

Mednarodni standard revidiranja

MSR 240

**REVIZORJEVE NALOGE,
POVEZANE Z OBRAVNAVANJEM
PREVAR
PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH
IZKAZOV**



**International Federation
of Accountants**

MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja MSR-ja 240 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo MSR-ja 240 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.*

© Avtorske pravice, povezane z MSR-jem 240 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 240, *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 240 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 240 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 240 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 240 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934779-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 240

**REVIZORJEVE NALOGE,
POVEZANE Z OBRAVNAVANJEM PREVAR
PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH
IZKAZOV**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja,
ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Značilnosti prevare	2–3
Odgovornost za preprečevanje in odkrivanje prevar	4–8
Datum uveljavitve	9
Cilji	10
Opredelitev pojmov	11
Zahteve	
Poklicna nezaupljivost	12–14
Razpravljanje v delovni skupini	15
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	16–24
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare	25–27
Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare	28–33
Presojanje revizijskih dokazov	34–37
Revizorjeva nezmožnost za nadaljevanje sprejetega posla	38
Pisne predstavitve	39

<u>Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar</u>	MSR 240
Obveščanje posloводства in pristojnih za upravljanje	40–42
Obveščanje regulativnih organov in organov pregona	43
Dokumentacija	44–47
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Značilnosti prevare	A1–A6
Poklicna nezaupljivost	A7–A9
Razpravljanje v delovni skupini	A10–A11
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	A12–A27
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare	A28–A32
Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare	A33–A48
Presojanje revizijskih dokazov	A49–A53
Revizorjeva nezmožnost za nadaljevanje sprejetega posla	A54–A57
Pisne predstavitve	A58–A59
Obveščanje posloводства in pristojnih za upravljanje	A60–A64
Obveščanje regulativnih organov in organov pregona	A65–A67
Dodatek 1: Primeri dejavnikov tveganja prevare	
Dodatek 2: Primeri možnih revizijskih postopkov za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare	
Dodatek 3: Primeri okoliščin, ki nakazujejo možnost prevare	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov* – je treba brati v povezavi z MSR-jem 200 – *Glavni cilj neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Ta Mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov. Podrobneje opisuje, kako izvajati MSR 315¹ in MSR 330² v povezavi s tveganji pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

Značilnosti prevare

2. Napačne navedbe v računovodskih izkazih lahko izhajajo iz prevare ali napake. Odločujoči dejavnik za razlikovanje med prevaro in napako je v namernosti ali nenamernosti dejanja, ki povzroči napačno navedbo v računovodskih izkazih.
3. Čeprav je prevara širok pravni pojem, se za namene tega MSR-ja revizor ukvarja s prevarami, ki povzročajo pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih. Za revizorjevo obravnavanje sta pomembni dve vrsti namerno napačnih navedb, in sicer napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja in napačne navedbe zaradi poneverbe sredstev. Čeprav lahko sumi ali v redkih primerih prepozna pojav prevare, revizor pravno ne opredeljuje, ali je dejansko prišlo do prevare (glej odstavke A1–A6).

Odgovornost za preprečevanje in odkrivanje prevar

4. Glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje prevar imajo tako pristojni za upravljanje organizacije kot poslovodstvo. Pomembno je, da daje poslovodstvo ob nadziranju, ki ga izvajajo pristojni za upravljanje, velik poudarek preprečevanju prevar, kar lahko zmanjšuje priložnosti za prevare, in svarilom pred prevarami, kar lahko prepriča posameznike, da jih ne zgrešijo zaradi verjetnosti, da bodo odkrite in kaznovane. To vključuje kulturo poštenosti in etičnega obnašanja, ki jo lahko podkrepi dejavni nadzor pristojnih za upravljanje. Izvajanje nadzorne funkcije pristojnih za upravljanje vključuje upoštevanje možnosti za izogibanje kontrolam ali za drugačne neprimerne vplive na postopke računovodskega poročanja, kot so na primer poskusi poslovodstva za prirejanje dobičkov, da bi vplivali na zaznave analitikov o uspešnosti in dobičkonosnosti organizacije.

¹ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

² MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.*

Odgovornost revizorja

5. Revizor, ki izvaja revizijo skladno z MSR-ji, je odgovoren za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Zaradi naravnih omejitev revizije obstaja neizogibno tveganje, da nekatere pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih morda ne bodo odkrite, čeprav je revizija pravilno načrtovana in izvedena v skladu z MSR-ji³.
6. Kot je opisano v MSR-ju 200⁴, so možni učinki naravnih omejitev pomembni zlasti v primeru napačne navedbe zaradi prevare. Tveganje, da ne bo odkrita pomembno napačna navedba zaradi prevare, je večje kot tveganje, da ne bo odkrita pomembno napačna navedba zaradi napake. Prevara lahko vključuje dovršene in skrbno organizirane načine prikrivanja, kot so ponarejanje, preišljena opustitev knjiženja poslov ali namerno napačna predstavitev revizorju. Takšne poskuse prikrivanja je še težje odkriti, če jih spremlja skrivni dogovor. Skrivni dogovor lahko povzroči, da revizor verjame, da so dokazi prepričljivi, čeprav so dejansko lažni. Revizorjeva zmožnost odkriti prevaro je odvisna od dejavnikov, kot so spretnost krivca, pogostnost in obseg prikrojevanja, raven vpletenega skrivnega dogovora, sorazmerna velikost prikrojenih posamičnih zneskov ter hierarhični položaj vpletenih posameznikov. Medtem ko je revizor lahko sposoben prepoznati možne priložnosti za zagrešitev prevar, težko ugotovi, ali so napačne navedbe na področjih presojanja, kot so računovodske ocene, posledica prevare ali napake.
7. Poleg tega je tveganje, da revizor ne bo odkril pomembno napačne navedbe zaradi poslovske prevare, večje kot pri zaposlenski prevari, ker ima poslovodstvo pogosto možnost neposredno ali posredno prikrojevati računovodske evidence, predstaviti prevarantske računovodske informacije ali zaobiti kontrole, ki so namenjeni preprečevanju podobnih prevar drugih zaposlenih.

³ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek A51.

⁴ MSR 200, odstavek A51.

8. Ko revizor pridobiva sprejemljivo zagotovilo, mora ohranjati ves čas revizije poklicno nezaupljivost, upoštevajoč možnost, da se poslovodstvo izogne kontrolam, in zavedajoč se, da revizijski postopki, ki so uspešni pri odkrivanju napak, morda niso učinkoviti pri odkrivanju prevar. Zahteve v tem MSR-ju so namenjene pomoči revizorju pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare in pri načrtovanju postopkov za odkrivanje take napačne navedbe.
- 8a. V skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami ima revizor lahko tudi dodatne naloge v zvezi z organizacijo, ki ne ravna v skladu z zakoni in drugimi predpisi, vključno s prevaro, ki se lahko razlikuje ali presega ta MSR in druge MSR-je, kot na primer (glej odstavek A5a):
- (a) odzivanje na prepoznano ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, vključno z zahtevami, povezanimi s posebnim obveščanjem poslovodstva in pristojnih za upravljanje, ocenjevanje primernosti njihovega odziva na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in odločanje, ali je potrebno nadaljnje ukrepanje;
 - (b) obveščanje drugih revizorjev o prepoznanem in domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (npr. pri reviziji računovodskih izkazov skupine);
 - (c) zahteve za dokumentacijo glede prepoznanega ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

Izpolnjevanje dodatnih nalog lahko zagotovi nadaljnje informacije, ki so pomembne za revizorjevo delo v skladu s tem MSR-jem in drugimi MSR-ji (npr. glede neoporečnosti poslovodstva, ali kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje).

Datum uveljavitve

9. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

10. Revizorjevi cilji so:
- a) prepoznanje in ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare,
 - b) pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o ocenjenih tveganjih pomembno napačne navedbe zaradi prevare s pomočjo načrtovanja in izvajanja primernih odzivov in
 - c) primeren odziv na prevaro ali sum prevare, ugotovljene med revizijo.

Opredelitev pojmov

11. Za namene MSR-jev imata spodnja izraza naslednji pomen:
- a) prevara – namerno dejanje enega ali več članov posloводства, pristojnih za upravljanje, zaposlenih ali tretjih oseb, da z goljufijo pridobijo neupravičene ali nezakonite koristi;
 - b) dejavniki tveganja prevare – dogodki ali okoliščine, ki nakazujejo spodbudo ali pritisk za zagrešitev prevare ali ponujajo priložnost za zagrešitev prevare.

Zahteve

Poklicna nezaupljivost

12. Skladno z MSR-jem 200⁵ ohranja revizor poklicno nezaupljivost ves čas revizije in se zaveda možnosti, da utegne obstajati pomembno napačna navedba zaradi prevare, kljub prejšnjim izkušnjam z organizacijo glede poštenosti in neoporečnosti posloводства in pristojnih za upravljanje (glej odstavka A7–A8).

⁵ MSR 200, odstavek 15.

13. Če revizor nima razloga za nasprotno mnenje, običajno sprejema zapise in dokumente kot pristne. Če zaradi okoliščin, ki jih prepozna pri reviziji, meni, da neki dokument morda ni pristen ali da so bile določbe v njem spremenjene, ne da bi bile razkrite revizorju, ga raziskuje naprej (glej odstavek A9)-
14. Kadar so odgovori na poizvedovanja pri poslovodstvu ali pri pristojnih za upravljanje neskladni, mora revizor raziskati neskladja.

Razpravljanje v delovni skupini

15. MSR 315 (prenovljen 2019) zahteva razpravo med člani delovne skupine za posel in odločitev partnerja, zadolženega za posel, o katerih zadevah je treba obvestiti tiste člane delovne skupine, ki niso vključeni v razpravo.⁶ Ta razprava mora posvetiti posebno pozornost temu, kje in kako utegnejo biti računovodski izkazi organizacije dovzetni za pomembno napačno navedbo zaradi prevare, vključno s tem, kako lahko pride do prevare. V razpravi je treba zanemariti morebitna mnenja članov delovne skupine, da so poslovodstvo in pristojni za upravljanje pošteni in neoporečni (glej odstavka A10–A11).

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

16. Ko revizor izvaja postopke ocenjevanja tveganja in z njimi povezane dejavnosti, da bi spoznal organizacijo in njeno okolje, primeren okvir računovodskega poročanja in sistem notranjega kontroliranja organizacije, kot jih zahteva MSR 315 (prenovljen 2019), opravi postopke iz odstavkov 23–43, da bi pridobil uporabne informacije za prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

Poslovodstvo in drugi v organizaciji

17. Revizor poizveduje pri poslovodstvu v zvezi s:
 - a) poslovodskim ocenjevanjem tveganja, da utegnejo vsebovati računovodski izkazi pomembno napačne navedbe zaradi prevare, vključno z načinom, obsegom in pogostostjo takih ocenjevanj (glej odstavka A12–A13);
 - b) postopki poslovodstva za prepoznavanje in odzivanje na tveganja prevar v organizaciji, vključno s kakršnimkoli

⁶ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavka 17–18.

- posebnimi tveganji prevar, ki jih je poslovodstvo prepoznalo ali je bilo nanje opozorjeno, ali z vrstami poslov, s saldi na kontih ali z razkritji, ki so podvrženi tveganju prevare (glej odstavek A14);
- c) poslovodskim obveščanjem, če obstaja, pristojnih za upravljanje o svojih postopkih za prepoznavanje in odzivanje na tveganja prevar v organizaciji in
 - d) poslovodskim obveščanjem, če obstaja, zaposlenih o svojih stališčih, povezanih s poslovnimi navadami in etičnim obnašanjem.
18. Revizor izvaja poizvedbe pri poslovodstvu in, če je primerno, pri drugih v organizaciji, da ugotovi, ali poznajo kakšno dejansko, sluteno ali domnevno prevaro, ki vpliva na organizacijo (glej odstavke A15–A17).
19. V tistih organizacijah, v katerih deluje notranja revizija, poizveduje revizor pri ustreznih posameznikih iz notranje revizije, da ugotovi, ali poznajo kakršnokoli dejansko, sluteno ali domnevno prevaro, ki vpliva na organizacijo, in da pridobi njihovo stališče o tveganjih prevare (Glej odstavek A18).

Pristojni za upravljanje

20. Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovođenje organizacije,⁷ si pridobi revizor spoznanja, kako pristojni za upravljanje izvajajo nadzor nad poslovodskimi postopki za prepoznavanje in odzivanje na tveganja prevare v organizaciji in nad kontrolami, ki jih je vzpostavilo poslovodstvo, da bi zmanjšalo takšna tveganja (glej odstavke A19–A21).
21. Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovođenje organizacije, opravi revizor poizvedbe pri pristojnih za upravljanje, da ugotovi, ali poznajo kakršnokoli dejansko, sluteno ali domnevno prevaro, ki vpliva na organizacijo. Te poizvedbe naredi deloma tudi za potrditev odgovorov na poizvedbe pri poslovodstvu.

Prepoznane nenavadne ali nepričakovane povezave

22. Revizor ovrednoti, ali utegnejo nenavadne ali nepričakovane povezave, ki so bile prepoznane pri izvajanju analitičnih

⁷ MSR 260 (prenovljen), *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 13.

MSR 240 Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar

postopkov, vključno s tistimi, ki so povezane s konti prihodkov, nakazovati tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

Druge informacije

23. Revizor presodi, ali druge pridobljene informacije nakazujejo tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare (glej odstavek A22).

Ovrednotenje dejavnikov tveganja prevare

24. Revizor ovrednoti, ali informacije, pridobljene iz drugih postopkov ocenjevanja tveganj, nakazujejo, da je prisoten en dejavnik ali več dejavnikov tveganja prevare. Medtem ko dejavniki tveganja prevare ne nakazujejo nujno obstoja prevare, so bili pogosto prisotni v okoliščinah, v katerih so se prevare dogodile, in zato lahko nakazujejo tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare (glej odstavke A23–A27).

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare

25. V skladu z MSR-jem 315 (prenovljenim 2019) mora revizor prepoznati in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih.⁸
26. Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare mora revizor na osnovi predpostavke, da obstajajo tveganja prevare pri priznavanju prihodkov, ovrednotiti, katere vrste prihodkov, poslov v zvezi s prihodki ali uradnih trditev povzročajo taka tveganja. Odstavek 47 navaja zahtevano dokumentacijo, če revizor sklene, da predpostavka v okoliščinah posla ni primerna in zato ni prepoznal priznavanja prihodkov kot tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare (glej odstavke A28–A30).
27. Revizor obravnava ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare kot bistvena tveganja, če to še ni bilo narejeno. Revizor prepozna kontrole organizacije, ki

⁸ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 28.

obravnavajo taka tveganja, in ovrednoti njihovo zasnovu ter ugotovi, ali so bile vzpostavljene⁹ (glej odstavka A31–A32)-

Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare

Vsestranski odzivi

28. V skladu z MSR-jem 330 določi revizor vsestranske odzive na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni računovodskih izkazov¹⁰ (glej odstavek A33).
29. Pri določanju vsestranskih odzivov, ki se nanašajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni računovodskih izkazov, revizor:
- a) dodeli in nadzira osebje, pri čemer upošteva znanje, spretnost in sposobnost posameznikov, ki naj bi jim bile dodeljene pomembne naloge v sprejetem poslu, in revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare pri tem poslu (glej odstavka A34–A35);
 - b) oceni, ali je organizacija izbrala in uporabljala take računovodske usmeritve, zlasti tiste, ki se nanašajo na subjektivna merjenja in zapletene posle, ki utegnejo nakazovati prevarantsko računovodsko poročanje zaradi naporov poslovodstva za uravnavanje dobička, in
 - c) vključi dejavnik nepredvidljivosti v izbiranje vrste, časa in obsega revizijskih postopkov (glej odstavek A36).

Revizijski postopki kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni uradne trditve

30. V skladu z MSR-jem 330 revizor načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke, katerih vrsta, čas in obseg ustrezajo ocenjenim tveganjem pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni uradne trditve¹¹ (glej odstavke A37–A40).

Revizijski postopki kot odziv na tveganja, povezana s poslovodskim izogibanjem kontrolam

⁹ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavka 26(a)(i) in 26(d).

¹⁰ MSR 330, odstavek 5.

¹¹ MSR 330, odstavek 6.

31. Poslovodstvo ima edinstven položaj za zagrešitev prevare, ker ima možnost prikrojevati računovodske evidence in pripraviti prevarantske računovodske izkaze z izogibanjem kontrolam, ki se sicer zdijo uspešne. Čeprav je raven tveganja, da se poslovodstvo izogne kontrolam, med organizacijami različna, je kljub temu to tveganje prisotno v vseh organizacijah. Ker je način izogibanja kontrolam nepredvidljiv, predstavlja ta možnost tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare in zato bistveno tveganje.
32. Ne glede na revizorjevo oceno tveganj, da se poslovodstvo izogne kontrolam, revizor načrtuje in izvede revizijske postopke:
- a) Z njimi preizkusi primernost zapisov v glavno knjigo in drugih uskladitev, ki so bile opravljene pri pripravi računovodskih izkazov. Pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov za take preizkuse revizor:
- (i) poizveduje pri posameznikih, ki so vključeni v postopek računovodskega poročanja, o neprimernem ali nenavadnem delovanju, ki je povezano z obdelovanjem zapisov v dnevnik in z drugimi uskladitvami;
 - (ii) izbere zapise v dnevnik in druge prilagoditve, ki so bili opravljeni ob koncu poročevalnega obdobja, in
 - (iii) prouči potrebo po preizkusu zapisov v dnevnik in drugih prilagoditev v celotnem obdobju (glej odstavke A41–A44).
- b) Pregleda računovodske ocene glede pristranskosti in oceni, ali okoliščine, ki povzročajo morebitno pristranskost, predstavljajo tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Pri izvajanju tega pregleda revizor:
- (i) ovrednoti, ali presoje in odločitve, ki jih je sprejelo poslovodstvo pri pripravi računovodskih ocen (čeprav so posamično upravičene), vključenih v računovodske izkaze, nakazujejo možne pristranske vplive posloводства v organizaciji, ki lahko predstavljajo tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare; v takem primeru revizor ponovno prouči računovodske ocene kot celoto, in
 - (ii) pregleda pretekle poslovodske sodbe in predpostavke, ki se nanašajo na pomembne računovodske ocene, izražene

v računovodskih izkazih za preteklo leto (glej odstavka A45–A47).

- c) Za pomembne posle, ki so zunaj običajnega poslovanja organizacije ali ki se sicer zdijo nenavadni glede na revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja ter glede na druge informacije, pridobljene med revizijo, presodi, ali poslovna načela (ali njihova odsotnost) teh poslov nakazujejo, da so bili posli morda začetni zaradi prevarantskega računovodskega poročanja ali zakrivanja poneverbe sredstev (glej odstavek A48).
33. Revizor določi, ali je treba kot odziv na prepoznana tveganja poslovskega izogibanja kontrolam izvesti še druge revizijske postopke, razen zgoraj izrecno navedenih (to je, če obstajajo posebna dodatna tveganja poslovskega izogibanja kontrolam, ki jih ne zajemajo postopki, izvedeni za izpolnitev zahtev v odstavku 32).

Presojanje revizijskih dokazov (glej odstavek A49)

34. Revizor presodi, ali analitični postopki, ki se izvajajo ob zaključku revizije, ko se oblikuje glavni sklep o tem, ali so računovodski izkazi skladni z revizorjevim poznavanjem organizacije, nakazujejo kakšno prej neugotovljeno tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare (glej odstavek A50).
35. Če revizor prepozna napačno navedbo, presodi, ali je takšna napačna navedba znak za prevaro. Če tak znak obstaja, revizor ovrednoti posledice napačne navedbe v povezavi z drugimi vidiki revizije, zlasti v povezavi z zanesljivostjo poslovskega predstavitve, zavedajoč se, da primer prevare po navadi ni osamljen pojav (glej odstavek A51).
36. Če revizor prepozna napačno navedbo, bodisi pomembno ali ne, in ima razlog za domnevo, da je ali bi lahko bila posledica prevare ter da je vpleteno poslovodstvo (zlasti višje poslovodstvo), ponovno določi oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare in njen vpliv na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, ki so odziv na ocenjena tveganja. Pri naknadnem preverjanju zanesljivosti pridobljenih dokazov revizor prouči tudi, če okoliščine ali pogoji kažejo možen tajni dogovor med zaposlenimi, poslovodstvom ali tretjimi osebami (glej odstavek A52).

37. Če revizor potrdi, da je v računovodskih izkazih pomembno napačna navedba zaradi prevare, ali kadar ne more določiti, ali so računovodski izkazi zaradi prevare pomembno napačni, ovrednoti posledice svoje ugotovitve za revizijo (glej odstavek A53).

Revizorjeva nezmožnost za nadaljevanje posla

38. Če se revizor zaradi napačne navedbe zaradi prevare ali slutene prevare srečuje z izjemnimi okoliščinami, ki vzbujajo dvom v njegovo zmožnost nadaljnega izvajanja revizije:
- a) ugotovi svojo strokovno in zakonsko odgovornost v danih okoliščinah, vključno s tem, ali obstaja zahteva po njegovem poročanju osebi, ki ga je izbrala, ali osebam, ki so ga izbrale za revizorja, ali v nekaterih primerih regulativnim organom;
 - b) prouči, ali je primerno, da se umakne iz posla, kjer je umik iz posla možen v skladu s primernim zakonom ali drugim predpisom, ter
 - c) če se umakne:
 - (i) opravi razgovor z ustrežno ravnijo posloводства in s pristojnimi za upravljanje o svojem umiku iz posla ter o razlogih zanj in
 - (ii) ugotovi, ali obstaja strokovna ali zakonska zahteva za poročanje osebi, ki ga je izbrala, ali osebam, ki so ga izbrale za revizorja, in v nekaterih primerih regulativnim organom o tem, da se je umaknil iz posla in o razlogih za umik (glej odstavke A54–A57).

Pisne predstavitve

39. Revizor pridobi od posloводства in, kjer je to primerno, od pristojnih za upravljanje pisne predstavitve, da:
- a) potrjujejo svojo odgovornost za zasnovo, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, ki preprečuje in odkriva prevare;
 - b) so razkrili revizorju izide svojega ocenjevanja tveganja, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni kot posledica prevare;

- c) so razkrili revizorju svoje poznavanje prevar ali sumov prevar, ki vplivajo na organizacijo in vključujejo:
 - (i) poslovodstvo,
 - (ii) zaposlene, ki imajo pomembno vlogo pri notranjem kontroliranju, ali
 - (iii) druge, kadar prevara lahko pomembno vpliva na računovodske izkaze, in
- d) so razkrili revizorju svoja spoznanja o kakršnihkoli domnevah o prevarah ali sumu prevar, ki vplivajo na računovodske izkaze organizacije in so jih sporočili zaposleni, bivši zaposleni, analitiki, regulatorji ali drugi (glej odstavka A58–A59).

Obveščanje poslovodstva in pristojnih za upravljanje

- 40. Če je revizor prepoznal prevaro ali prejel informacije, ki nakazujejo, da prevara utegne obstajati, razen če ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom, pravočasno sporoči takšna spoznanja primerni ravni poslovodstva, da obvesti osebe, ki so glavne odgovorne za preprečevanje in odkrivanje prevar, o zadevah, ki so povezane z njihovimi nalogami (glej odstavka A59a–A60).
- 41. Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije, revizor v primeru, da je prepoznal ali sumi prevaro, v katero so vpleteni:
 - a) poslovodstvo,
 - b) zaposleni, ki imajo pomembno vlogo pri notranjem kontroliranju, ali
 - c) drugi, kadar prevara povzroča pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih,

o zadevi pravočasno obvesti pristojne za upravljanje. Če revizor sumi, da je v prevaro vpleteno poslovodstvo, mora svoje sume sporočiti pristojnim za upravljanje ter se z njimi pogovoriti o vrsti, času in obsegu revizijskih postopkov, ki so potrebni za dokončanje revizije. Tako obveščanje pristojnih za upravljanje

je potrebno, razen če ga ne prepoveduje zakon ali drug predpis (glej odstavke A59a, A61–A63).

42. Če tega ne prepoveduje zakon ali drug predpis, revizor obvesti pristojne za upravljanje tudi o drugih zadevah, povezanih s prevarami, ki so po njegovi presoji koristne za izvrševanje njihovih nalog (glej odstavka A59a, A64).

Poročanje o prevari ustreznemu organu izven organizacije

43. Če je revizor prepoznal ali sumi prevaro, ugotovi, ali zakon, drug predpis ali ustrezni etični predpisi (glej odstavke A65–A67):

- a) zahtevajo, da revizor poroča ustreznemu organu izven organizacije,
- b) določajo naloge, v skladu s katerimi je lahko poročanje ustreznemu organu izven organizacije v določenih okoliščinah primerno.

Dokumentacija

44. V revizijsko dokumentacijo¹² o prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, ki jo zahteva MSR 315 (prenovljen 2019)¹³, vključi revizor tudi:
- a) pomembne odločitve, dosežene pri razpravljanju v delovni skupini za posel v zvezi z dovezetnostjo računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo zaradi prevare,
 - b) prepoznana in ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev, in
 - c) prepoznane kontrole v sestavnem delu dejavnosti kontroliranja, ki obravnavajo ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

¹² MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

¹³ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 38.

45. V revizijsko dokumentacijo o revizorjevih odzivih na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, ki jo zahteva MSR 330¹⁴, vključi revizor tudi:
- a) vsestranske odzive na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni računovodskih izkazov ter vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov in povezavo teh postopkov z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni uradnih trditev in
 - b) izide revizijskih postopkov, vključno s tistimi, ki obravnavajo tveganje, da se poslovodstvo izogne kontrolam.
46. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo svoja sporočila o prevarah poslovodstvu, pristojnim za upravljanje, regulatorjem in drugim.
47. Če je revizor sklenil, da se v okoliščinah posla predpostavka, da obstaja tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, povezane s priznavanjem prihodkov, ne upošteva, vključi v revizijsko dokumentacijo razloge za takšen sklep.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Značilnosti prevare (glej odstavek 3)

A1. Prevara, bodisi prevarantsko računovodsko poročanje bodisi poneverba sredstev, vsebuje pobudo ali pritisk za zagrešitev prevare, zaznavo priložnosti zanjo in določeno mero preišljenosti pri ravnanju:

- Pobuda ali pritisk za zagrešitev prevarantskega računovodskega poročanja utegne izvirati iz pritiska, zunaj ali znotraj organizacije, na poslovodstvo, da doseže pričakovani (in morda nestvarni) cilj glede dobička ali finančnega izida, zlasti ker so lahko posledice zaradi nedoseganja finančnih ciljev za poslovodstvo precejšnje.

¹⁴ MSR 330, odstavek 28.

Podobno lahko posameznike k poneverjanju sredstev spodbudi prepotratno življenje.

- Priložnost za zagrešitev prevare lahko posameznik zazna, kadar meni, da se je notranjemu kontroliranju mogoče izogniti, ker na primer posamezniku zaupajo ali ker pozna določene pomanjkljivosti notranjega kontroliranja.
- Posamezniki utegnejo preiščeno zakriviti prevarantsko dejanje. Nekateri posamezniki imajo nagnjenje, značaj ali niz etičnih vrednot, ki jim dovoljujejo zavestno in namerno izvesti nepošteno dejanje. Celotno sicer pošteni posamezniki lahko zagrešijo prevaro v okolju, ki izvaja zadosten pritisk nanje.

A2. Prevarantsko računovodsko poročanje vsebuje namerne napačne navedbe, vključno z opustitvami zneskov ali razkritij v računovodskih izkazih, katerih namen je zavesti uporabnike računovodskih izkazov. Lahko ga povzročijo napori posloводства za uravnavanje čistega dobička, da bi zavedlo uporabnike računovodskih izkazov z vplivanjem na njihovo dojemanje dosežkov in dobičkonosnosti organizacije. Takšno uravnavanje čistega dobička s strani posloводства se lahko začne z neznatnimi dejanji ali z neprimernimi prilagoditvami predpostavk in s spremembami ocen posloводства. Pritiski in spodbude lahko povečajo obseg takih dejanj, tako da povzročijo prevarantsko računovodsko poročanje. Do takšnega pojava lahko pride, kadar zaradi pritiskov po zadovoljevanju tržnih pričakovanj ali želje po maksimiranju na dosežkih zasnovanih nagrad posloводство namerno sprejme stališča, ki vodijo do prevarantskega računovodskega poročanja s pomembno napačnimi navedbami v računovodskih izkazih. V nekaterih drugih organizacijah je lahko za posloводство spodbuda za pomembno zmanjšanje dobička zmanjšanje davka, ali za napihovanje dobička zagotovljeno financiranje bank.

A3. Prevarantsko računovodsko poročanje se lahko izvede na naslednje načine:

- s prikrojevanjem, prirejanjem (vključno s ponarejanjem) ali spreminjanjem računovodskih evidenc ali podpornih dokumentov, na podlagi katerih so pripravljene računovodski izkazi;

- z napačnim prikazovanjem ali namerno opustitvijo dogodkov, poslov ali drugih pomembnih informacij v računovodskih izkazih;
- z namerno napačno uporabo računovodskih načel, ki se nanašajo na vrednotenje, razvrščanje, način predstavljanja ali razkrivanje.

A4. Prevarantsko računovodsko poročanje pogosto obsega poslovodsko izogibanje tistim kontrolam, ki bi se sicer utegnile zdeti učinkovite. Prevaro lahko zakrivi poslovodstvo z izogibanjem kontrolam namerno na naslednje načine:

- z vnašanjem izmišljenih vpisov v dnevnik, zlasti ob koncu obračunskega obdobja, da bi prikrojilo poslovne izide ali doseglo druge cilje;
- z neumestnim prilagajanjem predpostavk in spreminjanjem presoj, uporabljenih pri oceni saldov na kontih;
- z opuščanjem priznavanja, s predčasnim ali z zakasnelim priznavanjem dogodkov in poslov, do katerih je prišlo v obračunskem obdobju, v računovodskih izkazih;
- z opuščanjem, prikrivanjem ali napačnim navajanjem razkritij, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, ali razkritij, ki so potrebna za doseg poštene predstavitve;
- s prikrivanjem dejstev, ki bi lahko vplivala na zneske v računovodskih izkazih;
- z vključevanjem v zapletene posle, ki so organizirani z namenom, da bi napačno predstavili finančni položaj ali poslovni izid organizacije, in
- s spreminjanjem zapisov in pogojev, ki so povezani s pomembnimi in nenavadnimi posli.

A5. Poneverba sredstev vsebuje krajo sredstev organizacije, ki jo pogosto zakrivijo zaposleni v sorazmerno majhnih in nepomembnih zneskih. Lahko pa vključuje tudi poslovodstvo, ki je navadno sposobnejše prikriti ali zatajiti poneverbe, tako da jih je težko odkriti. Poneverba sredstev se lahko izvede na več načinov, med drugim:

- z utajo prejemkov (na primer s prikritjem unovčenja terjatev ali s preusmeritvijo prejemkov v zvezi s konti odpisanih terjatev na osebne račune pri banki);

- s tatvino opredmetenih sredstev ali intelektualnega premoženja (na primer s tatvino zalog za osebno uporabo ali za prodajo, s tatvino odpadkov za preprodajo, s skrivnim dogovorom s tekmečem za razkrivanje tehnoloških podatkov za plačilo);
- s tem da organizacija plača proizvode in storitve, ki jih ni prejela (na primer s plačili namišljenim dobaviteljem, s podkupnino, ki jo plačajo dobavitelji nakupnemu referentu organizacije kot povračilo za napihnjene cene, s plačili namišljenim zaposlenim), in
- z uporabo sredstev organizacije za osebne potrebe (na primer z uporabo sredstev organizacije kot varščine za osebno posojilo ali posojilo povezani stranki).

Poneverbo sredstev pogosto spremljajo ponarejene ali zavajajoče vknjižbe ali listine, ki naj bi prikrije dejstvo, da so sredstva pogrešana ali so bila zastavljena brez pravilne odobritve.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A6. Zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve lahko od revizorja zahtevajo, da izvede dodatne postopke in sprejme nadaljnje ukrepe. Na primer, *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki jih je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, zahteva, da revizor uvede ukrepe in se odzove na prepoznano ali domnevno neupoštevanje zakonov in drugih predpisov in ugotovi, ali je potrebno nadaljnje ukrepanje. Taki ukrepi lahko vključujejo sporočanje prepoznanega ali domnevnega neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov med revizorji znotraj delovne skupine za posel ali drugimi revizorji, ki opravljajo delo v organizacijah ali poslovnih enotah skupine za namene, ki niso revizija računovodskih izkazov skupine.¹⁵

A7. Naloge revizorja v javnem sektorju v zvezi s prevarami so lahko določene z zakonodajo ali z drugimi zahtevami pristojnih oblasti, ki se nanašajo na organizacije javnega sektorja, ali so posebej navedene v revizorjevem pooblastilu za posel. Zaradi tega ni treba, da so revizorjeve naloge v javnem sektorju omejene na

¹⁵ Glej na primer odstavke R360.16–360-18 A1 Kodeksa IESBA.

obravnavanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, ampak lahko vključujejo širšo odgovornost obravnavanja tveganj prevare.

Poklicna nezaupljivost (glej odstavke 12–14)

A8. Ohranjanje poklicne nezaupljivosti zahteva nenehen dvom, ali pridobljene informacije in revizijski dokazi opozarjajo, da utegne obstajati pomembno napačna navedba zaradi prevare. Vključuje presojanje zanesljivosti informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokaz, in prepoznanih kontrol v sestavini dejavnosti kontroliranja, če obstajajo, njihovega pripravljanja in ohranjanja. Zaradi značilnosti prevar je revizorjevo razpoloženje poklicne nezaupljivosti zlasti pomembno, kadar ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

A9. Čeprav ni pričakovati, da bo revizor v celoti prezrl pretekle izkušnje glede poštenosti in neoporečnosti posloводства in pristojnih za upravljanje v organizaciji, je revizorjeva poklicna nezaupljivost zlasti pomembna pri ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare, saj so se lahko spremenile okoliščine.

A10. Revizija, ki je opravljena v skladu z MSR-ji, redko vključuje ugotavljanje pristnosti listin, niti revizor ni usposobljen in se ne pričakuje, da bi bil strokovnjak za dokazovanje pristnosti.¹⁶ Če revizor prepozna okoliščine, ki povzročijo sum, da neka listina morda ni pristna ali da so bile določbe v njej spremenjene, ne da bi bilo to razkrito revizorju, možni postopki za nadaljnje raziskovanje vključujejo:

- neposredno preverjanje pri tretjih strankah in
- delo strokovnjaka za presojanje pristnosti listine.

Razpravljanje v delovni skupini (glej odstavek 15)

A11. Razpravljanje s člani delovne skupine za posel o dovezetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo zaradi prevare:

- daje priložnost izkušenejšim članom delovne skupine, da posredujejo svoje poglede o tem, kako in kje utegnejo biti računovodski izkazi dovezetni za pomembno napačno navedbo zaradi prevare;

¹⁶ MSR 200, odstavek A47.

MSR 240 Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar

- omogoča revizorju, da izbere primeren odziv na tako dovzetnost in določi, kateri člani delovne skupine bodo opravili določene revizijske postopke, in
- dopušča revizorju, da določi, kako bodo z izidi revizijskih postopkov seznanjeni člani delovne skupine in kako bo obravnaval kakršnokoli domnevo o prevari, ki je vzbudila njegovo pozornost.

A12. Razprava lahko obsega teme, kot so na primer:

- izmenjavanje mnenj med člani delovne skupine za posel o tem, kako in kje utegnejo biti po njihovem prepričanju računovodski izkazi organizacije (vključno s posameznimi izjavami in razkritji) dovzetni za pomembno napačno navedbo zaradi prevare, kako bi moglo poslovodstvo zagrešiti in zakriti prevarantsko računovodsko poročanje in kako bi bila lahko sredstva organizacije poneverjena;
- proučevanje okoliščin, ki utegnejo nakazovati uravnavanje čistega dobička, in običajnih postopkov, ki jim utegne slediti poslovodstvo pri uravnavanju čistega dobička, kar utegne voditi do prevarantskega računovodskega poročanja;
- proučevanje tveganja, da utegne poslovodstvo predstaviti razkritja na način, ki lahko zamegli pravilno razumevanje razkritih zadev (na primer z vključevanjem prevelikega števila nepomembnih informacij ali z uporabo nejasnega in dvoumnega jezika);
- proučevanje znanih zunanjih in notranjih dejavnikov, ki vplivajo na organizacijo in lahko ustvarjajo spodbude za poslovodstvo ali pritisk na poslovodstvo ali druge, da se zatečejo k prevaram, dajejo priložnost za zagrešitev prevar in nakazujejo kulturo ali okolje, ki omogoča poslovodstvu ali drugim, da organizirajo prevaro;
- proučevanje vključenosti poslovodstva v nadziranje zaposlenih, ki imajo dostop do gotovine ali drugih sredstev, ki so dovzetna za poneverbo;
- proučevanje vseh nenavadnih ali nepojasnjenih sprememb pri obnašanju ali življenjskem slogu poslovodstva ali zaposlenih, ki jih je opazila delovna skupina za posel;

- poudarek na pomembnosti ohranjanja pravilnega načina razmišljanja ves čas poteka revizije glede možnosti pomembno napačne navedbe zaradi prevare;
- proučevanje značilnih okoliščin, ki utegnejo nakazovati možnost prevare, če se pojavijo;
- proučevanje, kako bo dejavnik nepredvidljivosti vključen v vrsto, čas in obseg izvedenih revizijskih postopkov;
- proučevanje revizijskih postopkov, ki utegnejo biti izbrani kot odziv na dovzetnost računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačne navedbe zaradi prevare, in ugotavljanje, ali so določene vrste revizijskih postopkov uspešnejše od drugih;
- proučevanje kakršnekoli domneve o prevari, ki je vzbudila revizorjevo pozornost, in
- proučevanje tveganja, da se poslovodstvo izogne kontrolam.

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

Poizvedovanje pri poslovodstvu

Poslovodsko ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare (glej odstavek 17(a))

A13. Poslovodstvo sprejema odgovornost za notranje kontroliranje v organizaciji in za pripravo računovodskih izkazov organizacije. Zato je primerno, da revizor poizveduje pri poslovodstvu o tem, kakšna je poslovodska ocena tveganja prevar in primernih kontrol za njihovo preprečevanje in odkrivanje. Vrsta, obseg in pogostnost poslovodskega ocenjevanja takšnega tveganja in kontrol se lahko razlikujejo med organizacijami. V nekaterih organizacijah lahko poslovodstvo opravlja podrobne ocene letno ali kot del stalnega nadziranja. V drugih organizacijah utegne biti poslovodsko ocenjevanje manj organizirano in manj pogosto. Vrsta, obseg in pogostnost poslovodskega ocenjevanja so pomembni za revizorjevo poznavanje okolja kontroliranja v organizaciji. Na primer, dejstvo, da poslovodstvo ni ocenilo tveganja prevar, lahko v nekaterih okoliščinah nakazuje pomanjkanje pomembnosti, ki jo poslovodstvo pripisuje notranjemu kontroliranju.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

MSR 240 Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar

A14. V nekaterih organizacijah, zlasti manjših, je lahko največji poudarek poslovskega ocenjevanja na tveganjih zaposlenskih prevar ali poneverjanja sredstev.

Poslovski postopek za prepoznanje in odziv na tveganja prevare (glej odstavek 17(b))

A15. Pri organizacijah, ki delujejo na več lokacijah, lahko poslovski postopki vključujejo različne ravni nadzora nad delovanjem na posameznih lokacijah ali po poslovnih odsekih. Poslovstvo je morda prepoznalo tudi kakšne posebne lokacije ali poslovne odseke, pri katerih utegne verjetneje obstajati tveganje prevare.

Poizvedovanje pri poslovstvu in drugih v organizaciji (glej odstavek 18)

A16. Revizorjeva poizvedovanja pri poslovstvu lahko dajejo koristne informacije o tveganjih pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi zaposlenskih prevar. Vendar je malo verjetno, da takšna poizvedovanja dajo koristne informacije o tveganjih pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi poslovske prevar. Poizvedovanja pri drugih v organizaciji so lahko priložnost za posameznike, da sporočajo revizorju informacije, ki jih drugače ne bi pridobil.

A17. Drugi v organizaciji, pri katerih lahko revizor poizveduje o obstoju ali sumu prevare, so na primer:

- osebje, ki ni neposredno vključeno v računovodsko poročanje,
- zaposleni na različnih ravneh pristojnosti,
- zaposleni, ki so vključeni v zajemanje, obdelovanje ali knjiženje zapletenih ali nenavadnih poslov, in tisti, ki nadzirajo ali spremljajo takšne zaposlene,
- v organizaciji zaposleni pravni svetovalec,
- vodilni delavec ali druga ustrezna oseba, ki odgovarja za etične zadeve, in
- oseba ali osebe, pristojne za obravnavanje domnev o prevarah.

A18. Poslovstvo ima pogosto najboljše možnosti za zagrešitev prevare. Zato revizor ohranja razpoložanje poklicne nezaupljivosti, ko ocenjuje poslovne odgovore na poizvedovanja, in lahko

presodi, da je treba potrditi odgovore na poizvedovanja z dodatnimi informacijami.

Poizvedovanja pri notranji reviziji (glej odstavek 19)

A19. MSR 315 (prenovljen 2019) in MSR 610 (prenovljeni 2013) postavljata zahteve in dajeta navodila, primerna revizijam tistih organizacij, v katerih deluje notranja revizija.¹⁷ Pri izvajanju zahtev navedenih MSR-jev glede prevar lahko revizor poizveduje o določenih dejavnostih notranje revizije, na primer, vključno:

- z morebitnimi postopki, ki jih je med letom opravila notranja revizija zaradi odkrivanja prevar, in
- s tem, ali se je poslovodstvo zadovoljivo odzvalo na kakršnekoli ugotovitve, ki so izhajale iz takšnih postopkov.

Spoznavanje nadzora, ki ga izvajajo pristojni za upravljanje (glej odstavek 20)

A20. Pristojni za upravljanje v organizaciji nadzorujejo sisteme organizacije za spremljanje tveganja, računovodskega kontroliranja in usklajenosti z zakoni. V številnih državah so navade pri upravljanju kapitalskih družb dobro razvite in pristojni za upravljanje imajo aktivno vlogo pri nadzoru nad ocenjevanjem tveganj prevare v organizaciji in nad kontrolami, ki obravnavajo taka tveganja. Ker se naloge pristojnih za upravljanje in poslovodenje lahko razlikujejo med organizacijami in med državami, je pomembno, da revizor spozna njihove naloge in nadzor, ki ga izvajajo izbrani posamezniki.¹⁸

A21. Poznavanje, kako pristojni za upravljanje izvajajo nadzor, lahko daje vpogled v dovzetnost organizacije za poslovodske prevare, v ustreznost kontrol, ki obravnavajo tveganja prevare in v sposobnost ter neoporečnost poslovodstva. Revizor lahko pridobi to poznavanje na razne načine, na primer z udeležbo na sestankih, kjer potekajo tovrstne razprave, z branjem zapisnikov s takšnih sestankov ali z izvajanjem poizvedovanj pri pristojnih za upravljanje.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

¹⁷ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavka 14(a) in 24(a)(ii), in MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*.

¹⁸ MSR 260 (prenovljen) obravnava v odstavkih A1–A8, koga obvešča revizor, če upravljavski ustroj organizacije ni jasno določen.

A22. V nekaterih primerih so vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovedenje organizacije. Tako utegne biti v majhni organizaciji, kjer edini lastnik tudi vodi organizacijo in nihče drug nima vloge pristojnega za upravljanje. V takem primeru revizor navadno ne proučuje upravljaljskega nadzora, ker ni ločen od poslovskega.

Upoštevanje drugih informacij (lej odstavek 23g)

A23. Poleg informacij, pridobljenih z analitičnimi postopki, utegnejo biti koristne pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare tudi druge informacije, ki so bile pridobljene o organizaciji in njenem okolju, primernem okviru računovodskega poročanja in sistemu notranjega kontroliranja organizacije. Razprava med člani delovne skupine lahko daje koristne informacije pri prepoznavanju takšnih tveganj. Poleg tega lahko informacije, ki jih pridobi revizor v postopkih sprejemanja in ohranjanja naročnika, ter izkušnje, pridobljene pri drugih poslih, ki so bili opravljeni za organizacijo, na primer poslih preiskovanja medletnih računovodskih informacij, pomagajo pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

Presoja dejavnikov tveganja prevare (glej odstavek 24)

A24. Dejstvo, da je prevara navadno prikrita, lahko zelo otežuje njeno odkrivanje. Revizor utegne kljub temu prepoznati dogodke ali okoliščine, ki nakazujejo spodbudo ali pritisk za zagrešitev prevare ali ponujajo priložnosti za zagrešitev prevare (dejavniki tveganja prevare). Na primer:

- potreba po izpolnjevanju pričakovanj tretjih strank za pridobitev dodatnega lastniškega financiranja lahko ustvarja pritisk za zagrešitev prevare;
- odobravanje pomembnih nagrad, če so uresničeni nestvarni cilji glede dobička, lahko ustvarja spodbudo za zagrešitev prevare in
- okolje kontroliranja, ki ni učinkovito, lahko ustvarja priložnost za zagrešitev prevare.

A25. Dejavnikov tveganja prevare ni mogoče preprosto razvrstiti po pomembnosti. Pomen dejavnikov tveganja prevare je zelo različen. Nekateri od teh dejavnikov se pojavljajo v organizacijah, kjer posebne okoliščine ne predstavljajo tveganj pomembno napačne navedbe. Skladno s tem je zahtevana uporaba strokovne presoje pri določanju, ali je dejavnik tveganja prevare prisoten in ali ga je treba

upoštevati pri ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare.

A26. Primeri dejavnikov tveganja prevare, ki so povezani s prevarantskim računovodskim poročanjem in poneverbo sredstev, so predstavljeni v Dodatku 1. Ti pojasnjevalni dejavniki tveganja so razvrščeni glede na tri pogoje, ki so na splošno prisotni, kadar se pojavi prevara:

- spodbuda ali pritisk za zagrešitev prevare,
- zaznana priložnost za zagrešitev prevare in
- zmožnost organiziranja prevarantskega dejanja.

Dejavniki tveganja prevare se lahko nanašajo na spodbude, pritiske ali priložnosti, ki izhajajo iz pogojev, ki ustvarjajo dovzetnost za napačno navedbo pred upoštevanjem kontrol. Dejavniki tveganja prevare, ki vključujejo pristranskost mednarodnega posloводства, so dejavniki tveganja pri delovanju, če vplivajo na tveganje pri delovanju.¹⁹ Dejavniki tveganja prevare se lahko nanašajo tudi na pogoje v sistemu notranjega kontroliranja organizacije, ki ponujajo priložnost prevare ali lahko vplivajo na nagnjenost posloводства ali sposobnost organizacije prevarantskih dejanj. Dejavniki tveganja prevare, ki kažejo stanje duha, ki dovoljuje organiziranje prevarantskega dejanja, niso nujno dostopni revizorjevemu opazovanju. Kljub temu lahko revizor zazna obstoj tovrstne informacije, na primer s potrebnim razumevanjem kontrolnega okolja v organizaciji.²⁰ Čeprav zajemajo dejavniki tveganja prevare, ki so opisani v Dodatku 1, veliko situacij, na katere utegne naleteti revizor, so to le primeri in lahko obstajajo tudi drugačni dejavniki tveganja.

A27. Velikost, zapletenost in lastniške značilnosti organizacije pomembno vplivajo na upoštevanje ustreznih dejavnikov tveganja prevare. Na primer, pri veliki organizaciji se utegnejo pojaviti dejavniki, ki na splošno ovirajo napačno obnašanje posloводства, kot so:

- učinkovit nadzor pristojnih za upravljanje,
- učinkovito delovanje notranje revizije in

¹⁹ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 12(f).

²⁰ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 21.

- obstoj in uveljavljanje pisnega kodeksa ravnanja.

Poleg tega lahko proučeni dejavniki tveganja prevare na izvajalski ravni nekega poslovnega odseka nudijo drugačna spoznanja v primerjavi s spoznanji iz njihovega proučevanja na ravni celotne organizacije.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A28. Pri majhnih organizacijah utegnejo biti nekatere od teh proučitev neuporabne ali manj primerne. Na primer, manjša organizacija utegne biti brez pisnega kodeksa ravnanja, namesto tega pa je morda razvila kulturo, ki poudarja pomen neoporečnosti in etičnega obnašanja z ustnimi sporočili in z zgledom posloводства. Prevlada posameznika v poslovodstvu majhne organizacije sama po sebi na splošno ne nakazuje, da poslovodstvo ni kazalo in sporočalo, kakšno naj bo ustrezno obnašanje v zvezi z notranjim kontroliranjem in računovodskim poročanjem. V nekaterih organizacijah potreba po odobritvi, ki jo da poslovodstvo, lahko nadomešča sicer pomanjkljive kontrole in zmanjšuje tveganje zaposlenskih prevar. Toda prevlada posameznika v poslovodstvu je lahko tudi možna pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju, ker obstaja priložnost, da se poslovodstvo izogne kontrolam.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare

Tveganja prevare pri priznavanju prihodkov (lej odstavek 26g)

A29. Pomembne napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja glede priznavanja prihodkov pogosto nastanejo z izkazovanjem prevelikih prihodkov, na primer zaradi predčasnega priznavanja prihodkov ali izkazovanja namišljenih prihodkov. Nastanejo lahko tudi z izkazovanjem prenizkih prihodkov, na primer zaradi napačnega prenašanja prihodkov na kasnejše obdobje.

A30. Tveganje prevare pri priznavanju prihodkov je lahko v nekaterih organizacijah večje kot v drugih. Na primer, lahko obstajajo pritiski na poslovodstvo in spodbude za zagrešitev prevarantskega računovodskega poročanja z nepravilnim priznavanjem prihodkov pri organizacijah, ki so uvrščene na borzo, kadar je na primer njihova uspešnost merjena s primerjavo rasti prihodkov ali dobička med leti. Podobno so lahko, na primer, tveganja prevare zaradi priznavanja prihodkov večja pri

organizacijah, ki ustvarjajo pomemben del prihodkov z gotovinsko prodajo.

- A31. Predpostavka, da obstaja tveganje prevare pri priznavanju prihodkov, je lahko zavrnjena. Revizor lahko na primer sklene, da ni tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare pri priznavanju prihodkov, če gre za eno samo vrsto preprostih prihodkovnih transakcij, na primer prihodki od najemnine ene same enote premoženja, danega v najem.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ter seznanjanje z ustreznimi kontrolami v organizaciji (glej odstavek 27)

- A32. Poslovodstvo lahko presodi o vrsti in obsegu kontrol, ki jih izbere za izvajanje, ter o vrsti in obsegu tveganj, ki jih izbere kot dopustna. Pri določanju, katere kontrole naj izvaja za preprečevanje in odkrivanje prevar, upošteva poslovodstvo tveganja, da utegnejo vsebovati računovodski izkazi pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Kot del takega presojanja lahko poslovodstvo sklene, da je stroškovno neučinkovito uporabiti in ohranjati določene kontrole glede na pričakovano zmanjšanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.
- A33. Za revizorja je zato pomembno, da se seznanj s kontrolami, ki jih je vzpostavilo ter jih izvaja in ohranja poslovodstvo, da bi preprečevalo in odkrivalo prevare. Pri prepoznavanju kontrol, ki obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, lahko revizor prepozna, da je na primer poslovodstvo zavestno sprejelo tveganje, ki je povezano z odsotnostjo delitve nalog. Informacije, pridobljene pri prepoznavanju teh kontrol in ovrednotenju njihove zasnove ter ugotavljanju, ali so bile vzpostavljene, so lahko koristne tudi pri prepoznavanju dejavnikov tveganja prevare, ki utegnejo vplivati na revizorjevo oceno tveganj, da utegnejo računovodski izkazi vsebovati pomembno napačno navedbo zaradi prevare.

Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare

Vsestranski odzivi (glej odstavek 28)

- A34. Določanje vsestranskih odzivov na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare običajno obsega

presojo, kako se lahko pri celotnem izvajanju revizije kaže revizorjeva večja poklicna nezaupljivost, na primer s:

- povečano pazljivostjo pri izbiranju vrste in obsega dokumentacije, ki bo preiskana v podporo pomembnih poslov,
- povečanim upoštevanjem potrebe, da so pojasnila in predstavitve posloводства v zvezi s pomembnimi zadevami dodatno podprti.

Določanje vključuje tudi več splošnih proučevanj, ne glede na posebne postopke, ki so sicer predvideni; ta proučevanja obsegajo zadeve, ki so našteje v odstavku 29 in obravnavane spodaj.

Dodelitev in nadzor osebja (glej odstavek 29(a))

A35. Revizor se lahko odzove na prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, na primer z dodelitvijo dodatnih oseb s posebnimi izkušnjami in znanjem, kot so forenzični veščaki in veščaki za informacijsko tehnologijo, ali z dodelitvijo izkušenejših oseb poslu.

A36. Obseg nadziranja izraža revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare in sposobnost članov delovne skupine, ki opravljajo delo.

Nepredvidljivost pri izbiranju revizijskih postopkov (glej odstavek 29(c))

A37. Vključitev dejavnika nepredvidljivosti v izbor vrste, časa in obsega revizijskih postopkov, ki bodo opravljeni, je tem pomembnejša, čim bolj utegnejo biti posamezniki v organizaciji, ki poznajo običajno opravljene revizijske postopke, sposobni prikrivati prevarantsko računovodsko poročanje. To se lahko doseže, na primer:

- z izvajanjem postopkov preizkušanja podatkov pri izbranih saldih na kontih in uradnih trditvah, ki sicer ne bi bili preizkušeni glede na svojo pomembnost ali tveganje;
- s prilagajanjem časa revizijskih postopkov glede na sicer pričakovanega;
- z uporabo različnih metod vzorčenja in
- z izvajanjem revizijskih postopkov na različnih lokacijah ali na lokacijah brez predhodne najave.

Revizijski postopki kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni uradne trditve (glej odstavek 30)

A38. Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni uradne trditve lahko obsegajo spreminjanje vrste, časa in obsega revizijskih postopkov na naslednje načine:

- Vrsto predvidenih revizijskih postopkov je treba morda spremeniti, da bi pridobili revizijske dokaze, ki so zanesljivejši in ustrežnejši, ali da bi pridobili dodatne informacije za podkrepitev obstoječih dokazov. To lahko vpliva tako na vrsto revizijskih postopkov, ki jih je treba izvesti, kot na njihovo kombinacijo. Na primer:
 - Fizično opazovanje ali pregledovanje določenih sredstev lahko postane pomembnejše ali pa lahko revizor izbere uporabo računalniško podprte revizijske metode za zbiranje več dokazov o podatkih, ki jih vsebujejo pomembni konti ali računalniške datoteke poslov.
 - Revizor lahko načrtuje postopke za pridobitev dodatnih podpornih informacij. Na primer, če revizor spozna, da je poslovodstvo pod pritiskom, da uresniči pričakovanja v zvezi z dobičkom, utegne obstajati s tem povezano tveganje, da poslovodstvo previsoko izkaže prihodke od prodaje s sklepanjem prodajnih pogodb, katerih določila onemogočajo priznavanje prihodkov, ali z izdajanjem računov za prodajo pred samo dobavo. V takšnih okoliščinah lahko revizor na primer načrtuje zunanje potrditve ne samo odprtih zneskov, temveč tudi podrobnosti prodajnih pogodb, vključno z datumi, morebitno pravico vrnitve in roki dobave. Poleg tega lahko revizor ugotovi, da je učinkovito, če dopolni takšne zunanje potrditve s poizvedovanjem pri neračunovodskem osebju v organizaciji glede kakršnihkoli sprememb v prodajnih pogodbah in rokih dobave.
- Čas postopkov preizkušanja podatkov je treba morda spremeniti. Revizor lahko sklene, da je za ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare bolje preizkušati podatke ob koncu ali blizu konca obdobja. Revizor lahko sklene, da pri danih ocenjenih tveganjih namerno napačne navedbe ali prikrojevanja ne bi bili uspešni revizijski postopki za posplošitev revizijskih sklepov iz vmesnega časovnega preseka na konec obdobja. Nasprotno pa, kadar se utegne namerno napačna navedba, na primer napačna navedba, ki vključuje nepravilno priznavanje prihodkov, pojaviti v nekem

vmesnem obdobju, lahko revizor uporabi postopek preizkušanja podatkov za posle, ki so potekali v zgodnjem delu obdobja poročanja ali ves čas tega obdobja.

- Obseg uporabljenih postopkov odraža oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Na primer, primerno utegne biti povečanje velikosti vzorca ali izvajanje podrobnejših analitičnih postopkov. Prav tako lahko računalniško podprte revizijske metode omogočijo obsežnejše preizkušanje elektronskih poslov in datotek kontov. Takšne metode se lahko uporabijo pri izbiranju vzorca poslov iz ključnih elektronskih datotek, pri izbiranju poslov s posebnimi značilnostmi ali pri preizkušanju celotne množice namesto vzorca.

A39. Če revizor prepozna tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, ki vpliva na količine v zalogah, utegne pregledovanje evidenc o zalogah v organizaciji pomagati pri določanju lokacij ali postavk, ki zahtevajo posebno pozornost pri fizičnem štetju zalog ali po njem. Takšen pregled lahko vodi do odločitve, da bo štetje zalog opazovano na določenih lokacijah brez napovedi ali pa bo izvedeno na vseh lokacijah na isti dan.

A40. Revizor lahko prepozna tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, ki vpliva na številne konte in uradne trditve. Ti lahko vsebujejo vrednotenje sredstev, ocene v zvezi z določenimi posli (kot so prevzemi, reorganizacije ali odtujitve dela podjetja) in druge bistvene vnaprej vračunane obveznosti (kot so obveznosti za pokojnine in druge zaslužene pozaposlitvene ugodnosti ali obveznosti za sanacijo okolja). Tveganje se lahko nanaša tudi na pomembne spremembe predpostavk pri ponavljajočih se ocenitvah. Informacije, ki so zbrane pri seznanjanju z organizacijo in njenim okoljem, lahko pomagajo revizorju pri presojanju upravičenosti takih poslovodskih ocen ter sodb in predpostavk, na katerih temeljijo. Pregledovanje podobnih poslovodskih sodb in predpostavk, ki so bile uporabljene v prejšnjih obdobjih, lahko prav tako daje vpogled v upravičenost sodb in predpostavk, ki podpirajo poslovodske ocene.

A41. Primeri možnih revizijskih postopkov, ki obravnavajo ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, vključno s tistimi, ki opisujejo vključitev prvine nepredvidljivosti, so predstavljeni v Dodatku 2. Dodatek zajema primere odzivov na revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe, ki izhaja

tako iz prevarantskega računovodskega poročanja, vključno s prevarantskim računovodskim poročanjem, ki izhaja iz priznavanja prihodkov, kot iz poneverjanja sredstev.

Revizijski postopki kot odziv na tveganja, povezana s poslovodskim izogibanjem kontrolam

Zapisi v dnevnik in druge prilagoditve (glej odstavek 32(a))

A42. Pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevar pogosto vključujejo prikrojavanje postopka računovodskega poročanja s knjiženjem neprimernih ali neodobrenih zapisov v dnevnik. To se lahko dogaja kadarkoli med letom ali ob koncu obdobja, ali pa s poslovodskimi prilagoditvami zneskov v računovodskih izkazih, ki niso izraz zapisov v dnevnik, kot so konsolidacijske prilagoditve in prerazvrstitve.

A43. Pomembno je tudi revizorjevo upoštevanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z neumestnim izogibanjem kontrolam nad zapisi v dnevnik²¹, ker lahko samodejni postopki in kontrole zmanjšajo tveganje nenamerne napake, ne morejo pa uiti tveganju, da se posamezniki morda neprimerno izognejo takim samodejnim procesom, na primer s spreminjanjem zneskov, ki se samodejno sporočajo glavni knjigi ali sistemu računovodskega poročanja. Poleg tega je lahko pri uporabi informacijske tehnologije za samodejni prenos informacij malo ali sploh ni nič vidnih dokazov za tak poseg v informacijske sisteme.

A44. Pri opredelitvi in izboru vpisov v dnevnik in drugih uskladitev za preizkušanje ter pri določanju primerne metode preiskovanja temeljnih dokazil za izbrane postavke so pomembne naslednje zadeve:

- *Prepoznavanje in ocena tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare* – Prisotnost dejavnikov tveganja prevare in druge informacije, ki jih revizor pridobi pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare, lahko pomagajo revizorju pri opredelitvi določenih vrst zapisov v dnevnik in drugih uskladitev, ki naj bi jih preizkušal.

²¹ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 26(a)(ii).

- *Kontrole, ki so bile izvedene pri zapisih v dnevnik in drugih uskladitvah* – Uspešne kontrole pripravljanja in vnašanja zapisov v dnevnik ter drugih uskladitev lahko zmanjšajo obseg potrebnega preizkušanja podatkov ob pogoju, da je revizor preizkusil uspešnost delovanja kontrol.
- *Postopek računovodskega poročanja organizacije in vrsta dokazov, ki jih je mogoče pridobiti* – Pri mnogih organizacijah obsega redno obdelovanje poslov kombinacijo ročnih in samodejnih kontrol. Podobno lahko obdelovanje zapisov v dnevnik in drugih uskladitev vključuje tako ročne kot samodejne kontrole. Če se uporablja informacijska tehnologija pri računovodskem poročanju, utegnejo biti vpisi v dnevnik in druge uskladitve samo v elektronski obliki.
- *Značilnosti prevarantskih zapisov v dnevnik ali drugih prilagoditev* – Neprimerni zapisi v dnevnik ali druge prilagoditve imajo pogosto edinstvene prepoznavne značilnosti. Takšne značilnosti lahko zajemajo vknjižbe, ki a) se pojavljajo na neustreznih, nenavadnih ali redko uporabljenih kontih, b) jih opravijo osebe, ki navadno ne zapisujejo v dnevnik, c) so opravljene ob koncu obdobja ali kot zapisi po koncu obdobja, ki imajo malo ali nimajo nobenih pojasnil ali opisa, d) so opravljene bodisi pred ali med pripravljanjem računovodskih izkazov in nimajo številke kontov, ali e) vsebujejo okrogla števila ali skladne končne številke.
- *Vrsta in zapletenost kontov* – Neprimerni zapisi v dnevnik ali prilagoditve so lahko izvedeni na kontih, ki a) zajemajo zapletene ali nenavadne posle, b) zajemajo pomembne ocene in prilagoditve ob koncu obdobja, c) so bili v preteklosti nagnjeni k napačnim navedbam, d) niso bili pravočasno usklajeni ali vsebujejo neuskklajene razlike, e) zajemajo posle znotraj podjetja, ali f) so drugače povezani s kakim zaznanim tveganjem pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Pri revizijah organizacij, ki imajo več lokacij ali sestavnih delov, je treba upoštevati potrebo po izbiranju zapisov v dnevnik na več lokacijah.
- *Zapisi v dnevnik ali druge prilagoditve, ki so obdelani zunaj običajnega poteka poslovanja* – Za nenavadne zapise v dnevnik morda ne bosta veljala ista vrsta in obseg kontrol kot za tiste zapise v dnevnik, ki se ponavljajo pri knjiženju poslov, kot so mesečne prodaje, nakupi in denarni izdatki.

A45. Revizor uporabi strokovno presojo pri določanju vrste, časa in obsega preizkušanja zapisov v dnevnik in drugih uskladitev. Ker pa pogosto prihaja do prevarantskih zapisov v dnevnik in drugih prilagoditev ob koncu poročevalnega obdobja, zahteva odstavek 32(a)(ii), da revizor izbere zapise v dnevnik in druge uskladitve, ki so nastale tedaj. Ker se poleg tega lahko pojavljajo pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare v celotnem poročevalnem obdobju in lahko vključujejo obsežne napore za prikrievanje, kako so bile izvedene, odstavek 32(a)(iii) zahteva, da revizor prouči, ali obstaja tudi potreba po preizkušanju zapisov v dnevnik in drugih uskladitev v celotnem obdobju.

Računovodske ocene (glej odstavek 32(b))

A46. Priprava računovodskih izkazov zahteva od poslovodstva, da sprejme številne presoje ali predpostavke, ki vplivajo na bistvene računovodske ocene, in za nenehno spremljanje utemeljenosti takšnih ocen. Prevarantsko računovodsko poročanje je pogosto opravljeno z namerno napačno navedbo računovodskih ocen. To je mogoče doseči na primer s prenizko ali previsoko prikazanimi vsemi rezervacijami ali rezervami na enak način, tako da so oblikovane za izravnavanje čistega dobička prek dveh ali več računovodskih obdobj ali za doseganje nameravane ravni čistega dobička, s čimer bi zavedli uporabnike računovodskih izkazov z vplivom na njihovo dojemanje dosežkov in dobičkonosnosti organizacije.

A47. Namen izvajanja pregleda preteklih poslovodskih sodb in predpostavk, ki se nanašajo na pomembne računovodske ocene, izražene v računovodskih izkazih za preteklo leto, je ugotoviti, ali obstaja kak znak možnih pristranskih vplivov poslovodstva. Namen takega pregleda ni podvomiti v verodostojnost revizorjevih strokovnih presoj iz preteklega leta, ki so bile zasnovane na tedaj razpoložljivih informacijah.

A48. Pregled za nazaj zahteva tudi prenovljeni MSR 540.²² Ta pregled se izvaja kot postopek ocenjevanja tveganja z namenom pridobiti informacije glede uspešnosti ocenjevalnih postopkov poslovodstva, glede revizijskih dokazov o izidih, ali kjer je uporabno, glede naknadne ponovne ocene, na katere se opira

²² MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, in z njimi povezanih razkritij*, odstavek 9.

prepoznavanje in ocenjevanje tveganj v tekočem obdobju, ter glede revizijskih dokazov o zadevah, kot je na primer ocenjevalna negotovost, ki bi morda morale biti razkrite v računovodskih izkazih. Revizorjev pregled morebitne pristranskosti poslovodskih sodb in predpostavk, ki bi lahko predstavljala tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, kot ga predvideva ta MSR, se lahko iz praktičnih razlogov izvede v povezavi s pregledom, ki ga zahteva prenovljeni MSR 540.

Poslovna načela za pomembne posle (glej odstavek 32(c))

A49. Znaki, ki lahko nakazujejo, da utegnejo biti v prevarantsko računovodsko poročanje ali v prikrivanje poneverjanja sredstev vključeni pomembni posli, ki so zunaj običajnega toka poslovanja organizacije ali se sicer zdijo nenavadni, so, da:

- se oblika takšnih poslov zdi skrajno zapletena (na primer posel vključuje več organizacij v okviru skupine povezanih oseb, vključenih v konsolidacijo, ali več nepovezanih tretjih oseb);
- poslovodstvo ni razpravljalo o vrsti in obračunavanju takšnih poslov s pristojnimi za upravljanje organizacije in ne obstaja ustrezna dokumentacija;
- poslovodstvo bolj skrbi za posebno računovodsko obravnavanje kot za temeljno gospodarnost posla;
- poslov, ki vključuje nekonsolidirane povezane stranke, vključno z organizacijami posebnega pomena, pristojni za upravljanje v organizaciji niso ustrezno pregledali ali odobrili;
- posli vključujejo prej neprepoznane povezane osebe ali osebe, ki nimajo dovolj premoženja ali finančne moči za financiranje posla brez pomoči organizacije, ki je predmet revidiranja.

Presojanje revizijskih dokazov (glej odstavke 34–37)

A50. MSR 330 zahteva, da revizor na podlagi opravljenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov presodi, ali so ocene tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev še primerne.²³ Ta presoja je predvsem kakovostnega značaja in je zasnovana na revizorjevi sodbi. Takšno presojanje lahko daje nadaljnji vpogled v tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare in nakazuje, ali obstaja potreba po izvajanju dodatnih ali

²³ MSR 330, odstavek 25.

drugačnih revizijskih postopkov. Dodatek 3 vsebuje primere okoliščin, ki utegnejo kazati na možnost prevare.

Analitični postopki ob zaključku revizije pri oblikovanju glavnega sklepa (glej odstavek 34)

A51. Določanje, katere nenavadne razvojne težnje in razmerja utegnejo nakazovati tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, zahteva strokovno presojo. Zlasti pomembna so nenavadna razmerja v zvezi s prihodkom in dobičkom ob koncu leta. Ta lahko vključujejo na primer neznačilno velike zneske dobička, ki je prikazan v nekaj zadnjih tednih poročevalnega obdobja, ali nenavadne posle, lahko pa tudi neskladnost dobička z gibanjem denarnega toka iz poslovanja.

Presojanje prepoznanih napačnih navedb (glej odstavke 35–37)

A52. Ker vsebuje prevara pobudo ali pritisk za njeno zagrešitev ter zaznana priložnost za to dejanje ali določeno mero preiščitvenosti pri ravnanju, je malo verjetno, da bi bil primer prevare osamljen dogodek. Zato utegnejo na primer številne napačne navedbe na posamezni lokaciji, čeprav so kot celota nepomembne, nakazovati tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

A53. Posledice prepoznane prevare so odvisne od okoliščin. Na primer, kakšna sicer nepomembna prevara postane pomembna, če je vpleteno višje poslovodstvo. V takih okoliščinah postane vprašljiva zanesljivost prej pridobljenih dokazov, ker utegne obstajati dvom o popolnosti in resničnosti pripravljenih predstavitev ter o pristnosti računovodskih evidenc in dokumentacije. Obstaja lahko tudi možnost skrivnega dogovora, ki vključuje zaposlene, poslovodstvo ali tretje stranke.

A54. MSR 450²⁴ in MSR 700²⁵ določata zahteve in dajeta navodila o vrednotenju in predstavitvi napačnih navedb ter o njihovih vplivih na revizorjevo mnenje v revizorjevem poročilu.

Revizorjeva nezmožnost za nadaljevanje sprejetega posla (glej odstavek 38)

²⁴ MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo prepoznanih napačnih navedb.*

²⁵ MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih.*

A55. Primeri izjemnih okoliščin, ki se lahko pojavijo in ki lahko vzbujajo dvom v revizorjevo zmožnost nadaljnjega izvajanja revizije, vključujejo:

- organizacija ne sprejme primernih ukrepov v zvezi s prevaro, ki so po revizorjevi presoji v danih okoliščinah nujni, celo če prevara ni pomembna za računovodske izkaze;
- revizorjevo proučevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare in izsledki revizijskih preizkusov nakazujejo bistveno tveganje pomembne in prodorne prevare ali
- revizor ima resne pomisleke glede sposobnosti ali neoporečnosti posloводства ali pristojnih za upravljanje.

A56. Zaradi množice različnih okoliščin, ki se lahko pojavijo, ni mogoče določno opisati, kdaj je primeren umik iz posla. Dejavniki, ki vplivajo na revizorjevo odločitev, vključujejo posledice vpletenosti katerega od članov posloводства ali pristojnih za upravljanje (kar lahko vpliva na zanesljivost poslovodskih predstavitev) in učinke na revizorja glede njegovega nadaljnjega sodelovanja z organizacijo.

A57. Revizor ima v takšnih okoliščinah strokovno in zakonsko odgovornost, ki se lahko razlikuje med državami. V nekaterih državah ima na primer revizor pravico ali dolžnost, da poroča osebi, ki ga je izbrala, ali osebam, ki so ga izbrale za revizorja, v nekaterih primerih pa regulativnim organom. Glede na izjemno naravo okoliščin in potrebo po upoštevanju zakonskih zahtev revizor lahko razmisli o primernosti pridobitve pravnega nasveta, ko se odloča, ali naj se umakne iz posla, in o tem, kakšna je primerna smer njegovega ravnanja, vključno z možnostjo poročanja delničarjem, regulatorjem ali drugim.²⁶

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A58. V številnih primerih v javnem sektorju revizorju zaradi vrste pooblastila ali zaradi upoštevanja javnega interesa morda ni na voljo možnost umika iz posla.

Pisne predstavitve (glej odstavek 39)

²⁶ Kodeks etike za računovodske strokovnjake daje navodila za obveščanje revizorja, ki bo nadomestil sedanjega revizorja.

- A59. MSR 580²⁷ postavlja zahteve in daje navodila za pridobitev primernih predstavitev, ki jih pri reviziji daje poslovodstvo in, kjer je to ustrezno, pristojni za upravljanje. Poleg potrditve, da so izpolnili svojo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov, je pomembno, da ne glede na velikost organizacije poslovodstvo in, kjer je to ustrezno, pristojni za upravljanje potrdijo svojo odgovornost za zasnovo, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, ki preprečuje in odkriva prevare.
- A60. Zaradi narave prevar in težav, s katerimi se srečujejo revizorji pri odkrivanju pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih, ki izvirajo iz prevare, je pomembno, da pridobi revizor pisno izjavo poslovodstva in, kjer je to ustrezno, pristojnih za upravljanje, ki potrjuje, da so revizorju razkrili:
- izide svoje ocenitve tveganja, da utegnejo biti računovodski izkazi zaradi prevare pomembno napačni, in
 - svoje poznavanje dejanskih, slutenih ali domnevnih prevar, ki prizadenejo organizacijo.

Obveščanje poslovodstva in pristojnih za upravljanje

Obveščanje poslovodstva (glej odstavke 40–42)

- A60a. V nekaterih pravnih ureditvah lahko zakon in drug predpis omejita revizorjevo sporočanje določenih zadev poslovodstvu ali pristojnim za upravljanje. Zakon in drug predpis lahko izrecno prepovedujeta obveščanje ali drug ukrep, ki bi lahko posegel v preiskavo dejanskega ali domnevnega nezakonitega dejanja, ki ga izvaja ustrezn organ, vključno z opozarjanjem organizacije, kadar mora revizor na primer v skladu z zakonodajo proti pranju denarja poročati ustreznemu organu o prevari. V takih okoliščinah so lahko vprašanja po mnenju revizorja zapletena in lahko utemelji, da je pridobitev pravnega nasveta primerna.
- A61. Kadar je revizor pridobil dokaze o tem, da prevara obstaja ali utegne obstajati, je pomembno, da na zadevo čim prej opozori primerno raven poslovodstva. To je potrebno tudi, če ocenjuje zadevo kot nepomembno (na primer manjša poneverba, ki jo zagreši zaposleni na nizki ravni v organizaciji). Odločitev, katera je primerna raven poslovodstva, je stvar strokovne presoje in je pod

²⁷ MSR 580 – *Pisne predstavitve*.

vplivom dejavnikov, kot so verjetnost skrivnega dogovora ter vrsta in velikost slutene prevare. Običajno je primerna raven posloводства najmanj ena raven nad osebami, za katere kaže, da so vpletene v sluteno prevaro.

Obveščanje pristojnih za upravljanje (Glej odstavek 41.)

A62. Revizorjevo obveščanje pristojnih za upravljanje je lahko ustno ali pisno. MSR 260 opredeljuje dejavnike, ki jih revizor upošteva pri odločanju, ali poročati ustno ali pisno.²⁸ Zaradi narave in občutljivosti prevare, ki vključuje višje posloводство, ali prevare, ki povzroči pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih, poroča revizor o teh zadevah čim prej in prouči, ali je treba o njih poročati tudi pisno.

A63. V nekaterih primerih lahko revizor oceni, da je primerno obvestiti pristojne za upravljanje, tudi kadar zazna prevare, ki vključujejo zaposlene, razen posloводства, ter ne povzročajo pomembno napačne navedbe. Prav tako pristojni za upravljanje morda želijo biti obveščeni o takih okoliščinah. Če se v zgodnejši stopnji revizije revizor dogovori s pristojnimi za upravljanje o vrsti in obsegu svojega poročanja v zvezi s prevarami, ima obveščanje značaj sodelovanja.

A64. V izrednih okoliščinah, ko ima revizor pomisleke o neoprečnosti in poštenosti posloводства ali pristojnih za upravljanje, lahko šteje za primerno pridobiti pravni nasvet kot pomoč pri določanju ustreznega poteka delovanja.

Druge zadeve v zvezi s prevarami (glej odstavek 42)

A65. Druge zadeve, ki so povezane s prevarami in jih je treba obravnavati s pristojnimi za upravljanje organizacije, lahko vključujejo na primer:

- pomisleke o vrsti, obsegu in pogostosti poslovodskega ocenjevanja kontrol za preprečevanje in odkrivanje prevar ter o tveganju, da utegnejo biti v računovodske izkaze vključene napačne navedbe;
- neuspeh posloводства, da bi primerno obravnavalo prepoznane bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju ali da bi se primerno odzvalo na prepoznano prevaro;

²⁸ MSR 260, odstavek A38.

- revizorjevo oceno okolja kontroliranja v organizaciji, vključno z vprašanji o sposobnosti in neoporečnosti posloводства;
- ravnanje posloводства, ki utegne nakazovati prevarantsko računovodsko poročanje, kot sta na primer njegov izbor in uporaba računovodskih usmeritev, ki lahko nakazujejo napore posloводства za uravnavanje dobička, da bi zavedlo uporabnike računovodskih izkazov z vplivanjem na njihovo dojetanje dosežkov in dobičkonosnosti organizacije;
- pomisleke o ustreznosti in popolnosti odobritve poslov, ki se zdijo zunaj normalnega poteka poslovanja.

Poročanje prevare ustreznemu organu izven organizacije (glej odstavek 43)

A66. Prenovljeni MSR 250²⁹ določa nadaljnje smernice v zvezi z revizorjevo odločitvijo, ali je potrebno poročanje prepoznane ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ustreznemu organu izven organizacije oziroma ali je tako poročanje ustrezno v okoliščinah, vključno z upoštevanjem revizorjeve obveze glede zaupnosti.

A67. Odločitev, ki jo zahteva odstavek 43, lahko vključuje zapleteno proučevanje in strokovne presoje. V skladu s tem lahko revizor prouči notranje posvetovanje (npr. v podjetju ali mreži podjetij) ali zaupno posvetovanje z regulatorjem ali strokovnim organom (razen če zakon in drug prepis tega ne prepovedujeta ali bi to predstavljalo kršitev obveze glede zaupnosti). Revizor lahko prouči tudi pridobivanje pravnih nasvetov, da bo razumel svoje možnosti in strokovne ali pravne vplive pri določanju ustreznega poteka delovanja.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A68. V javnem sektorju so lahko zahteve za poročanje o prevarah, ki so ali niso odkrite pri revidiranju, predmet posebnih določb revizijskega pooblastila ali z njim povezanega zakona, predpisa ali drugega akta pristojnih oblasti.

²⁹ MSR 250 (prenovljen) – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji*, odstavki A28–A34.

Dodatek 1

(glej odstavek A25)

Primeri dejavnikov tveganja prevare

Dejavniki tveganja prevare, ki so opredeljeni v tem dodatku, so primeri takšnih dejavnikov, s katerimi se lahko srečujejo revizorji v zelo različnih razmerah. Ločeno so predstavljeni primeri, ki se nanašajo na dve vrsti prevar, ki sta pomembni za revizorjevo proučevanje, to je prevarantsko računovodsko poročanje in poneverjanje sredstev. Pri vsaki od teh vrst prevar so dejavniki prevar razvrščeni glede na tri vrste okoliščin, ki so na splošno prisotne, kadar se pojavljajo pomembno napačne navedbe zaradi prevare: a) spodbude/pritiski, b) priložnosti in c) nagnjenje/premišljeno ravnanje. Čeprav dejavniki tveganja obsegajo zelo različne razmere, so to le primeri in skladno s tem lahko revizor najde še dodatne ali drugačne dejavnike tveganja. Vsi primeri ne veljajo v vseh okoliščinah in nekateri od njih imajo lahko večji ali manjši pomen v organizacijah različne velikosti ali z različnimi značilnostmi lastništva ali v različnih okoliščinah. Prav tako vrstni red predstavljenih primerov dejavnikov tveganja ne izraža njihovega sorazmernega pomena ali pogostnosti.

Dejavniki tveganja prevare se lahko nanašajo na spodbude, pritiske ali priložnosti, ki izhajajo iz pogojev, ki ustvarjajo dovzetnost za napačno navedbo pred upoštevanjem kontrol (tj. tveganje pri delovanju). Taki dejavniki so dejavniki tveganja pri delovanju, če vplivajo na tveganje pri delovanju, in so lahko posledica pristranskosti posloводства. Dejavniki tveganja prevare, ki se nanašajo na priložnosti, lahko izhajajo tudi iz drugih prepoznanih dejavnikov tveganja pri delovanju (zapletenost ali negotovost lahko na primer ustvari priložnosti, ki povzročijo dovzetnost za napačno navedbo zaradi prevare). Dejavniki tveganja prevare, povezani s priložnostmi, se lahko nanašajo tudi na pogoje v sistemu notranjega kontroliranja organizacije, kot so omejitve ali pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju organizacije, ki ustvarjajo take priložnosti. Lahko se pojavijo dejavniki tveganja prevare, povezani z nagnjenjem ali premišljenostjo, še posebej zaradi omejitev ali pomanjkljivosti v okolju kontroliranja organizacije.

Dejavniki tveganja, ki se nanašajo na napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja

V nadaljevanju so primeri dejavnikov tveganja, ki se nanašajo na napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja:

Spodbude/pritiski

Finančno trdnost ali dobičkonosnost ogrožajo gospodarski pogoji, panožni pogoji ali obratovalni pogoji v organizaciji, kot so (ali jih nakazujejo):

- visoka stopnja konkurence ali zasičenost trga, ki ju spremljajo padajoči dobički;
- visoka ranljivost na hitre spremembe, kot so spremembe tehnologije, zastarelosti proizvodov ali obrestnih mer;
- pomembno zmanjšanje povpraševanja odjemalcev in povečanje števila poslovnih neuspehov bodisi v panogi ali v celotnem gospodarstvu;
- poslovne izgube, zaradi katerih se pojavlja nevarnost stečaja, prisilne izvršbe ali sovražnega prevzema;
- ponavljajoči se negativni denarni tokovi iz poslovanja ali nezmožnost ustvarjanja pozitivnih denarnih tokov iz poslovanja, medtem ko se izkazujeta dobiček in rast dobička;
- hitra rast ali nenavadna dobičkonosnost, zlasti v primerjavi z drugimi organizacijami v isti panogi;
- nove računovodske, zakonske ali regulativne zahteve.

Obstaja čezmeren pritisk na poslovodstvo, da uresniči zahteve ali pričakovanja tretjih oseb zaradi:

- pričakovanj dobičkonosnosti ali ravni razvojnih teženj pri naložbenih analitikih, institucionalnih naložbenikih, pomembnih posojilodajalcih ali drugih zunanjih osebah (zlasti pričakovanj, ki so pretirano agresivna ali nestvarna), vključno s pričakovanji, ki jih je ustvarilo poslovodstvo, na primer s preveč optimističnimi izjavami za tisk ali s sporočili v letnem poročilu;
- potrebe po pridobitvi dodatnega posojila ali kapitala za ohranitev konkurenčnosti, vključno s financiranjem večjih izdatkov za raziskave in razvoj ali za naložbe v dolgoročna sredstva;
- mejne zmožnosti za izpolnjevanje zahtev za kotiranje na borzi ali za vračanje dolga ali drugih z dolgom povezanih pogodbenih zahtev;

- zaznanega ali dejanskega neugodnega vpliva poročanja o slabem poslovnem izidu na pomembne nedokončane posle, kot so poslovne združitve ali sklepanje pogodb.

Razpoložljive informacije nakazujejo, da je osebno finančno stanje posloводства ali pristojnih za upravljanje ogroženo zaradi finančnih učinkov organizacije, zaradi:

- pomembnih finančnih deležev v organizaciji;
- dejstva, da je pomemben del njihovih nagrad (na primer premij, delniških opcij in deležev v čistem dobičku) odvisen od doseganja agresivnih ciljev pri cenah delnic, poslovnem izidu, finančnem položaju ali denarnem toku;³⁰
- osebnih jamstev za dolgove organizacije.

Obstaja čezmerni pritisk na posloводство ali izvršilno osebje, da doseže finančne cilje, ki so jih postavili pristojni za upravljanje, vključno s spodbujajočimi cilji v zvezi s prodajo ali dobičkonosnostjo.

Priložnosti

Že sama zvrst panoge ali delovanja organizacije daje priložnosti za vstopanje v prevarantsko računovodsko poročanje, ki lahko izhaja iz:

- pomembnih poslov s povezanimi osebami, ki ne pomenijo običajnega poteka poslovanja, ali s povezanimi organizacijami, ki niso revidirane ali jih revidira drugo revizijsko podjetje;
- močne finančne navzočnosti ali zmožnosti prevladovati v določeni panogi, ki dovoljuje podjetju, da določa roke ali pogoje dobaviteljem ali odjemalcem, kar lahko povzroči neprimerne posle ali posle, v katerih stranki nista medsebojno neodvisni in enakopravni;
- sredstev, obveznosti, prihodkov ali odhodkov, ki temeljijo na pomembnih ocenah, ki vključujejo subjektivne presoje ali negotovosti, ki jih je težko utemeljiti;
- pomembnih, nenavadnih ali močno zapletenih poslov, zlasti takih, ki se pojavijo ob koncu obdobja in povzročajo težja vprašanja o "vsebini pred obliko";

³⁰ Načrti za spodbujanje posloводства so lahko odvisni od uresničevanja ciljev, ki se nanašajo samo na določene konte ali izbrane dejavnosti podjetja, celo če ustrezni konti ali dejavnosti niso pomembni za organizacijo kot celoto.

MSR 240 Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar

- pomembnega poslovanja, ki poteka ali je vodeno prek mednarodnih mej v pravnih sistemih, kjer obstajata različno poslovno okolje in kultura;
- uporabe poslovnih posrednikov, za katero se zdi, da nima jasnega poslovnega opravičila;
- pomembnih bančnih računov ali poslov prek odvisnih organizacij ali podružnic v pravnih sistemih z davčno oazo, za katere se zdi, da nimajo jasnega poslovnega opravičila.

Obstaja neučinkovito spremljanje poslovođenja kot posledica:

- prevlade posamezne osebe ali majhne skupine v poslovodstvu (v nelastniško poslovođeni organizaciji) brez kontrol, ki bi uravnotežile vplive;
- neučinkovitega nadziranja s strani pristojnih za upravljanje nad računovodskim poročanjem in notranjimi kontrolami.

Obstaja zapletena in nestabilna organizacijska sestava, ki jo dokazujejo:

- težave pri določanju organizacije ali posameznikov, ki imajo obvladujoč delež v proučevani organizaciji;
- preveč zapleten organizacijski ustroj, ki zajema nenavadne pravne osebe ali poslovodske postopke vplivanja;
- pogoste spremembe višjega poslovodstva, pravnih svetovalcev ali pristojnih za upravljanje.

Pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju kot posledica:

- neustreznega postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja organizacije, vključno s samodejnimi kontrolami in kontrolami medletnega računovodskega poročanja (kjer se zahteva zunanje poročanje);
- velike fluktuacije zaposlenih v računovodstvu, informacijski tehnologiji ali notranji reviziji, ki niso učinkovite;
- neučinkovite računovodske in informacijske ureditve, vključno s primeri, ki vključujejo bistvene pomanjkljivosti notranjega kontroliranja.

Nagnjenje/preišljeno ravnanje

- Neuspešno sporočanje, izvajanje, podpiranje ali uveljavljanje vrednot ali etičnih standardov organizacije s strani poslovodstva ali neuspešno sporočanje neprimernih vrednot ali etičnih standardov;

- čezmerno sodelovanje "neračunovodskega" posloводства pri izbiri računovodskih usmeritev ali določanju bistvenih ocen oziroma njegovo čezmerno ukvarjanje s tem;
- znana preteklost kršenja zakonov o vrednostnih papirjih ali drugih zakonov in predpisov, ali odškodninski zahtevki do organizacije, njenega višjega posloводства ali pristojnih za upravljanje zaradi domnevne prevare ali kršitve zakonov in drugih predpisov;
- čezmerno prizadevanje posloводства za ohranjanje ali povečanje cen delnic ali dobička organizacije;
- navada posloводства, da seznanja analitike, posojilodajalce in druge tretje osebe z agresivnimi ali nestvarnimi napovedmi;
- opustitev pravočasne odprave poznanih bistvenih pomanjkljivosti notranjega kontroliranja s strani posloводства;
- interes posloводства za uporabo neprimernih sredstev za zmanjšanje izkazanega dobička zaradi davčnih razlogov;
- nizka morala pri višjem poslovodu;
- lastnik poslovodnik ne ločuje osebnih poslov od poslov organizacije;
- spor med delničarji za javnost zaprte organizacije;
- ponavljajoči se poskusi posloводства, da upraviči komaj sprejemljive ali neprimerne računovodske postopke na podlagi pomembnosti;
- odnosi med poslovodstvom in sedanjim ali prejšnjim revizorjem so napeti, kar nakazujejo:
 - pogosti spori s sedanjim ali prejšnjim revizorjem o računovodenju, revidiranju ali poročanju;
 - neutemeljeni zahtevki revizorju, kot so nestvarni časovni pritiski v zvezi z dokončanjem revizije ali izdajo revizorjevega poročila;
 - omejitve revizorju, ki neprimerno preprečujejo dostop do ljudi ali informacij ali zmožnost učinkovitih stikov s pristojnimi za upravljanje;
 - oblastno vedenje posloводства v odnosih z revizorjem, zlasti poskusi vplivanja na obseg revizorjevega dela ali na izbiranje ali ohranjanje osebja, ki je dodeljeno revizijskemu poslu ali je vprašano za nasvet v zvezi z revizijskim poslom.

Dejavniki tveganja, ki se nanašajo na napačne navedbe zaradi poneverjanja sredstev

Dejavniki tveganja, ki se nanašajo na napačne navedbe zaradi poneverjanja sredstev, so prav tako razvrščeni glede na tri pogoje, ki so na splošno prisotni, kadar obstaja prevara: spodbude/pritiski, priložnosti in nagnjenje/premišljeno ravnanje. Nekateri od dejavnikov, ki se nanašajo na napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja, so lahko prisotni tudi, kadar se pojavljajo napačne navedbe zaradi poneverjanja sredstev. Na primer neučinkovito poslovodsko nadziranje in pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju so lahko prisotni tako v primeru, ko se pojavljajo napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja, kot tudi v primeru, ko se pojavljajo napačne navedbe zaradi poneverjanja sredstev. Sledijo primeri dejavnikov tveganja, povezanih z napačnimi navedbami zaradi poneverjanja sredstev.

Spodbude/pritiski

Osebnne finančne obveznosti lahko ustvarjajo pritisk na poslovodstvo ali zaposlene, ki imajo dostop do gotovine ali drugih sredstev, ki so dovzetna za krajo, da poneverijo takšna sredstva.

Sovražna razmerja med organizacijo in zaposlenimi, ki imajo dostop do gotovine ali drugih sredstev, dovzetnih za krajo, lahko spodbujajo zaposlene, da poneverijo takšna sredstva. Sovražna razmerja se lahko ustvarijo, na primer s:

- poznano ali predvidevano odpustitvijo zaposlenih v prihodnosti,
- nedavno ali predvidevano spremembo plač ali programov nagrajevanja zaposlenih,
- napredovanjem, plačami ali drugimi nagradami, ki niso skladne s pričakovanji.

Priložnosti

Določene značilnosti ali okoliščine lahko povečajo dovzetnost sredstev za poneverbo. Na primer, priložnosti za poneverjanje sredstev se povečajo, kadar obstajajo:

- veliki zneski gotovine v blagajni ali v obtoku za potrebe organizacije;
- postavke zalog, ki so majhne po svoji velikosti, imajo veliko vrednost ali po njih obstaja veliko povpraševanje;

- lahko unovčljiva sredstva, kot so obveznice na prinosnika, diamanti ali računalniški čipi;
- osnovna sredstva, ki so majhna po svojem obsegu, lahko unovčljiva ali nimajo opaznega znaka lastništva.

Nezadostne kontrole sredstev lahko povečajo njihovo dovzetnost za poneverjanje. Poneverjanje sredstev se lahko pojavi na primer zaradi:

- nezadostne ločitve delovnih nalog ali nezadostnih neodvisnih kontrol;
- nezadostnega nadziranja izdatkov višjega posloводства, kot so potna in druga povračila;
- nezadostnega poslovskega nadziranja zaposlenih, ki so odgovorni za sredstva, na primer nezadostnega nadziranja ali spremljanja oddaljenih lokacij;
- neustreznega ocenjevanja kandidatov za zaposlitev na mestih z dostopom do sredstev;
- neprimerne evidentiranja sredstev;
- neprimerne ureditve pooblaščenja in odobravanja poslov (na primer pri nakupovanju);
- nezadostnega fizičnega varovanja gotovine, vrednostnih papirjev, zalog ali osnovnih sredstev;
- pomanjkanja popolnega in pravočasnega usklajevanja sredstev;
- pomanjkanja pravočasnega in primerne dokumentiranja poslov, na primer dobropisov pri vračilu blaga;
- opustitve koriščenja obveznih dopustov pri zaposlenih, ki izvajajo ključne kontrolne naloge;
- nezadostnega razumevanja informacijske tehnologije pri poslovodstvu, kar omogoča zaposlenim v informacijski tehnologiji, da zakrivijo poneverbe;
- nezadostnih kontrol dostopa do samodejnih zapisov, vključno s kontrolami in pregledovanjem časovnega beleženja dogodkov v računalniškem sistemu.

Nagnjenje/premišljeno ravnanje

- Neupoštevanje potrebe po spremljanju ali zmanjšanju tveganj, ki se nanašajo na poneverjanje sredstev;

MSR 240 Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar

- neupoštevanje kontrol poneverjanja sredstev z izogibanjem obstoječim kontrolam ali z opustitvijo odpravljanja znanih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju;
- obnašanje, ki nakazuje zamero ali nezadovoljstvo z organizacijo ali njenim odnosom do zaposlenega;
- spremembe v obnašanju ali življenjskem slogu, ki lahko nakazujejo, da so bila sredstva poneverjena;
- strpnost do tatvine majhnih zneskov.

Dodatek 2

(glej odstavek A40)

Primeri možnih revizijskih postopkov za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare

Navedeni so primeri možnih revizijskih postopkov za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare, ki je posledica tako prevarantskega računovodskega poročanja kot poneverjanja sredstev. Čeprav pokrivajo ti postopki obsežno področje razmer, so le primeri in skladno s tem morda niso najprikladnejši ali najpotrebnejši v vseh okoliščinah. Prav tako vrstni red ponujenih postopkov nima namena izražati njihovega sorazmernega pomena.

Proučevanje na ravni uradne trditve

Posebni odzivi na revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare se bodo razlikovali glede na vrsto ali kombinacijo dejavnikov tveganja prevare ali prepoznanih okoliščin ter glede na vrste poslov, saldov na kontih, razkritij in uradnih trditve, na katere utegnejo vplivati.

V nadaljevanju so značilni primeri odzivov:

- obisk lokacij ali izvajanje določenih preizkusov kot presenečenje ali brez napovedi; na primer opazovanje inventure na lokacijah, kjer revizorjeva prisotnost ni bila vnaprej napovedana, ali nenapovedano štetje gotovine na določen dan;
- zahteva, da je zaloga preštetna na koncu poročevalnega obdobja ali na datum, ki je bližji koncu obdobja, da bi se zmanjšalo tveganje prikrojevanja saldov v času med datumom zaključka štetja in koncem poročevalnega obdobja;
- spreminjanje revizijskega pristopa v tekočem letu; na primer vzpostavljanje ustnih stikov z večjimi odjemalci in dobavitelji poleg pošiljanja pisnih potrditev, pošiljanje zahtevkov za potrditev določeni osebi v organizaciji ali iskanje več ali različnih informacij;
- izvajanje podrobnega pregleda usklajevalnih knjižb v organizaciji ob koncu četrtertja ali ob koncu leta in preiskovanje vseh vknjižb, ki so glede na vrsto ali znesek nenavadne;

MSR 240 Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar

- pri bistvenih in nenavadnih poslih, zlasti tistih, ki se izvajajo na koncu ali blizu konca leta, preiskovanje verjetnosti za obstoj povezanih oseb in virov finančnih sredstev, ki podpirajo posle;
- izvajanje analitičnih postopkov preizkušanja podatkov z uporabo izvirnih podatkov; na primer primerjanje prihodkov in stroškov prodaje po lokacijah, vrstah poslovanja ali mesecih s pričakovanji, ki jih je razvil revizor;
- razgovori z osebjem, ki dela na področjih, kjer je bilo prepoznano tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, da bi ugotovili, kakšno je njegovo poznavanje tveganja in/ali kako kontrole obvladujejo tveganje;
- kadar drugi neodvisni revizorji revidirajo računovodske izkaze ene ali več odvisnih družb, oddelkov ali podružnic, razpravljanje z njimi o obsegu dela, ki ga je treba opraviti v zvezi s tveganjem pomembno napačne navedbe zaradi prevare, ki je posledica poslov in dejavnosti med temi sestavnimi deli;
- če postane delo veččaka posebej pomembno za neko postavko računovodskih izkazov, pri kateri je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare visoko, izvedba dodatnih postopkov, povezanih z nekaterimi ali vsemi veččakovimi predpostavkami, metodami ali ugotovitvami, da bi določili, ali so ugotovitve utemeljene, ali zaposlitev drugega veččaka za ta namen;
- izvajanje revizijskih postopkov za analizo izbranih otvoritvenih stanj predhodno revidiranih računovodskih izkazov, da bi presodili, kako so bile določene zadeve, ki vključujejo računovodske ocene in presoje, na primer popravek za vrnjeno prodano blago, razrešene s pomočjo naknadnih spoznanj;
- izvajanje postopkov na uskladitvah kontov ali drugih uskladitvah, ki jih pripravlja organizacija, vključno z upoštevanjem usklajevanj, ki so bila opravljena v medletnem obdobju;
- izvajanje računalniško podprtih metod, kot je iskanje podatkov za preizkušanje morebitnih posebnosti v množici;
- preizkušanje neoporečnosti računalniško opravljenih vknjižb in poslov;
- iskanje dodatnih revizijskih dokazov iz virov zunaj revidirane organizacije.

Posebni odzivi – Napačna navedba zaradi prevarantskega računovodskega poročanja

Primeri odzivov na revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja so:

Priznavanje prihodkov

- Izvajanje analitičnih postopkov preizkušanja podatkov, ki se nanašajo na prihodke, z uporabo izvirnih podatkov, na primer primerjanje prihodkov, ki so bili izkazani po mesecih in po vrstah proizvodov ali po poslovnih odsekih, v sedanjem poročevalnem obdobju s primerljivimi prihodki v prejšnjih obdobjih. Računalniško podprte revizijske metode so lahko koristne pri prepoznavanju nenavadnih ali nepričakovanih razmerij med prihodki ali poslov.
- Potrjevanje pri odjemalcih določenih pomembnih pogodbenih določb in odsotnosti skritih sporazumov, ker je primerno obračunavanje pogosto pod vplivom takšnih določb ali sporazumov, podlage za popuste ali obdobja, na katera se nanašajo, pa so pogosto slabo dokumentirani. V takšnih okoliščinah so pogosto pomembni, na primer sodila za prevzem, določbe o dostavi in plačilu, odsotnost prihodnjih ali stalnih obveznosti prodajalca, pravica za vračilo proizvoda, zagotovljeni preprodajni zneski in določila o razveljavitvi ali povračilu stroškov.
- Poizvedovanje pri prodajnem osebju in osebju, ki se ukvarja s trženjem, ali domačem pravnem svetovalcu v organizaciji glede prodaje ali pošiljk blizu konca obdobja in glede njihovega poznavanja kakšnih nenavadnih določb ali pogojev, povezanih s temi posli.
- Fizična prisotnost na eni lokaciji ali več lokacijah ob koncu obdobja pri pošiljanju blaga ali pri pripravi za odpremo (ali pri vračilu pošiljk, ki čakajo na obravnavo) ter izvajanje drugih primernih postopkov v zvezi s prodajo in zalogo na presečni datum.
- Kadar so prihodkovni posli elektronsko začeti, obdelani in evidentirani, preizkus kontrol, da bi ugotovili, ali zagotavljajo, da je res prišlo do knjiženih prihodkovnih poslov in so pravilno evidentirani.

Količine v zalogah

- Preiskovanje zapisov o zalogah v organizaciji, da bi bile prepoznane lokacije ali postavke, ki zahtevajo posebno pozornost pri fizičnem štetju zalog ali po njem;
- opazovanje štetja zalog na izbranih lokacijah brez predhodne najave ali izvajanje hkratnega štetja zalog na vseh lokacijah;
- izvajanje štetja zalog na koncu ali blizu konca poročevalnega obdobja, da bi se čim bolj zmanjšalo tveganje neprimerne prikrojevanja v času med štetjem in koncem poročevalnega obdobja;
- izvajanje dodatnih postopkov med opazovanjem štetja, na primer strožje pregledovanje vsebine postavk, spravljenih v škatlah, načina zlaganja (na primer votline v skladovnicah) ali označevanja blaga in kakovosti (to je čistine, stopnje ali koncentracije) tekočin, kot so parfumi ali posebne kemikalije; uporaba storitev veščaka utegne biti pri tem koristna;
- primerjanje količin v sedanjem obdobju s tistimi iz prejšnjih obdobj po vrstah ali kategorijah zalog, lokacijah ali drugih sodilih, ali primerjanje prešteti količin s tistimi v tekočih evidencah;
- uporaba računalniško podprtih revizijskih metod za nadaljnje preizkušanje zbirov fizičnega štetja zalog, na primer razvrščanje po številkah nalepk za preizkus kontrol nalepk ali po zaporednih številkah postavk za preizkus možnosti, da je kakšna postavka izpuščena ali šteta dvakrat.

Poslovodske ocene

- Uporaba veščaka za izdelavo neodvisne ocene za primerjavo s poslovodsko oceno;
- razširjanje poizvedovanj na osebe zunaj posloводства in računovodskega oddelka za podkrepitev predpostavke, da je posloводство zmožno in voljno izvajati načrte, ustrezne za pripravo ocen.

Posebni odzivi – Napačne navedbe zaradi poneverbe sredstev

Različne okoliščine zahtevajo različne odzive. Navadno je revizijski odziv na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, ki je povezana s poneverbo sredstev, usmerjen k določenim stanjem na kontih in vrstam poslov. Čeprav se v takšnih okoliščinah lahko uporabljajo posamezni revizijski odzivi, ki so zabeleženi v dveh

kategorijah zgoraj, je treba povezati obseg dela s posebnimi informacijami o prepoznanem tveganju poneverbe sredstev.

Primeri odzivov na revizorjevo oceno tveganja pomembno napačnih navedb zaradi poneverbe sredstev so naslednji:

- štetje gotovine ali vrednostnih papirjev na koncu ali blizu konca leta;
- neposredno potrjevanje dogajanja na kontih (vključno z dobropisi in vračili prodanih količin kot tudi datumi plačil) za revidirano obdobje s strani odjemalcev;
- analiziranje izterjav odpisanih sredstev;
- analiziranje primanjkljajev v zalogi po lokacijah ali vrstah proizvodov;
- primerjanje ključnih kazalnikov zalog z normami v panogi;
- pregledovanje podporne dokumentacije za zmanjšanja v tekočih evidencah zalog;
- izvajanje računalniške primerjave seznama dobaviteljev s seznamom zaposlenih zaradi ugotovitve enakih naslovov ali telefonskih števil;
- izvajanje računalniškega preiskovanja evidenc plač za prepoznavanje podvojenih naslovov, razpoznavnih števil zaposlenih, njihovih davčnih števil ali bančnih računov;
- preiskovanje osebnih spisov pri tistih, za katere vsebujejo malo ali nič dokazov o delovanju, na primer ne vsebujejo ovrednotenih dosežkov;
- analiziranje prodajnih popustov in vračil zaradi ugotovitve nenavadnih vzorcev ali razvojnih teženj;
- potrjevanje posebnih pogodbenih določb s strani tretjih strank;
- pridobivanje dokazov, da so bile pogodbe uresničene v skladu z njihovimi določbami;
- pregledovanje pravilnosti velikih in nenavadnih odhodkov;
- pregledovanje odobritve in knjigovodske vrednosti posojil, danih višjemu poslovodstvu in povezanim strankam;
- pregledovanje ravni in pravilnosti poročil o odhodkih, ki jih je predložilo višje poslovodstvo.

Dodatek 3

(glej odstavek A49)

Primeri okoliščin, ki nakazujejo možnost prevar

Sledijo primeri okoliščin, ki lahko nakazujejo možnost, da računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačno navedbo zaradi prevare.

Nedoslednosti v računovodskih evidencah vključujejo:

- posle, ki niso vpisani v celoti ali pravočasno ali so napačno vpisani glede zneska, računovodskega obdobja, razvrstitve ali usmeritve organizacije;
- nedokumentirane ali neodobrene salde ali posle;
- prilagoditve v zadnjem trenutku, ki pomembno vplivajo na poslovni izid;
- dokaze o dostopu zaposlenih do sistemov in evidenc, ki ni skladen s tistim, ki je potreben za izvajanje njihovih nalog, za katere so pooblaščeni;
- namige ali pritožbe revizorju o domnevni prevari.

Nasprotujoči si ali manjkajoči dokazi vključujejo:

- manjkajoče dokumente;
- dokumente, ki se zdijo spremenjeni;
- razpoložljivost samo fotokopiranih ali elektronsko posredovanih dokumentov, kadar se pričakuje, da obstajajo dokumenti v izvorni obliki;
- pomembne nepojasnjene postavke pri usklajevanju;
- nenavadne spremembe v bilanci stanja ali spremembe v razvojnih težnjah ali pomembnih kazalnikih ali razmerjih iz računovodskih izkazov, na primer terjatve, rastoče hitreje kot prihodki;
- nedosledne, nejasne ali malo verjetne odgovore posloводства ali zaposlenih pri poizvedovanju ali analitičnih postopkih;
- nenavadne neskladnosti med evidencami organizacije in odgovori na zahtevane potrditve;
- veliko dobropisov in drugih prilagoditev v evidencah terjatev do kupcev;

- nepojasnjene ali nezadostno pojasnjene razlike med terjatvami do kupcev v pomožni knjigi in na zbirnem kontu ali med navedbami kupcev in terjatvami do kupcev v pomožni knjigi;
- manjkajoče ali neobstoječe preklicane čeke v okoliščinah, ko se ti običajno vrnejo organizaciji z bančnim izpiskom;
- manjkajoče zaloge ali opredmetena sredstva pomembne velikosti;
- nerazpoložljive ali manjkajoče elektronske dokaze, kar ni v skladu z navadami ali usmeritvami hranjenja evidenc v organizaciji;
- manj odgovorov na zahteve po potrditvi saldov, kot je bilo predvidenih, ali več odgovorov, kot je bilo pričakovanih;
- nezmožnost predložiti dokaze o razvoju ključnih sistemov, preizkušanju sprememb programov in izvajalnem delovanju za sistemske spremembe in razvoj v proučevanem letu.

Problematični ali nenavadni odnosi med revizorjem in poslovodstvom vključujejo:

- zavrnitev dostopa do evidenc, naprav, določenih zaposlenih; odjemalcev, dobaviteljev ali drugih, pri katerih bi lahko iskali revizijske dokaze;
- neprimerne časovne pritiske s strani poslovodstva za razrešitev zapletenih ali spornih zadev;
- pritožbe poslovodstva o načinu izvajanja revizije ali poslovodsko zastraševanje članov delovne skupine za posel, zlasti v povezavi z revizorjevo kritično oceno revizijskih dokazov ali pri morebitnem nesoglasju s poslovodstvom;
- nenavadno zamudo organizacije pri dajanju zahtevanih informacij;
- nepripravljenost olajšati revizorju dostop do ključnih elektronskih datotek za preizkušanje z uporabo računalniško podprtih revizijskih metod;
- preprečevanje dostopa do ključnega izvršilnega osebja in naprav informacijske tehnologije, vključno z varnostnim in razvojnim osebjem ter operaterji;
- nepripravljenost za dodajanje ali popravljanje razkritij v računovodskih izkazih, da bi bili popolnejši in razumljivejši;
- nepripravljenost za pravočasno odpravo prepoznanih pomanjkljivosti notranjega kontroliranja.

MSR 240 Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar

Drugo vključuje:

- nepripravljenost posloводства, da dovoli revizorju srečanje s pristojnimi za upravljanje na samem;
- računovodske usmeritve, ki se razlikujejo od norm v panogi;
- pogoste spremembe računovodskih ocen, ki se ne kažejo kot posledice sprememb okoliščin;
- dopuščanje kršitev kodeksa vedenja v organizaciji.