

Mednarodni standard revidiranja

MSR 505

ZUNANJE POTRDITVE



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 505 – *Zunanje potrditve*, ki 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 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 505 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 505 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 505 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 505, *External Confirmations*, 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 505 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 505 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 505 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 505 © 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 505**ZUNANJE POTRDIRITVE**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Postopki zunanjega potrjevanja za pridobitev revizijskih dokazov	2–3
Datum uveljavitve	4
Cilj	5
Opredelitev pojmov	6
Zahteve	
Postopki zunanjega potrjevanja	7
Odklonitev posloводства, da bi revizorju dovolilo poslati zahtevek za potrditev	8–9
Izidi postopkov zunanjega potrjevanja	10–14
Negativne potrditve	15
Ovrednotenje pridobljenih dokazov	16
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Postopki zunanjega potrjevanja	A1–A7
Odklonitev posloводства, da bi revizorju dovolilo poslati zahtevek za potrditev	A8–A10
Izidi postopkov zunanjega potrjevanja	A11–A22

Zunanje potrditve	MSR 505
Negativne potrditve	A23
Ovrednotenje pridobljenih dokazov	A24–A25

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 505 – *Zunanje potrditve* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo uporabo postopkov za zunanje potrjevanje, da pridobi revizijske dokaze v skladu z zahtevami MSR 330¹ in MSR 500². Ne ukvarja pa se s poizvedovanji glede pravnih in zahtevkov, ki jih obravnava MSR 501³.

Postopki zunanjega potrjevanja za pridobitev revizijskih dokazov

2. MSR 500 nakazuje, da na zanesljivost revizijskih dokazov vplivajo njihov vir, njihova vrsta ter posebne okoliščine, v katerih so pridobljeni.⁴ Ta MSR vključuje tudi naslednje splošitve, veljavne za revizijske dokaze:⁵
 - revizijski dokazi so zanesljivejši, če so pridobljeni pri neodvisnih virih zunaj organizacije;
 - revizijski dokazi, ki jih pridobi revizor neposredno, so zanesljivejši od revizijskih dokazov, pridobljenih posredno ali s pomočjo sklepanja;
 - revizijski dokazi so zanesljivejši, če so dokumentirani bodisi na papirju bodisi elektronsko ali na katerem drugem mediju.

¹ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

² MSR 500 – *Revizijski dokazi*.

³ MSR 501 – *Revizijski dokazi – Posebne presoje za izbrane postavke*.

⁴ MSR 500, odstavek A5.

⁵ MSR 500, odstavek A31.

Torej so odvisno od okoliščin revizije lahko revizijski dokazi v obliki zunanjih potrditev, ki jih revizor dobi neposredno od strank, od katerih se zahteva potrditev, zanesljivejši od dokazov, ki nastanejo znotraj organizacije. Namen tega MSR je, da pomaga revizorju pri oblikovanju in izvajanju postopkov za zunanje potrjevanje, da pridobi primerne in zanesljive revizijske dokaze.

3. Tudi drugi MSR priznavajo pomembnost zunanjih potrditev za revizijske dokaze, na primer:
 - MSR 330 obravnava revizorjevo odgovornost za načrtovanje in izvedbo vseh odzivov na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov ter za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov, katerih vrsta, čas in obseg temeljijo na ocenjenih tveganjih pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in predstavljajo odziv nanje.⁶ Poleg tega zahteva MSR 330, da revizor ne glede na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe načrtuje in izvede postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje. Od revizorja se tudi zahteva, da prouči, ali je treba postopke za zunanje potrjevanje izvesti kot revizijske postopke preizkušanja podatkov.⁷
 - MSR 330 zahteva, da revizor pridobi tem prepričljivejše revizijske dokaze, čim višja je revizorjeva ocena tveganja.⁸ Da to doseže, lahko revizor poveča količino dokazov ali pa pridobi primernejše ali zanesljivejše dokaze ali oboje. Revizor lahko na primer dá večji poudarek neposrednemu pridobivanju dokazov pri tretjih osebah ali pridobivanju podpornih dokazov iz več neodvisnih virov. MSR 330 tudi nakazuje, da lahko postopki za zunanje potrjevanje pomagajo revizorju pri pridobivanju revizijskih dokazov z visoko stopnjo zanesljivosti, ki jih revizor zahteva za odzivanje na bistvena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.⁹

⁶ MSR 330, odstavka 5–6.

⁷ MSR 330, odstavka 18–19.

⁸ MSR 330, odstavek 7(b).

⁹ MSR 330, odstavek A53.

- MSR 240 nakazuje, da lahko revizor oblikuje zahtevke za potrditev, da pridobi podporne informacije kot ukrep za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni uradnih trditev.¹⁰
- MSR 500 nakazuje, da lahko podporne informacije, pridobljene iz vira, neodvisnega od organizacije, kot so na primer zunanje potrditve, povečajo zagotovilo, ki ga dobi revizor z dokazi v računovodskih evidencah ali v predstavitev, ki jih je pripravilo poslovodstvo.¹¹

Datum uveljavitve

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

Cilj

5. Revizorjev cilj je, da pri uporabi postopkov za zunanje potrjevanje načrtuje in izvede take postopke, da pridobi primerne in zanesljive revizijske dokaze.

Opredelitev pojmov

6. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) zunanja potrditev – revizijski dokaz, ki ga revizor pridobi kot neposreden pisni odgovor stranke, od katere se zahteva potrditev, na papirju, v elektronski obliki ali na drugem mediju;
 - b) zahtevke za pozitivno potrditev – zahtevke, da stranka, od katere se zahteva potrditev, odgovori neposredno revizorju, ali se z informacijami v zahtevku strinja ali ne, ali da mu sporoči zahtevane informacije;
 - c) zahtevke za negativno potrditev – zahtevke, da stranka, od katere se zahteva potrditev, odgovori neposredno revizorju samo, če se ne strinja z informacijami v zahtevku;
 - d) izostanek odgovora – če stranka, od katere se zahteva potrditev, ne odgovori ali ne odgovori v celoti na zahtevke

¹⁰ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek A37.

¹¹ MSR 500, odstavek A8–A9.

za pozitivno potrditev, ali če se zahtevek za potrditev vrne kot nevročen;

- e) razhajanje – odgovor, ki nakazuje razliko med informacijami, za katere je bila zahtevana potrditev ali so vsebovane v evidencah organizacije, ter informacijami, ki jih daje stranka, od katere se zahteva potrditev.

Zahteve

Postopki zunanjega potrjevanja

- 7. Pri uporabi postopkov zunanjega potrjevanja ohranja revizor nadzor nad zahtevki za zunanjo potrditev, vključno z:
 - a) določanjem informacij, ki jih je treba potrditi ali zahtevati; (Glej odstavek A1.)
 - b) izbiranjem primerne stranke, od katere se zahteva potrditev; (Glej odstavek A2.)
 - c) oblikovanjem zahtevkov za potrditev, vključno z ugotavljanjem, ali so zahtevki pravilno naslovljeni in ali vsebujejo povratne informacije za odgovore, ki jih je treba poslati neposredno revizorju (Glej odstavke A3–A6.) in
 - d) pošiljanjem zahtevkov strankam, od katerih se zahteva potrditev, vključno z nadaljnjimi zahtevki, kadar je potrebno. (Glej odstavek A7.)

Odklonitev posloводства, da bi revizorju dovolilo poslati zahtevek za potrditev

- 8. Če posloводство odkloni, da bi revizorju dovolilo poslati zahtevek za potrditev, tedaj revizor:
 - a) poišče o razlogih posloводства za odklonitev in poišče revizijske dokaze za njihovo veljavnost in sprejemljivost, (Glej odstavek A8.)
 - b) ovrednoti posledice poslovodske odklonitve za revizorjevo oceno ustreznih tveganj pomembno napačne navedbe, vključno s tveganjem prevare, ter za vrsto, čas in obseg drugih revizijskih postopkov (Glej odstavek A9.) in
 - c) izvede druge možne revizijske postopke, zasnovane za pridobitev primernih in zanesljivih revizijskih dokazov. (Glej odstavek A10.)

9. Če revizor sklene, da odklonitev posloводства, da bi revizorju dovolilo poslati zahtevek za potrditev, ni sprejemljiva, ali če revizor ne more pridobiti primernih in zanesljivih revizijskih dokazov iz drugih možnih revizijskih postopkov, tedaj revizor obvesti pristojne za upravljanje skladno z MSR 260.¹² Revizor ugotovi tudi posledice za revizijo in za revizorjevo mnenje v skladu z MSR 705.¹³

Izidi postopkov zunanjega potrjevanja

Zanesljivost odgovorov na zahtevke za potrditev

10. Če revizor prepozna dejavnike, ki povzročajo dvome o zanesljivosti odgovora na zahtevek za potrditev, si pridobi nadaljnje revizijske dokaze, da odpravi te dvome. (Glej odstavke A11–A16.)
11. Če revizor ugotovi, da neki odgovor na zahtevek za potrditev ni zanesljiv, ovrednoti posledice za oceno ustreznih tveganj pomembno napačne navedbe, vključno s tveganjem prevare, ter za vrsto, čas in obseg drugih revizijskih postopkov, ki so s tem povezani. (Glej odstavek A17.)

Izostanki odgovora

12. V vsakem primeru izostanka odgovora izvede revizor druge možne revizijske postopke za pridobitev primernih in zanesljivih revizijskih dokazov. (Glej odstavka A18–A19.)

Kadar je za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov potreben odgovor na zahtevek za pozitivno potrditev

13. Če je revizor ugotovil, da je za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov potreben odgovor na zahtevek za pozitivno potrditev, drugi možni revizijski postopki ne bodo zagotovili revizijskih dokazov, ki jih zahteva revizor. Če revizor ne pridobi take potrditve, določi posledice za revizijo in za revizorjevo mnenje v skladu z MSR 705. (Glej odstavek A20.)

Razhajanja

14. Revizor razišče razhajanja, da ugotovi, ali nakazujejo napačne navedbe ali ne. (Glej odstavka A21–A22.)

¹² MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 16.

¹³ MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

Negativne potrditve

15. Negativne potrditve dajejo manj prepričljive revizijske dokaze kot pozitivne potrditve. Zato naj revizor ne uporablja zahtevkov za negativno potrditev kot edini revizijski postopek preizkušanja podatkov za obravnavo ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditvev, če niso izpolnjeni vsi naslednji pogoji: (Glej odstavek A23.)
- a) revizor je ocenil tveganje pomembno napačne navedbe kot nizko ter je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o uspešnem delovanju kontrol v zvezi uradno trditvijo;
 - b) populacija postavk, na katero se nanašajo postopki negativne potrditve, vsebuje veliko število majhnih in istovrstnih saldov na kontih, poslov ali stanj;
 - c) pričakuje se zelo nizek odstotek razhajanj; in
 - d) revizor ne pozna okoliščin ali pogojev, zaradi katerih prejemniki zahtevkov za negativno potrditev takih zahtevkov ne bi upoštevali.

Ovrednotenje pridobljenih dokazov

16. Revizor ovrednoti, ali izidi zunanega potrjevanja dajejo primerne in zanesljive revizijske dokaze ali pa so potrebni nadaljnji revizijski dokazi. (Glej odstavka A24–A25.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**Postopki zunanega potrjevanja**

Določanje informacij, ki jih je treba potrditi ali zahtevati (Glej odstavek 7(a).)

- A1. Postopki zunanega potrjevanja se pogosto izvajajo za potrditev ali zahtevanje informacij glede saldov na kontih in njihovih sestavin. Uporabljajo se tudi za potrditev določil dogovorov, pogodb ali poslov med organizacijo in drugimi strankami ali za potrditev odsotnosti določenih okoliščin, kot je na primer »stranski dogovor«.

Izbiranje primerne stranke, od katere se zahteva potrditev (Glej odstavek 7(b).)

- A2. Odgovori na zahtevke za potrditev dajejo primernejše in zanesljivejše revizijske dokaze, kadar so zahtevki za potrditev poslani stranki, za katero revizor verjame, da pozna informacije, ki jih je treba potrditi. Uradnik finančne ustanove, ki pozna posle in dogovore, za katere se zahteva potrditev, utegne biti na primer najustreznejša oseba v finančni ustanovi, od katere se zahteva potrditev.

Oblikovanje zahtevkov za potrditev (Glej odstavek 7(c).)

- A3. Oblikovanje zahtevka za potrditev lahko neposredno vpliva na odstotek prejetih odgovorov na zahtevke za potrditev ter na zanesljivost in vrsto revizijskih dokazov, pridobljenih iz odgovorov.
- A4. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri oblikovanju zahtevkov za potrditev, vključujejo:
- obravnavane uradne trditve;
 - značilna prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe, vključno s tveganji prevare;
 - obliko in predstavitev zahtevka za potrditev;
 - prejšnje izkušnje pri reviziji ali podobnih poslih;
 - način sporočanja (na primer z dopisom na papirju ali po elektronskem ali drugem mediju);
 - pooblastilo posloводства ali njegovo spodbudo strankam, od katerih se zahteva potrditev, da odgovorijo revizorju; stranke, od katerih se zahteva potrditev, utegnejo biti voljne odgovoriti samo na zahtevek za potrditev, ki vsebuje pooblastilo posloводства;
 - zmožnost predvidene stranke, od katere se zahteva potrditev, da potrdi ali priskrbi zahtevane informacije (na primer znesek posameznega računa v odnosu do celotnega salda).
- A5. Zahtevek za pozitivno zunanjo potrditev terja od stranke, od katere se zahteva potrditev, da v vsakem primeru revizorju odgovori, ali tako, da izrazi svoje strinjanje z dano informacijo, ali pa tako, da priskrbi informacijo. Od odgovora na zahtevek za pozitivno potrditev se običajno pričakuje, da daje zanesljiv

revizijski dokaz. Vendar obstaja tveganje, da utegne stranka, od katere se zahteva potrditev, odgovoriti na zahtevek za potrditev, ne da bi preverila, ali je informacija točna. Revizor lahko to tveganje zmanjša tako, da uporabi zahtevek za pozitivno potrditev, v katerem ne navede zneska (ali kake druge informacije), ter prosi stranko, od katere se zahteva potrditev, da dopolni potrditev z zneskom ali drugo informacijo. Po drugi strani pa lahko uporaba te vrste »praznih« zahtevkov za potrditev povzroči nižji odstotek prejetih odgovorov zaradi dodatnega navora, ki ga morajo vložiti stranke, od katerih se zahteva potrditev.

- A6. Ugotavljanje, ali so zahtevki pravilno naslovljeni, vključuje preverjanje veljavnosti nekaterih ali vseh naslovov na zahtevkih za potrditev, še preden so odposlani.

Spremljanje zahtevkov za potrditev (Glej odstavke 7(d).)

- A7. Revizor lahko pošlje naknadni zahtevek za potrditev, kadar v razumnem času ni prejel odgovora na prvotni zahtevek za potrditev. Revizor lahko na primer, potem ko je ponovno preveril točnost prvotnega naslova, pošlje še naknadni ali nadaljnji zahtevek.

Odklonitev posloводства, da bi revizorju dovolilo poslati zahtevek za potrditev

Sprejemljivost odklonitve posloводства (Glej odstavke 8(a).)

- A8. Odklonitev posloводства, da bi revizorju dovolilo poslati zahtevek za potrditev, je omejevanje pri revizijskih dokazih, ki bi jih revizor rad pridobil. Zato mora revizor poizvedeti o razlogih za tako omejitev. Običajno se kot razlog navaja, da obstaja pravni spor ali so v teku pogajanja s stranko, od katere se zahteva potrditev, in bi zahtevek za potrditev ob nepravem času lahko vplival na njihovo rešitev. Revizor mora poiskati revizijske dokaze za veljavnost in sprejemljivost takih razlogov zaradi tveganja, da posloводство morda poskuša revizorju preprečiti dostop do revizijskih dokazov, ki bi lahko razkrili prevaro ali napako.

Posledice za oceno tveganj pomembno napačne navedbe (Glej odstavke 8(b).)

- A9. Revizor utegne na podlagi ovrednotenja iz odstavka 8(b) ugotoviti, da bi bilo primerno popraviti oceno tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditvev in

prilagoditi načrtovane revizijske postopke v skladu z MSR 315.¹⁴ Če je na primer zahteva posloводства proti potrditvi nesprejemljiva, to lahko kaže na dejavnik tveganja prevare, kar zahteva ovrednotenje v skladu z MSR 240.¹⁵

Drugi možni revizijski postopki (Glej odstavek 8(c).)

A10. Drugi možni opravljeni revizijski postopki utegnejo biti podobni tistim, ki so primerni za izostanek odgovora, kot je navedeno v odstavkih A18–A19 tega MSR. Pri takih postopkih se običajno upoštevajo tudi izidi revizorjevega ovrednotenja iz odstavka 8(b) tega MSR.

Izidi postopkov zunanjega potrjevanja

Zanesljivost odgovorov na zahtevke za potrditev (Glej odstavek 10.)

A11. MSR 500 navaja, da tudi v primerih, kadar so revizijski dokazi pridobljeni iz virov zunaj organizacije, utegnejo obstajati okoliščine, ki vplivajo na njihovo zanesljivost.¹⁶ Vsi odgovori vsebujejo nekaj tveganja za prestrezanje, prikrojitev ali prevaro. Tako tveganje obstaja ne glede na to, ali je odgovor poslan z dopisom ali elektronsko ali po drugem mediju. Dejavniki, ki lahko nakazujejo dvome o zanesljivosti odgovora, vključujejo primere, da:

- ga je revizor prejel posredno ali
- se izkaže, da ni prišel od prvotno predvidene stranke, od katere je bila zahtevana potrditev.

A12. Odgovori, prejeti elektronsko, na primer po telefaksu ali elektronski pošti, vključujejo tveganja glede zanesljivosti, ker je težko zagotoviti dokazila o izvornosti in pristojnosti osebe, ki odgovarja, prav tako pa je težko odkriti morebitne prikrojitve. Postopek za vzpostavljanje varnega okolja elektronsko posredovanih odgovorov, ki ga uporabita tako revizor kot oseba, ki odgovarja, lahko ublaži ta tveganja. Če je revizor prepričan, da je tak postopek varen in pravilno nadziran, je zanesljivost s tem povezanih odgovorov povečana. Postopek elektronskega potrjevanja lahko obsega različne tehnike

¹⁴ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 31.

¹⁵ MSR 240, odstavek 24.

¹⁶ MSR 500, odstavek A31.

preverjanja istovetnosti pošiljatelja informacij v elektronski obliki, na primer z uporabo šifriranja, elektronskega digitalnega podpisa in postopkov za preverjanje pristnosti spletne strani.

- A13. Če stranka, od katere se zahteva potrditev, uporabi tretjo osebo za uskladitev ali zagotovitev odgovorov na zahteve za potrditev, lahko revizor izvede postopke za obravnavo tveganj, da:
- a) morda odgovor ne prihaja iz pravega vira,
 - b) oseba, ki odgovarja, morda ni pooblaščen za odgovor in
 - c) je bila morda ogrožena neoporečnost prenosa.
- A14. MSR 500 zahteva od revizorja, da odloči, ali naj prilagodi ali dopolni postopke, da bi razrešil dvome o zanesljivosti informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi.¹⁷ Revizor lahko izbere možnost, da preveri vir in vsebino odgovora na zahtevek za potrditev, tako da se poveže s stranko, od katere je bila zahtevana potrditev. Če na primer stranka, od katere se zahteva potrditev, odgovori po elektronski pošti, ji revizor lahko telefonira, da ugotovi, ali je odgovor res poslala ta stranka. Če je revizor prejel odgovor posredno (na primer zaradi tega, ker je stranka, od katere je bil zahtevan odgovor, nepravilno naslovila odgovor na organizacijo namesto na revizorja), lahko revizor zahteva, da ta stranka odgovori pisno neposredno revizorju.
- A15. Ustni odgovor na zahtevek za potrditev sam po sebi ne izpolnjuje pogojev opredelitve pojma zunanje potrditve, ker ni neposreden pisni odgovor revizorju. Vendar pa lahko po prejemu ustnega odgovora na zahtevek za potrditev revizor glede na okoliščine zahteva od stranke, od katere se zahteva potrditev, da pisno odgovori neposredno revizorju. Če takega odgovora ne dobi, poskuša revizor v skladu z odstavkom 12 pridobiti druge revizijske dokaze v podporo informacijam iz ustnega odgovora.
- A16. Odgovor na zahtevek za potrditev utegne vsebovati omejitvene navedbe glede njegove uporabe. Take omejitve ne zmanjšajo nujno zanesljivosti odgovora kot revizijskega dokaza.

¹⁷ MSR 500, odstavek 11.

Nezanesljivi odgovori (Glej odstavek 11.)

A17. Kadar revizor ugotovi, da je odgovor nezanesljiv, mora morda popraviti oceno tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditvev in ustrezno prilagoditi načrtovane revizijske postopke v skladu z MSR 315.¹⁸ Na primer, nezanesljiv odgovor lahko kaže na dejavnik tveganja prevare, ki zahteva ovrednotenje v skladu z MSR 240.¹⁹

Izostanek odgovora (Glej odstavek 12.)

A18. Primeri drugih možnih postopkov, ki jih lahko izvede revizor, vključujejo:

- za salde terjatev do kupcev – preiskovanje določenih naknadnih denarnih prejemkov, odpremne dokumentacije ter prodaje proti koncu obdobja;
- za salde obveznosti do dobaviteljev – preiskovanje naknadnih denarnih izdatkov ali dopisov tretjih oseb ter drugih evidenc, kot so na primer potrdila za prejeto blago.

A19. Na vrsto in obseg drugih možnih postopkov vplivajo obravnavani konti in zadevne uradne trditve. Izostanek odgovora na zahtevek za potrditev lahko kaže predhodno neprepoznano tveganje pomembno napačne navedbe. V takih razmerah mora morda revizor popraviti oceno tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve in prilagoditi načrtovane revizijske postopke v skladu z MSR 315.²⁰ Manj odgovorov na zahteve za potrditev ali večje število odgovorov, kot je bilo pričakovano, lahko na primer kaže na predhodno neprepoznani dejavnik tveganja prevare, ki zahteva ovrednotenje v skladu z MSR 240.²¹

Če je za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov potreben odgovor na zahtevek za pozitivno potrditev (Glej odstavek 13.)

A20. V določenih okoliščinah lahko revizor prepozna ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve, za katero je za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih

¹⁸ MSR 315, odstavek 31.

¹⁹ MSR 240, odstavek 24.

²⁰ MSR 315, odstavek 31.

²¹ MSR 240, odstavek 24.

dokazov potreben odgovor na zahtevek za pozitivno potrditev. Take okoliščine utegnejo vključevati razmere, kjer:

- so informacije, ki bi lahko podprle uradno trditev (uradne trditve) posloводства, dostopne le zunaj organizacije;
- določena tveganja prevare, kot na primer tveganje, da se je posloводство izognilo kontrolam, ali tveganje tajnega dogovora med zaposlenimi in/ali posloводstvom onemogočajo revizorju, da bi se zanašal na dokaze iz organizacije.

Razhajanja (Glej odstavke 14.)

A21. Razhajanja, navedena v odgovorih na zahtevke za potrditev, lahko kažejo na dejanske ali morebitne napačne navedbe v računovodskih izkazih. Če je ugotovljena napačna navedba, mora revizor v skladu z MSR 240 ovrednotiti, ali je taka napačna navedba znak za prevaro.²² Razhajanja so lahko merilo za kakovost odgovorov od podobnih strank, od katerih se zahteva potrditev, ali glede podobnih kontov. Razhajanja lahko kažejo tudi eno ali več pomanjkljivosti notranjega kontroliranja računovodskega poročanja v organizaciji.

A22. Nekatera razhajanja še ne pomenijo napačnih navedb. Revizor na primer lahko sklepa, da je do razlik med odgovori na zahteveke za potrditev prišlo zaradi časovnih neskladij ali zaradi razlik pri merjenju ali napak pri zapisovanju v postopkih zunanjega potrjevanja.

Negativne potrditve (Glej odstavke 15.)

A23. Dejstvo, da ni odgovora na zahtevek za negativno potrditev, ne kaže nedvoumno, da je predvidena stranka, od katere se zahteva potrditev, prejela zahtevek za potrditev ali overitev točnosti informacij, vsebovanih v zahtevku. Torej je dejstvo, da stranka, od katere se zahteva potrditev, ne odgovori na zahtevek za negativno potrditev, bistveno manj prepričljiv revizijski dokaz, kot ga daje odgovor na zahtevek za pozitivno potrditev. Stranke, od katerih se zahteva potrditev, na zahtevek za potrditev verjetno tudi raje odgovorijo z ugovorom na zahtevek za potrditev, kadar informacije v zahtevku niso njim v korist, manj rade pa na zahtevek odgovorijo v nasprotnem primeru. Lastniki bančnih depozitnih računov na primer

²² MSR 240, odstavek 35.

utegnejo raje odgovoriti, če verjamejo, da je saldo na njihovem računu v zahtevku za potrditev podcenjen, manj radi pa, če verjamejo, da je saldo precenjen. Zato je lahko pošiljanje zahtevkov za negativno potrditev lastnikom bančnih depozitnih računov koristen postopek pri proučevanju, ali utegnejo biti taki saldi podcenjeni, malo verjetno pa je, da bi bil uspešen, če revizor želi dobiti dokaze za precenjenost.

Ovrednotenje pridobljenih dokazov (Glej odstavek 16.)

A24. Pri vrednotenju izidov posameznih zahtevkov za zunanjo potrditev lahko revizor razvrsti te izide na:

- a) odgovore primerne stranke, od katere se zahteva potrditev, ki navajajo strinjanje z informacijami, danimi v zahtevku za potrditev, ali ki zagotavljajo zahtevane informacije brez kakšnega razhajanja,
- b) odgovore, ki se štejejo za nezanesljive,
- c) izostanke odgovorov ali
- d) odgovore, ki navajajo kakšno razhajanje.

A25. Revizorjevo ovrednotenje skupaj z upoštevanjem drugih revizijskih postopkov, ki jih je morda izvedel, lahko revizorju pomaga pri sklepanju, ali je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze ali pa so potrebni nadaljnji revizijski dokazi, kot to zahteva MSR 330.²³

²³ MSR 330, odstavka 26–27.