

*Załącznik nr 1.17 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 505

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 505

POTWIERDZENIA ZEWNĘTRZNE

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 505
POTWIERDZENIA ZEWNĘTRZNE
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Procedury potwierdzeń zewnętrznych służące uzyskaniu dowodów badania	2-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6
Wymogi	
Procedury zewnętrznych potwierdzeń	7
Odmowa kierownictwa, aby biegły rewident wysłał prośbę o potwierdzenie zewnętrzne	8-9
Skutki procedur potwierdzeń zewnętrznych	10-14
Potwierdzenia milczące	15
Ocena uzyskanych dowodów	16
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Procedury potwierdzeń zewnętrznych	A1-A7
Odmowa kierownictwa, aby biegły rewident wysłał prośbę o potwierdzenie zewnętrzne	8-A10
Skutki procedur potwierdzeń zewnętrznych	A11-A22
Potwierdzenia milczące	A23
Ocena uzyskanych dowodów	A24-A25

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

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy zastosowania przez biegłego rewidenta procedur potwierdzeń zewnętrznych w celu uzyskania dowodów badania zgodnie z wymogami MSB 330¹ i MSB 500². Niniejszy standard nie zajmuje się zapytaniami dotyczącymi spraw sądowych i roszczeń, którym jest poświęcony MSB 501³.

Procedury potwierdzeń zewnętrznych służące uzyskaniu dowodów badania

2. MSB 500 wskazuje, że na wiarygodność dowodów badania wpływa źródło oraz rodzaj i indywidualne okoliczności, w jakich je uzyskano⁴. Niniejszy standard zawiera następujące uogólnienia dotyczące dowodów badania⁵:

- dowody badania są bardziej wiarygodne, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych źródeł zewnętrznych spoza jednostki,
- dowody badania uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta są bardziej wiarygodne od dowodów uzyskanych pośrednio lub na wniosek,
- dowody badania są bardziej wiarygodne, jeżeli istnieją jako dokument utrwalony w formie papierowej, elektronicznej lub na innym nośniku.

Dlatego, zależnie od okoliczności badania, dowody badania w formie potwierdzeń zewnętrznych uzyskanych przez biegłego rewidenta bezpośrednio od stron potwierdzających mogą być bardziej wiarygodne od dowodów

¹ MSB 330 „Dostosowanie postępowania biegłego rewidenta do oceny ryzyka”.

² MSB 500 „Dowody badania”.

³ MSB 501 „Dowody badania - rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień”.

⁴ MSB 500, paragraf A5.

⁵ MSB 500, paragraf A31.

wytworzonych wewnątrz jednostki. Niniejszy standard ma pomóc biegłemu rewidentowi w zaprojektowaniu i przeprowadzeniu procedur potwierdzeń zewnętrznych służących uzyskaniu przydatnych i wiarygodnych dowodów badania.

3. Inne standardy uznają ważność potwierdzeń zewnętrznych jako dowodów badania, np.:

- MSB 330 omawia odpowiedzialność biegłego rewidenta za zaprojektowanie i wdrożenie ogólnych odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, na poziomie sprawozdania finansowego oraz za zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania, których rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres są oparte i stanowią reakcję na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń⁶. Ponadto MSB 330 wymaga, aby, niezależnie od ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda i ujawnienia informacji. Od biegłego rewidenta wymaga się także, aby rozważył, czy procedury potwierdzeń zewnętrznych należy przeprowadzić jako procedury badania wiarygodności⁷.

- MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta uzyskania tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższa jest ocena ryzyka dokonana przez biegłego rewidenta⁸. Aby to osiągnąć, biegły rewident może zwiększyć liczbę dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej przydatne 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 wielu niezależnych źródeł. MSB 330 wskazuje także, że procedury potwierdzeń zewnętrznych mogą pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu dowodów badania o wysokim poziomie wiarygodności, którego biegły rewident wymaga, aby móc zareagować na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem⁹.

- MSB 240 określa, że biegły rewident może zaprojektować prośby o potwierdzenia, aby uzyskać dodatkowe informacje potwierdzające będące odpowiedzią na sposób podejścia do ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń¹⁰.

- MSB 500 określa, że informacje potwierdzające pochodzące ze źródeł niezależnych od jednostki, takie jak potwierdzenia zewnętrzne, mogą zwiększyć stopień pewności, którą biegły rewident uzyskuje na podstawie dowodów istniejących w zapisach księgowych lub oświadczeniach kierownictwa¹¹.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

5. Celem biegłego rewidenta w związku ze stosowaniem procedur potwierdzeń zewnętrznych jest zaprojektowanie i przeprowadzenie takich procedur, które doprowadzą do uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania.

Definicje

6. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe pojęcia mają następujące znaczenie:

a) potwierdzenie zewnętrzne – stanowi uzyskany przez biegłego rewidenta dowód badania będący bezpośrednią pisemną odpowiedzią strony trzeciej (strony potwierdzającej) w formie papierowej, elektronicznej lub na innym nośniku,

b) prośba o potwierdzenie – prośba, aby strona potwierdzająca odpowiedziała bezpośrednio biegłemu rewidentowi, czy zgadza się, czy też nie zgadza się z informacjami zawartymi w prośbie lub, aby dostarczyła wymagane informacje,

c) prośba o milczące potwierdzenie – prośba, aby strona potwierdzająca odpowiedziała bezpośrednio biegłemu rewidentowi tylko wtedy, gdy 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 nedoręczonej prośby o potwierdzenie,

e) wyjątek – odpowiedź wskazująca na różnicę między informacjami, które mają być potwierdzone lub zawartymi w zapisach jednostki, a informacjami dostarczonymi przez stronę potwierdzającą.

⁶ MSB 330, paragrafy 5-6.

⁷ MSB 330, paragrafy 18-19.

⁸ MSB 330, paragraf 7(b).

⁹ MSB 330, paragraf A53.

¹⁰ MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”, paragraf A37.

¹¹ MSB 500, paragrafy A8-A9.

Wymogi

Procedury zewnętrznych potwierdzeń

7. Stosując procedury potwierdzeń zewnętrznych, biegły rewident zachowuje* kontrolę nad prośbami o potwierdzenia zewnętrzne, w tym nad:

- (a) ustaleniem informacji, które mają być potwierdzone lub o które należy poprosić (zob. par. A1),
- (b) wyborem odpowiedniej strony potwierdzającej (zob. par. A2),
- (c) formułowaniem próśb o potwierdzenie, w tym nad ustaleniem, czy prośby zostały odpowiednio zaadresowane i zawierają adres zwrotny umożliwiający przesłanie odpowiedzi bezpośrednio do biegłego rewidenta oraz (zob. par. A3-A6)
- (d) wysyłaniem próśb, w tym ponownych próśb do stron potwierdzających (zob. par. A7).

Odmowa kierownictwa, aby biegły rewident wysłał prośbę o potwierdzenie zewnętrzne

8. Jeżeli kierownictwo odmawia, aby biegły rewident wysłał prośbę o potwierdzenie zewnętrzne, biegły rewident:

- (a) zadaje pytania dotyczące powodów odmowy kierownictwa oraz poszukuje dowodów co do ich ważności i racjonalności (zob. par. A8),
- (b) określa wpływ odmowy kierownictwa na swoją ocenę odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym na ocenę ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres innych procedur badania oraz (zob. par. A9)
- (c) przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania (zob. par. A10).

9. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że odmowa kierownictwa uniemożliwiająca biegłemu rewidentowi wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne jest nieracjonalna lub że biegły rewident nie jest w stanie uzyskać przydatnych i wiarygodnych dowodów badania na podstawie alternatywnych procedur badania, biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z MSB 260¹². Biegły rewident ustala również wpływ odmowy kierownictwa na badanie i opinię biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705¹³.

Skutki procedur potwierdzeń zewnętrznych

Wiarygodność odpowiedzi na prośby o potwierdzenie

10. Jeżeli biegły rewident rozpozna czynniki, które rodzą wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, uzyskuje dalsze dowody badania, aby rozwiązać te wątpliwości (zob. par. A11-A16).

11. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, określa jej wpływ na ocenę odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym na ocenę ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres innych procedur badania (zob. par. A17).

Brak odpowiedzi

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

Odpowiedz na prośbę o potwierdzenie jest wymagana w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania

13. Jeżeli biegły rewident ustalił, że w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędne jest uzyskanie odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, wówczas alternatywne procedury badania nie zapewnią dowodów badania wymaganych przez biegłego rewidenta. Jeżeli biegły rewident nie uzyskuje takiego potwierdzenia, ustala wpływ tego faktu na badanie i opinię biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zob. par. A20).

Wyjątki

* *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 przywidziany w danym MSB.

¹² MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 16.

¹³ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

14. Biegły rewident poszukuje wyjątków, aby stwierdzić, czy wskazują one, czy też nie na zniekształcenia (zob. par. A21-A22).

Potwierdzenia milczące

15. Potwierdzenia milczące dostarczają mniej przekonujące dowody niż pozostałe potwierdzenia. Dlatego biegły rewident nie wykorzystuje próśb o milczące potwierdzenia jako jedynych procedur badania wiarygodności, w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, chyba że występują wszystkie z poniższych elementów (zob. par. A23):

(a) biegły rewident ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia jako niskie i uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące operacyjnej skuteczności kontroli określonego stwierdzenia,

(b) zbiór pozycji objętych procedurami milczącego potwierdzenia obejmuje dużą liczbą małych, jednorodnych sald, transakcji lub warunków,

(c) oczekuje się występowania niskiego współczynnika wyjątków oraz

(d) biegły rewident nie jest świadomy okoliczności lub warunków, które mogłyby sprawić, że adresaci próśb o milczące potwierdzenie nie odpowiedzieliby na nie.

Ocena uzyskanych dowodów

16. Biegły rewident ocenia, czy wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych dostarczają przydatne i wiarygodne dowody badania lub czy konieczne jest przeprowadzenie dalszych procedur badania (zob. par. A24-A25).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Procedury potwierdzeń zewnętrznych

Ustalenie informacji, które mają być potwierdzone lub o które należy poprosić (zob. par. 7(a))

A1. Procedury potwierdzeń zewnętrznych są często przeprowadzane w celu potwierdzenia lub zwrócenia się z prośbą o uzyskanie informacji na temat sald i ich elementów. Mogą być także wykorzystywane w celu potwierdzenia umów, kontraktów lub transakcji pomiędzy jednostką i innymi stronami bądź w celu potwierdzenia braku pewnych warunków, takich jak „umowy poboczne”.

Wybór odpowiedniej strony potwierdzającej (zob. par. 7(b))

A2. Odpowiedzi na prośby o potwierdzenie są źródłem bardziej przydatnych i wiarygodnych dowodów badania, jeżeli prośby o potwierdzenie są kierowane do strony potwierdzającej, co do której biegły rewident jest przekonany, iż posiada ona wiedzę na temat spraw, które mają być przez nią potwierdzone. Na przykład pracownik instytucji finansowej, znający transakcje lub umowy, w związku z którymi wymagane są potwierdzenia, może być najbardziej odpowiednią osobą, do której należy zwrócić się z prośbą o potwierdzenia.

Zaprojektowanie próśb o potwierdzenie (zob. par. 7(c))

A3. Zaprojektowanie próśb o potwierdzenie może bezpośrednio wpływać na częstotliwość odpowiedzi na prośby o potwierdzenia oraz na wiarygodność i rodzaj dowodów badania uzyskanych w wyniku odpowiedzi.

A4. Do czynników, które należy uwzględnić przy projektowaniu próśb o potwierdzenie, zalicza się:

- stwierdzenia, których dotyczy potwierdzenie,
- specyficzne zidentyfikowane ryzyka, w tym ryzyko oszustwa,
- układ i sposób prezentacji prośby o potwierdzenie,
- poprzednie doświadczenie związane z badaniem lub podobnymi zleceniami,
- sposób komunikowania się (np. w formie papierowej, elektronicznie lub na innym nośniku),
- autoryzacja ze strony kierownictwa lub zachęcenie potwierdzających stron do udzielenia odpowiedzi biegłemu rewidentowi. Strony potwierdzające mogą być skłonne odpowiedzieć na prośbę o potwierdzenie, która zawiera autoryzację kierownictwa,

• zdolność zamierzonej strony potwierdzającej do potwierdzenia lub dostarczenia wymaganej informacji (np. określonej kwoty z faktury wobec łącznego salda).

A5. W prośbie o potwierdzenie zewnętrzne biegły rewident zwraca się do strony potwierdzającej o udzielenie odpowiedzi w każdym przypadku, czy to poprzez zaakceptowanie przez stronę potwierdzającą przedstawionych jej informacji, czy też dostarczenie pewnych informacji. Generalnie można oczekiwać, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie dostarcza wiarygodne dowody badania. Istnieje jednak ryzyko, że strona potwierdzająca może odpowiedzieć na prośbę o potwierdzenie, nie weryfikując poprawności informacji. Biegły rewident może jednak zmniejszyć to ryzyko, stosując prośby o potwierdzenie niezawierające kwot (lub innych informacji), a tym samym zwrócić się do strony potwierdzającej o podanie kwoty lub innych informacji. Z drugiej jednak strony,

stosowanie próśb o potwierdzenie wymagających uzupełnienia „pustych rubryk”, może obniżyć liczbę uzyskiwanych odpowiedzi, gdyż wiąże się z tym większy wysiłek strony potwierdzającej.

A6. Ustalenie poprawności zaadresowania próśb polega na sprawdzeniu niektórych lub wszystkich adresów, na które wysłała się próśby o potwierdzenie, zanim zostaną wysłane.

Ponowna prośba o potwierdzenie (zob. par. 7(d))

A7. Biegły rewident może wysłać dodatkową prośbę o potwierdzenie, jeżeli odpowiedź na poprzednią prośbę nie wpłynęła w rozsądnym czasie. Na przykład biegły rewident, po ponownym zweryfikowaniu poprawności pierwotnego adresu, może wysłać dodatkową lub ponowną prośbę o potwierdzenie.

Odmowa kierownictwa, aby biegły rewident wysłał prośbę o potwierdzenie zewnętrzne

Racjonalność odmowy kierownictwa (zob. par. 8(a))

A8. Jeżeli kierownictwo odmawia, aby biegły rewident wysłał prośbę o potwierdzenie zewnętrzne, stanowi to ograniczenie dowodów badania, które biegły rewident może chcieć uzyskać. Dlatego biegły rewident ma obowiązek zapytać, jakie są przyczyny ograniczenia. Typową przyczyną może być spór prawny lub trwające negocjacje z zamierzoną stroną potwierdzającą, których rozwiązanie może zależeć od przekazanej w niewłaściwym momencie próśby o potwierdzenie. Od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania dowodów badania co do ważności i racjonalności powodów ograniczenia z powodu ryzyka, że kierownictwo może usiłować uniemożliwić biegłemu rewidentowi dostęp do dowodów badania, które mogą odsłonić oszustwo lub błąd.

Wpływ oceny ryzyka istotnego zniekształcenia (zob. par. 8 (b))

A9. Biegły rewident może stwierdzić na podstawie oceny, o której mowa w paragrafie 8(b), że odpowiednia byłaby aktualizacja oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i zmodyfikowanie zaplanowanych procedur badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)¹⁴. Jeżeli na przykład prośba kierownictwa, aby nie udzielać potwierdzenia jest nieracjonalna, może to stanowić czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240¹⁵.

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 standardu. Takie procedury powinny brać pod uwagę wyniki oceny biegłego rewidenta, o których mowa w paragrafie 8(b).

Skutki procedur potwierdzeń zewnętrznych

Wiarygodność odpowiedzi na próśby o potwierdzenie (zob. par. 10)

A11. MSB 500 określa, że jeżeli dowody badania pochodzą ze źródeł spoza jednostki, mogą istnieć okoliczności wpływające na ich wiarygodność¹⁶. Wszystkie odpowiedzi niosą ze sobą ryzyko. Takie ryzyko istnieje niezależnie od tego, czy odpowiedź została uzyskana w formie papierowej, elektronicznie lub na innym nośniku. Czynniki mogące wskazywać na wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi wskazują, że:

- została uzyskana 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 dowód pochodzenia i upoważnienia respondenta mogą być trudne do ustalenia, a zmiany trudne do wykrycia. Zastosowany przez biegłego rewidenta i przez respondenta proces stwarzający bezpieczne środowisko dla elektronicznej wymiany odpowiedzi może łagodzić to ryzyko. Jeżeli biegły rewident upewnił się, że proces jest bezpieczny i właściwie kontrolowany, wiarygodność odnośnych odpowiedzi zwiększa się. Proces potwierdzeń elektronicznych może obejmować różne techniki uwiarygodniania tożsamości nadawcy informacji w formie elektronicznej, np. szyfrowanie, stosowanie podpisu elektronicznego lub procedury weryfikujące autentyczność strony internetowej.

A13. Jeżeli strona potwierdzająca wykorzystuje stronę trzecią w celu skoordynowania i udzielenia odpowiedzi na próśby o potwierdzenie, biegły rewident może przeprowadzić procedury, aby odnieść się do ryzyka, że:

- (a) odpowiedź może nie pochodzić z odpowiedniego źródła,

¹⁴ MSB 315 (zmieniony).

„Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 31.

¹⁵ MSB 240, paragraf 24.

¹⁶ MSB 500, paragraf A31.

(b) respondent może nie być uprawniony do udzielenia odpowiedzi oraz

(c) wiarygodność przekazu może być uszczuplona.

A14. MSB 500 wymaga od biegłego rewidenta ustalenia, czy należy zmodyfikować lub dodać procedury w celu rozwiania wątpliwości co do wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania¹⁷. Biegły rewident może zdecydować się na zweryfikowanie źródła i treści odpowiedzi na prośbę o uzyskanie informacji kontaktując się ze stroną potwierdzającą. Jeżeli, np. strona potwierdzająca odpowiada za pomocą e-maila, biegły rewident może telefonować do strony potwierdzającej, aby ustalić, czy strona potwierdzająca w rzeczywistości wysłała odpowiedź. Jeżeli odpowiedź dotarła do biegłego rewidenta pośrednio (ponieważ np. strona potwierdzająca niepoprawnie zaadresowała odpowiedź do jednostki a nie do biegłego rewidenta), biegły rewident może poprosić stronę potwierdzającą o udzielenie pisemnej odpowiedzi bezpośrednio jemu.

A15. Odpowiedź ustna udzielona na prośbę o potwierdzenie jako taka nie spełnia definicji potwierdzenia zewnętrznego, ponieważ nie jest bezpośrednią pisemną odpowiedzią udzieloną biegłemu rewidentowi. Jednakże uzyskując ustną odpowiedź na prośbę o potwierdzenie, biegły rewident może, w zależności od okoliczności, poprosić stronę potwierdzającą o udzielenie mu bezpośredniej odpowiedzi na piśmie. Jeżeli biegły rewident nie otrzymał takiej odpowiedzi, zgodnie z paragrafem 12, dąży do uzyskania dowodów badania potwierdzających informacje uzyskane w ustnej odpowiedzi.

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

Niewiarygodne odpowiedzi (zob. par. 11)

A17. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że odpowiedź jest niewiarygodna, może być zobowiązany do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i zmodyfikowania zaplanowanych procedur badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)¹⁸. Na przykład, niewiarygodna odpowiedź może wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240¹⁹.

Brak odpowiedzi (zob. par. 12)

A18. Do przykładów alternatywnych procedur badania, które biegły rewident może przeprowadzić, należą:

- W przypadku sald należności – sprawdzenie konkretnych późniejszych wpływów środków pieniężnych, dokumentów przewozowych i sprzedaży mających miejsce pod koniec okresu.

- W przypadku sald zobowiązań – sprawdzenie wydatkowanych środków pieniężnych lub korespondencji ze stronami trzecimi oraz inne zapisy takie, jak potwierdzenia otrzymanych towarów.

A19. Rodzaj i zakres alternatywnych procedur badania zależy od konta lub stwierdzenia, którego one dotyczą. Brak odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie może wskazywać na poprzednio nierozpoznane ryzyko znaczącego zniekształcenia. W takich przypadkach biegły rewident może być zobowiązany do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i zmodyfikowania zaplanowanych procedur badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)²⁰. Na przykład niewiarygodna odpowiedź może wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240²¹.

Kiedy odpowiedź na prośbę o potwierdzenie jest wymagana w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (zob. par. 13)

A20. W pewnych okolicznościach biegły rewident może zidentyfikować ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, w związku z którym odpowiedź na prośbę o potwierdzenie jest niezbędna w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Okoliczności te mogą obejmować przypadki, w których:

- informacje służące potwierdzeniu stwierdzenia(ń) kierownictwa są jedynie dostępne poza jednostką.
- specyficzne czynniki ryzyka, takie jak obchodzenie kontroli przez kierownictwo lub ryzyko zмовы, które może obejmować pracownika(ów) oraz/lub kierownictwo uniemożliwiają biegłemu rewidentowi poleganie na dowodach pochodzących z jednostki.

Wyjątki (zob. par. 14)

A21. Wyjątki zauważone w odpowiedziach na prośby o potwierdzenie mogą wskazywać na zniekształcenie lub potencjalne zniekształcenie sprawozdań finansowych. Jeżeli zniekształcenie zostało zidentyfikowane, MSB 240 wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy zniekształcenie takie wskazuje na oszustwo²². Wyjątki mogą

¹⁷ MSB 500, paragraf 11.

¹⁸ MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

¹⁹ MSB 240, paragraf 24.

²⁰ MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

²¹ MSB 240, paragraf 24.

²² MSB 240, paragraf 35.

stanowiąc przewodnik po jakości odpowiedzi uzyskiwanych od podobnych stron potwierdzających lub udzielonych na temat podobnych kont. Wyjątki mogą także wskazywać na istotną słabość lub słabości kontroli wewnętrznej jednostki nad sprawozdawczością finansową.

A22. Niektóre wyjątki nie wskazują na zniekształcenia. Biegły rewident może stwierdzić np., że różnice w odpowiedziach na prośby o potwierdzenie mogą być skutkiem różnic w synchronizacji w czasie, wycenie lub błędów biurowych w procedurach potwierdzeń 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 ani na weryfikację poprawności informacji zawartych w prośbie. Dlatego nieudzielanie odpowiedzi przez stronę potwierdzającą na prośbę o milczące potwierdzenie stanowi mniej uprawdopodobniający dowód badania niż odpowiedź na prośbę o milczące potwierdzenie. Strony potwierdzające mogą z większym stopniem prawdopodobieństwa odpowiedzieć na prośbę o potwierdzenie, aby wyrazić swój sprzeciw wobec zawartych tam informacji, które są dla nich niekorzystne i mniej skłonne, by odpowiedzieć w sytuacji przeciwniej. Na przykład, posiadacze kont depozytów bankowych mogą z większym stopniem prawdopodobieństwa odpowiedzieć, jeżeli zauważą, że w prośbie o potwierdzenie, saldo ich konta zostało zaniżone i jednocześnie z mniejszym stopniem prawdopodobieństwa odpowiedzieć, jeżeli zauważą, że saldo zostało zawyżone. Dlatego wysyłanie próśb o milczące potwierdzenie do posiadaczy kont depozytów bankowych może stanowić użyteczną procedurę przy analizie możliwości zniżenia tych sald, ale z dużym stopniem prawdopodobieństwa nie będą one skuteczne w przypadku, gdy biegły rewident poszukuje dowodów dotyczących zawyżenia tych sald.

Ocena uzyskanych dowodów (zob. par. 16)

A24. Oceniając wyniki każdej prośby o potwierdzenie zewnętrzne, biegły rewident może dokonać następującej kategoryzacji takich wyników:

- (a) odpowiedź przez odpowiednią stronę potwierdzającą, która zaznacza, że zgadza się z informacjami zawartymi w prośbie o potwierdzenie lub dostarczenie wymaganej informacji bez wyjątku,
- (b) niewiarygodna odpowiedź,
- (c) brak odpowiedzi lub
- (d) odpowiedź wskazująca na wyjątek.

A25. Dokonana przez biegłego rewidenta ocena, łącznie z innymi procedurami badania przeprowadzonymi przez biegłego rewidenta, może pomóc biegłemu rewidentowi w stwierdzeniu, czy uzyskane zostały odpowiednie i wystarczające dowody badania lub czy konieczne jest przeprowadzenie dalszych procedur badania zgodnie z tym, jak tego wymaga MSB 330²³.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 505
opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB)
Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język
polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r.
i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez
IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”.
Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC
w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 505* © 2009 Międzynarodowa Federacja
Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 505* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).
Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.

²³ MSB 330, paragrafy 26-27.