

Załącznik Nr 1.16
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 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. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Procedury potwierdzeń zewnętrznych, aby uzyskać dowody badania.....	2-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6
Wymogi	
Procedury potwierdzeń zewnętrznych.....	7
Odmowa zezwolenia przez kierownictwo, aby audytor wysłał prośby o potwierdzenie.....	8-9
Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych.....	10-14
Potwierdzenia negatywne.....	15
Dokonanie oceny uzyskanych dowodów	16
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Procedury potwierdzeń zewnętrznych.....	A1-A7
Odmowa zezwolenia przez kierownictwo, aby audytor wysłał prośby o potwierdzenie.....	A8-A10
Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych.....	A11-A22
Potwierdzenia negatywne.....	A23
Dokonanie oceny uzyskanych dowodów	A24-25

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy wykorzystania przez audytora procedur potwierdzeń zewnętrznych, w celu uzyskania dowodów badania zgodnie z wymogami MSB 330¹ i MSB 500². Nie odnosi się on do zapytań odnoszących się do sporów sądowych i roszczeń, których dotyczy MSB 501³.

Procedury potwierdzeń zewnętrznych, aby uzyskać dowody badania

2. MSB 500 wskazuje, że na wiarygodność dowodów badania wpływa ich źródło oraz rodzaj i jest uzależniona od indywidualnych okoliczności, w jakich zostały uzyskane⁴. Niniejszy MSB zawiera także następujące uogólnienia mające zastosowanie do dowodów badania⁵:
 - dowody badania są bardziej wiarygodne, gdy zostały uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki,
 - dowody badania uzyskane bezpośrednio przez audytora są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio lub poprzez wnioskowanie,
 - dowody badania są bardziej wiarygodne, gdy istnieją w udokumentowanej formie, czy to papierowej czy elektronicznej, czy na innym medium.

W związku z tym, zależnie od okoliczności badania, dowody badania w formie potwierdzeń zewnętrznych uzyskane bezpośrednio przez audytora od stron potwierdzających mogą być bardziej wiarygodne niż dowody wytworzone wewnętrznie przez jednostkę. Intencją niniejszego MSB jest pomoc audytorowi w zaprojektowaniu i przeprowadzeniu procedur potwierdzeń zewnętrznych, aby uzyskać stosowne i wiarygodne dowody badania.

3. Inne MSB uznają znaczenie potwierdzeń zewnętrznych jako dowodów badania, na przykład:
 - MSB 330 omawia obowiązek audytora, aby zaprojektować i wdrożyć ogólne reakcje, w celu odniesienia się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz, aby zaprojektować i wykonać dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte i stanowią reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń⁶. Dodatkowo, MSB 330 wymaga, aby, niezależnie od oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, audytor zaprojektował i wykonał procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia. Od audytora wymagane jest również, aby rozważył, czy procedury potwierdzeń zewnętrznych zostaną wykonane jako procedury badania wiarygodności⁷,
 - MSB 330 wymaga, aby audytor uzyskał tym bardziej przekonujące dowody badania,

¹ MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*.

² MSB 500 *Dowody badania*.

³ MSB 501 *Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji*.

⁴ MSB 500, paragraf A9.

⁵ MSB 500, paragraf A35.

⁶ MSB 330, paragrafy 5-6.

⁷ MSB 330, paragrafy 18-19.

im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez audytora⁸. Aby to osiągnąć, audytor może zwiększyć ilość dowodów albo uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, bądź jedno i drugie. Na przykład, audytor 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 audytorowi w uzyskaniu dowodów badania o wysokim poziomie wiarygodności, której audytor wymaga, aby zareagować na znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem⁹.

- MSB 240 wskazuje, że audytor może zaprojektować prośby o potwierdzenia, aby w odpowiedzi uzyskać dodatkowe informacje potwierdzające, aby odnieść się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem na poziomie stwierdzeń¹⁰.
- MSB 500 wskazuje, że informacje potwierdzające uzyskane ze źródła niezależnego od jednostki, takiego jak potwierdzenia zewnętrzne, mogą zwiększyć pewność, jaką audytor uzyskuje z dowodów istniejących w dokumentacji księgowej lub z oświadczeń dokonywanych przez kierownictwo¹¹.

Data wejścia w życie

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

Cel

5. Celem audytora, podczas wykorzystywania procedur potwierdzeń zewnętrznych jest, zaprojektowanie i wykonanie takich procedur, aby uzyskać stosowne i wiarygodne dowody 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 audytora w formie papierowej, elektronicznej lub na innym medium.
 - (b) Prośba o potwierdzenie pozytywne – prośba, aby strona potwierdzająca odpowiedziała bezpośrednio audytorowi wskazując, czy strona potwierdzająca zgadza się, czy też nie zgadza się z informacjami zawartymi w prośbie lub dostarczając żądane informacje.
 - (c) Prośba o potwierdzenie negatywne – prośba, aby strona potwierdzająca odpowiedziała bezpośrednio audytorowi tylko, jeżeli strona potwierdzająca nie zgadza się z informacjami dostarczonymi w prośbie.
 - (d) Brak odpowiedzi – niezdolność strony potwierdzającej do udzielenia odpowiedzi lub pełnej odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie pozytywne lub zwrot nedoręczonej prośby o potwierdzenie.

⁸ MSB 330, paragraf 7(b).

⁹ MSB 330, paragraf A55.

¹⁰ MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf A38.

¹¹ MSB 500, paragrafy A12-A13.

- (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. Wykorzystując procedury potwierdzeń zewnętrznych, audytor sprawuje* kontrolę nad prośbami o potwierdzenia zewnętrzne, w tym:
 - (a) ustalaniem informacji, które mają być potwierdzone lub uzyskane, (zob. par. A1)
 - (b) wyborem odpowiedniej strony potwierdzającej, (zob. par. A2)
 - (c) zaprojektowaniem prośb o potwierdzenie, w tym ustaleniem, że prośby zostały prawidłowo zaadresowane i zawierają informację zwrotną dla odpowiedzi, które mają zostać przesłane bezpośrednio do audytora, oraz (zob. par. A3-A6)
 - (d) wysyłaniem prośb, w tym ponownych prośb, gdy ma to zastosowanie, do strony potwierdzającej. (Zob. par. A7)

Odmowa zezwolenia przez kierownictwo, aby audytor wysłał prośby o potwierdzenie

8. Jeżeli kierownictwo odmawia zezwolenia, aby audytor wysłał prośby o potwierdzenie, wówczas audytor:
 - (a) zwraca się z zapytaniem o powody odmowy przez kierownictwo i oraz poszukuje dowodów badania co do ich zasadności i racjonalności, (zob. par. A8)
 - (b) ocenia wpływ odmowy kierownictwa na oszacowanie przez audytora stosownych ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania, oraz (zob. par. A9)
 - (c) wykonuje alternatywne procedury badania zaprojektowane, aby uzyskać stosowne i wiarygodne dowody badania. (Zob. par. A10)
9. Jeżeli audytor stwierdza, że odmowa zezwolenia przez kierownictwo audytorowi, aby wysłał prośby o potwierdzenie jest nieuzasadniona lub audytor nie jest w stanie uzyskać stosownych i wiarygodnych dowodów badania z alternatywnych procedur badania, audytor komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z MSB 260 (zmienionym)¹². Audytor ustala również skutki dla badania i opinii audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym)¹³.

Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych

Wiarygodność odpowiedzi na prośby o potwierdzenie

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *audytor 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 audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

¹² MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 16.

¹³ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

10. Jeżeli audytor identyfikuje czynniki, które powodują powstawanie wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, audytor uzyskuje dalsze dowody badania w celu rozstrzygnięcia tych wątpliwości. (Zob. par. A11-A16)
11. Jeżeli audytor ustala, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, audytor ocenia wpływ na oszacowanie stosownych ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na powiązany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania. (Zob. par. A17)

Brak odpowiedzi

12. W przypadku każdego braku odpowiedzi, audytor wykonuje alternatywne procedury badania, aby uzyskać stosowne i wiarygodne dowody badania. (Zob. par. A18-A19)

Gdy odpowiedź na prośbę o potwierdzenie pozytywne jest niezbędna, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania

13. Jeżeli audytor ustalił, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie pozytywne jest niezbędna, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania, alternatywne procedury badania nie zapewnią dowodów badania, których wymaga audytor. Jeżeli audytor nie uzyskuje takiego potwierdzenia, audytor ustala konsekwencje dla badania i opinii audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A20)

Wyjątki

14. Audytor przeprowadza dochodzenie dotyczące wyjątków w celu ustalenia, czy wskazują one na zniekształcenia, czy też nie. (Zob. par. A21-A22)

Potwierdzenia negatywne

15. Potwierdzenia negatywne dostarczają mniej przekonujących dowodów badania niż potwierdzenia pozytywne. W związku z tym, audytor nie wykorzystuje próśb o potwierdzenia negatywne jako jedynych procedur badania wiarygodności, aby zareagować na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, chyba że występują wszystkie spośród poniższych: (zob. par. A23)
 - (a) audytor oszacował ryzyko istotnego zniekształcenia jako niskie i uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące skuteczności kontroli stosownych dla stwierdzenia,
 - (b) populacja pozycji podlegających procedurom potwierdzenia negatywnego składa się z dużej liczby małych, jednorodnych sald kont, transakcji lub warunków,
 - (c) oczekuje się bardzo niskiego odsetka wyjątków oraz
 - (d) audytor nie jest świadomy okoliczności lub warunków, które mogłyby spowodować, że adresaci próśb o potwierdzenie negatywne zlekceważyliby takie próśby.

Dokonanie oceny uzyskanych dowodów

16. Audytor ocenia, czy wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych dostarczają stosownych 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 żądane (Zob. par. 7(a))

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

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

- A2. Odpowiedzi na prośby o potwierdzenie dostarczają bardziej stosownych i wiarygodnych dowodów badania, gdy prośby o potwierdzenie są wysyłane do strony potwierdzającej, co do której audytor jest przekonany, iż posiada wiedzę na temat informacji, które mają być potwierdzone. Na przykład pracownik instytucji finansowej, który posiada wiedzę na temat transakcji lub porozumień, dla których żądane jest potwierdzenie, może być najbardziej odpowiednią osobą w instytucji finansowej, od której należy żądać potwierdzenia.

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

- A3. Projekt prośby o potwierdzenie może bezpośrednio wpływać na wskaźnik odpowiedzi na potwierdzenie oraz wiarygodność i rodzaj dowodów badania uzyskanych z odpowiedzi.
- A4. Czynniki do rozważenia podczas projektowania próśb o potwierdzenie obejmują:
- stwierdzenia, do których odnoszą się potwierdzenia,
 - specyficzne zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa,
 - układ i przedstawienie prośby o potwierdzenie,
 - poprzednie doświadczenie w badaniu lub z podobnymi zleceniami,
 - sposób komunikacji (na przykład w formie papierowej lub elektronicznie lub na innym medium),
 - autoryzację przez kierownictwo lub zachęcanie potwierdzających stron do udzielenia odpowiedzi audytorowi; strony potwierdzające mogą być skłonne udzielić odpowiedzi tylko na prośbę o potwierdzenie zawierającą autoryzację kierownictwa,
 - zdolność zamierzonej strony potwierdzającej, do potwierdzenia lub dostarczenia wymaganych informacji (na przykład pojedynczą kwotę faktury w porównaniu do łącznego salda).
- A5. Prośba o potwierdzenie zewnętrzne pozytywne zawiera prośbę do strony potwierdzającej o udzielenie odpowiedzi audytorowi w każdym przypadku, albo poprzez wskazanie, że strona potwierdzająca zgadza się z podanymi informacjami, albo poprzez prośbę do strony potwierdzającej, o dostarczenie informacji. Zazwyczaj oczekuje się, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie pozytywne dostarcza wiarygodnych dowodów badania. Istnieje jednak ryzyko, że strona potwierdzająca może odpowiedzieć na prośbę o potwierdzenie bez zweryfikowania, że informacja jest poprawna. Audytor może obniżyć to ryzyko poprzez wykorzystanie prośby o potwierdzenie pozytywne, która nie wskazuje kwot (lub innych informacji) na prośbie o potwierdzenie i zwrócić się z prośbą do strony potwierdzającej

o wypełnienie kwoty lub dostarczenie innych informacji. Z drugiej strony, wykorzystanie tego rodzaju „nieuzupełnionej” prośby o potwierdzenie może skutkować niższym wskaźnikiem odpowiedzi, ponieważ od stron potwierdzających wymagany jest większy wysiłek.

- A6. Ustalenie, że prośby są poprawnie zaadresowane, obejmuje przetestowanie ważności niektórych lub wszystkich adresów na prośbach o potwierdzenie, zanim zostaną one wysłane.

Dalsza prośba o potwierdzenie (Zob. par. 7(d))

- A7. Audytor może wysłać dodatkową prośbę o potwierdzenie, gdy odpowiedź na poprzednią prośbę nie została otrzymana w racjonalnym czasie. Na przykład, audytor, po ponownej weryfikacji dokładności pierwotnego adresu, może wysłać dodatkową lub dalszą prośbę.

Odmowa zezwolenia przez kierownictwo, aby audytor wysłał prośby o potwierdzenie

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

- A8. Odmowa zezwolenia przez kierownictwo, aby audytor wysłał prośbę o potwierdzenie, stanowi ograniczenie dowodów badania, które audytor może życzyć sobie uzyskać. Dlatego wymagane jest, aby audytor zwrócił się z zapytaniem o przyczyny ograniczenia. Powszechnie podnoszoną przyczyną jest istnienie sporu prawnego lub trwające negocjacje z zamierzoną stroną potwierdzającą, na których rozwiązanie może wpływać prośba o potwierdzenie w niewłaściwym momencie. Od audytora wymagane jest poszukiwanie dowodów badania co do ważności i racjonalności przyczyn ze względu na ryzyko, że kierownictwo może usiłować odmówić audytorowi dostępu do dowodów badania, które mogą ujawnić oszustwo lub błąd.

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

- A9. Audytor może wyciągnąć wniosek z oceny, o której mowa w paragrafie 8(b), że byłoby odpowiednie, aby zweryfikować oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i zmodyfikować planowane procedury badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)¹⁴. Na przykład, jeżeli prośba kierownictwa, aby nie potwierdzać, jest nieuzasadniona, może to wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240¹⁵.

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

- A10. Wykonane alternatywne procedury badania mogą być podobne do tych odpowiednich dla braku odpowiedzi przedstawionych w paragrafach A18-A19 niniejszego MSB. Takie procedury wzięłyby również pod uwagę wyniki oceny audytora opisane w paragrafie 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 zewnętrznych w stosunku do jednostki, mogą istnieć okoliczności, które wpływają na ich wiarygodność¹⁶. Wszystkie odpowiedzi niosą ze sobą ryzyko przechwycenia, zmiany lub oszustwa. Takie ryzyko istnieje niezależnie od tego, czy odpowiedź jest uzyskiwana w formie papierowej, elektronicznej lub na innym medium. Czynniki, które mogą wskazywać na wątpliwości co

¹⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 37.

¹⁵ MSB 240, paragraf 25.

¹⁶ MSB 500, paragraf A35.

do wiarygodności odpowiedzi obejmują, że:

- została ona otrzymana przez audytora pośrednio lub
- wydaje się nie pochodzić od pierwotnie zamierzonej strony potwierdzającej.

- A12. Odpowiedzi uzyskane elektronicznie, na przykład faksem lub w formie e-maila obejmują ryzyka co do wiarygodności, ponieważ dowód pochodzenia i upoważnienie respondenta mogą być trudne do ustalenia, a poprawki mogą być trudne do wykrycia. Wykorzystany przez audytora i respondenta proces, który stwarza bezpieczne otoczenie dla odpowiedzi otrzymywanych elektronicznie może łagodzić te ryzyka. Jeżeli audytor jest przekonany, że proces jest bezpieczny i właściwie kontrolowany, wiarygodność powiązanych odpowiedzi jest zwiększona. Proces potwierdzeń elektronicznych mógłby obejmować różne techniki uwiarygodnienia tożsamości nadawcy informacji w formie elektronicznej, na przykład poprzez wykorzystanie szyfrowania, cyfrowych podpisów elektronicznych i procedur, w celu zweryfikowania autentyczności strony internetowej.
- A13. Jeżeli strona potwierdzająca wykorzystuje stronę trzecią w celu koordynowania i dostarczania odpowiedzi na prośby o potwierdzenie, audytor może wykonać procedury, aby odnieść się do ryzyk, 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 audytora ustalenia czy zmodyfikować lub dodać procedury w celu rozwiania wątpliwości co do wiarygodności informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania¹⁷. Audytor może wybrać, aby zweryfikować źródło i treść odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie poprzez skontaktowanie się ze stroną potwierdzającą. Na przykład, gdy strona potwierdzająca odpowiada za pomocą poczty elektronicznej, audytor może zadzwonić do strony potwierdzającej w celu ustalenia, czy strona potwierdzająca rzeczywiście wysłała odpowiedź. Gdy odpowiedź została zwrócona do audytora pośrednio (na przykład, ponieważ strona potwierdzająca niepoprawnie zaadresowała ją raczej do jednostki, niż do audytora), audytor może poprosić stronę potwierdzającą o udzielenie odpowiedzi na piśmie bezpośrednio audytorowi.
- A15. Sama w sobie odpowiedź ustna na prośbę o potwierdzenie nie spełnia definicji potwierdzenia zewnętrznego, ponieważ nie jest bezpośrednią pisemną odpowiedzią udzieloną audytorowi. Jednakże, uzyskując ustną odpowiedź na prośbę o potwierdzenie, audytor może, zależnie od okoliczności, poprosić stronę potwierdzającą o udzielenie odpowiedzi na piśmie bezpośrednio audytorowi. Jeżeli nie otrzymano takiej odpowiedzi, zgodnie z paragrafem 12, audytor poszukuje innych dowodów badania na poparcie informacji z odpowiedzi ustnej.
- A16. Odpowiedź na prośbę o potwierdzenie może zawierać sformułowanie ograniczające dotyczące jej wykorzystania. Takie ograniczenia niekoniecznie unieważniają wiarygodność odpowiedzi jako dowodu badania.

Niewiarygodne odpowiedzi (Zob. par. 11)

- A17. Gdy audytor stwierdza, że odpowiedź jest niewiarygodna, audytor może potrzebować, aby zaktualizować oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń

¹⁷ MSB 500, paragraf 11.

i odpowiednio zmodyfikować zaplanowane procedury badania, zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)¹⁸. Na przykład, niewiarygodna odpowiedź może wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240¹⁹.

Brak odpowiedzi (Zob. par. 12)

A18. Przykłady alternatywnych procedur badania, które audytor może wykonać, 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 od stron trzecich oraz innych zapisów, takich jak potwierdzenia odbioru towarów.

A19. Na rodzaj i zakres alternatywnych procedur badania wpływa rozważane konto i stwierdzenie. Brak odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie może wskazywać na poprzednio niezidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich sytuacjach audytor może potrzebować, aby zweryfikować oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i zmodyfikować zaplanowane procedury badania, zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)²⁰. Na przykład, mniej odpowiedzi na prośby o potwierdzenie niż przewidywano, lub większa ilość odpowiedzi niż przewidywano, może wskazywać na wcześniej niezidentyfikowany czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240²¹.

Gdy odpowiedź na prośbę o potwierdzenie pozytywne jest konieczna, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania (Zob. par. 13)

A20. W pewnych okolicznościach, audytor może zidentyfikować oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, dla którego odpowiedź na prośbę o potwierdzenie pozytywne jest niezbędna, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania. Takie okoliczności mogą obejmować przypadki, gdy:

- informacje dostępne, aby potwierdzić stwierdzenie(-nia) kierownictwa są dostępne tylko poza jednostką,
- szczególne czynniki ryzyka oszustwa, takie jak ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo lub ryzyko zmywy, które mogą angażować pracownika(-ów) i/lub kierownictwo, uniemożliwiają audytorowi poleganie na dowodach od jednostki.

Wyjątki (Zob. par. 14)

A21. Wyjątki zauważone w odpowiedziach na prośby o potwierdzenie mogą wskazywać na zniekształcenia lub potencjalne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. Gdy identyfikowane jest zniekształcenie, MSB 240 wymaga od audytora oceny, czy takie zniekształcenie wskazuje na oszustwo²². Wyjątki mogą dostarczać wskazówek na temat jakości odpowiedzi od podobnych stron potwierdzających lub dla podobnych kont. Wyjątki

¹⁸ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

¹⁹ MSB 240, paragraf 25.

²⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

²¹ MSB 240, paragraf 25.

²² MSB 240, paragraf 36.

mogą także wskazywać na słabość lub słabości w kontroli wewnętrznej jednostki nad sprawozdawczością finansową.

- A22. Niektóre wyjątki nie stanowią zniekształceń. Na przykład, audytor może stwierdzić, że różnice w odpowiedziach na prośby o potwierdzenie są spowodowane rozłożeniem w czasie, wyceną lub błędami pisarskimi w procedurach potwierdzeń zewnętrznych.

Potwierdzenia negatywne (Zob. par. 15)

- A23. Brak otrzymania odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie negatywne nie wskazuje wprost otrzymania przez zamierzoną stronę potwierdzającą prośby o potwierdzenie lub weryfikacji dokładności informacji zawartych w prośbie. Przez to, nieudzielenie odpowiedzi przez stronę potwierdzającą na prośbę o potwierdzenie negatywne dostarcza znacząco mniej przekonujące dowody badania niż odpowiedź na prośbę o potwierdzenie pozytywne. Strony potwierdzające mogą też z większym prawdopodobieństwem odpowiedzieć, wskazując, że nie zgadzają się one z prośbą o potwierdzenie, gdy informacje w prośbie nie są na ich korzyść i z mniejszym prawdopodobieństwem odpowiedzieć w przeciwnym wypadku. Na przykład, posiadacze kont depozytów bankowych mogą z większym prawdopodobieństwem odpowiedzieć, jeżeli sądzą, że saldo ich konta w prośbie o potwierdzenie jest zaniżone, ale z mniejszym prawdopodobieństwem mogą odpowiedzieć, gdy sądzą, że saldo jest zawyżone. Przez to wysyłanie próśb o potwierdzenie negatywne do posiadaczy kont depozytów bankowych może stanowić użyteczną procedurę podczas rozważania, czy takie salda mogą być zaniżone, ale jest mało prawdopodobne, że będzie ono skuteczne, jeżeli audytor poszukuje dowodów dotyczących zawyżenia.

Dokonanie oceny uzyskanych dowodów (Zob. par. 16)

- A24. Oceniając wyniki pojedynczych próśb o potwierdzenie zewnętrzne, audytor może dokonać kategoryzacji takich wyników jak poniżej:
- (a) odpowiedź przez odpowiednią stronę potwierdzającą, wskazująca, że zgadza się ona z informacjami dostarczonymi w prośbie o potwierdzenie, lub dostarczająca wymagane informacje bez wyjątku,
 - (b) odpowiedź uważana za niewiarygodną,
 - (c) brak odpowiedzi lub
 - (d) odpowiedź wskazująca na wyjątek.
- A25. Ocena audytora, gdy jest brana pod uwagę razem z innymi procedurami badania, jakie audytor mógł przeprowadzić, może pomóc audytorowi w wyciągnięciu wniosku, czy zostały uzyskane wystarczające odpowiednie dowody badania lub, czy konieczne są dalsze dowody badania, jak wymaga tego MSB 330²³.

²³ MSB 330, paragrafy 26-27.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 505 *Potwierdzenia zewnętrzne*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 505, *External Confirmations*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™