгарии касбӣ ва ҳуқуқии татбиқшавандаро вобаста ба ҳолатҳои мазкур, инчунин талаботҳои ҷойдоштаро вобаста ба хабардор кардани роҳбарияти мақоми аудит ва дигар тарафҳои манфиатдор муқаррар намояд;

(б) дар сурати бо меъёрҳои қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқӣ муқаррар гардидан, имконияти даст кашидан аз иҷрои созишномаро баррасӣ намояд;

(в) дар сурати даст кашидан аз иҷрои созишнома, аудитор бояд:

(i) бо роҳбарияти зинаи дахлдори субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ даст кашидани худро аз иҷрои созишнома ва сабабҳои онро муҳокима намояд;

(ii) талаботҳои касбӣ ва ҳуқуқии амалкунандаро ҷиҳати хабардор кардани роҳбари аудит ва дигар мақомотҳои манфиатдор вобаста ба ҳолати даст кашидан аз иҷрои аудит ва сабабҳои он муқаррар намояд (ниг. ба параграфи А54-А57).

Маълумотҳои хаттии роҳбарияти субъект

39. Вобаста ба масъалаҳои зерин ба аудитор зарур аст, ки аз роҳбарияти субъект маълумотҳои хаттиро ба даст орад:

(а) масъулиятдор будани онҳо барои таҳия, ҷорӣ ва дастгирии системаи назорати дохилӣ бо мақсади бартараф ва ошкор намудани сохтакориҳо;

(б) кушода додани натиҷаи арзёбии таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар ҳисоботи молиявӣ;

(в) кушода додани маълумот дар бораи сохтакорӣ ва ё гумони сохтакорӣ бо иштироки:

(i) роҳбарияти субъект;

(ii) кормандони дар системаи назорати дохилӣ мавқеи нисбатан муҳим дошта;

(iii) дигар шахсон, агар ин сохтакорӣ ба ҳисоботи молиявӣ таъсири ҷиддӣ расонида тавонад.

(г) кушода додани маълумот дар бораи кирдорҳои сохтакории ба ҳисоботи молиявӣ таъсирдошта, ки аз ҷониби кормандон, кормандони собиқ, таҳлилгарон, мақомотҳои идоракунӣ ва дигар сарчашмаҳо ба даст оварда шудааст (ниг. ба параграфҳо A58-A59).

Хабардор кардани роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ

40. Дар сурати айният намудани сохтакорӣ ва ё ба даст овардани маълумот дар бораи эҳтимолияти ҷой доштани сохтакориҳо, ба аудитор зарур аст, ки оиди ҳолати мазкур роҳбарияти зинаи дахлдори субъектро хабардор намуда, дар навбати худ шахсони дорои уҳдадориҳо вобаста ба ошкор ва пешгирӣ намудани ҳолатҳои сохтакорӣ дар бораи ин ҳолатҳо огоҳӣ пайдо менамоянд (ниг. ба параграфи A60).

41. Ба истисноӣ ҳолатҳое, ки тамоми шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ дар раванди идоракунии субъект ҷалб карда шудаанд, шахсони зикргардида дар сурати ошкор кардан ва ё гумони ҳолатҳои сохтакорӣ бо иштироки шахсони зерин хабардор карда мешаванд:

(а) роҳбарияти субъект;

(б) кормандоне, ки мавқеҳои нисбатан муҳимро дар системаи назорати дохилӣ ишғол намудаанд;

(в) дигар шахсон, агар сохтакорӣ ба ҳисоботи молиявӣ таъсири ҷиддӣ расонида тавонад.

Дар сурати ҷой доштани гумони сохтакорӣ бо иштироки роҳбарияти субъект, ба аудитор зарур аст, ки оиди ҳолати мазкур шахсони дорои ваколатҳои роҳбариро ха-

бардор намуда, масъалаи хусусият, мухлати ичро ва микёси чорабиниҳои аудитории заруриро ҷиҳати анҷоми аудит бо онҳо муҳокима намояд (ниг. ба параграфҳои А61-А63).

42. Инчунин, ба аудитор зарур аст, ки вобаста ба дигар масъалаҳои бо ҳолатҳои сохтакорӣ алоқаманд ва ба доираи ваколатҳои шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ дахл дошта, шахсони зикргардидаро хабардор намояд (ниг. ба параграфи А64).

Хабардор кардани мақомотҳои идоракунӣ ва ҳифзи ҳуқуқ

43. Дар сурати ошкор гардидан ва ё гумон намудани ҳолатҳои сохтакорӣ, ба аудитор зарур аст, ки оиди хабардор кардани тарафҳои манфиатдор уҳдадор будани худро муқаррар намояд. Гарчанде уҳдадориҳои касбии аудитор вобаста ба риоя намудани принсипи махфият ҳолати мазкурро истисно намояд ҳам, дар баъзе ҳолатҳо ҷавобгарии ҳуқуқии аудитор бартарӣ дошта метавонад (ниг. ба параграфҳои А65-А67).

Таҳияи ҳуҷҷатҳо (ҳуҷҷат кардан)

44. Ба аудитор зарур аст, ки тибқи талаботи СБА 315 дар ҳуҷҷатҳои аудиторӣ ҷанбаҳои зерин, аз қабили маълумотҳои ба даст оварда дар бораи субъект ва муҳити он ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддиро ифода намояд:

(а) қарорҳои муҳими дар рафти муҳокима бо аъзоёни гурӯҳ қабулгардида вобаста ба тамоил доштани ҳисоботи молиявӣ ба таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд;

(б) ҳавфи таҳрифгариҳои ба сохтакорӣ алоқаманди ай-

ният ва арзёбӣ гардида дар зинаи ҳисоботи молиявӣ ва қабули қарорҳо.

45. Тибқи талаботи СБА 330 ба аудитор зарур аст, ки дар ҳуҷҷатҳои аудиторӣ ҷанбаҳои зерин, ки амали ҷавобии аудиторро ба хавфи таҳрифгариҳои муҳими арзёбигардида дар бар мегирад, ифода намояд:

(а) муносибати умумӣ нисбати хавфҳои арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар зинаи ҳисоботи молиявӣ, инчунин хусусият, муҳлати иҷро ва миқёси чорабиниҳои аудиторӣ ва алоқаи ин чорабиниҳо бо хавҳои арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар зинаи қабули қарорҳо;

(б) натиҷаи чорабиниҳои аудиторӣ, аз ҷумла чорабиниҳои таҳиягардида вобаста ба хавфи эҳтимолияти аз ҷониби роҳбарияти субъект мадди назар гардидани воситаҳои назорат.

46. Дар ҳуҷҷатҳои корӣ ифода намудани маълумот оид ба хабардор кардани роҳбарияти субъект, шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ, мақомотҳои идоракунӣ ва дигар шахсон вобаста ба ҳолатҳои сохтакорӣ зарур мебошад.

47. Дар сурати ба хулоса омадани аудитор дар бораи қобили қабул набудани ҳолатҳои ошкоргардидаи сохтакорӣ ба шартҳои созишнома, ба аудитор зарур аст, ки асоснокии чунин хулосаро ифода намояд

ДАСТУР ОИД БА ТАТБИҚ ВА МАВОДҲОИ ТАФСИРДИҲАНДА

Мафҳуми сохтакорӣ

А1. Сохтакорӣ дар шакли ҳам сохтакории ҳисоботи молиявӣ ва ҳам азонихудкунии ғайриқонунии активҳо, мавҷуд будани омилҳои моддӣ ва фишоровариро ба мақсади дидаву дониста содир намудани сохтакорӣ ва қобилияти собит сохтани дурустии онро дар бар мегирад. Масалан:

– омили моддӣ ва фишороварии ба пешниҳод намудани ҳисоботи молиявии сохтакоришуда водоркунанда, дар ҳолатҳое ҷой дошта метавонад, ки роҳбарияти субъект аз ҷониби сарчашмаҳои дохилӣ ва ё берунӣ вобаста ба расидан ба нишондодҳои накшавии даромадҳо ва ё ба даст овардани натиҷаҳои молиявии ғайриимкондошта фишорро ҳис менамояд. Бо ҳамин монанд, баъзе шахсони дигар, ки дорои воситаҳои зарурӣ нестанд, қасди азонихуд намудани активҳоро доранд;

– имконияти дидаву дониста содир намудани кирдорҳои сохтакорӣ дар мавриде ҷой дошта метавонад, ки шахси мансаби масъулро ишғолкунанда дар бораи камбудиҳои муайяни системаи назорати дохилӣ маълумот дошта, имконияти мадди назар намудани онро пай мебарад;

– мавқеи ишғолнамудаи баъзе шахсон имконият медиҳад, ки дурустии содир намудани кирдори сохтакории худро собит намояд. Чунин шахсон дорои нуқтаи назар, хусусият ва маҷмӯи арзишҳои ахлоқие (этикӣ) мебошанд, ки ба онҳо имкони дидаву дониста содир намудани кирдорҳои бевиҷдононаро фароҳам меорад. Бо вуҷуди он, ҳолатҳое низ ҷой дошта метавонад, ки бинобар фишоровари ҷиддӣ шахсони бовиҷдон низ даст ба содир намудани сохтакорӣ зада метавонанд.

А2. Ҳисоботи молиявии сохтакорӣ карда шуда таҳрифгариҳои барқасдона, аз ҷумла маблағҳои мадди назар карда шуда ва дигар маълумотҳои молиявиро дар ҳисоботи молиявӣ бо мақсади ба гумроҳи бурдани истифодабарандагони ҳисоботи молиявӣ дар бар гирифта, ҳолати мазкур бинобар кушиши сохтакорӣ намудани даромадҳо аз ҷониби роҳбарияти субъект бо мақсади расонидани таъсир ҷиҳати қабули натиҷаҳои фаъолият ва даромаднокии субъект ба миён меояд. Сохтакории даромадҳо метавонад аз амалҳои хурд, тасҳеҳоти (ислоҳ) ғайриқонунӣ ва ворид намудан тағйирот дар мулоҳизаҳои роҳбарияти субъект оғоз гардида, фишороварӣ ва омилҳои моддӣ метавонад ба васеъ гардидани чунин амалҳо то дараҷаи сохтакории ҳисоботи молиявӣ оварда расонад.

Дар сурати фишороварӣ ҷиҳати баробар шудан ба ҳаҷмҳои дахлдори фуруш ва ё хоҳиши ба дараҷаи максималӣ баланд бардоштани мукофотпулӣ, ки ба натиҷаи фаъолият асос меёбад, роҳбарияти субъект барқасдона чунин мавқеъро ишғол намуда, дар натиҷа ба пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда бо роҳи таҳрифкориҳои ҷиддӣ оварда мерасонад.

Роҳбарияти баъзе субъектҳо бо мақсади паст намудани ҳаҷми андозҳо ва ё гирифтани маблағгузориҳои бонкӣ кушиши кам нишон додани даромад ва ё аз ҳад зиёд нишон додани онро метавонанд кунанд.

А3. Ҳисоботи молиявии сохтакоришуда бо роҳҳои зерин имкон дорад:

– фиреб, сохтакорӣ, тағйир додани нишондиҳандаҳои баҳисобгирии муҳосибӣ ва ё ҳуҷҷатҳои тасдиқкунанда, ки дар асоси он ҳисоботи молиявӣ омода карда мешавад;

– пешниҳоди нишондодҳои нодуруст ва ё барқасдона дар ҳисоботҳои молиявӣ дарҷ накардани ҳолатҳо, амалиётҳо ва дигар маълумотҳои муҳим;

– татбиқи барқасдона ва нодурусти принсипҳои

баҳисобгирии муҳосибӣ нисбати ҳаҷм, дараҷа, усулҳои пешниҳод ва дигар маълумотҳои молиявӣ.

А4. Дар аксари ҳолатҳо сохтакории ҳисоботи молиявӣ ҳолатҳои мадди назар намудани воситаҳои назорат аз ҷониби роҳбарияти субъектро, ки метавонад самаранок фаъолият дошта бошад, дар бар гирифта, мадди назар намудани воситаҳои назорат бо усулҳои зерин амалӣ карда мешавад:

– инъикос намудани китобҳои ба қайдгирии ҳисобҳо, махсусан наздик ба охири давраи ҳисоботӣ бо мақсади сохтакорӣ намудани натиҷаҳои фаъолияти амалиётӣ ва ё расидан ба дигар мақсадҳо;

– тасҳеҳоти (ислоҳ) новобастаи баҳисобгирӣ ва тағйири мулоҳизаҳо, ки ҷиҳати арзёбии бақияи ҳисобҳо истифода бурда мешавад;

– гузаронидан, эътирофи пешакӣ ва ё мавқуф гузоштани эътирофи ҳолатҳо ва амалиётҳо дар ҳисоботи молиявӣ, ки дар раванди давраи ҳисоботӣ ба миён омадаанд;

– пинҳон ва ё рӯйпуш намудани ҳолатҳое, ки ба ҳаҷмҳои дар ҳисоботи молиявӣ инъикос гардида таъсир расонида метавонад;

– иштирок дар амалиётҳои мураккаби тавре таркибёфта, ки ҳолатҳои молиявӣ ва ё натиҷаҳои молиявии фаъолияти субъектро таҳрифгарӣ карда тавонад;

– тағйир додани қайд ва шартҳои ба амалиётҳои муҳими ғайримуқаррарӣ алоқамандӣ дошта.

А5. Азонихудкунии ғайриқонунии активҳо дуздии активҳои субъектро дар назар дошта, он дар муқоиса ба маблағҳои ҳаҷми кам ва на он қадар муҳим аз ҷониби кормандони субъект содир карда мешавад.

Барои азонихудкунии ғайриқонунии активҳо аз ҷониби роҳбарияти субъект имкониятҳои мусоид, аз қабили имконияти таҳрифгариҳо ва ё рӯйпуш намудани чунин ҳолат мавҷуд аст, ки ошкор намудани он мушкил мебошад.

Азонихудкунии ғайриқонунии активҳо дар шаклҳои зерин амалӣ карда мешавад:

– исрофкорӣ (ба монанди ғайриқонунӣ азонихудкунии қарзҳои дебитории дохилшуда ва ё интиқоли даромадҳо аз суратҳисобҳои пӯшида ба суратҳисобҳои кушодаи бонкӣ);

– дуздии активҳои воқеӣ ё моликияти зеҳнӣ (ба монанди дуздии захираҳо барои истифодаи шахсӣ ё фурӯш, дуздии шикастапораҳо барои ҷаллобӣ, забон як кардан бо рақибон барои додани маълумотҳои технологӣ бар ивази маблағ);

– ба таври маҷбурӣ аз ҷониби субъект пардохт намудан барои молу хизматрасониҳои ворид ва амалӣ нагардида (масалан, пардохт ба молтаъминкунандагони қалбакӣ, қафопартоии таъмини мол аз ҷониби молтаъминкунандагон ба фоидаи кормандони субъект бар ивази баланд намудани нарх, пардохти маблағҳо ба кормадони қалбакӣ);

– истифодаи активҳои субъект ба мақсадҳои шахсӣ (масалан, истифодаи активҳо ба сифати гарави қарз ва ё гарави қарзи тарафи манфиатдор).

Азонихудкунии ғайриқонунии активҳо аксаран якҷоя бо қайдҳо ва ҳуҷҷатҳои бардуруғи гумроҳгунанда бо мақсади рӯйпуш намудани ҳолати гум шудани активҳо ва ё истифодаи онҳо ба сифати таъмини кредит бидуни иҷозати дахлдор рух медиҳад.

Ҷанбаҳои ба субъектони бахши давлатӣ хос

А6. Ухдадориҳои аудитори субъекти бахши давлатӣ вобаста ба сохтакорӣ бо қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқии нисбат ба субъекти бахши давлатӣ татбиқшаванда ва ё ваколати аудит муқаррар шуда метавонад. Аз ин хотир, ухдадорҳои аудитори субъекти бах-

ши давлатӣ бо баррасии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ маҳдуд нагардида, метавонад уҳдадориҳои нисбатан васеъ нисбат ба баррасии хавфи сохтакориҳо муқаррар карда шавад.

Шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) (ниг. ба параграфҳои 12-14)

A7. Амал намудан аз рӯи принсипи шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) аз нуқтаи назарӣ шубҳа овардан ба маълумот ва далелҳои аудиторӣ, ки ҷой доштани таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқамандро тасдиқ менамоянд, дар назар дошта, зимни он масъалаи эътимоднокии маълумотҳо, ки ба сифати далелҳои аудиторӣ истифода мешаванд ва воситаҳои назорати ба омодашавии чунин маълумотҳо алоқаманд баррасӣ карда мешавад.

Бо дарназардошти хусусияти сохтакорӣ, шубҳаоварии касбии аудитор зимни баррасии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии бо сохтакорӣ алоқаманд махсусан муҳим мебошад.

A8. Гарчанде таҷрибаи қаблӣ нисбати поквиҷдонии роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ пурра аз ҷониби аудитор аз эътибор соқит карда намешавад, бо вуҷуди ин риояи принсипи шубҳаоварии касбӣ аз ҷониби аудитор зимни баррасии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд бинобар эҳтимолияти тағйир ёфтани вазъият хело муҳим ба ҳисоб меравад.

A9. Аудити тибқи талаботи СБА амалӣ гардида зарурати тасдиқи аслӣ будани ҳуҷҷатҳоро на дар ҳама ҳолатҳо муқаррар намудааст, чунки аудитор дорои дониш ва малакаи муайян намудани чунин ҳолатҳо буда наметавонад.

Бо дарназардоши ҳолатҳои дар рафти аудит ошкоргардида ва ба хулоса омадани аудитор дар бораи эҳтимоли-

яти аслӣ набудани ҳуҷҷатҳо, ба аудитор зарур аст, ки ҳуҷҷатҳои мазкурро тариқи воситаҳои зерин мавриди омӯзиш қарор диҳад:

– бевосита аз тарафи сеюм маълумотҳои тасдиққунандаро дархост намояд;

– ҷиҳати арзёбии аслӣ будани ҳуҷҷатҳо аз хизмати экспертҳо (коршиносон) истифода намояд.

Муҳокима бо аъзоёни гурӯҳи лоиҳа (ниг.ба параграфи 15)

A10. Муҳокимаи тамоил доштани ҳисоботи молиявии субъект ба таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд буда ба аудитор ва аъзоёни гурӯҳ имконият медиҳад, ки:

– аъзоёни нисбатан таҷрибадори гурӯҳи лоиҳа андешаҳои худро вобаста ба дар кадом соҳаҳо ва бо кадом тарз тамоил доштани ҳисоботи молиявӣ ба таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд баён доранд;

– амалҳои дахлдори ҷавобӣ ба чунин тамоилҳо ва татбиқ гардидани чорабиниҳои дахлдори аудиторӣ аз ҷониби аъзоёни гурӯҳ;

– хабардор намудани аъзоёни дахлдори гурӯҳ аз натиҷаи чорабиниҳои аудиторӣ ва андешидани чораҳо нисбати сохтакориҳои ба доираи назари аудитор вохурда.

A11. Байни аъзоёни гурӯҳ мавриди муҳокима қарор гирифтани масъалаҳои зерин мумкин аст:

– мубодилаи андеша дар самти тамоил доштани ҳисоботи молиявӣ ба таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд, тарзи эҳтимолияти содир ва рӯйпуш намудани маълумотҳои сохтакоришудаи ҳисоботи молиявӣ аз ҷониби роҳбарияти субъект ва тарзи азонихудкунии ғайриқонунии активҳо;

– баррасии ҳолатҳои ба сохтакории даромадҳо бо-

исшаванда ва усулҳои истифодашаванда аз ҷониби роҳбарияти субъект ҷиҳати сохтакории даромадҳо, ки ба сохтакории ҳисоботи молиявӣ мусоидат менамояд;

– баррасии омилҳои маълуми беруна ва дохилии таъсиррасонанда, ки метавонанд бо мақсади содир намудани сохтакорӣ омилҳои моддӣ ва фишороварипо ба роҳбарияти субъект ва дигар шахсон фароҳам оварда, барои муҳайё сохтани муҳит ба имконияти собит сохтани дурустии содирнамоии кирдорҳои сохтакорӣ замина гардад;

– баррасии ширкати роҳбарияти субъект дар амалӣ гардонидани назорат аз болои кормандони ба воситаҳои нақдии пулӣ ва дигар активҳо дастрасӣ дошта, ки хавфи ғайриқонунии азонихудкунии онҳо ҷой дорад;

– баррасии тағйирёбии ғайримуқаррарӣ ва нофаҳмо дар рафтор ва ё тарзи ҳаёти роҳбарияти субъект ва дигар кормандон, ки диққати аъзоёни гурӯҳро ҷалб менамояд;

– махсусан қайд намудани аҳамияти идомаи равона гардидани фикри асосӣ дар тамоми раванди аудит нисбати эҳтимолияти ҷой доштани таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд;

– баррасии шакли ҳолатҳое, ки дар сурати ба миён омадани онҳо эҳтимолияти сохтакорӣ ҷой дошта метавонад;

– баррасии масъала вобаста ба ҳисоб гирифтани ҳолати пешгӯинашаванда зимни муайян намудани хусусият, муҳлати иҷро ва миқёси чорабиниҳои аудиторӣ, ки иҷрои онҳо зарур аст;

– баррасии чорабиниҳои аудитории интихобшаванда дар ҷавоб ба эҳтимолияти тамоил доштани ҳисоботи молиявӣ ба таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ва муайян намудани чорабиниҳои нисбатан самарабахш дар ин самт;

– баррасии ҳама гуна зуҳуроти сохтакорӣ, ки диққати аудиторро ҷалб менамояд;

– баррасии хавфи мадди назар гардидани воситаҳои назорат аз ҷониби роҳбарияти субъект.

Чорабиниҳо оид ба арзёбии хавф ва амалҳои ба он алоқаманд

Дархостҳо ба роҳбарияти субъект

Аз ҷониби роҳбарияти субъект арзёбӣ гардидани хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд (ниг. ба параграфи 17 (а))

А12. Роҳбарияти субъект барои системаи назорати дохилӣ ва омода намудани ҳисоботи молиявӣ дорои масъулият мебошад. Аз ин хотир, ба аудитор зарур аст, ки ба роҳбарияти субъект дар бораи арзёбии хоси хавфҳои сохтакорӣ ва фаъолияти равона гардидаи воситаҳои назорат баҳри ошкор ва бартараф кардани хавфҳо дархост ирсол намояд. Хусусият, миқёс ва даврияти чунин арзёбӣ аз ҷониби роҳбарияти субъект тағйирёбанда ва аз худи субъект вобастагӣ дошта, дар баъзе субъектҳо чунин арзёбӣ ҳамасола ва ё дар рафти гузаронидани омӯзишҳо (мониторинг) ва дар дигар субъектҳо ин ҳолат дар лаҳзаҳои муайян гузаронида шуда, он ҳам хусусияти расмӣ дорад.

Хусусият, миқёс ва даврияти арзёбӣ аз ҷониби роҳбарияти субъект, қисми маълумотҳои дар даст доштаи аудитор дар бораи муҳити субъект ба ҳисоб рафта, ҳолати арзёбӣ нагардидани хавфҳои сохтакорӣ далолати эътибори дахлдор надодани роҳбарияти субъект ба системаи назорати дохилӣ шуда метавонад.

Ҷанбаҳои ба субъектони хурд хос буда

A13. Дар баъзе субъектҳо, махсусан дар субъектони хурд, зимни арзёбӣ диққати асосии роҳбарияти субъект мумкин аст, ки ба хавфи сохтакорӣ аз ҷониби кормандон ва хавфи азонихудкунии ғайриқонунии активҳо равона гардида бошад.

Ҷараёни аз ҷониби роҳбарияти субъект истифодашаванда ҷиҳати айнияткунонии хавфи сохтакорӣ ва эътино намудан ба чунин хавфҳо (ниг. ба параграфи 17 (б))

A14. Нисбати субъектони аз ҷиҳати ҷуғрофӣ ҷойгиршуда, ки хавфи ба даст наовардани даромадҳои интизоришавандаро доро мебошанд, ҷараёни мазкур зинаҳои гуногуни омӯзиши (мониторинг) қисмҳои амалкунанда ва ё маълумотҳои тиҷоратиро дар бар гирифта, ҷой доштани эҳтимолияти нисбатан бештари хавфи сохтакорӣ муайян карда мешавад.

Дархост ба роҳбарият ва дигар шахсон дар сохтори субъект (ниг. ба параграфи 18)

A15. Дархостҳои ирсолнамудаи аудитор ба роҳбарияти субъект мумкин аст барои ба даст овардани маълумоти муфид ҷиҳати хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакориҳои содирнамудаи кормандон алоқаманд мусоидат намуда, дар навбати худ ирсол намудани чунин дархост нисбати амалҳои худи роҳбарияти субъект дар ин самт метавонад бе самар анҷом ёбад.

Ирсол намудани дархост ба дигар шахсон дар сохтори субъект метавонад имконияти ба даст овардани маълумо-

ти муфидро, ки бо дигар роҳу усул ба даст овардани он ғайриимкон аст, фароҳам созад.

A16. Ба сифати дигар шахсон дар сохтори субъект, ки аудитор метавонад оиди ҷой доштан ва ё гумони ҷой доштани сохтакориҳо бевосита дархост ирсол намояд, шахсони зерин дохил шуда метавонанд:

– ҳайати фаврӣ, ки бевосита дар ҷараёни пешниҳоди ҳисоботи молиявӣ иштирок надоранд;

– кормандони дорои ваколатҳои дараҷаи гуногун;

– кормандоне, ки дар иқдомот, коркард ва инъикоси амалиётҳои мураккаб ва ғайримуқаррарӣ иштирок доранд, инчунин шахсоне, ки назорат ва ё омӯзиши (мониторинг) фаъолияти чунин кормандонро амалӣ менамоянд;

– мушовир оид ба масъалаҳои ҳуқуқии субъект;

– шахси масъул оид ба одоб (этика) ва ё дигар шахси баробар карда шуда;

– шахс ва ё шахсон, ки барои ҳалли масъалаҳои вобаста ба зуҳуроти сохтакорӣ масъул мебошанд.

A17. Азбаски роҳбарияти субъект аксаран имконияти бештар барои содир намудани сохтакориро дорад, аз ин хотир ҷавобҳои роҳбарияти субъектро вобаста ба дархостҳои ирсолгардида арзёбӣ намуда, аз рӯи принсипи шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) амал намуда, аудитор метавонад бо кумаки дигар маълумотҳои ба даст оварда дурустии онҳоро собит намояд.

Дархостҳо ба хадамоти аудити дохилӣ (ниг. ба параграфи 19)

A18. СБА 315 ва СБА 610 талаботҳо ва нишондодҳоро вобаста ба аудити субъектоне, ки дорои хадамоти аудити

дохила мебошанд, муқаррар намудааст.[1]

Зимни иҷрои талаботҳои СБА дар самти сохтакориҳо, аудитор метавонад вобаста ба фаъолияти мушаххаси хадамоти аудити дохила дар мавзӯҳои зерин дархост ирсол намояд:

– чорабиниҳои амалӣ намудаи аудиторони дохилӣ бо мақсади ошкор намудани сохтакориҳо дар тули сол;

– амалҳои ҷавобан андешидаи роҳбарияти субъект вобаста ба натиҷаи чунин чорабиниҳо.

Ба даст овардани маълумот вобаста ба амалӣ намудани назорат аз ҷониби шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ (ниг.ба параграфи 20)

А19. Шахсони дорои ваколатҳои роҳбарии субъект барои назорати системаи омӯзиши (мониторинг) системаи хавфхои назорати молиявӣ мутобиқат доштан ба қонунгузорӣ масъул мебошанд.

Дар аксарияти мамлакатҳо таҷрибаи идоракунии дастаҷамона дар дараҷаи беҳтари дахлдор таҳия гардида, шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ нақши фаъолро дар амалӣ намудани назорати арзёбии хавфи сохтакорӣ ва системаи назорати дохилӣ мебозанд. Азбаски масъулияти шахсони дорои ваколати роҳбарӣ ва роҳбарияти субъект вобаста аз мамлакат ва субъект тағйирёбанда мебошад, муҳим аст, ки аудитор дар бораи доираи ваклатҳои ин шахсон маълумот дошта, бо ин роҳ маълумоти дахлдорро дар бораи назорати аз ҷониби онҳо амалишаванда пайдо намояд.[2]

---

[1] СБА 315, параграф 23 ва СБА 610 «Истифодаи кори аудиторони дохилӣ»

[2] СБА 260, праграфҳои А1-А6, муҳокимаи масъалаҳо, дар ҳолати ба таври дақиқ муайян нагардидани сохторӣ идоракунӣ.

A20. Ба даст овардани маълумот дар бораи назорати амалишаванда аз ҷониби шахсони дорои ваколати роҳбарӣ, ҷиҳати пайдо намудани маълумоти дахлдор оиди тамоил доштани субъект ба хавфи сохтакорӣ бо иштироки роҳбарияти субъект, мувофиқат доштани системаи назорати дохилӣ, салоҳият ва поквиҷдонии роҳбарияти субъект мусоидат карда метавонад. Чунин маълумотҳоро аудитор бо роҳи иҷрои чорабиниҳо, аз қабили иштирок намудан дар ҷаласаҳо, ки муҳокимарониҳо гузаронида мешавад, омӯзиши протоколҳои ҷаласаҳо ва ё пурсиши шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ метавонад ба даст биёрад.

Ҷанбаҳои ба субъектони хурд хос буда

A21. Дар аксарияти ҳолатҳо тамоми шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ ба ҷараёни идоракунии субъект ҷалб карда шуда, чунин ҳолат дар субъекти хурди тиҷоратӣ ҷой дошта, аз ҷониби соҳибмулки ягона идоракунии субъект ва функсияҳои идоракунӣ ба амал бароварда мешавад. Дар ин мавридҳо аз ҷониби аудитор иҷро намудани ин ё он амалҳо зарурат надорад, чунки идоракунӣ ва назорат дар дасти як шахс, яъне соҳибмулк қарор дорад.

Баррасии дигар маълумотҳо (ниг. ба параграфи 23)

A22. Дар баробари маълумотҳои дар натиҷаи татбиқи чорабиниҳои аудиторӣ ба даст омада, дигар маълумотҳои пайдо намуда дар бораи субъект ва муҳити он барои муайян намудани хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд метавонад муфид бошад. Инчунин, муҳокима бо аъзоёни гурӯҳ, маълумотҳои дар рафти чорабиниҳои аудитории гузаронидашуда ҷиҳати қабул ва нигоҳ доштани муносибат бо мизоҷ, таҷрибаи андухта бо дигар

лоиҳаҳои субъект (масалан, созишнома оид ба шарҳи ҳисоботи молиявии фосилавӣ) зимни муайян намудани хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии бо сохтакорӣ алоқаманд қобили қабул буда метавонад.

Арзёбии омилҳои хавфи сохтакорӣ (ниг. ба параграфи 24)

A23. Азбаски холатҳои сохтакорӣ мудом рӯйпуш карда мешавад, ошкор кардани он мушкил гардида, аз ин хотир ба аудитор муайян намудани ҳолат ва шароитҳое, ки боиси ҷой доштани ҳавасмандӣ ва фишороварӣ бо мақсади содир намудани сохтакорӣ ва ё фароҳам овардани шароит барои содир намудани он (омилҳои хавфи сохтакорӣ) шуда метавонанд, зарур аст. Масалан:

– зарурати ба умедвории тарафи сеюм ҷиҳати дастрас намудани маблағгузории асосӣ ноил гардидан, метавонад ҳолати фишоровариро фароҳам созад;

– пешниҳоди бонусҳо дар ҳаҷми зиёд ҷиҳати расидан ба пешгӯиҳои ғайривоқеӣ дар самти даромадҳо, бо мақсади содир намудани сохтакорӣ метавонад барои ҳавасмандӣ шароит фароҳам созад;

– воситаҳои назорати ғайрисамарабахш метавонад барои содиршавии сохтакорӣ имконият фароҳам оварад.

A24. Ба навъҳо ҷудо намудани омилҳои хавфи сохтакорӣ вобаста ба дараҷаи ҷиддӣ будани онҳо мушкил буда, ҳолати дараҷаи ҷиддӣ будани онхо метавонад тағйирёбанда бошанд. Бинобар хусусияти махсус доштани баъзе аз субъектҳо, муайян намудани ҳолати ҷой доштани ин омилҳо мушкил буда, дар ин маврид ба аудитор зарур аст, ки ҷиҳати муайян намудани ҷой доштани омилҳои хавфи сохтакорӣ мулоҳизаронии касбиро истифода намуда, ба инобат гирифтани онро зимни арзёбии хавфи

таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар ҳисоботи молиявӣ муқаррар намояд.

А25. Дар Замимаи 1 намунаи омилҳои хавфи сохтакориҳои ба сохтакории ҳисоботи молиявӣ алоқаманд ва азонихудкунии ғайриқонунии активҳо оварда шуда, онҳо дар заминаи шароитҳои зерин тасниф карда мешаванд:

– омилҳои моддӣ ва фишороварӣ бо мақсади содир намудани сохтакорӣ;

– дарки имконияти содир намудани сохтакорӣ;

– имконияти собит сохтани дурустии кирдори сохтакорӣ.

Барои аудитор аз нуқтаи назари ҷаҳонбинӣ, ки имконияти собит сохтани дурустии кирдори сохтакориро фароҳам меорад, мушоҳида намудани омилҳои хавф мумкин аст ғайриимкон бошад. Бо вуҷуди ин мумкин аст, ки аудитор дар ин хусус дорои маълумоти дахлдор бошад. Гарчанде омилҳои хавфи сохтакории дар Замимаи 1 овардашуда ҳаҷми васеи ҳолатҳоеро, ки бо онҳо метавонад аудитор дучор гардад, дар бар гирад ҳам, ин омилҳо танҳо ба сифати намуна оварда шуда, ҷой доштани дигар омилҳои хавф низ имконият дорад.

А26. Андоза, мураккабӣ ва сохтори моликияти субъект ба баррасии омилҳои хавфи сохтакорӣ таъсири ҷиддӣ дошта, дар субъектҳои азим омилҳое ҷой дошта метавонад, ки имконияти рафтори ғайри дахлдори роҳбарияти субъектро бинобар амалӣ намудани омилҳои зерин маҳдуд карда метавонад:

– назорати самарабахш аз ҷониби шахсони дорои ваколати роҳбарӣ;

– хадамоти самарабахши аудити дохилӣ;

– амали Кодекси одоб ва расман иҷро гардидани он.

Дар баробари ин, омилҳои сохтакории дар зинаи амалигардонии ин ё он фаъолияти тиҷоратӣ баррасишаванда нисбат ба маълумотҳои дар натиҷаи баррасии ин омилҳо

дар зинаи субъект дар маҷмӯъ ба даст омада, назари дигарро пешниҳод менамояд.

Ҷанбаҳои ба субектони хурд хос буда

А27. Дар субъектони тиҷорати хурд баъзе аз омилҳо ва ё тамоми онҳо метавонанд ғайримақбул ва ё камаҳамият бошанд. Масалан, субъекти хурд дорои Кодекси одоб набуда, аммо мумкин аст, ки ба маданияти рафтор ва ахлоқ дар шакли шифоҳӣ дар намунаи рафтори худи роҳбари субъект диққати ҷиддӣ дода шавад.

Роҳбарияти субъекти хурди тиҷоратӣ дар шахсияти як кас маънои онро надорад, ки муносибати дахлдор нисбат ба системаи назорати дохилӣ ва раванди омода намудани ҳисоботи молиявӣ таъмин карда намешавад. Дар баъзе чунин субъектҳо талаботи роҳбарият оиди ҷавобгарӣ воситаи назоратро ҷуброн намуда, хавфи сохтакориҳоро аз ҷониби кормандон кам менамояд. Бо вуҷуди ин, роҳбарияти субъект дар шахси як кас барои системаи назорати дохилӣ кофӣ набуда, метавонад, ки воситаи назорат мадди назорат карда шавад.

Айнияткунонии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд

Хавфи сохтакорӣ ҳангоми тасдиқ намудани даромад

А28. Таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки боиси пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда дар қисмати тасдиқи даромадҳо гардидааст, аксаран бо сабаби баланд нишон додани даромадҳо, аз қабили пеш аз муҳлат тасдиқ намудани даромадҳо ва ё инъикос намудани даромадҳои сохта ба амал меояд. Чунин ҳолат, инчунин дар натиҷаи паст

намудани даромадҳо бо роҳи ғайриқонунӣ бурдани даромадҳо ба давраҳои минбаъда низ ҷой дошта метавонад.

A29. Хавфи сохтакорӣ зимни тасдиқ намудани даромад дар баъзе субъектҳо бинобар фишоровари ва манфиатдории худи роҳбарияти субъект ҷиҳати омода намудани ҳисоботи молиявии сохтакоришуда бо роҳи тасдиқи ғайриқонунии даромад ва ё бо роҳи дубора арзёбӣ гардидани натиҷаи фаъолият ба афзоиши солонаи даромад ба миён меояд. Ба ҳамин монанд, хавфи нисбатан баланди сохтакорӣ зимни тасдиқи даромад дар субъектҳое, ки қисми нисбатан зиёди даромадро аз ҳисоби фуруш ба таври нақдӣ ба даст меоранд, ҷой дошта метавонад.

A30. Дар сурати ба хулоса омадани аудитор дар бораи ҷой надоштани хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд зимни тасдиқи даромад, ба монанди баррасӣ гардидани танҳо як намуди даромади оддӣ (даромад аз иҷора), рад намудани фарзия дар бораи ҷой доштани хавфи сохтакорӣ зимни тасдиқи даромад имкон дошта метавонад.

Муайян ва арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ва ба даст овардани маълумот дар бораи системаи амалкунандаи назоратии субъект (ниг. ба параграфи 27)

A31. Роҳбарияти субъект вобаста ба хусусият ва миқёси воситаи назорати ҷоришаванда ва хавфҳои ба миён меомада мулоҳизаронӣ намуда, зимни муайян намудани воситаи назорат ҷиҳати ошкор ва пешгирӣ намудани сохтакориҳо, хавфи дар натиҷаи сохтакорӣ ба таври ҷиддӣ таҳрифгарӣ шудани ҳисоботи молиявиро низ баррасӣ менамояд. Дар доираи баррасии мавзӯи мазкур роҳбари-

яти субъект хулосабарорӣ менамояд, ки бо мақсади кам намудани хавфҳои таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ҷорӣ ва дастгирӣ намудани кадом намуди воситаи назорат аз нуқтаи назари хароҷот самарабахш буда наметавонад.

А32. Аз ин ҷиҳат ба аудитор оид ба воситаҳои назорати таҳия, ҷорӣ дастгирӣ менамудаи роҳбарияти субъект бо мақсади ошкор ва пешгирӣ намудани сохтакорӣ ба даст овардани маълумоти зарурӣ муҳим мебошад. Дар баробари ин, вобаста ба дидаву дониста қабул намудани қарор аз тарафи роҳбарияти субъект ва эътирофи вобастагӣ доштани хавфҳо ба тақсимоти нодурусти уҳдадориҳо, маълумоти дахлдор пайдо менамояд. Маълумотҳои ба даст оварда шуда зимни муайян намудани омилҳои хавфи сохтакорӣ, ки ба арзёбии хавфи эҳтимолияти ҷой доштани таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дахл менамояд, муфид ба ҳисоб меравагд.[1]

Амалҳои ҷавобӣ ба хавфи арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд

Муносибати умумӣ (ниг. ба параграфи 28)

А33. Мафҳуми муносибати умумӣ дар ҷавоб ба хавфи арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд баррасии масъалаи инъикоси дараҷаи баланди шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) зимни гузаронидани аудитро бо роҳҳои зерин дар назар дорад:

– ҳиссиёти баланд доштан зимни интихоби хусусият ва миқёси ҳуҷҷатҳо, ки бо мақсади исботи амалиётҳои муҳим мавриди таҳлил бояд қарор дода шавад;

[1] СБА 315, параграфи А48.

– эътирофи зарурати исбот сохтани баёнот ва пешниҳодҳои роҳбарияти субъект вобаста ба масъалаҳои муҳим.

Ҳолати мазкур инчунин, дар баробари дигар чорабиниҳои махсуси нақшавӣ, баррасии масъалаҳои хусусияти нисбатан умумӣ доштаро, ки дар параграфи 29 оварда шудааст, дар назар дорад.

Таъини ҳайати кормандон ва назорат аз болои онҳо (ниг. ба параграфи 29 (а))

А34. Дар ҷавоб ба хавфи ошкор гардидаи тахрифгариҳои ҷиддии алоқаманд ба сохтакорӣ аудитор метавонад шахсони иловагии дорои дониш ва малакаи махсус, аз қабили экспертҳои судӣ, экспертҳо дар соҳаи технологияи иттилоотӣ ва ё дигар шахсони таҷрибадорро барои кор дар лоиҳа ҷалб намояд.

А35. Миқёси назорат аз ҷониби аудитор арзёбӣ гардидани хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии бо сохтакорӣ алоқаманд ва ваколати аъзоёни гурӯҳи лоиҳаро дар худ инъикос менамояд.

Қисматҳои пешгӯинашаванда зимни интихоби чорабиниҳои аудиторӣ (ниг. ба параграфи 29 (в))

А36. Ба инобат гирифтани қисматҳои пешгӯинашаванда зимни интихоби хусусият, муҳлати иҷро ва миқёси чорабиниҳои аудиторӣ, ки иҷрои онҳо зарур аст, муҳим буда, зеро кормандони субъект, ки вобаста ба моҳияти чорабиниҳои аудитории амалӣ мешуда тассавурот доранд, барои рӯйпуш намудани ҳисоботи молиявии сохтакорӣ шуда имкониятҳои васеъ доранд. Ҳолати мазкур бо роҳҳои зерин амалӣ карда мешавад:

– иҷрои чорабиниҳои санҷишӣ нисбати бақияи

ҳисобҳо ва қарорҳои қабулгардида, ки бинобар муҳим будани онҳо ва хавфҳо мавриди санҷиш қарор нагирифтаанд;

– ворид намудани тасҳеҳот (ислоҳ) дар давраи иҷрои чорабиниҳои аудиторӣ;

– истифодаи усулҳои гуногуни интихоб намудан;

– иҷрои чорабиниҳои аудиторӣ дар объекти санҷишӣ ва дигар ҷойҳои гуногун бе огоҳии пешакӣ.

Чорабиниҳои аудитории ҷавобӣ ба хавфҳои арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар зинаи қабули онҳо (ниг. ба параграфи 30)

А37. Муносибати аудиторӣ нисбати хавфҳои арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дар зинаи қабули онҳо тағйири зерини хусусият, муҳлати иҷро ва миқёси чорабиниҳои аудиториро дар назар дорад:

– ба миён омадани зарурати ворид намудани тағйирот дар хусусияти ҷорабиниҳои аудиторӣ бо мақсади ба даст овардани далелҳои аудитории нисбатан эътимоднок ва қобили қабул ва дигар маълумотҳои иловагии тасдиққунанда. Ҳолати мазкур ба шакли чорабиниҳои аудитории зарурии амалӣ мешуда ва ҳамбастагии онҳо таъсир мерасонад. Масалан:

(i) мушоҳидаи воқеӣ ё санҷиши активҳои муайян муҳим буда, инчунин аудитор метавонад қарор дар бораи истифодаи усулҳои компютеркунонида шудаи аудитро барои ҷамъ овардани шумораи зиёди далелҳо нисбати маълумотҳои дар ҳисоботҳо ва файлҳои электронии амалиёт мавҷудбуда, қабул намояд;

(ii) аудитор метавонад ҷиҳати ба даст овардани маълумоти иловагии тасдиққунанда чорабиниҳоро таҳия намо-

яд. Чунончӣ, дар сурати муайян намудани ҳолати фишороварӣ бо мақсади иҷрои пешгӯиҳо оид ба даромад, эҳтимолияти ҷой доштани хавфи иловагӣ вобаста ба баланд намудани фурӯш бо роҳи ба имзо расонидани қарордодҳои бе фоида ва ё бо роҳи пеш аз таҳвили мол пешниҳод намудани ҳисобҳо мумкин мебошад. Дар чунин ҳолат аудитор метавонад далелҳои берунаро ҷиҳати тасдиқи шартҳои қарордод таҳия намуда, инчунин пурсиши шахсони ба масъалаҳои молиявӣ дахл надоштаро дар ин мавзӯъ амалӣ намояд.

– тағйир додани муҳлати иҷрои чорабиниҳои аудиторӣ. Дар ин маврид аудитор ба хулоса меояд, ки тағйир додани муҳлати иҷрои чорабиниҳои аудиторӣ нисбати арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷидии ба сохтакорӣ алоқаманд самарабахш буда метавонад. Азбаски таҳрифгариҳо вобаста ба тасдиқи даромад дар давраҳои фосилавӣ содир карда шавад, биинобар ин аудитор метавонад оиди татбиқи чорабиниҳои аудиторӣ нисбати амалиётҳои дар тули давраи ҳисоботӣ ва ё тули тамоми давраи ҳисоботӣ гузаронидашуда қарор қабул намояд;

– ҳаҷми чорабиниҳои татбиқшаванда арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқамандро инъикос менамояд. Масалан, зиёд намудани ҳаҷми интихоб намудан ё иҷрои чорабиниҳои таҳлилии нисбатан муфассал, усули компютеркунонидашудаи аудит имконияти иҷрои васеи санҷиши файлҳои амалиётҳои электронии ҳисобҳоро фароҳам оварда, инчунин барои интихоб ва ҷудо намудани амалиётҳо, ба гурӯҳҳо ҷудо намудани амалиётҳои дорои хусусияти махсус ва санҷиши маҷмӯӣ мусоидат менамояд.

А38. Дар сурати айният карда шудани хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии бо сохтакорӣ алоқаманд, ки ба шумораи захираҳо таъсир мерасонад, санҷиши қайдҳои баҳисобги-

рии захираҳо барои муайян намудани ҷойгиршавӣ ва моддаҳои зарурӣ кумак расонида, диққати махсус додан ба ин ҳолатҳо зимни барӯйхатгирӣ ва баъди он зарур мебошад. Чунин санҷиш бояд дар маҳалли ҷойгиршавӣ, худи ҳамон рӯз ва бе огоҳии пешакӣ амалӣ карда шавад.

A39. Аудитор дар баробари айният кунонидани хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии бо сохтакорӣ алоқаманд, ки ба ҳисобҳо ва қарорҳои қабулгардида, арзёбии активҳо, амалиётҳои мушаххас (харид, кам кардани қарзҳо ва хусусигардонии самтҳои фаъолият), метавонад вобаста ба дигар уҳдадориҳои муҳими ҳисобкардашуда (уҳдадориҳои нафақавӣ ва дигар мукофотпулиҳо бо ба охир расидани фаъолияти меҳнатӣ ва ё уҳдадориҳо оид ба барқарор кардани муҳити зист) низ хавфи мавҷударо айният намояд. Хавф мумкин аст бо тағйиротҳои ҷиддии татбиқи сиёсати баҳисобгирӣ нисбати арзёбиҳои такрорӣ алоқамандӣ дошта бошад. Маълумоти ба даст оварда дар бораи субъект ва муҳити он, метавонад ба аудитор барои муайян намудани қобили қабул будани арзёбии роҳбарияти субъект, инчунин мулоҳизаронӣ ва татбиқи сиёсати баҳисобгирӣ дар асоси чунин арзёбӣ кумак намояд. Шарҳи аз нав дида баромадани чунин мулоҳизаронӣ ва сиёсати баҳисобгирӣ аз ҷониби роҳбарияти субъект, ки дар давраҳои қаблӣ татбиқ гардидааст, вобаста ба асоснокии мулоҳизаронӣ ва сиёсати баҳисобгирӣ собиткунандаи аз ҷониби роҳбарияти субъект арзёбӣ гардидани маълумотҳои мазкур шуда метавонад.

A40. Намунаҳои чорабиниҳои имкондоштаи аудиторӣ вобаста ба хавфҳои арзёбигардидаи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ва баҳисобгирии паҳлӯҳои пешгӯинашаванда дар Замимаи 2 оварда шуда, он намунаи амалҳои ҷавобии аудиторро ба арзёбии хавфи

таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки боиси пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда дар натиҷаи тасдиқи ғайриқонунии даромадҳо ва азонихудкунии ғайриқонунии активҳо гардидааст, дар бар мегирад.

Чорабиниҳои аудитории ҷавобӣ вобаста ба хавфи аз ҷониби роҳбарияти субъект мадди назар гардидани воситаҳои назорат

Китобҳои ба қайдгирии ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳо (ислоҳ) (ниг. ба параграфи 32 (а))

A41. Таҳрифгариҳои ҷиддии ҳисоботи молиявӣ, ки ба сохтакорӣ алоқаманд аст, аксаран дар натиҷаи дар раванди пешниҳоди ҳисоботи молиявӣ бо роҳи сохтакории ғайриқонунии китоби ба қайдгирии ҳисобҳо ба миён омада, ин ҳолат метавонад дар тули тамоми сол, дар охири он ва ё бо роҳи аз ҷониби роҳбарияти субъект тасҳеҳот (ислоҳ) даровардани ҳаҷмҳои дар ҳисоботи молиявӣ ифодашуда ва ё ифода накардани он дар китобҳои ба қайдгири ҳисобҳо бо роҳи тасҳеҳотҳои якҷоя ва аз нав гурӯҳбандӣ шуда ба миён омада бошад.

A42. Баррасии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки ба ғайриқонунӣ бартараф намудани воситаи назорат нисбати китобҳои ба қайдгирии ҳисобҳо алоқаманд аст, муҳим буда, зеро раванди автоматикунонидашуда ва воситаи назорат хавфи хатогиҳои ғайри қасдонаро кам намуда, вале ҳолати ғайриқонунӣ бартараф намудани равандҳои автоматикунонидашуда аз тарафи шахсонро истисно карда наметавонад (масалан, тағйир додани ҳаҷм ба таври автоматикӣ ба китоби асосӣ ва ё системаи ҳисоботи молиявӣ бурда мешавад). Инчунин, зимни истифодаи технологияи иттилоотӣ барои ба таври автоматикӣ додани

маълумот ба системаи иттилоотӣ далели чунин дахолаткунӣ мумкин аст, ки норавшан монад.

А43. Бо мақсади муайян намудани интихоби китоби ба қайдгирии ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳо барои санҷиш, инчунин муайян намудани усули дахлдори санҷиши маълумоти тасдиққунанда оид ба моддаҳои интихобшуда, ба аудитор баррасии масъалаҳои зерин зарур аст:

– арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд – ҷой доштани омилҳои хавфи сохтакорӣ ва дигар маълумотҳои ба даст оварда дар натиҷаи арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ба аудитор ҷиҳати муайян намудани гурӯҳҳои мушаххаси китоби ба қайдгирии ҳисобоҳо ва дигар тасҳеҳотҳоро барои санҷиш кӯмак расонида метавонад;

– воситаи назорат, ки нисбати китоби ба қайдгирии ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳо ҷорӣ карда шудааст – воситаи назорати самарабахш нисбати омода ва инъикос намудани китоби ба қайдгирии ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳо миқёси санҷиши заруриро дар сурати аз ҷониби аудитор татбиқ гардидани санҷиши самаранокии фаолияти воситаи назорат, кам карда метавонад;

– раванди пешниҳоди ҳисоботи молииявӣ ва хусусияти далелҳои ба даст оварда мешуда – барои аксарияти субъектҳо коркарди муқаррарии амалиётҳо якҷоя намудани чорабиниҳои дастӣ ва автоматикиро дар бар гирифта, бо ҳамин тарз китоби ба қайдгирии ҳисобҳо, дигар тасҳеҳотҳо ва воситаи назорат коркард карда мешавад. Дар сурати истифодаи технологияи иттилоотӣ дар раванди пешниҳоди ҳисоботи молиявӣ, китоби ба қайдгирии ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳо метавонад танҳо дар шакли электронӣ мавҷуд бошанд.

– хусусияти китоби ба қайдгири ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳои сохтакоришуда – китоби ба қайдгирии

ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳои ғайриқонунӣ хусусияти фарқкунандаи ҷудоигона дошта, ҳисобҳои зеринро дар бар мегирад:

(а) вобаста ба ҳисобҳои дахл надошта, ғайримуқаррарӣ ва баъзан истифодашаванда;

(б) аз ҷониби шахсони ваколатор набуда амалӣ карда шудааст;

(в) дар охири давраи ҳисоботи ифода карда шудааст ё ҳисобҳои рӯйпӯшидшуда, ки шарҳ дода нашудааст ва ё дарҷ нагардидаанд;

(г) то омода намудан ва ё дар рафти омода намудани ҳисоботи молиявӣ амалӣ карда шуда, рақами ҳисобҳо нишон дода нашудааст;

(д) нишондодҳои яклухт ва ё ададҳои ниҳоии пайдарҳамро дар бар гирифтааст.

– хусусият ва мураккабии ҳисобҳо – китоби ба қайдгирии ҳисобҳо ва дигар тасҳеҳотҳои ғайриқонунӣ нисбати ҳисобҳои зерин татбиқ шуда метавонад:

(а) ҳисобҳои дорои амалиётҳои дорои хусусияти мураккаб ва ғайримуқаррарӣ;

(б) ҳисобҳои дорои арзишҳои муҳим ва тасҳеҳотҳо дар охири давра;

(в) ҳисобҳои дорои таҳрифгариҳои собитшуда дар гузашта;

(г) муқоисаи сари вақт амалӣ нашуда ва ё дорои ихтилофҳо;

(д) ҳисобҳои дорои амалиётҳои дохилигурӯҳӣ;

(е) бо хавҳои ошкоргардидаи хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии бо сохтакорӣ алоқаманд бо ин ё он тарз алоқаманд.

Дар рафти аудити субъект, ки сохторҳои он дар дигар маҳалҳо ҷой доранд, ба аудитор баррасии зарурати интихоб намудани китоби ба қайдгирии ҳисобҳои ин сохторҳо зарур мебошад;

– китоби ба қайдгирии амалиётҳо ва дигар тасҳеҳотҳо, ки аз доираи фаъолияти хоҷагидории муқаррарӣ берун баромадааст – китоби ба қайдгирии ғайристандартӣ мумкин аст дар ҳамон дараҷаи китоби ба қайдгирии амалиётҳои такроршаванда барои ифодаи амалиётҳои фуруши ҳармоҳа, харид ва пардохтҳои нақдӣ таҳти назорати воситаи назорат таҳти назорат қарор надошта бошад.

A44. Ҳангоми муайян намудани хусусият, муҳлати иҷро ва миқёси санҷиши китоби ба қайдгирии амалиётҳо ва дигар тасҳеҳотҳо аудитор аз шубҳаоварии касбӣ (скептитсизм) истифода намуда, аз сабаби он ки китоби ба қайдгирии амалиётҳо ва дигар тасҳеҳотҳои сохтакоришуда аксаран дар охири давраи ҳисоботӣ гузаронида мешавад, тибқи талаботи параграфи 32 (а) (2) ба аудитор зарур аст, ки китоби ба қайдгирии амалиётҳо ва дигар тасҳеҳотҳоро барои ин давра талаб карда гирад. Дар баробари ин, бинобар ба миён омадани таҳрифгариҳои ҷиддии ҳисоботҳои молиявии бо сохтакорӣ алоқаманд дар тули тамоми давраи ҳисоботӣ ва дар заминаи кушиши бештари рӯйпуш намудани он, тибқи талаботи параграфи 32 (а) (iii) ба аудитор зарур аст, ки зарурати санҷиши китоби ба қайдгирии амалиётҳо ва дигар тасҳеҳотҳоро дар тулии тамоми давраи ҳисоботӣ мавриди баррасӣ қарор диҳад.

Нархҳои ҳисоббаробаркунӣ (ниг. ба параграфи 32 (б))

A45. Омода намудани ҳисоботи молиявӣ аз роҳбарияти субъект мулоҳизаронӣ ва ба инобат гирифтани сиёсати баҳисобгириро, ки ба нархҳои ҳисоббаробаркунӣ таъсир дошта метавонад, талаб намуда, доимо асоснокии чунин нархгузориҳоро бояд думболагирӣ намояд.

Ҳисоботи молиявии сохтакоришуда аксаран бо таҳрифгариҳои қасдонаи нархгузориҳо якҷоя буда, он бо роҳи паст ё баланд намудани маводи озуқа ё захираҳо аз рӯи як усул бо мақсади баробар намудани даромадҳо барои ду ва ё зиёда давраи ҳисоботӣ ва ё расидан ба дараҷаи даромади таъиншуда бо мақсади фиреби истифодабарандагони ҳисоботи молиявӣ оид ба натиҷаҳои даромаднокии фаъолияти субъект амалӣ карда мешавад.

A46. Мақсад аз иҷрои аз нав азаргузаронии мулоҳизаронӣ ва сиёстаи баҳисобгирии татбиқшаванда аз ҷониби роҳбарияти субъект, ки бо нарҳои ҳисоббаробаркуниҳои муҳим алоқамандӣ дошта, дар ҳисоботи молиявии соли қаблӣ ифода ёфтаанд, муайян намудани аломатҳои амалҳои барқасдони эҳтимолии роҳбарияти субъект ба ҳисоб рафта, он мулоҳизарониҳои асосноккардашудаи аудиторро вобаста ба ҳисоботи молиявии соли қаблӣ зери шубҳа гузошта наметавонад.

A47. Тибқи талаботи СБА 540 аз нав азназаргузаронӣ ҳамчун чорабинӣ оид ба арзёбии хавф бо мақсади ба даст овардани маълумот дар бораи самаранокии раванди нархгузорӣ, ки дар давраи қаблӣ аз ҷониби роҳбарияти субъект истифода карда шудааст, далелҳои аудиторӣ нисбати натиҷаҳои нархгузорӣ, зарурати аз нав нархгузории минбаъдаи нархгузории ҳисоббаробаркунии давраи қаблӣ, ки ба нархгузории давраи ҷорӣ ва далелҳои аудиторӣ вобаста ба номуайянии ин ҳолат ва кушода додани он дар ҳисоботҳои молиявӣ муносибат дорад, гузаронида мешавад.

Аз нуқтаи назари амалия, аз нав азназаргузаронии мулоҳизаронӣ ва сиётаи баҳисобгирии роҳбарияти субъект аз ҷониби аудитор бо мақсади муайян намудани амалҳои қасдона, ки хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии бо сохтакорӣ

алоқамандро ба миён меорад, дар якҷоягӣ бо азназаргузаронии бо СБА 540 муқарраргардида амалӣ карда мешавад.

Асоснокқунии тиҷоратии амалиётҳои муҳим (ниг. ба параграфи 32 (в))

A48. Ба сифати аломатҳои таъсиррасонанда ба амалиётҳои муҳими аз доираи фаъолияти хоҷагидории муқаррарӣ берун буда, ки бо мақсади пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда ва ё рӯйпуш намудани азонихудкунии ғайриқонунии активҳо содир шудааст, омилҳои зеринро номбар намудан мумкин аст:

– шакли чунин амалиётҳо аз ҳад зиёд мураккаб мебошанд (масалан, амалиётҳо бо иштироки як чанд субъектҳо дар доираи гурӯҳҳои муттаҳид шуда ва ё як чанд тарафҳои сеюми ба ҳам алоқаманд набуда);

– роҳбарияти субъект хусусият ва тартиби баҳисобгирии ин амалиётҳоро бо шахсони дорои ваколати роҳбарӣ муҳокима накардааст ва ё муҳокимарониҳо ба таври дахлдор ҳуҷҷатгузорӣ карда нашудааст;

– роҳбарияти субъект диққати бештарро на ин ки ба мазмуни иқтисодии амалиёт, балки ба зарурати истифодаи тартиби муайяни баҳисобгирии он равона намудааст;

– амалиётҳо бо иштироки тарафҳои алоқаманди муттаҳид амалӣ шуда, аз ҷумла субъектҳои таъиноти махсус, ба таври дахлдор санҷида нашуда аз ҷониби шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ тасдиқ карда шудааст;

– иштироки тарафҳои бо ҳам алоқаманди пештар номаълум ва ё тарафҳое, ки дорои захираҳои молиявӣ барои гузаронидани чунин амалиётҳо набуда, бо кӯмаки худи субъект онро амалӣ менамоянд.

Арзёбии далелҳои аудиторӣ (ниг. ба параграфҳои 34-37)

A49. Тибқи талаботи СБА 330 аудитор бо такя ба чорабиниҳои аудитории амалигардида ва далелҳои аудитории ба даст оварда, ба мисли пештара қобили қабул будани арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддиро дар заинаи тасдиқи он бояд арзёбӣ намуда, чунин арзёбӣ ба мулоҳизаронии аудитор асос ёфта, хусусияти шуморавӣ дорад.

Инчунин, арзёбии зикршуда барои ба даст овардани маълумоти иловагӣ дар бораи хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ва зарурати иҷрои чорабиниҳои иловагӣ ва ё дигар чорабиниҳои аудиторӣ мусоидат менамояд. Дар Замимаи 3 намунаи шароитҳое, ки эҳтимолияти ҷой доштани сохтакориро муайян карда метавонад, оварда шудааст.

Чорабиниҳои аудиторӣ, ки наздик ба анҷоми аудит зимни ташаккули хулосаи умумӣ ба иҷро расонида мешавад (ниг. ба параграфи 34)

A50. Муайян намудани тамоюл ва муносибатҳои ишораткунанда ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд татбиқи мулоҳизарониҳои аудиториро талаб намуда, муносибатҳои ғайри муқаррарии ба ворид шудани маблағ ва даромад дар охири сол алоқаманд, дар ин ҳолатҳо махсусан муҳим мебошанд. Муносибатҳои мазкур, инчунин ҳаҷми хос набудаи даромадҳои калони дар чанд ҳафтаи охири давраи ҳисоботӣ, амалиётҳои ғайримуқаррарӣ ва ё даромади ҷараёни маблағҳоро аз фаъолияти амалиётӣ, ки ба тамоюли мушоҳидаҳо мутобиқат надорад, дар бар мегирад.

Баррасии таҳрифгариҳои ошкоршуда (ниг. ба параграфҳои 35-37)

А51. Азбаски сохтакорӣ ҷой доштани омилҳои моддӣ ва фишороварирo, ки ба содир намудани сохтакорӣ водор месозад, дар назар дорад, имконияти дидаву дониста содир намудани сохтакорӣ ва қобилияти собит сохтани дурустии ин амал аз он шаҳодат медиҳад, ки чунин ҳолатҳо ягона набуда, ҷой доштани таҳрифгариҳои зиёд дар ҷойҳои муайян метавонад ба таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ишора намояд.

А52. Оқибатҳои сохтакориҳои ошкоршуда аз ҳолатҳои содиршавии он вобаста буда, сохтакориҳои камаҳамияти аз ҷониби роҳбарияти субъект содиршуда метавонад ҳамчун дорои аҳамияти муҳим ҳисобида шавад. Дар чунин ҳолатҳо эътимоднокии далелҳои пештар ба даст овардашуда зери шубҳа афтода, нисбати пурра ва дуруст будани маълумотҳои ба даст оварда, инчунин аслӣ будани нишондодҳои баҳисобгирии муҳосибӣ ва ҳуҷҷатҳо шубҳа пайдо шуда метавонад. Ғайр аз ин, дар ин ҳолат эҳтимолияти ҷой доштани маслиҳати пешакӣ байни кормандон, роҳбарияти субъект ва тарафи сеюм низ имкон дорад.

А53. Бо СБА 450 ва СБА 700 талабот ва нишондодҳо вобаста ба арзёбӣ ва ҷобаҷогузории таҳрифгариҳо ва таъсири он ба ақидаи аудитор дар ҳисоботи (хулосаи) аудиторӣ муқаррар карда шудааст.[1–2]

---

[1] СБА 450 «Арзёбии хавҳои дар рафти аудит ошкор карда шуда»

[2] СБА 700 «Ташаккули ақида ва пешниҳоди ҳисобот (хулоса) бо ҳисоботи молиявӣ»

Аз ҷониби аудитор ғайриимкон гардидани идомаи хизматрасонӣ бо созишнома (ниг. ба параграфи 38)

А54. Дар байни намунаи ҳолатҳои истисноӣ, ки ба миён омадани он идома додани иҷрои аудитро аз ҷониби аудитор зери шубҳа мегузорад, ҳолатҳои зеринро номбар кардан мумкин аст:

– субъект нисбати сохтакориҳо, ҳатто сохтакориҳои камаҳамият чораҳои дахлдорро намеандешад, агар андешидани чунин чораҳо ба ақидаи аудитор зарур бошад;

– омӯзиши хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ва натиҷаи санҷишҳои аудиторӣ ба хавфи ҳаматарафаи сохтакорӣ ишора намояд;

– аудитор вобаста ба салоҳиятнокӣ ва поквиҷдонии роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ шубҳаҳои зиёд дошта бошад.

А55. Бо дарназардошти гуногун будани ҳолатҳо имконияти муайян намудани лаҳзаи зарурии даст кашидан аз иҷрои созишнома ғайриимкон буда, омилҳои таъсиррасонанда ба хулосаи аудитор оқибати иштироки аъзоёни роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ, инчунин оқибати идома додани онро ба аудитор дар бар мегирад.

А56. Дар чунин ҳолат нисбати аудитор масъулияти касбӣ ва ҳуқуқӣ муқаррар гардида, чунин масъулият аз талаботҳои қонунгузории ҳар як кишвари алоҳида вобастагӣ дорад. Тибқи меъёрҳои баъзе аз қонунгузориҳои миллӣ вобаста ба хабардор намудани роҳбарияти бевоситаи худ ва ё мақомотҳои идоракунӣ оиди ҳолати ба миён омада, аудитор дорои ҳуқуқ ва масъулият буда, инчунин метавонад вобаста ба ҳолатҳои ба миён омада ҷиҳати

қатъ гардонидан ва ё идома додани аудит аз маслиҳати ҳуқуқӣ истифода намояд.[1]

Ҷанбаҳои ба субъектони бахши давлатӣ хос буда

А57. Дар бахши давлатӣ дар бештари ҳолатҳо бинобар хусусияти ваколат ва ё дарки манфиатҳои ҷамъиятӣ, аудитор қобилияти қабули қарор дар бораи даст кашидан аз иҷрои созишномаро надорад.

Маълумотҳои хаттӣ аз роҳбарияти субъект (ниг. ба параграфи 39)

А58. Бо СБА 580 талабот ва нишондодҳо вобаста ба талаб карда гирифтани маълумотҳои дахлдор дар рафти аудит аз роҳбарияти субъект ва дар ҳолатҳои зарурӣ аз шахсони дорои ваколати роҳбарӣ муқаррар гардида, новобаста аз ҳаҷми субъект роҳбарият ва дар ҳолатҳои зарурӣ шахсони дорои ваколати роҳбарӣ дар баробари тасдиқи масъулияти худ нисбати ҳисоботи молиявӣ, инчунин ба зимма гирифтани масъулият барои системаи назорати дохилӣ, ки ҷиҳати ошкор ва пешгирӣ намудани сохтакорӣ таҳия, ҷорӣ ва дастгирӣ карда мешавад, аз ҷониби онҳо низ муҳим мебошад.

А59. Бо дарназардошти хусусияти сохтакорӣ ва мушкилотҳое, ки аудитор зимни ошкор гардидани таҳрифгариҳои ҷиддии ҳисоботи молиявии ба сохтакорӣ алоқаманд дучор мешавад, аз роҳбарияти субъект ва дар ҳолати зарурӣ аз шахсони дорои ваколати роҳбарӣ аз ҷониби аудитор талаб карда гирифтани маълумоти хаттӣ вобаста ба ҳолатҳои зерин муҳим мебошад:

[1] Кодекси одоби муҳосибони ФБМ

(а) аз ҷониби роҳбарияти субъект кушода додани натиҷаи арзёбии хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ҳисоботи молиявии ба сохтакорӣ алоқаманд;

(б) маълумот дар бораи ҳолатҳои воқеӣ ва гумони сохтакорӣ ва ё ҳолатҳои айбдоркунӣ барои сохтакорӣ, ки ба фаъолияти субъект таъсир мерасонад.

Хабардор кардани роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ

Хабардор кардани роҳбарияти субъект (ниг. ба параграфи 40)

А60. Дар сурати ба даст овардани далел дар бораи ҷой доштан ва ё эҳтимолияти ҷой доштани сохтакорӣ, ба маълумоти роҳбарияти зинаи дахлдори субъект расонидани ин ҳолат дар лаҳзаи имкондошта, новобаста аз оқибати муҳим надоштани он (масалан, исрофкории на он қадар калон аз ҷониби яке аз кормандони зинаи паст) муҳим мебошад. Муайян намудани роҳбарияти зинаи дахлдори субъект масъалаи мулоҳизаи касбӣ ба ҳисоб рафта, аз омилҳои муайян, аз қабили эҳтимолияти ҷой доштани маслиҳати пешакӣ, хусусият ва ҳаҷми сохтакории гумоншуда вобастагӣ дорад. Зинаи дахлдори роҳбарияти субъект одатан зинае шуморида мешавад, ки як зина аз дараҷаи шахси гумонбаршуда дар сохтакорӣ боло мебошад.

Хабардор кардани шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ (ниг. ба параграфи 41)

А61. Мубодилаи маълумот бо шахсони дорои ваколати роҳбарӣ метавонад дар шакли шифоҳӣ ва ҳам дар шакли хаттӣ сурат гирифта, бо СБА 260 омилҳои баррасишаван-

да аз ҷониби аудитор зимни интихоби шакли шифоҳӣ ва хаттӣ муқаррар карда шудааст.

Бо дарназардошти хусусияти ҳассос доштани сохтакорӣ бо иштироки роҳбарияти болоии субъект ва ё сохтакории ба таҳрифгариҳои ҷиддии хисоботи молиявӣ алоқаманд, ба аудитор зарур аст, ки саривақт вобаста ба ин масъалаҳо хабар дода, масъалаи зарурати пешниҳоди ҳисоботро дар шакли хаттӣ баррасӣ намояд.

A62. Дар сурати муқаррар намудани ҳолати сохтакорӣ бо иштироки кормандони субъект, ки ба ҳайати роҳбарикунанда дохил нестанд ва чунин сохтакориҳо ба таҳрифгариҳои ҷиддӣ боис нашудааст, аудитор масъалаи хабардор намудани шахсони дорои ваколати роҳбариро дар ин хусус баррасӣ менамояд. Дар баробари ин, шахсони дорои ваколати роҳбарӣ низ оиди ба даст овардани маълумот дар ин хусус изҳори хоҳиш карда метавонанд.

Дар сурати дар марҳилаи аввали аудит ба мувофиқа омадани аудитор ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ вобаста ба хусусият ва миқёси масъалаҳои ба мубодилаи маълумот алоқаманд, раванди мазкур самарабахш буда метавонад.

A63. Дар ҳолатҳои истисноӣ ва дар ҳолати шубҳа пайдо намудани аудитор нисбати поквиҷдонии роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ, мақсаднокии гирифтани маслиҳати ҳуқуқиро вобаста ба вазъи ба миён омада баррасӣ менамояд.

Масъалаҳои дигари ба сохтакорӣ алоқаманд (ниг. ба параграфи 42)

A64. Ба доираи масъалаҳои дигари ба сохтакорӣ алоқаманд, ки муҳокимаи он бо шахсони дорои ваколати роҳбарии субъект зарур аст, дохил мешавад:

– масъалаҳои ба хусусият, миқёс ва такрорёбии арзёбии воситаҳои назорат алоқаманд, ки ҷиҳати ошкор ва пешгирӣ намудани сохтакорӣ, инчунин таҳрифгариҳои ҷиддии ҳисоботи молиявӣ муқаррар гардидааст, аз тарафи роҳбарияти субъект;

– қобилияти ба таври дахлдор эътино накардани роҳбарияти субъект ба камбудиҳои ҷиддӣ ва ҳолатҳои сохтакории аз ҷониби системаи назорати дохилӣ ошкоргардида;

– аз ҷониби аудитор арзёбӣ гардидани муҳити назоратии субъект, салоҳият ва поквиҷдонии роҳбарияти субъект;

– амалҳои андешидаи роҳбарияти субъект, ки ба пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда, ба монанди интихоб ва татбиқи сиёсати муайяни баҳисобгирӣ вобаста ба кӯшиши сохтакорӣ намудани даромадҳо, ба гумроҳи бурдани истифодабарандагони ҳисоботи молиявӣ вобаста ба натиҷаҳои фаъолият ва даромаднокӣ ишора менамояд;

– масъалаҳои ба тасдиқи пурра ва комилан мувофиқи амалиётҳо алоқаманд, ки аз доираи фаъолияти муқаррарии хоҷагидории субъект берун аст.

Хабардор кардани мақомотҳои идоракунӣ ва ҳифзи ҳуқуқ (ниг. ба параграфи 43)

А65. Уҳдадориҳои касбии аудитор вобаста ба махфӣ нигоҳ доштани маълумот аз ҷониби ӯ оиди ҳолатҳои сохтакорӣ хабардор намудани тарафҳои дигарро берун аз муҳити субъект, мумкин аст манъ намуда бошад. Чунин уҳдадории аудитор вобаста аз қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқӣ ва қарорҳои мақомоти судии кишвари муайян тағйирёбанда буда, аудитор аз иҷрои ин уҳдадорӣ метавонад озод бошад. Тибқи қонунгузории баъзе аз кишварҳо аудитори муассисаи молиявӣ вобаста ба хабардор намудани мақомотҳои назоратӣ дар бораи ҳолатҳои

ошкоршудаи сохтакорӣ уҳдадор буда, тибқи меъёрҳои қонунгузории дигар кишварҳо бошад, дар сурати эътино накардани роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ нисбати таҳрифгариҳои ҷойдошта, дар ин хусус бояд мақоми ваколатдорро хабардор намояд.

А66. Бо мақсади муайян намудани самти дахлдори амалҳо дар вазъи ба миён омада ҷиҳати муқаррар намудани амалҳои минбаъда зимни баррасии ҷанбаҳои ошкоргардидаи сохтакорӣ, ки ба манфиати ҷамъиятӣ алоқамад аст, аудитор масъалаи ба даст овардани маслиҳати ҳуқуқиро бояд баррасӣ намояд.

Ҷанбаҳои ба субъектони бахши давлатӣ хос

А67. Дар бахши давлатӣ талабот вобаста ба хабардор намудан дар бораи ҳолатҳои сохтакорӣ новобаста аз ошкор гардидани он дар рафти аудит, бо дастурамалҳои махсус, ваколати аудит, конунгузорӣ ва саанадҳои меъёрии ҳуқуқӣ ба танзим дароварда мешавад.

ЗАМИМАИ 1
Намунаи омилҳои хавфи сохтакорӣ
(ниг. ба параграфи 25)

Омилҳои хавфи сохтакориҳои дар Замимаи мазкур номбаршуда намунаи хоси ҳолатҳое ба шумор мераванд, ки аудитор бо чунин ҳолатҳо ҳар вақт дучор мешавад. Намунаи ду намуди сохтакорӣ, ки аудитор ҳар сари вақт бо он дучор мегардад, яъне пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда ва азонихудкунии ғайриқонунии активҳо дар алоҳидагӣ оварда шуда, вобаста ба ҳар намуди ин сохтакориҳо омилҳои хавф дар асоси ҳолатҳои зерин, ки зимни ба миён омадани таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд дида мешаванд, таснифот карда мешавад:

(а) омили моддӣ ва фишороварӣ;

(б) собит сохтани дурустии амалҳои худ.

Новобаста аз он ки омилҳои хавф ба ҳолатҳои гуногун дахл менамоянд, онҳо танҳо ҳамчун намуна ба ҳисоб рафта, аудитор метавонад омилҳои иловагӣ ва дигар намудҳои омилҳои хавфро низ муайян намояд. Инчунин, на аз ҳамаи намунаҳои овардашуда метавонад дар ҳамаи ҳолатҳо ҷой дошта бошад. Баъзеи аз онҳо метавонад барои субъектони гуногун вобаста аз ҳаҷм, сохтори гуногуни моликият ва шароити фаъолияти онҳо аҳамияти нисбатан кам дошта, ҳамин тариқ тартиби овардашудаи намунаи омилҳои хавф аҳамияти каму беш ва ё мунтазамии ба миён омадани онро ифода наменамояд.

Омилҳои хафви бо таҳрифгариҳо алоқаманд, ки зимни пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда ба миён меоянд

Дар поён намунаи омилҳои хавфи бо таҳрифгариҳо

алоқаманд, ки зимни пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда миён меоянд, оварда мешавад.

Омили молиявӣ ва фишороварӣ

Ба субот ва даромаднокии молиявӣ шароитҳои иқтисодӣ, соҳавӣ ва истеҳсолии зерин таъсир мерасонанд:

– дараҷаи баланди рақобат ва пурра будани бозор, ки фарқияти байни нархи хариду фурӯш боис мегардад;

– ҳар сари вақт дучор шудан ба тағйиротҳои ҷиддӣ, аз ҷумлаи тағйирёбии технологӣ, аз истеъмол баромадани маҳсулот ва ё тағйири миқдорҳои фоизӣ;

– нисбатан паст гардидани талабот ва зиёд шудани шумораи муфлисшавии соҳавӣ ва ё иқтисодӣ дар маҷмӯъ;

– зарарҳои истеҳсолӣ, ки хавфи муфлисшавиро ба миён меорад, ҳабси моликият ва кашида гирифтани ногузири хусуматомез;

– воридшавии доимии манфии маблағҳои пулӣ аз фаъолияти амалиётӣ ва ё аз даст додани қобилияти пайдо намудани воситаҳои пулӣ аз фаъолияти амалиётӣ зимни пешниҳоди маълумоти якҷояи даромадҳо ва афзоиши он;

– афзоиши зуд ва ё дараҷаи ғайримуқаррарии фоиданокӣ, махсусан дар муқоиса ба дигар ширкатҳои дар ҳамин соҳа фаъолияткунанда;

– талаботҳои нави баҳисобгирии муҳосибӣ, қонунгузорӣ ва мақомотҳои идоракунӣ.

Бо мақсади иҷрои талаботҳо ва интизории тарафҳои сеюм ба роҳбарияти субъект бо сабабҳои зерин фишороварии пурзӯр карда мешавад:

– интизории таҳлилгарони сармоягузорӣ, сармоягузорони институтсионалӣ, кредиторони азим ва дигар тарафҳои берунӣ (аз ҷумлаи интизориҳои нисбатан ғайривоқеӣ ва бадқасдона) нисбат ба даромаднокӣ ва тамоюлҳо, аз қабили интизориҳои дар назар доштаи

роҳбарияти субъект тариқи пресс-релизҳо ва ҳисоботҳои нисбатан некбинона;

– зарурати ҷалб намудани маблағгузории иловагӣ аз ҳисоби ба зимма гирифтани ухдадориҳо ва ё зиёд намудани сармоя ҷиҳати нигоҳ доштани рақобатпазирӣ, маблағгузории хароҷотҳои асосӣ барои НИОКР ва хароҷотҳои асосӣ;

– мувофиқат намудан ба талаботҳои аққали биржаҳо барои иҷозати ба рӯйхатгири саҳмияҳо, пардохти ухдадориҳо ва дигар шартҳои қарздиҳӣ;

– оқибатҳои ногувори фарзияшуда ва ё воқеии пешниҳоди натиҷаҳои молиявии ғайри қаноатбахш оид ба амалиётҳои нисбатан калони пӯшиданошуда, аз қабили ҳамроҳ намудани тиҷорат ва ё ба даст овардани қарордод.

Маълумоти дастрас ба он ишора менамояд, ки ба вазъи молиявии роҳбарияти субъект ва шахсони дорои ваколати роҳбарӣ натиҷаҳои молиявии субъект бо сабабҳои зерин таъсири манфӣ расонида метавонад:

– манфиати зиёди молиявдар субъект;

– ҳиссаи зиёди подошпулии он (масалан, бонусҳо, опционҳо барои саҳмияҳо ва пардохтҳо, ки ба даромади аз дараҷаи мавҷуда зиёд асос ёфтаанд) аз расидан ба мақсадҳои барқасдона нисбат ба арзиши саҳмияҳо, натиҷаҳои фаъолияти амалиётӣ, вазъи молиявӣ ва воридоти маблағҳо вобаста мебошад;

– кафолатҳои шахсӣ нисбати қарзҳои субъект.

Фишорварии зиёд ба роҳбарияти субъект ё ҳайати фаврӣ бо мақсади расидан ба мақсадҳои молиявии аз ҷониби шахсони дорои ваколати роҳбарӣ муқарраргардида, аз ҷумла мақсадҳое, ки аз фуруш ва даромаднокӣ вобаста аст, амалӣ карда мешавад.

Имконият ва хусусияти соҳа ва фаъолияти амалиётии субъект ба пешниҳод намудани ҳисоботи молиявии

сохтакоришуда бо сабабҳои зерин имконият фароҳам меоварад:

– амалиётҳои зиёд бо тарафҳои алоқаманди аз доираи фаъолияти муқаррарӣ берун ва ё бо субъектони алоқаманд, ки мавриди аудит қарор дода нашудаанд ва ё аз ҷониби дигар ширкат аудит карда шудааст;

– мавқеи устувори молиявӣ ва ё қобилияти бартарӣ доштан дар башхи муайяни соҳа, ки ба субъект имконияти пешниҳоди шартҳои худро ба молтаъминкунандагон ва фармоишгарон фароҳам оварда, дар натиҷа ба бастани аҳдҳои ғайри дахлдор оварда мерасонад;

– активҳо, уҳдадориҳо, даромад ва хароҷот, ки ба нархгузориҳои зиёд бо истифода аз мулоҳизаҳои субъективӣ ва ё номуайянӣ асос ёфта, собит намудани онҳо мушкил аст;

– амалиётҳои зиёд, ғайримуқаррарӣ ва мураккаб, махсусан амалиётҳои наздик ба анҷоми давраи молиявӣ, ки масъалаҳои мураккабро пеш мегузорад;

– амалиётҳои зиёд, ки дар кишварҳои гуногун, муҳитҳои гуногуни корӣ ва маърифатӣ амалӣ карда шудааст;

– истифодаи миёнравҳои кордон бидуни асоснокии аниқи тиҷоратӣ;

– мавҷудияти суратҳисобҳои зиёди бонкӣ, намояндагӣ ва ширкатҳои фаръӣ дар ҳудудҳое, ки асоснокии он муайян нест.

Бо сабабҳои зерин омӯзиши (мониторинг) фаъолияти роҳбарияти субъект ҷой дошта наметавонад:

– роҳбарии субъект аз ҷониби як шахс ва ё гуруҳи начандон калон (ба ғайр аз субъектҳое, ки роҳбарии он аз соҳибмулк амалӣ карда мешавад) бидуни воситаҳои ҷубронкунандаи назорат;

– ҷой надоштани назорати самарабахш аз ҷониби шахсони дорои ваколати роҳбарӣ нисбати раванди омода

намудани ҳисоботи молиявӣ ва системаи назорати дохилӣ.

Оид ба сохтори ташкилии мураккаб ва ноустувор ҷой доштани аломатҳои зерин шаҳодат медиҳад:

– мушкилии муайян намудани ташкилот ва ё шахсе, ки пакети саҳмияҳои субъект дар дасти онҳо мебошад;

– сохтори ташкилии аз ҳад зиёд мураккаб, ки иштироки субъектони шакли моликияташон ғайримуқаррарӣ ва ё ҷой доштани зинаҳои ғайристандаритии роҳбарии субъектро тавсиф менамояд;

– корҳои ҳаррӯзаи зиёд байни аъзоёни роҳбарияти болоии субъект, мушовирон оид ба масъалаҳои ҳуқуқӣ ва шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ.

Қисматҳои системаи назорати дохилӣ бо сабабҳои зерин басанда буда наметавонад:

– омӯзиши (мониторинг) ғайри дахлдори фаъолиятнамоии воситаҳои назорат, аз ҷумла воситаи назорати автоматикунонидашуда ва воситаи назорат нисбати пешниҳоди ҳисоботи молиявии фосилавӣ (агар ҳисоботдиҳӣ ба истифодабарандагони беруна талаб карда шавад);

– корҳои зиёди ҳаррӯзаи кадрҳо ва ё ба кор гирифтани ҳайати ғайри самарабахши муҳосибот, хадамоти аудити дохилӣ ва ё департаменти технологияи иттилоотӣ;

– системаи ғайри самарабахши муҳосибӣ ва иттилоотӣ, аз ҷумла ҳолатҳои ба камбудиҳои зиёди системаи назорати дохилӣ алоқаманд.

Собит сохтани дурустии амали худ

– пешниҳоди ғайри самарбахши маълумот дар бораи арзишҳои ахлоқӣ (этикӣ) ва стандартҳои субъект, ғайри самарабахш ҷорӣ ва дастгирӣ намудан ва ё назорат аз болои риояи чунин арзишҳои ахлоқӣ (этикӣ) ва стандартҳо аз ҷониби роҳбарияти субъект ва ё ғайридахлдор паҳн намудани арзишҳои ахлоқӣ (этикӣ) ва стандартҳо;

– иштироки фаъоли аз ҳад зиёд ва ё ташвиши ба масъалаҳои молиявӣ алоқаманд набудаи аъзоёни роҳбарияти субъект зимни интихоби сиёсати баҳисобгирӣ ва муайян намудани арзишҳои муҳим;

– ҷой доштани ҳолатҳои маъмули вайрон намудани қонунҳо дар бораи қоғазҳои арзишнок ва дигар қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқӣ, даъвоҳои судӣ нисбати субъект ва роҳбарияти болоии он, шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ оиди сохтакорӣ ва риоя нагардидани қонунгузорӣ ва санадҳои меъёрии ҳуқуқӣ;

– ҳавасмандии аз ҳад зиёди роҳбарияти субъект нисбати дастгирӣ ё зиёд намудани арзиши саҳмияҳо ва ё зинаи муайяни даромадҳо;

– таҷрибаи аз ҷониби роҳбарияти субъект гирифтани уҳдадорӣ дар назди таҳлилгарон, кредиторон ва тарафҳои сеюм оиди иҷрои пешгӯиҳои баркасдона ва ғайри воқеӣ;

– қобилияти саривақт ислоҳ карда натавонистани камбудиҳои ҷиддӣ дар системаи назорати дохилӣ;

– ҳавасмандии роҳбарияти субъект ҷиҳати ифодаи усулҳои ғайридахлдори паст намудани даромадҳои тасдиқшуда бо мақсади кам гардонидани пардохтҳои андозӣ;

– арзишҳои пасти ахлоқии роҳбарияти болоии субъект;

– аз ҷониби соҳибмулк-роҳбар фарқ нагузоштан байни амалиётҳои шахсӣ ва корӣ;

– баҳсҳо байни саҳмдорон дар субъектҳои дорои шакли пӯшидаи моликият;

– кӯшишҳои доимии роҳбарияти субъект ҷиҳати асоснок намудани баҳисобгирии ҳошиявӣ ва ғайридахлдор;

– муносибати нохуб байни роҳбарияти субъект ва аудитори амалкунанда ва ё аудитори қаблӣ дар масъалаҳои зерин:

(а) баҳсҳои мунтазам вобаста ба масъалаҳои баҳисобгирии муҳосибӣ, аудит ва ё ҳисоботдиҳӣ;

(б) пешниҳоди талабҳои беасос ба аудитор вобаста ба маҳдудияти муваққатӣ нисбати ба анҷом расонидани аудит ва ё омода намудани ҳисоботи (хулоса) аудиторӣ;

(в) гузоштани маҳдудиятҳо вобаста ва дастрасӣ ба шахсон ва маълумотҳо ва ё мубодилаи самраноки маълумотҳо бо шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ;

(г) рафтори ҳукмфармононаи роҳбарияти субъект зимни ҳалли масъалаҳо бо аудитор, махсусан кушиши таъсир расонидан ба микёс корҳои аудиторӣ ва ё интихоби аъзоёни гурӯҳи корӣ оиди ба иҷрои расонидани созинома оид ба аудит.

Омилҳои хавфи ба таҳрифгариҳо алоқаманд, ки дар натиҷаи азонихудкунии ғайриқонунии активҳо ба миён омадаанд

Омилҳои хавфи ба таҳрифгариҳо алоқаманд, ки дар натиҷаи азонихудкунии ғайриқонунии активҳо ба миён меоянд, дар асоси шароитҳои зерин ба гурӯҳҳо ҷудо карда мешавад:

(а) омилҳои моддӣ ва фишороварӣ;

(б) имкониятҳо;

(в) қобилияти собит сохтани дурустии амалҳои худ.

Баъзе аз омилҳои хавф бо таҳрифгариҳо алоқаманд, ки зимни пешниҳоди ҳисоботи молиявӣ ба миён меоянд, зимни ба миён омадани таҳрифгариҳои ба азонихудкунии ғайриқонунии активҳо алоқаманд низ ҷой дошта метавонад. Масалан, мавҷуд набудани омӯзиши (мониторинг) самарабахши фаъолияти роҳбарияти субъект ва камбудиҳои системаи назорати дохилӣ зимни ҷой доштани таҳрифгариҳои ба пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда алоқаманд ва азонихудкунии ғайриқонунии активҳо низ ҷой дошта метавонад. Дар поён намунаи омилҳои хавфи ба таҳрифгариҳо алоқаманд, ки дар

натиҷаи азонихудкунии ғайриқонунии активҳо ба миён омадааст, оварда мешавад.

Омили моддӣ ва фишороварӣ

Ухдадориҳои шахсии молиявӣ ба роҳбарият ва кормандони ба воситаҳои пулӣ ва дигар активҳо дастрасӣ дошта, ки ба азонихудкунии ғайриқонунии активҳо рағбат доранд, фишор оварда метавонад.

Муносибатҳои номатлуб байни субъект ва кормандони ба воситаҳои пулӣ ва дигар активҳо дастрасӣ дошта, ки ба дуздӣ рағбат доранд, кормандони мазкурро ба собит сохтани дурустии амалҳои азонихудкунии ғайриқонунии активҳо метавонад моил намояд. Масалан, муносибатҳои номатлуб метавонад ба омилҳои зерин вобастагӣ дошта бошад:

– ихтисори шумораи кормандон;

– тағйиротҳо дар нақшаи пардохти музди маош ва мукофотпулиҳои кормандон;

– ҳавасмандкунӣ, ҷуброн ва дигар мукофотдиҳӣ, ки ба интизориҳо мувофиқат надорад.

Имкониятҳо

Ҳолат ва хусусиятҳои муайян тамоили активҳоро ба азонихудкунии ғайриқонунӣ зиёд намуда, чунин имкониятҳо зимни ҷой доштани шароитҳои зерин ба ммиён меоянд:

– мавҷуд будани ҳаҷми калони воситаҳои пулӣ дар хазина ва ё амалиёт бо ҳаҷми калони воситаҳои пулӣ;

– мавҷуд будани захираҳо дар ҳаҷми кам, вале дорои арзиши баланд ва ё баланд будани эҳтиёҷот ба он;

– активҳои осон мубодилашаванда, ба монанди облигатсиҳо, бриллиант ва чипҳои компютерӣ;

– мавҷуд будани воситаҳои асосии андозаашон хурд, ки ба фурӯш баровардани онҳо осон ас ва ё нисбати онҳо айнияткунонии ҳуқуқи молиякиятдорӣ мавҷуд нест.

Системаи номутобиқи назорати дохилӣ аз болои активҳо зонихудкунии ғайриқонунии активҳоро баланд намуда, ин ҳолат бо сабабҳои зерин дучор мегардад:

– тақсимоти номутобиқи уҳдадориҳо ва ё санҷишҳои мустақил;

– назорати номутобиқи хароҷотҳои роҳбарияти болоии субъект, ба монанди сафархарҷиҳо ва дигар маблағҳои барқароршаванда;

– назорати номутобиқи роҳбарият аз болои кормандоне, ки барои активҳо масъул мебошанд, ба монанди назорати номутобиқ ва ё омӯзиши (мониторинг) номутобиқи сохторҳои алоҳида;

– санҷиши номутобиқи хоҳишмандон аз мавқеи дастрасӣ доштани онҳо ба активҳо;

– системаи номутобиқи иҷозатдиҳӣ ва тасдиқи амалиётҳо (масалан, зимни харид);

– чораҳои воқеии номутобиқи муҳофизатӣ нисбати воситаҳои пулии нақдӣ, сармояҳо, захираҳо ва воситаҳои асосӣ;

– мавуд набудани муқоисаи пурра ва саривақтии активҳо;

– мавҷуд набудани ҳуҷҷатгузории саривақтӣ ва дахлдор вобаста ба амалиётҳо, ба монанди ба ҳисоб гирифтани баргардонии мол;

– ба рухсатии меҳнатӣ нарафтани кормандоне, ки вазифаҳои калидии назоратиро ишғол намудаанд;

– пешниҳоди номутобиқи маълумотҳо ба роҳбарияти субъект дар бораи маълумотҳои технологӣ, ки ба кормандони сохторҳои технологӣ имконияти истифодаи ғайриқонунии активҳоро муҳайё месозад;

– ҳуқуқҳои номутобиқи воситаҳои назорат вобаста ба дасрасӣ доштани онҳо ба қайдҳои автоматикикунонидашуда, санҷиши протоколҳои системаи компютерӣ.

Собит сохтани дурустии амали худ

– эътино накардан ба зарурати омӯзиш (мониторинг) ва кам намудани хавфҳои ба истифодаи ғайриқонунии активҳо алоқаманд;

– ба инобат нагирифтани воситаҳои назорати дохилӣ ҷиҳати азонихудкунии ғайриқонунии активҳо дар натиҷаи намудани бе эътиноӣ ба воситаҳои амалкунандаи назоратӣ ва ё бартараф карда натавонистани камбудиҳои маъмули системаи назорати дохилӣ;

– рафторе, ки ба қонеъ будан ва ё набудани субъект ва ё муносибати вай ба кормандон ишора менамояд;

– тағйирот дар рафтор ва ё тарзи ҳаёт, ки метавонад ба азонихудкунии ғайриқонунии активҳо ишора намояд;

– таҳаммул намудан нисбати дуздиҳои камаҳамият.

ЗАМИМАИ 2

Намунаҳои чорабиниҳои аудитории имкондошта нисбати хавфҳои арзёбишудаи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакориҳо ба миён омадааст

Дар поён намунаи чорабиниҳои аудитории имкондошта нисбати хавфҳои арзёбишудаи таҳрифгариҳои ҷиддӣ, ки дар натиҷаи сохтакорҳо ба миён омада, ба пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда ва азонихудкунии ғайриқонунии активҳо алоқаманд мебошад, оварда шуда, бо вуҷуди дар бар гирифтани маҷмӯи васеи ҳолатҳо, онҳо ҳамчун намуна ба ҳисоб рафта, ҳамчун чорабиниҳои зарурӣ ва нисбатан мусоид дар ҳар як ҳолати муайян баррасӣ карда намешавад. Инчунин, тартиби овардашудаи намунаи омилҳои хавф муҳим будани муқоиса намудани онро низ ифода наменамояд.

Баррасӣ дар зинаи тасдиқёбӣ

Муносибати мушаххас нисбати арзёбии аудитории хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд, вобаста аз намуд ва якҷоякунии омилҳои хавфи сохтакорӣ ва шароитҳо, инчунин бақияи ҳисобҳо, дараҷаи амалиётҳо, маълумотҳои молиявӣ ва қабули қарорҳо тағйирёбанда мебошад. Ба намунаи муносибати мушаххас дохил мешавад:

– ташриф овардан ба сохторҳо ва иҷрои санҷишҳои ногаҳонӣ ва бе огоҳии пешакӣ, ба монанди мушоҳида намудан аз болои барӯйхатгирӣ дар сохторҳо ва ё ба рӯйхатгирии ногаҳонии воситаҳои пули нақдӣ ба давраи муайян;

– талаб намудани гузаронидани ба рӯйхатгирӣ ба охири давраи ҳисоботӣ ва ё ба санаи наздик ба охири ин дав-

ра бо мақсади кам намудани сохтакории бақияҳо дар давраи байни ба анҷом расонидани барӯйхатгирӣ ва охири давраи ҳисоботӣ;

– тағйир додани муносибати аудиторӣ дар соли ҷорӣ, ба монанди ба роҳ мондани алоқаи шифоҳӣ бо молтаъминкунандагон ва фармошгарони асосӣ илова ба маълумотҳои хаттии ба даст оварда ва дарёфт намудани дигар маълумотҳои иловагии дахлдор;

– иҷрои азназаргузаронии муфассали проводкаҳои тасҳеҳшуда ба охири семоҳа ва ё охири сол ва санҷиши тамоми тасҳеҳҳои ошкоршудаи аз рӯи хусусият ва ҳаҷм ғайримуқаррарӣ;

– таҳлили имкониятҳои тарафҳои алоқаманд ва сарчашмаи захираҳои молиявӣ, ки иҷрои амалиётҳоро таъмин менамояд, нисбат ба амалиётҳои зиёд ва ғайримуқаррарӣ, махсусан амалиётҳои дар охири сол ва наздик ба он гузаронидашуда;

– моҳиятан иҷро намудани чорабиниҳои таҳлилию санҷишӣ бо истифода аз маълумотҳои ҷамъовардашуда, ба монанди муқоисаи фурӯш ва арзиши аслии фурӯш вобаста ба сохторҳо, самтҳои тиҷоратӣ ва ё моҳҳои интизорӣ, ки аз ҷониби аудитор ба ҳисобб гирифта шудааст;

– бо мақсади ба даст овардани фикри кормандон дар бораи хавф ва ҷавобгӯ будани воситаи назорат ба хавф, пурсиши ҳайати кормандони минтақаҳое, ки дар он хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ошкор карда шудааст;

– муҳокимаи миқёси корҳо вобаста ба хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаман бо аудитороне, ки дар намояндагиҳо, корхонаҳои фаръӣ ва дигар сохторҳои субъект аудити ҳисоботи молиявиро мегузаронанд;

– дар сурати зиёд гардидани кори экспертҳо нисбати моддаҳои муайяни ҳисоботи молиявӣ, ки дар он хавфи таҳрифгариҳои ҷиддии ба сохтакорӣ алоқаманд ҷой до-

рад, иҷрои чорабиинихои иловагӣ нисбати усул ва хулосаҳои экспертҳо бо мақсади муайян намудани асоснокии ин хулосаҳо ва ё ҷалби дигар эксперт.

– иҷрои чорабиниҳои аудиторӣ ҷиҳати таҳлили моддаҳои интихобшудаи мувозина дар оғози давраи мавриди аудит қарор додашудаи ҳисоботи молиявӣ бо мақсади арзёбии нархгузории дурандешонаи ҳисоббаробаркуниҳо ва мулоҳизарониҳо вобаста ба масъалаҳои муайян;

– иҷрои чорабиниҳо нисбати ҳисобҳо ва муқоисаҳои омода намудаи субъект, аз ҷумлаи баррасии муқосаҳои барои давраҳои фосилавӣ иҷрошуда;

– истифодаи КПА, ба монанди гирифтани маълумотҳо ҷиҳати санҷишӣ ҳолатҳои рад кунихо дар маҷмӯъ;

– санҷиши дурустии қайдҳои компютерӣ ва амалиётҳои молиявӣ;

– дарёфти далелҳои аудитории иловагӣ аз сарчашмаҳои берун аз доираи субъект.

Муносибати мушаххас нисбати таҳрифгариҳои дар натиҷаи пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда ба миён омада

Намунаи муносибатҳои мушаххас нисбат ба таҳрифгариҳои дар натиҷаи пешниҳоди ҳисоботи молиявии сохтакоришуда ба миён омада дар поён оварда мешавад.

Тасдиқи даромад

– моҳиятан иҷро намудани чорабиниҳои таҳлилӣ нисбати даромадҳо бо истифода аз маълумотҳои ҷамъ оварда шуда, ба монанди муқоисаи даромадҳои бо моҳҳо ифодаёфта, дар самти молҳо ва сегментҳои тиҷоратӣ дар тули давраи ҷории ҳисоботӣ бо нишондодҳои муқоисавии давраҳои қаблӣ. КПА зимни муайян намудани даромадҳо

ва амалиётҳои муқаррарӣ ва ғайри чашмдош низ муфид буда метавонад.

– аз тарафи молтаъминкунандагон тасдиқ намудани шартҳои муайяни қарордод ва ҷой надоштани созишномаҳои дигар, зеро чунин шартҳо ва созишномаҳо ба пешбурди дахлдори баҳисобгирӣ таъсир расонида, асосноккунии тахфифҳо ва ё давраҳо ба таври дахлдор ҳуҷҷатгузорӣ карда намешаванд. Ба чунин ҳолатҳо меъёри қабул, шарти молтаъминкунӣ ва пардохт, ҷой надоштани ухдадориҳои пардохтнашуда дар назди молтаъминкунандагон, ҳуқуқи бар гардонидани молҳо, маблағи кафолат додашудаи харида фурӯхтан, шарти даст кашидан ва ё бар гардонидани маблағҳо ва ғ. мисол шуда метавонад.

– ирсоли дархост ба ҳайати кормандон ва ё мушовири ҳуқуқӣ вобаста ба фурӯш ва ҳамлу нақл, ки наздиқ ба анҷоми давраи молиявӣ амалӣ карда мешавад, инчунин нисбат ба маълумотҳои дар даст доштаи ҳайати кормандон дар бораи ҳама гуна ҳолатҳои ғайримуқаррарии ба ин амалиётҳо алоқаманд;

– иштироки воқеӣ дар як ё якчанд сохторҳо дар охири давраи молиявӣ бо мақсади мушоҳида бурдан аз рӯи ҳамлу нақли маҳсулот ва иҷрои дигар чорабиниҳо ҷиҳати пешгирии ба фурӯш баровардани захираҳо;

– дар сурати дар шакли электронӣ коркард ва ифода ёфтани амалиётҳо, ки аз он даромад гирифта мешавад, бо мақсади муайян намудани ҳолати таъмини боварибахшии ифода гардидани чунин амалиётҳо, санҷиши воситаи назорат ба роҳ монда мешавад.

Шумораи захираҳо

– бо мақсади муайян намудани қисмҳо ва моддаҳое, ки зимни гузаронидани ба рӯйхатгирӣ ва ё баъди он муноси-

бати махсусро талаб менамояд, мавриди санҷиш қарор додани дар бораи захираҳо;

– мушоҳида ба рафти гузаронидани барӯйхатгирӣ дар сохторҳои муайян бе огоҳии пешакӣ ва ё дар як рӯз гузаронидани барӯйхатгирӣ дар ҳамаи сохторҳо;

– бо мақсади кам намудани хавфи сохтакорӣ дар давраи байни барӯйхатгирӣ ва анҷоми давраи ҳисоботӣ, гузаронидани барӯйхатгирӣ дар охири давраи ҳисоботӣ ва ё наздик ба он;

– иҷрои чорабиниҳои иловагӣ дар рафти мушоҳидаи барӯйхатгирӣ, ба монанди санҷиши дақиқи қуттиҳо, усули дар анбор нигоҳдории захираҳо, тамғагузорӣ, сифат ва ғ. Дар чунин ҳолатҳо зарурати истифодаи хизматрасониҳои экспертӣ ба миён омаданаш мумкин аст;

– муқоисаи шумораи захираҳо дар давраи ҷорӣ ба давраҳои қаблӣ аз рӯи гурӯҳҳо, дараҷаҳо ва дигар меъёрҳо ва ё муқоисаи шумораи захираҳо аз рӯи барӯйхатгирӣ бо қайдҳои системаи баҳисобгирии бефосилаи захираҳо;

– истифодаи КПА барои санҷиши натиҷаҳои барӯйхатгирӣ, ба монанди ба навъҳо ҷудо намудан аз рӯи тамғаҳои рақамӣ бо мақсади санҷиши воситаҳои назорат аз рӯи ин тамғаҳо, аз эътибор дур накардан ва такрор наёфтани он.

Арзёбиҳои роҳбарияти субъект

– истифодаи кори экспертҳо ҷиҳати арзёбии мустақил бо мақсади муқоиса бо арзёбиҳои роҳбарияти субъект;

– ба доираи шахсони пурсидашаванда ҷалб намудани кормандоне, ки ба ҳайати роҳбарикунандаи субъект ва ё муҳосибот дохил набуда бо мақсади тасдиқи қобилияти ба иҷро расонидани нақшаҳои ба арзёбӣ алоқаманд аз ҷониби роҳбарияти субъект.

Муносибати мушаххас нисбат ба таҳрифгариҳои ба азонихудкунии ғайриқонунии активҳо алоқаманд

Ҳолатҳои гуногун татбиқи муносибатҳои гуногунро талаб намуда, муносибати аудиторӣ нисбати хавфи таҳрифгариҳои ҷидди ба сохтакорӣ алоқаманд, ки натиҷаи азонихудкунии ғайриқонунии активҳо мебошад, ба бақияи муайяни ҳисобҳо ва дарҷаи амалиётҳо дахл менамояд. Бо вуҷуди имконияти татбиқи ин муносибатҳои мушаххас, миқёси корҳо аз маълумоти махсус дар бораи хавфи ошкоршудаи азонихудкунии ғайриқонунӣ вобастагӣ дорад.

Ба намунаи муносибати мушаххаси аудиторӣ нисбати ин ҳолатҳо дохил мешавад:

– барӯйхатгирии воситаҳои пулии нақдӣ ва қоғазҳои қимматнок ба охири сол ва ё наздик ба он;

– аз тарафи молтаъминкунандагон бевосита тасдиқ намудани маълумотҳо оиди ҳисобҳо (аз ҷумлаи огоҳиномаҳои қарзӣ, бар гардонидани маҳсулот ва санаи пардохтҳо) барои давраи таҳти аудит қарордошта;

– таҳлили барқароркунии ҳисобҳои аз эътибор соқитшуда;

– таҳлили камомади захираҳо аз рӯи сохторҳо ва намудҳои маҳсулот;

– муқоисаи коэффитсентҳои асосии захираҳо бо меъёрҳои соҳавӣ;

– азназаргузаронии ҳуҷҷатҳои тасдиққунанда оиди кам кардани захираҳо дар системаи баҳисобгирии бефосилаи захираҳо;

– муқоисаи рӯйхати компютерии молтаъминкунандагон бо рӯйхати кормандон ҷиҳати ошкор намудани мутобиқат доштани суроға ва рақамҳои телефон;

– иҷрои ҷустуҷуи компютерии қайдҳо оиди пардохти музди меҳнат бо мақсади ошкор намудани суроғаҳои

такрорёбишаванда, рақамҳои мушаххаси кормандон ва мақомотҳои андоз ва ё суратҳисобҳои бонкӣ;

– азназаргузаронии делоҳои шахсӣ бо мақсади ошкор намудани далелҳо вобаста ба арзёбии натиҷаҳо;

– таҳлили тахфифҳо зимни фурӯш ва бар гардонидан зимни ҷой доштани шарт ва тамоилҳои ғайримуқаррарӣ;

– тасдиқи шартҳои махсуси қарордодҳо бо тарафҳои сеюм;

– ба даст овардани далелҳо вобаста ба иҷро гардидани шартҳои қарордодҳо;

– азназаргузаронии асоснокии хароҷотҳои ҳаҷмаш калон ва ғайримуқаррарӣ;

– азназаргузаронии мавҷуд будани иҷозат барои ғирифтани қарз байни роҳбарияти субъект ва тарафҳои алоқаманд ва мувозинаи ин қарзҳо;

– азназаргузаронии дараҷа ва асоснокии ҳисоботҳо оид ба хароҷотҳо пешниҳоднамудаи роҳбарияти болоии субъект.

ЗАМИМАИ 3

Намунаи ҳолатҳои ба эҳтимолияти ҷой доштани сохтакориҳо ишоракунанда

Дар поён намунаи ҳолатҳои ишоракунанда ба эҳтимолияти ҷой доштани таҳрифгариҳои муҳими ҳисоботи молиявии ба сохтакориҳо алоқаманд оварда шудааст.

Ихтилофҳо дар нишондиҳандаҳои баҳисобгирии муҳосибӣ ҳолатҳои зеринро дар бар мегирад:

– амалиётҳои саривақт, пурра ва ба таври дахлдор ифода нашуда дар самти ҳаҷм, давраи ҳисоботӣ ба гурӯҳо ҷудокунӣ ва сиёсати субъект;

– бақия ва амалиятҳои собит ва тасдиқ нагардида;

– тасҳеҳот дар «дақиқаи охирин», ки ба ҳисоботи молиявӣ таъсири зиёд дорад;

– далели дастрасӣ доштани кормандон ба система ва қайдҳо, ки ба доираи уҳдадориҳои онҳо дохил нест;

– шикоятҳои ба аудитор дастрасшуда оиди ҳолатҳои эҳтимолии сохтакорӣ;

Ба сифати далелҳои мухолифатдошта ва ё мавҷуднабуда дохил мешавад:

– ҳуҷҷатҳои мавҷуд набуда;

– ҳуҷҷатҳои ба онҳо тағйирот ворид гардида;

– дар сурати ҷой доштани ҳуҷҷатҳои аслӣ, дастрас накардани ҳуҷҷатҳои аслӣ ва пешниҳод гардидани онҳо дар шакли нусха ва ё электронӣ;

– моддаҳои зиёди шарҳ дода нашаванда вобаста ба муқоисаҳо;

– тағйиротҳои ғайримуқаррарӣ дар мувозинат, равандҳо ва ё коэффитсиент ва муносибатҳои молиявӣ, афзоиши зуди қарздории дебиторӣ дар муқоиса ба даромад;

– ҷавобҳои номувофиқ, норавшан ва ғайри воқеии роҳбарияти субъект ва кормандони он ба дархостҳои ирсолгардида ва ё зимни гузаронидани чорабиниҳои таҳлилӣ;

– ихтилофҳои ғайримуқаррарӣ байни қайдҳои роҳбарияти субъект ва ҷавобҳои тасдиқкунанда;

– шумораи зиёди баҳисобот бурдани қарзҳо ва дигар тасҳеҳотҳои ҳисоби қарзҳои дебиторӣ;

– фарқияти байни зерҳисобҳои дебиторӣ ва ҳисоби назоратӣ ва ё байни тасдиқоти дебиторҳо ва зерҳисоби қарздориҳои дебиторӣ;

– мавҷуд набудан чекҳои пардохтӣ, агар чекҳои пардохтӣ бояд дар якҷоягӣ бо иқтибосҳои бонкӣ баргардонида шавад;

– камомади қайдҳо ва активҳои воқеӣ ба маблағҳои калон;

– далелҳои дастрас набуда ва ё мавҷуд набуда, ки ба сиёсат ва чорабинии субъект оиди ҳифзи ҳуҷҷатҳо бояд мувофиқ бошад;

– ҷавобҳои ғайридахлдор ва ё аз ҳад зиёди тасдиққуниҳо дар муқоиса ба интизориҳо;

– қобилияти пешниҳод карда натавонистани далелҳои санҷиши ситемаи тағйиротҳои воридгардида дар барномаҳо, инчунин фаъолият дар соли навбатӣ оид ба ворид намудани тағйирот ба система.

Муносибатҳои ғайримуқаррарӣ ва ҳалталаби байн аудитор ва роҳбарияти субъект масъалаҳои зеринро дар бар мегирад:

– пешниҳод накардани дастрасӣ ба қайдҳо, тавоноиҳои истеҳсолӣ, кормандони муайян, фармоишгарон, молтаъминкунандагон ва дигар шахсон, ки аз онҳо далелҳои аудиториро ба даст овардан мумкин аст;

– фишоровариии беасос аз ҷониби роҳбарияти субъект

зимни муайян намудани мухлати ҳалли масъалаҳои душвор ва баҳснок;

– шикоятҳо аз роҳбарияти субъект ҷиҳати гузаронидани аудит ва ё тарсонидани аъзоёни гурӯҳи лоиҳа, аз ҷумла бинобар арзёбии танқидонаи аудиторӣ делелҳои аудиторӣ;

– мавқуф гузоштани пешниҳоди маълумоти дархост гардида;

– дастрас нагардонидани аудитор ба файлҳои асосии электронӣ барои санҷиш бо ёрии КПА;

– рад кардан оиди пешниҳоди дастрасӣ ба амалиётҳои асосӣ, ҳайати шахсӣ ва таҷҳизоти ба технологияи иттилоотӣ алоқаманд, аз ҷумлаи ҳайати шахсӣ оид ба таъмини бехатарӣ, таҳия ва амалнамоиии система;

– нахостани илова ва кушода доданҳо дар ҳисоботи молиявӣ бо мақсади пурра ва фаҳмотар гардидани онҳо;

– нахостани ҳалли саривақтии масъалаҳо ба камбудиҳои дар системаи назорати дохилӣ ошкоргардида.

Масъалаҳои дигар:

– бо шахсони дорои ваколатҳои роҳбарӣ

– сиёсати баҳисобгирии ба меъёрҳои соҳавӣ номутобиқ

– тағйиротҳои мунтазам дар нархгузориҳои ҳисоббаробаркунӣ ва дигар ҳолатҳо;

– таҳаммул нисбати ҳолатҳои риоя нагардидани Кодекси одоб.

Международные Стандарты Высших органов аудита (ISSAI) изданы Международной организацией Высших органов аудита (INTOSAI). Дополнительная информация на сайте www.issai.org.

РУКОВОДСТВО ПО ФИНАНСОВОМУ АУДИТУ

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Данное Руководство по финансовому аудиту приближено к Международному стандарту аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности», разработанного Комитетом по международным стандартам аудита и гарантии достоверности информации (IAASB) и опубликованного Международной федерацией бухгалтеров (IFAC). МСА включён в Руководство с разрешения IFAC.

СОДЕРЖАНИЕ МСВОА/ (ISSAI) 1240

Практические указания к МСА/(ISA) 240

Общие положения 112

Введение в МСА 112

Содержание Практических указаний 112

Применимость МСА в аудите государственного сектора 113

Дополнительное Руководство по вопросам, касающимся государственного сектора 113

Общий обзор 114

Определения 116

Профессиональный скептицизм 117

Обсуждение с командой по Соглашению 118

Приложение 1: Примеры дополнительных факторов риска, вызванных мошенничеством в среде государственного сектора 124

Приложение 2: Дополнительные примеры возможных процедур аудита для принятия мер в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством в среде государственного сектора 131

Приложение 3: Дополнительные примеры обстоятельств в среде государственного сектора, которые могут указывать на возможность существования мошенничества. 139

Практические указания к МСА 240[1]

Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности

Общие положения

Данные практические указания обеспечивают дополнительное руководство по МСА/(ISA)240 – «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности». Практические указания должны применяться вместе с МСА. МСА/(ISA) 240 является применимым для аудита финансовой отчетности в период, начиная с 15 декабря 2009 года или позже. Практические указания вступают в силу с той же даты, что и МСА/(ISA).

Введение в МСА

МСА 240 рассматривает общие обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности. В особенности, стандарт поясняет как МСА 315[2] и МСА 330[3] должны применяться в связи с рисками существенного искажения вызванных мошенничеством.

Содержание Практических указаний

П1. Практические указания обеспечивают дополни-

[1] Все Практические указания применяются совместно с ISSAI 1000, «Общее введение в Руководство по финансовому аудиту INTOSAI»

[2] МСА315, «Выявление и оценка рисков существенных искажений посредством изучения организации и ее среды»

[3] МСА330, «Действия аудитора в отношении оцененных рисков».

тельное руководство для аудиторов государственного сектора относящееся к следующим аспектам:

(а) Общий обзор

(б) Определения

(в) Профессиональный скептицизм

(г) Обсуждение с командой по Соглашению

(д) Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

(е) Идентификация и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

(ж) Действия в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством

(з) Оценка аудиторских доказательств

(и) Неспособность аудитора продолжать оказание услуг по Соглашению.

(к) Информирование руководства организации и лиц, наделенных руководящими полномочиями

(л) Информирование регулирующих и правоохранительных органов.

Применимость МСА в аудите государственного сектора

П2. МСА 240 может применяться аудиторами организаций государственного сектора в роли аудиторов финансовой отчетности.

Дополнительное Руководство по вопросам, касающимся государственного сектора

П3. МСА 240 содержит руководство по применению и другой пояснительный материал, включающие специфические аспекты, относящиеся к государственному сектору в параграфах А6, А57 и А67 МСА.

Общий обзор

П4. Цели финансового аудита в государственном секторе часто более шире, чем выражение мнения о том, была ли финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой финансовой отчетности (т.е. область применения МСА).

Мандат аудита, возникающий из требований законодательства, распоряжений министерств, требований государственной политики, или решений законодательных органов могут ставить дополнительные цели.Данные дополнительные цели могут включать обязанности по аудиту и отчетности, на пример, в отношении отчетности о том, выявили ли аудиторы государственного сектора какие-либо случаи несоблюдения полномочий, включая бюджеты и систему подотчетности и/ или информирование об эффективности системы внутреннего контроля.Однако даже при отсутствии дополнительных целей, могут существовать ожидания общественности в том, чтобы аудиторы государственного сектора сообщали о несоблюдении полномочий, выявленных в ходе аудита или, информировали об эффективности системы внутреннего контроля.Данные дополнительные обязанности и риски, связанные с мошенничеством должны быть учтены аудиторами государственного сектора при планировании и исполнении аудита.

П5. Параграфы 2 и 3 МСА рассматривают характеристики мошенничества. Обычно существуют три условия при возникновении мошенничества. Данные условия часто присутствуют в государственном секторе в различных вариантах. Они включают:

• Стимул или давление (наложенное или предполагае-

мое со стороны руководства или сотрудников, предоставляющие причины для совершения мошенничества) – государственные служащие часто могут подвергаться давлению в условиях, когда необходимо оказать качественные услуги с ограниченными ресурсами и в соответствие с бюджетом.

Такая ситуация может в особенности возникнуть в жестких экономических условиях, когда существует давление по поддержанию сборов с пользователей и налоговых ставок, в результате чего стимулируется завышения доходов и занижение расходов. Также может существовать стимул расходовать существующий бюджет к концу финансового года;

• Условия для возникновения мошенничества (характерные моменты или обстоятельства, связанные с организацией, представляющие возможность совершить мошенничество) являются:

– трудности при наборе сотрудников или отсутствие достаточно квалифицированного персонала может быть более распространённой ситуацией в государственном секторе.

Результатом таких ситуаций могут быть недостатки системы внутреннего контроля, создающие условия для мошенничества.

Распространённое явление, такое как использование маленьких сумм кассовых транзакций в больших объемах в определенных государственных секторах, таких как правоохранительные органы или учреждения здравоохранения, могут привести к увеличению таких рисков. Хотя монетарная ценность может быть небольшой, такие ситуации могут привести к потере общественного доверия, ожиданий и нарушений подотчетности; и

• Усовершенствование или отношение (Поведение, характер или этические требования, которые позволяют ли-

цам оправдать причины совершения мошенничества) – достаточно низкий уровень зарплаты в государственном секторе, по сравнению с частным сектором, может дать сотрудникам повод полагать, что они могут оправдать неправомочное использование средств. Также как сказано выше, это может подорвать принципы общественного доверия, ожиданий и подотчетности.

Определения

П6. Согласно Разделу 1[1] Общих положений Лимской декларации INTOSAI *«Содержание и организация контроля являются обязательными элементами управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является выявление отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, продуктивности, результативности и экономичности в управлении финансами на допустимо более ранней стадии, с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб илиосуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем».*

Аудиторы государственного сектора, таким образом, должны оставаться бдительными во время аудита по отношению к возникновению злоупотреблений. В этом контексте, Практические указания рассматривают дополнительные определения:

[1] ISSAI1, «ЛимскаяДекларация.»

• Злоупотребление – относится к поведению, которое является ненадлежащим, в сравнении с поведением, которое благоразумный человек посчитает разумной и необходимой деловой практикой, при определенных фактах и обстоятельствах. Злоупотребление также включает неправомочное применение власти / полномочий или должности для персональных финансовых выгод или выгод для непосредственных и близких членов семьи или партнеров по бизнесу.

Злоупотребление не обязательно сопряжено с мошенничеством, нарушениями законодательства, нормативных актов, условий контракта или грантовых соглашений.

Злоупотребление является отклонением от концепции правомерности, которое относится к общим принципам устойчивым управлением финансами государственного сектора и поведения государственных служащих.

Профессиональный скептицизм

П7. Обязанности аудитора сохранять позицию профессионального скептицизма в течение аудиторской проверки, как указанно в МСА, рассматривается ISSAI 1200.

П8. Вгосударственном секторе могут существовать угрозы в отношении сохранения позиции профессионального скептицизма в ходе аудита, как описано в параграфах 12 по 14 МСА, которые включают:

• Характер личных или профессиональных отношений в результате политических процессов/ сред

• Исключительные полномочия аудиторской организации государственного сектора, влекущие за собой отсутствие конкуренции среди аудиторов и;

• В некоторых средах, отсутствие требований в регулярной ротации аудиторов.

Таким образом, аудиторы государственного сектора принимают соответственные меры по сокращению данных угроз. Такие меры могут включать введение мер предосторожности, как указанно в ISSAI 1220.

П9. При получении информации, свидетельствующей о возможном существовании злоупотреблений, аудиторы государственного сектора изучают могли ли возможные злоупотребления неблагоприятно повлиять на финансовую отчетность в значительной степени. Такие злоупотребления могут быть рассмотрены как с качественной, так и с количественной точки зрения. Аудиторы государственного сектора не предоставляют разумной уверенности выявления злоупотреблений, но рассматривают необходимость информирования о таких случаях, если это считается целесообразным.

Обсуждение с командой по Соглашению

П10. Параграф 15 МСА требует проведения обсуждения среди членов команды по Соглашению и определения партнером по Соглашению, какие вопросы должны быть сообщены тем членам команды, которые не участвуют в обсуждении. В государственном секторе обсуждение может также охватывать дополнительные цели и связанных с ними рисков существенных искажений, как изложено выше, в параграфе П4. Аудиторы государственного сектора могут привлечь аудиторов, задействованных в аудитах исполнения и другой аудиторской деятельности организации к такому обсуждению.

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

П11. Учитывая требования параграфа 17 (в) МСА,

аудиторы государственного сектора могут также запросить информацию о переписке руководства с другими государственными учреждениями, если необходимо.

П12. Учитывая требования по запросу данных у лиц, наделенных руководящими полномочиями как указано в параграфе 21 МСА, аудиторы государственного сектора могут также включить лица, ответственные за, например, министерство, членов совета директоров, или членов соответствующих законодательных комитетов.

П13. В соответствие с параграфом 22 МСА, аудитор должен оценить могут ли необычные или неожиданные взаимоотношения, выявленные в ходе проведения аналитических процедур, включая те, имеющие отношение к счетам доходов, указывать на риски существенного искажения, вызванного мошенничеством. В государственном секторе, в дополнение к счетам доходов, могут существовать и другие значимые области, требующие выполнения аналитических процедур, в зависимости от характера операций организации. Для таких целей во многих организациях государственного сектора, такие сферы как государственные закупки и гранты могут быть более существенными, чем счета доходов.

При проведении аналитических процедур аудиторы государственного сектора рассматривают/ учитывают (*уникальные)* сложности, присущие использованию кассового метода бухгалтерского учета и связанные с этим возможности по манипуляции финансовой информации.

П14. При оценке факторов риска мошенничества, как указано в параграфе 24 МСА и учитывая примеры, приведенные в Приложении 1 МСА, аудиторы государственного сектора учитывают, что дополнительные факторы

риска могут быть существенными в государственном секторе. Примеры дополнительных факторов риска мошенничества в среде государственного сектора приведены в Приложении 1 Практических указаний.

Идентификация и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

П15. В государственном секторе признание доходов может не всегда быть самой существенной областью для допущения, что существуют риски мошенничества, в соответствие с требованиями параграфа 26 МСА. Признание доходов может быть весьма существенным для налоговых органов или других ведомств, собирающих доходы, такие как государственные университеты или колледжи, больницы или регулирующие агентства, которые взымают плату за оказываемые услуги, или являются получателями донорских средств. Однако, во многих организациях государственного сектора внимание сконцентрировано на таких областях как государственные закупки и выплата грантов. Таким образом, в дополнение к признанию доходов, если необходимо, аудиторы государственного сектора могут рассматривать другие области, при допущении возникновения рисков мошенничества.

Действия в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством

П16. При планировании и выполнении дальнейших аудиторских процедур, характер, сроки и продолжительность которых являются соответствующими к оцененным рискам существенных искажений, вызванных мошенничеством на уровне утверждения, как указано в параграфе 30 МСА, а также учитывая примеры, приведенные в Прило-

жении 2 МСА, аудиторы государственного сектора принимают во внимание, что дополнительные аудиторские процедуры могут быть существенными в государственном секторе. Примеры дополнительных аудиторских процедур, существенных в среде государственного сектора приведены в Приложении 2 Практических указаний.

П17. Параграф 32 (в) МСА рассматривает значимые транзакции, не подпадающие в категорию обычных операций и работ аудируемой организации. Примеры таких транзакций в государственном секторе могут включать:

• Стимулирование экономического развития;
• Убыточные положения контрактов с профсоюзами;
• Покупка или продажа недвижимого имущества;
• Земельные свопы/ обмены;
• Предоставление удобств;
• Государственно-частное партнерство;
• Приватизация государственных услуг;
• Раннее погашение долга; и
• Правительственные гарантии или заверения по спасению (оказанию помощи) организаций частного сектора, если они имеют финансовые затруднения.

Оценка аудиторского доказательства

П18. Согласно требований параграфа 35 МСА, когда искажение выявлено, аудитор должен оценить, указывает ли такое искажение на мошенничество. Если такое указание существует, аудитор должен оценить последствия искажения. Приложение 3 МСА содержит описание обстоятельств, которые могли бы указать на возможность совершения мошенничества. Примеры дополнительных обстоятельств для государственного сектора приведены в Приложении 3 Практических указаний.

Неспособность аудитора продолжать оказание услуг по Соглашению

П19. Аудиторы государственного сектора обычно не могут выйти из аудиторского соглашения, как описано в параграфе 38 (в) МСА. Таким образом, аудиторы государственного сектора рассматривают влияние на аудиторское мнение и требования по другим формам отчетности, включая тот факт, что может ли быть целесообразным сообщить отдельно законодательным органам и/ или издать классифицированные отчеты или отчеты для служебного пользования.

Информирование руководства организации и лиц, наделенных руководящими полномочиями

П20. От аудиторов государственного сектора может потребоваться, либо они могут принять решение об информировании других сторон, таких как законодательные органы, о вопросах, рассматриваемых в параграфе 41 МСА дополнительно к лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Информирование регулирующих и правоохранительных органов

П21. Требования по сообщению о мошенничестве в государственном секторе может быть предметом особых положений мандата аудита или соответствующего законодательства, или нормативных актов, в соответствие с параграфом 43 МСА, относительно предоставления информации другим сторонам, за пределы организации. Такие стороны могут включать регулирующие и правоохранительные органы. В некоторых средах могут суще-

ствовать обязанности по информированию о признаках мошенничества органам расследования, и даже сотрудничества с такими органами, с целью установления факта совершения мошенничества или злоупотреблений. В других средах аудиторы государственного сектора могут быть обязаны сообщать об обстоятельствах, которые могут указывать на возможность мошенничества или злоупотребления компетентным юрисдикционным органам или соответствующим органам правительства или законодательства, такие как органы прокуратуры, полиции и (если необходимо по законодательству) третьим пострадавшим сторонам. Аудиторы государственного сектора должны принять меры во избежание вмешательства в потенциальные расследования или правовые действий. Аудиторы государственного сектора должны быть ознакомлены с применимым законодательством и нормативными актами в отношении отчетности, информирования и документирования признаков или подозрений на мошенничество. Более того, аудиторы государственного сектора рассматривают необходимость в получении правовых консультаций по вопросам, касающихся признаков мошенничества.

Приложение 1:

Примеры дополнительных факторов риска мошенничества в среде государственного сектора

Факторы риска мошенничества, рассмотренные в данном Приложении, являются примерами факторов, с которыми могут сталкиваться аудиторы государственного сектора. Хотя факторы риска охватывают широкий спектр ситуаций, они являются только примерами и, соответственно, аудиторы государственного сектора могут выявить дополнительные или другие факторы риска. Не все эти примеры могут быть уместными во всех ситуациях, и некоторые могут иметь большую или меньшую степень значимости в организациях государственного сектора, которые могут различаться размерами, характеристиками или обстоятельствами. Также порядок, в котором приведены примеры факторов риска не отражает их относительную значимость или частоту их возникновения.

Факторы риска, касающиеся искажений, возникающих в связи с мошеннической финансовой отчетностью

Факторы риска, которые относятся к искажениям, возникающим в связи с мошеннической финансовой отчетностью, классифицированы согласно трем существующим общим условиям:

(а) стимулы/давление;

(б) возможности;

(в) умонастроение/ способность оправдать (рационализировать) своидействия;

Стимулы / давление

Финансовая нестабильность или другие угрозы, вызванные политическими, экономическими, бюджетными условиями или условиями работы организации, такие как (или как указано ниже):

- Слабый бюджетный контроль;
- Приватизации;
- Новые программы;
- Значительные изменения существующих программ;
- Новые источники финансирования;
- Новое законодательство и нормативные акты или распоряжения;
- Стратегические решения, такие как передислокация работ;
- Программы без достаточных выделенных средств или финансирования;
- Закупка товаров и услуг в определенных отраслях, такой как оборонная;
- Передача стороннему подрядчику государственной деятельности;
- Работы, являющимися предметом специального расследования;
- Изменения в политическом руководстве;
- Частное – государственное партнерство;

Существует чрезмерное давление на руководство, для того чтобы удовлетворить требованиям или ожиданиям третьих сторон или лиц, наделенных руководящими полномочиями в следствие следующего:

- Возрастающие ожидания общественности;
- Выше чем обычные, ожидания исполнения бюджета;
- Сокращение бюджета без соответствующего сокращения ожиданий в оказании услуг;

Возможность

Характер среды государственного сектора дает возможность представления мошеннической финансовой отчетностью, которые могут возникнуть по следующим причинам;

• Закрытая среда с сильной политической системой и связями;

• Иерархическая и бюрократическая организационная структура и как следствие, культура лояльности и подчинения, созданная сильной и хорошо выстроенной цепочкой подчинения;

• Непрямые трансферты средств среди ведомств, представляющие трудности в прослеживании «денежного следа», которые склонны скрыть характер действительного размещения средств

• Государственные служащие высокопоставленных должностей, которые могут злоупотреблять своими полномочиями;

• Возможность влияния на частный сектор после завершения срока пребывания на посту, например на результаты присуждения тендеров;

• Терпимость по отношению к ошибкам в финансовой информации;

Мониторинг работы руководства может быть неэффективным в результате следующего:

• Сильные политические мотивы, связи и лояльность;

• Нестабильная политическая среда;

Существует сложная или нестабильная организационная структура, обусловленная следующими факторами:

• Большое количество филиалов и мест, занимающиеся

государственной деятельностью, например, муниципалитеты в отдаленных районах;

Компоненты внутреннего контроля являются недостаточными в результате следующего:

• Среда, затрудняющая процесс набора сотрудников и/или отсутствие достаточно квалифицированного персонала;

• Отсутствие сложных программного обеспечения ИТ и платформ, разработанных для особых нужд государственного сектора;

• Фрагментированная и не интегрированная инфраструктура ИТ;

Умонастроение / способность оправдать свои действия

• В большинстве случаев низкий уровень зарплаты в государственном секторе по сравнению с частным сектором, может стать для сотрудника причиной для оправдания мошеннических действий в отношении финансовой отчетности, особенно если имеют место стимулирующие факторы, такие как выплата премий:

• Пренебрежение к последствиям нарушения государственного законодательства, за которые в частном секторе могут повлечь наказания в виде штрафов, увольнений или заключения под стражу.

Факторы риска, возникающие из искажений, связанных с незаконным присвоением активов

Некоторые факторы риска, связанные с искажениями, вызванными мошенничеством в отношении финансовой отчетности, также могут иметь место, когда происходят искажения, вызванные незаконным присвоением активов.

Например, неэффективный мониторинг над работой руководства и слабость системы внутреннего контроля могут быть причиной существования искажений, вследствие мошенничества в отношении финансовой отчетности или незаконного присвоения активов. Примерами факторов риска, касающимися искажений, вызванных незаконным присвоением активов, являются:

Стимулы / давление

Неблагоприятные отношения между (руководством) организацией и сотрудниками с доступом к наличным средствам или другим активам, предрасположенным к кражам, может стимулировать сотрудников к незаконному присвоению таких активов. Например, неблагоприятные отношения могут быть созданы следующими условиями:

• Жесткая структура компенсаций (оплаты труда) государственногосектора которая выглядит несовместимой с ожиданиями;

• Награждение за старшинство вместоза сделанную работу

Уникальные аспекты тендерных процессов/ процессов госзакупок в государственном секторе, таких как:

• Политически чувствительные контракты;

• Конкуренция, возникающая вследствие контрактов больших объемов/ высоких цен, может создать риск возникновения взяток или откатов;

• Контракты со связанными сторонами;

• Рискованный характер определенной государственной деятельности, например оружие, природныересурсы, и т.д.

Злоупотребление властью и полномочиями:

• Взятничество при вынесении решений по чувствительным вопросам, таким как решения по предоставлению грантов или разрешения на работу, предоставление вида на жительство или гражданства;

Возможности

Определенные характеристики или обстоятельства могут повысить вероятность незаконного присвоения активов. Например, благоприятная возможность для незаконного присвоения активов может возрасти при следующих обстоятельствах:

• Несоответствие между фактическими и зарегистрированным ценами предметов старины;

• Недостатки бухгалтерского учета по кассовому методу, такие как:

– Отсутствие регистрации определенных активов;

– Недостаточные данные по принадлежности активов, таких как земля и здания

– Возможность манипуляции с периодом регистрации транзакций

– Неконтролируемый или неструктурированный переход с кассового метода на бухгалтерский учет по методу начисления.

Умонастроение / способность оправдать свои действия

• Чиновники государственного сектора не делают никаких различий между личными и государственными транзакциями, например злоупотребление государственными кредитными картами;

• Некоторые чиновники государственного сектора полагают, что их уровень полномочий оправдывает образ жизни, подобный руководителям частного сектора, когда согласованные условия оплаты их труда не достаточны для такого образа жизни.

• Терпимость к неприемлемому поведению в ситуациях, где трудно уволить или переместить сотрудников.

Приложение 2:

Дополнительные примеры возможных аудиторских процедур для рассмотрения оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством в среде государственного сектора

Особые ответные действия – искажения, вызванные мошеннической финансовой отчетностью

Примеры ответных действий применимых к государственному сектору, в дополнение к примерам приведенным для МСА могут включать:

Планирование аудита

В связи с типовым характером рисков, отмеченных в Приложении 1 Практических указаний, рассмотрение этих рисков могут подразумевать более углубленный процесс планирования. Хотя процедуры могут оставаться такими же как в частном секторе, оценка потенциально более высоких рисков может потребовать более детального тестирования.

В плане осуществления более углубленного процесса планирования можно рассмотреть следующее:

Конфликт интересов

• Создание, содержание и запросы базы данных дополнительной информации, касающейся, например, следующего:

– Сообщение о мошенничестве;

– Сообщения в средствах массовой информации;

– Дисциплинарные взыскания по отношению к штатным сотрудникам;

– Жалобы;

– Ответная реакция со стороны общественности и заинтересованных лиц;

– Связь с информацией, полученной регулирующими органами, государственными обвинителями, ведомствами по расследованию серьезных экономических преступлений или других следственных органов, если таковая считается уместной аудиторами государственного сектора.

– Информация сотрудников, занимающимися рассмотрением жалоб, информаторов, и т.д.

– Результаты судебного расследования или аудита исполнения (в особенности связанных с госзакупками и инфраструктурными инвестициями).

Процесс государственных закупок

Государственные закупки обычно регулируются множеством законов и нормативных актов. Такие законы и нормативные акты часто включают в себя подробные процедуры государственных закупок, разработанные для обеспечения того, чтобы все заинтересованные стороны, во всех отношениях, получали идентичные приглашения и равные возможности для участия в тендере.

Эти процедуры также часто разрабатываются для обеспечения того, что процедуры отбора удовлетворяют требованиям прозрачного и справедливого проведения всех тендеров. Хотя данные процедуры могут оставаться такими же, как и в частном секторе, оценка высоких рисков может потребовать более детального тестирования.

В плане осуществления более углубленного процесса планирования можно рассмотреть следующее:

Система государственных закупок

• Сделать запрос в руководство организации на предмет того, была ли система госзакупок разработана, осуществлена и работает как с приобретением товаров и услуг, так и со списанием и сдачей внаем государственного имущества.

• Внимательное изучение документации системы госзакупок на предмет каких-либо требований, которые могут привести к системе, не являющейся справедливой, беспристрастной, прозрачной, конкурентоспособной и рентабельной.

• Сравнение документации системы госзакупок с применимым законодательством и требованиями.

• Внимательное изучение документации системы госзкупок с целью определения того, взаимодействует ли данная система со стандартами или нормативными требованиями, разработанными для такой системы.

Конфликт интересов

• Посредством обсуждений с руководством организаций, а также инспекции документации системы госзакупок и Протоколов встреч тендерного комитета, проверить соблюдают ли государственные служащие по госзакупкам и другие участники следующее:

– признавали и раскрывали любой конфликт интересов, который может возникнуть;

– обходились со всеми поставщиками или потенциальными поставщиками беспристрастно;

– не использовали свои должности для личной выгоды или неправомерной выгоды другому лицу;

– не компрометировали надежность или принципиальность системы госзакупок, посредством принятия подар-

ков или пользованием гостеприимства, или других действий;

– были честны в использовании государственного имущества;

– оказывали помощь сотрудникам бухучета/ органам власти в борьбе с коррупцией или мошенничеством в системе госзакупок;

• Сделать запрос и проинспектировать, использовало ли учреждение контрольные мероприятия по сообщению о конфликте интересов и были ли эти контрольные мероприятия доведены до сведения штатных сотрудников;

• Проинспектировать всю первичную документацию для определения того, что система соответствия с этическими стандартами функционирует в течение периода проверки;

Неподобающее поведение/ Отсутствие соответствия

• Сделать запрос руководству организации на предмет того, были ли сделаны какие-либо заявления о неподобающем поведении или несоблюдении системы госзакупок в период проверки.

• Проверить тот факт, что любые случаи нарушения или несоблюдения системы госзакупок, выявленные в ходе других стадий аудиторского процесса, были сообщены и рассмотрены соответствующим образом. Также подтвердить, что соответствующие органы власти были оповещены.

• Запросить руководство организации, произошли ли какие-либо случаи совершения мошеннических действий со стороны закупщиков в конкурентной борьбе за контракт в период проверки. Если такие случаи имели место, запросить руководство сведения о том, были ли предложения таких закупщиков аннулированы;

• Если аудируемая организация использует механизм информирования о нарушениях, проинспектировать как об этих случаях сообщают и что предпринимается организацией. Обсудить и проинспектировать результаты информации о нарушениях с внутренним аудитором и проинспектировать предпринятые действия по исправлению фактов несоблюдения;

• Запросить у руководства организации сведения о том, были ли получены жалобы по процессам госзакупок/информаций от соответствующих участников в период проверки. Если такие жалобы были получены, установить какие действия были приняты.

Тестирование по существу

• Проинспектировать запись и документацию по тесту на предмет следующих фактов:

– Необычные наименования поставщиков и адреса;

– Вместо оригиналов документов (счета, заявки на закупку, и т. д.) получены копии;

– Заказы на материалы уже на руках в достаточном количестве;

– Приказы на списание материалов, вследствие их устаревания;

– Заказы на материалы, несоответствующие полномочиям и работе организации;

– Закупки, которые едва не превышают порога, требующего одобрения следующего уровня руководства (в количественном выражении)

– Закупки разбитые на части с использованием заявок, и т.д. с целью обхода существующих правил;

– Выплаты поставщикам в обход обычной системы госзакупок;

– Подписи руководителей/ инспекторов на документах,

обычно подписываемых подчиненными (таким образом не следуя общепринятой системе контроля);

– Поставщики, получающие значительную долю контрактов от организации государственного сектора;

– Цены выше рыночных, или ожидаемых рыночных цен, в особенности в случае покупки большого количества товаров;

– Образцы присужденных контрактов, которые могут указывать на то, что предложения цен меняются между поставщиками;

– Низкое качество в сочетании с высокими ценами/ высокими показателями бракованной продукции;

– Единственный источник закупок в любых значительных объёмах;

– Чрезмерное использование исключительных/ укороченных/ чрезвычайных процессов закупок.

Корректировка бюджета

• Удостовериться, что бюджетный процесс соответствует требованиям законодательства;

• Убедиться в надлежащем утверждении бюджета;

• Просмотреть процесс подготовки месячных отчетов – бюджет и фактическое исполнение:

– Изучить исключения (перерасход и недофинансирование), причины таких исключений, а также принятые меры;

– Подтвердить одобрение исключений, когда необходимо.

• Проверить любые значительные корректировки бюджета, чрезмерные передвижки средств по программам, проведенные ближе к концу года или сразу же после его окончания и их причины;

• Проверить отчет об исполнении на предмет значи-

тельного невыполнения поставленных целей, согласно стратегического плана/ значительные перерасход и недофинансирование в конце периода;

• Проверить все корректировки бюджета, произведенные ближе к концу года или после его окончания на предмет надлежащего и своевременного утверждения законодательными органами, если необходимо;

Издержки персонала

• Проверить поездки и отчеты о расходах для выявления следующего:

– Личные расходы включены;

– Требования к проживанию, питанию или приему, которые не соответствуют нормативным актам;

– Разрешение, выданное иным лицом, а не начальником, обычно выдающим его;

– Необычные или нелогичные даты, количество раз или другие детали, связанные с требуемые расходами;

• Проверить табель учета для выяснения следующего:

– Разрешение выданное не руководителем, обычно выдающее его, а другим лицом;

– Пропущенные, необычные или измененные табели учета, особенно если это повторяется в отношении одного и того же сотрудника;

– Чрезмерное или необычное количество сверхурочного времени;

– Использование необычных или несоответствующих временные коды или классификационные коды сотрудников;

• Выполнить тестирование по существу ведомостей по зарплате для выявления следующего:

– Чрезмерное или несанкционированное количество сверхурочных;

– Необычные вариации в отношении бюджетных и фактически исполненных объемов, или сезонные колебания;

– Выплаты сделаны на необычные банковские счета или счета, находящиеся в необычном месте (например более одной оплаты в период на один и тот же банковский счет может указывать на несуществующих сотрудников)

– Сравнение данных по зарплате сотрудника/ группы сотрудников на конце года со стандартным уровнем оплаты для соответствующей категории сотрудников;

• Проверить процедуры найма на работу, а также контроль и протестировать следующее:

– Объявления на замещение вакантных должностей были надлежащим образом разрешены;

– Вакантные должности были объявлены в соответствие с нормативными актами (прозрачность, открытая и справедливая конкуренция, и т.д.)

– Надлежащая практика была соблюдена при проведении процессов найма сотрудников (интервью, рекомендательные письма, возможная проверка общего состояния дел, надлежащий уровень зарплаты и т.д.)

– Если существуют какие-либо проявления близких личных отношений, предвзятое отношение и т.д., убедиться, что они были надлежащим образом рассмотрены.

– Жалобы, полученные в отношении процесса приема на работу были надлежащим образом рассмотрены;

Приложение 3:

Дополнительные примеры обстоятельств в среде государственного сектора, которые могут указывать на возможность мошенничества

Примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность того, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения, вызванные мошенничеством.

Расхождения в бухгалтерском учете

• Значительные перемещения операций/ (транзакций) между фондами и/или программами.

Необычные бюджетные процессы

• Значительные бюджетные корректировки;

• Заявки на дополнительное финансирование;

• Отсутствие утверждения бюджетных корректировок;

• Значительные объемы перерасходования или недорасходования средств;

• Информация по исполнению указывает на значительные недопоставки;

Процессы государственных закупок:

• Судебные разбирательства;

• Отсутствие законодательства по госзакупкам;

• Недавние изменения законодательства по госзакупкам;

• Сложное или неясное законодательство;

• Вовлечение значительных объемов денежных средств (таких как в области обороны);

• Инспекция регулирующих органов власти;

• Жалобы, полученные от потенциальных поставщиков

по практике несправедливого выбора при проведении тендера;

• Бывшие государственные служащие, наделенные исполнительной властью в компаниях, которые выиграли тендеры.

Гранты и финансирование доноров

• Несоответствие с требованиями предоставления гранта;

• Неясные требования предоставления гранта;

• Гранты, недостигшие первоначально запланированных получателей;

• Жалобы от запланированных получателей или заинтересованных групп;

Активы:

• Несанкционированное использование активов;

• Оборудование, являющееся предметом персонального или непрограммного использования, такие как сотовые телефоны, цифровые камеры, компьютеры, транспортные средства, инструменты и т.д.;

• Материальные активы, которые могут использоваться в личных целях или в целях перераспределения, такие как неиспользуемые или непригодные здания, пустующие земли, устаревшее оборудование, заброшенные активы, и т.д.

• Потери материалов, используемых в секретных государственных процессах, таких как документы, удостоверяющие личность и паспорта.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 240

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2009 года или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

Введение
Область применения данного МСА 144
Характеристика мошенничества 144
Ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества 145
Дата вступления в силу 147
Цели 148
Определения 148
Требования
Профессиональный скептицизм 149
Обсуждение с командой по проекту 149
Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия 150
Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством 153
Действия в ответ на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством 154
Оценка аудиторского доказательства 157
Неспособность аудитора продолжить работу над соглашением 159
Письменные представления руководства субъекта 160
Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями 161
Информирование регулирующих и правоохранительных органов 161
Документация 162

Руководство по применению и пояснительный материал

Характеристика мошенничества 164
Профессиональный скептицизм 168
Обсуждение с командой по проекту 169
Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия 171
Идентификация и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством 179
Действия в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством 181
Оценка аудиторского доказательства 192
Неспособность аудитора продолжать оказание услуг подоговору 194
Письменные представления руководства субъекта 196
Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями 197
Информирование регулирующих и правоохранительных органов 200

Приложение 1: Примеры факторов риска мошенничества 202

Приложение 2: Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством 213

Приложение 3: Примеры обстоятельств, указывающих на вероятность мошенничества 220

Введение

Область применения данногоМСА

1.Данный Международный стандарт аудита (МСА) рассматривает обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности. Если говорить точнее, он подробно останавливается на том, как МСА 315[1] и МСА330[2] должны применяться в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Характеристика мошенничества

2.Искажения финансовой отчетности могут возникнуть попричине либо мошенничества, либо ошибки. Фактором, отделяющим мошенничество от ошибки, является преднамеренный или непреднамеренный характер действия, которое привело к искажению финансовой отчетности.

3. Хотя мошенничество – это широкое юридическое понятие, в контексте МСА аудитор рассматривает мошенничество,которое вызывает существенное искажение финансовой отчетности. Аудитор имеетдело с двумя видами преднамеренных искажений: искажения, вызванные мошеннической финансовой отчетностью, и искажения, вызванные незаконным присвоением активов. Хотя аудитор может подозревать или, в редких случаях, обнаружить факт совершения мошенничества, аудитор не устанавливает факт совершения мошенничества с юридической точки зрения. (См. параграфыА1-А6).

---

[1] МСА 315, «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»

[2] МСА330, «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»

Ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества

4.Основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит на лицах, наделенных руководящими полномочиями, и на руководстве субъекта. Очень важно, чтобы руководство субъекта, под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, заняло четкую позицию в отношении предотвращения мошенничества, что может уменьшить вероятность возникновения мошенничества, а также в отношении наказания за мошенничество, что может убедить людей не совершать мошенничество по причине большой вероятности обнаруженияи наказания. Активный надзор со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, может усилить стремление руководства субъекта к созданию культуры честности и этического поведения. При выполнении обязательств по надзору лица, наделенные руководящими полномочиями, изучают потенциальные возможности руководства субъекта обойти систему контроля или оказать какое-либо иное неправомерное влияние на процесс представления финансовой отчетности. В качестве примера можно привести попыткируководства субъекта манипулировать доходами с целью оказания влияния на знания аналитиков о прибыльности и результатах деятельности убъекта.

Обязанности аудитора

5.Аудитор, проводящий аудит в соответствии с МСА, отвечает за получение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержи существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошиб-

кой. В следствие внутренних ограничений, присущих аудиту, существует неизбежный риск, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не будут обнаружены даже при надлежащем планировании и выполнении аудита в соответствии с МСА.[1]

6. Как указано в МСА 200[2], потенциальные последствия внутренних (неотъемлемого) ограничений являются особенно значительными в случае искажения, вызванного мошенничеством. Риск не обнаружения существенного искажения, возникшего по причине мошенничества, выше риска не обнаружения существенного искажения, возникшего по причине ошибки, так как при мошенничестве могут применяться сложные и тщательно организованные схемы для его сокрытия, например, фальсификация, умышленное не отражение операции в учете или намеренное искажение представлений руководства субъекта, предоставленных аудитору. Такое сокрытие может быть еще труднее обнаружить, если оно сопровождается сговором. Сговор может привести аудитора к мнению, что аудиторские доказательства являются убедительными, тогда как на самом деле они являются ложными. Способность аудитора обнаружить мошенничество зависит от таких факторов, как ловкость нарушителя, частота и масштаб манипуляций, степень сговора, относительная величина отдельных сумм, которыми пытаются манипулировать, и уровень руководства субъекта, участвующего в мошенничестве. Хотя аудитор может определить потенциальную вероятность мошенничества, ему очень трудно определить, были ли какие-либо искажения в

[1] МСА200, «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», параграф А51.

[2] МСА200, параграф А51

суждениях, таких как, например, расчетные оценки, вызваны мошенничеством или ошибкой.

7. Более того, риск, что аудитор не обнаружи тсущественные искажения, вызванные мошенничеством руководства субъекта, больше, чем риск, что аудитор не обнаружит существенные искажения, вызванные мошенничеством сотрудников, так как руководство субъекта зачастую обладает хорошими возможностями, позволяющими напрямую или косвенно манипулировать данными бухгалтерского учета, представлять мошенническую финансовую информацию, или обходить контрольные процедуры, направленные на предотвращение совершения подобных видов мошенничества другими сотрудниками.

8.При получении разумной уверенности аудитор должен придерживаться принципа профессионального скептицизма в ходе всего аудита, рассматривать возможность игнорирования руководством субъекта средств контроля и признавать тот факт, что аудиторские процедуры, эффективные для обнаружения ошибки, могут оказаться не эффективными для обнаружения мошенничества. Требования данного МСА разработаны с целью содействия аудитору в определении и оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и в разработке процедур по обнаружению такого искажения.

Дата вступления в силу

9.Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цели

10.Цели аудитора:

(а) Определить и оценить риски существенных искажений финансовой отчетности, вызванные мошенничеством;

(б) Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, посредством разработки и осуществления соответствующих ответных действий; и

(в) Предпринять соответствующие ответные действия на идентифицированное или подозреваемое в ходе аудита мошенничество.

Определения

11.Термины, используемые в Международных стандартах аудита, имеют указанные ниже значения:

(а) Мошенничество – Преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, сотрудников, или третьих сторон, имеющее признаки обмана с целью получения несправедливого или незаконного преимущества.

(б) Факторы риска мошенничества – События или условия, которые указывают на наличие стимула или давления, вынуждающего совершить мошенничество или предоставить возможность совершения мошенничества.

Требования

Профессиональный скептицизм

12. В соответствиис МСА 200 аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма, признавая возможность существования существенного искажения, вызванного мошенничеством, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности и порядочности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями. (См.параграфы А7 – А8)

13.Если у аудитора нет причин предполагать обратное, аудитор может принять записи и документы как подлинные. Но если условия, выявленные в ходе аудита, приводят аудитора к выводу, что документ может быть не подлинным или что условия документа были изменены, о чем аудитор проинформирован не был, то аудитор должен заняться дальнейшим расследованием. (См. параграф А9)

14. Если ответы на запросы, направленные руководству субъекта или лицам, наделенным руководящими полномочиями, являются противоречивыми, аудитор должен расследовать такие противоречия.

Обсуждение с командой по проекту

15. МСА 315 требует провести обсуждение среди участников команды по проекту, а также, чтобы партнер по проекту принял решение о том, о каких вопросах должны быть проинформированы те участники команды, которые не принимали участия в обсуждении. При этом обсуждении необходимо уделить особое внимание тому, каким образом и в каких областях финансовая отчетность

субъекта может быть подвержена существенному искажению, вызванном мошенничеством, включая также то, каким образом мошенничество могло бы произойти. Проводя обсуждение, члены команды по проекту должны оставить в стороне свои возможные убеждения относительно честности и порядочности руководств субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями. (См. параграфы А10-А11)

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

16. Выполняя процедуры по оценке риска и сопутствующие действия с целью получения представления о субъекте и его среде, включая систему внутреннего контроля субъекта, в соответствии с МСА 315 [1], аудитор должен выполнить процедуры, изложенные в параграфах 17–24, чтобы получить информацию, которую можно использовать для определения рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Руководств ои прочие лица субъекта

17.Аудитор должен направить запросы руководству субъекта в связи со следующими вопросами:

(а) Оценка руководством субъекта риска, что финансовая отчетность может быть существенно искажена по причине мошенничества, включая характер, масштаб и частоту таких оценок; (См. параграфы А12-А13)

(б) Процедура, используемая руководством субъекта для выявления и реагирования на риски мошенничества в субъекте, включая все специфические риски мошенниче-

[1] МСА315, параграф10.

ства, которы были выявлены руководством субъекта или которые привлекли его внимание, или сальдо счетов, кассы операций или раскрытия, в отношении которых существует вероятность возникновения риска мошенничества; (См. параграф А14)

(в) Информирование руководством субъекта лиц, наделенных руководящими полномочиями, о процедуре выявления и реагирования на риски мошенничества, используемые субъектом; и

(г) Информирование руководством субъекта, если таковое имело место, сотрудников о своих взглядах на практику ведения бизнеса и этическое поведение.

18. Аудитор должен направить запросы руководству субъекта и другим лицам субъекта, сообразно обстоятельствам, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающего субъект. (См. параграфы А15-А17)

19. Что касается тех субъектов, у которых имеется служба внутреннего аудита, аудитор должен направить апросы службе внутреннего аудита, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества,

Затрагивающих субъект, и узнать об их взглядах на риски мошенничества. (См.параграф А18)

Лица, наделенные руководящими полномочиями

20. Кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в управление субъектом, аудитор должен получить представление о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями, осу-

ществляют надзор над процедурами, используемыми руководством субъекта, чтобы определить и ответить на риски мошенничества, имеющиеся у субъекта, и системой внутреннего контроля, которую установило руководство субъекта, чтобы смягчить такие риски. (См. параграфы А19-А21)

21. Кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в управление субъектом, а дитор должен опросить лиц, наделенных руководящими полномочиями, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающих субъект. Эти опросы делаются частично для того, чтобы подтвердить ответы на запросы,которые дало руководство субъекта.

Необычные или неожиданные отношения

22. Аудитор должен оценить, могут ли необычные или не ожиданные отношения, которые были идентифицированы при выполнении аналитических процедур, включая отношения, связанные со счетами доходов, указывать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Прочая информация

23. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, указывает ли прочая информация, полученная аудитором, на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.(См. параграф А22)

Оценка факторов риска мошенничества

24.Аудитор должен оценить, указывает ли информация, полученная в результате проведения других процедур по оценке риска и сопутствующих действий, на то, что присутствует один или более факторов риска мошенничества. Несмотря на то что факторы риска мошенничества вовсе не обязательно указывают на существование мошенничества, они часто отмечались при обстоятельствах, когда мошенничество произошло, и поэтому могут указывать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством. (См.параграфы А23-А27)

Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

25. В соответствии с МСА 315 аудитор должен определить (идентифицировать) и оценить риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений для классов операций, сальдо счетов и раскрытий.[1]

26. При определении и оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, аудитор должен, основываясь на предположении осуществовании рисков мошенничества в признании доходов, оценить, какие виды доходов, доходных операций или утверждений вызывают такие риски. Параграф 47 указывает,какая документация необходима, когда аудитор приходит к заключению о том, что предположение не применимо в сложившихся обстоятельствах соглашения, и, соответственно, не определяет признание дохода как риск суще-

[1] МСА 315, параграф 25.

ственных искажений, вызванных мошенничеством. (См. параграфы А28-А30)

27. Аудитор должен рассматривать оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, как значительные риски и, соответственно, аудитор должен, если это не было сделано раньше, получить представление о соответствующих средствах контроля субъекта, включая действия по контролю, связанные с такими рисками. (См. параграфы А31-А32)

Действия в ответ на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством

Общий подход

28. В соответствии с МСА 330 аудитор должен определить общий подход в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности.[1] (См. параграф А33)

29. При определении общего подхода в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности, аудитор должен:

(а) Назначить и контролировать персонал, принимая во внимание знания, навыки и способности людей, которые будут нести значительную ответственность при выполнении соглашения, а также оценку аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, по данному соглашению; (См. параграфы А34-А35)

(б) Оценить, указывает ли выбор и применение кон-

[1] МСА 330, параграф 5.

кретных принципов учетной политики субъектом, особенно тех, которые связаны с субъективными оценками и сложными сделками, на мошенническую финансовую отчетность, которая является результатом попыток руководства субъекта манипулировать доходами; и

(в) Учесть элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур. (См.параграф A36)

Аудиторские процедуры в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений

30. В соответствии с МСА 330 аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки выполнения и масштаб которых отвечают (основаны) на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений.[1] (См. параграфы A37-A40)

Аудиторские процедуры в ответ на риски, связанные с игнорированием руководствомсубъектасредств контроля

31. Руководство субъекта находится в уникальном положении, очень удобном для совершения мошенничества благодаря наличию у руководства субъекта возможности манипулировать данными бухгалтерского учета или представить мошенническую финансовую отчетность, обойдя средства контроля, которые при других обстоятельствах функционируют эффективно. Хотя уровень риска того, что руководство субъекта обойдет средств

---

[1] МСА 330, параграф 6.

контроля, зависит от субъекта, риск присутствует во всех субъектах. Благодаря непредсказуемости способов, которые может использовать руководство субъекта с тем, чтобы обойти средства контроля, этот риск является риском существенных искажений, вызванных мошенничеством, и, таким образом, значительным риском.

32. Независимо от оценки аудитором рисков, связанных с игнорированием руководством субъекта средств контроля, аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры, чтобы:

(а) Протестировать надлежащий характер журнальных проводок, отраженных в главной книге, и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности. При разработке и выполнении аудиторских процедур для таких тестов аудитор должен:

(i) Направить запросы лицам, вовлеченным в процесс представления финансовой отчетности, о не правомерных или не обычных действиях, связанных с обработкой журнальных проводоки других корректировок;

(ii) Отобрать журнальные проводки и другие корректировки, сделанные в конце отчетного периода;и

(iii) Рассмотреть необходимость тестирования журнальных проводоки других корректировок, сделанных на протяжении периода. (См. параграфы А41-А44)

(б) Провести обзор расчетных оценок на предмет предвзятости и установить, составляет ли предвзятость, если таковая имеется, риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. При проведении такого обзора аудитор должен:

(i) Оценить, указывают ли суждения и решения, принятые руководством субъекта при формировании расчетных оценок, включенных в финансовую отчетность, даже если по-отдельности они являются разумными, на воз-

можную предвзятость состороны руководства субъекта, которая может составлять риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. И если это так, аудитор должен сделать переоценку расчетных оценок,взятых в целом; и

(ii) Выполнить ретроспективный обзор суждений и допущений руководства субъекта, связанных со значительными расчетными оценками, отраженными в финансовой отчетности предыдущего года. (См. параграфы А45-А47)

(в) Что касается значительных операций, которые выходят за рамки обычной хозяйственной деятельности субъекта, или которые являются необычными по каким-либо иным причинам, учитывая знания аудитора о субъекте и его среде и прочую информацию, полученную в ходе аудита, аудитор должен установить, дает лик оммерческое обоснование (или его отсутствие) операций основание полагать, что такие операции могли бы быть совершены в целях включения их в мошенническую финансовую отчетность или сокрытия незаконного присвоения активов. (См. параграф А48)

33. Аудитор должен установить, нужно ли аудитору, чтобы надлежащим образом отреагировать на идентифицированные риски игнорирования средств контроля руководством субъекта, выполнить другие аудиторские процедуры в дополнение к упомянутым выше (то есть, когда существуют специфические дополнительные риски игнорирования руководством субъекта средств контроля, которые не охвачены процедурами, выполняемыми в соответствии с требованиями параграфа 32).

Оценка аудиторского доказательства (См.параграф А49)

34. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, указы-

вают ли аналитические процедуры, выполненные ближе к концу аудита при формулировании общего заключения о соответствии финансовой отчетности в целом знаниям аудитора о субъекте и его среде, на ранее не признанный риск существенного искажения, вызванного мошенничеством. (См.параграф A50)

35. При выявлении искажений аудитор должен рассмотреть вопрос о том, могут ли такие искажения указывать на мошенничество. И если такие признаки присутствуют, аудитор должен рассмотреть последствия этих искажений для других аспектов аудита, особенно в том, что касается надежности представлений руководства субъекта, признавая, что случай мошенничества вряд ли будет единичным. (См. параграф A51)

36. Если аудитор выявляет искажение, существенное или нет,и уаудитора имеются основания полагать, что оно является или может быть результатом мошенничества и что руководство субъекта (особенно, старшее руководство) принимает в нем участие, то аудитор должен повторно произвести оценку рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством и их влияния на характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить в ответ на оцененные риски. Аудитор должен также рассмотреть вопрос о том, указывают ли обстоятельства или условия на возможный сговор, в котором участвуют сотрудники, руководство субъекта или третьи стороны, при рассмотрении надежности доказательства, полученного ранее. (См. параграф A52)

37. Когда аудитор подтверждает, что финансовая отчетность существенно искажена в результате мошенниче-

ства, или не способен прийти к заключению о том, содержит ли финансовая отчетность существенные искажения, вызванные мошенничеством, аудитор должен оценить последствия для аудита. (См.параграф A53)

Неспособность аудитора продолжить работу над соглашением

38. Если в результате искажения, вызванного мошенничеством или подозреваемым мошенничеством, аудитор столкнулся с исключительными обстоятельствами, ставящими под сомнение способность аудитора продолжить выполнение аудита, то аудитор должен:

(а) Установить профессиональную и правовую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования к аудитору доложить о сложившейся ситуации и лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам;

(б) Рассмотреть возможность отказа от выполнения соглашения, если такой отказ разрешен согласно применимому законодательству или нормативным актам, или; и

(в) Если аудитор отказывается от выполнения соглашения:

(i) Обсудить с руководством субъекта соответствующего уровня и лицами, наделенными руководящими полномочиями, прекращение оказания услуг по соглашению и причины такого прекращения;и

(ii) Установить, существуют ли профессиональные или юридические требования доложить лицу или лицам, которые назначили аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам, об отказе аудитора продолжать работу над соглашением и причинах такого отказа. (См. параграфы A54-A57)

Письменные представления руководства субъекта

39. Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта о том, что руководство субъекта:

(а) Подтверждает свою ответственность за разработку, внедрение, и поддержание системы внутреннего контроля с целью предотвращения и обнаружения мошенничества;

(б) Раскрыло аудитору результаты своей оценки риска существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством;

(в) Раскрыло аудитору свое знание о мошенничестве или подозреваемом мошенничестве, влияющем на субъект, с участием:

(i) Руководства субъекта;

(ii) Сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или

(iii) Других лиц, если мошенничество может оказать значительное влияние на финансовую отчетность; и

(г) Раскрыло аудитору свое знание об обвинениях в мошенничестве или подозреваемом мошенничестве, оказывающем влияние на финансовую отчетность, о которых сообщили сотрудники, бывшие сотрудники, аналитики, регулирующие органы или другие источники. (См. параграфы А58-А59)

Информирование руководства субъекта и лиц наделенных руководящими полномочиями

40. Если аудитор идентифицировал мошенничество или получил информацию, указывающую на возможное существование мошенничества, аудитор должен своевременно проинформировать об этом руководство субъекта

соответствующего уровня, чтобы поставить в известность лиц, которые несутосновную ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества, о вопросах, которые относятся к их обязанностям. (См.параграф. А60)

41. Кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом, если аудитор выявилил и подозревает мошенничество с участием:

(а) руководства субъекта;

(б) сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или

(в) каких-либо других лиц, если мошенничество оказывает значительное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен своевременно проинформировать об этих вопросах лиц, наделенных руководящими полномочиями. Если аудитор подозревает мошенничество с участием руководства субъекта, то аудитор должен сообщить о своих подозрениях лицам, наделенным руководящими полномочиями, и обсудить с ними характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, необходимых длязавершения аудита. (См.параграфы А61-А63)

42.Аудитор должен проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, о любых других вопросах, связанных с мошенничеством, которые, по мнению аудитора, относятся к их обязанностям. (См.параграф А64)

Информирование регулирующих и правоохранительных органов

43. Если аудитор выявил или подозревает мошенничество, аудитор должен установить, обязан ли он доклады-

вать о наличии мошенничества или о своих подозрениях какой-либо третьей стороне. И хотя профессиональная обязанность аудитора по соблюдению конфиденциальности информации клиента может удержать его от информирования третьих сторон, юридическая ответственность аудитора в некоторых обстоятельствах может оказаться превалирующей. (См.параграфы А65-А67)

Документация

44. Аудитор должен отразить следующие аспекты в аудиторской документации[1], фиксирующей представления аудитора о субъекте и его среде, а также оценку аудитором рисков существенных искажений в соответствии с МСА 315:[2]

(а) Значительные решения, принятые в ходе обсуждения с командой по проекту, в отношении предрасположенности финансовой отчетности субъекта к существенным искажениям, вызванным мошенничеством; и

(б) Идентифицированные и оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.

45. Аудитор должен отразить следующие аспекты в аудиторской документации, фиксирующей действия аудитора в ответ на оцененные риски существенных искажений в соответствиис МСА 330:[3]

(а) Общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки

---

[1] МСА 230,«Аудиторская документация», параграфы 8-11 и параграф А6.
[2] МСА 315, параграф 32.
[3] МСА 330, параграф 28.

выполнения и масштаб аудиторских процедур, равно как и связь этих процедур с оцененными рисками существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений; и

(б) Результаты аудиторских процедур, включая процедуры, разработанные в отношении рисков, связанных с возможностью того, что руководство субъекта может обойти средства контроля.

46. Аудитор должен отразить в рабочих документах факт информирования руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, регулирующих органов и прочих лицо мошенничестве.

47. Если аудитор пришел к заключению, что предположение о том, что существует риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, связанным с признанием дохода, неприменимо при данных обстоятельствах соглашения, то аудитор должен включить в аудиторскую документацию обоснование такого заключения.

* * *

РУКОВОДСТВО ПО ПРИМЕНЕНИЮ И ПОЯСНИТЕЛЬНЫЙ МАТЕРИАЛ

Характеристика мошенничества (См. параграф 3)

A1. Мошенничество, будь то в форме мошеннической финансовой отчетности или незаконного присвоения активов, подразумевает наличие стимула или давленияс целью вынуждения к совершению мошенничества, осознанной возможности совершить мошенничество, и способности оправдать совершение акта мошенничества. Например:

- Стимул или давление, побуждающее представить мошенническую финансовую отчетность, может иметь место, когда руководство субъекта испытывает давление либо со стороны источников внутри субъекта, либо извне, требующих достижения плановых показателей дохода (возможно, не реалистичных) или финансовых результатов – особенно, учитывая,что последствия неспособности руководства субъекта выполнить финансовые планы могут оказаться значительными. Аналогичным образом, у некоторых людей может быть стимул незаконно присвоить активы, например, потому что такие люди живут не по средствам.
- Осознанная возможность совершить мошенничество может существовать, когда человек полагает, что можно обойти систему внутреннего контроля, например, потому что такой человек занимает ответственный пост или обладает знаниями об определенных недостатках системы внутреннего контроля.
- Некоторые люди могут быть в состоянии оправдать совершение акта мошенничества. Некоторые люди обладают такой точкой зрения, характером или набором этических ценностей, которые позволяют им сознательно и

преднамеренно совершить бесчестный поступок. Однако, даже честные, при других обстоятельствах, люди могут совершить мошенничество в условиях, когда на них оказывается достаточно сильное давление.

A2. Мошенническая финансовая отчетность подразумевае намеренные искажения, включая пропущенные суммы или раскрытия в финансовой отчетности, с целью обмана пользователей финансовой отчетности. Это может быть вызвано попытками руководства субъекта манипулировать доходом, чтобы обмануть пользователей финансовой отчетности, оказывая влияние на их восприятие результатов деятельности и доходности субъекта. Такое манипулирование доходом может начаться с мелких действий или неправомерной корректировки допущений, или внесения изменений в суждения руководством субъекта. Давление и стимулы могут привести к расширению этих действий до такой степени, что они приведут к мошеннической финансовой отчетности. Такая ситуация могла бы произойти, когда вследствие давления, вынуждающего соответствовать ожидаемым объемам сбыта, или желания максимально увеличить вознаграждение, основанное на результатах деятельности, руководство субъекта преднамеренно занимает такую позицию, которая приводит к представлению мошеннической финансовой отчетности путем существенного искажения финансовой отчетности. В некоторых субъектах руководство може стремиться к занижению дохода на существенную сумму, чтобы свести к минимуму налог, или раздуванию дохода, чтобы получить банковское финансирование.

A3. Мошенническая финансовая отчетность может быть получена путем:

• Манипулирования, фальсификации (включая подлог)

или изменения данных бухгалтерского учета или подтверждающей документации, на основе которых готовится финансовая отчетность.

• Представления неверных данных или преднамеренного пропуска в финансовой отчетности событий, операций или прочей значительной информации.

• Преднамеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета по отношению к суммам, классификации, методу представления или раскрытиям.

А4. Мошенническая финансовая отчетность часто подразумевает игнорирование руководством субъекта средств контроля, которые, в противном случае, могли бы эффективно функционировать. Мошенничество может быть совершено в результате того, что руководство субъекта может обойти средства контроля следующими способами:

• Отражение фиктивных журнальных проводок, в особенности, ближе к концу отчетного периода с целью манипулирования результатами операционной деятельности или для достижения каких-либо иных целей;

• Ненадлежащая корректировка допущений и изменение суждений, используемых для оценки сальдо счетов;

• Пропуск, досрочное признание или отсрочка признания в финансовой отчетности событий и операций, возникших в течение отчетного периода;

• Утаивание или сокрытие фактов, которые могли бы повлиять на суммы, отраженные в финансовой отчетности;

• Участие в сложных операциях, структурированных таким образом, чтобы исказить финансовое положение или финансовые результаты деятельности субъекта; и

• Изменение записей и условий, относящихся к значительными необычным операциям.

А5. Незаконное присвоение активов подразумевает кражу активов субъекта и часто совершается сотрудниками на сравнительно небольшие и несущественные суммы. Однако, руководство субъекта также может незаконно присваивать активы, более того, оно обладает большими возможностями для искажения или сокрытия незаконного присвоения таким образом, чтобы его было трудно обнаружить. Незаконное присвоение активов может принимать различные формы, например:

• Растрата (например, незаконное присвоение поступлений дебиторской задолженности или перевод поступлений с закрытых счетов наличные банковские счета);

• Кража физических активов или интеллектуальной собственности (например, кража запасов для личного использования или для продажи, кража лома для перепродажи, сговор с конкурентом о раскрытии технологических данных за плату);

• Принуждение субъекта оплатить неполученные товары и услуги (например, выплаты фиктивным поставщикам «откаты» со стороны поставщиков в пользу сотрудников субъекта, отвечающих за закупки, в обмен на завышение цены, выплаты фиктивным сотрудникам); и

• Использование активов субъекта для личных целей (например, использование активов субъекта в качестве залога для получения личного займаили займа связанной стороне).

Незаконное присвоение активов часто сопровождается ложными или вводящими в заблуждение записями или документами с целью сокрытия факта пропажи активов или того, что они был использованы в качестве обеспечения по кредитам без надлежащего на то разрешения.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

А6. Обязанности аудитора субъекта государственного сектора в отношении мошенничества могут регулироваться законодательством, нормативными актами, или иными регулирующими положениями, применимыми к субъектам государственного сектора, или могут определяться мандатом аудитора. Следовательно, обязанностиа удитора субъекта государственного сектора не ограничиваются рассмотрением рисков существенных искажений финансовой отчетности, а могут также включать более широкиео бязанности по рассмотрению рисков мошенничества.

Профессиональный скептицизм (См.параграфы 12-14)

А7. Следование принципу профессионального скептицизма предусматривает постоянное вопрошание, может ли полученная информация и аудиторские доказательства указывать на наличие существенных искажений, вызванных мошенничеством. Это включает рассмотрение вопроса о надежности информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, и средств контроля, связанных с подготовкой и, в случае необходимости, обслуживанием такой информации. Учитывая характеристики мошенничества, профессиональный скептицизм аудитора особенно важен при рассмотрении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

А8. Хотя от аудитора нельзя ожидать, что он может полностью проигнорировать прошлый опыт в отношении

честности и порядочности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, соблюдение принципа профессионального скептицизма аудитором очень важно при рассмотрении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, поскольку обстоятельства могли измениться.

А9. Аудит, выполненный в соответствии с МСА, редко предусматривает необходимость подтверждения подлинности документов, равно как и от аудитора не ожидается, что он обладает соответствующими знаниями и навыками для определения подлинности[1]. Однако, если условия, выявленные в ходе аудита, приводят аудитора к мнению, что документ может быть неподлинным, или что условия в документе были модифицированы, о чем аудитор не был проинформирован, аудитор должен более подробно изучить их, например, посредством:

• Получения подтверждения непосредственно от третьей стороны.

• Использования работы экспертов для оценки подлинности документов.

Обсуждение с командой по проекту (См.параграф 15)

А10. Обсуждение предрасположенности финансовой отчетности субъекта к существенным искажениям, вызванным мошенничеством, с командой по проекту:

• Предоставляет возможность более опытным участникам команды по проекту поделиться своим пониманием того, каким образом и в каких областях финансовая отчетность может быть предрасположенной к существенным искажениям, вызванным мошенничеством.

---

[1] МСА 200, параграф

• Позволяет аудитору определить надлежащие действия в ответ на такую предрасположенность, а также определить, какие члены команды по проекту проведут те или иные аудиторские процедуры.

• Позволяет аудитору определить, как члены команды по проекту будут проинформированы о результатах аудиторских процедур и как поступить с любыми заявлениями о мошенничестве, которые могут попасть в поле зрения аудитора.

A11. Обсуждение может включать такие вопросы, как:

• Обмен мнениями среди членов команды по проекту о том, как и где финансовая отчетность субъекта, по их мнению, может быть предрасположена к существенным искажениям, вызванным мошенничеством; о том, как руководство субъекта может совершить и скрыть представление мошеннической финансовой отчетности; а также о том, каким образом могут быть незаконно присвоены активы субъекта.

• Рассмотрение обстоятельств, которые могут указывать на манипулирование доходами, и методов, которые может использовать руководство субъекта для манипулирования доходами, что может привести к мошеннической финансовой отчетности.

• Рассмотрение известных внешних и внутренних факторов, влияющих на субъект, которые могут создать стимул или давление на руководство субъекта или другие лица с целью совершения мошенничества, предоставления возможности совершения мошенничества, а также указывать на культуру или среду, предоставляющую руководству субъекта или другим лицам возможность оправдать совершение мошенничества.

• Рассмотрение участия руководства субъекта в надзоре за сотрудниками, имеющими доступ к наличным де-

нежным средствам и другим активам, в отношении которых существует опасность незаконного присвоения.

• Рассмотрение необычных или необъясненных изменений в поведении или стиле жизни руководства субъекта или сотрудников, которые привлекли внимание команды по проекту.

• Акцент на важности поддержания надлежащего умонастроения на протяжении всего аудита в отношении возможности существенного искажения, вызванного мошенничеством.

• Рассмотрение типов обстоятельств, которые, в случае их возникновения, могут указывать на возможность мошенничества.

• Рассмотрение вопроса о том, как элемент непредсказуемости может быть учтен при определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.

• Рассмотрение аудиторских процедур, которые могут быть выбраны в ответ на вероятность того, что финансовая отчетность субъекта может быть предрасположена к существенным искажениям, вызванным мошенничеством, и определение более эффективных в этой связи аудиторских процедур.

• Рассмотрение всех заявлений о мошенничестве, которые привлекли внимание аудитора.

• Рассмотрение риска игнорирования руководством субъекта средств контроля.

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

Запросы руководству субъекта, оценка руководством субъекта риска существенных искажений, вызванных мошенничеством (См.параграф 17(а))

A12. Руководство субъекта несет ответственность за систему внутреннего контроля субъекта и за подготовку финансовой отчетности. Следовательно, аудитор должен направить руководству субъекта запросы о собственной оценке руководством субъекта рисков мошенничества и существующих средствах контроля, направленных на предотвращение и обнаружение этих рисков. Характер, масштаб и периодичность оценки руководством субъекта таких рисков и средств контроля варьируется в зависимости от субъекта. В некоторых субъектах руководство может проводить подробную оценку ежегодно или в ходе постоянного мониторинга. В других субъектах оценка руководством субъекта может носить менее формальный характер и проводиться реже. Характер, масштаб и периодичность оценки, проводимой руководством субъекта, также является частью знания аудитора о контрольной среде субъекта. Например, тот факт, что руководство субъекта не оценило риск мошенничества, может, при некоторых обстоятельствах, указывать на то, что руководство субъекта придает недостаточное значение системе внутреннего контроля.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A13.В некоторых субъектах, особенно в малых субъектах, при оценке основное внимание руководства субъекта может быть направлено на риски мошенничества сотрудников или риски не законного присвоения активов.

Процесс, используемый руководством субъекта для идентификации рисков мошенничества иреагированияна такие риски (См. параграф 17(б))

A14. Что касается субъектов с географически диверси-

фицированным расположением подразделений, процесс, используемыйруководством субъекта, может включать различные уровни мониторинга действующих подразделений или сегментов бизнеса. Руководство субъекта могло также определить конкретные действующие подразделения или сегменты бизнеса, в отношении которых существование риска мошенничества наиболее вероятно.

Запросы руководству субъекта и другим лицам в структуре субъекта (См. параграф 18)

А15. Запросы, направленные аудитором руководству субъекта, могут предоставить полезную информацию о риске существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством сотрудников. Однако, такие запросы навряд ли предоставят полезную информацию о риске существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством руководства субъекта. Запросы, направленные другим лицам в структуре субъекта, могут предоставить таким лицам возможность передать аудитору информацию, которая не может быть передана другими способами.

А16. В качестве примеров других лиц в структуре субъекта, которым аудиторы могут направить прямые запросы о существовании или подозрениях в отношении мошенничества, можно назвать:

- Оперативный персонал, не участвующий непосредственно в процессе представления финансовой отчетности.
- Сотрудники с разным уровнем полномочий.
- Сотрудники, участвующие в инициировании, обработке и отражении сложных или не обычных операций, а

также лица, осуществляющие надзор или мониторинг деятельности таких сотрудников;

• Штатный советник по юридическим вопросам субъекта.

• Старший сотрудник по этике или лицо, занимающее эквивалентную позицию.

•Лицо или лица, отвечающие зарешение вопросов, связанных с заявлениями о мошенничестве.

A17. Руководство субъекта часто имеет больше возможностей для совершения мошенничества. Соответственно, оценивая ответы руководства субъекта на запросы и следуя при этом принципу профессионального скептицизма, аудитор может счесть необходимым подтвердить ответы на запросы с помощью другой информации.

Запросы службе внутреннего аудита (См. параграф 19)

A18. МСА 315 и МСА 610 устанавливают требования и предоставляют руководство по аудиту субъектов, у которых есть служба внутреннего аудита.[1] При выполнении требований указанных МСА в контексте мошенничества аудитор может направить запросы о конкретной деятельности службы внутреннего аудита, включая, например:

• Процедуры, если таковые имеются, выполненные внутренними аудиторами в течение года с целью обнаружения мошенничества.

• Предприняло ли руководство субъекта удовлетворительные действия в ответ на результаты таких процедур.

---

[1] МСА315, параграф 23, и МСА610 «Использование работы внутренних аудиторов».

Получение представления о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями, осуществляют надзор (См. параграф 20)

A19. Лица, наделенные руководящими полномочиями, субъекта несут ответственность по надзору за системами мониторинга рисков, финансового контроля и соответствия законам. Во многих странах практика корпоративного управления достаточно хорошо разработана, и лица, наделенные руководящими полномочиями, играют активную роль в надзоре за оценкой субъектом рисков мошенничества и за системой внутреннего контроля. Так как ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта варьируется в зависимости от страны и субъекта, очень важно, чтобы аудитор имел представление о круге их полномочий, что позволит аудитору получить знание о надзоре, осуществляемом соответствующими лицами[1].

A20. Получение представления о надзоре, осуществляемом лицами, наделенными руководящими полномочиями, может предоставить информацию о предрасположенности субъекта к риску мошенничества с участием руководства субъекта, адекватности системы внутреннего контроля, компетентности и порядочности руководства субъекта. Аудитор может получить это знание путем выполнения таких процедур как посещение собраний, на которых проводятся обсуждения, изучение протоколов собраний, или опрос лиц, наделенных руководящими полномочиями.

---

[1] МСА260, параграфы A1-A8, обсудите вопрос о том, с кем связывается аудитор, если структура управления субъектом четко не определена.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A21. В некоторых случаях все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс суправления субъектом. Это может иметь место в субъекте малого бизнеса, где единственный владелец управляет субъектом и никто больше не выполняет функции управления. В этих случаях у аудитора обычно нет необходимости выполнять какие-либо действия, потому что нет никакого надзора, осуществляемого отдельно от руководства субъекта.

Рассмотрение прочей информации (См.параграф 23)

A22. В дополнение к информации, полученной в результате применения аналитических процедур, прочая информация, полученная о субъекте и его среде, может оказаться полезной при определении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Обсуждение с участниками команды может предоставить полезную информацию для определения таких рисков. Кроме того, информация, полученная в результате проведения аудитором процедур по принятию клиента и сохранению отношений с клиентом, а также опыта, приобретенного при работе над другими проектами для субъекта, например, соглашениями по обзору промежуточной финансовой информации, может оказаться уместной при определении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Оценка факторов риска мошенничества (См.параграф 24)

A23.Тот факт, что мошенничество обычно скрывают,

усложняет его обнаружение. Однако, аудитор может определить события или условия, указывающие на существование стимула или давления с целью совершения мошенничества или предоставления возможности для совершения мошенничества (факторы риска мошенничества). Например:

- Необходимость соответствовать ожиданиям третьих сторон, чтобы получить дополнительное капитальное финансирование, может создать давление с целью совершения мошенничества;
- Предоставление значительных бонусов по достижении не реальных прогнозов по доходам может создать стимул с целью совершения мошенничества; и
- Не эффективная контрольная среда может создать возможность для совершения мошенничества.

А24. Факторы риска мошенничества очень трудно отсортировать по степени важности. Значимость факторов риска мошенничества может варьироваться. Некоторые из этих факторов могут присутствовать в субъектах, где специфические условия не указывают на риск существенных искажений. Соответственно, аудитор должен использовать профессиональное суждение при определении того, присутствуют ли факторы риска мошенничества и должны ли они учитываться при оценке рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством.

А25. Примеры факторов риска мошенничества, связанных с мошеннической финансовой отчетностью и не законным присвоением активов, представлены в Приложении 1. Эти примеры факторов риска классифицируются на базе трех условий, обычно присутствующих там, где отмечается мошенничество:

• Стимули давление с целью совершения мошенничества;

• Осознанная возможность совершения мошенничества; и

• Возможность оправдать акт мошенничества.

Для аудитора может оказаться невозможным наблюдать факторы риска, указывающие на мировоззрение, позволяющее оправдать акт мошенничества. Однако, аудитору може быть известно о существовании такой информации. Хотя факторы риска мошенничества, описанные в Приложении 1, охватывают широкий диапазон ситуаций, с которыми могут столкнуться аудиторы, это только лишь примеры, и могут существовать также и другие факторы риска.

А26. Размер, сложность и структура собственности субъекта оказывают значительное влияние на рассмотрение факторов риска мошенничества. Например, вслучае крупного субъекта могут существовать факторы, которые в целом ограничивают возможность не надлежащего поведения руководства субъекта, например:

• Эффективный надзор со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями.

• Эффективная служба внутреннего аудита.

• Существование и выполнение формального кодекса поведения.

Более того, факторы риска мошенничества, рассматриваемые на уровне функционирования какого-либо сегмента бизнеса, могут предоставить информацию несколько иного рода, чем та, которая является результатом рассмотрения этих факторов на уровне субъекта в целом.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A27. В случае субъекта малого бизнеса некоторые или все эти факторы могут оказаться неприемлемыми или менее важными. Например, у малого субъекта может и не быть кодекса поведения, оформленного в письменном виде, но может быть установлена культура, делающая акцент на важности порядочности и этического поведения в устной форме и наличном примере руководства субъекта. Руководство субъекта в лице одного человека в субъекте малого бизнеса, как правило, само по себе, не указывает на то, что руководство субъекта не может демонстрировать и передавать принципы надлежащего отношения к системе внутреннего контроля и процессу подготовки и представления финансовой отчетности. В некоторых субъектах требование санкции руководства субъекта компенсирует средства контроля, которые в других обстоятельствах были ли слабыми, и снижает риск мошенничества сотрудников. Однако, руководство субъекта в лице одного человека потенциально является недостатком в системе внутреннего контроля, поскольку руководство субъекта может обойти средства контроля.

Идентификация и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

Риски мошенничества при признании дохода (См. параграф 26)

A28. Существенные искажения, вызванные представлением мошеннической финансовой отчетности в части признания доходов, часто происходят по причине завышения доходов посредством, например, досрочного признания доходов или отражения фиктивных доходов. Это

также может быть следствием занижения доходов посредством, например, неправомерного переноса доходов на последующие периоды.

A29. Риски мошенничества при признании дохода вне которых субъектах могут быть выше, чем в других. Например, на руководство субъекта может быть оказано давление, или руководству субъекта могут быть предоставлены стимулы с целью подготовки мошеннической финансовой отчетности посредством неправомерного признания дохода в случае котируемого субъекта, когда, например, результаты деятельности оцениваются в пересчете на ежегодный прирост дохода или прибыльность. Аналогичным образом, например, могут существовать более высокие риски мошенничества при признании дохода в случае субъектов, которые генерируют существенную часть доходов через продажи за наличный расчет.

A30. Предположение о существовании рисков мошенничества при признании дохода может быть опровергнуто. Например, аудитор может прийти к заключению, что несуществует никакого риска существенных искажений, вызванных мошенничеством, при признании дохода в случае, когда отмечается только один вид простых доходных сделок, например, доход от аренды одного объекта арендуемой собственности.

Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и знание соответствующих средств контроля субъекта (См. параграф 27)

A31. Руководство субъекта может вынести суждения по характеру и масштабу средств контроля, которые оно со-

бирается внедрить, а также в отношении характера и масштаба рисков, которые оно намеревается принять (внедрить).[1] При определении, какие средства контроля следует внедрить с целью предотвращения и обнаружения мошенничества, руководство субъекта рассматривает риски того, что финансовая отчетность может быть существенно искажена в результате мошенничества. В рамках рассмотрения этого вопроса руководство субъекта может прийти к заключению, что внедрение и поддержание какого-либо определенного средства контроля с целью снижения рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, является неэффективным с точки зрения затрат.

А32. Для аудитора, поэтому, важно получить представление о средствах контроля, которые руководство субъекта разработало, внедрило и поддерживает с целью предотвращения и обнаружения мошенничества. При этом аудитор может узнать, например, что руководство субъекта сознательно приняло решение о принятии рисков, связанных с недостаточным разделением обязанностей. Полученная в результате информация может также оказаться полезной при определении факторов риска мошенничества, которые могут затронуть оценку аудитором рисков того, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения, вызванные мошенничеством.

Действия в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством

Общий подход (См. параграф 28)

А33. Определение общего подхода в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошен-

[1] МСА315, параграф А48.

ничеством, как правило, предполагает рассмотрение вопроса о том, как общее проведение аудита может отразить большую степеньпрофессионального скептицизма, например, посредством:

• Повышенной чувствительности при выборе характера и масштаба документации, которая должна быть исследована с целью подтверждения существенных операций.

• Признания необходимости подтвердить объяснения или представления руководства субъекта относительно существенных вопросов. Это также предполагает рассмотрение вопросов более общего характера помимо прочих запланированных специфических процедур; эти вопросы включают аспекты, перечисленные в параграфе 29, которые обсуждаются ниже.

Назначение персонала и надзор за персоналом (См. параграф 29(а))

А34. Аудитор может ответить на выявленные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, например, путем назначения дополнительных людей, обладающих специализированными навыками и знаниями, таких как судебные эксперты и эксперты в области информационных технологий, или назначения более опытных людей для работы над проектом.

А35. Масштаб надзора отражает оценку аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и компетенции участников команды по проекту, выполняющих работу.

Элемент непредсказуемости при выборе аудиторских процедур (См. параграф 29(в))

А36. Очень важно учитывать элемент непредсказуемо-

сти при выборе характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, поскольку лица субъекта, которые знакомы с аудиторскими процедурами, как правило, выполняемыми в рамках соглашения, имеют больше возможностей для сокрытия мошеннической финансовой отчетности. Это может быть достигнуто, например,путем:

• Выполнения процедур проверки по существу в отношении отобранных сальдо счетов и утверждений, которые не тестировались в связи с их существенностью или рисками.

• Корректировки сроков проведения аудиторских процедур по сравнению с ожидаемыми сроками.

• Использования различных методов выборки.

• Выполнения аудиторских процедур в различных местоположениях или в тех же местоположениях без предварительного объявления.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений (См. параграф 30)

A37. Аудиторский подход в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений может включать следующие изменения характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур:

• Может возникнуть необходимость в изменении характера аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, с целью получения более надежных или уместных при данных обстоятельствах аудиторских доказательств или получения дополнительной подтверждающей информации. Это может повлиять и на типа удиторских

процедур, которые необходимо выполнить, и на их сочетание. Например:

○ Физическое наблюдение или инспектирование определенных активов может стать более важным, или аудитор может принять решение об использовании компьютеризированных приемов аудита для сбора большего количества доказательств в отношении данных, содержащихся в значительных отчетах или файлах электронных операций.

○ Аудитор может разработать процедуры для получения дополнительной подтверждающей информации. Например, если аудитор определил, что руководство субъекта испытывает давление с целью выполнения прогнозов подоходам, может существовать дополнительный риск, что руководство субъекта завышае продажи путем подписания договоров на продажу на условиях, не предусматривающих признание дохода, или путем выставления счетов до доставки. При таких обстоятельствах аудитор может, например, разработать внешние подтверждения не только для подтверждения сумм задолженностей, но и для подтверждения условий договоров на продажу, включая дату, права возврата и сроки поставки. Кроме того, аудитор может счесть целесообразным дополнить эти внешние подтверждения опросом нефинансового персонала субъекта об изменениях в договорах на продажу и условиях поставки.

• Может потребоваться модификация сроков выполнения процедур проверки по существу. Аудитор может прийти к заключению, что выполнение тестирования по существу на конец периода или ближе к этой дате будет более эффективным в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Аудитор может заключить, что, учитывая данные риски умышленных искажений или манипулирования, аудитор-

ские процедуры, предназначенные для переноса аудиторских заключений с промежуточной даты на конец периода, могут быть не эффективными. И наоборот, поскольку намеренное искажение, например, искажение по причине не надлежащего признания доходов, может быть совершено в промежуточный период, аудитор может принять решение о применении процедур проверки по существу в отношении операций, имевших место ранее в течение отчетного периода или в течение всего отчетного периода.

• Объем применяемых процедур отражает оценку рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Например, может потребоваться увеличение объема выборки или выполнение более детальных аналитических процедур. Также компьютеризированные приемы аудита позволяют выполнить более обширное тестирование файлов электронных операций и счетов. Эти компьютеризированные приемы аудита могут использоваться для выборки операций из основных электронных файлов, сортировки операций со специфическими характеристиками или тестирования всей совокупностив место выборки.

А38. Если аудитор идентифицировал риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, который влияет на количество запасов, проверка учетных записей по запасам может помочь при определении место положения или статей, которым необходимо уделить особое внимание в ходе проведения инвентаризации или после ее завершения. Такая проверка может привести к решению о необходимости наблюдения за инвентаризацией в определенных место положениях без предварительного предупреждения или проведения инвентаризации во всех место положениях в один день.

A39.Аудитор может идентифицировать риск существенного искажения, вызванного мошенничеством, которое затрагивает некоторы есчета и утверждения, включая оценку активов, оценки, связанные с конкретными операциями (такими как приобретение, реструктуризация или отчуждение сегмента бизнеса), и другие значительные начисленные обязательства (такие как обязательства по пенсионными прочим вознаграждениям по окончании трудовой деятельности или обязательства по восстановлению окружающей среды). Риск также может быть связан со значительными изменениями в допущениях в отношении повторяющихся оценок. Информация, собранная в ходе получения представления о субъекте и его среде, может помочь аудитору при определении разумности таких оценок, сделанных руководством субъекта, а также суждений и допущений, лежащих в их основе. Ретроспективный обзор подобных суждений и допущений руководства субъекта, которые применялись в прошлые периоды, также может предоставить знание об обоснованност и суждений и допущений, подтверждающих оценки руководства субъекта.

A40. Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, включая примеры, иллюстрирующие учет элемента непредсказуемости, представлены в Приложении 2. Приложение включает примеры подходов в ответ на оценку аудитором рисков существенных искажений, вызванных представлением мошеннической финансовой отчетности, включая мошенническую финансовую отчетность, которая является результатом не правомерного признания доходов и незаконного присвоения активов.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на риски, связанные с игнорированием руководством субъекта средств контроля

Журнальные проводки и прочие корректировки (См.параграф 32(а))

А41. Существенные искажения финансовой отчетности, вызванные мошенничеством, часто возникают из-за манипуляций в процессе представления финансовой отчетности путем не надлежащих или не санкционированных журнальных проводок. Это может происходить на протяжении всего года или в конце периода, либо может быть сделано путем корректировки руководством субъекта сумм, отраженных в финансовой отчетности и не отраженных в журнальных проводках, например, посредством консолидирующих корректировок и реклассификации.

А42. Далее, рассмотрение аудитором рисков существенных искажений, связанных с неправомерным «пересиливанием» средств контроля над журнальными проводками, также очень важно, поскольку автоматизированные процессы и средства контроля могут уменьшить риск не преднамеренной ошибки, но не исключают риск, что люди могут неправомерно «пересилить» такие автоматизированные процессы, например, путем изменения сумм, которые автоматически передаются в главную книгу или в систему финансовой отчетности. Кроме того, при использовании информационных технологий для автоматической передачи информации в информационных системах может не остаться видимого доказательства такого вмешательства.

А43. В целях определения и выбора журнальных проводок и прочих корректировок для тестирования, а также определения надлежащего метода проверки подтверждающей информации о выбранных статьях, аудитор должен рассмотреть следующее:

• Оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством–наличие факторов риска мошенничества и прочей информации, полученной при оценке аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, может помочь аудитору определить конкретные классы журнальных проводоки прочих корректировок для тестирования.

• Средства контроля, которые были внедрены в отношении журнальных проводок и прочих корректировок – эффективные средства контроля над подготовкой и отражением журнальных проводок и прочих корректировок могут уменьшить масштаб необходимого тестирования по существу при условии, что аудитор протестировал эффективность функционирования средств контроля.

• Процесс представления финансовой отчетности субъекта и характер доказательств, которые могут быть получены – для большинства субъектов обычная обработка операций предусматривает сочетание ручных и автоматизированных процедур. Аналогичным образом, обработка журнальных проводоки прочих корректировок может предусматривать использование ручных и автоматизированных процедур и средств контроля. При использовании информационных технологий в процессе представления финансовой отчетности, журнальные проводки и прочие корректировки могут существовать только в электронной форме.

• Характеристики мошеннических журнальных проводок или прочих корректировок – неправомерные журналь-

ные проводки или прочие корректировки часто имеют уникальные отличительные характеристики. Такие характеристики могут включать проводки (а) по несвязанным, необычным или редко используемым счетам, (б) сделанные лицами, обычно не осуществляющими журнальные проводки, (в) отражённые в конце периода или закрывающие проводки, которым нет объяснения, или которые не были описаны, (г) осуществленные либо до либо в ходе подготовки финансовой отчетности, по которым не указаны номера счетов, или (д) содержащие округленные значения или последовательные конечные цифры.

• Характер и сложность счетов–неправомерные журнальные проводки или корректировки могут быть применены в отношении счетов, (а) содержащих сложные или не обычные по характеру операции, (б) содержащих значительные оценки и корректировки на конец периода, (в) подверженных искажениям в прошлом, (г) сверка которых не была своевременно произведена, или содержащих расхождения, сверка которых не была произведена, (д) содержащих внутри групповые операции, или (е) каким-либо иным образом связанных с выявленными рисками существенного искажения, вызванного мошенничеством. В ходе аудита субъектов, подразделения которых расположены в различных местах, или субъектов, имеющих несколько компонентов, аудитор должен рассмотреть необходимость выбора журнальных проводок из этих подразделений или компонентов.

• Журнальные проводки или прочие корректировки, выходящие за рамки обычной хозяйственной деятельности – нестандартные журнальные проводки могут быть не охвачены системой внутреннего контроля в той же степени,что повторяющиеся журнальные проводки, используемые для отражения таких операций как, например, ежемесячные продажи, закуп и выплаты наличными.

A44. Аудитор использует профессиональное суждение при определении характера, сроков и масштаба тестирования журнальных проводоки прочих корректировок. Однако, поскольку мошеннические журнальные проводки и прочие корректировки зачастую проводятся вконце отчетного периода, параграф 32 (а) (ii) требует, чтобы аудитор отобрал журнальные проводки и прочие корректировки, проведенные в это время. В тоже время, поскольку существенные искажения финансовой отчетности, вызванные мошенничеством, могут возникать на протяжении всего периода и происходить на фоне значительных усилий по сокрытию мошенничества, параграф 32 (а) (iii) требует, чтобы аудитор рассмотрел необходимость тестирования журнальных проводок и прочих корректировок напротяжении всего периода.

Расчетные оценки (См.параграф 32(б))

A45. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства субъекта вынести ряд суждений или допущений, влияющих на значительные расчетные оценки, и отслеживать обоснованность таких оценок на постоянной основе. Мошенническая финансовая отчетность часто сопровождается намеренным искажением расчетных оценок. Это может быть достигнуто, например, путем занижения или завышения всех провизий или резервов одними тем же способом, предназначенным, чтобы выровнять доходы за два или более отчетных периодов или достичь обозначенного уровня дохода с целью обмана пользователей финансовой отчетности посредством влияния на их восприятие результатов деятельности и доходности субъекта.

A46. Цель выполнения ретроспективного обзора суждений и допущений руководства субъекта, связанных с о

значительными расчетными оценками, отраженными в финансовой отчетности предшествующего года, состоит в том, чтобы определить, имеются ли признаки возможной предвзятости со стороны руководства субъекта. Обзор не ставит своей целью подвергнуть сомнению профессиональные суждения аудитора, сделанные в предыдущем году, которые были основаны на информации, доступной на тот момент времени.

А47. МСА 540[1] также требует провести ретроспективный обзор. Такой обзор проводится как процедура по оценке риска с целью получения информации об эффективности процесса оценки, используемого руководством субъекта в предыдущем периоде, аудиторского доказательства в отношении результата оценки, или, если необходимо, последующей переоценки расчетных оценок предыдущего периода, которые имеют отношение к расчетным оценкам текущего периода и аудиторскому доказательству в отношении таких вопросов, как неопределенность оценки, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности. С практической точки зрения, обзор аудитором суждений и допущений руководства субъекта на предмет предвзятости, которая может составлять риск существенного искажения, вызванного мошенничеством, в соответствии с данным МСА, может быть выполнен в сочетании с обзором, требуемым МСА 540.

Коммерческое обоснование значительных операций (См. параграф 32(в))

А48. В числе признаков, которые могут указывать на то, что значительные операции, выходящие за рамки

[1] МСА540, «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий», параграф 9.

обычной хозяйственной деятельности субъекта или расцениваемые как не обычные по каким-либо иным причинам, были совершены с целью представления мошеннической финансовой отчетности или сокрытия незаконного присвоения активов, можно назвать следующие факторы:

• Форма таких операций является слишком сложной (например, операции с участием нескольких субъектов в рамках консолидированной группы или нескольких не связанных третьих сторон).

• Руководство субъекта не обсудило характер и порядок учета таких операций с лицами, наделенными руководящими полномочиями, или такое обсуждение не было надлежащим образом задокументировано.

• Руководство субъекта акцентирует большее внимание на необходимости использовать определенной порядок учета операции, а не на экономическом содержании такой операции.

• Операции с участием не консолидированных связанных сторон, включая субъекты специального назначения, не были надлежащим образом проверены и утверждены лицами, наделенными руководящими полномочиями.

• В операциях участвовали ранее неопределенные связанные стороны или стороны, у которых нет финансовых ресурсов для совершения такой операции без помощи со стороны аудируемого субъекта.

Оценка аудиторского доказательства (См. параграфы 34-37)

А49. В соответствии с МСА 330 аудитор, основываясь на выполненных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, должен ценить, является ли оценка рисков существенных искажений на уровне

утверждений по-прежнему приемлемой.[1] Эта оценка в основном носит количественный характер, основанный на суждении аудитора. Такая оценка может предоставить дополнительную информацию о рисках существенных искажений, вызванных мошенничеством, и о необходимости выполнения дополнительных или каких-либо других аудиторских процедур.

Приложение 3 содержит примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность мошенничества.

Аналитические процедуры, выполняемые ближе к концу аудита при формулировании общего заключения (См. параграф 34)

A50. Определение того, какие именно тенденции и отношения могут указыватьна риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, предусматривает использование профессионального суждения. Необычные отношения, затрагивающие выручку и прибыль на конец года, особенно важны в данных обстоятельствах. Они могут включать, например, нехарактерно крупные суммы дохода, показанные за последние несколько недель отчетного периода, или не обычные операции; или прибыль,которая не соответствует тенденциям, прослеживающимся в денежных потоках от операционной деятельности.

Рассмотрение выявленных искажений (См. параграфы 35-37)

A51. Поскольку мошенничество предполагает наличие стимула или давления, побуждающего к совершению

[1] МСА330, параграф25.

мошенничества, осознанной возможности совершить мошенничество или способности оправдать сам акт мошенничества, мошенничество вряд ли будет единичным. Например, наличие множественных искажений в каком-либо определенном местоположении, даже при несущественном кумулятивном эффекте, может указывать на риск существенных искажений, вызванных мошенничеством.

А.52. Последствия выявленного мошенничества зависят от обстоятельств. Например, мошенничество, незначительное при других обстоятельствах, может оказаться значительным, если оно вовлекает старшее руководство субъекта. При таких обстоятельствах может быть подвергнута сомнению надежность ранее полученного доказательства, так как могут возникнуть сомнения относительно полноты и правдивости сделанных представлений, а также подлинности данных бухгалтерского учета и документации. Может также быть возможность сговора с участием сотрудников, руководства субъекта или третьи хлиц.

А.53. МСА 450[1] и МСА 700[2] устанавливают требования и предоставляют руководство по оценке и расстановке искажений, а также их влиянию на мнение аудитора в аудиторском отчете (заключении).

Неспособность аудитора продолжать оказание услуг по договору (См. параграф 38)

А54. Среди примеров и сключительных обстоятельств,

[1] МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».
[2] МСА700,«Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности

возникновения которых может поставить под сомнение способность аудитора продолжить выполнение аудита, можно назвать следующие ситуации:

- Субъект не предпринимает надлежащие действия в отношении мошенничества, которые аудитор считает необходимыми при данных обстоятельствах, даже если мошенничество не существенно для финансовой отчетности;
- Изучение аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и результаты аудиторских тестов указывают на значительный риск существенного повсеместного мошенничества; или
- У аудитора имеются значительные сомнения в компетентности или порядочности руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями.

А55. Принимая во внимание разнообразие обстоятельств, которые могут возникнуть, невозможно четко описать, в какой момен необходимо отказаться от выполнения соглашения. Факторы, влияющие на заключение аудитора, включают последствия участия членов руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями (что может повлиять на надежность представлений руководства субъекта), а также последствия для аудитора, к которым может привести продолжение работы с субъектом.

А56. При таких обстоятельствах у аудитора возникает профессиональная и юридическая ответственность, и эта ответственность варьируется в зависимости от страны. В некоторых странах, например, аудитор вправе, либо обязан, сделать заявление или доложить о сложившейся ситуации лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам. Принимая

во внимание исключительный характер обстоятельств и необходимость учитывать требования законодательства, аудитор может счесть целесообразным обратиться за юридической консультацией при принятии решения о прекращении оказания услуги при определении надлежащег оплана дальнейших действий, включая возможность представления отчета акционерам, регулирующим органам или прочим лицам[1].

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

А57. Во многих случаях в государственном секторе аудитор не может принять решение об отказе от выполнения соглашения из-за характера мандата или по соображениям интересов общества.

Письменные представления руководства субъекта (См. параграф 39)

А58. МСА 580[2] устанавливает требования и предоставляет руководство по получению соответствующих представлений от руководства субъекта и, случае необходимости, лиц, наделенных руководящими полномочиями, в ходе аудита. Очень важно, чтобы вне зависимости от размера субъекта руководство субъекта и, в случае необходимости, лица наделенные руководящим полномочиями, в дополнение к подтверждению своей ответственности за финансовую отчетность подтвердили свою ответственность за систему внутреннего контроля, разрабо-

[1] *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* МФБ предоставляет руководство в отношении коммуникаций с предполагаемым аудитором-преемником.

[2] МСА580,«Письменные представления»

танную, внедренную, и поддерживаемую для предотвращения и обнаружения мошенничества.

A59. Учитывая характер мошенничества и трудности, с которыми сталкивается аудитор при обнаружении существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством, очень важно, чтобы аудитор получил письменные представления от руководства субъекта и, в случае необходимости, лиц, наделенных руководящими полномочиями, подтверждающие, что оно раскрыло аудитору:

(a) Результаты оценки руководством субъекта риска существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества, и

(б) Знания о случаях фактического, подозреваемого мошенничества, или случаях обвинения в мошенничестве, оказывающих влияние на субъект.

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями

Информирование руководства субъекта (См. параграф 40)

A60. При получении аудитором доказательств о существовании или возможном существовании мошенничества очень важно, чтобы это факт был доведен до сведения руководства субъекта соответствующего уровня, как только представится возможным, даже если вопрос признан не имеющим последствий (например, незначительная растрата сотрудником одного из нижних звеньев организационной структуры). Определение того, какой уровень руководства субъекта необходимо проинформировать, является вопросом профессионального суждения и

зависит от таких факторов, как вероятность сговора, характер и размах подозреваемого мошенничества. Обычно соответствующим уровнем руководства субъекта считается руководство, по меньшей мере, одним уровнем выше уровня лица, подозреваемого в совершении мошенничества.

Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями (См. параграф 41)

A61. Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями, может осуществляться как в устной, так и в письменной форме. МСА 260 определяет факторы, которые аудитор должен рассмотреть при выборе между письменной или устной формой.[1] Учитывая характер и чувствительность мошенничества с участием старшего руководства субъекта или мошенничества, вызывающего существенные искажения в финансовой отчетности, аудитор должен своевременно сообщать о таких вопросах и рассмотреть вопрос о необходимости представления отчета в письменнойформе.

A62. В некоторых случаях, аудитор может счесть целесообразным проинформировать лица,наделенные руководящими полномочиями, если аудитору становится известно о мошенничестве с участием сотрудников субъекта, не являющихся членами руководства субъекта, которое не приводит к существенному искажению. Аналогичным образом, лица, наделенные руководящими полномочиями, могут пожелать получать информацию о таких случаях. Процесс обмена информацией будет более эффективным, если аудитор и лица, наделенные руководя-

[1] МСА 260, параграф A38.

щими полномочиями, договорятся на ранней стадии аудита о характере и масштабе вопросов, охватываемых сообщениями аудитора в этом отношении.

А63. В исключительных обстоятельствах, если у аудитора возникают сомнения относительно порядочности или честности руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, аудитор может счесть целесообразным получение юридической консультации при определении соответствующего курса действий.

Прочие вопросы, связанные с мошенничеством (См. параграф 42)

А64. Другие вопросы, связанные с мошенничеством, которые необходимо обсудить с лицами, наделенными руководящими полномочиями, субъекта,могут включать, например:

• Вопросы, связанные с арактером, масштабом и частотой оценки руководством субъекта средств контроля, установленных для предотвращения и обнаружения мошенничества, и также рисков существенного искажения финансовой отчетности.

• Неспособность руководства субъекта реагировать надлежащим образом на выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля или случаи мошенничества.

• Оценка аудитором контрольной среды субъекта, включая вопросы, связанныес компетентностью и порядочностью руководства субъекта.

• Действия,предпринятые руководством субъекта, которые могут указывать на представление мошеннической финансовой отчетности, например, выбор и применение руководством субъекта определенной учетной политики,

что может указывать на попытки руководства субъекта манипулировать доходами, чтобы ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности путем оказания влияния на их понимание результатов деятельности ип рибыльности субъекта.

• Вопросы, связанные с адекватностью и полнотой санкционирования операций, выходящих за рамки обычной хозяйственной деятельности субъекта.

Информирование регулирующих и правоохранительных органов (См. параграф 43)

А65. Профессиональная обязанность аудитора поддерживать конфиденциальность информации о клиенте может запрещать информирование о мошенничестве какой-либо стороны за пределами субъекта. Однако, юридическая ответственность аудитор варьируется в зависимости от страны, и при некоторых обстоятельствах аудитор может быть освобожден от обязанности соблюдать конфиденциальность информации в соответствии с законодательством, нормативными актамиили судебным решением. Например, в некоторых странах аудитор финансового учреждения обязан в законодательном порядке докладывать о фактах обнаружения мошенничества надзорному органу. В других странах аудитор должен доложить об искажениях уполномоченному органу, если руководство субъекта ил ица, наделенные руководящими полномочиями, не смогли предпринять надлежащие корректирующие действия.

А66. Аудитор может счесть целесообразным получение юридической консультации с целью определения надлежащего курса действий в сложившейся ситуации, цель которого состоит в том, чтобы установить шаги, не-

обходимые при рассмотрении тех аспектов выявленного мошенничества, которые связаны с интересами общества.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A67. В государственном секторе требование докладывать о мошенничестве, не зависимо от того, были ли оно обнаружено в ходе проведения аудита, может регулироваться специальными положениями мандата аудитора, соответствующих законов или нормативных актов.

Примеры факторов риска мошенничества

Приложение 1 (См. параграф А25)

Факторы риска мошенничества, перечисленные в данном Приложении, являются примерами типичных ситуаций, с которыми часто сталкивается аудитор. Примеры, касающиеся двух типов мошенничества, с которыми часто встречается аудитор, а именно, представление мошеннической финансовой отчетности и незаконное присвоение активов, представлены отдельно друг от друга. По каждому из этих типов мошенничества факторы риска далее классифицируются на основе трёх условий, которые обычно отмечаются при возникновении существенного искажения, вызванного мошенничеством: (а) стимулы/давление, (б) возможность, (в) умонастроение / способность оправдать (рационализовать) свои действия. Несмотря на то что факторы риска затрагивают различные ситуации, они являются всего лишь примерами и, соответственно, аудитор может определить дополнительные или какие-либо другие факторы риска. Не все эти примеры применимы при всех обстоятельствах, некоторые из них могут оказаться более или менее значимыми для субъектов различных по размеру, имеющих разную структуру собственности, и работающих в разных обстоятельствах. Аналогичным образом, порядок, в котором представлены примеры факторов риска, не отражает их относительную важность или частоту возникновения.

Факторы риска, связанныес искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовойо тчетности

Ниже перечислены примеры факторов риска, связан-

ных с искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовой отчетности.

Стимулы / давление

На финансовую стабильность или прибыльность оказывают влияние экономические, отраслевые или производственные условия,такие как представленные ниже:

• Высокий уровень конкуренции или насыщенности рынка, сопровождающийся снижением маржи.

• Сильная подверженность частым изменениям таким как, например, изменения в технологии, устаревание продукции,или изменения процентных ставок.

• Значительное снижение спроса и увеличение числа банкротств либо в отрасли, либо в экономике в целом.

• Производственные убытки, создающие угрозу банкротства, ареста имущества или неминуемого враждебного поглощения.

• Постоянный отрицательный денежный поток от операционной деятельности или неспособность генерировать денежные средство операционной деятельности при одновременных заявлениях о доходах и их росте.

• Быстрый рост или необычный уровень рентабельности, особенно, по сравнению с другими компаниями этой же отрасли.

• Новые требования бухгалтерского учета, законодательства или регулирующих органов.

Оказывается сильное давление на руководство субъекта с целью выполнения требований или ожиданий третьих сторон последующим причинам:

• Ожидания инвестиционных аналитиков, институциональных инвесторов, значительных кредиторов и других внешних сторон (в частности ожидания, являющиеся слишком нереальными или агрессивными) в отношении

прибыльности или тенденций, включая ожидания, созданные руководством субъекта посредством, например, слишком оптимистичных пресс-релизовили годовых отчетов.

• Необходимость привлечения дополнительного финансирования засчет принятия обязательств или увеличения капитала для сохранения конкурентоспособности, включая финансирование основных затрат на НИОКР или капитальных затрат.

• Соответствие лишь минимальным требованиям биржи для допуска к листингу, погашения обязательств или других условий кредитования.

• Предполагаемые или фактические неблагоприятные последствия представления неудовлетворительных финансовых результатов по значительным не закрытым операциям таким как, например, объединение бизнеса или получение контракта.

Доступная информация оказывает на то, что на финансовом положении руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, могут негативно сказываться финансовые результаты субъекта по следующим причинам:

• Значительный финансовый интерес в субъекте.

• Значительная доля их вознаграждения (например, бонусы, опционы на акции и выплаты, основанные на прибыли сверх оговоренного уровня) зависит от достижения агрессивных целей, установленных в отношении цены акций, результатов операционной деятельности, финансового положения или денежных потоков.

• Значительная доля их вознаграждения (например, бонусы, опционы на акциии выплаты, основанные на прибыли сверх оговоренного уровня) зависит от достижения агрессивных целей, установленных в отношении цены

акций, результатов операционной деятельности, финансового положения или денежных потоков[1].

• Личные гарантии в отношении долгов субъекта.

Оказывается сильное давление на руководство субъекта или оперативный персонал с целью достижения финансовых целей, установленных лицами, наделенными руководящими полномочиями, включаяцели, зависящие от продаж или рентабельности.

Возможности

Характер отрасли или операций субъекта предоставляет возможность представления мошеннической финансовой отчетности о следующим причинам:

• Значительные операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной деятельности, или со связанными субъектами, которые не проходили аудит или аудировались другой фирмой.

• Сильная финансовая позиция или способность доминировать в определенном секторе отрасли, позволяющая субъекту диктовать условия поставщикам или заказчикам, что может привести к сделкам на ненадлежащих условиях или условиях, отличных от тех, которые обычно устанавливаются между не зависимыми сторонами.

• Активы, обязательства, доходы или расходы, основанные на значительных оценках с использованием субъективных суждений или неопределенностей, которые трудно подтвердить.

• Значительные, необычные, или сложные операции,

---

[1] Планы руководства субъекта по вознаграждению могут зависеть от достижения целей, связанных только с определенными счетами или выборочной деятельностью субъекта, даже если соответствующие счета или деятельность не являются существенными для субъекта в целом.

особенно, операции, совершенные ближе к концу периода, вызывающие сложные вопросы преобладания содержания над формой.

• Значительные операции, расположенные или осуществляемые в разных странах,в юрисдикциях с различной деловой и культурной средой.

• Использование деловых посредников без четкого коммерческого обоснования.

• Наличие значительных банковских счетов или филиалов и дочерних компаний в налоговых гаванях, по которым нет четкого коммерческого обоснования.

Отсутствие эффективного мониторинга работы руководства субъекта по следующим причинам:

• Руководство субъекта представлено одним человеком или небольшой группой (кроме субъектов, управление которых осуществляется владельцем) без компенсирующих средств контроля.

• Отсутствие эффективного надзора со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, над процессом подготовки и представления финансовой отчетности и системой внутреннего контроля.

Сложная или нестабильная организационная структура, о наличии которой свидетельствуют следующие признаки:

• Трудности в определении организации или лиц, владеющих контрольным пакетом акций субъекта.

• Излишне сложная организационная структура, характеризующаяся участием субъектов с необычной формой собственности или наличием не стандартных уровней руководств асубъекта.

• Большая текучка среди членов старшего руководства субъекта, советников по юридическим вопросам или лиц, наделенных руководящими полномочиями.

Компоненты системы внутреннего контроля являются недостаточными по следующим причинам:

• Ненадлежащий мониторинг функционирования средств контроля, включая автоматизированные средства контроля и средства контроля над представлением промежуточной финансовой отчетности (если требуется отчетность для внешних пользователей).

• Большая текучесть кадров или наем неэффективного персонала в бухгалтерию, службу внутреннего аудита или департамент информационных технологий.

• Неэффективная бухгалтерская и информационная система, включая ситуации, связанные со значительными недостатками системы внутреннего контроля.

Умонастроение / способность оправдать свои действия

• Неэффективное информирование об этических ценностях или стандартах субъекта, не эффективное внедрение, поддержка или надзор за соблюдением таких этических ценностей или стандартов субъекта со стороны руководства субъекта или распространение не надлежащих этических ценностей или стандартов.

• Излишне активное участие или озабоченность членов руководства субъекта, не связанных с финансовыми вопросами, при выборе учетной политики или определении значительных оценок.

• Наличие известных фактов нарушения законов о ценных бумагах или каких-либо других законов или нормативных актов, исков против субъекта, старшего руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими пол-

номочиями, содержащих обвинения в мошенничестве или нарушении законодательства и нормативных актов.

• Излишний интерес руководства субъекта в поддержании или увеличении цен на акции или определенного уровня доходов.

• Практика, когда руководство субъекта принимает обязательства перед аналитиками, кредиторами и прочими третьими сторонами по выполнению агрессивных или нереальных прогнозов.

• Неспособность руководства субъекта своевременно исправить известные существенные недостатки в системе внутреннего контроля.

• Заинтересованность руководства субъекта в использовании ненадлежащих способов снижения признаваемых доходов в налоговых целях.

• Низкиеморальные ценности старшего руководства субъекта.

• Собственник-управляющий не делает различий между личными и деловыми операциями.

• Споры между акционерами в субъектах с закрытой структурой собственности.

• Постоянные попытки руководства субъекта обосновать маргинальный или ненадлежащий учет на основе существенности.

• Натянутые отношения между руководством субъекта и текущим или предыдущим аудитором, например:

○ Частые споры с текущим или предыдущим аудитором по вопросам бухгалтерского учета, аудита или отчетности.

○ Необоснованные требования, предъявляемые к аудитору, например, необоснованные временные ограничения в отношении завершения аудита или выпуска аудиторского отчета (заключения).

○ Ограничения, накладываемые на аудитора, неправо-

мерно ограничивающие доступ к лицам или информации или возможность эффективного обмена информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями.

○ Доминирующее поведение руководства субъекта при решении вопросов с аудиторами, особенно, попытки повлиять на масштаб аудиторской работы или выбор персонала, назначенного для выполнения соглашения по аудиту или консультаций по такому соглашению.

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими вследствие незаконного присвоения активов

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими по причине незаконного присвоения активов, также классифицируются на основе трех условий, которые обычно отмечаются при возникновении мошенничества: (а)стимулы/давление, (б)возможности, (в)умонастроение / способность оправдать (рационализировать) свои действия. Некоторые факторы риска, связанные с искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовой отчетности, могут также присутствовать при возникновении искажений по причине не законного присвоения активов. Например, отсутствие эффективного мониторинга работы руководства субъекта и недостатки системы внутреннего контроля могутот мечаться при наличии искажений, вызванных как представлением мошеннической финансовой отчетности, так и незаконным присвоением активов. Ниже представлены примеры факторов риска, связанных с искажениями, возникающими по причинене законного присвоения активов.

Стимулы/давление

Личные финансовые обязательства могут создать дав-

ление на руководство субъекта или сотрудников субъекта, имеющих доступ к денежным средствам или другим активам, предрасположенным к кражам с целью незаконного присвоения таких активов.

Неблагоприятные отношения между субъектом и сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам или другим активам, предрасположенным к кражам, могут мотивировать этих сотрудников на незаконное присвоение таких активов. Например, неблагоприятные отношения могут быть обусловлены следующими факторами:

• Известное или ожидаемое сокращение сотрудников.

• Недавние или ожидаемые изменения в планах по оплате труда и вознаграждению сотрудников.

• Поощрения, компенсации или прочие вознаграждения, несоответствующие ожиданиям.

Возможности

Определенные характеристики или обстоятельства могут увеличить предрасположенность активов к незаконному присвоению. Например, возможность незаконного присвоения активов увеличивается при условии:

• Наличия крупных сумм денежных средств в кассе или операций с крупными денежными средствами.

• Наличие запасов, небольших по размерам, но имеющих высокую стоимость или пользующихся большим спросом.

• Легко конвертируемые активы, например, облигации на предъявителя, бриллианты или компьютерные чипы.

• Наличие небольших по размеру основных средств, которые можно легко реализовать или в отношении которых отсутствует очевидная идентификация прав собственности.

Не адекватная система внутреннего контроля над активами может увеличить вероятность незаконного присвоения этих активов. Например, незаконное присвоение активов может отмечаться по следующим причинам:

• Неадекватное распределение обязанностей или независимые проверки.

• Неадекватный надзор за расходами старшего руководства субъекта, например, командировочные расходы и прочие возмещаемые суммы.

• Неадекватный надзор со стороны руководства субъекта за сотрудниками, отвечающими за активы, например, неадекватный надзор или мониторинг отдаленных подразделений.

• Неадекватная проверка претендентов на позиции с доступом к активам.

• Неадекватное ведение учета в части активов.

• Неадекватная система санкционирования и утверждения операций (например, при покупке).

• Неадекватные физические меры защиты в отношении наличных денежны хсредств, инвестиций, запасов или основных средств.

• Отсутствие полных и своевременных сверок активов.

• Отсутствие своевременной и надлежащей документации по операциям, например, учет возврата товаров.

• Отсутствие обязательного отпуска сотрудников, выполняющих ключевые контрольные функции.

• Неадекватные представления руководства субъекта об информационных технологиях, что позволяет сотрудникам подразделений информационных технологий неправомерно использовать активы.

• Неадекватные средства контроля прав доступа к автоматизированным записям, включая средства контроля и проверки протоколов событий компьютерной системы.

Умонастроение/способность оправдать свои действия

• Игнорирование необходимости мониторинга или снижения рисков, связанных с неправомерным использованием активов.

• Непринятие средств внутреннего контроля над незаконным присвоением активов в результате игнорирования существующих средств контроля или неспособности устранить известные недостатки системы внутреннего контроля.

• Поведение, указывающее на не удовольствие или не удовлетворенность субъектом или его отношением к сотруднику.

• Изменения в поведении или стиле жизни, которые могут указыватьн а незаконное присвоение активов.

• Терпимость вотношении незначительных краж.

Приложение 2 (См. параграф А40)

Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

Ниже представлены примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, которые являются результатом как представления мошеннической финансовой отчетности, так и незаконного присвоения активов. Хотя эти процедуры затрагивают широкий спектр ситуаций, они являются только примерами и, соответственно,не могут рассматриваться как наиболее подходящие или необходимые в каждой ситуации. Порядок, в котором представлены примеры факторов риска, также не отражает их сравнительную важность.

Рассмотрение науровне утверждений

Конкретные подходы в отношении аудиторской оценки рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, варьируются в зависимости от типов или сочетаний выявленных факторов риска мошенничества или условий, а также сальдо счетов, классов операций, раскрытий и утверждений, на которые они могут повлиять.

Ниже представлены конкретные примеры подходов:

• Посещение подразделений или выполнение определенных тестов внезапно и без предварительного объявления. Например, наблюдение за инвентаризацией в подразделениях, где присутствие аудитора не было объявлен заранее, или внезапная инвентаризация наличных денежных средств на определенную дату.

• Требование проведения инвентаризации на конец отчетного периода или на дату ближе к концу периода с целью снижения риска манипулирования сальдо в период между датой завершения инвентаризации и концом отчетного периода.

• Изменение аудиторского подхода в текущем году. Например, устные контакты с основными поставщиками и заказчиками в дополнение к отправке письменных подтверждений, запросов на подтверждение определенной стороне в рамках организации, а также поиск дополнительной или другой информации.

• Выполнение детального обзора корректировочных проводок на конец квартала или конец года исследование всех выявленных необычных по характеру или по сумме корректировок.

• Исследование возможностей связанных сторон и источников финансовых ресурсов, обеспечивающих выполнение операции, в отношении значительных и не обычных операций, особенно, операций, которые проводятся в конце года или ближе к нему.

• Выполнение аналитических процедур проверки по существу с использованием дезагрегированной информации. Например, сравнение продажи себестоимости продаж по подразделениям, направлениям бизнеса или месяцам с ожиданиями, рассчитанными аудиторами.

• Проведение опроса персонала, работающего на участках, по которым был выявлен риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, с целью получения их мнения о риске и о том, отвечают ли средства контроля риску.

• Если финансовая отчетность одной или более дочерних компаний, подразделений, или филиалов аудируется другими независимыми аудиторами, обсуждение с этими аудиторами масштаба работы, которую необходимо вы-

полнить в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, которые являются результатом операций между этими компонентами.

• Если работа экспертов становится значительной в отношении определенной статьи финансовой отчетности, по которой присутствует высокий риск искажений, вызванных мошенничеством, выполнение дополнительных процедур, относящихся к некоторым или всем допущениям, методам или выводам экспертов, с целью определения обоснованности выводов или привлечение другого эксперта для этих целей.

• Выполнение аудиторских процедур для анализа выбранных статей баланса на начало периода ранее аудированной финансовой отчетности для оценки того, насколько предусмотрительно и оправданно были сделаны расчетные оценки и суждения по определенным вопросам, например, резерву на возврат товара.

• Выполнение процедур по счетам или сверкам, подготовленным субъектом, включая рассмотрение сверок, выполненных по промежуточным периодам.

• Использование КПА, таких как извлечение данных для тестирования отклонений в совокупности.

• Тестирование правильности компьютерных записей и транзакций.

• Поиск дополнительных аудиторских доказательств из источников, находящихся за пределами аудируемого субъекта.

Конкретные подходы –искажения, возникающие в результате представления мошеннической финансовой отчетности

Примеры подходов к аудиторской оценке риска существенных искажений, вызванных представлением мошеннической финансовой отчетности, представлены ниже

Признание дохода

• Выполнение аналитических процедур по существу в отношении доходов, используя дезагрегированную информацию, например, сравнение дохода, отраженного по месяцам, по линиям продукции или сегментам бизнеса в течение текущего отчетного периода, со сравнительными показателями прошлых периодов. КПА могут быть полезными при определении необычных или неожиданных доходов или операций.

• Подтверждение поставщиками определенных условий контракта и отсутствия сторонних соглашений, так как такие условия или соглашения могут повлиять на надлежащее ведение учета, а обоснование скидок или периода, к которому они относятся, часто не документируется надлежащим образом. Например, критерии приемки, условия доставки и оплаты, отсутствие будущих или непогашенных обязательств перед поставщиками, право возврата продукции, гарантированная сумма перепродажи, условия отказа или возвращения сумм часто относятся к таким случаям.

• Запросы персоналу субъекта по маркетингу и реализации или внутреннему советнику по юридическим вопросам, относящимся к реализации или отгрузке, которые осуществляются ближе к концу периода, а также в отношении сведений, которыми располагают указанные лица, о любых не обычных условиях, связанных с этими операциями.

• Физическое присутствие в одном или более подразделениях наконец периода с целью наблюдения за отгрузкой товаров или за подготавливаемыми для отгрузки товарами (или возвратом, ожидающим обработки) и выполнении других процедур по «отсечению» реализациии запасов.

• В случае если операции, приносящие доход, инициируются, обрабатываются и отражаются в электронной форме, тестирование средств контроля с целью определения того, обеспечивают ли они уверенность в существовании отраженной операции ее надлежащем отражении.

Количество запасов

• Проверка записей субъекта по запасам с целью определения подразделений или статей, требующих специального подхода при проведении инвентаризации или после нее.

• Наблюдение за проведением инвентаризации вопределенных подразделениях без предварительного уведомления или проведение инвентаризации во всех подразделениях на одну дату.

• Проведение инвентаризации на конец отчетного периода или ближе к нему с целью снижения риска манипулирования в течение периода между инвентаризацией и концом отчетного периода.

• Выполнение дополнительных процедур в ходе наблюдения за проведением инвентаризации, например, более тщательная проверка содержания коробок, способа складирования запасов (например, показное складирование) или маркировки, а также качества (например, чистота, сорт или концентрация) жидкостей, таких как парфюмерия или химические препараты. В этой связи может понадобиться использование работы экспертов.

• Сравнение количества запасов за текущий период с прошлыми периодами по классам или категориям запасов, расположению или прочим критериям, или сравнение количества запасов по инвентаризации с записями в системе непрерывного учета запасов.

• Использование КПА для тестирования компиляции

результатов инвентаризации, например, сортировка по кодовой метке для тестирования средств контроля кодов или по серийным номерам для тестирования возможности упущения или дублирования статей.

Оценки руководства субъекта

• Использование работы экспертов для независимой оценки с целью сравнения с оценками руководства субъекта.

• Включение в круг опрашиваемых лиц сотрудников, не являющихся членами руководств асубъекта и бухгалтерии, для подтверждения способности и намерения руководства субъекта выполнить свои планы, связанные с оценками.

Конкретные подходы – искажения, вызванные незаконным присвоением активов

Разные обстоятельства диктуют применение разных подходов. Обычно аудиторский подход в отношении риска существенного искажения, вызванного мошенничеством, которое является результатом незаконного присвоения активов, затрагивает определенные сальдо счетов и классы операций. Хотя некоторые аудиторские подходы, указанные выше в двух категориях, могут применяться в данных обстоятельствах, масштаб работ зависит от специфической информации о выявленном риске не законного присвоения.

Примеры подходов в отношении аудиторской оценки рисков существенных искажений, вызванных незаконным присвоением активов, представлены ниже:

• Инвентаризация наличных денежных средств или ценных бумаг на конец года или ближе к этой дате.

• Подтверждение непосредственно поставщиками информации по счету (включая кредитовые авизо, возврат товаров, и даты платежей) за аудируемый период.

• Анализ восстановления списанных счетов.

• Анализ недостачи запасов по подразделениям и видам продукции.

• Сравнение основных коэффициентов по запасам с отраслевыми нормами.

• Обзор подтверждающей документации по сокращению запасов в системе непрерывного учета запасов.

• Выполнение компьютерной сверки списка поставщиков со списком сотрудников с целью выявления совпадения адресов или номеров телефонов.

• Выполнение компьютерного поиска записей по оплате труда с целью выявления дублирующихся адресов, идентификационных номеров сотрудников, номеров налоговых органов или банковских счетов.

• Обзор личных дел на предмет выявления тех из них, которые не содержат вообще или содержат лишь незначительные доказательства деятельности, например, недостаточная оценка результатов.

• Анализ скидок при продаже и возврате на наличие необычных условий или тенденций.

• Подтверждение специфических условий контрактов с третьими сторонами.

• Получение доказательств выполнения контрактов в соответствии с их условиями.

• Обзор обоснованности крупных и необычных расходов.

• Обзор наличия разрешений на займы старшему руководству субъекта и связанным сторонами балансов таких займов.

• Обзор уровня и обоснованности отчетов по расходам, представленным старшим руководством субъекта.

Приложение 3 (См. параграфА49)

Примеры обстоятельств, указывающих на вероятность мошенничества

Ниже представлены примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность существенного искажении финансовой отчетности, вызванного мошенничеством.

Расхождения в данных бухгалтерского учета, включая следующее:

• Операции, не отраженные полностью и своевременно или отраженные ненадлежащим образом в части суммы, отчетного периода, классификации или политики субъекта.

• Не подтвержденные или не утвержденные сальдо или операции.

• Корректировки «в последнюю минуту», которые значительно влияют на финансовые результаты.

• Доказательства доступа сотрудников к системами записям, которые не являются необходимыми для выполнения их обязанностей.

• Подсказки или жалобы, полученные аудитором о случаях возможного мошенничества.

Противоречивыеили отсутствующие доказательства, включая следующее:

• Отсутствующие документы.

• Измененные документы.

• Недоступность оригиналов документов, представленных в виде ксерокопий или переданных в электронном виде, если предполагается существование этих оригиналов.

• Значительные необъясненные статьи по сверке.

• Необычные изменения в балансе тенденциях, или важных финансовых коэффициентах или отношениях, например, быстрый рост дебиторской задолженности по сравнению с доходами.

• Несогласованные, расплывчатые или нереальные ответы руководства субъекта или сотрудников на запросы или при проведении аналитических процедур.

• Необычные расхождения между записями руководства субъекта и ответами в подтверждениях.

• Большое количество кредитовых проводок и прочих корректировок счетов дебиторской задолженности.

• Необъясненные или объясненные в недостаточной степени различия между субсчетами дебиторской задолженности и контрольным счетом или между подтверждениями от дебиторов и субсчетами дебиторской задолженности.

• Отсутствующие или несуществующие погашенные чеки, если погашенные чеки должны быть возвращены субъекту вместе с банковской выпиской.

• Недостающие запасы или физические активы на значительные суммы.

• Недоступные или отсутствующие электронные доказательства, не согласующиеся с политикой или процедурами субъекта по хранению документов.

• Излишние или не достаточные ответы на подтверждения по сравнению с ожиданиями.

• Неспособность представить доказательства тестирования ранее внедренных ключевых систем и изменений в программах, а также деятельности в текущемг оду по изменению и внедрению систем.

Проблематичные или необычные отношения между аудитором и руководством субъекта, включая следующее:

• Отказ в предоставлении доступа к записям, производственным мощностям, определенным сотрудникам, заказчикам, поставщикам или прочим лицам, от которых необходимо получить аудиторские доказательства.

• Необоснованное давление со стороны руководства субъекта при определении сроков решения сложных или спорных вопросов.

• Жалобы со стороны руководства субъекта на проведение аудита или запугивание руководством субъекта членов команды по проекту, в частности, в связи с критической аудиторской оценкой аудиторских доказательств или при решении потенциальных разногласий с руководством субъекта.

• Необычные задержки с предоставлением требуемой информации.

• Нежелание предоставить аудитору доступ к основным электронным файлам для тестирования при помощи КПА.

• Отказ в предоставлении доступа к основным операциям, персоналу и оборудованию, связанным с ИТ, включая персонал по обеспечению безопасности, функционированию и разработке систем.

• Нежелание добавить или пересмотреть раскрытия в финансовой отчетности, чтобы сделать их более полными и понятными.

• Нежелание своевременно решать вопросы, связанные с выявленными недостатками системы внутреннего контроля.

Прочие вопросы:

• Нежелание руководства субъекта разрешить аудитору лично встретиться с лицами, наделенными руководящими полномочиями.

• Учетная политика, не соответствующая отраслевым нормам.

• Частые изменения врасчетных оценках, не обоснованные изменениями в обстоятельствах.

• Терпимость в отношении нарушений кодекса поведения субъекта.

ДАСТУРИ АМАЛӢ
ба СБА 240

Мухаррири ороиш *Р.Шералӣ*
Муҳаррири саҳифабандӣ *М.Саидова*

Ба матбаа 14.07.2016 супурда шуд.
Чопаш 26.07.2016 ба имзо расид. Ҷузъи чопӣ 14,0.
Андозаи 60x84 1/16. Адади нашр 100 нусха.

Муассисаи нашриявии «Адиб»-и
Вазорати фарҳанги Ҷумҳурии Тоҷикистон
734018. ш. Душанбе, кӯчаи Н.Қаробоев 17-а

Дар ЧДММ “Илм” чоп шудааст