

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 240
ОДГОВОРНОСТ РЕВИЗОРА
ЗА РАЗМАТРАЊЕ КРИМИНАЛНИХ РАДЊИ
У РЕВИЗИЈИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја
за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

| | | |
|--|-------|-------|
| Делокруг овог ISA | 1 | |
| Карактеристике криминалне радње | 2–3 | |
| Одговорности у вези са превенцијом и откривањем криминалних радњи | 4–8 | |
| Датум ступања на снагу | 9 | |
| Циљеви | 10 | |
| Дефиниције | 11 | |
| Захтеви | | |
| Професионални скептицизам | 12–14 | |
| Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању | | 15 |
| Поступци процене ризика и повезане активности | | 16–24 |
| Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње | 25–27 | |
| Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалних радњи | 28–33 | |
| Оцена ревизијских доказа | 34–37 | |
| Ревизор који није у могућности да настави са ангажовањем | | 38 |
| Писане изјаве руководства | 39 | |
| Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање | 40–42 | |
| Комуникација са регулаторним и законским телима | | 43 |
| Документација | 44–47 | |

Примена и остала објашњења

| | |
|---|---------|
| Карактеристике криминалне радње..... | A1–A6 |
| Професионални скептицизам | A7–A9 |
| Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању | A10–A11 |
| Поступци процене ризика и друге активности | A12–A27 |
| Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње | A28–A32 |
| Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалних радњи | A33–A48 |
| Оцена ревизијских доказа | A49–A53 |
| Ревизор који није у могућности да настави са ангажовањем | A54–A57 |
| Писане изјаве руководства | A58–A59 |
| Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање | A60–A64 |
| Комуникација за регулаторним и законским телима | A65–A67 |
| Прилог 1: Примери фактора ризика настанка криминалне радње | |
| Прилог 2: Примери могућих поступака као одговор на процењене факторе ризика материјално погрешних исказа насталих | |

услед криминалне радње

Прилог 3: Примери околности које указују
на могућност постојања криминалне радње

Међународни стандард ревизије (ISA) 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези са криминалним радњама, у ревизији финансијских извештаја. Такође, у овом стандарду су дате смернице о примени ISA 315 (ревидиран¹) и 33⁰ у вези са ризицима материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

Карактеристике криминалне радње

2. Погрешан исказ у финансијским извештајима може да се јави услед криминалне радње или грешке. Разлика између криминалне радње и грешке је у томе да ли је активност која је резултирала погрешним исказивањем намерна или ненамерна.
3. Иако криминална радња представља широк правни концепт, у контексту Међународних стандарда ревизије, за ревизора су значајна дела са обележјем криминалне радње која проузрокују материјално погрешан исказ у финансијским извештајима. Две врсте намерних погрешних исказивања су релевантне за ревизора приликом разматрања криминалних радњи – погрешан исказ који настаје због намерног финансијског извештавања у криминалне сврхе и погрешан исказ који је последица злоупотребе имовине. Иако ревизор може да сумња или, у ретким ситуацијама, идентификује криминалну радњу, ревизор не може донети правну процену да ли се криминална радња заиста десила. (видети параграфе А1-А6)

Одговорности у вези са превенцијом и откривањем криминалних радњи

4. Примарна одговорност за спречавање и откривање криминалних радњи и грешака је на лицима овлашћеним за управљање и на руководству ентитета. Веома је важно да руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, усредсреди пажњу на превенцију криминалних радњи, чиме смањује могућности извршења криминалних радњи, као и на одвраћање од чињења криминалних радњи од стране појединаца, услед повећања вероватноће откривања и кажњавања. Ово укључује посвећеност креирању културе поштења и етичког понашања, која је подржан активним надзором од стране лица овлашћених за управљање. При спровођењу надзора, лица овлашћена за управљање, разматрају потенцијалну могућност заобилажења контрола од стране руководства или други неприкладни утицај на процес финансијског извештавања, као на пример манипулације руководства у вези добити у циљу погрешне презентације успешности и профитабилности ентитета.

Одговорности ревизора

5. При вршењу ревизије у складу са ISA, ревизор има одговорност за стицање уверавања у разумној мери да финансијски извештаји посматрани као целина не садрже материјално погрешне исказе, проузроковане грешком или криминалном радњом. Узимајући у обзир инхерентна ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази неће бити откривени, иако је ревизија правилно планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије.
6. Као што је наведено у ISA 200, могући ефекти инхерентних ограничења на способност ревизора да уочи материјално погрешне исказе су веома значајни. Ризик неоткривања материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње је већи од ризика неоткривања

материјално погрешног исказа насталог услед грешке, зато што криминална радња може укључивати софистициране и брижљиво организоване шеме прикривања, као што је на пример фалсификовање, намеран пропуст да се евидентира нека пословна промена или погрешна изјава која је намерно дата ревизору. Такви покушаји прикривања могу бити још тежи за откривање уколико постоји тајни договор. Постојање тајног договора може да наведе ревизора да закључи да је ревизијски доказ уверљив иако је у суштини лажан. Способност ревизора да открије криминалну радњу зависи од фактора као што су умешност организатора криминалне радње, учесталости и обима манипулација, постојање тајног договора, релативних износа којима се манипулише и позиције на којој се налази лице које је умешано. Иако ревизор може идентификовати постојање могућности за криминалне радње, за ревизора је тешко да утврди да ли су грешке при просуђивању, на пример у рачуноводственим проценама, настале услед грешке или криминалне радње.

7. Штавише, ризик да ревизор не открије материјално погрешан исказ, настао услед криминалне радње руководства, је већи него у случају криминалне радње почињене од стране запослених, због тога што су руководиоци често у позицији која им омогућава да директно или индиректно манипулишу рачуноводственим евиденцијама и презентују погрешне финансијске информације или заобиђу контролне поступке осмишљене за спречавање сличних криминалних радњи од стране запослених.
8. Приликом стицања уверавања у разумној мери, ревизор током ревизије, одржава став професионалног скептицизма, разматрајући могућност заобилажења контрола од стране руководства и прихватајући чињеницу да ревизијске процедуре које су ефективне за сврхе откривања грешака могу бити неодговарајуће у контексту идентификованих ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње. У овом ISA садржане су додатне смернице о разматрању ризика по основу криминалне радње и осмишљавању процедура намењених откривању материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње.

Датум ступања на снагу

9. Овај ISA ступа на снагу за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније*.

Циљеви

10. Циљеви ревизора су:
 - (а) Да идентификује и процени ризик од материјално погрешног исказа у финансијским извештајима насталог услед криминалне радње;
 - (б) Да прикупи довољно одговарајућих ревизијских доказа о процењеном ризику материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње, осмишљавањем и применом адекватних одговора; и
 - (ц) Да адекватно одговори на криминалну радњу или могућу криминалну радњу која се открије у поступку ревизије.

Дефиниције

11. У Међународним стандардима ревизије наведени појмови имају следеће значење:
 - (а) Криминална радња - Израз "криминална радња" односи се на намерну активност једног или више руководилаца, лица овлашћених за управљање, запослених или трећих страна, која укључује обмањивање ради стицања неприпадајуће или незаконите добити.
 - (б) Фактори ризика криминалне радње - Догађаји и услови који указују да постоји подстицај или притисак да се почини криминална радња или пружају могућност за чињење криминалне радње.

Захтеви

Професионални скептицизам

12. У складу са ISA 200· ревизор одржава став професионалног скептицизма, прихватајући могућност да постоји погрешан исказ настао услед криминалне радње, без обзира какво је ревизорово

претходно искуство у погледу поштења и интегритета руководства и лица овлашћених за управљање у ентитету. (видети параграфе А7-А8)

13. Уколико нема разлога да верује у супротно, ревизор обично прихвата евиденције и документа као истините. Међутим, уколико се током ревизије идентификују околности које указују да документа можда нису оригинална или да су измењени услови садржани у тим документима а то није обелодањено ревизору, ревизор спроводи даља истраживања. (видети параграф А9)

14. Уколико су одговори на упите дати од стране руководства и лица овлашћених за управљање неусаглашени, ревизор покушава да разреши ове неусаглашености.

Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању

15. У складу са ISA 315 (ревидиран), захтева се дискусија између чланова тима на ангажовању као и да партнер ангажовања размотри о којим питањима треба информисати чланове тима који нису учествовали у дискусијама. У дискусији се посебан нагласак ставља на разматрање о томе како и у којим областима су финансијски извештаји подложни материјално погрешним исказима насталим услед криминалне радње, као и разматрању могућих начина настанка криминалне радње. У току дискусије чланови тима на ангажовању треба да занемаре своје веровање да руководство или лица овлашћена за управљање одликује поштење и интегритет. (видети параграфе А10-А11)

Поступци процене ризика и повезане активности

16. Током поступка процене ризика и повезаних активности, ради стицања разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле, у складу са захтевима ISA 315 (ревидиран), ревизор спроводи поступке из параграфа 17-24, ради прибављања информација за сврхе идентификовања ризика материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње.

Руководство и остала лица у ентитету

17. Ревизор треба да постави питања руководству у вези са:

- (а) проценом руководства у вези са ризиком да може постојати материјално погрешан исказ у финансијским извештајима настао услед криминалне радње, укључујући природу, обим и учесталост таквих процена; (видети параграфе А12-А13)
- (б) процеса које спроводи руководство за сврхе идентификовања и реаговања на ризике криминалне радње у ентитету, укључујући све специфичне ризике криминалне радње које је руководство идентификовало или им је на њих указано, као и класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања за које ризик криминалне радње вероватно постоји; (видети параграф А14)
- (ц) комуникација руководства, уколико постоји, са лицима овлашћеним за управљање у вези са идентификовањем и реаговањем на ризике криминалне радње у ентитету; и
- (д) комуникација руководства, уколико постоји, са запосленима у вези праксе пословања и етичког понашања.

18. Ревизор треба да спроведе испитивања руководства, интерне ревизије и других у оквиру ентитета, како би одредио да ли имају сазнања о постојећој, потенцијалној или пријављеној криминалној радњи која утиче на ентитет. (видети параграфе А15-А17)

19. У случају ентитета који има функцију интерне ревизије, ревизор поставља упите одговарајућим лицима из те функције, како би утврдио да ли има сазнања о постојећој, потенцијалној или пријављеној криминалној радњи која утиче на ентитет, и да би се упознао са ставовима у погледу ризика криминалне радње. (видети параграф А18)

Лица овлашћена за управљање

20. Уколико нису сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, ревизор треба да стекне разумевање о томе како лица овлашћена за управљање врше надзор поступака које руководство спроводи у циљу идентификовања и реаговања на ризика криминалне радње у ентитету, као и интерне контроле коју је руководство установило у циљу умањења ових ризика. (видети параграфе А19-А21)

21. Уколико нису сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, ревизор испитује лица овлашћена за управљање да би утврдио да ли имају сазнање о постојећој, потенцијалној или пријављеној криминалној радњи која утиче на ентитет. Ова испитивања се делимично врше како би се одговори упоредили са одговорима које је дало руководство.

Неуобичајени и неочекивани односи који су примећени

22. Ревизор ће проценити да ли неуобичајени и неочекивани односи који су идентификовани

током аналитичких поступака, укључујући и оне који се односе на рачуне прихода, могу указивати на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње.

Друге информације

23. Ревизор треба да размотри да ли друге прибављене информације указују на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње. (видети параграф А22)

Процена фактора ризике криминалне радње

24. Ревизор процењује да ли информације прикупљене применом поступака процене ризика и повезаних активности указују на присутност једног или више фактора ризика криминалне радње. Иако ризици криминалне радње не морају обавезно указивати на постојање криминалне радње, они су се често појављивали у околностима у којима је долазило до криминалне радње и стога могу указивати на ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње. (видети параграфе А23-А27)

Идентификовање и процена ризика

материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње

25. У складу са ISA 315 (ревидиран), ревизор треба да идентификује и процени ризик материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње, на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања

26. Приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње, ревизор ће, на основу претпоставке да постоје ризици криминалне радње у оквиру признавања прихода, проценити које врсте прихода, трансакција или тврдњи узрокују ове ризике. У параграфу 47 се наводи неопходна документација, у случајевима када ревизор закључи да та претпоставка није применљива у датим околностима ангажовања, и у складу са тим, не идентификује признавање прихода као ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње. (видети параграфе А28-А30)

27. Ревизор треба да посматра процењене ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње као значајне ризике, и у складу са тим, у оној мери у којој то до сада није урађено, треба да прибави информације о релевантним контролама ентитета, укључујући контролне активности у вези са таквим ризицима. (видети параграфе А31-А32)

Одговори на процењене ризике

материјално погрешних исказа насталих услед криминалних радњи

Општи одговори

28. У складу са ISA 330, ревизор треба да одреди опште одговоре на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијског извештаја (видети параграф А33)

29. Приликом одређивања општег одговора на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијског извештаја ревизор треба да:

(а) именује и надзире особље, узимајући у обзир знање, вештине и способности особа којима ће бити поверене значајне одговорности на ангажовању и ревизорову процена ризика од материјално погрешног исказа насталих услед криминалне радње; (видети параграфе А34-А35)

(б) оцени да ли одабир и примена рачуноводствених политика ентитета, посебно оних које се у вези са субјективним мерењима и комплексним трансакцијама, могу указивати на финансијско извештавање у криминалне сврхе, као резултат покушаја руководства да управља добитком; и

(ц) узме у обзир елемент непредвидивости приликом одређивања природе, времена и обима ревизијских поступака. (видети параграф А36)

Ревизијски поступци као одговор на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу тврдње

30. У складу са ISA 330, ревизор треба да осмисли и спроведе даље ревизијске поступке чија природа, временски оквир и обим одговарају процењеним ризицима материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу тврдње (видети параграфе А37-А40)

Ревизијски поступци као одговор

на заобилажење контрола од стране руководства

31. Руководство је у позицији која му омогућава да изврши криминалну радњу, и тако директно или индиректно манипулише рачуноводственим евиденцијама или припреми финансијске извештаје у криминалне сврхе због могућности заобилажења контрола које наизглед ефективно функционишу.

Иако је ниво ризика заобилажења контрола од стране руководства различит у зависности од ентитета, присутан је у свим ентитетима. Због непредвидљивости појаве таквог избегавања, представља ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, а самим тим представља значајан ризик.

32. Независно од ревизорове процене ризика заобилажења контрола од стране руководства, ревизор треба да осмисли и спроведе ревизијске поступке у циљу:

(а) тестирања прикладности евиденција унетих у главну књигу и других корекција извршених приликом припремања финансијских извештаја. Приликом осмишљавања и спровођења ревизијских поступака за такве тестове, ревизор треба да:

(i) Врши испитивање лица која учествују у процесу финансијског извештавања у вези са присуством неприкладних и неуобичајених активности које се односе на обраду налога за књижење и других усклађивања;

(ii) Одабере унете евиденције и корекције које су извршене на крају извештајног периода; и

(iii) Размотри потребу за тестирањем унетих евиденција и корекција у току целог периода. (видети параграфе А41-А44)

(б) прегледа рачуноводствених процена ради идентификовања пристрасности и процени да ли околности које условљавају пристрасности могу резултирати материјално погрешним исказима услед криминалне радње. Приликом вршења овог прегледа ревизор треба да:

(i) размотри да ли просуђивања и одлуке које је донело руководство приликом вршења рачуноводствених процена садржаних у финансијским извештајима, чак и ако су појединачно посматрано прихватљиве, указује на могућу пристрасност руководства ентитета, која може указивати на постојање ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње. Уколико је то случај ревизор врши поновно процењивање на нивоу рачуноводствене процене у целини; и

(ii) врши ретроспективни преглед просуђивања и претпоставки које се односе на значајне рачуноводствене процене садржане у финансијским извештајима за претходну годину. (видети параграфе А45-А47)

(ц) за значајне трансакција које су изван редовног делокруга пословања ентитета, или на други начин изгледају неуобичајене у односу на ревизорово разумевање ентитета, његовог окружења и других информација стечених током ревизије, ревизор врши процену у погледу тога да ли пословна оправданост (или непостојања исте) трансакције можда указује да су трансакције извршене у циљу финансијског извештавања у криминалне сврхе или да би се прикрило присвајање или злоупотреба имовине. (видети параграф А48)

33. Ревизор треба да утврди да ли, као одговор на идентификоване ризике заобилажења контрола од стране руководства, треба да обави друге ревизијске поступке као додатак претходно наведеним поступцима (то јест, у случајевима где постоје специфични додатни ризици заобилажења контрола од стране руководства, а који нису обухваћени поступцима који се обављају како би се испунили захтеви параграфа 32).

Оцена ревизијских доказа (видети параграф А49)

34. Ревизор треба да размотри да ли аналитички поступци који су спроведени при завршетку ревизије, током формирања општег закључка да ли су финансијски извештаји узети у целини доследни са ревизоровим разумевањем пословања, указују на претходно неидентификовани ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње. (видети параграф А50)

35. Уколико ревизор идентификује погрешан исказ, треба да размотри да ли такав погрешан исказ указује на постојање криминалне радње. Уколико таква индикација постоји, треба да размотри последице погрешног исказа на друге аспекте ревизије, посебно на поузданост изјава руководства, прихватајући да тај пример криминалне радње можда није изолован случај. (видети параграф А51)

36. Уколико ревизор идентификује погрешан исказ, било да је материјалан или не, и ревизор има разлога да верује да може бити или јесте резултат криминалне радње и да је руководство (посебно више руководство) укључено, ревизор треба поново да процени ризике материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње, као и последични утицај на природу,

временски оквир и обим ревизијских поступака, како би одговорио на процењене ризике. Ревизор, такође, треба да размотри да ли околности и услови указују на могућност постојања дослуха запослених, руководства и трећих стана, приликом поновног разматрања поузданости претходно прибављених доказа. (видети параграф А52)

37. Уколико ревизор установи да су финансијски извештаји материјално погрешни услед криминалне радње или није у могућности да закључи супротно, треба да размотри импликације на ревизију. (видети параграф А53)

Ревизор који није у могућности да настави са ангажовањем

38. Уколико, као резултат погрешних исказа услед постојеће или потенцијалне криминалне радње, настану ванредне околности које доводе у питање могућност ревизора да настави обављање ревизије, ревизор:

- (а) разматра професионалну и законску одговорност, применљиву у датим околностима, укључујући питање да ли постоји обавеза да извести лице или лица која су га ангажовала за ревизора или у одређеним случајевима органе власти;
- (б) разматра могућност повлачења из ангажовања; и
- (ц) уколико се повуче из ангажовања:
 - (i) расправља са одговарајућим нивоом руководства и лицима овлашћеним за управљање о свом повлачењу из ангажовања и разлозима за то повлачење; и
 - (ii) разматра да ли постоји професионална или законска обавеза да о повлачењу из ангажовања поднесе извештај лицу или лицима која су га ангажовала за ревизора или, у одређеним случајевима, органу власти, уз образложење повлачења. (видети параграфе А54-А57)

Писане изјаве руководства

39. Ревизор треба да прибави писану изјаву руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, у којој се наводи да су они:

- (а) прихватили одговорност за осмишљавање, примену и одржавање система интерне контроле осмишљеног да спречи и открије криминалне радње;
- (б) обелоданили ревизору резултате своје процене ризика да финансијски извештаји могу садржати материјално погрешне исказе настале услед криминалне радње.
 - (ц) обелоданили ревизору своја сазнања у вези криминалне радње или могућности постојања криминалне радње која утиче на ентитет, и укључује:
 - (i) руководство;
 - (ii) запослене који имају значајне позиције у систему интерне контроле; или
 - (iii) друга лица када криминална радња може имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје; и
 - (д) обелоданили ревизору своја сазнања у вези свих случајева криминалне радње или могуће криминалне радње, која има утицаја на финансијске извештаје, а о којима је обавештено од стране запослених, бивших запослених, аналитичара, регулаторних органа или других страна. (видети параграфе А58-А59)

Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање

40. Уколико је ревизор идентификовао криминалну радњу или прибавио информације које указују да постоји могућа криминална радња, ревизор треба да о том питању извести одговарајући ниво руководства што је пре могуће, како би лица чија је примарна одговорност спречавање и откривање криминалних радњи, обавестио о питањима за која имају одговорност. (видети параграф А60)

41. Осим уколико сва лица овлашћена за управљање нису укључена у управљање ентитетом, уколико је ревизор идентификовао криминалну радњу у коју су умешани:

- (а) руководство;
- (б) запослени који имају значајан положај у систему интерне контроле; или
- (ц) друга лица када криминална радња резултира материјално погрешним исказима у финансијским извештајима,

ревизор о томе извештава лица овлашћена за управљање што је пре могуће. Уколико ревизор сумња да постоји криминална радња у коју је укључено руководство, ревизор ове сумње износи

лицима овлашћеним за управљање и са њима разматра природу, време и обим ревизијских поступака који су неопходни како би се завршила ревизија. (видети параграфе А61-А63)

42. Ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање сва питања и информације у вези криминалних радњи, које су по ревизоровом суду релевантне за њихове одговорности. (видети параграф А64)

Комуникација са регулаторним и законским телима

43. Уколико је ревизор идентификовао или сумња на криминалну радњу, ревизор треба да утврди да ли има обавезу да о овој појави или сумњи извести екстерне стране. Иако професионална дужност ревизора да чува поверљивост информација у вези са клијентом можда не дозвољава овакво извештавање, може се десити да, у неким ситуацијама законска обавеза надјачава дужност чувања поверљивости информација. (видети параграфе А65-А67)

Документација

44. У документацију у вези са ревизоровим разумевањем ентитета и његовог окружења и ревизорове процене ризика материјално значајног погрешног исказа захтевану у ISA 315 (ревидиран) ревизор треба да укључи:

- (а) значајне одлуке донесене током дискусије између чланова тима који ради на ангажовању у вези подложности финансијских извештаја ентитета погрешним исказима услед криминалне радње; и
- (б) идентификоване и процењене ризике постојања материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње.

45. У документацију у вези са ревизорским одговорима на процењене ризике материјално погрешних исказа у складу са захтевима у складу са ISA 330 ревизор треба да укључи:

- (а) активности предузете као општи одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијског извештаја и природу, време и обим ревизијских поступака, као и повезаност тих поступака са процењеним ризицима материјално значајних погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу тврдње; и
- (б) резултате ревизијских поступака, укључујући оне који су осмишљени као одговор на ризик заобилажења контрола од стране руководства.

46. Ревизор треба да документује сву комуникацију са руководством, лицима овлашћеним за управљање и другим странама у вези криминалних радњи.

47. Уколико ревизор закључи да претпоставка постојања ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње у вези признавања прихода није применљива у околностима датог ангажовања, треба да документује разлоге за овакав закључак.

Примена и остала објашњења

Карактеристике криминалне радње (видети параграф 3)

A1. Криминална радња, било да је у питању финансијско извештавање у криминалне сврхе или злоупотреба имовине, укључује подстицај или притисак да се изврши криминална радња, прилику да се изврши и рационализацију поступка, На пример:

- Подстицај или притисак да се изврши финансијско извештавање у криминалне сврхе, се може јавити када је руководство под притиском, а ти притисци могу бити изазвани интерним или екстерним факторима, да оствари очекивану (некада нереалну) добит или финансијски резултат – посебно јер руководство може сносити озбиљне последице уколико се не остваре финансијски циљеви. Слично томе, појединци могу имати подстицај да злоупотребе имовину, на пример јер живе на начин који превазилази њихове могућности.
- Могућа прилика да се почини криминална радња се може јавити када особа верује да се интерна контрола може заобићи, на пример, јер је на позицији од поверења и познаје недостатке интерне контроле.
- Појединци могу рационализовати извршавање криминалне радње. Неке особе имају став,

карактер или сет етичких вредности које им дозвољавају да свесно и намерно изврше непоштен поступак. Међутим, чак и иначе поштене особе могу починити криминалну радњу у окружењу где је на њих извршен довољан притисак.

A2. Погрешно извештавање у криминалне сврхе може бити последица жеље руководства да манипулише резултатом на такав начин да обмане кориснике финансијских извештаја, утичући на њихово разумевање успешности и профитабилности ентитета. Овакве манипулације у почетку могу бити мање активности или неодговарајуће корекције претпоставки и промене просуђивања које врши руководство. Услед притисака или подстицаја може доћи до повећања обима оваквих манипулација које резултира финансијским извештавањем у криминалне сврхе. Овакве ситуације могу настати, када услед притисака да се испуне тржишна очекивања или жеље да се максимизира накнада чији износ зависи од успешности, руководство намерно врши материјално погрешна исказивања у финансијским извештајима што представља финансијско извештавање у криминалне сврхе. У другим ентитетима, руководство може имати мотив да материјално значајно умањи добит како би минимизирало пореску обавезу или да је увећа како би на пример добило кредит од банке.

A3. Финансијско извештавање у криминалне сврхе обично подразумева:

- манипулације, фалсификовање или преправке рачуноводствене евиденције, односно поткрепљујућих докумената на основу којих се припремају финансијски извештаји.
- погрешно приказивање, или намерно изостављање догађаја, трансакција или других значајних информација из финансијских извештаја.
- намерну погрешну примену рачуноводствених принципа одмеравања, признавања, класификације, презентације или обелодањивања.

A4. Извештавање у криминалне сврхе често укључује заобилажење контрола од стране руководства, при чему контроле могу изгледати ефикасно. Криминална радња, извршена путем заобилажења контрола од стране руководства, може бити намерно:

- евидентирање фиктивних трансакција, нарочито при крају рачуноводственог периода, у циљу манипулисања резултатом или друге сврхе;
- неодговарајуће измене претпоставки и просуђивања коришћених при процени рачуноводствених позиција;
- изостављање, одлагање признавања или признавање у погрешном периоду догађаја и трансакција који су се десили током извештајног периода;
- изостављање, отежавање разумевања или погрешно исказивање обелодањивања које захтева применљиви оквир финансијског извештавања, или обелодањивања која су неопходна за постизање фер презентације;
 - прикривање чињеница које могу утицати на износе евидентираних у финансијским извештајима;
 - учешће у комплексним трансакцијама које су структуриране са циљем нетачне презентације финансијске позиције или успешности ентитета; и
 - преправљање евиденција или услова у вези значајних и неубичајених трансакција.

A5. Злоупотреба имовине средстава укључује крађу средстава ентитета и често је у питању крађа мањих и материјално безначајних износа извршена од стране запослених. Међутим може бити укључено и руководство које је обично у могућности да маскира или прикрије присвајање тако да га је тешко открити. Примери злоупотребе имовине могу бити:

- проневера новца (на пример, присвајање наплаћених потраживања или преусмеравање прилива по основу отписаних потраживања на личне рачуне);
- крађа физичких средстава или интелектуалне својине (на пример, крађа залиха ради личне употребе или ради продаје, крађа помоћног материјала ради препродаје, откривање технолошких података конкурентима у замену за новчану надокнаду);
- вршење плаћања за фиктивну робу или неизвршене услуге (на пример, плаћања фиктивним добављачима, уговарање куповине од добављача по “надуваним” ценама ради остварења провизије, плаћања фиктивним запосленим); и
- коришћење имовине ентитета за сопствене потребе (на пример, употреба имовине ентитета

као залог за лични кредит или кредит дат повезаној страни).

Злоупотреба имовине је често праћена лажним или преправљеним евиденцијама или документима, у циљу скривања присвајања имовине или употребе имовине без одговарајућег одобрења.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A6. Одговорности ревизора у јавном сектору, у вези са криминалном радњом, могу бити засноване на закону, пропису или другом акту који важи за ентитете у јавном сектору или су посебно предвиђена надлежношћу ревизора. Из тог разлога, одговорности ревизора у јавном сектору не морају бити ограничене на разматрање ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, већ могу укључивати и шире одговорности разматрања ризика криминалне радње.

Професионални скептицизам (видети параграфе 12-14)

A7. Одржавање става професионалног скептицизма захтева континуирано испитивање да ли прикупљене информације и ревизијски докази указују на постојање материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње. Током ревизије, ревизор разматра поузданост информација које ће користити као ревизијски доказ, укључујући и разматрање контрола које се односе на припрему и одржавање информација. Због карактеристика криминалне радње, професионални скептицизам ревизора је посебно значајан приликом разматрања ризика материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње.

A8. Иако се од ревизора не очекује да у потпуности занемари претходно искуство у вези поштења и интегритета руководства и лица овлашћених за управљање, одржавање става професионалног скептицизма је важно приликом разматрања ризика материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње, будући да је можда дошло до промене релевантних околности.

A9. Ревизија извршена у складу са ISA ретко укључује проверу аутентичности докумената, будући да ревизор није обучен нити се од њега очекује да буде стручњак за утврђивање аутентичности. Међутим, уколико се током ревизије идентификују околности које указују да документа можда нису аутентична или да су измењени услови садржани у тим документима а нису обелодањени ревизору, ревизор спроводи даља истраживања:

- захтевајући потврду директно од треће стране,
- разматрајући потребу за ангажовањем стручњака за утврђивање аутентичности докумената.

Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању (видети параграф 15)

A10. Дискусија о осетљивости финансијских извештаја ентитета на материјално погрешне исказе настале услед криминалне радње, са тимом на ангажовању:

- Пружа могућност искуснијим члановима тима да изнесу своје ставове о томе на који начин и због чега финансијски извештаји могу бити подложни материјално погрешним исказима насталим услед криминалне радње.
- Омогућује да ревизор размотри адекватне одговоре у вези са осетљивошћу финансијских извештаја на материјално погрешне исказе услед криминалне радње и одреди чланове тима који ће спровести одређене ревизијске поступке.
- Омогућује ревизору да утврди како ће информисати тим о резултатима ових ревизијских поступака и шта ће предузети у вези пријава криминалних радњи о којима стекне сазнање.

A11. Дискусија уобичајено укључује:

- размену идеја о томе на који начин и због чега финансијски извештаји (укључујући и појединачне извештаје и обелодањивања) могу бити подложни материјално погрешним исказима насталим услед криминалне радње и на који начин руководство може починити или прикрити финансијско извештавање у криминалне сврхе, и како може доћи до присвајања имовине ентитета;
- разматрање околности које могу указивати на праксу која се тиче управљања резултатом и да ли ова пракса може утицати да руководство манипулише резултатом ентитета на начин који представља финансијско извештавање у криминалне сврхе;
- разматрање ризика да руководство може покушати да представи обелодањивања на такав начин да прикрије или отежа правилно разумевање обелодањених питања (на пример, уношењем превише нематеријалних информација или коришћењем нејасног или двосмисленог

језика);

- разматрање идентификованих екстерних и интерних фактора који могу утицати на руководство или навести руководство или друга лица да почине криминалну радњу, омогуће криминалну радњу и указивати на културу или окружење које омогућава руководству или другим лицима да оправдају криминалну радњу;
- разматрање учешћа руководства у надзору над запосленима који имају приступ готовини или другој имовини која је подложна злоупотреби;
- разматрање неубичајених или необјашњивих промена у понашању или начину живота руководства или запослених, које уочи тим који ради на ангажовању;
- одржавање одговарајућег става и свести у вези са могућим постојањем материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње, током целокупне ревизије;
- разматрање околности које потенцијално могу указивати на постојање криминалне радње;
- разматрање начина обухватања елемента непредвидљивости путем природе, времена и обима ревизијских поступака који ће се вршити;
- разматрање могућих ревизијских поступака као одговор на осетљивост финансијских извештаја на материјално погрешне исказе услед криминалне радње и степена ефективности различитих ревизијских поступака;
- разматрање оптужби за криминалне радње о којима ревизор стекне сазнање; и
- разматрање ризика заобилажења контрола од стране руководства.

Поступци процене ризика и друге активности

Испитивање руководства

Процена руководства у вези са ризиком материјално погрешног исказа услед криминалне радње (видети параграф 17(а))

A12. Руководство је одговорно за интерну контролу у ентитету, као и за припрему финансијских извештаја. У складу са тим, примерено је да ревизор спроведе испитивање руководства у вези са њиховом проценом ризика криминалне радње и успостављеним контролама за спречавање и откривање криминалних радњи. Природа, обим и учесталост процена ризика криминалне радње се разликује у зависности од ентитета. У неким ентитетима, руководство може вршити детаљну процену на годишњем нивоу или као део континуираног процеса надзора. У другим ентитетима, процена руководства може бити мање структурисана и у дужим временским интервалима. Природа, обим и учесталост процена руководства је релевантна за ревизорово разумевање контролног окружења ентитета. На пример, чињеница да руководство није извршило процену ризика криминалне радње, у одређеним околностима може на пример, указивати да руководство не придаје довољан значај интерној контроли.

Разматрања специфична за мање ентитете

A13. У неким ентитетима, поготово мањим, фокус процена може бити на ризицима криминалне радње почињене од стране запослених или на злоупотреби имовине.

Процес који спроводи руководство за сврхе идентификовања и реаговања на ризике криминалне радње (видети параграф 17(б))

A14. У случају ентитета који послују на више локација, процес који спроводи руководство може укључивати различите нивое надзора пословних локација или пословних сегмената. Руководство такође може идентификовати одређене пословне локације или пословне сегменте где је већа вероватноћа постојања ризика криминалне радње.

Испитивање руководства и осталих лица у ентитету (видети параграф 18)

A15. Током испитивања руководства могу се стећи корисне информације у вези са ризиком материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталим услед криминалне радње извршене од стране запослених, али овакви упити неће обезбедити корисне информације у вези са ризиком материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталим услед криминалне радње извршене од стране руководства. Испитивања могу омогућити појединцима да ревизору дају информацију до које се на други начин не би могло доћи.

A16. Друга лица у оквиру ентитета која могу бити предмет испитивања ревизора у вези постојања или могућности постојања криминалних радњи могу бити:

- оперативно особље које не учествује директно у процесу финансијског извештавања;
- запослени са различитим нивоима одговорности;
- запослени који учествују у започињању, обради или евидентирању комплексних или неубичајених трансакција и лица која надзиру ове запослене;
- интерни правни заступници;
- руководиоца одговоран за етику или еквивалентно лице; и
- особа или особе задужене за решавање пријављених случајева криминалних радњи.

A17. Руководство је често у најбољој позицији да изврши криминалну радњу. Због тога, када са ставом професионалног скептицизма процењује одговоре руководства, ревизор може просудити да је неопходно да се ти одговори упореде са другим информацијама.

Испитивање интерне ревизије (видети параграф 19)

A18. ISA 315 (ревидиран) и ISA 610 (ревидиран 2013. године) постављају захтеве и дају упутства која су релевантна за ревизију ентитета који имају функцију интерне ревизије. Приликом спровођења захтева из тих Међународних стандарда ревизије у контексту криминалне радње, ревизор може вршити испитивање о специфичним активностима функције интерне ревизије, као што је на пример:

- о поступцима које су интерни ревизори спровели током године како би открили криминалну радњу, уколико су ти поступци спровођени.
- да ли је руководство задовољавајуће реаговало на налазе добијене овим поступцима.

Разумевање надзора који врше лица овлашћена за управљање (видети параграф 20)

A19. Лица овлашћена за управљање имају одговорност надзора над системима за праћење ризика, системима финансијске контроле и усклађености са законом. У многим земљама, пракса корпоративног управљања је добро развијена и лица овлашћена за управљање имају активну улогу у поступку процене ризика криминалних радњи и интерних контрола установљених ради заштите од ризика који су идентификовани у ентитету. Будући да се одговорност лица овлашћених за управљање разликује у зависности од ентитета и земаља у којим послују, важно је да ревизор стекне разумевање у погледу њихове одговорности како би био у могућности да стекне разумевање надзора који спроводе одговарајућа лица.

A20. Стицање разумевања начина на који лица овлашћена за управљање спроводе надзор над процесом идентификовања и реаговања на ризике криминалне радње и интерним контролама које је руководство установило као заштиту од ових ризика, може омогућити увид у осетљивост ентитета на криминалну радњу почињену од стране руководства, адекватност интерних контрола и стручност и интегритет руководства. Ревизор може стећи неопходно разумевање спровођењем одговарајућих поступака, као на пример присуством састанцима и дискусијама у вези ових питања, прегледом записника са ових састанака или путем упита лицима овлашћеним за управљање.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A21. У неким случајевима, сва лица овлашћена за управљање учествују у руковођењу ентитетом. Ово може бити случај у мањем ентитету где једини власник руководи ентитетом и нико други нема управљачку улогу. У овим случајевима, обично ревизор не спроводи никакве активности јер не постоји надзор који је одвојен од руководства.

Разматрање других информација (видети параграф 23)

A22. Као додатак информацијама прибављеним применом аналитичких поступака, ревизор разматра и друге прибављене информације у вези ентитета и његовог окружења, које могу бити корисне за идентификовање ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње. Дискусија између чланова тима може пружити информације које су од користи за идентификовање ових ризика. Додатно, информације прибављене у процесу прихватања или наставка сарадње са клијентом и искуство стечено на другим ангажовањима у вези са истим ентитетом, на пример ангажовање на прегледу периодичних финансијских информација, може бити релевантно за идентификовање ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње.

Процена фактора ризика криминалне радње (видети параграф 24)

A23. Чињеница да је криминална радња обично прикривена отежава њено откривање. Међутим, ревизор може да идентификује догађаје или услове који указују на подстицај или притисак да се криминална радња изврши или омогући њено извршење (фактори ризика криминалне радње). Ови фактори могу бити:

- неопходност испуњења очекивања треће стране ради прибављања додатног капитала може створити притисак да се изврши криминална радња;
- добијање значајних бонуса уколико се испуне нереални профитни циљеви може представљати подстицај да се почини криминално дело; и
- неефективност контролног окружења може омогућити извршење криминалне радње.

A24. Фактори ризика криминалне радње се не могу лако сврстати по степену важности. Значај фактора ризика криминалне радње је веома варијабилан. Неки од фактора ће бити присутни у ентитетима у којима специфични услови не представљају ризик материјално погрешних исказа. Сходно томе, ревизор користи професионално просуђивање приликом утврђивања присутности фактора ризика криминалне радње, као и при разматрању да ли их треба узети у обзир приликом процене ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталим услед криминалне радње.

A25. Примери фактора ризика криминалне радње повезаних са финансијским извештавањем у криминалне сврхе и злоупотребом имовине су дати у Прилогу 1 овог ISA. Илустративни фактори ризика криминалне радње су класификовани на основу три услова који су уобичајено присутни када постоји криминална радња:

- подстицај или притисак да се изврши криминална радња;
- уочена могућност извршења криминалне радње; и
- могућност правдања извршења криминалне радње.

Фактори ризика који одражавају став који дозвољава правдање криминалне радње можда неће бити уочени од стране ревизора. Међутим, ревизор може постати свестан постојања таквих информација. Иако се фактори ризика криминалне радње који су дати у Прилогу 1 односе на бројне ситуације, они представљају само неке од примера, будући да могу постојати и други фактори.

A26. Величина, сложеност и карактеристике власништва ентитета могу значајно утицати на разматрање релевантних фактора ризика криминалне радње. На пример, у случају великог ентитета, ревизор обично разматра факторе који се односе на онемогућавање недозвољеног понашања руководства, као што су:

- Ефективан надзор од стране лица овлашћених за управљање.
- Ефективна функција интерне контроле.
- Постојање и спровођење писаног кодекса понашања.

Такође разматрање фактора ризика криминалне радње на нивоу пословног сегмента може пружити различит увид у односу на исто разматрање на нивоу ентитета као целине.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A27. У случају малих ентитета, нека разматрања могу бити неприменљива или мање важна. На пример, мањи ентитети можда немају кодекс понашања у писаној форми, али су уместо тога развила културу понашања којом се истиче значај интегритета и етичког понашања и која се промовише усменим путем или примером руководећег кадра. Доминантност једног руководећег лица у малом ентитету уобичајено само по себи не указује на неуспех руководства да прикаже и промовише одговарајући став у вези интерне контроле и процеса финансијског извештавања. У неким ентитетима, неопходност одобрења активности од стране руководства може компензовати слабост контрола и умањити ризик криминалне радње почињене од стране запослених. Међутим, доминантност једног руководећег лица може бити потенцијална слабост, будући да ствара могућност заобилажења контрола од стране руководства.

Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње

Ризик криминалне радње при признавању прихода (видети параграф 26)

A28. Материјално погрешни искази услед финансијског извештавања у криминалне сврхе су често

результат прецењивања прихода, на пример, превремено признавање прихода или евидентирање фиктивних прихода. Такође могу настати услед потцењивања прихода, на пример, услед неправилног пребацивања прихода у наредни период.

- A29. Ризик криминалне радње при признавању прихода у неким ентитетима може бити већи него у другим. На пример, може доћи до притиска или подстицаја да руководство изврши финансијско извештавање у криминалне сврхе путем неадекватног признавања прихода у случају котираних ентитета где се, на пример, успешност мери на основу годишњег раста прихода или профита. Слично томе, на пример, може постојати већи ризик криминалне радње при признавању прихода у случају ентитета које већи део прихода остварују путем готовинске продаје.
- A30. Претпоставка да постоје ризици криминалне радње при признавању прихода може бити оповргнута. На пример, ревизор може закључити да не постоји ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње при признавању прихода, у случају где постоји једна врста једноставне трансакције остварења прихода, на пример, приход који се остварује издавањем у закуп једне јединице за изнајмљивање.

Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње и разумевање релевантних контрола ентитета
(видети параграф 27)

- A31. Руководство може вршити просуђивања о природи и обиму контрола које жели да примени, као и о природи и обиму ризика које преузима. При одређивању које контроле треба применити у циљу спречавања и откривања криминалних радњи, руководство разматра ризик да финансијски извештаји могу бити материјално погрешни као последица криминалне радње. У оквиру ових разматрања, руководство може закључити да однос трошкова и користи од увођења одређене контроле којом се умањује ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, није повољан.
- A32. Стога је значајно да ревизор разуме контроле које је руководство осмислило и применило како би се спречиле и откриле криминалне радње. На овај начин, ревизор може утврдити, на пример, да је руководство одлучило да свесно прихвати ризик нераздвајања дужности. Овако стечене информације могу такође бити корисне при идентификовању фактора ризика криминалне радње који утичу на ревизорову процену ризика да финансијски извештаји могу садржати материјално погрешне исказе услед криминалне радње.

Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалних радњи

Општи одговори (видети параграф 28)

- A33. Одабир општих одговора на ризике материјално погрешних исказа услед криминалних радњи обично укључује разматрање начина спровођења ревизије којим се одражава повећани професионални скептицизам, на пример путем:
- (а) повећане осетљивости и пажње при одређивању природе и обима документације која ће се испитивати у циљу провере материјално значајних трансакција.
 - (б) прихватања строжих захтева за потврђивањем објашњења или изјава добијених од руководства у вези са материјално значајним питањима.

То такође укључује и више општих разматрања као додатак већ планираним специфичним поступцима; ова разматрања укључују ставке које су наведене у параграфу 29, о којима се говори у наставку.

Именовање и надзор особља (видети параграф 29(а))

- A34. Ревизор може реаговати на идентификоване ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње ангажовањем појединаца који поседују специјалистичке вештине и знања, као што су стручњаци за форензику и информационе технологије, или ангажовањем искуснијег особља.
- A35. Обим надзора одражава ревизорову процену ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње и стручност тима који ради на ангажовању.

Непредвидивост у одабиру ревизијских поступака (видети параграф 29(ц))

A36. Узимање у обзир елемента непредвидивости при одређивању природе, времена и обима ревизијских поступака које треба спровести је значајно будући да појединци у ентитету који су упознати са ревизијским поступцима који се уобичајено спроводе током ангажовања, могу бити вештији у прикривању финансијског извештавања у криминалне сврхе. Ово се постиже на пример:

- Спровођењем поступка суштинског испитивања изабраних салда рачуна и тврдњи које се, узимајући у обзир њихову материјалност или ризик, не би тестирале.
- Изменом временског распореда вршења ревизијских поступака у односу на очекивани.
- Коришћењем различитих метода узорковања.
- Спровођењем ревизијских поступака на различитим локацијама или без претходне најаве.

Ревизијски поступци као одговор на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу тврдње (видети параграф 30)

A37. Ревизоров одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње на нивоу тврдње може подразумевати промену природе, времена и обима ревизијских поступака, односно:

- природа ревизијских поступака који ће се спровести можда мора бити измењена како би се прибавили поузданији и релевантнији докази или ради стицања додатних потврђујућих информација. Ово може утицати на врсту ревизијских поступака који ће се извршити као и на комбинацију ових поступака. На пример:
 - Физички преглед или инспекција одређених средстава може постати важнија или ревизор може изабрати да примени технике ревизије уз помоћ компјутера ради прибављања више доказа у вези са подацима о значајним рачунима или електронским трансакцијама.
 - Ревизор може осмислити поступке ради стицања додатних потврђујућих информација. На пример, уколико ревизор утврди да је руководство под притиском да испуни одређена очекивања у погледу добити, може постојати ризик да руководство вештачки повећа приходе од продаје путем споразума на основу којих врши превремено признавање прихода или фактурисањем продаје пре испоруке. У овим околностима, ревизор може, на пример, захтевати екстерне потврде не само у вези са неизмиренем износом већ и ради потврде детаља споразума о продаји, укључујући датуме, права повраћаја и услове испоруке. Додатно, ревизор може увидети да је сврсисходно, уз такве екстерне потврде, извршити испитивање особља које не ради у финансијском сектору у погледу промена споразума о продаји и услова испоруке.
- Време спровођења поступака суштинског испитивања можда мора бити модификовано. Ревизор може закључити да је спровођење поступака суштинског испитивања на крају или близу краја периода бољи одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње. Ревизор може закључити да, узимајући у обзир ризике намерних материјално погрешних исказа или манипулације, ревизијски поступци којима се на крај периода проширују закључци донети у току периода неће бити ефективне. Узимајући у обзир да намеран погрешан исказ, на пример погрешан исказ као резултат неправилног признавања прихода, може бити инициран током периода, ревизор може одлучити да примени поступке суштинског испитивања на трансакције извршене раније у току периода.
 - Обим спроведених поступака одражава процену ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње. На пример, може бити прикладно повећање величине узорка или спровођење детаљнијих аналитичких поступака. Такође, примена техника ревизије уз помоћ компјутера може омогућити обимније тестирање електронских трансакција и рачуна. Овакве технике се могу користити при избору узорака трансакције из кључних електронских база, за сортирање трансакција које имају специфичне карактеристике или за тестирање целокупне популације уместо узорка.

A38. Уколико ревизор идентификује ризик материјално погрешних исказа услед криминалне радње који се односи на количине залиха, испитивање евиденција залиха ентитета може помоћи да се идентификују локације или ставке на које треба обратити посебну пажњу у току или након физичког пописа залиха. Овакав преглед може резултирати одлуком да се присуствује попису залиха на одређеним локацијама без претходне најаве или да се попис залиха на свим локацијама изврши

истог дана.

A39. Ревизор може идентификовати ризик материјално погрешних исказа услед криминалне радње који утиче на више рачуна или тврдњи. Ово може укључивати вредновање имовине, процене у вези одређених трансакција (као што су преузимања, реструктурирање или отуђење сегмената пословања) и на разграничења других значајних обавеза (као што су обавезе за пензије или друге бенефиције, или обавезе у вези обнове животне средине). Ризик се такође може односити на значајне промене претпоставки које се односе на процене које се врше редовно. Информације које се прикупе током процеса стицања разумевања у вези ентитета и његовог окружења могу помоћи ревизору при процени оправданости процена руководства као и на основу њих изведених просуђивања и претпоставки. Ретроспективни преглед сличних просуђивања које је извршило руководство као и претпоставки примењених током претходних периода, такође може обезбедити увид у оправданост просуђивања и претпоставки на којима се заснивају процене руководства.

A40. Примери могућих ревизијских поступака који се могу применити као одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње, укључујући и оне које приказују укључивање елемента непредвидивости, су дати у Прилогу 2. Овај Прилог садржи примере одговора на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње или злоупотреба имовине.

Ревизијски поступци као одговор на заобилажење контрола од стране руководства

Књижења и друге корекције (видети параграф 32(а))

A41. Материјално погрешни искази у финансијским извештајима услед криминалне радње често подразумевају манипулисање процесом финансијског извештавања, путем нетачних или недозвољених књижења. Манипулације могу настати настати током или на крају периода, или тако што руководство врши измене износа у финансијским извештајима, при чему измене нису одражене формалним књижењима, већ се најчешће врше приликом усклађивању за сврхе консолидације или при рекласификацији.

A42. Такође, ревизорова разматрања ризика материјално погрешног исказа повезаних са неприкладним заобилажењем контрола над књижењима је значајно будући да аутоматизовани процеси и контроле могу умањити ризик ненамерне грешке, али не отклањају ризик да поједина лица на недозвољен начин могу да заобиђу те аутоматизоване процесе, на пример, променом износа који се аутоматски преносе у главну књигу или систем финансијског извештавања. Осим тога, ревизор је свестан да при коришћењу информационих технологија за сврхе аутоматског преноса информација, у информационом систему остаје врло мало или нимало видљивих доказа о таквим изменама.

A43. За сврху идентификације и избора ставки књижења и других корекција за сврхе тестирања, као и одређивања одговарајућег метода испитивања доказа за изабране ставке, ревизор разматра следеће:

- *процену ризика материјалне грешке настале услед криминалне радње* – присуство фактора ризика криминалне радње и друге информације прибављене током ревизорове процене ризика материјалне грешке настале услед криминалне радње могу помоћи ревизору приликом идентификовања специфичних класа евиденција и других корекција за сврхе тестирања.
- *постојеће контроле над књижењима и другим корекцијама* – ефективне контроле припреме и евидентирања књижења и других корекција могу умањити обим неопходних поступака суштинског испитивања, под условом да је ревизор тестирао ефективност ових контрола.
- *процес финансијског извештавања ентитета и природу доказа који се могу прибавити* – у многим ентитетима процес обраде трансакција може подразумевати комбинацију мануелних и аутоматизованих поступака и процедура. Слично томе, обрада налога за књижење може подразумевати мануелне и аутоматизоване процедуре и контроле. Када се у процесу финансијског извештавања користе информационе технологије, могуће је да налози за књижење и друге корекције постоје само у електронској форми.
- *карактеристике књижења и корекција у криминалне сврхе* – неправилна књижења и

корекције често имају јединствене карактеристике по којима се могу идентификовати. Ове карактеристике могу обухватати књижења (а) на неодговарајућим, неуобичајеним или ретко коришћеним рачунима, (б) извршена од стране лица која се уобичајено не баве тим пословима, (ц) извршена на крају периода или након затварања књига, а за која не постоје одговарајућа објашњења или описи или су та објашњења и описи дати у оскудној форми, (д) извршена пре или током припреме финансијских извештаја који немају бројеве рачуна, или (е) садрже округле бројеве или конзистентне завршне бројеве.

- *природу и комплексност рачуна* – неприкладна књижења или корекције се могу појавити на рачунима (а) који садрже трансакције комплексне или неуобичајене природе, (б) садрже значајне процене или усклађивања на крају периода, (ц) који су у прошлости садржали погрешне исказе, (д) који нису усаглашавани правовремено или садрже неусаглашене разлике, (е) садрже интерне трансакције, или (ф) су на други начин повезани са идентификованим ризиком материјално значајних погрешних исказа услед криминалне радње. Приликом ревизија ентитета који се налазе на више локација или имају више компоненти, посебна пажња се посвећује потреби избора књижења са различитих локација.
- *књижења или корекције обрађене ван редовног тока пословања* – неуобичајена књижења могу бити ван уобичајеног степена контроле у односу на књижења која се редовно појављују као што су месечна продаја, набавке или готовинске исплате.

A44. Ревизор користи професионално просуђивање приликом одређивања природе, времена и обима испитивања евиденција унетих у главну књигу и других корекција. Међутим, пошто се нетачна књижења у криминалне сврхе и остале корекције често врше на крају периода извештавања, параграф 32 (а)(ii) захтева од ревизора да одабере књижења и друге корекције извршене у то време. Даље, пошто материјално значајни погрешни искази у криминалне сврхе у финансијским извештајима могу настати током целог периода и могу подразумевати значајне активности ради прикривања криминалне радње, параграф 32 (а)(iii) захтева да ревизор разматра да ли постоји потреба да се тестирају књижења и друге корекције извршене током целог периода.

Рачуноводствене процене
(видети параграф 32 (б))

A45. Приликом припремања финансијских извештаја, руководство има одговорност за одређена просуђивања или претпоставке које утичу на значајне рачуноводствене процене као и за континуирано праћење прихватљивости таквих процена. Финансијско извештавање у криминалне сврхе се често врши путем намерно погрешних рачуноводствених процена. Ово се може постићи, на пример, потцењивањем или прецењивањем свих резервисања или резерви како би се приказали “дотерани” приходи током два или више рачуноводствених периода, или да би се достигао намеравани ниво прихода у циљу довођења у заблуду корисника финансијских извештаја, утицајем на њихово разумевање перформанси и профитабилности ентитета.

A46. Сврха спровођења ретроспективног прегледа просуђивања и претпоставки извршених од стране руководства, а који се односе на значајне рачуноводствене процене одражене у финансијским извештајима за претходну годину, је да се утврди да ли постоји наговештај могуће пристрасности руководства. Намера није да се у питање доведе професионално расуђивање ревизорово из претходне године, које је било базирано на информацијама доступним у то време.

A47. Ретроспективни преглед је такође обавезан у складу са ISA 540. Преглед се обавља као поступак процене ризика како би се прибавиле информације о ефикасности поступка процене који је руководство обавило за претходни период, ревизијски доказ о исходу или где је то применљиво, накнадна поновна процена рачуноводствених процена из претходног периода, које имају значаја за вршење рачуноводствених процена за текући период, и ревизијски докази о питањима као што су неизвесност процене, која можда мора да се обелодани у финансијским извештајима. У смислу практичности, ревизоров преглед просуђивања и претпоставки које је извршило руководство, за сврхе установљивања пристрасности која може одражавати ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње у складу са овим ISA се може спровести заједно са прегледом који се захтева у складу са ISA 540.

Пословно оправдање значајних трансакција
(видети параграф 32(ц))

A48. Индикатори могу да указују да су значајне трансакције које су изван редовног делокруга пословања ентитета, или на други начин изгледају неуобичајено, у односу на ревизорово разумевање ентитета, извршене у циљу финансијског извештавања у криминалне сврхе или да би се прикрила злоупотреба имовине. Ови индикатори могу бити следећи:

- трансакције делују превише комплексно (на пример у трансакцију је укључено више повезаних ентитета из једне групе за консолидацију или више међусобно неповезаних трећих страна).
- руководство није размотрило природу и рачуноводствени третман оваквих трансакција са лицима овлашћеним за управљање, и не постоји одговарајућа документација.
- руководство придаје већи значај потреби за одређеним рачуноводственим третманом уместо економској природи трансакције.
- трансакција у коју су укључене повезане стране, које не спадају у обухват консолидације, укључујући и ентитете специјалне намене, нису на одговарајући начин прегледане и одобрене од стране лица овлашћених за управљање.
- У трансакцији учествују претходно неидентификоване повезане стране или стране које немају суштинску или финансијску способност да подрже трансакцију без помоћи ентитета чија се ревизија врши.

Оцена ревизијских доказа (видети параграфе 34-37)

A49. У складу са захтевима ISA 330, ревизор, на основу спроведених ревизијских поступака и прикупљених ревизијских доказа, оцењује да ли је процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње и даље прикладна. Ова оцена је пре свега квалитативна и заснована на ревизорском просуђивању. Оваквим оцењивањем се може обезбедити дубљи увид у ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, као и одредити да ли је неопходно спровести додатне или различите ревизијске поступке. Прилог 3 садржи примере околности које указују на ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

Аналитички поступци спроведени при завршетку ревизије, приликом формирања општег закључка (видети параграф 34)

A50. Утврђивање који трендови и односи могу указивати на ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње захтева професионално расуђивање. Неуобичајени односи који су повезани са добитком и приходима на крају године су посебно значајни. Ово се може односити, на пример, на неуобичајено велике приходе евидентиране у последњим недељама извештајног периода или неуобичајене трансакције; или приходе који нису доследни тренду токова готовине из пословних активности.

Разматрање идентификованих погрешних исказа (видети параграфе 35-37)

A51. Будући да криминална радња укључује подстицај или притисак да се изврши криминална радња, уочену могућност извршења криминалне радње или могућност правдања извршења криминалне радње, случајеви криминалних радњи највероватније нису изоловани. У складу са тим, погрешни искази, као што је већи број погрешних исказа на одређеној локацији, чак и уколико њихов кумулативан ефекат није материјално значајан, може указивати на ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

A52. Последице идентификоване криминалне радње зависе од околности. На пример, иначе безначајне криминалне радње могу бити значајне ако је укључено више руководство. У таквим околностима, може се довести у питање поузданост претходно прикупљених доказа, будући да може постојати недоумица у вези са потпуношћу и истинитошћу добијених изјава, као и у вези са исправношћу рачуноводствене евиденције и документације. Такође може постојати могућност дослуха запослених, руководства и трећих страна.

A53. ISA 45⁰ и ISA 700 (ревидиран) садрже захтеве и смернице у вези са проценом и карактером погрешних исказа и њиховим утицајем на ревизорски извештај.

Ревизор који није у могућности да настави са ангажовањем (видети параграф 38)

A54. Примери ванредних околности који могу да доведу у питање ревизорову могућност да настави са ревизијом:

- ентитет не предузима одговарајуће мере у вези са криминалном радњом, које ревизор чак и

када криминална радња није материјално значајна за финансијске извештаје сматра неопходним у датим околностима;

- ревизорово разматрање ризика материјално значајног погрешног исказа због криминалне радње и резултати ревизијских тестова указују на постојање значајног ризика од настајања материјалних и прожимајућих криминалних радњи; или
- ревизор је оправдано забринут у погледу способности или интегритета руководства или лица овлашћених за управљање.

A55. Због различитих околности које могу настати није могуће дефинитивно описати када ревизор треба да се повуче из ангажовања. Фактори који утичу на такву одлуку укључују импликације о умешаности чланова руководства или лица овлашћених за управљање (што може имати утицаја на поузданост изјава руководства) и последице које могу настати по ревизора у случају наставка сарадње са ентитетом.

A56. Ревизор има професионалну и законску одговорност у таквим околностима и те одговорности су различите од земље до земље. У неким земљама, на пример, ревизор има право или обавезу да изда саопштење или извештај лицу или лицима која су га ангажовала или, у неким случајевима, органима власти. Имајући у виду изузетну природу околности и потребе да се размотре законске обавезе, ревизор може сматрати прикладним тражење правног савета када одлучује о повлачењу из ангажовања и предузимању одговарајућих активности, укључујући могућност извештавања акционара, регулаторних тела или других страна.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A57. У многим случајевима, у јавном сектору, могућност повлачења из ангажовања можда не постоји услед природе мандата ревизора и јавног интереса.

Писане изјаве руководства (видети параграф 39)

A58. ISA 58⁰ садржи смернице у вези са прибављањем одговарајућих изјава од руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, у току ревизије. Поред признавања своје одговорности за финансијске извештаје, важно је, без обзира на величину ентитета, да руководство прихвати одговорност за систем интерне контроле, који је осмишљен и примењен ради спречавања и откривања криминалне радње.

A59. Због природе криминалне радње и тешкоћа са којима се сусреће ревизор у откривању материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима насталих услед криминалних радњи, важно је да ревизор прибави изјаву руководства у писаној форми којом се потврђује да је руководство обелоданило ревизору:

- (а) резултате своје процене ризика да финансијски извештаји могу садржати материјално значајне погрешне исказе настале услед криминалне радње, и
- (б) своја сазнања о постојећој криминалној радњи, сумњи да постоји криминална радња или пријави криминалне радње, која има утицаја на ентитет.

Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање

Комуникација са руководством (видети параграф 40)

A60. Када ревизор прибави доказе о постојању или могућности постојања криминалне радње, важно је да о том питању извести одговарајући ниво руководства што је пре могуће. Ово је неопходно чак иако је у питању случај који се може сматрати небитним (на пример, мања злоупотреба од стране запосленог на нижем нивоу у организацији). Утврђивање одговарајућег нивоа руководства је питање професионалног просуђивања и под утицајем је фактора као што су могућност постојања дослуха, као и природа и величина могуће криминалне радње. Уобичајено, одговарајућим нивоом руководства се сматра ниво који је најмање за један степен изнад особе за коју се претпоставља да је умешана у криминалну радњу.

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање (видети параграф 41)

A61. Ревизорова комуникација са лицима овлашћеним за управљање може бити у усменој или писаној форми. У ISA 260 (ревидиран) идентификују се фактори које ревизор разматра приликом одређивања да ли комуникацију треба вршити у усменом или писаном облику. Услед природе и

осетљивости случајева када су у криминалну радњу умешани виши руководиоци, или у случају криминалне радње која за последицу има материјално значајан погрешан исказ у финансијским извештајима, ревизор о овим питањима извештава што је пре могуће и разматра да ли је потребно саставити извештај и у писаној форми.

A62. У неким случајевима, ревизор може сматрати да је прикладно да обавести лица овлашћена за управљање о криминалним радњама у које су умешани запослени који нису на руководећим положајима и које за последицу немају материјално погрешне исказе. Такође је могуће да лица овлашћена за управљање желе да буду информисана о таквим случајевима. Процес комуникације може бити потпомогнут уколико, у почетној фази ревизије, ревизор и лица овлашћена за управљање постигну договор у вези са природом и обимом комуникације у вези са криминалним радњама.

A63. У посебним околностима, уколико су интегритет или поштење руководства или лица овлашћених за управљање доведени у питање, ревизор разматра потребу за правним саветима у циљу одређивања даљих активности.

Друга питања у вези са криминалним радњама (видети параграф 42)

A64. Ревизор треба да размотри да ли постоје и нека друга питања у вези са криминалним радњама која треба расправити са лицима овлашћеним за управљање, на пример:

- забринутост у вези са природом, обимом и учесталашћу процена које врши руководство у погледу контрола које се примењују ради спречавања и откривања криминалних радњи и ризика да финансијски извештаји садрже погрешне исказе.
- пропуст руководства да предузме одговарајуће активности у вези са идентификованим слабостима интерне контроле или да на одговарајући начин реагује на идентификовану криминалну радњу.
- ревизорова оцена контролног окружења, укључујући питања у вези са стручношћу и интегритетом руководства.
- активности предузете од стране руководства које могу указивати на финансијско извештавање у криминалне сврхе, као што је одабир и примена рачуноводствених политика које могу указивати на покушај руководства да управља резултатом на начин којим се корисници финансијских извештаја доводе у заблуду у погледу разумевања перформанси и профитабилности ентитета.
- забринутост у погледу адекватности и потпуности одобравања трансакција које су наизглед ван редовних токова пословања ентитета.

Комуникација за регулаторним и законским телима (видети параграф 43)

A65. Ревизорова професионална дужност да чува поверљивост информација клијента можда не дозвољава извештавање о криминалним радњама према екстерним странама. Међутим, ревизорова законска одговорност варира у зависности од земље и, у одређеним околностима, закони, прописи или судске одлуке могу имати већи ауторитет од обавезе поверљивости. На пример, у неким земљама ревизори финансијских институција имају законску обавезу да о криминалним радњама информишу надзорна тела. Такође у неким земљама ревизор има обавезу да извести надлежна тела о погрешним исказима у случајевима када руководство и лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере.

A66. Ревизор у таквим околностима треба да размотри неопходност тражења правног савета ради одређивања будућих активности, чији циљ је предузимање неопходних корака у разматрању аспеката јавног интереса и идентификоване криминалне радње.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A67. У јавном сектору, захтеви у вези са извештавањем о криминалној радњи, без обзира да ли је идентификована током ревизије, могу бити предмет специфичних услова ревизорског мандата или релевантног закона или регулативе.

¹SA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

ISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*, параграфи А53–А54.

ISA 200, параграф А53.

ISA 200, параграф 15.

ISA 315 (ревидиран), параграф 10.

ISA 315 (ревидиран), параграфи 5-24.

ISA 260 (ревидиран), *Саопштавање лицима овлашћеним за управљање*

ISA 315 (ревидиран), параграф 25.

ISA 330, параграф 5.

ISA 330, параграф 6.

ISA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8-11, и параграф А6.

ISA 315 (ревидиран), параграф 32.

ISA 330, параграф 28.

ISA 200, параграф А49.

ISA 315 (ревидиран), параграф 6(а) и 23, и ISA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење резултата рада интерних ревизора*

ISA 260 (ревидиран), параграфи А1-А8, садржи разматрања у вези комуникације у случајевима када структура управљања није јасно дефинисана.

ISA 315 (ревидиран), параграф А56.

ISA 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и релевантна обелодањивања*, параграф 9.

ISA 330, параграф 25.

ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*

ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*

ESBA *Етички кодекс за професионалне рачуновође* садржи смернице о комуникацији са предложеним новим ревизором.

ISA 580, *Писане изјаве*

ISA 260 (ревидиран), параграф А38.