

# МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 505

## ЕКСТЕРНЕ ПОТВРДЕ

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

### САДРЖАЈ

Параграф

#### Увод

Делокруг овог ISA	1	
Коришћење екстерних потврда за прибављање ревизијских доказа		2–3
Датум ступања на снагу	4	
<b>Циљ</b>	<b>5</b>	
<b>Дефиниције</b>	<b>6</b>	
<b>Захтеви</b>		
Поступци прибављања екстерних потврда		7
Одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду	8–9	
Резултати поступака прибављања екстерних потврда		10–14
Негативне потврде	15	
Процена прикупљених доказа	16	
<b>Примена и остала објашњења</b>		
Поступци прибављања екстерних потврда		A1–A7
Одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду	A8–A10	
Резултати поступака прибављања екстерних потврда		A11–A22
Негативне потврде (видети параграф 15)		A23
Процена прикупљених доказа (видети параграф 16).....		A24–A25

Међународни стандард ревизије (ISA) 505, *Екстерне потврде* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### Увод

##### Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави коришћењем екстерних потврда ради прибављања ревизијског доказа у складу са захтевима ISA 33<sup>0</sup> и ISA 500. Овај стандард се не бави питањима која се тичу спорова и тужбених захтева, а која су обрађена у ISA 501.

##### Коришћење екстерних потврда за прибављање ревизијских доказа

2. У ISA 500 се наводи да на поузданост ревизијског доказа утичу извори и природа доказа, као и да зависи од индивидуалних околности у којима је доказ прибављен. Овај ISA обухвата и следеће генерализације које се односе на ревизијске доказе:

- Ревизијски доказ је поузданији када је прибављен из независних екстерних извора.
- Ревизијски доказ који је ревизор непосредно прибавио је поузданији од индиректно прибављеног ревизијског доказа.
- Ревизијски доказ је поузданији када постоји у писаном облику (документ), било да је у питању папир, електронски или неки други вид записа.

Сходно томе, у зависности од околности ревизије, ревизијски докази у форми екстерних потврда које је ревизор директно примио од страна од којих се захтева потврђивање могу бити поузданији од доказа који су интерно генерисани у ентитету. Намена овог ISA је да помогне ревизору у осмишљавању и спровођењу поступака екстерних потврда у циљу прибављања релевантних и поузданих ревизијских доказа.

3. Други Међународни стандарди ревизије признају значај екстерних потврда као ревизијских доказа, на пример:

- У ISA 330 разматра се одговорност ревизора у вези са осмишљавањем и спровођењем општих

одговора на процењен ризик материјалне грешке на нивоу финансијских извештаја као и за осмишљавање и спровођење даљих ревизијских поступака чија природа, време и обим се заснова, и представља одговор на процењене ризике материјално погрешног исказа на нивоу тврдње. Такође, ISA 330 захтева да, без обзира на процењене ризике материјално погрешног исказа, ревизор треба да осмисли и спроведе поступке суштинског испитивања за сваку материјално значајну класу трансакција, салдо рачуна и обелодањивање. Ревизор такође треба да размотри да ли су поступци прибављања екстерних потврда спроведени као суштински ревизијски поступци:

- У ISA 330 наводи се да, што је већа ревизорова процена ризика ревизор треба да прибави убедљивије ревизијске доказе. Како би ово урадио, ревизор може да повећа квантитет доказа или прибави доказе који су релевантнији или поузданији, или и једно и друго. На пример, ревизор може да стави већи акценат на прибављање доказа директно од трећих страна или да прибавља потврђујуће доказе из већег броја независних извора. ISA 330 такође наводи да поступци прибављања екстерних потврда могу помоћи ревизору у прикупљању ревизијских доказа који имају велики степен поузданости која је ревизору неопходна како би одговорио на значајне ризике материјално погрешног исказа, било да је узрокован криминалном радњом или грешком.
- У ISA 240 се наводи да ревизор може да осмисли захтеве за достављање потврда како би се добиле додатне потврђујуће информације, као одговор на процењене ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње на нивоу тврдње.
- У ISA 500 се наводи да потврђујуће информације добијене из извора који је независан од ентитета, као што су екстерне потврде, могу повећати ниво уверавања које ревизор стиче на основу доказа који постоје у рачуноводственим евиденцијама или изјава руководства.

#### **Датум ступања на снагу**

4. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

5. Циљ ревизора, приликом коришћења поступака прибављања екстерних потврда, је да осмисли и спроведе такве поступке путем којих ће прикупити релевантне и поуздане ревизијске доказе.

#### **Дефиниције**

6. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

- (а) Екстерна потврда – Ревизијски доказ добијен као писани одговор упућен директно ревизору од треће стране (стране која потврђује), у папирној, електронској или другој форми.
- (б) Захтев за позитивним потврдама – Захтев да страна која потврђује директно одговори ревизору, да ли се слаже или не слаже са информацијама наведеним у захтеву, или да пружи захтеване информације.
- (ц) Захтев за негативним потврдама - Захтев да страна која потврђује директно одговори ревизору, само у случају да се не слаже са информацијама наведеним у захтеву.
- (д) Неодговарање – Страна која потврђује не одговара или не одговара у потпуности на захтев за позитивним потврђивањем, или се захтев за потврду врати јер није достављен.
- (е) Одступање – Одговор који указује на разлику између информације за коју се тражи потврда, или оне која је садржана у евиденцији ентитета, и информације коју је пружила страна која даје потврду.

#### **Захтеви**

##### **Поступци прибављања екстерних потврда**

7. Када обавља поступке прибављања екстерних потврда, ревизор треба да обезбеди контролу над захтевима за екстерним потврдама, укључујући:

- (а) Одређивање информација које треба да буду потврђене или тражене; (видети параграф А1)
- (б) Одабир адекватне стране која потврђује; (видети параграф А2)
- (ц) Осмишљавање захтева за потврду, укључујући утврђивање да су захтеви правилно адресирани и да садрже информације да се одговор шаље директно ревизору; и (видети параграфе А3-А6)

(д) Слање захтева, укључујући слање накнадних захтева страни која потврђује, када је то применљиво. (видети параграф А7)

**Одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду**

8. Уколико руководство одбије да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду, ревизор треба да:

(а) Испита разлоге због којих руководство одбија, и тражи ревизијске доказе о валидности и разумности разлога; (видети параграф А8)

(б) Процени последице одбијања руководства на ревизорове процене релевантних ризика материјално погрешних исказа, укључујући ризик криминалне радње као и утицај на природу, време и обима других ревизијских поступака, и (видети параграф А9)

(ц) Спроведе алтернативне ревизијске поступке који су осмишљени за прикупљање релевантних и поузданих ревизијских доказа. (видети параграф А10)

9. Уколико ревизор закључи да је одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду неосновано, или ревизор не може да прибави релевантне и поуздане ревизијске доказе користећи алтернативне ревизијске поступке, ревизор то саопштава лицима овлашћеним за управљање у складу са одредбама ISA 260 (ревидиран). Ревизор такође треба да утврди последице на ревизију и мишљење ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран).

**Резултати поступака прибављања екстерних потврда**

*Поузданост одговора на захтеве за потврду*

10. Уколико ревизор идентификује факторе који изазивају сумњу у поузданост одговора на захтев за потврду, ревизор треба прикупи додатне ревизијске доказе како би разрешио те сумње. (видети параграфе А11-А16)

11. Уколико ревизор установи да одговор на захтев за потврду није поуздан, ревизор треба да процени последице на процену значајних ризика материјално погрешних исказа, укључујући ризик криминалне радње, као утицај на природу, време и обим других ревизијских поступака. (видети параграф А17)

*Изостанак одговора*

12. У случају сваког појединачног изостанка одговора, ревизор треба да спроведе алтернативне ревизијске поступке како би прибавио релевантне и поуздане ревизијске доказе. (видети параграфе А18-А19)

*Када је одговор на захтев за позитивним потврдама неопходан како би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа*

13. Уколико ревизор утврди да је одговор на захтев за позитивним потврдама неопходан како би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа, алтернативни ревизијски поступци неће пружити ревизијске доказе који су ревизору неопходни. Уколико ревизор не добије такве потврде, ревизор треба да утврди последице за ревизију и мишљење ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран). (видети параграф А20)

*Одступања*

14. Ревизор треба да размотри одступања како би утврдио да ли она указују на погрешне исказе. (видети параграфе А21-А22)

**Негативне потврде**

15. Негативне потврде пружају мање убедљиве ревизијске доказе него што је случај са позитивним потврдама. У складу са тим, ревизор не треба да користи само захтеве за негативним потврдама као једини суштински ревизијски поступак као одговор на процењен ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње осим ако нису у питању следеће околности: (Видети: Параграф А23)

(а) Ревизор је проценио ризик материјално погрешних исказа као низак и прикупио је довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности контрола које су значајне за тврдњу;

(б) Популација ставки које су предмет захтева за негативном потврдом се састоји од великог броја малих, хомогених салда рачуна, трансакција или околности;

(ц) Очекује се веома ниска стопа одступања; и

(д) Ревизор није свестан околности или услова које ће утицати да прималац захтева за негативну

потврду одбаца такве захтеве.

### **Процена прикупљених доказа**

16. Ревизор треба да процени да ли су резултати поступака прибављања екстерних потврда релевантни и поуздани ревизијски докази, и да ли су неопходни додатни ревизијски докази. (видети параграфе А24-А25)

\* \* \*

## **Примена и остала објашњења**

### **Поступци прибављања екстерних потврда**

*Одређивање које информације треба да буду потврђене или захтеване* (видети параграф 7(а))

А1. Поступци прибављања екстерних потврда се често врше како би се потврдиле или захтевале информације у вези са салдом рачуна или њиховим елементима. Такође могу да се користе да се потврде услови уговора, споразума или трансакције између ентитета и других страна, или да се потврди одсуство одређених услова као што је, на пример пратећи уговор (“side agreement”).

*Одабир одговарајуће стране која потврђује* (видети параграф 7(б))

А2. Одговори на захтеве за потврду пружају значајније и поузданије ревизијске доказе када се захтеви за потврду шаљу страни за коју ревизор верује да је упозната са информацијама које треба потврдити. На пример, представник финансијске институције који је упознат са трансакцијама, или аранжманима за које се потврда тражи, може бити најадекватнија особа у финансијској институцији од које се могу тражити потврде.

*Осмишљавање захтева за потврду* (видети параграф 7(ц))

А3. Осмишљеност захтева за потврду може директно утицати на број одговора на захтеве, као и на поузданост и природу ревизијских доказа добијених на бази одговора.

А4. Фактори које треба размотрити приликом осмишљавања захтева за потврду обухватају:

- Тврдње које се разматрају.
- Специфичне ризике материјално погрешних исказа, укључујући ризик криминалне радње.
- Изглед и презентацију захтева за потврду.
- Претходно искуство у ревизији или сличним ангажовањима.
- Метод саопштавања (на пример, у папирном, електронском или неком другом облику).
- Одобрење или подстицај које руководство ентитета даје страни које потврђује да одговори ревизору. Може се десити да су стране која потврђују вољне да одговоре на захтев за потврду само уколико захтев садржи и одобрење руководства ентитета.
- Способност потенцијалне стране које потврђује да потврди или обезбеди тражене информације (на пример, износ појединачне фактуре насупрот укупном салду).

А5. У захтеву за позитивном екстерном потврдом се у свим случајевима тражи да страна која потврђује потврди ревизору тражену информацију, тако што ће навести да се слаже са информацијом садржаном у захтеву или тако што ће пружити одређене информацију којом располаже. Од захтева за позитивном потврдом се обично очекује да пружи поуздан ревизијски доказ. Постоји, међутим ризик да пошиљалац одговора потврди информацију без провере да ли је она тачна. Ревизор није у могућности да открије такав случај. Међутим, ревизор може да умањи ревизијски ризик коришћењем позитивног захтева за потврдом у коме се не наводи износ (и друга информација), већ се од пошиљалоца потврде тражи да унесе износ или наведе другу информацију. С друге стране, примена ове врсте “бланко” информације може имати за резултат мањи број одговора због тога што се од пошиљалца одговора тражи већи труд.

А6. Утврђивање да ли су захтеви адекватно адресирани укључује тестирање валидности адреса неких или свих прималаца захтева за потврду пре него што се оне пошаљу.

*Праћење захтева за потврду* (видети параграф 7(д))

А7. Ревизор може послати додатни захтев за потврду уколико одговор на претходни захтев не стигне у разумном року. На пример, ревизор може, након што провери тачност оригиналне адресе, послати додатни или поновни захтев.

**Одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду**

*Основаност одбијања руководства (видети параграф 8(а))*

A8. Одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду представља ограничење за ревизијске доказе које ревизор жели да прикупи. У том случају ревизор треба да испита разлоге овог ограничења. Уобичајен разлог је постојање правног спора или преговора који су у току са страном које потврђује, а чији исход може утицати неприкладно време слања захтева за потврду. Ревизор треба да тражи ревизијске доказе о валидности и разумности разлога због ризика да руководство можда покушава да ревизору онемогући приступ ревизијским доказима који могу открити криминалну радњу или грешку.

*Последице на процену ризика материјално погрешних исказа (видети параграф 8(б))*

A9. Ревизор може закључити на основу процене у параграфу 8(б) да би било адекватно да се ревидира процена ризика материјално погрешних исказа на нивоу тврдње, као и да се модификују планирани ревизијски поступци у складу са ISA 315 (ревидиран). На пример, уколико је захтев руководства да се не захтевају екстерне потврде неоснован, то може да указује на фактор ризика криминалне радње и захтева процену у складу са ISA 240.

*Алтернативни ревизијски поступци (видети параграф 8(ц))*

A10. Алтернативни ревизијски поступци који се спровode могу бити слични онима који су адекватни за случајева изостанка одговора, као што је наведено у параграфима A18-A19 овог ISA. У оквиру тих поступака би се узели у обзир резултати ревизорове процене из параграфа 8(б) овог ISA.

### **Резултати поступака прибављања екстерних потврда**

*Поузданост одговора на захтеве за потврду (видети параграф 10)*

A11. У ISA 500 се наводи да чак и када су ревизијски докази добијени из извора ван ентитета, могу постојати неке околности које утичу на њихову поузданост. Сви одговори носе са собом ризик пресретања, измене или криминалне радње. Ови ризици постоје без обзира да ли је одговор добијен у папирном облику или у електронском или другом формату. Фактори који могу да указују на сумњу о поузданости одговора су:

- Да их ревизор није примио директно; или
- Да изгледа као да нису стигли од стране која је оригинално планирана као страна које потврђује.

A12. Одговори који су примљени електронским путем, на пример факсом или електронском поштом, укључују ризике у вези са поузданошћу јер може бити тешко да се утврди доказ о пореклу и овлашћењима пошиљаоца, а такође може бити тешко да се уоче преправке. Поступак који користе ревизор и пошиљалац којим се креира сигурно окружење за пријем одговора електронским путем може смањити ове ризике. Уколико је ревизор задовољан начином на који је тај поступак обезбеђен и правилно контролисан, поузданост тих одговора је повећана. Поступак електронских потврда може да обухвата различите технике за утврђивање идентитета пошиљаоца информација у електронском формату, на пример, коришћењем енкрипције, електронских дигиталних потписа и поступака за верификацију аутентичности веб сајта.

A13. Ако страна које потврђује користи трећу страну за координацију и одговарање на захтеве за потврду, ревизор може спровести поступке у вези са ризиком да:

- (а) Одговор можда није добијен од одговарајућег извора;
- (б) Пошиљалац можда нема овлашћење да одговори; и
- (ц) Интегритет преноса је можда угрожен.

A14. У складу са ISA 500 од ревизора се захтева, да утврди да ли треба да модификује постојеће или спроведе додатне поступке како би разрешио сумње у поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази. Ревизор може одабрати да провери извор и садржај одговора на захтев за потврду тако што ће контактирати страну која потврђује. На пример, када страна које потврђује одговори електронском поштом, ревизор може телефоном проверити да ли је та страна заиста послала одговор. Када одговор није директно враћен ревизору (јер је, на пример, одговор послат на адресу ентитета а не ревизора), ревизор може тражити од стране које потврђује да одговор у писаном облику достави директно ревизору.

A15. Сам по себи, усмени одговор на захтев за потврду не испуњава захтеве дефиниције екстерне потврде јер није директан писани одговор ревизору. Међутим, након добијања усменог одговора на

захтев за потврду, ревизор може, у зависности од околности, захтевати од стране која потврђује да одговори у писаном облику директно ревизору. Уколико такав одговор није добијен, у складу са параграфом 12, ревизор тражи друге ревизијске доказе да би подржао информације из усменог одговора.

A16. Одговор на захтев за потврду може да садржи наводе ограничења у погледу употребе. Таква ограничења не морају обавезно да угрозе поузданост одговора као ревизијског доказа.

*Непоуздани одговори* (видети параграф 11)

A17. Када ревизор закључи да одговор није поуздан, ревизор ће можда морати да ревидира процену ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње и модификује планиране ревизијске поступке, у складу са ISA 315. На пример, непоуздан одговор може указивати на фактор ризика криминалне радње што захтева процену у складу са ISA 240.

*Изостанак одговора* (видети параграф 12)

A18. Примери алтернативних ревизијских поступака које ревизор може обавити обухватају:

- За салда на рачунима потраживања – испитивање релевантних накнадних прилива готовине, документације о превозу и продају близу краја периода.
- За салда на рачунима обавеза - испитивање накнадних плаћања или преписке са трећим странама, и других евиденција, као што су пријемнице робе.

A19. Природа и обим алтернативних ревизијских поступака су под утицајем релевантног рачуна и тврдње. Изостанак одговора на захтев за потврду може указивати на претходно неидентификовани ризик материјално погрешног исказа. У таквим ситуацијама, ревизор можда мора да ревидира процену ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње и модификује планиране ревизијске поступке, у складу са ISA 315 (ревидиран). На пример, мањи број одговора на захтеве за потврдом него што је очекивано, или већи број одговора него што је очекивано, може да указује на претходно неидентификовани ризик криминалне радње којим у складу са ISA 240 мора да буде процењен.

*Када је одговор на захтев за позитивну потврду неопходан за прикупљање довољно одговарајућих ревизијских доказа* (видети параграф 13)

A20. У одређеним околностима, ревизор може идентификовати процењени ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње за који је, за сврхе прикупљања довољно одговарајућих ревизијских доказа неопходан одговор на захтев за позитивну потврду. То се дешава уколико:

- Информације које могу да потврде тврдњу(е) руководства су доступне само ван ентитета.
- Специфични фактори ризика криминалне радње, као што је ризик заобилажења контрола од стране руководства, или ризик постојања дослуха запослених и/или руководства, спречавају ревизора да се ослања на доказе из ентитета.

*Одступања* (видети параграф 14)

A21. Одступања примећена у одговорима на захтеве за потврду могу да указују на погрешне исказе или потенцијалне погрешне исказе у финансијским извештајима. Када је погрешан исказ идентификован, ревизор треба у складу са ISA 240 да процени да ли тај погрешни исказ указује на постојање криминалне радње. Одступања могу да пруже смернице о квалитету одговора од сличних страна које потврђују или за сличне рачуне. Одступања такође могу да указују на недостатак, или недостатке, у интерној контроли над финансијским извештавањем ентитета.

A22. Нека одступања не представљају погрешне исказе. На пример, ревизор може закључити да су разлике у одговорима на захтеве за потврду последица временског оквира, мерења или административних грешака у поступцима прибављања екстерних потврда.

### **Негативне потврде**

(видети параграф 15)

A23. Изостанак одговора на захтев за негативну потврду не мора експлицитно да указује да је страна које потврђује примила захтев за потврду или да потврђује тачност информација које се налазе у захтеву. У складу са тим, пропуст стране која потврђује да одговори на захтев за негативну потврду даје значајно мање убедљиве ревизијске доказе него што је то случај са одговором на захтев за позитивну потврду. Такође је вероватније да ће стране које потврђују чешће

одговорити да би изразиле своје неслагање са захтевом за потврду када информације у захтеву нису у њихову корист, а мање је вероватно да ће одговорити уколико је у питању супротан случај. На пример, власници депозитних рачуна ће чешће одговорити уколико верују да је салдо на њиховом рачуну потцењен у захтеву за потврду, а мање је вероватно да ће одговорити уколико верују да је салдо прецењен. Зато, слање захтева за негативну потврду власницима депозитних рачуна може бити корисна процедура у разматрању да ли су та салда потцењена, али је мало вероватно да би била ефикасна уколико ревизор тражи доказ о прецењивању.

### **Процена прикупљених доказа**

(видети параграф 16)

A24. Приликом процене резултата појединачних захтева за потврду, ревизор резултате може поделити у следеће категорије:

- (а) Одговор од стране одговарајуће стране која потврђује своју сагласност са информацијама које су дате у захтеву за потврду, или је дала тражене информација које не садрже одступања;
- (б) Одговор се сматра непоузданим;
- (ц) Изостанак одговора; или
- (д) Одговор који указује на одступање.

A25. Процена ревизора, када се узме у обзир са другим ревизијским поступцима које је ревизор спровео, може помоћи ревизору да донесе закључак да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа и да ли су неопходни додатни ревизијски докази, у складу са ISA 330.

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 500, Ревизијски доказ*

*ISA 501, Ревизијски доказ-специфична разматрања за одабране позиције*

*ISA 500, параграф А5.*

*ISA 500, параграф А31.*

*ISA 330, параграфи 5-6.*

*ISA 330, параграфи 18-19.*

*ISA 330, параграф 7(б).*

*ISA 330, параграф А53.*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, параграф А37.*

*ISA 500, параграфи А8-А9.*

*ISA 260 (ревидиран), Саопштавање лицима овлашћеним за управљање, параграф 16.*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 31.*

*ISA 240, параграф 24.*

*ISA 500, параграф А31.*

*ISA 500, параграф 11.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 31.*

*ISA 240, параграф 24.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 31.*

*ISA 240, параграф 24.*

---

ISA 240, параграф 35.

ISA 330, параграфи 26-27.