

## **ПРИКЛАДИ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ РОЗГЛЯДУ ОЦІНЕНИХ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ВНАСЛІДОК ШАХРАЙСТВА**

Нижче наведені приклади можливих аудиторських дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, яке є результатом як неправдивої фінансової звітності, так і незаконного привласнення активів. Хоча ці процедури охоплюють різноманітні ситуації, вони є лише прикладами і відповідно можуть бути не найбільш прийнятними чи необхідними за конкретних обставин. Крім того, порядок, в якому надано процедури, не передбачає відображення їх важливості.

### **Розгляд на рівні тверджень**

Конкретні дії у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства варіюватимуться залежно від типів чи поєднання чинників ризику шахрайства або ідентифікованих умов, а також класів операцій, залишків на рахунках, розкриття інформації та тверджень, на які вони можуть впливати.

Приклади конкретних дій у відповідь наведено нижче.

- Відвідування підрозділів або виконання певних тестів раптово і без попередження. Наприклад, спостереження за інвентаризацією в підрозділах, які не були попереджені про відвідування аудитором, або підрахунок грошових коштів у певний день без попередження.

- Вимога проведення інвентаризації запасів на кінець звітного періоду або на дату, ближчу до кінця періоду, для мінімізації ризику маніпулювання залишками в період між датою завершення підрахунку та кінцем звітного періоду.

- Зміна аудиторського підходу в поточному році. Наприклад, усне звернення до значних клієнтів та постачальників додатково до надсилання їм письмового підтвердження, надсилання певній стороні в межах організації запитів про підтвердження або пошук додаткової чи іншої інформації.

- Виконання детального огляду записів суб'єкта господарювання, які коригуються на кінець кварталу або року, та вивчення записів, які здаються незвичайними за характером або сумою.

- Для важливих і незвичайних операцій, зокрема тих, які відбуваються на кінець або майже на кінець року, вивчення можливості пов'язаних сторін, а також джерел фінансових ресурсів, які підтверджують ці операції.

- Неналежні засоби контролю доступу до автоматизованих записів включаючи засоби контролю та огляд журналу реєстрації подій у комп'ютерних системах.

- Виконання аналітичних процедур по суті з використанням деталізованих даних. Наприклад, порівняння обсягу і собівартості продажів за підрозділами, напрямками бізнесу або місяцями з очікуваннями, розробленими аудитором.

- Проведення опитування персоналу, який бере участь у тих видах діяльності де було ідентифіковано ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, для отримання їх розуміння ризику та того, чи спрямовані або в який спосіб спрямовані заходи контролю на цей ризик.

- Якщо аудит фінансової звітності одного або кількох дочірніх підприємств, підрозділів або філій проводять інші незалежні аудитори, обговорення з ними обсягу робіт, які потрібно виконати для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що є результатом операцій та діяльності цих компонентів.

- Якщо робота експерта набуває особливої значущості щодо статті фінансової звітності, для якої оцінений ризик викривлення внаслідок шахрайства є високим, виконання додаткових процедур, пов'язаних із деякими або всіма припущеннями експерта, методами або результатами, щоб визначити обґрунтованість результатів, або залучення для цього іншого експерта.

- Виконання аудиторських процедур для аналізу відібраних рахунків балансу на початок періоду з рахунками балансу попередньо перевіреної аудитором фінансової звітності, щоб ретроспективно оцінити, як були вирішені певні питання, пов'язані з обліковими оцінками та судженнями, наприклад резерв на повернення товарів.

- Виконання процедур по рахунку або інших звірок, підготовлених суб'єктом господарювання, включаючи розгляд звірок, виконаних у проміжні періоди.

- Застосування комп'ютеризованих методів, наприклад збір даних для тестування аномалій у генеральній сукупності.

- Тестування цілісності записів та операцій, створених за допомогою комп'ютера.

- Пошук додаткових аудиторських даних з джерел поза межами суб'єкта господарювання, аудит якого проводиться.

## **Конкретні дії у відповідь: викривлення внаслідок неправдивої фінансової звітності**

Приклади дій у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок неправдивої фінансової звітності

### *Визнання доходів*

- Виконання аналітичних процедур по суті, пов'язаних із доходом, використанням деталізованих даних, наприклад порівняння доходу, відображеного в звітності за місяцями, асортиментом виробів або сегментами бізнесу, протягом поточного звітного періоду з порівнянними попередніми періодами. Комп'ютеризовані методи аудиту можуть бути 3 корисними під час ідентифікації незвичайних або неочікуваних зв'язків і доходу або операцій.

- Підтвердження клієнтами певних доречних умов угод і відсутність побічних угод, оскільки такі умови чи угоди часто впливають на належний облік, та основа для знижок або період, якого вони стосуються, часто недостатньо задокументовані. Наприклад, за таких обставин часто доречні критерії прийняття, умови поставки та оплати, відсутність майбутніх або постійних зобов'язань постачальників, право на повернення товару, гарантована кількість для перепродажу і положення про анулювання чи відшкодування завжди є важливими за цих обставин.

- Запити персоналу відділу збуту та маркетингу суб'єкта господарювання або юриста фірми, що стосуються продажів або відвантаження товарів майже на кінець періоду, та їх знань про будь-які незвичайні умови, пов'язані з цими операціями.

- Фізична присутність в одному або кількох підрозділах на кінець періоду для спостереження за товарами, які відвантажують або підготовлюють для відвантаження (або повернень товарів, що очікують обробки), і виконання інших доречних процедур закриття реєстрів продажів та запасів.

- Для тих ситуацій, при яких операції, що дають дохід, ініціюються, обробляються та реєструються електронними засобами, тестування заходів контролю для визначення, чи надають вони впевненість, що зареєстровані операції, які дають дохід, відбулися та належно зареєстровані.

### *Кількість запасів*

- Перевірка інвентаризаційних відомостей суб'єкта господарювання для ідентифікації підрозділів або статей, які потребують особливої уваги під час інвентаризації або після неї.

- Спостереження підрахунку залишків у певних підрозділах без попередження або проведення підрахунку залишків у всіх підрозділах в і той самий день.

- Проведення підрахунку залишків на кінець або наприкінці звітної періоду для мінімізації ризику неналежного маніпулювання протягом періоду між здійсненням підрахунків і кінцем звітної періоду.

- Виконання додаткових процедур під час спостереження залишків, наприклад більш суворі перевірки вмісту запакованих у коробки інвентарних об'єктів, способу штабелювання (наприклад, порожнини всередині штабеля) або маркування товарів, а також якості (тобто чистоти, міцності або концентрації) рідких речовин, наприклад парфумерних виробів або спеціальних хімікатів. При цьому може бути корисним використання роботи експерта.

- Порівняння кількості за поточний період з попередніми періодами за класом або категорією запасів, місцем розташування чи іншими критеріями або порівняння з кількістю запасів, підрахованою в реєстрах безперервного обліку.

- Застосування комп'ютеризованих методів аудиту для подальшого тестування узагальнених даних щодо інвентаризації, наприклад сортування за номерами карток складського обліку для тестування заходів їх контролю або за серійними номерами для тестування можливості пропуску чи дублювання номерів.

#### *Оцінки управлінського персоналу*

- Залучення експерта для розробки незалежної оцінки з метою порівняння з оцінками управлінського персоналу.

- Надання запитів особам, які не входять до складу управлінського персоналу, та відділу бухгалтерського обліку, щоб підтвердити спроможність управлінського персоналу і його намір виконувати плани, що мають відношення до розробки оцінок.

#### *Попередні оцінки управлінського персоналу*

- Використання роботи експерта для розробки незалежної попередньої оцінки, щоб порівняти її з попередньою оцінкою управлінського персоналу.

- Поширення запитів на працівників, які не входять до складу управлінського персоналу та відділу бухгалтерського обліку, щоб підтвердити

спроможність і намір управлінського персоналу виконати плани, доречні для розробки попередніх оцінок.

### **Конкретні дії у відповідь: викривлення внаслідок незаконного привласнення активів**

Різні обставини диктують необхідність різних дій у відповідь. Як правило, аудиторські дії у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаного з незаконним привласненням активів, будуть спрямовані на певні залишки на рахунках та класи операцій. Хоча деякі з дій у відповідь, зазначені вище в двох категоріях, можуть застосовуватися за подібних обставин, обсяг робіт слід прив'язувати до конкретної інформації про ризик незаконного привласнення, який було ідентифіковано.

Приклади дій у відповідь на аудиторську оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок незаконного привласнення активів.

- Підрахунок грошових коштів або цінних паперів на кінець чи наприкінці року.
- Безпосереднє підтвердження клієнтами обсягу операцій на банківському рахунку (включаючи кредитове авізо та повернення товарів, а також дату здійснення платежів) за період, який перевіряється.
  - Аналіз відшкодувань за списаними рахунками.
  - Аналіз нестачі запасів за місцем розташування або типом товарів.
  - Порівняння основних показників запасів із галузевою нормою.
  - Огляд підтвердної документації щодо зменшень у реєстрах безперервної обліку запасів.
- Комп'ютеризоване порівняння списків постачальників зі списком працівників для ідентифікації збігу адресів або телефонних номерів.
- Комп'ютеризований пошук платіжних відомостей для ідентифікації повторення адрес, ідентифікаційних номерів працівників або ідентифікаційних податкових кодів чи банківських рахунків.
- Огляд особових справ персоналу для виявлення тих, що містять мало або взагалі не містять доказів діяльності, наприклад відсутність атестації працівника.
- Аналіз роздрібних знижок і повернень товарів на наявність незвичайних схем або незвичайних тенденцій.
  - Підтвердження конкретних умов угод третіми сторонами.
  - Отримання доказів того, що контракти виконуються згідно з їх умовами.
  - Огляд правильності великих або незвичайних витрат.
  - Огляд дозволів на позики управлінському персоналу та пов'язаним сторонам.

- Огляд рівня та правильності авансових звітів, поданих старшим управлінським персоналом.