

(видети параграф 40)

### **Примери могућих поступака као одговор на процењене факторе ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње**

У наставку су наведени примери могућих ревизијских поступака који се односе на ризике материјално значајних погрешних исказа насталих услед финансијског извештавања у криминалне сврхе или злоупотребе имовине. Иако се ови поступци односе на широк спектар ситуација, представљају само примере и, у складу са тиме, не морају бити прикладни нити неопходни у одређеним околностима. Такође редослед наведених поступака не одражава њихов значај.

#### **Разматрања на нивоу тврдње**

Специфични одговори на процењени ниво ризика материјално значајних погрешних исказа насталих услед криминалне радње се разликују у зависности од врста или комбинација фактора ризика криминалне радње или идентификованих услова, класа трансакција, салда рачуна, обелодањивања и тврдњи на које могу имати ефекат.

Наводимо примере специфичних одговора:

- обилазак локација или спровођење одређених тестова без претходне најаве. На пример, присуствовање попису на локацијама без претходне најаве или попис готовине на одређени датум без претходне најаве.
- захтев да се попис врши при крају или на крају периода како би се минимизирао ризик манипулисања салдима у периоду између датума завршетка пописа и датума завршетка извештајног периода.
- модификација ревизијског приступа у текућој години. На пример, усмена комуникација са главним купцима или добављачима као додатак екстерним потврдама у писаној форми, упућивање захтева за потврдом одређеном лицу у оквиру неке организације или захтев за додатним или различитим информацијама.
- спровођење детаљног прегледа корекција евидентираних на крају квартала или на крају године и испитивање евиденција које су по својој природи или износу неуобичајене.
- испитивање присуства повезаних страна и извора финансијских средстава које су повезане са значајним или неуобичајеним трансакцијама, поготово трансакцијама насталим при крају или на крају године.
- спровођење суштинских аналитичких поступака на дисагрегираним подацима. На пример, поређење продаје и трошкова продаје по локацијама, пословним линијама или месецима ради провере очекивања ревизора.
- интервјуисање запослених који раде у областима у којима је идентификован ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, у циљу стицања увида у ризике и постојање и начин функционисања контрола над таквим ризицима.
- дискусија са другим независним ревизорима који врше ревизију финансијских извештаја једног или више повезаних ентитета, дивизија или огранака, о обиму рада који је неопходно извршити у вези са ризиком материјално погрешних исказа услед криминалне радње по основу трансакција и активности између ових компоненти.
- уколико је рад неког стручњака изразито значајан за неку ставку из финансијских извештаја која је идентификована као ставка високог ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње, спровођење додатних поступака који се односе на део или целокупне претпоставке стручњака, начин њиховог утврђивања и процену да ли су донета на разумној основи, или ангажовање другог стручњака за ове сврхе.
- спровођење ревизијских поступака ради анализе почетних салда на изабраним рачунима биланса стања из финансијског извештаја чија је ревизија вршена у претходном периоду, ради

процене да ли су одређена питања која укључују рачуноводствене процене и просуђивања, на пример резервисања за повраћај производа, решена на очекивани начин.

- спровођење поступака у вези са рачуном или другим усклађивањима извршених од стране ентитета, укључујући разматрања усклађивања вршених у међупериодима.
- спровођење техника уз помоћ компјутера, као што су тестирања података у циљу идентификовања аномалија у целокупној популацији.
- тестирање интегритета евиденција и трансакција које се креирају помоћу компјутера.
- прибављање додатних ревизијских доказа из извора који су ван ентитета чија се ревизија врши.

### **Специфични одговори**

#### **– Погрешни искази услед извештавања у криминалне сврхе**

Примери одговора на ревизорову оцену ризика материјално погрешног исказа насталих услед извештавања у криминалне сврхе су следећи:

#### *Признавање прихода*

- спровођење суштинских аналитичких поступака који се односе на приходе коришћењем дисагрегираних података, на пример, поређењем извештаја о приходима по месецима и по производним линијама, или по пословним сегментима у току текућег извештајног периода са упоредивим информацијама из претходних периода. Технике ревизије уз помоћ компјутера могу бити корисне за идентификацију неубичајених или неочекиваних односа или трансакција у вези са приходима.
- потврђивање релевантних услова из уговора са купцима и провера да ли постоје додатни споразуми, будући да је рачуноводствено обухватање често под утицајем таквих услова или споразума а документација у вези основе за одобравање попушта или периода на који се они односе је често оскудна. На пример, критеријуми прихватања, услови испоруке и плаћања, непостојање будућих или континуираних обавеза добављача, права повраћаја производа, гарантовани обим продаје, и одредбе које се односе на отказ трансакције или рефундирање, су често релевантне у овим околностима.
- спровођење упита запослених у продаји или маркетингу или интерних правних заступника у вези са продајом или испорукама које су извршене при крају периода и њихових сазнања о неубичајеним условима или околностима у вези ових трансакција.
- физичко присуствовање на једној или више локација при крају периода ради увида у отпрему добара или припрему за испоруку (или обраду повраћаја добара) и спровођење других одговарајућих поступака у вези разграничења прихода од продаје или залиха.
- у случају ситуација у којима се трансакције у вези прихода електронски иницирају, обрађују и евидентирају, тестирање контрола ради утврђивања да ли обезбеђују уверење да су приходи заиста настали и да ли су евидентирани на одговарајући начин.

#### *Залихе*

- испитивање евиденција залиха ентитета како би се идентификовале локације или ставке на које треба обратити посебну пажњу у току или након пописа.
- присуствовање попису на одређеним локацијама без претходне најаве или спровођење пописа истовремено на свим локацијама.
- спровођење пописа при крају или на крају периода како би се минимизирао ризик манипулација у периоду између пописа и краја извештајног периода.
- спровођење додатних поступака током присуства попису, на пример, детаљније испитивање садржаја паковања, начина на који су производи сложени (на пример могућност постојања празних квадрата) или обележени, и квалитета (односно, чистоће, класе, или концентрације) течних супстанци као што су парфеми или специјалне хемикалије. Коришћење рада специјализованих стручњака може бити од помоћи у вези ових активности.
- поређење залиха текућег периода са претходним периодима по класама и категоријама залиха, локацији или другим критеријумима, или поређење пописаних количина са евиденцијама.
- примена техника ревизије уз помоћ компјутера ради детаљнијих тестирања залиха по пописним листама на пример, сортирање по идентификационим ознакама ради тестирања контрола означавања или по серијским бројевима ради тестирања могућих случајева дуплирања или

непостојања ставки.

#### *Процене руководства*

- коришћење рада стручњака ради развоја независних процена у циљу поређења са проценама које је извршило руководство.
- проширивање упита на појединце изван руководећег кадра и рачуноводственог одељења ради потврђивања намере и способности руководства да спроведе планове који су релевантни за сврхе процењивања.

#### **Специфични одговори – погрешни искази услед злоупотребе имовине**

Различите околности могу захтевати различите одговоре. Уобичајено, ревизијски одговор на ризике материјално значајних погрешних исказа услед криминалне радње која се односи на злоупотребу имовине ће бити усмерен на одређена салда рачуна и класе трансакција. Иако се неке од претходно наведених активности могу применити у таквим околностима, делокруг рада треба повезати са специфичним информацијама у вези са идентификованим ризицима злоупотребе.

Примери одговора на ревизорову процену ризика материјално значајних погрешних исказа услед криминалне радње која се односи на злоупотребу имовине могу бити:

- попис готовине или хартија од вредности при крају или на крају године.
- директна потврда од купаца у вези промена на рачунима (укључујући одложена плаћања и повраћај производа као и потврда датума извршених плаћања) за период за који се врши ревизија.
- анализа наплативости отписаних потраживања.
- анализа мањка залиха по локацијама и врсти производа.
- поређење кључних рачуна у вези залиха са стандардима привредне гране.
- преглед документације у вези мањка и бележења у евиденцијама залиха.
- спровођење компјутерске анализе и поређења листе добављача са листом запослених ради идентификације могућег подударана адреса или телефонских бројева.
- спровођење компјутерске претраге платних листа ради идентификације дуплих адреса, идентификационих бројева запослених, пореских бројева или бројева банковних рачуна.
- преглед личних досијеа запослених за које не постоји или постоји оскудна документација о раду, на пример, непостојање докумената о оцени рада.
- анализа датих попушта и повраћаја ради утврђивања постојања неубичајених трендова.
- потврђивање специфичних услова уговора са трећим странама.
- прибављање доказа да су уговори испуњени у складу са предвиђеним условима.
- испитивање великих или неубичајених трошкова.
- преглед одобрености и књиговодствене вредности позајмица датих вишем руководству и повезаним странама.
- преглед нивоа и правилности извештаја о трошковима поднетих од стране вишег руководства.