

# MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 505

## EXTERNÉ POTVRDENIA

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia  
začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

### OBSAH

	Odsek
<b>Úvod</b>	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA .....	1
Postupy externého potvrdzovania na získanie audítorských dôkazov .....	2 – 3
Dátum nadobudnutia účinnosti .....	4
<b>Cieľ</b> .....	<b>5</b>
<b>Definície</b> .....	<b>6</b>
<b>Požiadavky</b>	
Postupy externého potvrdzovania .....	7
Odmietnutie manažmentu povoliť audátorovi zaslať žiadosť o potvrdenie .....	8 – 9
Výsledky postupov externého potvrdzovania .....	10 – 14
Záporné potvrdenia .....	15
Vyhodnotenie získaných dôkazov .....	16
<b>Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály</b>	
Postupy externého potvrdzovania .....	A1 – A7
Odmietnutie manažmentu povoliť audátorovi zaslať žiadosť o potvrdenie ....	A8 – A10
Výsledky postupov externého potvrdzovania .....	A11 – A22
Záporné potvrdenia .....	A23
Vyhodnotenie získaných dôkazov .....	A24 – A25

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 505 „Externé potvrdenia“ treba vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

## Úvod

### Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá postupmi externého potvrdzovania, ktoré audítor používa na získanie audítorských dôkazov v súlade s požiadavkami ISA 330<sup>1</sup> a ISA 500<sup>2</sup>. Nezaoberá sa získavaním informácií týkajúcich sa súdnych sporov a nárokov, ktoré sú predmetom ISA 501<sup>3</sup>.

### Postupy externého potvrdzovania na získanie audítorských dôkazov

2. V ISA 500 sa uvádza, že spoľahlivosť audítorských dôkazov je ovplyvnená ich zdrojom a charakterom a závisí od individuálnych okolností, za ktorých sa dôkaz získa<sup>4</sup>. Daný ISA obsahuje aj nižšie uvedené zovšeobecnenia týkajúce sa audítorských dôkazov<sup>5</sup>:

- audítorské dôkazy sú spoľahlivejšie, keď pochádzajú z nezávislého zdroja mimo účtovnej jednotky,
- audítorské dôkazy získané priamo audítorom sú spoľahlivejšie, než audítorské dôkazy získané nepriamo alebo pomocou dedukcie,
- audítorské dôkazy sú spoľahlivejšie, keď existujú vo forme dokladu, či už v papierovej alebo elektronickej forme, alebo na inom nosiči.

V závislosti od okolností auditu môžu byť teda audítorské dôkazy vo forme externých potvrdení, ktoré audítor dostane priamo od potvrdzujúcich osôb, oveľa spoľahlivejšie než dôkazy, ktoré interne vytvorila účtovná jednotka. Tento ISA má za cieľ pomôcť audítorovi pri vypracúvaní a vykonávaní postupov externého potvrdzovania na získanie relevantných a spoľahlivých audítorských dôkazov.

3. Ostatné ISA uznávajú význam externých potvrdení ako audítorských dôkazov, napríklad:
  - ISA 330 sa zaoberá zodpovednosťou audítora za vypracovanie a implementáciu celkových reakcií na riešenie posúdených rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a za vypracovanie a vykonanie ďalších audítorských postupov, ktorých charakter, časové rozvrhnutie a rozsah vychádzajú z posúdených rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a reagujú na ne<sup>6</sup>. Okrem toho ISA 330 požaduje, aby bez ohľadu na posúdené riziká významných nesprávností, audítor vypracoval a vykonal substantívne postupy pre každú významnú triedu transakcií, zostatok účtu a zverejnenie. Audítor je povinný tiež zvážiť, či postupy externého potvrdzovania netreba vykonať ako substantívne audítorské postupy<sup>7</sup>,
  - ISA 330 vyžaduje, aby audítor získal tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím vyššiu hodnotu prisúdi riziku, ktoré posudzuje<sup>8</sup>. Aby to dosiahol, môže audítor zvýšiť kvantitu dôkazov, alebo môže získať dôkazy, ktoré sú relevantnejšie alebo spoľahlivejšie, prípadne oboje. Audítor môže napríklad klásť väčší dôraz na získanie dôkazov priamo od tretích osôb, alebo na získanie potvrdzujúcich dôkazov z niekoľkých nezávislých zdrojov. ISA 330 tiež uvádza, že postupy externého

<sup>1</sup> ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

<sup>2</sup> ISA 500 „Audítorské dôkazy“.

<sup>3</sup> ISA 501 „Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky“.

<sup>4</sup> ISA 500, odsek A5.

<sup>5</sup> ISA 500, odsek A31.

<sup>6</sup> ISA 330, odseky 5 a 6.

<sup>7</sup> ISA 330, odseky 18 a 19.

<sup>8</sup> ISA 330, odsek 7 písm. b).

potvrdzovania môžu audítorovi pomôcť získať audítorské dôkazy, ktoré budú na takej úrovni spoľahlivosti, akú audítor požaduje, aby mohol reagovať na závažné riziká významných nesprávností, či už z dôvodu podvodu alebo chyby<sup>9</sup>,

- v ISA 240 sa uvádza, že audítor môže vypracovať žiadosti o potvrdenie s cieľom získať doplňujúce potvrdzujúce informácie ako reakciu s cieľom riešiť posúdené riziká významných nesprávností z dôvodu podvodu na úrovni tvrdení<sup>10</sup>,
- v ISA 500 sa uvádza, že potvrdzujúce informácie získané zo zdroja nezávislého od účtovnej jednotky, napríklad externé potvrdenia, môžu zvýšiť uistenie, ktoré audítor získa na základe dôkazov, ktoré sa vyskytujú v účtovných záznamoch, prípadne na základe vyhlásení poskytnutých manažmentom<sup>11</sup>.

#### Dátum nadobudnutia účinnosti

4. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

#### Cieľ

5. Keď audítor používa postupy externého potvrdzovania, jeho cieľom je vypracovať a vykonať postupy na získanie relevantných a spoľahlivých audítorských dôkazov.

#### Definície

6. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:
  - a) externé potvrdenie (*External confirmation*) – audítorský dôkaz, ktorý audítor získa priamo ako písomnú odpoveď od tretej osoby (potvrdzujúcej strany) na papieri, prípadne na elektronickom alebo inom nosiči,
  - b) žiadosť o kladné potvrdenie (*Positive confirmation request*) – žiadosť, aby potvrdzujúca strana odpovedala priamo audítorovi a uviedla, či súhlasí alebo nesúhlasí s informáciami uvedenými v žiadosti, alebo aby poskytla požadované informácie,
  - c) žiadosť o záporné potvrdenie (*Negative confirmation request*) – požiadavka, aby potvrdzujúca strana odpovedala priamo audítorovi iba vtedy, ak nesúhlasí s informáciou uvedenou v žiadosti,
  - d) nereagovanie (*Non-response*) – prípad, keď potvrdzujúca strana na žiadosť o pozitívne potvrdenie neposkytne odpoveď alebo úplnú odpoveď, alebo keď sa žiadosť o potvrdenie vráti ako nedoručená,
  - e) výnimka (*Exception*) – odpoveď naznačujúca rozdiel medzi informáciami, ktoré sa majú potvrdiť alebo ktoré sú obsiahnuté v záznamoch účtovnej jednotky, a informáciami, ktoré poskytla potvrdzujúca strana.

#### Požiadavky

##### Postupy externého potvrdzovania

7. Keď audítor používa postupy externého potvrdzovania, musí mať pod kontrolou žiadosti o externé potvrdenia, čo zahŕňa:
  - a) rozhodnutie, ktoré informácie treba potvrdiť alebo požadovať, (pozri: odsek A1)

<sup>9</sup> ISA 330, odsek A53.

<sup>10</sup> ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“, odsek A37.

<sup>11</sup> ISA 500, odseky A8 a A9.

- b) výber vhodnej potvrdzujúcej osoby, (pozri: odsek A2)
- c) vypracovanie žiadostí o potvrdenie vrátane overenia toho, či je na žiadosti uvedená správna adresa a či žiadosť obsahuje informácie potrebné na zaslanie odpovede priamo audítorovi, (pozri: odseky A3 – A6)
- d) zaslanie žiadostí potvrdzujúcej strane vrátane ďalšieho zaslania žiadostí, keď to je vhodné. (pozri: odsek A7)

### **Odmietnutie manažmentu povoliť audítorovi zaslať žiadosť o potvrdenie**

8. Ak manažment odmietne povoliť audítorovi zaslať žiadosť o potvrdenie, audítor:
  - a) zistí dôvody, pre ktoré manažment túto požiadavku zamietol a získa audítorské dôkazy o právoplatnosti a primeranosti týchto dôvodov, (pozri: odsek A8)
  - b) vyhodnotí dôsledky odmietnutia zo strany manažmentu na jeho posúdenie relevantných rizík významných nesprávností vrátane rizika podvodu a na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ostatných audítorských postupov, (pozri: odsek A9)
  - c) vykoná alternatívne audítorské postupy navrhnuté s cieľom získať relevantné audítorské dôkazy. (pozri: odsek A10)
9. Keď audítor dospeje k záveru, že rozhodnutie manažmentu nepovoliť audítorovi zaslať žiadosť o potvrdenie je neopodstatnené, alebo keď audítor nedokáže z alternatívnych audítorských postupov získať relevantné a spoľahlivé audítorské dôkazy, audítor je podľa ISA 260 (revidované znenie) povinný informovať osoby poverené spravovaním<sup>12</sup>. Audítor v súlade s ISA 705 (revidované znenie) určí dôsledky na audit a na názor audítora<sup>13</sup>.

### **Výsledky postupov externého potvrdzovania**

#### *Spôľahlivosť odpovedí na žiadosti o potvrdenie*

10. Keď audítor zistí faktory spochybňujúce spoľahlivosť odpovede na žiadosť o potvrdenie, je povinný získať ďalšie audítorské dôkazy, aby tieto pochybnosti vyriešil. (pozri: odseky A11 – A16)
11. Keď audítor zistí, že odpoveď na žiadosť o potvrdenie nie je spoľahlivá, vyhodnotí dôsledky na posúdenie relevantných rizík významných nesprávností vrátane rizika podvodu a na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších súvisiacich audítorských postupov. (pozri: odsek A17)

#### *Nereagovanie*

12. V prípade každého nereagovania audítor vykoná alternatívne audítorské postupy s cieľom získať relevantné a spoľahlivé audítorské dôkazy. (pozri: odsek A18 a A19)

#### *Keď je na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov potrebná odpoveď na žiadosť o kladné potvrdenie*

13. Keď audítor určil, že na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov je potrebná odpoveď na žiadosť o kladné potvrdenie, alternatívne audítorské postupy neposkytnú audítorské dôkazy, ktoré audítor požaduje. Keď audítor takéto potvrdenie nezíska, v súlade s ISA 705 (revidované znenie) určí, aké má táto skutočnosť dôsledky na audit a na názor audítora. (pozri: odsek A20)

#### *Výnimky*

<sup>12</sup> ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 16.

<sup>13</sup> ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“.

14. Audítor preskúma výnimky s cieľom zistiť, či naznačujú alebo nenaznačujú nesprávnosti. (pozri: odseky A21 a A22)

### **Záporné potvrdenia**

15. Záporné potvrdenia poskytujú menej presvedčivé audítorské dôkazy než kladné potvrdenia. Audítor teda nemôže používať žiadosti o záporné potvrdenie ako jediný substantívny audítorský postup na riešenie posúdeného rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, iba ak by platili všetky ďalej uvedené skutočnosti: (pozri: odsek A23)
- a) audítor posúdil riziko významnej nesprávnosti ako nízke a získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o účinnom fungovaní kontrol relevantných pre dané tvrdenie,
  - b) populácia položiek, ktoré sú predmetom postupov záporného potvrdzovania, obsahuje veľký počet malých, homogénnych zostatkov účtov, transakcií alebo podmienok,
  - c) predpokladá sa veľmi nízky podiel výnimiek a
  - d) audítorovi nie sú známe okolnosti alebo podmienky, ktoré by mohli spôsobiť, že adresáti žiadostí o záporné potvrdenie by mohli takéto žiadosti ignorovať.

### **Vyhodnotenie získaných dôkazov**

16. Audítor vyhodnotí, či výsledky postupov externého potvrdzovania poskytujú relevantné a spoľahlivé audítorské dôkazy, alebo či sú potrebné ďalšie audítorské dôkazy. (pozri: odseky A24 a A25)

\*\*\*

### **Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**

#### **Postupy externého potvrdzovania**

*Určenie informácií, ktoré treba potvrdiť alebo požadovať* [pozri: odsek 7 písm. a)]

- A1. Postupy externého potvrdzovania sa často vykonávajú s cieľom potvrdiť alebo vyžiadať si informácie o zostatkoch účtov a ich prvkoch. Môžu sa používať aj na potvrdenie podmienok dohôd, zmlúv alebo transakcií medzi účtovnou jednotkou a inými osobami, alebo na potvrdenie neexistencie určitých podmienok, napríklad „vedľajšej dohody“.

*Výber vhodnej potvrdzujúcej osoby* [pozri: odsek 7 písm. b)]

- A2. Odpovede na žiadosť o potvrdenie poskytujú relevantnejšie a spoľahlivejšie audítorské dôkazy, keď sa žiadosti o potvrdenie zašlú potvrdzujúcej osobe, o ktorej je audítor presvedčený, že je dobre informovaná vzhľadom na informácie, ktoré sa majú potvrdiť. Napríklad, pracovník finančnej inštitúcie, ktorý je dobre informovaný o transakciách alebo dohodách, pre ktoré sa požaduje potvrdenie, bude zrejme najvhodnejšou osobou vo finančnej inštitúcii, od ktorej treba potvrdenie žiadať.

*Podoba žiadosti o potvrdenie* [pozri: odsek 7 písm. c)]

- A3. Podoba žiadosti o potvrdenie môže priamo ovplyvniť počet odpovedí, ako aj spoľahlivosť a charakter audítorských dôkazov získaných z odpovedí.
- A4. Pri vypracúvaní podoby žiadostí o potvrdenie treba brať do úvahy napríklad tieto faktory:
- tvrdenia, ktorých sa potvrdenia týkajú,

- identifikované špecifické riziká významných nesprávností vrátane rizík podvodu,
- formálnu úpravu a prezentáciu žiadosti o potvrdenie,
- predchádzajúce skúsenosti z auditu alebo podobných zákaziek,
- spôsob komunikácie (napríklad v papierovej alebo elektronickej forme, alebo na inom nosiči),
- súhlas alebo výzva manažmentu adresované potvrdzujúcim osobám, aby audítorovi odpovedali. Potvrdzujúce osoby možno budú ochotné odpovedať len na žiadosť o potvrdenie, ktorá obsahuje súhlas manažmentu,
- schopnosť určenej potvrdzujúcej osoby potvrdiť alebo poskytnúť požadovanú informáciu (napríklad konkrétna fakturovaná suma verzus celkový zostatok).

A5. Žiadosť o kladné externé potvrdenie od potvrdzujúcej osoby požaduje, aby audítorovi odpovedala v každom prípade, buď uvedením súhlasu potvrdzujúcej osoby s uvedenou informáciou, alebo žiadosťou, aby potvrdzujúca osoba poskytla informácie. Zvyčajne sa predpokladá, že odpoveď na žiadosť o kladné potvrdenie poskytne spoľahlivé audítorské dôkazy. Existuje však riziko, že potvrdzujúca osoba na žiadosť o potvrdenie odpovie bez toho, aby si overila správnosť informácie. Audítor môže toto riziko znížiť tým, že použije žiadosti o kladné potvrdenie, v ktorých nie je uvedená suma (ani iné informácie), a požiada potvrdzujúcu osobu, aby doplnila sumu alebo poskytla iné informácie. Na druhej strane, používanie týchto *prázdnych* žiadostí o potvrdenie môže viesť k menšiemu počtu odpovedí, lebo od potvrdzujúcej osoby sa vyžaduje zvýšené úsilie.

A6. Zistenie, či sú žiadosti správne adresované, zahŕňa otestovanie správnosti niektorých alebo všetkých adries na žiadostiach o potvrdenie pred ich odoslaním.

*Ďalšie zaslanie žiadostí o potvrdenie [pozri: odsek 7 písm. d)]*

A7. Audítor môže zaslať dodatočnú žiadosť o potvrdenie, keď v primeranej lehote nedostal odpoveď na predchádzajúcu žiadosť. Napríklad, audítor môže po opätovnom preverení správnosti pôvodnej adresy poslať dodatočnú alebo ďalšiu žiadosť.

### **Odmietnutie manažmentu povoliť audítorovi zaslať žiadosť o potvrdenie**

*Opodstatnenosť odmietnutia zo strany manažmentu [pozri: odsek 8 písm. a)]*

A8. Keď manažment odmietne dovoliť audítorovi zaslať žiadosť o potvrdenie, ide o obmedzenie audítorských dôkazov, ktoré chce audítor získať. Audítor je preto povinný získať informácie o dôvodoch takéhoto obmedzenia. Bežne predkladaným dôvodom býva existencia súdneho sporu alebo prebiehajúce rokovania s určenou potvrdzujúcou stranou, ktorých výsledok môže ovplyvniť v nevhodnom čase doručená žiadosť o potvrdenie. Od audítora sa vyžaduje, aby získal audítorské dôkazy o platnosti a opodstatnenosti dôvodov vzhľadom na riziko, že manažment sa môže pokúšať odoprieť audítorovi prístup k audítorským dôkazom, ktoré by mohli odhaliť podvod alebo chybu.

*Dôsledky na posúdené riziká významných nesprávností [pozri: odsek 8 písm. b)]*

A9. Na základe vyhodnotenia podľa odseku 8 písm. b) môže audítor dospieť k názoru, že by bolo v súlade s ISA 315 (revidované znenie) vhodné prehodnotiť posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a upraviť plánované audítorské postupy<sup>14</sup>. Napríklad, keď je žiadosť manažmentu o nevykonanie

<sup>14</sup> ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odsek 31.

potvrdzovania neopodstatnená, môže naznačovať faktor rizika podvodu, ktorý treba vyhodnotiť v súlade s ISA 240<sup>15</sup>.

*Alternatívne audítorské postupy* [pozri: odsek 8 písm. c)]

A10. Vykonané alternatívne audítorské postupy môžu byť podobné ako postupy vhodné v prípade nereagovania, ktoré sú uvedené v odsekoch A18 až A19 tohto ISA. V takýchto postupoch by tiež zohľadňovali výsledky audítora vyhodnotenia podľa odseku 8 písm. b) tohto ISA.

### **Výsledky postupov externého potvrdzovania**

*Spôľahlivosť odpovedí na žiadosti o potvrdenie* (pozri: odsek 10)

A11. ISA 500 naznačuje, že aj keď sa audítorské dôkazy získajú z externých zdrojov mimo účtovnej jednotky, môžu existovať okolnosti, ktoré ovplyvnia ich spoľahlivosť<sup>16</sup>. Všetky odpovede sú spojené s určitým rizikom zadržania zásielky, zmeny alebo podvodu. Takéto riziko existuje bez ohľadu na to, či sa odpoveď získa v papierovej alebo elektrickej forme, prípadne na inom nosiči. K faktorom, ktoré by mohli naznačovať pochybnosti o spoľahlivosti odpovede, patrí, že:

- audítor ju dostal nepriamo, alebo
- sa zdá, že nebola zaslaná pôvodne určenou potvrdzujúcou osobou.

A12. Odpovede doručené elektronicke, napríklad faxom alebo elektronicke poštou, sú spojené s rizikami spoľahlivosti, lebo môže byť ťažké získať dôkaz o pôvode a oprávnenosti respondenta a odhalenie zmien môže byť problematické. Tieto riziká sa dajú znížiť procesom, ktorý použije audítor a respondent a ktorým sa vytvorí bezpečné prostredie pre elektronicke doručované odpovede. Keď sa audítor presvedčí, že takýto proces je bezpečný a pod náležitou kontrolou, zvýši sa spoľahlivosť súvisiacich odpovedí. Súčasťou procesu elektronickeho potvrdzovania môžu byť rôzne techniky overovania identity odosielateľa informácie v elektronickej forme, napríklad zakódovaním, elektronickeými digitálnymi podpismi a postupmi na verifikáciu dôveryhodnosti webovej lokality.

A13. Keď potvrdzujúca osoba na koordináciu a poskytovanie odpovedí na žiadosti o potvrdenie používa tretiu osobu, audítor môže vykonať postupy zamerané na riziko, že:

- a) odpoveď nemusí byť zo správneho zdroja,
- b) respondent nemusí byť oprávnený odpovedať a
- c) mohlo dôjsť k narušeniu integrity pri prenose.

A14. ISA 500 od audítora vyžaduje, aby určil, či má modifikovať alebo pridať postupy na odstránenie pochybností o spoľahlivosti informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy<sup>17</sup>. Audítor sa môže rozhodnúť overiť zdroj a obsah odpovede na žiadosť o potvrdenie tým, že sa skontaktuje s potvrdzujúcou osobou. Napríklad, keď potvrdzujúca osoba zašle odpoveď elektronicke poštou, audítor jej môže zatelefonovať, aby zistil, či naozaj poslala odpoveď. Keď sa odpoveď audítorovi vrátila nepriamo (napríklad, lebo potvrdzujúca osoba uviedla omylom adresu účtovnej jednotky namiesto adresy audítora), audítor môže požadovať, aby potvrdzujúca osoba písomne odpovedala priamo jemu.

A15. Ústna odpoveď na žiadosť o potvrdenie sama osebe nespĺňa definíciu externého potvrdenia, lebo nie je písomnou odpoveďou zaslanou priamo audítorovi. Po získaní ústnej odpovede na žiadosť o potvrdenie však audítor môže v závislosti

<sup>15</sup> ISA 240, odsek 24.

<sup>16</sup> ISA 500, odsek A31.

<sup>17</sup> ISA 500, odsek 11.

od okolností požadovať, aby potvrdzujúca osoba písomne odpovedala priamo auditorovi. Keď takúto odpoveď nedostane, podľa odseku 12 musí auditor získať iné audítorské dôkazy na podporu informácií z ústnej odpovede.

A16. Odpoveď na žiadosť o potvrdenie môže obsahovať reštriktívne vyjadrenia týkajúce sa jej použitia. Takéto obmedzenia nemusia nevyhnutne znižovať spoľahlivosť odpovede ako audítorského dôkazu.

*Nespoľahlivé odpovede* (pozri: odsek 11)

A17. Keď auditor dospeje k názoru, že odpoveď je nespoľahlivá, možno bude musieť v súlade s ISA 315 (revidované znenie) zrevidovať posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a príslušne upraviť plánované audítorské postupy<sup>18</sup>. Napríklad, nespoľahlivá odpoveď môže naznačovať faktor rizika podvodu, ktorý si vyžaduje vyhodnotenie v súlade s ISA 240<sup>19</sup>.

*Nereagovanie* (pozri: odsek 12)

A18. Alternatívnymi audítorskými postupmi, ktoré môže auditor vykonať, sú napríklad:

- pre zostatky účtov pohľadávok – preskúmanie konkrétnych hotovostných inkás, dokumentácie o vyskladnení a predaja okolo konca účtového obdobia,
- pre zostatky účtov záväzkov – preskúmanie následných hotovostných úhrad alebo korešpondencie od tretích osôb a iných záznamov, napríklad príjemky tovaru.

A19. Charakter a rozsah alternatívnych audítorských postupov sú ovplyvnené príslušným účtom a tvrdením. Nereagovanie na žiadosť o potvrdenie môže naznačovať predtým neidentifikované riziko významnej nesprávnosti. Za takýchto okolností možno bude auditor musieť v súlade s ISA 315 (revidované znenie) zrevidovať posúdené riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení a upraviť plánované audítorské postupy<sup>20</sup>. Napríklad, menší počet odpovedí na žiadosti o potvrdenie, než sa predpokladalo, alebo väčší počet odpovedí, než sa predpokladalo, môže naznačovať v minulosti neidentifikovaný faktor rizika podvodu, ktorý treba vyhodnotiť v súlade s ISA 240<sup>21</sup>.

*Keď je na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov potrebná odpoveď na žiadosť o kladné potvrdenie* (pozri: odsek 13)

A20. Za určitých okolností môže auditor identifikovať posúdené riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, pre ktoré je na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov potrebná žiadosť o kladné potvrdenie. Takéto okolnosti môžu predstavovať prípady, keď:

- dostupné informácie na potvrdenie tvrdenia (tvrdení) manažmentu je k dispozícii iba mimo účtovnej jednotky,
- špecifické faktory rizika podvodu, napríklad rizika, že manažment obchádza kontroly, prípadne rizika tajnej dohody, na ktorej sa môžu podieľať zamestnanci a/alebo manažment, auditorovi bránia v tom, aby sa spoľahal na dôkazy získané od účtovnej jednotky.

*Výnimky* (pozri: odsek 14)

A21. Výnimky uvedené v odpovediach na žiadosti o potvrdenie môžu naznačovať nesprávnosti alebo prípadné nesprávnosti vo finančných výkazoch. Keď sa zistí nesprávnosť, ISA 240 vyžaduje, aby auditor posúdil, či je táto nesprávnosť

<sup>18</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 31.

<sup>19</sup> ISA 240, odsek 24.

<sup>20</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 31.

<sup>21</sup> ISA 240, odsek 24.



náznakom podvodu<sup>22</sup>. Výnimky môžu pomôcť posúdiť kvalitu odpovedí od podobných potvrdzujúcich osôb alebo pre podobné účty. Výnimky môžu naznačovať aj nedostatok či nedostatky v internej kontrole účtovnej jednotky zameranej na finančné výkazníctvo.

- A22. Niektoré výnimky nepredstavujú nesprávnosti. Audítor môže napríklad dospieť k záveru, že príčinou rozdielov odpovedí na žiadosti o potvrdenie je časové hľadisko, rozdielne ocenenie alebo vecné chyby v postupoch externého potvrdzovania.

#### **Záporné potvrdenia (pozri: odsek 15)**

- A23. Skutočnosť, že audítor nedostane odpoveď na žiadosť o negatívne potvrdenie explicitne nenaznačuje, že zamýšľaná potvrdzujúca osoba žiadosť o potvrdenie dostala, ani potvrdenie správnosti informácie uvedenej v žiadosti. Takže skutočnosť, že potvrdzujúca osoba neodpovie na žiadosť o záporné potvrdenie, poskytuje oveľa menej presvedčivý audítorský dôkaz, než odpoveď na žiadosť o kladné potvrdenie. Môže byť tiež oveľa pravdepodobnejšie, že potvrdzujúce osoby odpovedia, aby prejavili nesúhlas so žiadosťou o potvrdenie, keď informácie v žiadosti nie sú v ich prospech, a pravdepodobnosť odpovede bude v ostatných prípadoch nižšia. Napríklad, vlastníci bankových vkladových účtov s väčšou pravdepodobnosťou odpovedia, keď sa domnievajú, že zostatok na ich účte je v žiadosti o potvrdenie podhodnotený, bude však menej pravdepodobné, že odpovedia, keď sa budú domnievať, že zostatok je nadhodnotený. Znamená to, že zaslanie žiadosti o záporné potvrdenie vlastníkom bankových vkladových účtov môže byť užitočný postup na zváženie, či takéto zostatky môžu byť podhodnotené, pravdepodobne však nebude účinný, keď sa audítor snaží získať dôkazy o nadhodnotení.

#### **Vyhodnotenie získaných dôkazov (pozri: odsek 16)**

- A24. Pri posudzovaní výsledkov jednotlivých žiadostí o externé potvrdenie môže audítor výsledky zaradiť do týchto kategórií:
- a) odpoveď od vhodnej potvrdzujúcej osoby naznačujúca súlad s informáciami uvedenými v žiadosti o potvrdenie, prípadne poskytujúca požadované informácie bez výnimky,
  - b) odpoveď považovaná za nespoľahlivú,
  - c) nereagovanie, alebo
  - d) odpoveď indikujúca výnimku.
- A25. Vyhodnotenie audítora zohľadňujúce iné audítorské postupy, ktoré audítor mohol vykonať, môže audítorovi pomôcť dospieť k záveru, či získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, alebo či sú potrebné ďalšie audítorské dôkazy, ako to požaduje ISA 330<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> ISA 240, odsek 35.

<sup>23</sup> ISA 330, odseky 26 až 27.