

Załącznik nr 1.17 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 505**  
**w brzmieniu**  
**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 505**

**POTWIERDZENIA ZEWNĘTRZNE**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 505**  
**POTWIERDZENIA ZEWNĘTRZNE**

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych  
za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB .....	1
Procedury potwierdzeń zewnętrznych służące uzyskaniu dowodów badania .....	2-3
Data wejścia w życie .....	4
<b>Cel</b> .....	5
<b>Definicje</b> .....	6
<b>Wymogi</b>	
Procedury potwierdzeń zewnętrznych .....	7
Odmowa wyrażenia przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne .....	8-9
Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych .....	10
Potwierdzenia milczące .....	11
Ocena uzyskanych dowodów.....	12
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Procedury potwierdzeń zewnętrznych .....	A1-A7
Odmowa wyrażenia przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne .....	A8-A10
Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych .....	A11-A22
Potwierdzenia milczące .....	A23
Ocena uzyskanych dowodów.....	A24-25

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 505 „Potwierdzenia zewnętrzne” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy stosowania przez biegłego rewidenta procedur potwierdzeń zewnętrznych, w celu uzyskania dowodów badania zgodnie z wymogami MSB 330<sup>1</sup> i MSB 500<sup>2</sup>. Nie odnosi się on do zapytań odnoszących się do sporów prawnych i roszczeń, których dotyczy MSB 501<sup>3</sup>.

### Procedury potwierdzeń zewnętrznych służące uzyskaniu dowodów badania

2. MSB 500 wskazuje, że na wiarygodność dowodów badania wpływa ich źródło oraz rodzaj i indywidualne okoliczności w jakich zostały uzyskane<sup>4</sup>. Niniejszy MSB zawiera także następujące uogólnienia mające zastosowanie do dowodów badania<sup>5</sup>:
  - dowody badania są bardziej wiarygodne, gdy są uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki,
  - dowody badania uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio lub w drodze wnioskania,
  - dowody badania są bardziej wiarygodne, jeżeli istnieją w udokumentowanej formie, czy to papierowej czy elektronicznej, czy innej.

W związku z tym, w zależności od okoliczności badania, dowody badania w formie potwierdzeń zewnętrznych uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta od stron potwierdzających mogą być bardziej wiarygodne niż dowody wytworzone wewnętrznie przez jednostkę. Intencją niniejszego MSB jest umożliwienie biegłemu rewidentowi zaprojektowania i przeprowadzenia procedur potwierdzeń zewnętrznych w celu uzyskania stosownych i wiarygodnych dowodów badania.

3. Inne MSB uznają znaczenie potwierdzeń zewnętrznych jako dowodów badania, na przykład:
  - MSB 330 omawia obowiązek zaprojektowania i wdrożenia przez biegłego rewidenta ogólnych reakcji w celu zaadresowania oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte i stanowią reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń<sup>6</sup>. Dodatkowo, MSB 330 wymaga, aby, niezależnie od oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia. Od biegłego rewidenta wymaga się również, aby rozważył, czy procedury potwierdzeń zewnętrznych będą wykonane jako procedury badania wiarygodności<sup>7</sup>,
  - MSB 330 wymaga, aby biegły rewident uzyskał tym bardziej przekonujące dowody

---

<sup>1</sup> MSB 330 „*Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*”.

<sup>2</sup> MSB 500 „*Dowody badania*”.

<sup>3</sup> MSB 501 „*Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji*”.

<sup>4</sup> MSB 500, paragraf A5.

<sup>5</sup> MSB 500, paragraf A31.

<sup>6</sup> MSB 330, paragrafy 5-6.

<sup>7</sup> MSB 330, paragrafy 18-19.

badania, im wyżej oszacowane jest przez niego ryzyko<sup>8</sup>. Aby to osiągnąć, biegły rewident może albo zwiększyć liczbę dowodów albo uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, bądź jedno i drugie. Na przykład, biegły rewident może położyć większy nacisk na uzyskanie dowodów bezpośrednio od stron trzecich lub uzyskanie dowodów potwierdzających z kilku niezależnych źródeł. MSB 330 wskazuje także, że procedury potwierdzeń zewnętrznych mogą pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu dowodów badania o wysokim poziomie wiarygodności, której biegły rewident wymaga, aby zareagować na znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia, które są spowodowane oszustwem lub błędem<sup>9</sup>.

- MSB 240 wskazuje, że biegły rewident może zaprojektować prośby o potwierdzenia, aby uzyskać dodatkowe informacje potwierdzające w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem<sup>10</sup>.
- MSB 500 wskazuje, że informacje potwierdzające uzyskane ze źródeł niezależnych od jednostki, takie jak potwierdzenia zewnętrzne, mogą zwiększyć pewność, jaką biegły rewident uzyskuje z dowodów występujących w dokumentacji księgowej lub oświadczeń składanych przez kierownictwo<sup>11</sup>.

#### **Data wejścia w życie**

4. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

#### **Cel**

5. Celem biegłego rewidenta, podczas stosowania procedur potwierdzeń zewnętrznych, jest zaprojektowanie i przeprowadzenie takich procedur w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania.

#### **Definicje**

6. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
  - (a) Potwierdzenie zewnętrzne – dowód badania uzyskany jako bezpośrednia pisemna odpowiedź strony trzeciej (strony potwierdzającej) do biegłego rewidenta w formie papierowej, elektronicznej lub innej.
  - (b) Prośba o potwierdzenie – prośba, aby strona potwierdzająca odpowiedziała bezpośrednio biegłemu rewidentowi, wskazując, czy strona potwierdzająca zgadza się, czy też nie zgadza się z informacjami zawartymi w prośbie lub aby dostarczyła informacje wskazane w prośbie.
  - (c) Prośba o milczące potwierdzenie – prośba, aby strona potwierdzająca odpowiedziała bezpośrednio biegłemu rewidentowi tylko wtedy, gdy strona potwierdzająca nie zgadza się z informacjami zawartymi w prośbie.
  - (d) Brak odpowiedzi – niezdolność strony potwierdzającej do udzielenia odpowiedzi lub pełnej odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie lub zwrot niedoręczonej prośby

---

<sup>8</sup> MSB 330, paragraf 7(b).

<sup>9</sup> MSB 330, paragraf A53.

<sup>10</sup> MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, paragraf A37.

<sup>11</sup> MSB 500, paragrafy A8-A9.

o potwierdzenie.

- (e) Wyjątek – odpowiedź, która wskazuje na różnicę pomiędzy informacjami, o potwierdzenie których poproszono lub zawartymi w dokumentacji jednostki, a informacjami dostarczonymi przez stronę potwierdzającą.

## Wymogi

### Procedury potwierdzeń zewnętrznych

- 7. Stosując procedury potwierdzeń zewnętrznych, biegły rewident sprawuje\* kontrolę nad prośbami o potwierdzenia zewnętrzne, uwzględniając:
  - (a) określenie informacji, które mają być potwierdzone lub uzyskane, (zob. par. A1)
  - (b) wybór odpowiedniej strony potwierdzającej, (zob. par. A2)
  - (c) zaprojektowanie próśb o potwierdzenie, obejmujące ustalenie czy prośby są odpowiednio zaadresowane i zawierają informację zwrotną dla odpowiedzi, które mają zostać przesyłane bezpośrednio do biegłego rewidenta, oraz (zob. par. A3-A6)
  - (d) wysyłanie próśb, w tym ponownych próśb, gdy ma to zastosowanie, do strony potwierdzającej. (Zob. par. A7)

### Odmowa wyrażenia przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne

- 8. Jeżeli kierownik jednostki odmawia wyrażenia biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie, wówczas biegły rewident:
  - (a) zwraca się do kierownika jednostki z zapytaniem jakie są powody odmowy oraz poszukuje dowodów badania co do ich zasadności i racjonalności, (zob. par. A8)
  - (b) ocenia wpływ odmowy kierownika jednostki na oszacowanie przez biegłego rewidenta znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania, oraz (zob. par. A9)
  - (c) przeprowadza alternatywne procedury badania zaprojektowane w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania. (Zob. par. A10)
- 9. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że odmowa wyrażenia przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne jest nieracjonalna lub że biegły rewident nie jest w stanie uzyskać odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania z alternatywnych procedur badania, biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z MSB 260 (zmienionym)<sup>12</sup>. Biegły rewident określa również skutki dla badania i opinii biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym)<sup>13</sup>.

---

\* *Uw. tłum.* - Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

<sup>12</sup> MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 16.

<sup>13</sup> MSB 705 (zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

## **Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych**

### *Wiarygodność odpowiedzi na prośby o potwierdzenie*

10. Jeżeli biegły rewident identyfikuje czynniki, które wzbudzają wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, biegły rewident uzyskuje dalsze dowody badania, aby rozwiązać te wątpliwości. (Zob. par. A11-A16)
11. Jeżeli biegły rewident ustala, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, wówczas ocenia wpływ tego faktu na oszacowanie znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, włączając ryzyko oszustwa, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania. (Zob. par. A17)

### *Brak odpowiedzi*

12. W przypadku braku odpowiedzi, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania. (Zob. par. A18-A19)

### *Gdy odpowiedź na prośbę o potwierdzenie jest niezbędna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania*

13. Jeżeli biegły rewident ustala, że w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, niezbędne jest uzyskanie odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, alternatywne procedury badania nie zapewnią dowodów badania wymaganych przez biegłego rewidenta. Jeżeli biegły rewident nie uzyskuje takiego potwierdzenia, biegły rewident określa skutki tego faktu dla badania i opinii biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A20)

### *Wyjątki*

14. Biegły rewident rozpatruje wyjątki, aby określić, czy wskazują one na zniekształcenia, czy też nie. (Zob. par. A21-A22)

## **Potwierdzenia milczące**

15. Potwierdzenia milczące dostarczają mniej przekonujących dowodów badania niż potwierdzenia pozytywne. W związku z tym, biegły rewident nie wykorzystuje próśb o milczące potwierdzenia jako jedynych procedur badania wiarygodności w reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, chyba że występują wszystkie z poniższych okoliczności: (zob. par. A23)
  - (a) biegły rewident oszacował ryzyko istotnego zniekształcenia jako niskie i uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli mających znaczenie dla stwierdzenia,
  - (b) populacja pozycji objętych procedurami milczącego potwierdzenia obejmuje dużą liczbę małych, jednorodnych sald kont, transakcji lub warunków,
  - (c) oczekuje się bardzo niskiego współczynnika wyjątków, oraz
  - (d) biegły rewident nie ma wiedzy o okolicznościach lub warunkach, które mogłyby sprawić, że adresaci próśb o milczące potwierdzenie zlekceważyliby je.

## Ocena uzyskanych dowodów

16. Biegły rewident ocenia czy wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych dostarczają odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania lub czy konieczne są dalsze dowody badania. (Zob. par. A24-A25)

\* \* \*

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

### Procedury potwierdzeń zewnętrznych

*Określanie informacji, które mają być potwierdzone lub uzyskane (Zob. par. 7(a))*

- A1. Procedury potwierdzeń zewnętrznych są często wykonywane w celu potwierdzenia lub uzyskania informacji na temat sald kont i ich elementów. Mogą być one także wykorzystane do potwierdzenia warunków porozumień, kontraktów lub transakcji pomiędzy jednostką i innymi stronami lub do potwierdzenia braku pewnych warunków, takich jak „umowy dodatkowe”.

*Wybieranie odpowiedniej strony potwierdzającej (Zob. par. 7(b))*

- A2. Odpowiedzi na prośby o potwierdzenie dostarczają bardziej odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania, gdy prośby o potwierdzenie są wysyłane do strony potwierdzającej, co do której biegły rewident jest przekonany, iż posiada ona wiedzę na temat informacji, które mają być potwierdzone. Na przykład pracownik instytucji finansowej kompetentny w zakresie transakcji lub umów w odniesieniu do których uzyskane ma być potwierdzenie może być najbardziej odpowiednią osobą, do której należy zwrócić się z prośbą o potwierdzenie.

*Projektowanie próśb o potwierdzenie (Zob. par. 7(c))*

- A3. Projekt prośby o potwierdzenie może bezpośrednio wpływać na wskaźnik udzielonych odpowiedzi oraz wiarygodność i rodzaj dowodów badania uzyskanych z odpowiedzi.
- A4. Czynniki do rozważenia podczas projektowania próśb o potwierdzenie obejmują:
- stwierdzenia, których dotyczą potwierdzenia,
  - specyficzne zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa,
  - układ i sposób przedstawienia prośby o potwierdzenie,
  - poprzednie doświadczenie w badaniu lub z podobnymi zleceniami,
  - sposób komunikacji (na przykład w formie papierowej, elektronicznie lub innej),
  - autoryzację przez kierownika jednostki lub zachęcanie potwierdzających stron do udzielenia odpowiedzi biegłemu rewidentowi; strony potwierdzające mogą być skłonne udzielić odpowiedzi tylko na prośbę o potwierdzenie zawierającą autoryzację kierownika jednostki,
  - zdolność zamierzonej strony potwierdzającej do potwierdzenia lub dostarczenia wymaganych informacji (np. pojedynczej kwoty faktury w porównaniu do łącznego salda).
- A5. Prośba o potwierdzenie zewnętrzne zawiera prośbę do strony potwierdzającej o udzielenie w każdym przypadku biegłemu rewidentowi odpowiedzi, czy to poprzez potwierdzenie przez

stronę potwierdzającą zgodności przedstawionych jej informacji, czy też poprzez dostarczenie informacji. Generalnie oczekuje się, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie dostarcza wiarygodnych dowodów badania. Istnieje jednak ryzyko, że strona potwierdzająca może odpowiedzieć na prośbę o potwierdzenie nie weryfikując, czy informacja jest poprawna. Biegły rewident może obniżyć to ryzyko, wykorzystując prośby o potwierdzenie nie wskazujące kwot (lub innych informacji), a tym samym zwrócić się do strony potwierdzającej o wypełnienie kwoty lub dostarczenie innych informacji. Z drugiej strony, wykorzystanie tego rodzaju niezawierających danych próśb o potwierdzenie może skutkować obniżeniem wskaźnika udzielonych odpowiedzi, ponieważ od strony potwierdzającej wymagany jest większy nakład pracy.

- A6. Ustalenie poprawności zaadresowania próśb obejmuje sprawdzenie ważności niektórych lub wszystkich adresów na prośbach o potwierdzenie, zanim zostaną one wysłane.

*Ponowna prośba o potwierdzenie (Zob. par. 7(d))*

- A7. Biegły rewident może wysłać dodatkową prośbę o potwierdzenie, gdy odpowiedź na poprzednią prośbę nie została uzyskana w rozsądnym czasie. Na przykład, biegły rewident, po ponownej weryfikacji poprawności pierwotnego adresu, może wysłać dodatkową lub ponowną prośbę o potwierdzenie.

### **Odmowa wyrażenia przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie próśby o potwierdzenie zewnętrzne**

*Racjonalność odmowy kierownika jednostki (Zob. par. 8(a))*

- A8. Odmowa wyrażenia biegłemu rewidentowi przez kierownika jednostki zgody na wysłanie próśby o potwierdzenie zewnętrzne stanowi ograniczenie dowodów badania, które biegły rewident chce uzyskać. Dlatego wymaga się, aby biegły rewident zwrócił się zapytaniem, o przyczyny ograniczenia. Typową podnoszoną przyczyną jest istnienie sporu prawnego lub trwające negocjacje z zamierzoną stroną potwierdzającą, na których rozwiązanie może wpływać przekazana w niewłaściwym momencie prośba o potwierdzenie. Od biegłego rewidenta wymaga się poszukiwania dowodów badania co do zasadności i racjonalności powodów ograniczenia z powodu ryzyka, że kierownictwo może usiłować odmówić biegłemu rewidentowi dostępu do dowodów badania, które mogą ujawnić oszustwo lub błąd.

*Wpływ na oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 8 (b))*

- A9. Biegły rewident może stwierdzić z oceny, o której mowa w paragrafie 8(b), że odpowiednia byłaby weryfikacja oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i zmodyfikowanie zaplanowanych procedur badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)<sup>14</sup>. Na przykład, jeżeli prośba kierownika jednostki o niepotwierdzenie jest nieracjonalna, może to wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240<sup>15</sup>.

*Alternatywne procedury badania (Zob. par. 8(c))*

- A10. Alternatywne procedury badania mogą być podobne do procedur, które są odpowiednie w przypadku braku odpowiedzi przedstawionych w paragrafach A18-A19 niniejszego MSB. Takie procedury powinny również uwzględniać wyniki oceny biegłego rewidenta z paragrafu

<sup>14</sup> MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragraf 31.

<sup>15</sup> MSB 240, paragraf 24.

8(b) niniejszego MSB.

### Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych

*Wiarygodność odpowiedzi na prośby o potwierdzenie (Zob. par. 10)*

- A11. MSB 500 wskazuje, że nawet gdy dowody badania są uzyskiwane ze źródeł spoza jednostki, mogą istnieć okoliczności, które wpływają na ich wiarygodność<sup>16</sup>. Wszystkie odpowiedzi niosą ze sobą ryzyko przechwycenia, zmiany lub oszustwa. Takie ryzyko istnieje niezależnie od tego, czy odpowiedź jest uzyskana w formie papierowej, elektronicznej lub innej. Czynniki, które mogą wskazywać na wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi obejmują okoliczności, że:
- została ona otrzymana przez biegłego rewidenta pośrednio, lub
  - wydaje się nie pochodzić od pierwotnie zamierzonej strony potwierdzającej.
- A12. Odpowiedzi uzyskane elektronicznie, np. faksem lub w formie e-maila obejmują ryzyko dotyczące wiarygodności, ponieważ dowody pochodzenia i upoważnienia respondenta mogą być trudne do ustalenia, a poprawki mogą być trudne do wykrycia. Wykorzystany przez biegłego rewidenta i respondenta proces, który stwarza bezpieczne otoczenie dla odpowiedzi uzyskiwanych elektronicznie może łagodzić te ryzyka. Jeżeli biegły rewident upewnił się, że proces jest bezpieczny i właściwie kontrolowany, wiarygodność odnośnych odpowiedzi jest zwiększona. Proces potwierdzeń elektronicznych może obejmować różne techniki uwiarygodnienia tożsamości nadawcy informacji w formie elektronicznej, na przykład, szyfrowanie, stosowanie podpisu elektronicznego lub procedury weryfikacji autentyczności strony internetowej.
- A13. Jeżeli strona potwierdzająca wykorzystuje stronę trzecią w celu koordynowania i uzyskiwania odpowiedzi na prośby o potwierdzenie, biegły rewident może wykonać procedury przeciwdziałające ryzykom, że:
- (a) odpowiedź może nie pochodzić z odpowiedniego źródła,
  - (b) respondent może nie być uprawniony do udzielenia odpowiedzi, oraz
  - (c) integralność przekazu mogła zostać naruszona.
- A14. MSB 500 wymaga od biegłego rewidenta ustalenia czy należy zmodyfikować lub dodać procedury w celu rozwiania wątpliwości co do wiarygodności informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania<sup>17</sup>. Biegły rewident może zdecydować o weryfikacji źródła i treści odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie kontaktując się ze stroną potwierdzającą. Jeżeli, na przykład strona potwierdzająca odpowiada za pomocą emaila, biegły rewident może zadzwonić do strony potwierdzającej, aby ustalić, czy strona potwierdzająca w rzeczywistości wysłała odpowiedź. Jeżeli odpowiedź wróciła do biegłego rewidenta pośrednio (na przykład, ponieważ strona potwierdzająca niepoprawnie zaadresowała odpowiedź na jednostkę a nie na biegłego rewidenta), biegły rewident może poprosić stronę potwierdzającą o udzielenie pisemnej odpowiedzi bezpośrednio jemu.
- A15. Sama odpowiedź ustna udzielona na prośbę o potwierdzenie nie spełnia definicji potwierdzenia zewnętrznego, ponieważ nie jest bezpośrednią pisemną odpowiedzią udzieloną biegłemu rewidentowi. Jednakże, uzyskując ustną odpowiedź na prośbę o potwierdzenie,

---

<sup>16</sup> MSB 500, paragraf A31.

<sup>17</sup> MSB 500, paragraf 11.

biegły rewident może, zależnie od okoliczności, poprosić stronę potwierdzającą o udzielenie mu bezpośredniej odpowiedzi na piśmie. Jeżeli biegły rewident nie otrzyma takiej odpowiedzi, zgodnie z paragrafem 12, biegły rewident poszukuje dowodów badania potwierdzających informacje z ustnej odpowiedzi.

- A16. Odpowiedź na prośbę o potwierdzenie może zawierać ograniczenie dotyczące jej wykorzystania. Takie ograniczenia niekoniecznie pomniejszają wiarygodność odpowiedzi jako dowodu badania.

*Niewiarygodne odpowiedzi (Zob. par. 11)*

- A17. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że odpowiedź jest niewiarygodna, biegły rewident może uznać za potrzebne, aby zaktualizować oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżeń i zmodyfikować zaplanowane procedury badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)<sup>18</sup>. Na przykład, niewiarygodna odpowiedź może wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240<sup>19</sup>.

*Brak odpowiedzi (Zob. par. 12)*

- A18. Przykłady alternatywnych procedur badania, które biegły rewident może przeprowadzić, obejmują:

- dla sald należności – sprawdzenie określonych późniejszych wpływów środków pieniężnych, dokumentacji przewozowej i sprzedaży blisko końca okresu sprawozdawczego,
- dla sald zobowiązań – sprawdzenie późniejszych wydatków środków pieniężnych lub korespondencji ze stronami trzecimi oraz innych zapisów, takich jak potwierdzenia otrzymanych towarów.

- A19. Na rodzaj i zakres alternatywnych procedur badania wpływają konta lub stwierdzenia będące przedmiotem rozważań. Brak odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie może wskazywać na poprzednio niezidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich sytuacjach biegły rewident może stwierdzić, że potrzebna jest weryfikacja oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżeń i modyfikacja zaplanowanych procedur badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)<sup>20</sup>. Na przykład, mniej odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie niż oczekiwano, lub większa ilość odpowiedzi niż oczekiwano może wskazywać na wcześniej niezidentyfikowany czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240<sup>21</sup>.

*Gdy odpowiedź na prośbę o potwierdzenie jest wymagana do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (Zob. par. 13)*

- A20. W pewnych okolicznościach, biegły rewident może zidentyfikować oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżenia, dla którego odpowiedź na prośbę o potwierdzenie jest niezbędna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Takie okoliczności mogą obejmować przypadki, gdzie:

- informacje umożliwiające potwierdzenie stwierdzenia(ń) kierownictwa są jedynie

---

<sup>18</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

<sup>19</sup> MSB 240, paragraf 24.

<sup>20</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

<sup>21</sup> MSB 240, paragraf 24.

dostępne poza jednostką,

- specyficzne czynniki ryzyka oszustwa, takie jak ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo lub ryzyko zmywy, które mogą dotyczyć pracownika(ów) oraz/lub kierownictwa, uniemożliwiają biegłemu rewidentowi poleganie na dowodach od jednostki.

*Wyjątki (Zob. par. 14)*

- A21. Wyjątki zauważone w odpowiedziach na prośby o potwierdzenie mogą świadczyć o zniekształceniu lub potencjalnym zniekształceniu w sprawozdaniu finansowym. Gdy zniekształcenie jest zidentyfikowane, MSB 240 wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy takie zniekształcenie wskazuje na oszustwo<sup>22</sup>. Wyjątki mogą dostarczać wskazówek na temat jakości odpowiedzi uzyskiwanych od podobnych stron potwierdzających lub dla podobnych kont. Wyjątki mogą także wskazywać na słabość lub słabości w kontroli wewnętrznej jednostki nad procesem sprawozdawczości finansowej.
- A22. Niektóre wyjątki nie stanowią zniekształceń. Na przykład, biegły rewident może stwierdzić, że różnice w odpowiedziach na prośby o potwierdzenie mogą być spowodowane rozłożeniem w czasie, sposobem pomiaru lub błędami pisarskimi w procedurach potwierżeń zewnętrznych.

**Potwierdzenia milczące (Zob. par. 15)**

- A23. Brak odpowiedzi na prośbę o milczące potwierdzenie nie wskazuje wprost, że zamierzona strona potwierdzająca otrzymała prośbę o potwierdzenie lub dokonała weryfikacji poprawności informacji zawartych w prośbie. Dlatego, nieudzielenie odpowiedzi przez stronę potwierdzającą na prośbę o milczące potwierdzenie dostarcza znacznie mniej przekonujące dowody badania niż odpowiedź na prośbę o potwierdzenie. Strony potwierdzające mogą też z większym prawdopodobieństwem odpowiedzieć, kiedy nie zgadzają się z informacjami zawartymi w prośbie o potwierdzenie i z mniejszym prawdopodobieństwem odpowiedzieć w przeciwnym wypadku. Na przykład, posiadacze kont depozytów bankowych mogą z większym prawdopodobieństwem udzielić odpowiedzi, jeżeli sądzą, że saldo ich konta w prośbie o potwierdzenie jest zaniżone, ale z mniejszym prawdopodobieństwem mogą udzielić odpowiedzi, jeżeli sądzą, że saldo jest zawyżone. Dlatego wysyłanie prośb o milczące potwierdzenie do posiadaczy kont depozytów bankowych może stanowić użyteczną procedurę przy rozważaniu czy takie salda mogą być zaniżone, ale mało prawdopodobne, że będzie ono skuteczne, jeśli biegły rewident poszukuje dowodów dotyczących zawyżenia.

**Ocena uzyskanych dowodów (Zob. par. 16)**

- A24. Oceniając wyniki pojedynczych próśb o potwierdzenie zewnętrzne, biegły rewident może dokonać klasyfikacji tych wyników jak poniżej:
- odpowiedź udzielona przez odpowiednią stronę potwierdzającą, wskazująca, że strona zgadza się z informacjami zawartymi w prośbie o potwierdzenie, lub dostarczająca wymaganych informacji bez wyjątku,
  - odpowiedź uważana za niewiarygodną,
  - brak odpowiedzi, lub

---

<sup>22</sup> MSB 240, paragraf 35.

- (d) odpowiedź wskazująca na wyjątek.
- A25. Ocena biegłego rewidenta, biorąc pod uwagę inne procedury badania jakie biegły rewident mógł przeprowadzić, może umożliwić biegłemu rewidentowi stwierdzenie, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania lub czy konieczne są dalsze dowody badania, jak wymaga tego MSB 330<sup>23</sup>.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 505 *External Confirmations*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument – napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)

---

<sup>23</sup> MSB 330, paragrafy 26-27.