

Контрольно-счетная палата г. Иркутска

**Методические рекомендации**

**ОЦЕНКА РИСКА И ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕМА ВЫБОРКИ**

**МР 05/2013**

(утверждены распоряжением Председателя  
Контрольно-счетной палаты г. Иркутска  
от «13» декабря 2013 года № 02-05-49/13  
на основании протокола Коллегии  
от «06» декабря 2013 года № 5 (в ред. от  
25.09.2017 № 02-05-51/17-1 на основании  
протокола Коллегии от 25.09.2017 № 7))

2013 год

## 1. Основные положения

1.1. Настоящие методические рекомендации (далее – методические рекомендации) разработаны в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, Федеральным законом от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», Положением о Контрольно-счетной палате г. Иркутска, Регламентом Контрольно-счетной палаты г. Иркутска для применения должностными лицами Контрольно-счетной палаты города Иркутска при проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

1.2. Целью методических рекомендаций является установление руководящих принципов по оценке аудиторского риска и его составных частей, единых целей и основных принципов использования методов статистической и нестатистической выборки для отбора элементов, подлежащих проверке, ревизии, обследованию, а также экстраполяции и оценки результатов выборочной проверки при проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

1.3. Сфера применения методических рекомендаций.

1.3.1. Методические рекомендации носят рекомендательный характер для должностных лиц Контрольно-счетной палаты города Иркутска, привлеченных специалистов и независимых экспертов, участвующих в проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

1.3.2. Цель процедур оценки риска заключается в том, чтобы выявить и оценить риск существенного искажения бюджетной отчетности, а также риск нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств, явившийся следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников объекта контроля, таким образом обеспечивая основу для планирования проверки и осуществления ответных действий в отношении оцененных рисков. Оценка риска осуществляется в процессе понимания деятельности объекта контроля и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля.

1.4. Для целей настоящих Методических рекомендаций используются следующие определения:

- «искажение» - отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля); разность между аудиторской и бухгалтерской оценкой суммы (стоимости) в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);
- «аудиторский риск» - риск выражения аудитором ошибочного мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения;
- «неотъемлемый риск» - подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или

- групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля;
- «риск средств контроля» - риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
  - «риск необнаружения» - риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций;
  - «аудиторская выборка (выборочная проверка)» - применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций;
  - «генеральная совокупность» - полный набор элементов, из которого производится отбор, и в отношении которого аудитор хочет сделать выводы (однотипные хозяйственные операции, документы, записи, элементы, составляющие только дебетовое или только кредитовое сальдо счета, субсчета, аналитического счета и др.);
  - «элементы выборки» - индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность;
  - «стратификация» - процесс деления генеральной совокупности на страты (подмножества), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (например, стоимостью);
  - «экстраполяция» - распространение ошибок, выявленных в отобранной совокупности, путем оценки их полной возможной величины во всей генеральной совокупности;
  - «аномальная ошибка» - ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно, и таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения генеральной совокупности;
  - «допустимая ошибка» - максимальный выбор ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

## **2. Изучение деятельности и системы внутреннего контроля объекта проверки, необходимое для оценки рисков**

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

При этом проверяющий должен понимать, что процедуры оценки рисков не обеспечивают достаточных надлежащих доказательств, на которых могут быть

основаны выводы по результатам контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия.

2.2. Оценка рисков существенного искажения отчетности, нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств производится на этапе планирования и в ходе проведения контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия применительно к каждому объекту контроля.

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

- формирование и направление запроса в адрес руководителя или других сотрудников объекта контроля, которые могут владеть информацией, способной помочь в выявлении рисков существенного искажения и нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств. В частности, источником информации служит документ «Опросный лист», направляемый руководителю объекта перед проведением контрольного или экспертно-аналитического мероприятия, в котором содержатся вопросы о существующей системе внутреннего контроля, характеризующие степень ее надежности, о порядке организации и ведения бюджетного учета, формирования отчетности, уровне квалификации персонала финансовых служб, информационно-программном обеспечении и др.;

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

- аналитические процедуры для выявления нетиповых операций или событий, факторов, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, способных повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности объекта контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.4. На подготовительном этапе контрольного или экспертно-аналитического мероприятия, а также в ходе его проведения руководитель и другие члены рабочей группы обсуждают подверженность годовой отчетности объектов контроля в целом и каждого в отдельности существенным искажениям, а также наличие возможных рисков нецелевого или неэффективного использования бюджетных ресурсов.

2.5. Такое обсуждение дает возможность членам рабочей группы поделиться своими знаниями о деятельности объекта контроля, обменяться информацией о возможных рисках хозяйственной деятельности объектов контроля, о том, каким образом и где годовая отчетность, возможно, подвержена существенным искажениям, а также о возможности нецелевого или неэффективного использования бюджетных ресурсов.

2.6. Понимание деятельности объекта контроля необходимо проверяющему для:

- планирования контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия по срокам, объему, требуемым ресурсам;
- оценки рисков существенного искажения бюджетной отчетности, а также рисков нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств;
- выявления областей, требующих особого внимания (включая внешние факторы, способные повлиять на финансовое состояние, деятельность объекта контроля, организацию и ведение бюджетного учета, формирование отчетности и т.п.);
- определения объема выборки;
- анализа адекватности раскрытия информации в бюджетной отчетности;
- определения методов осуществления внешнего муниципального финансового контроля для получения достаточных надлежащих доказательств с учетом выявленных рисков существенного искажения отчетности и нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств.

2.7. Для понимания деятельности объекта контроля и среды, в которой она осуществляется, проверяющий должен ориентироваться в следующих вопросах:

- цели и задачи деятельности объекта контроля, связанные с ними риски хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению бюджетной отчетности, а также к нецелевому или неэффективному использованию бюджетных средств;
- специфика деятельности объекта контроля, перечень переданных государственных полномочий, структура бюджета, финансовых и материальных ресурсов, которыми наделен объект проверки, структура управления и т.п.;

- социальные, экономические, правовые и другие внешние факторы, влияющие на деятельность объекта контроля, включая правила ведения бюджетного учета и подготовки бюджетной отчетности;
- нормативно-правовая база, регламентирующая деятельность объекта контроля;
- особенности организации бюджетного процесса, функции объекта контроля как участника бюджетного процесса, порядок ведения бюджетного учета и особенности формирования сводной годовой отчетности об исполнении бюджета;
- основные показатели деятельности объекта проверки и тенденции их изменения и др.

Вопросы понимания деятельности объекта контроля, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения отчетности, а также нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств, рассматриваются в Приложении 1 к настоящим методическим рекомендациям.

2.8. Для определения необходимого объема понимания деятельности проверяющий руководствуется профессиональным суждением. Прежде всего, следует убедиться, что достигнутое понимание деятельности достаточно для выполнения целей, установленных в настоящих методических рекомендациях.

2.9. Понимание проверяющим рисков хозяйственной деятельности объекта контроля повышает вероятность выявления рисков существенного искажения информации в отчетности, так как большинство этих рисков в конечном счете имеет финансовые последствия, а значит, воздействие на финансовую отчетность. Вместе с тем, проверяющий должен помнить, что риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения бюджетной отчетности, и не все риски хозяйственной деятельности приводят к рискам существенного искажения показателей отчетности.

2.10. Кроме рисков существенного искажения отчетности проверяющий должен обратить внимание на риски хозяйственной деятельности объекта контроля, свидетельствующие о возможном наличии рисков нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных ресурсов (качество исполнения бюджета).

2.11. Проверяющий в первую очередь должен обращать внимание на:

- события, обстоятельства, действия или бездействия, которые могут отрицательно повлиять на способность объекта контроля придерживаться стратегии и достигать целей своей деятельности;
- возможно ненадлежащие цели и стратегию деятельности объекта контроля, т.к. это позволяет выявить риски, способные повлечь существенные искажения информации в отчетности, или нецелевое и/или неэффективное использование бюджетных ресурсов.

2.12. Суждение проверяющего о том, может ли риск хозяйственной деятельности привести к существенному искажению отчетности или к нецелевому или неэффективному использованию бюджетных средств, выносится с учетом знания проверяющего обстоятельств, в которых находится объект контроля.

2.13. Система внутреннего контроля – это инструмент управления, который должен обеспечивать разумную уверенность руководителя (объекта контроля) в достижении целей управления, эффективности осуществляемых хозяйственных операций, соответствии деятельности нормативным правовым актам и своевременно предупреждать (устранять) риски хозяйственной деятельности, угрожающие достижению ее целей.

2.14. Система внутреннего контроля должна способствовать обеспечению разумной уверенности в том, что объектом контроля:

- выполняются требования законов и других нормативно-правовых актов;
- ведется организованная, экономичная, рациональная и эффективная деятельность и достигаются поставленные цели;
- созданы соответствующие средства защиты ресурсов от мошенничества, трат, злоупотреблений и неумелого управления;
- обеспечивается высокий уровень качества оказываемых муниципальных услуг, реализации переданных государственных полномочий;
- поддерживается и совершенствуется качество реализации бюджетного процесса, системы организации и ведения бюджетного учета, формирования отчетности.

2.15. Понимание системы внутреннего контроля требуется для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, нецелевого и/или неэффективного расходования средств бюджета и при планировании видов (форм), сроков и объема дальнейших контрольных процедур.

2.16. Проверяющий должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля объекта контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия в объеме, необходимом ему для проведения контрольного или экспертно-аналитического мероприятия. Большинство средств контроля, имеющих отношение к проверке, ревизии, обследованию касаются бюджетной отчетности, но не все средства контроля, которые касаются бюджетной отчетности, имеют значение для проверки, ревизии, обследования. Важно ли для проведения проверки (ревизии, обследования) конкретное средство контроля, отдельно или в комбинации с другими средствами контроля, является предметом профессионального суждения проверяющего.

2.17. Средства внутреннего контроля, независимо от их эффективности, могут предоставить разумную, но не абсолютную уверенность в достижении целей внутреннего контроля. Достижение этих целей зависит от ряда неотъемлемых ограничений, которые обусловлены, прежде всего, человеческим фактором. Суждения лица, принимающего решения в отношении системы внутреннего контроля, могут оказаться ошибочными, что приведет к недостаткам в структуре и функционировании системы внутреннего контроля. Также система внутреннего контроля может быть неэффективной, например, когда информация для внутреннего контроля не используется надлежащим образом из-за того, что лицо, ответственное за анализ информации, не понимает целей внутреннего контроля или не предпринимает соответствующие действия.

2.18. Кроме того, средства контроля могут быть обойдены в результате недобросовестных действий должностных лиц объекта проверки либо ненадлежащего вмешательства руководства в работу системы внутреннего контроля.

2.19. Система внутреннего контроля объекта проверки включает следующие элементы:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- информационная система (в том числе связанная с подготовкой бюджетной отчетности);
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

2.20. Деление системы внутреннего контроля объектов проверки на 5 элементов целесообразно для анализа того, каким образом различные элементы системы внутреннего контроля могут влиять на проведение и результаты контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия. Проверяющему необходимо определить, насколько адекватны (эффективны) те или иные средства контроля объекта в выявлении, предотвращении и устранении существенных искажений бюджетной отчетности, в группах однотипных операций, остатках по счетам бюджетного учета, а также способны ли они своевременно предотвращать риски нецелевого и/или неэффективного использования ресурсов.

2.21. Проверяющий может использовать иную терминологию и подходы при рассмотрении системы внутреннего контроля и для описания разных элементов системы внутреннего контроля и их влияния на проведение проверки (ревизии, обследования) при условии, что в ходе контрольного или экспертно-аналитического мероприятия будут рассмотрены все элементы, указанные выше.

#### 2.22. Контрольная среда

2.22.1. В качестве основы системы внутреннего контроля выступает контрольная среда. Создание соответствующей контрольной среды является прерогативой руководства объекта контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия и призвано обеспечить понимание (осознание) сотрудниками объекта проверки значения такой системы. При установлении четких целей и эффективной контрольной среды оценка рисков, с которыми сталкивается хозяйствующий субъект в процессе достижения поставленных целей, обеспечивает основание для разработки стратегии реагирования на риски.

2.22.2. При оценке контрольной среды проверяющий рассматривает, каким образом на объекте проверки реализованы следующие элементы:

- доведение до сведения сотрудников принципа честности, других этических ценностей и порядок их поддержания (существенные элементы, оказывающие влияние на эффективность организации средств контроля, управления ими и мониторинга их работоспособности);
- приверженность профессионализму (установленные и применяемые руководством объекта контроля требования к квалификации сотрудников в соответствии с возложенными на них должностными обязанностями);



–компетентность и стиль работы руководства (подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими, позиция и действия руководства в отношении подготовки бюджетной отчетности, обработки информации);

–организационно-функциональная структура (система, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность объекта контроля для достижения стоящих перед ней целей);

–распределение ответственности и полномочий (каким образом происходит разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и каким образом устанавливается иерархия подотчетности сотрудников друг другу);

–кадровая политика и практика (набор сотрудников, их подготовка, обучение, повышение квалификации, продвижение по службе и мотивация).

2.22.3. Проверяющий должен получить понимание того, как осуществляется информирование о роли и ответственности за подготовку отчетности и о существенных вопросах, касающихся бюджетной отчетности. Система информирования персонала о функциях, об обязанностях и ответственности конкретных сотрудников, а также о существенных вопросах, касающихся ведения учета и подготовки бюджетной отчетности, обеспечивает должное понимание соответствующими сотрудниками своих обязанностей и ответственности, связанных с организацией и функционированием системы внутреннего контроля в отношении бюджетной отчетности. Информирование может осуществляться посредством внутренних регламентов деятельности, должностных инструкций, учетной политики и др.

2.22.4. Наличие удовлетворительной контрольной среды может стать положительным фактором при оценке проверяющим рисков существенного искажения информации, а также риска нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств и оказать влияние на форму проведения проверки (камеральная или выездная), сроки и объем дальнейших контрольных процедур. Недостатки в контрольной среде могут свидетельствовать о возможном низком уровне эффективности средств контроля и, следовательно, стать отрицательным фактором при оценке рисков существенного искажения информации в связи с возможными недобросовестными действиями со стороны руководства или сотрудников объекта контроля.

2.22.5. Проверяющий должен понимать, что контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет существенное искажение информации или нецелевое и/или неэффективное использование бюджетных средств. Поэтому при оценке рисков наряду с контрольной средой рассматривается влияние других элементов системы внутреннего контроля.

## 2.23. Оценка рисков объектом контроля

2.23.1. Проверяющий должен обладать знаниями о действиях руководства объекта контроля, направленных на выявление рисков хозяйственной деятельности, в частности о том, каким образом руководитель:

–выявляет риски хозяйственной деятельности, имеющие отношение к ведению бюджетного учета, формированию отчетности, качеству исполнения бюджета;

–оценивает значимость рисков;

- оценивает вероятность возникновения рисков;
- решает вопрос о способах управления рисками.

2.23.2. Оценка адекватности и эффективности процедур по оценке рисков в соответствии с масштабами и спецификой деятельности, реализованных на объекте проверки, является предметом профессионального суждения проверяющего.

2.23.3. Если руководством объекта проверки не организованы надлежащие процедуры по своевременному обнаружению и предотвращению (устранению) рисков хозяйственной деятельности, проверяющий должен оценить, насколько это может повлиять на существенные искажения отчетности.

2.24. Информационная система, связанная с подготовкой бюджетной отчетности

2.24.1. Проверяющий должен обладать информацией и знаниями об информационных системах, связанных с ведением бюджетного учета, формированием бюджетной отчетности, в том числе сводной годовой отчетности об исполнении бюджета, а именно:

- процедурах (как для автоматизированной, так и для ручной системы учета), с помощью которых хозяйственные операции иницируются, регистрируются, обрабатываются и включаются в бюджетную отчетность;

- программных продуктах, используемых для ведения бюджетного учета, формирования отчетности; функционале, порядке их обслуживания (поддержания, актуализации) организациями-поставщиками;

- порядке фиксации информационными системами данных о событиях и условиях, которые не входят в состав однотипных операций, но, тем не менее, могут являться существенными для бюджетной отчетности;

- порядке подготовки и составления бюджетной отчетности (в том числе сводной), включая формирование пояснительной записки к годовому отчету;

- средствах контроля учетных записей, включая регистрацию нестандартных записей, используемых для учета нетипичных, необычных операций или корректировок.

2.24.2. Проверяющий должен оценить, насколько функционал используемых объектом контроля информационных систем (программных продуктов) отвечает требованиям по ведению бюджетного учета, учитывает специфику формирования сводной отчетности муниципалитета как главного распорядителя бюджетных средств, администратора доходов и финансового органа.

2.24.3. Проверяющий должен принять во внимание существующие риски существенного искажения отчетности, связанные с принятым на объекте контроля порядком формирования отчетности и консолидации показателей при подготовке сводного годового отчета об исполнении бюджета (автоматизированный или ручной процесс подготовки).

2.24.4. При оценке надежности системы внутреннего контроля объекта контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия проверяющий оценивает преимущества и недостатки применяемых информационных систем.

2.24.5. К преимуществам применения информационных систем можно отнести:

- возможность обработки и хранения больших массивов информации, выполнения расчетов различной сложности с минимальными затратами (время, материальные и трудовые ресурсы);

- снижение человеческого фактора и обеспечение более высокой точности регистрации, обработки информации по типовым операциям, формирования отчетных форм в различных аналитических разрезах;

- расширение возможностей мониторинга осуществления деятельности, средств контроля;

- возможность автоматизированного разграничения обязанностей путем введения средств контроля защиты применяемых программ, баз данных и операционных систем;

- снижение рисков того, что средства контроля могут быть обойдены.

2.24.6. К недостаткам или рискам использования информационных систем для системы внутреннего контроля, в том числе при подготовке бюджетной отчетности, можно отнести следующее:

- приходится полагаться на системы или программы, которые могут неточно обрабатывать данные, обрабатывать неточные данные либо делать то и другое одновременно;

- возможен несанкционированный доступ к исходным данным, что может привести к уничтожению данных или их ненадлежащим модификациям, включая отражение в бюджетном учете несанкционированных или несуществующих хозяйственных операций либо неточное отражение в бюджетном учете данных о них (такие риски могут возникнуть там, где к общей базе данных имеет доступ большое количество пользователей);

- возможно получение персоналом, отвечающим за функционирование информационных систем, расширенного доступа сверх того, который необходим ему для выполнения возложенных на него обязанностей, что может повлечь нарушение установленного порядка разграничения обязанностей;

- возможно внесение несанкционированных модификаций в основные файлы баз данных, компьютерные системы или программы;

- неспособность произвести модификации в системах или программах, когда это действительно необходимо;

- неуместное стороннее вмешательство и потенциальная возможность потери информации.

2.24.7. Характер рисков системы внутреннего контроля находится в зависимости от типа и характеристик информационных систем, используемых объектом контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия. При ознакомлении с системой внутреннего контроля проверяющий должен обратить внимание на то, как реагировало руководство объекта проверки на риски, возникающие при использовании информационных систем или систем, реализуемых вручную.

## 2.25. Контрольные действия

2.25.1. Проверяющему необходимо обладать достаточными знаниями о контрольных действиях объекта контроля, чтобы оценить риски существенного искажения информации и нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств и определить перечень дальнейших контрольных процедур с учетом оцененных рисков. При этом от проверяющего не требуется знания всех контрольных действий объекта контроля.

2.25.2. Контрольные действия объекта проверки включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства

выполняются, что предприняты необходимые меры в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей объекта контроля. Примерами конкретных контрольных действий являются: санкционирование (одобрение) руководством хозяйственных операций; проверка выполнения хозяйственных операций; анализ информации, полученной в результате хозяйственных операций; проверка наличия и состояния активов; разделение обязанностей между работниками объекта контроля в ходе выполнения хозяйственных операций; сравнение и анализ результатов деятельности с плановыми показателями.

2.25.3. Рассматривая вопрос о том, имеют ли контрольные действия отношение к целям контрольного или экспертно-аналитического мероприятия, проверяющий учитывает выявленные им риски, которые могут привести к существенному искажению информации.

2.25.4. Проверяющий направляет свои действия на выявление и понимание контрольных действий в отношении тех областей, в которых, по его мнению, с наибольшей вероятностью могут возникнуть существенные искажения информации или риски нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств.

## 2.26. Мониторинг средств контроля

2.26.1. Проверяющий должен ознакомиться с основными видами мероприятий, осуществляемых объектом контроля для мониторинга системы внутреннего контроля в отношении бюджетной отчетности и возможного нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств, а также с тем, каким образом иницируются корректирующие действия в отношении средств внутреннего контроля.

2.26.2. Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и функционирования средств контроля и осуществления необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Руководство осуществляет мониторинг средств контроля путем осуществления непрерывных мероприятий, отдельных оценок или сочетания того и другого. Непрерывный мониторинг, как правило, является частью обычной деятельности по управлению в форме постоянного руководства и надзора.

2.26.3. В своих действиях в области мониторинга средств контроля руководство объекта проверки может также использовать информацию, полученную извне, в частности жалобы третьих лиц или предписания, исходящие от контролирующих органов, указывающие на проблемы или привлекающие внимание к областям, где требуются улучшения.

2.26.4. Проверяющий должен установить, что является источником информации для мероприятий по мониторингу и на основании чего руководство считает соответствующую информацию достаточно надежной для таких целей.

2.27. Понимание проверяющим системы внутреннего контроля объекта проверки подразумевает осуществляемую проверяющим оценку адекватности организации средств контроля и установление факта их применения.

2.28. Оценка надежности системы внутреннего контроля на объекте контроля включает рассмотрение способности применяемых средств контроля в отдельности или в комплексе эффективно предотвращать (обнаруживать и исправлять)

существенные искажения отчетности, а также риски нецелевого и/или неэффективного использования бюджетных средств. Под применением средства контроля подразумевается, что оно существует и объект контроля использует его.

2.29. Ненадлежащим образом организованное средство контроля может свидетельствовать о существенном недостатке всей системы внутреннего контроля объекта контроля.

2.30. Процедуры оценки риска с целью получения доказательств относительно организации и применения уместных средств контроля могут включать получение информации от сотрудников проверяемой организации, наблюдение за функционированием конкретных средств контроля, проверку документов и отчетов, а также прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, имеющих отношение к подготовке бюджетной отчетности.

2.31. Понимание системы внутреннего контроля может вызвать у проверяющего сомнения в возможности того, что в отношении годовой отчетности объекта контроля отчетности может быть осуществлено контрольное мероприятие. Например:

–сомнения по поводу честности руководства объекта контроля могут быть настолько серьезными, что проверяющий может сделать вывод о том, что имеет место высокий риск искажения бюджетной отчетности и иной важной для целей проверки информации и проверка не может быть проведена;

–сомнение относительно состояния и надежности данных бюджетного учета объекта проверки может дать основание проверяющему сделать вывод о низкой вероятности того, что будут получены достаточные надлежащие доказательства для выражения заключения о достоверности отчетности.

### **3.Риски существенного искажения информации**

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

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

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

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

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

3.3.При оценке рисков проверяющий должен установить, какие из выявленных рисков, по его профессиональному суждению, являются рисками,

которые требуют специального рассмотрения (такие риски определяются как «значимые риски»).

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

– указывает ли риск на недобросовестные действия со стороны руководства либо персонала объекта контроля;

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

– насколько сложными являются хозяйственные операции;

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

– наличие рисков по хозяйственным операциям, нетипичным для деятельности объекта проверки и подлежащим отражению в отчетности.

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

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

– высокая степень вмешательства руководства в учетный процесс;

– высокая степень ручного вмешательства в процесс сбора данных и их обработки;

– применение сложных расчетов или нестандартного порядка отражения операций в учете;

– отсутствие адекватных (эффективных) средств контроля для нетипичных хозяйственных операций.

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

возможные последствия, а также то, каким образом предполагается раскрыть это обстоятельство в бюджетной отчетности.

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

3.9. Оценка рисков существенного искажения бюджетной отчетности должна основываться на доступных доказательствах и может меняться в ходе контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия по мере сбора дополнительных доказательств. В случае если проверяющий в результате выполнения дальнейших контрольных процедур получает доказательства, противоречащие первоначально полученным доказательствам, в соответствии с которыми он производил первоначальную оценку, ему следует пересмотреть свою оценку и, соответственно, изменить планирование дальнейших контрольных (аналитических) процедур.

#### **4. Риск необнаружения**

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

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

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

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

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

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

- пересмотреть применяемые методы и/или контрольные процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их по существу;
- увеличить затраты времени на проверку (ревизию, обследование);
- увеличить объем выборки элементов для проверки;
- инициировать привлечение дополнительных кадровых ресурсов.

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

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

## 5. Документирование

5.1. Проверяющий документально оформляет:

- вопросы и результаты обсуждения участниками рабочей группы подверженности бухгалтерской (бюджетной) отчетности объектов контроля существенным искажениям вследствие ошибок или недобросовестных действий со стороны персонала объектов контроля;
- наиболее важную для оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (бюджетной) отчетности информацию относительно каждого из аспектов деятельности объекта контроля и среды, в которой она осуществляется, включая информацию о каждом из элементов системы внутреннего контроля;
- перечень источников информации, с помощью которой было достигнуто понимание деятельности объекта контроля и среды, в которой она осуществляется;
- выявленные и оцененные риски существенного искажения бюджетной отчетности.

5.2. Форма, содержание и объем рабочих документов являются предметом профессионального суждения проверяющего. В частности, результаты оценки рисков могут быть зафиксированы в отдельных рабочих документах (в том числе в рабочем документе «Оценка риска»).

5.3. При проведении выборочной проверки проверяющему следует задокументировать следующие аспекты:

- цель контрольной процедуры, на рассмотрение каких вопросов она направлена;
- опыт (если применимо) выполнения аналогичных процедур в предыдущие периоды;
- порядок определения генеральной совокупности, элементы которой будут проверены;
- перечень отдельных элементов, которые должны быть исключены из выборки и проверены отдельно. В некоторых случаях уверенность,



полученная в результате проверки крупных операций или остатков, может быть достаточной, чтобы не выполнять выборку в отношении оставшихся элементов генеральной совокупности;

- перечень подгрупп элементов (страт) в пределах генеральной совокупности, которые могут быть проверены отдельно (при наличии);
- способ осуществления выборки (случайный, системный) в оставшейся части генеральной совокупности;
- какой требуется уровень уверенности от выполнения процедуры (в %, см. таблицу 1);
- абсолютная величина уровня существенности. Результаты выборочной проверки не могут быть оценены, если нет критериев оценки.

## **6. Понятие выборки**

6.1. Результаты контрольных и аналитических мероприятий, выводы и рекомендации должны основываться на соответствующих доказательствах. Ввиду отсутствия возможности проведения сплошной проверки (ревизии, обследования) в каждом объекте, как правило, используют выборочный контроль.

6.2. Под выборочной проверкой понимается применение контрольных процедур менее чем ко всем элементам определенной совокупности (статья отчетности, группа однотипных операций и т.д.) с целью получения и оценки доказательств в отношении выбранных элементов и экстраполяция выявленных искажений на генеральную совокупность, из которой произведена выборка.

6.3. Выборочный контроль при проведении контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия используются в том случае, если доказательства не могут быть получены другими способами и когда существует необходимость структурированных сопоставлений и надежных обобщений.

6.4. Из-за ограниченных ресурсов выборка редко включает большое число элементов, и, как правило, при этом необходимо ограничить количество вопросов, ответы на которые предполагается получить.

6.5. Выборочная проверка может проводиться в пределах оборотов по счету бюджетного учета или группы однотипных операций.

6.6. Данные для проверки (ревизии, обследования) должны быть тщательно отобраны, чтобы было возможным сделать надлежащие выводы.

6.7. В ходе проверки (ревизии, обследования) проверяющий определяет способы проведения выборочной проверки с точки зрения получения надлежащих и достаточных доказательств:

- отбор и проверка операций, остатков и/или оборотов по счетам учета, существенных по стоимостному критерию (с наибольшей стоимостью);
- отбор и проверка специфических, нетиповых операций либо операций, по которым существует высокий аудиторский риск (риск искажения). В данном случае выводы, сделанные применительно к отобраным таким способом элементам, не подлежат экстраполяции;

- отбор отдельных элементов с формированием аудиторской выборки и экстраполяция выявленных искажений.

Применение того или иного способа отбора элементов (либо одновременно нескольких) возможно индивидуально для разных видов генеральных совокупностей.

6.8. По своему профессиональному суждению проверяющий может принять решение не подвергать проверке отдельные статьи отчетности, остатки и обороты по отдельным счетам (субсчетам) бюджетного учета подведомственных муниципальных учреждений ввиду их незначительности (по сумме и характеру) относительно соответствующих показателей консолидированной отчетности финансового органа (годовой отчетности об исполнении бюджета).

## **7. Основные требования к проведению выборочной проверки**

7.1. Проверяющий на этапе планирования должен проанализировать конкретные цели, которые должны быть достигнуты в результате контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия, определить по своему профессиональному суждению возможность применения выборочного контроля с точки зрения получения достаточных и надлежащих доказательств. Факторы, которые проверяющий должен принять во внимание:

- количество и размеры элементов в генеральной совокупности (объемы и стоимостная оценка операций, количество и стоимость активов и т.п.);
- характер (виды) операций, активов и обязательств, подлежащих проверке;
- эффективность альтернативных тестов и процедур (не выборочных) для получения надлежащих и достаточных доказательств относительно затрат средств (трудовые, материальные ресурсы) и времени.

7.2. Анализ характера искомых доказательств и возможных факторов, связанных с искажениями или отклонениями показателей годовой отчетности, поможет проверяющему определить, какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки (ревизии, обследования).

7.3. Объем выборки должен быть достаточным, чтобы снизить риск, связанный с использованием выборки, до приемлемо низкого уровня. Риск, связанный с использованием выборки, – это риск того, что выводы, сделанные проверяющим на основании проверки отобранных элементов, могут отличаться от выводов, которые могли быть сделаны при проведении сплошной проверки. Достаточные надлежащие доказательства могут быть получены:

7.3.1. при выборе всех элементов генеральной совокупности (сплошная проверка). Сплошная проверка рекомендуется в следующих случаях:

- генеральная совокупность составляет небольшое количество элементов большой стоимости;
- имеется существенный риск искажения отчетности, и другие средства не обеспечивают достаточных надлежащих доказательств;
- могут быть применены компьютеризированные методы к большой по количеству элементов генеральной совокупности, чтобы выполнить повторные вычисления или другие процедуры.

7.3.2.при выборе отдельных элементов, удовлетворяющих определенным условиям. Это уместно для отбора:

- ключевых элементов и элементов наибольшей стоимости;
- всех элементов, величина (стоимость) которых превышает определенный размер (сумму);
- элементов для получения информации по таким вопросам, как специфика деятельности объекта контроля и осуществляемых им операций, особенности системы внутреннего контроля;

7.3.3.при использовании репрезентативной выборки элементов из генеральной совокупности.

Решение, какой подход использовать, будет зависеть от существующих обстоятельств. Применение любого из указанных подходов или их комбинации может быть оправданным. Целесообразно использовать информацию, полученную при оценке рисков существенного искажения, чтобы уменьшить объем или устранить необходимость выполнения процедур проверки в областях, где риск искажений низкий. Кроме того, использование информации о системе внутреннего контроля в муниципалитете, полученной в том числе на основании опросного листа, поможет определить риски средств внутреннего контроля.

7.4.Уровень риска, связанного с использованием выборки, который допускает (готов принят) проверяющий, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять проверяющий, тем больший должен быть объем выборки.

7.5.В Приложении 2 к настоящим Методическим рекомендациям приведен перечень факторов, влияющих на объем отобранной для проверки совокупности.

7.6.Проверяющему следует выполнить процедуры, которые позволят получить доказательство того, что генеральная совокупность, из которой осуществляется выборка, является полной.

7.7.Проверяющий должен отбирать элементы выборки таким образом, чтобы каждый элемент генеральной совокупности имел одинаковую вероятность попасть в выборку. Проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась предвзятость (например, проверяющий не должен избегать каких-либо элементов, которые трудно проверить и т.п.).

7.8.Определение генеральной совокупности, выборка и процедура экстраполяции должны производиться отдельно в разрезе данных бюджетного учета и отчетности получателей бюджетных средств (муниципалитета как получателя бюджетных средств и администратора доходов, муниципальных учреждений). Решение вопроса о составе генеральной совокупности и характере возможных искажений зависит от поставленной локальной задачи. Например, если проверяется достоверность отражения в учете объектов основных средств, то генеральной совокупностью будут совокупность имеющихся в наличии основных средств объекта контроля и соответствующие им записи в инвентаризационной ведомости или картотеке. Возможные искажения - наличие основного средства при отсутствии записи о нем или наличие записи при отсутствии основного средства.

7.9. При анализе характеристик генеральной совокупности, из которой будет осуществляться выборка, проверяющий может решить, что необходимо выполнить стратификацию или взвешенный по стоимости отбор элементов. Подробно указанные методы рассматриваются в Приложении 3 к настоящим Методическим рекомендациям.

7.10. Первоначально из выбранной генеральной совокупности проверяющий отбирает все элементы, подлежащие отдельной проверке (выше уровня существенности в рамках генеральной совокупности). Сплошной проверке может быть подвержена вся генеральная совокупность, если она состоит из небольшого числа элементов большей стоимости или существует высокий аудиторский риск и другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

7.11. Далее отбираются специфические элементы генеральной совокупности (например, нетиповые операции). Отбор специфических элементов осуществляется на основании профессионального суждения проверяющего и его знания (понимания) специфики деятельности объекта контроля.

Специфические элементы – отдельные (существенные) элементы генеральной совокупности, отобранные для проверки в силу их значимости, величины, характера или способа отражения в учете. Чтобы определить существенные элементы, необходимо проанализировать:

- статьи/операции, которые индивидуально могли повлечь существенное искажение;
- необычные или зависимые от внешних факторов показатели бюджетной отчетности;
- элементы, которые подвержены искажению.

Возможно, эти специфические элементы уже были выявлены на стадии планирования, при выполнении процедур оценки риска.

7.12. Далее в отношении оставшейся части генеральной совокупности проверяющий должен проанализировать потребность в получении надлежащих доказательств, если оставшаяся часть является существенной. Если принимается решение о тестировании оставшейся части совокупности, из нее отбираются отдельные элементы, подлежащие проверке (производится выборка элементов, формирование репрезентативной совокупности).

7.13. Поскольку целью выборки является получение выводов в отношении всей генеральной совокупности, проверяющему следует сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности.

7.14. Формирование репрезентативной совокупности может быть произведено одним из следующих способов:

- Случайный отбор проверяемой совокупности. Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (как программный продукт в электронно-вычислительной технике) или таблицы случайных чисел.
- Систематический отбор со случайным выбором начальной точки. Для систематического отбора число элементов в генеральной совокупности делится

на объем выборки так, чтобы обеспечить интервал выборки (например, равный 50), и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов отбирается каждый 50-й элемент совокупности. Отобранная совокупность носит более случайный характер, если исходная точка определяется путем использования генератора случайных чисел в компьютере или таблиц случайных чисел. При систематическом отборе элементы выборки внутри генеральной совокупности не должны быть структурированы таким образом, чтобы интервалы выборки соответствовали какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

7.15. Использование репрезентативной выборки позволит проверяющему получить и оценить доказательства в отношении отдельных характеристик отобранных элементов, чтобы сформировать выводы в отношении оставшейся части генеральной совокупности, из которой производилась выборка.

7.16. Выполнение процедур проверки.

7.16.1. Проверяющий должен проводить контрольные процедуры, являющиеся надлежащими для конкретной цели проверки (ревизии, обследования), по каждому отобранному элементу.

7.16.2. Если отобранный элемент не является надлежащим для применения процедуры, то процедура должна быть выполнена по отношению к какому-либо замещающему элементу. Например, когда при проверке санкционирования произведенных расходов в выборку попадает операция, которая позже была сторнирована ввиду бухгалтерской ошибки (некорректное применение счета аналитического учета плана счетов), то это не будет являться отклонением, и соответственно, следует выбрать и проверить замещающий элемент.

7.16.3. Если проверяющий не имеет возможности применить запланированные контрольные процедуры к какому-либо элементу выборки, он должен рассматривать такой элемент выборки как искажение. Например, при проверке целевого характера произведенных в отчетном периоде расходов на ремонт объектов основных средств на проверку не представлена первичная документация по одной из таких операций, которая бы подтверждала факт проведения ремонтных работ.

7.16.4. Проверяющий должен изучить характер и причину любых выявленных отклонений или искажений и оценить их возможное воздействие на цели конкретной контрольной процедуры и другие области проверки.

7.16.5. При анализе обнаруженных отклонений и искажений проверяющий может определить, что у многих из них есть общие характеристики (например, некорректное применение кодов бюджетной классификации при признании расходов по соответствующей статье, квалификации нефинансовых активов). В таких обстоятельствах проверяющий может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести процедуры применительно к такой страте. Кроме того, такие искажения могут быть умышленными и указывать на возможность совершения недобросовестных действий.

7.16.6. Когда проверяющий полагает, что искажение (отклонение), выявленное при проверке какого-либо элемента выборки, является аномальной

(нестандартной) ошибкой, он должен получить достаточную уверенность, что такие искажения или отклонения не являются репрезентативными в отношении генеральной совокупности. Для этого он должен выполнить дополнительные процедуры, позволяющие получить достаточные надлежащие доказательства того, что подобные искажения или отклонения не затрагивают другие элементы генеральной совокупности. Под аномальной ошибкой понимается отклонение или искажение вследствие единичного случая, которое не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

#### 7.17. Экстраполяция искажений. Оценка результатов выборочной проверки

7.17.1. По результатам контрольных процедур проверяющий должен экстраполировать (распространить) искажения, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности. Однако расчет общей суммы искажений в заданной генеральной совокупности, произведенный путем экстраполяции, не означает, что данная сумма подлежала отражению в учете и отчетности муниципалитета (как получателя бюджетных средств и администратора доходов) или муниципальных учреждений, подведомственных объекту контроля.

7.17.2. При оценке искажений или при экстраполяции искажений должны рассматриваться только те факторы, которые уместны с точки зрения целей конкретных процедур проверки.

7.17.3. Искажение, признанное аномальным, должно быть исключено при экстраполяции искажений, найденных в отобранной совокупности, на всю генеральную совокупность. Последствия любого такого искажения, если оно не исправлено, должны быть рассмотрены в дополнение к оценке полной величины искажений, не являющихся аномальными.

7.17.4. Если остатки (обороты) по счету бюджетного учета или группа однотипных операций были подразделены проверяющим на страты, то экстраполяция искажений проводится отдельно по каждой страте. Совокупность типичных и аномальных ошибок по каждой страте рассматривается с точки зрения их влияния на достоверность остатка (оборотов) по соответствующему счету бюджетного учета или группы однотипных операций.

7.17.5. Проверяющий должен оценить результаты проверки элементов в отобранной совокупности.

7.17.6. Неожиданно высокое значение искажения в отобранной совокупности может дать основания полагать, что остаток по счету бюджетного учета или группа однотипных операций являются существенно искаженными при отсутствии дополнительных доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.

7.17.7. Проверяющий оценивает, обеспечило ли использование выборки в разрезе отдельной генеральной совокупности (страты) надлежащие доказательства для того, чтобы сделать выводы о генеральной совокупности (страте), которая была проверена.

7.17.8. Если проверяющий приходит к выводу, что использование выборки не обеспечило достаточных оснований для выводов в отношении генеральной совокупности, которая была проверена, он может изменить характер, время и объем

дальнейших процедур, чтобы достигнуть необходимого уровня уверенности.

7.17.9. Общая сумма искажений показателей бухгалтерской отчетности, выявленных в ходе выборочной проверки, определяется путем суммирования искажений, выявленных после проведения выборочной проверки достоверности показателей отчетности муниципалитета (как получателя бюджетных средств, администратора доходов), муниципальных учреждений, подведомственных объекту контроля.

7.18.10. Оценка существенности совокупных выявленных искажений осуществляется относительно уровня существенности, рассчитанного на основе соответствующих Методических рекомендаций.

Оценка риска

Объект контроля	
Проверяемый период:	

№	Факторы риска/вопросы для оценки	Оценка факторов			Примечания
		Высокий риск	Средний риск	Низкий риск	
		2	1	0	
<b>I. ОБЩЕЭКОНОМИЧЕСКИЕ ФАКТОРЫ</b>					
1.1	Изменения бюджетного, налогового законодательства, законодательства о бюджетном учете и отчетности в отчетном периоде	Имели место	Изменения введены в действие за год до отчетного периода	Законодательные акты не менялись в течение нескольких отчетных периодов	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.2	Изменения нормативных правовых актов, регулирующих деятельность органов местного самоуправления в отчетном периоде	Имели место	Изменения введены в действие за год до отчетного периода	Законодательные акты не менялись в течение нескольких отчетных периодов	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.3	Наличие неурегулированных на законодательном уровне вопросов, связанных с осуществлением бюджетного процесса, ведения бюджетного учета, формирования отчетности	Да	Есть отдельные вопросы, косвенно влияющие на деятельность объекта	Нет	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.4	Особенности государственной политики,	Переданы новые государствен-	Незначительные изменения в требованиях к	В отчетном периоде изменений не	



	оказывающие влияние на деятельность объекта	ные полномочия	осуществляемым государственным полномочиям	произошло	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.5	Особенности формирования доходной части местного бюджета	Изменение порядка определения, структуры доходной части муниципальных образований	Изменение ставок местных налогов	Нет	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.6	Сложившиеся общие экономические условия	Спад	Стабилизация	Подъем	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
II. ОТРАСЛЕВЫЕ И ИНДИВИДУАЛЬНЫЕ ФАКТОРЫ, ОБУСЛОВЛЕННЫЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОБЪЕКТА КОНТРОЛЯ					
2.1	Наличие сети подведомственных учреждений	Есть несколько подведомственных муниципальных учреждений	Есть одно подведомственное муниципальное учреждение	Нет	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.2	Осуществление муниципалитетом проверок финансово-хозяйственной деятельности подведомственных учреждений	Контроль не осуществляется	Бессистемное проведение проверок, в отчетном периоде проверок не производилось	Осуществляется регулярно, существует регламент проведения проверок, осуществляется последующий контроль исправления выявленных нарушений/недостатков. Представлены результаты проведения	

				проверок подведомственных учреждений в отчетном периоде	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.3	Осуществление приносящей доход деятельности подведомствен- ными учреждениями	Доходы от предпринима- тельской деятельности составляют более 50% от суммы бюджетного финансирова- ния данных учреждений	Доходы от предпринима- тельской деятельности составляют менее 50% от суммы бюджетного финансирова- ния данных учреждений	Нет	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.4	Наличие органа муниципального финансового контроля	Отсутствует	Отдельные контрольные функции закреплены за отдельными должностными лицами	Имеется	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.5	Наличие должностных инструкций	Отсутствуют	Должностные инструкции разработаны только для отдельных сотрудников и/или формальное составление инструкций	Должностные инструкции разработаны для всех сотрудников, сотрудники ознакомлены с их положениями и осведомлены об ответственности за их несоблюдение	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.6	Процедура санкционирования операций (расходов)	Отсутствует	Часть хозяйственных операций осуществляется без разрешительной	Совершение всех хозяйственных операций санкционируется руководителем муниципалитета	

			надписи руководителя	(визирование финансовых документов)	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.7	Наличие в структуре объекта юридической службы (юриста)	Нет	В штате нет, но пользуются разовыми консультационн ыми услугами	Квалифицирован- ный юрист (служба) в штате (оргструктуре)	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.8	Наличие судебных дел и разбирательств по вопросам финансово- хозяйственной деятельности за последние 2 года	Не завершены (одно или несколько) или решения НЕ в пользу объекта	Завершены, решения приняты в пользу объекта	Нет	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.9	Опыт и продолжительность работы руководителя	Смена руководящего состава произошла в отчетном периоде	Назначен на должность за год до отчетного периода	Занимает должность в течение нескольких лет	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.10	Профессиональный уровень подготовки главного бухгалтера объекта	Высшее/среднее образование и опыт работы главным бухгалтером в бюджетной сфере до 2 лет	Высшее/среднее образование и опыт работы главным бухгалтером в бюджетной сфере 2- 5 лет	Высшее образование и опыт работы главным бухгалтером в бюджетной сфере свыше 5 лет	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.11	Использование информационных систем при ведении бюджетного учета и формировании отчетности	Не используются или установлены различные программные продукты в объекте и	Имеются сложности в использовании функционала программных продуктов, не автоматизирова н процесс	Учет автоматизирован полностью, программные продукты едины у объекта и учреждений	

		подведомственных учреждениях	консолидации бюджетной отчетности		
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.12	Систематическое обслуживание и обновление программных продуктов, используемых для ведения бюджетного учета и формирования отчетности в объекте	Ручной способ ведения учета и формирования отчетности/ Отсутствует договор с обслуживающей организацией или заключен с физическим лицом	Несвоевременное обновление и обеспечение соответствия требованиям законодательства	Договор заключен, систематические обновления и обслуживание осуществляется	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.13	Разграничение прав доступа к программному продукту	Не установлено	Частичное	Разграничение прав доступа осуществлено в полном объеме, несанкционированный доступ к базе данных программного продукта исключен	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.14	Проведение инвентаризации перед составлением годовой отчетности	Не проводилась (документы не представлены) или выявлены факты формального подхода к осуществлению инвентаризации и/или выявлены недостатки/излишки	Документы по оформлению результатов инвентаризации и результаты не имеют существенных замечаний	Документально подтверждено, формальных замечаний не выявлено	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.15	Контроль за сохранностью	Не установлен	Не оборудованы	В наличии специально	

	имущества, денежных средств, учетных регистров, документов		места хранения или не установлена ответственность	оборудованные места хранения, разграничение доступа, договора о полной материальной ответственности	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.16	Порядок представления бюджетной отчетности ПБС	Требования не установлены и не доводятся до ПБС	Представляется в сроки и в порядке, устанавливаемом ГРБС ежегодно	Утвержден единый порядок (регламент) и сроки представления в соответствии с законодательством	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.17	Факты чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (пожары, аварии)	Имели место в отчетном периоде	Не имели существенных последствий для ведения и результатов хозяйственной деятельности	Отсутствуют	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.18	Осуществление закупок для муниципальных нужд	Большое количество закупок, осуществляемых без заключения муниципальных контрактов, у объекта и подведомственных учреждений	Незначительное число закупок, осуществленных без заключения контрактов	Строгое соблюдение норм и требований законодательства по размещению муниципального заказа	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.19	Попытки руководства ограничить и/или проверки объем сроки	Непредставление и/или неполное представление информации	Несвоевременное представление информации (документов). Отсутствие	Нет	

		(документации)	раскрытия информации		
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

	Баллы	Фактический уровень риска
Максимальное количество баллов для объекта контроля	50	0,00
Фактическое количество баллов для объекта контроля	0	

Фактическое значение риска в процентах = фактическое значение риска в баллах X 100% / максимально возможное значение риска в баллах.

Данная форма может использоваться как рабочий документ при документировании.

**Примеры факторов, влияющих на объем отобранной для проверки совокупности**

№	Факторы	Влияние на объем выборки	Комментарий
(1)	(2)	(3)	(4)
1.	Высокая оценка риска существенного искажения	Увеличение объема	Чем выше оценка риска существенного искажения, тем больше должен быть объем выборки, чтобы получить больше доказательств за счет проведения контрольных процедур и снизить риски необнаружения
2.	Использование одновременно нескольких видов контрольных (аналитических) процедур применительно к той же совокупности	Уменьшение объема	Чем больше проверяющий полагается на разные процедуры проверки в целях снижения до приемлемо низкого уровня риска необнаружения искажений применительно к конкретной генеральной совокупности, тем меньшим может быть объем выборки.
3.	Увеличение необходимой степени уверенности проверяющего в том, что фактическое искажение генеральной совокупности не превысит допустимого уровня ошибки	Увеличение объема	Чем больше желаемый уровень уверенности в том, что результаты проверки выборочной совокупности являются показательными с точки зрения фактических искажений в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем выборки
4.	Увеличение абсолютного уровня существенности	Уменьшение объема	Чем ниже допустимый уровень ошибки, которую готов принять проверяющий, тем больше должен быть объем выборки, и наоборот
5.	Стратификация генеральной совокупности	Уменьшение объема	При надлежащей стратификации генеральной совокупности общий объем отобранных совокупностей по стратам, как правило, меньше, чем объем отобранной совокупности, который был бы необходим для достижения заданного уровня риска, связанного с использованием выборочного метода, когда для всей генеральной совокупности формировалась бы одна отобранная совокупность

### **Стратификация и взвешенный по стоимости отбор элементов**

При анализе характеристик генеральной совокупности, из которой будет осуществляться выборка, проверяющий может прийти к выводу, что следует использовать стратификацию или взвешенный по стоимости отбор.

#### *Стратификация*

Эффективность проверки может быть повышена, если проверяющий проводит стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества (страты), которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики. Цель стратификации состоит в снижении вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым в уменьшении объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода.

При выполнении контрольных процедур обороты по счету бюджетного учета или группа однотипных операций могут стратифицироваться по стоимости. Это позволяет в рамках проверки уделить большее внимание элементам большей стоимости, которые могут быть сопряжены с большими потенциальными ошибками с точки зрения завышения величин. Страты могут быть выделены в разрезе кодов бюджетной классификации, аналитических счетов учета (субсчетов) и других характеристик, в которых проверяющий предполагает наличие более высокого риска искажений.

Результаты процедур, применяемых к какой-либо отобранной совокупности элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, которые составляют такую страту. Для вывода в отношении всей генеральной совокупности требуется проанализировать риск существенного искажения в отношении остальных страт, составляющих генеральную совокупность, если они будут признаны проверяющим существенными.

Если остаток по счету бюджетного учета или группа однотипных операций были разделены на страты, то экстраполяция (распространение) искажений осуществляется для каждой страты отдельно. Для определения совокупного искажения остатка по счету бюджетного учета или группы однотипных операций в целом необходимо объединить искажения в отношении каждой страты.

Стратификация позволяет повысить эффективность (точность) аудиторской выборки, за исключением тех случаев, когда совокупность может быть легко разделена на естественно существующие в ней группы, использование стратификации при отборе элементов без применения вычислительной техники не оправдывает себя.

#### *Взвешенный по стоимости (монетарный) отбор элементов*

При проведении контрольных процедур, в особенности при проверке на предмет завышения стоимостной оценки активов, обязательств, расходов бюджета, нередко оказывается эффективным определить элементы выборки как отдельные показатели в стоимостном выражении, которые составляют генеральную совокупность. Выбрав отдельные конкретные показатели в стоимостном выражении из генеральной совокупности, проверяющий затем исследует элементы, составляющие эти показатели. Такой подход к определению элементов выборки обеспечивает ориентацию работы проверяющего на проверку элементов большей стоимости, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными, и это может приводить к уменьшению объема выборки.



### Примеры построения выборки и экстраполяции искажений

Если имеется большая совокупность элементов, которые должны быть проверены, предварительно необходимо определить, существуют ли более эффективные средства проверки, чем репрезентативная выборка. Значительные по размеру или необычные элементы могут быть исключены из генеральной совокупности для отдельной проверки.

Объем выборки при выполнении контрольных процедур зависит от требуемого уровня уверенности, который, в свою очередь, зависит от:

- доказательств, полученных из других источников (например, аналитические процедуры);
- объема генеральной совокупности;
- уровня существенности.

Выбор коэффициента доверия в зависимости от необходимого уровня уверенности представлен в следующей таблице.

Взаимозависимость между уровнем уверенности и коэффициентом доверия при определении объема выборки

Уровень уверенности	Коэффициент доверия
(1)	(2)
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3
98%	3,7
99%	4,6

Объем выборки (стоимостной) может быть определен следующим образом:

1. Вычисление интервала выборки (руб.)

Допустимый уровень ошибки

$$\text{Интервал выборки} = \frac{\text{Допустимый уровень ошибки}}{\text{Коэффициент доверия}} \quad (1)$$

Коэффициент доверия

Если интервал стоимостной выборки равен 100 000 руб., то первый элемент выборки (например, операции по оплате) отбирается случайно, например, на сумме 85 000 руб. (та операция по оплате, на которой накопительный итог превысил отправную точку – 85 000 руб.). Второй элемент выборки будет операцией, на которую приходится сумма 185 000 руб. (отправная точка + интервал выборки = 85 000 руб. + 100 000 руб.). Третьим элементом выборки будет операция, на которой нарастающий итог превысит 285 000 руб. (185 000 руб. + 100 000 руб.). Также отбираются остальные элементы выборки, пока нарастающий итог не превысит размер генеральной совокупности.

2. Определение объема выборки (количество элементов)

Величина генеральной совокупности

$$\text{Объем выборки} = \frac{\text{Величина генеральной совокупности}}{\text{Интервал выборки}} \quad (2)$$

Интервал выборки

Генеральная совокупность не должна включать элементы, которые были отобраны для отдельной проверки.

Примечание: при расчете объема выборки округление всегда производится в меньшую сторону.

### 3. Построение выборки

Исключению из генеральной совокупности подлежат элементы наибольшей стоимости (превышающие определенную проверяющим величину) и ключевые элементы (отобранные для отдельной проверки по профессиональному суждению проверяющего).

Далее рассчитывается интервал выборки.

Затем случайным образом определяется отправная точка, чтобы отобрать первый элемент выборки. Отправная точка должна располагаться в интервале от 1 до величины интервала выборки. Каждый последующий элемент выборки определяется путем прибавления к величине предыдущей точки отбора величины интервала выборки.

Пример 1: Построение выборки в отношении остатков дебиторской задолженности по счету учета расчетов по выданным авансам

Вопрос	Ответ
(1)	(2)
Цель процедуры	Подтвердить существование дебиторской задолженности, осуществляя выборку остатков задолженности к получению и направляя письма-подтверждения (акты сверки задолженности)
Риск существенного искажения в отношении существования дебиторской задолженности	Высокий риск
Совокупность, которая будет проверена	Остатки дебиторской задолженности по отдельным дебиторам на конец отчетного периода
Денежная оценка совокупности (общая величина дебиторской задолженности)	177 200 руб.
Элементы, выбранные для отдельной проверки (элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы) – общая оценка	38 340 руб.
Уверенность, полученная в результате выполнения других процедур, например, процедур оценки риска	Низкая
Коэффициент доверия (тем меньше, чем выше уверенность доказательств, полученных из	Никакие другие источники не предоставили уверенности, следовательно, необходима

других источников)	уверенность 95% (коэффициент доверия – 3,0).
Допустимый уровень ошибки	15 000 руб.
Ожидаемые искажения в совокупности	Нет

Расчет:

Интервал выборки =  $15\ 000 / 3,0 = 5\ 000$  (руб.)

Объем выборки =  $(177\ 200 - 38\ 340) / 5\ 000 = 27$  (элементов)

В этом примере интервал выборки составил 5 000 руб. Таким образом, если первый элемент отобран случайно на сумме 2 500 руб., следующим элементом будет остаток, с учетом которого нарастающий итог превысит 7 500 руб. Третьим элементом будет остаток, с учетом которого нарастающий итог превысит 12 500 руб., и так далее, пока 27 элементов не будут отобраны.

Примечание: при таком способе отбора элементы большей стоимости (а соответственно и большей значимости для формирования выводов) имеют большую вероятность быть отобранными для проверки.

Пример 2: Построение выборки в отношении остатков дебиторской задолженности по счету учета расчетов по выданным авансам

Вопрос	Ответ
(1)	(2)
Цель процедуры	Подтвердить существование дебиторской задолженности, осуществляя выборку остатков задолженности к получению и направляя письма-подтверждения (акты сверки задолженности)
Риск существенного искажения в отношении существования дебиторской задолженности	Средний риск
Совокупность, которая будет проверена	Остатки дебиторской задолженности по отдельным дебиторам на конец отчетного периода.
Денежная оценка совокупности (общая величина дебиторской задолженности)	177 200 руб.
Элементы, выбранные для отдельной проверки (элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы) – общая оценка	38 340 руб.
Уверенность, полученная в результате выполнения других процедур, например, процедур оценки риска	Низкая
Коэффициент доверия (тем меньше, чем выше уверенность доказательств, полученных из других источников)	С учетом уровня уверенности по результатам других процедур необходима уверенность 70% (коэффициент доверия – 1,2).

Допустимый уровень ошибки	15 000 руб.
Ожидаемые искажения в совокупности	Нет

Расчет:

Интервал выборки =  $15\ 000 / 1,2 = 12\ 500$  (руб.)

Объем выборки =  $(177\ 200 - 38\ 340) / 12\ 500 = 11$  (элементов).

*Экстраполяция (распространение) ошибок и оценка искажений*

Действия проверяющего:

1. Экстраполировать (распространить) искажения, имеющие стоимостную оценку, на всю генеральную совокупность.
2. Оценить влияние ожидаемого искажения (т.е. с учетом экстраполяции) на другие области проверки. Например, может потребоваться изменить характер процедур проверки в отношении какого-либо вопроса.
3. Сопоставить сумму ожидаемого искажения и аномальной ошибки с допустимым уровнем ошибки.

Пример 3: Экстраполяции искажений

№	Вопрос	Ответ
(1)	(2)	(3)
1.	Денежная оценка совокупности, которая должна быть проверена (величина дебиторской задолженности)	177 200 руб.
2.	Допустимый уровень ошибки	15 000 руб.
3.	Элементы, выбранные для отдельной проверки (элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы) – общая оценка	38 340 руб.
4.	Совокупность за вычетом элементов, выбранных для отдельной проверки (стр.1 – стр.3)	138 860 руб.
5.	Объем репрезентативной выборки (общая стоимость всех элементов выборки)	75 000 руб.
6.	Искажения, выявленные при проверке элементов, выбранных для отдельной проверки (например, занижение суммы)	- 2 000 руб.
7.	Искажения, выявленные при проверке элементов репрезентативной выборки (например, завышение суммы)	+ 3 000 руб.
8.	Ожидаемая величина искажения в совокупности за вычетом элементов, выбранных для отдельной проверки (стр.7 / стр.5 * стр.4)	+ 5 554 руб.
9.	Общая ожидаемая величина искажения совокупности, которая должна быть проверена (стр.6 + стр.8)	+ 3 554 руб.

Вывод: Показатель «Расчеты по выданным авансам» в балансе получателя бюджетных средств завышен незначительно (т.к. общая ожидаемая величина искажения – 3 554 руб. не превысила допустимый уровень ошибки – 15 000 руб.).