

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 505

Potwierdzenia zewnętrzne

WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu, jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. 2015, poz. 649), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 505

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- 31 grudnia 2016 r. i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- 31 grudnia 2017 r. i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[MSB 505](#) dotyczy **zastosowania** przez biegłego rewidenta **procedur potwierżeń zewnętrznych** w celu uzyskania dowodów badania.

Przedmiotowy standard nie dotyczy zapytań o sprawy sądowe i roszczenia którym jest poświęcony [MSB 501](#) (porównaj [ALERT nr 16](#)).

Wskazuje się, że standard ten należy odczytywać w kontekście [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 505

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- potwierdzenia zewnętrzne,
- prośba o potwierdzenie,
- prośba o milczące potwierdzenie,
- brak odpowiedzi,
- wyjątek.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard ma pomóc biegłemu rewidentowi w **zaprojektowaniu i przeprowadzeniu procedur potwierdzeń zewnętrznych** służących **uzyskaniu przydatnych i wiarygodnych dowodów badania**.

Ważność potwierdzeń zewnętrznych jako dowodów badania uznają również standardy:

- [MSB 330](#) – standard wymaga od biegłego rewidenta uzyskania tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższa jest ocena ryzyka dokonana przez biegłego rewidenta oraz 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 błędem,
- [MSB 240](#) – standard 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 stwierdzeń, oraz
- [MSB 500](#) – standard 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 kierownictwa.

Standard podkreśla, że **stosując procedury potwierdzeń zewnętrznych, biegły rewident zachowuje kontrolę nad prośbami o potwierdzenia zewnętrzne**, w tym nad:

- ustaleniem informacji, które mają być potwierdzone lub o które należy poprosić,
- wyborem odpowiedniej strony potwierdzającej,
- 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
- wysyłaniem próśb, w tym ponownych próśb do stron potwierdzających.

Procedury potwierdzeń zewnętrznych są przeprowadzane **w celu uzyskania informacji na temat sald i ich elementów, umów, kontraktów lub transakcji**

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 505

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

pomiędzy jednostką i innymi stronami **będź w celu potwierdzenia braku pewnych warunków**, takich jak np. umowy poboczne.

W prośbie o potwierdzenie zewnętrzne biegły rewident zwraca się do strony potwierdzającej o udzielenie odpowiedzi w każdym przypadku: **poprzez zaakceptowanie przedstawionych jej informacji** (np. poprzez *potwierdzenie wskazanych kwot lub warunków umowy*), lub poprzez **dostarczenie przez nią pewnych informacji bezpośrednio biegłemu rewidentowi** (np. wskazanie kwot w pustych miejscach lub wskazanie warunków umowy).

Jeżeli **kierownictwo odmawia, aby biegły rewident wysłał prośbę o potwierdzenie zewnętrzne** (co stanowi ograniczenie dowodów badania), biegły rewident:

- ustala **przyczyny odmowy** kierownictwa oraz poszukuje dowodów co do **ich ważności i racjonalności**,
- określa **wpływ odmowy** kierownictwa na swoją ocenę odnośnego **ryzyka istotnego zniekształcenia** (w tym ryzyka oszustwa), oraz na **rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres innych procedur badania**, oraz
- przeprowadza **alternatywne procedury badania** w celu uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania.

Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że:

- **odmowa kierownictwa** uniemożliwiająca biegłemu rewidentowi wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne **jest nieracjonalna** lub
- **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 260](#) (porównaj [ALERT nr 7](#)) oraz ustala wpływ odmowy kierownictwa na badanie i opinię biegłego rewidenta zgodnie z [MSB 705](#).

Standard wskazuje, że **mogą istnieć okoliczności wpływające na wiarygodność potwierdzeń zewnętrznych** (ponieważ są to dowody badania pochodzące ze źródeł spoza jednostki) – 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. 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.

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) (porównaj [ALERT nr 10](#)) (np. niewiarygodna odpowiedź może wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z [MSB 240](#) (porównaj [ALERT nr 5](#))).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 505

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

Standard wskazuje, że w przypadku braku odpowiedzi biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania takich jak np.:

- w przypadku saldu należności – sprawdzenie określonych późniejszych wpływów środków pieniężnych, dokumentów przewozowych i sprzedaży mających miejsce pod koniec okresu,
- w przypadku saldu zobowiązań – sprawdzenie wydatkowanych środków pieniężnych lub korespondencji ze stronami trzecimi oraz innych zapisów takich, jak potwierdzenia otrzymanych towarów.

Rodzaj i zakres alternatywnych procedur badania zależy od konta lub stwierdzenia, którego one dotyczą.

Standard zaznacza, że **brak odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie może wskazywać na poprzednio nierozpoznane ryzyko znaczącego zniekształcenia** (np. oszustwa).

W przypadku, gdy:

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

odpowiedź na prośbę o potwierdzenie może być **niezbędna w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania**. Jeżeli biegły rewident nie uzyskuje takiego potwierdzenia, ustala wpływ tego faktu na badanie i opinię biegłego rewidenta zgodnie z [MSB 705](#).

Wyjątki (odpowiedzi wskazujące na różnicę między informacjami, które mają być potwierdzone lub zawartymi w zapisach jednostki, a informacjami dostarczonymi przez stronę potwierdzającą) **zauważone w odpowiedziach na prośby o potwierdzenie mogą wskazywać na zniekształcenie lub potencjalne zniekształcenie sprawozdań finansowych**. Jeżeli zniekształcenie zostało zidentyfikowane, [MSB 240](#) (porównaj [ALERT nr 5](#)) wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy zniekształcenie takie wskazuje na oszustwo. 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.

Wyjątki mogą wskazywać na istotną słabość lub słabości kontroli wewnętrznej jednostki nad sprawozdawczością finansową.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 505

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

Standard wskazuje, że **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:**

- biegły rewident ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia jako niskie i uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące operacyjnej skuteczności kontroli określonego stwierdzenia,
- zbiór pozycji objętych procedurami milczącego potwierdzenia obejmuje dużą liczbą małych, jednorodnych sald, transakcji lub warunków,
- oczekuje się występowania niskiego współczynnika wyjątków, oraz
- biegły rewident nie jest świadomy okoliczności lub warunków, które mogłyby sprawić, że adresaci próśb o milczące potwierdzenie nie odpowiedzieliby na nie.

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 nieudzielenie odpowiedzi przez stronę potwierdzającą na prośbę o milczące potwierdzenie stanowi mniej uprawdopodobniający dowód badania niż odpowiedź na prośbę o milczące potwierdzenie.

Oceniając wyniki każdej próśby 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 dostarcza wymaganych informacji bez wyjątku,
- b) niewiarygodna odpowiedź,
- c) brak odpowiedzi lub
- d) odpowiedź wskazująca na wyjątek.

Biegły rewident **ocenia, czy wyniki procedur potwierżeń zewnętrznych dostarczają przydatne i wiarygodne dowody badania lub czy konieczne jest przeprowadzenie dalszych procedur badania** (jak tego wymaga [MSB 330](#) (porównaj [ALERT nr 12](#))).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 505

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_505.pdf

CO BYŁO POPRZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie nie była dotychczas szczegółowo uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1.](#)

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.