

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Zestaw egzaminacyjny obejmuje trzy zadania sytuacyjne, przedstawiające niepowiązane ze sobą sytuacje, które wystąpiły w ramach badania sprawozdań finansowych różnych jednostek.

- ❖ W rozwiązaniach, powołując się na Krajowe Standardy Badania przyjęte przez KRBR w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania, można je oznaczać skrótem jako np. KSB 200 lub MSB 200. Analogicznie w przypadku Krajowych Standardów Kontroli Jakości przyjętych przez KRBR w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości nr 1, można stosować skrót KSKJ lub MSKJ 1.
- ❖ W rozwiązaniach, podając podstawę prawną, należy **wskazać konkretny przepis prawa lub regulacji zawodowej** odnoszący się do omawianych zagadnień (bez cytowania konkretnych zapisów).

ZADANIE SYTUACYJNE 1

Założenia:

1. Jesteś kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego spółki Krokus S.A. za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 2018 roku.
2. W trakcie przygotowania czynności audytowych ustaliłeś kilka istotnych kwestii podanych poniżej.
3. Spółka zajmuje się produkcją i montażem urządzeń na indywidualne zamówienia klientów, większość zleceń jest realizowana w okresie kilku miesięcy, część zleceń ma charakter kontaktów długoterminowych.
4. Akcje spółki Krokus są notowane na giełdzie. Spółka sporządza sprawozdanie finansowe w oparciu o MSR.
5. W sprawozdaniu finansowym spółki występuje nieuregulowana kwota należności (pozycja istotna) w wysokości 2 850 000 zł od spółki Rex Sp. z o.o., która odmawia zapłaty do momentu kiedy zainstalowane w sierpniu 2017 roku urządzenia nie osiągną 100% wydajności.
6. Jeden z klientów, Kocioł Sp. z o.o., za pośrednictwem swojego doradcy prawnego skierował roszczenie przeciwko spółce Krokus z tytułu uszkodzenia ciała operatora maszyny, który odniósł obrażenia w wyniku wadliwego zadziałania maszyny zainstalowanej przez pracowników spółki Krokus. Zgłoszone roszczenie zostało zignorowane przez Zarząd spółki Krokus, ponieważ spółka Kocioł znana jest z braku przestrzegania przepisów BHP, a zatem wypadek nastąpił z ich winy.
7. Wartość zapasów produkcji w toku na dzień 20.12.2018 r., które stanowią pozycję istotną, wyceniona na kwotę 8 500 000 zł została zinwentaryzowana na ten dzień, a główny inżynier oszacował na ten dzień stopień zaawansowania realizacji budowy każdej maszyny.
8. Wartość zapasów materiałów zinwentaryzowana na 31.12.2018 r. wyniosła 3 500 000 zł i obejmuje materiały na potrzeby kontraktów długo i krótkoterminowych będących w realizacji i kontraktów przewidywanych do realizacji w przyszłości.
9. Dla kontraktów długoterminowych stopień zaawansowania jest podstawą rozpoznawania przychodów. Przychody dotyczące innych zleceń są ujmowane w dacie wysłania faktury do odbiorcy.
10. Wszystkie dostarczane maszyny są objęte gwarancją na okres jednego roku, a ponadto klient ma możliwość zakupu rozszerzonej gwarancji na okres dodatkowych 12 miesięcy. Rezerwa na poczet napraw gwarancyjnych ujęta w bilansie wynosi 4 500 000 zł, z czego kwota 2 000 000 zł stanowi wartość dodatkowej gwarancji. Jeden z członków zarządu Spółki Krokus dokonuje szacunku kosztów zgłoszonych przez klientów wad sprzętu objętego gwarancją i na tej podstawie tworzona jest rezerwa.
11. Jedna z posiadanych przez spółkę nieruchomości – ujętych jako rzeczowe aktywa trwałe, obejmująca grunt oraz magazyn części zamiennych, została przeznaczona do sprzedaży, ze względu na zmianę planów zagospodarowania przestrzennego. Posiadana przez spółkę oferta kupna jest niższa o 3 200 000 zł od wartości księgowej netto tej nieruchomości. Ponadto spółka jest zobowiązana do wyburzenia i rozbiórki budynku magazynowego. Szacowany koszt tych prac wynosi 350 000 zł.
12. W sprawozdaniu finansowym ujęty został odpis aktualizujący wartość nieruchomości o których mowa w pkt 11 w wysokości 3 550 000 zł, jako korekta błędu lat ubiegłych. W treści noty do sprawozdania finansowego zamieszczona została następująca informacja: „*W trakcie sporządzania sprawozdania finansowego za rok 2018 stwierdzono, że w sprawozdaniach finansowych sporządzonych za lata 2016 i 2017 nie zostały uwzględnione skutki przeprowadzonej w roku 2016 wyceny składników aktywów trwałych*”.
13. W trakcie czynności audytowych zostały zidentyfikowane najbardziej znaczące rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym spowodowanego oszustwem. Zostały zastosowane stosowne procedury badania dotyczące tych rodzajów ryzyka. W przypadkach, w których uznano za stosowne dla zrozumienia zidentyfikowanego ryzyka oraz wykonanych przez biegłego rewidenta procedur badania, zamieściliśmy również najważniejsze spostrzeżenia związane z tymi rodzajami ryzyka.

Dyspozycje:

- 1) Wykorzystując podane informacje, wskaż i objaśnij (uzasadnij) przywołując odpowiedni punkt założeń **cztery** główne obszary/rodzaje ryzyka związane z badaniem (z wyjątkiem rezerw na naprawy gwarancyjne, których dotyczy dyspozycja 2), które należy wziąć pod uwagę przy planowaniu

- końcowego etapu audytu Krokus S.A. Odpowiedzi udzielić w tabeli zawartej w części zawartej w *Rozwiązaniu*.
- 2) Objasnić główne procedury audytowe, które należy wykonać podczas końcowego etapu badania w odniesieniu do szacowanej kwoty rezerw na naprawy gwarancyjne. Przywołać odpowiednie uregulowania zawodowe dotyczące badania rezerw. Odpowiedzi udzielić w tabeli zawartej w części zawartej w *Rozwiązaniu*.
 - 3) Zaproponuj odpowiedni fragment sprawozdania z badania - kluczowe sprawy z badania – przyjmując, że są nimi: rozpoznawanie przychodów i wycena zapasów a Zarząd nie godzi się na proponowane przez Ciebie korekty. Odpowiedzi udzielić w tabeli zawartej w części zawartej w *Rozwiązaniu*.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Dyspozycja 1

Wykorzystując podane informacje, wskaż i objaśnij (uzasadnij przywołując odpowiedni punkt założeń) **cztery** główne obszary/rodzaje ryzyka związane z badaniem (z wyjątkiem rezerw na naprawy gwarancyjne, których dotyczy dyspozycja 2), które należy wziąć pod uwagę przy planowaniu końcowego etapu audytu Krokus S.A.

Tabela

Lp	Obszar ryzyka/rodzaj ryzyka
1	<p>Obszar ryzyka/rodzaj ryzyka Należności Ryzyko zawyżenia/zaniżenia wartości należności Uzasadnienie (podać w nawiązaniu do nr założeń) Pkt 5 Sporna kwota należności od spółki Rex stanowiąca ... zysku przed opodatkowaniem oraz ... łącznej wartości aktywów, jest zatem kwotą istotną.</p> <p>Jeżeli zaległa kwota nie zostanie uregulowana, wartość aktywów i zysku będzie przeszacowana, chyba że zostanie dokonany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.</p> <p>Podczas badania należy ocenić, czy należność jest w pełni odzyskiwalna, jak również zbadać czy powinna zostać ujęta w pełnej wysokości w roku badanym, ponieważ zamontowane maszyny nie osiągnęły pełnej wydajności.</p> <p>Pkt 9 Należności mogą być zawyżone/zaniżone z tytułu ich zaliczenia na podstawie faktury bez uwzględnienia zasad uznawania przychodów zgodnie z MSSF 15.</p>
2	<p>Obszar ryzyka/rodzaj ryzyka Zobowiązania Ryzyko niedoszacowania zobowiązań Uzasadnienie (podać w nawiązaniu do nr założeń) Pkt 6 Audytorzy muszą zbadać kwestię, czy prawdopodobne jest, że roszczenie wniesione przez Kocioł będzie skutkowało powstaniem po stronie Krokus zobowiązania oraz zbadać poziom potencjalnego roszczenia. Pomimo tego, że Prezes Krokus nie traktuje poważnie zgłoszonego roszczenia, należy ocenić czy nie powinno ono zostać oszacowane i ujęte w sprawozdaniu finansowym bądź ujawnione jako zobowiązanie warunkowe. Zgłoszenie roszczenia nastąpiło za pośrednictwem doradcy prawnego, co świadczy o poważnym potraktowaniu tego roszczenia przez Kocioł. Ponadto KROKUS tworzy rezerwy z tytułu napraw gwarancyjnych, co wskazuje na dokonywanie w przeszłości płatności na rzecz klientów w związku z wadliwymi instalacjami.</p> <p>Jeżeli wyniki prac audytorskich potwierdzą zasadność zgłoszonego roszczenia, wówczas kwota zobowiązania będzie musiała zostać oszacowana i ujęta w sprawozdaniu finansowym a jeżeli spółka tego nie wprowadzi będzie to oznaczało niedoszacowanie kwoty zobowiązań w sprawozdaniu finansowym.</p>
3	<p>Obszar ryzyka/rodzaj ryzyka Zapasy Ryzyko przeszacowania lub niedoszacowania wartości produkcji w toku i przeszacowania materiałów</p>

	<p>Uzasadnienie (podać w nawiązaniu do nr założeń) Pkt 7 i 8 Wartość produkcji w toku stanowi pozycję istotną.</p> <p><u>Audytora musi wyjaśnić przyczynę dla której wartość produkcji w toku ustalona została 10 dni przed zakończeniem roku obrotowego</u>, ustalić czy były dokonywane dodatkowe obliczenia pomiędzy datą przeprowadzonej wyceny a datą końca roku oraz potwierdzić prawidłowość tych obliczeń.</p> <p>Ponadto, audytor musi dokonać oceny prawidłowości ustalenia stopnia zaawansowania produkcji w toku oraz sprawdzić poprawność ustalenia wartości aktywowanych kwot kosztów bezpośrednich oraz kosztów pośrednich, jak również zgodność zastosowanej metodyki ze stosowaną w roku ubiegłym.</p> <p>Dla zapasu materiałów istotny problem to ich przydatność i poprawność wyceny (czy nie występuje konieczność dokonania odpisu utraty wartości).</p>
4	<p>Obszar ryzyka/rodzaj ryzyka Prezentacja w Sprawozdaniu finansowym Ryzyko niewłaściwego ujęcia odpisu aktualizującego</p> <p>Uzasadnienie (podać w nawiązaniu do nr założeń) Pkt 11 i 12 W sprawozdaniu finansowym odpis aktualizujący został ujęty jako korekta błędu. Kwota odpisu obejmuje zarówno wartość bilansową składników aktywów w wysokości 3 200 000 zł jak również koszty ich wyburzenia w wysokości 350 000 zł. <i>Zasady ujmowania skutków stwierdzonych błędów uregulowane zostały w MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany zasad rachunkowości i korygowanie błędów.</i></p> <p>Badający musi uzyskać dowody potwierdzające, czy wprowadzony odpis może zostać uznany za skutek popełnionego w przeszłości błędu, czy jest to zmiana wartości szacunkowej, której skutek powinien obciążyć wynik badanego okresu.</p> <p>Jeżeli pozyskane dowody potwierdzą fakt popełnienia błędu, badający musi ocenić:</p> <ul style="list-style-type: none">• czy skutki stwierdzonego błędu zostały ujęte w prawidłowej wysokości, zgodnie z wymogami standardu, rezerwa na szacowane koszty wyburzenia w kwocie 350 000 zł powinna obciążyć wynik roku 2018 (nawet w przypadku pozyskania dowodów potwierdzających fakt popełnienia błędu w przeszłości),• czy jednostka przedstawiła trzecie sprawozdanie z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu, co wynika z MSR 1 <i>Prezentacja sprawozdań finansowych</i> oraz czy dokonała odpowiednich ujawnień w związku ze stwierdzonym błędem

Dyspozycja 2

Objasnij główne procedury audytowe, które należy wykonać podczas końcowego etapu badania w odniesieniu do szacowanej kwoty rezerw na naprawy gwarancyjne. Przywołaj odpowiednie uregulowania zawodowe dotyczące badania rezerw.

Tabela

Lp	Procedury audytowe
1	<p>Regulacje zawodowe dotyczące badania rezerw Rezerwa tworzona jest na podstawie wartości szacunkowych. Ich badanie reguluje KSB 540 Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień.</p> <p>Zgodnie z postanowieniami standardu należy zastosować następujące procedury przy badaniu sprawozdania finansowego Krokus:</p> <ul style="list-style-type: none">• ustalenie czy zdarzenia następujące do daty sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania na temat wartości szacunkowej,• sprawdzenie w jaki sposób kierownictwo ustaliło wartość szacunkową i dane na których ją oparto,• sprawdzenie skuteczności działania kontroli nad sposobem ustalania wartości szacunkowej przez kierownictwo, łącznie z zastosowaniem odpowiednich procedur wiarygodności,• ustalenie wielkości lub przedziału w celu oceny wielkości oszacowanej przez kierownictwo.
2	<p>Procedury audytowe wymagające zastosowania Zastosowane procedury:</p> <ul style="list-style-type: none">• dokonanie własnych obliczeń w celu porównania z obliczeniami przygotowanymi przez członka zarządu spółki,• uzyskanie danych, w oparciu o które dokonane zostały obliczenia członka zarządu spółki,• rozważenie czy uzyskane dane są rzetelne, kompletne i dokładne,• sprawdzenie danych w oparciu o historyczne zapisy księgowy,• przeprowadzenie analizy umów w celu uzyskania zrozumienia wymogów prawnych udzielanych gwarancji,• <u>rozważanie charakteru tworzonych rezerw na naprawy gwarancyjne w kontekście poprawności ich wyceny i ujęcia w myśl MSR 37 oraz MSSF 15,</u>• porównanie wcześniejszych wartości szacunkowych z faktycznymi wypłatami z tytułu gwarancji, celem upewnienia się czy przyjęte założenia są racjonalne,• dokonanie przeglądu protokołów z posiedzeń zarządu pod kątem dyskusji na temat kwestii związanych z gwarancjami oraz w celu upewnienia się, że rezerwa została ustalona za zgodą zarządu,• sprawdzenie, czy dokonane obliczenia odpowiadają polityce rachunkowości ujawnionej w sprawozdaniu finansowym,• rozważanie czy przyjęte założenia są zgodne z resztą dowodów księgowych oraz zadeklarowanymi przez kierownictwo zamiarami,• dokonanie analizy wypłat z tytułu gwarancji dokonanych po zakończeniu roku obrotowego i oceny czy są one zgodne z budżetami i prognozami,• uzgodnienie wydatków gotówkowych z tytułu gwarancji z danymi z rachunków bankowych oraz fakturami dostawców lub kartami pracy wypełnianymi przez pracowników,• dokonanie przeglądu korespondencji z klientami po zakończeniu roku w celu weryfikacji, czy powstały jakiegokolwiek kwestie związane z kosztami z tytułu gwarancji.

Dyspozycja 3

Zaproponuj odpowiedni fragment sprawozdania z badania - kluczowe sprawy z badania – przyjmując, że są nimi: rozpoznawanie przychodów i wycena zapasów.

Tabela

Lp	Kluczowe sprawy z badania
1	<p data-bbox="276 338 916 369">Rozpoznawanie przychodów - sformułowanie problemu</p> <p data-bbox="276 369 1430 427">Spółka wykazuje w sprawozdaniu finansowym przychody ze sprzedaży w wysokości tys. zł, na które składają się między innymi przychody z realizacji kontraktów długoterminowych.</p> <p data-bbox="276 461 1430 551">Uznaliśmy prawidłowość rozpoznania przychodów za kluczową sprawę badania ze względu na to, że pozycja ta ze swej natury narażona jest na zniekształcenie spowodowane błędami bądź oszustwem oraz w związku z jej istotnością.</p> <p data-bbox="276 584 1430 642">Z założeń wynika, że Spółka rozpoznaje przychody wynikające z realizacji kontraktów stosując metodę procentowego zaawansowania prac.</p> <p data-bbox="276 676 1430 792">Zgodnie z zasadami wynikającymi z MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” wartość wykazywanych przychodów ujmowanych w danym roku zależy w znaczącym stopniu od faktycznie poniesionych kosztów, określenia właściwej marży oraz oceny stopnia zaawansowania kontraktów jak i od dokładności i kompletności budżetów kontraktów.</p> <p data-bbox="276 826 1430 916">Rozpoznawanie przychodów z zleceń krótkoterminowych wymaga oceny czy ujmowane są one w sposób odzwierciedlający transfer towarów lub usług na rzecz klientów w kwocie odzwierciedlającej płatność, której spółka się spodziewa w zamian za realizację zobowiązań umownych.</p> <p data-bbox="276 949 1430 1039">Ze względu na skalę realizowanych projektów, ich złożoność, niepewność dotyczącą kosztów ich zakończenia, wyników ostatecznych ustaleń z zamawiającymi, zmian specyfikacji oraz zmian zakresu prac wymagają one znaczących szacunków.</p> <p data-bbox="276 1104 603 1135">Ujawnienie w sprawozdaniu</p> <p data-bbox="276 1135 1342 1167">Zasady ujmowania przychodów powinny zostać ujawnione w nocie do sprawozdania finansowego.</p> <p data-bbox="276 1227 1027 1258">Zastosowane procedury w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko</p> <p data-bbox="276 1258 1430 1317">W ramach badania udokumentowaliśmy nasze zrozumienie procesu rozpoznania przychodów w Spółce, zidentyfikowaliśmy kontrole w tym procesie i dokonaliśmy oceny ich zaprojektowania i wdrożenia.</p> <p data-bbox="276 1350 1294 1382">Nasze procedury badania w zakresie oceny poprawności ujawnienia przychodów obejmowały:</p> <ul data-bbox="276 1382 1430 2047" style="list-style-type: none">• analizę polityki rachunkowości w zakresie rozpoznawania przychodów, w tym kontraktów długoterminowych,• ocenę zgodności przyjętej do stosowania polityki rachunkowości z wymogami MSSF 15,• uzyskanie zrozumienia oraz oceny zaprojektowania i wdrożenia istniejących kluczowych mechanizmów kontrolnych związanych z rozliczaniem przychodów,• analizę poprawności modelu rozliczeniowego kontraktów, w tym weryfikacja poprawności matematycznej rozliczenia kontraktu i rozpoznania skutków wyceny w księgach,• przeprowadzenie analizy portfela kontraktów w celu identyfikacji istotnych i podatnych na ryzyko kontraktów, które uwzględniono w próbie do dalszych szczegółowych procedur,• ocenę kompletności ujawnień w zakresie przychodów,• przeprowadzenie szczegółowych procedur na wybranej próbie kontraktów obejmujących:<ol data-bbox="308 1756 1430 2047" style="list-style-type: none">a) omówienie statusu realizacji kontraktów z zarządem oraz osobami odpowiedzialnymi za realizację tych wybranych kontraktów (kierownik projektu),b) analizę zmian w budżetach kontraktów w badanym okresie wraz z uzgodnieniem zmian prognozowanych przychodów i kosztów do dokumentów źródłowych,c) analizę budżetów pod kątem kompletności ujęcia i aktualizacji kosztów bezpośrednich, pośrednich oraz budżetowanych rezerw,d) wizytacja wybranych projektów celem potwierdzenia stopnia zaawansowania prac,e) analizę wrażliwości budżetów kontraktów na prognozowany dla rynku wzrost ceny materiałów, usług podwykonawców i wynagrodzeń.

<p>2</p>	<p>Wycena zapasów - sformułowanie problemu Na dzień 31 grudnia 2018 roku wartość zapasów wykazanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej wyniosła natomiast odpis wartości zapasów na ten dzień wyniósł</p> <p>Zagadnienie zostało określone jako kluczowe dla badania sprawozdania finansowego z uwagi na istotną wartość tej pozycji w bilansie oraz z uwagi na element profesjonalnego osądu Zarządu w zakresie dotyczącym prawidłowej wyceny produkcji w toku, tworzenia odpisów mających na celu doprowadzenie wyceny zapasów do poziomu ich wartości netto możliwej do uzyskania, co wiąże się z istotnymi szacunkami w obszarze określenia rotacji zapasów, terminu ich przydatności oraz planowanych przyszłych cen sprzedaży. sytuacji finansowej wyniosła natomiast odpis wartości zapasów na ten dzień wyniósł</p> <p>Ujawnienie w sprawozdaniu Ujawnienia dotyczące zapasów, w tym ich wyceny, powinny zostać zamieszczone w notcie „Zapasy” dodatkowych not objaśniających do sprawozdania finansowego.</p> <p>Zastosowane procedury w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko W ramach badania udokumentowaliśmy nasze zrozumienie procesu analizy i rozpoznania odpisów z tytułu utraty wartości zapasów, dokonaliśmy także oceny środowiska kontroli wewnętrznej dotyczącej tego obszaru oraz przeprowadziliśmy szereg testów wiarygodności w tym obszarze.</p> <p>Nasze procedury obejmowały ocenę prawidłowości przyjętych założeń odnośnie tworzenia odpisów doprowadzających wycenę zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania, dokonanych przez Spółkę wyliczeń oraz ujawnień w tym zakresie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, w tym między innymi:</p> <ul style="list-style-type: none">- analizę stosowanej polityki rachunkowości w zakresie początkowej wyceny zapasów i tworzenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości zapasów,- analizę oraz testy do dokumentacji źródłowej na losowo wybranej próbie danych historycznych dotyczących realizowanych marż na poszczególnych asortymentach,- analizę wykorzystania odpisów aktualizujących utworzonych w poprzednich okresach,- analizę, obserwację oraz testy sprawdzające prawidłowość przebiegu inwentaryzacji zapasów oraz dokonaną ocenę ich przydatności gospodarczej,- analizę oraz testy do dokumentacji źródłowej na losowo wybranej próbie cen po jakich sprzedawane są wyroby po dniu bilansowym oraz kosztów przygotowania sprzedaży lub szacowanych kosztów niezbędnych do doprowadzenia sprzedaży do skutku.
----------	--

ZADANIE SYTUACYJNE 2

Zadanie sytuacyjne składa się z powiązanych ze sobą dwóch zagadnień o wspólnych założeniach.

Założenia:

1. Jesteś kluczowym biegłym rewidentem przeprowadzającym po raz pierwszy badanie sprawozdania finansowego za 200X r. **Zakładu Ubezpieczeń Na Zawsze z Nami SA** (dalej zwany: Zakład). Zakład prowadzi działalność w dziale I (wg załącznika do ustawy o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej).
2. Zakład, przy sporządzaniu sprawozdań jednostkowych stosuje ustawę o rachunkowości, przy czym należy do grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca (będąca zakładem ubezpieczeń działu II) sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe wg MSR.
3. Sprawozdania finansowe za okres ostatnich 5 lat były badane przez inną firmę audytorską. Z przeprowadzonych przez Twój zespół czynności w toku badania wynika, że będziesz proponował szereg korekt do bilansu otwarcia.
4. Zakład ubezpieczeń jest stroną wielu istotnych roszczeń i spraw sądowych dotyczących zawieranych w okresie ostatnich 8 lat umów ubezpieczenia z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym. Orzecznictwo sądowe (w analogicznych sprawach) w większości przypadków nie jest korzystne dla Zakładu.
5. W portfelu inwestycyjnym Zakładu poszczególne lokaty stanowią:
 - a) obligacje skarbowe 70%,
 - b) akcje spółek notowanych na rynku regulowanym 15%,
 - c) dłużne komercyjne papiery wartościowe 10%,
 - d) akcje spółek nienotowanych 3%,
 - e) depozyty bankowe 2%.Zakład klasyfikuje posiadane lokaty jako aktywa dostępne do sprzedaży (przy czym uwzględnia je do wyceny rezerw techniczno-ubezpieczeniowych) - 75% portfela, aktywa utrzymywane do terminu wymagalności - 13% portfela, pożyczki udzielone i należności własne - 2% portfela oraz aktywa przeznaczone do obrotu - 10% portfela.
6. Zakład ma zawartą umowę reasekuracji biernej proporcjonalnej z cesją 3%.
7. Zakład nie posiada własnych nieruchomości. Siedziba i oddziały Zakładu mieszczą się w wynajmowanych biurach.
8. Zakład posiada przede wszystkim umowy ze składką płatną regularnie - 85% portfela, pozostałą część stanowią umowy ze składką jednorazową.
9. W Zakładzie przed rozpoczęciem prowadzenia działalności ubezpieczeniowej został utworzony fundusz organizacyjny, który został w całości wykorzystany na utworzenie administracji i rozwój sieci przedstawicielstw w okresie pierwszych 5 lat funkcjonowania Zakładu.

Zagadnienie 1

W związku z badaniem sprawozdania finansowego Zakładu o którym mowa w założeniach przygotowujesz się do sporządzenia sprawozdania dodatkowego dla Komitetu Audytu. Aby wypełnić wszystkie wymogi w tym zakresie musiałeś przeanalizować stosowne regulacje.

Dyspozycje:

W Tabeli 1 zamieszczonej w *Rozwiązaniu* **wpisz** (w kolumnie 3) odpowiedzi na pytania zawarte w kolumnie 2 odnoszące się do wymogów dotyczących sporządzenia sprawozdania dodatkowego dla Komitetu Audytu.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Tabela 1

Lp.	Pytanie w zakresie wymogów dot. dodatkowego sprawozdania dla Komitetu Audytu	Twoja odpowiedź
1.	2.	3.
1.	Czy Polska skorzystała z możliwości ustalenia dodatkowych (w stosunku do wymogów z rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 537/2014) wymogów dotyczących zawartości sprawozdania dodatkowego dla Komitetu Audytu? Jeśli tak czego one dotyczą.	Nie. Polska nie skorzystała z tej opcji. Ustawa nie wprowadziła dodatkowych wymogów.
2.	Czy sprawozdanie dodatkowe dla Komitetu Audytu składa się przed czy po złożeniu sprawozdania z badania? Odpowiedź uzasadnij powołując podstawę prawną.	Sprawozdanie dodatkowe dla Komitetu Audytu składa się nie później niż w dniu złożenia sprawozdania z badania. <i>(art. 11 ust. 1 rozporządzenia 537/2014)</i>
3.	Jakie sankcje są przewidziane za niestosowanie się firmy audytorskiej do przepisów dotyczących sporządzenia sprawozdania dodatkowego dla Komitetu Audytu?	Za nieprzestrzeganie wymogów dot. sprawozdania dodatkowego dla Komitetu Audytu grozi kara administracyjna. <i>(art. 182 ust. 1 pkt. 12 ustawy o biegłych (...))</i>
4.	Kiedy musisz przekazać sprawozdanie dodatkowe dla Komitetu Audytu do Komisji Nadzoru Audytowego?	Nie ma takiego obowiązku, przy czym sprawozdanie to może być przekazane KNA na jej żądanie. <i>(art. 11 ust. 5 rozporządzenia 537/2014)</i>
5.	Czy sprawozdanie dodatkowe dla Komitetu Audytu składa się do właściwego rejestru sądowego?	Nie ma takiego obowiązku.
6.	Czy w sprawozdaniu dodatkowym dla Komitetu Audytu należy wskazać terminy spotkań z personelem Zakładu odpowiedzialnym za proces sprawozdawczości?	Nie ma takiej potrzeby. W sprawozdaniu powinno się natomiast opisać charakter, częstotliwość i zakres kontaktów z Komitetem Audytu. <i>(art. 11 ust. 2d rozporządzenia 537/2014)</i>
7.	Czy w sprawozdaniu dodatkowym dla Komitetu Audytu należy odnieść się do jakości współpracy z Zakładem w trakcie badania? Odpowiedź uzasadnij powołując się na podstawę prawną.	Tak. Należy poinformować, czy Zakład przekazał wszystkie żądane informacje oraz poinformować o wszelkich trudnościach napotkanych w trakcie badania. <i>(art. 11 ust. 2 o i p(i) rozporządzenia 537/2014) oraz KSB 260</i>
8.	Czy Zarząd Zakładu może udostępnić sprawozdanie dodatkowe dla Komitetu Audytu WZA? Odpowiedź uzasadnij.	Nie. Jedynie Komitet Audytu lub organ pełniący jego funkcje ma takie prawo. <i>(art. 131 ustawy o biegłych (...))</i>

Zagadnienie 2

W związku z badaniem sprawozdania finansowego Zakładu o którym mowa w założeniach przygotowujesz projekt sprawozdania dodatkowego dla Komitetu Audytu. W sprawozdaniu powinieneś opisać istotne kwestie z badania oraz procedury jakie zastosowaliście w odpowiedzi za zidentyfikowane ryzyko. Twoi asystenci przygotowali listę 10-ciu, ich zdaniem najważniejszych kwestii z badania (tabela 2).

Tabela 2

Lp.	Kluczowe kwestie z badania wg Twoich Asystentów
1.	Wycena rezerw techniczno- ubezpieczeniowych
2.	Wycena funduszu organizacyjnego
3.	Roszczenia, sprawy sądowe i zobowiązania warunkowe
4.	Wycena akcji notowanych na rynkach regulowanych
5.	Wycena udziału reasekuratora w rezerwach techniczno- ubezpieczeniowych
6.	Wycena rzeczowych aktywów trwałych
7.	Badanie sprawozdania finansowego po raz pierwszy
8.	Prawidłowość rozpoznawania przychodów
9.	Prawidłowość ustalenia tzw. podatku od aktywów, czyli podatku od niektórych instytucji finansowych
10.	Ustalenie wartości kapitału z aktualizacji wyceny

Dyspozycje:

Na podstawie danych zawartych w *Założeniach* oraz w opisie do *Zagadnienia 2* z listy przygotowanej przez Twoich asystentów:

- wybierz **3** najważniejsze kwestie z badania, **wpisz je** do Tabeli 3 zamieszczonej w *Rozwiązaniu*, **Wybór uzasadnij**,
- dla każdej wybranej przez Ciebie kluczowej kwestii z badania w Tabeli 4 zaproponuj i opisz **4 procedury**, które powinny być zastosowane w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Tabela 3 (dyspozycja a)

Lp.	Kluczowa kwestia z badania (poz. z tabeli 2)	Uzasadnienie wyboru
1.	Wycena rezerw techniczno-ubezpieczeniowych (poz. 1 z tabeli 2)	<ol style="list-style-type: none"> Wartość rezerw techniczno- ubezpieczeniowych brutto stanowi największą i najbardziej istotną pozycję pasywów Zakładu. Wycena rezerw techniczno-ubezpieczeniowych szczególnie w zakładach życiowych, wymaga zastosowania skomplikowanych modeli aktuarialnych oraz ocen eksperckich i jest istotnym szacunkiem opartym o skomplikowane i subiektywne założenia.
2.	Roszczenia, sprawy sądowe i zobowiązania warunkowe (poz. 3 z tabeli 2)	<ol style="list-style-type: none"> Zakład jest stroną szeregu roszczeń i spraw sądowych, przy czym wiele z nich kończy się dla niego niekorzystnym rozstrzygnięciem. Kwoty roszczeń mogą być istotne, a szacunki rezerw są przedmiotem istotnego osądu Zakładu.
3.	Badanie sprawozdania finansowego po raz pierwszy (poz. 7 z tabeli 2)	<ol style="list-style-type: none"> Sprawozdanie za 200X r. było pierwszym sprawozdaniem badanym przez Twoją firmę. W trakcie badania po raz pierwszy należy przeprowadzić szereg dodatkowych procedur celem zrozumienia charakteru działalności Zakładu, w tym towarzyszącym jej procesom i ryzykom, które są niezbędne do oceny ryzyka badania oraz określenia poziomu istotności. Ponadto celem dodatkowych procedur jest również określenie, czy stany początkowe zawierają istotne zniekształcenia które wpływają za sprawozdanie finansowe za bieżący okres oraz czy zasady (polityka) rachunkowości była stosowana w sposób ciągły.

Tabela 4 (dyspozycja b)

Lp.	Kluczowa kwestia z badania	Zastosowane procedury w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko
1.	Wycena rezerw techniczno-ubezpieczeniowych	<ol style="list-style-type: none"> 1. W trakcie badania uzyskaliśmy zrozumienie procesu wyliczania rezerw t-u oraz polityk rachunkowości w zakresie wyceny rezerw oraz zmian dokonanych w 200X r. 2. Zidentyfikowaliśmy kluczowe kontrole wewnętrzne Zakładu w tym zakresie. Dla wybranych kontroli wewnętrznych w tym obszarze przeprowadziliśmy testy kontroli. 3. Wykonaliśmy procedury wiarygodności w oparciu o saldo rezerw oraz zmiany tych sald ujętych w technicznym rachunku ubezpieczeń na życie wykorzystując pracę wewnętrznych specjalistów. 4. Dodatkowo nasze procedury obejmowały m.in.: <ul style="list-style-type: none"> • analizę modeli aktuarialnych wykorzystywanych przez Zakład, • ocenę racjonalności założeń wykorzystywanych w modelach aktuarialnych, • przegląd analityczny sald istotnych rezerw t-u, • niezależne przeliczenie rezerw t-u na wybranej próbie, • analizę ujęcia w rezerwach t-u zdarzeń, które wystąpiły po dniu bilansowym, • analiza ujawnień rezerw t-u w sprawozdaniu finansowym.
2.	Roszczenia, sprawy sądowe i zobowiązania warunkowe	<ol style="list-style-type: none"> 1. W ramach badania udokumentowaliśmy nasze zrozumienie procesu identyfikacji roszczeń, spraw sądowych i zobowiązań warunkowych. 2. Zidentyfikowaliśmy kluczowe kontrole wewnętrzne Zakładu w tym zakresie. Dla wybranych kontroli wewnętrznych w tym obszarze przeprowadziliśmy testy kontroli. 3. Dodatkowo nasze procedury obejmowały m.in.: <ul style="list-style-type: none"> • analizę istotnych spraw z udziałem Działu Prawnego Zakładu, • analizę pisemnych odpowiedzi kancelarii prawnych obsługujących Zakład, • omówienie wybranych spraw z ekspertami wewnętrznymi naszej firmy, • analizę protokołów z posiedzeń organów Zakładu (zarządu, rady nadzorczej, Komitetu Audytu, WZA), • ocenę ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
3.	Badanie sprawozdania finansowego po raz pierwszy	<ol style="list-style-type: none"> 1. Przeprowadziliśmy spotkanie z kluczowym personelem odpowiedzialnym za sprawozdawczość w Zakładzie. Poprzez wywiady z pracownikami zapoznaliśmy się z mechanizmami kontrolnymi oraz przeprowadziliśmy testy mechanizmów kontrolnych w odniesieniu do poszczególnych procesów. 2. Zapoznaliśmy się z Zasadami (polityką) rachunkowości oraz z wprowadzonymi zmianami. 3. Spotkaliśmy się z poprzednią firmą audytorską, w celu omówienia kluczowych kwestii badania, ich wpływu na bieżące sprawozdanie oraz przeglądu dokumentacji z poprzedniego badania. 4. Przeanalizowaliśmy czy stany początkowe zawierają istotne zniekształcenia oraz czy zasady (polityka) rachunkowości jest stosowana w sposób ciągły. 5. Oceniliśmy kompletność ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

ZADANIE SYTUACYJNE 3

Założenia:

1. Firma audytorska AUDYTOR, działająca od kilkunastu lat na rynku firm audytorskich, zgodnie z przyjętymi wewnętrznymi zasadami kontroli jakości przyjmuje, że nieodłącznym elementem pracy zespołu audytowego jest dyskusja podczas której rozstrzygane są różne wątpliwości, w tym w szczególności wynikające z zawodowego osądu.
2. W skład zespołu audytowego wchodzi zawsze odpowiadający za badanie kluczowy biegły rewident oraz co najmniej jeden asystent i jeden aplikant.
3. Jako biegły rewident z najdłuższym stażem jesteś w firmie AUDYTOR konsultantem zespołów audytowych i po raz pierwszy członkiem zespołu, który zajmuje się świadczeniem usług kontroli jakości zleceń realizowanych przez niewielkie (w tym jednoosobowe) firmy audytorskie.
4. Poniżej przedstawiono opis trzech sytuacji.
5. Dwie pierwsze dotyczą problemów z jakimi spotkały się zespoły audytowe badające roczne sprawozdania finansowe spółek „ODRA” i „PROMASZ” za rok 2018 (sprawozdania sporządzane zgodnie z ustawą o rachunkowości). Ponieważ zdania członków zespołów są podzielone oczekuje się Twojego stanowiska w wątpliwych kwestiach.
6. Sytuacja trzecia dotyczy twojej pracy w zespole świadczącym usługi kontroli jakości zleceń wykonanych przez inną firmę audytorską.

Sytuacja 1

Zespół audytowy badający ustawowe sprawozdanie finansowe handlowej spółki akcyjnej „ODRA” otrzymał do badania sprawozdanie finansowe w postaci papierowej podpisane 31 marca 2019 r. przez Biuro Rachunkowe (któremu zgodnie z umową powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych spółki) i dwuosobowy zarząd oraz podpisane w tym samym dniu i przez te same osoby w postaci papierowej sprawozdanie z działalności. W oparciu o tak podpisane sprawozdania przeprowadzono cały proces badania. W trakcie czynności audytorskich, w kwietniu 2019 r. uznano za zasadne dokonanie kilku istotnych korekt, których słuszność jest uznana przez zarząd spółki. Biuro Rachunkowe odmówiło wprowadzenia korekt do ksiąg rachunkowych 2018 roku i sporządzenia nowego sprawozdania finansowego stwierdzając, że księgi rachunkowe roku 2018 zostały zamknięte. W tej sytuacji Zarząd sporządził nowe sprawozdanie finansowe uwzględniając korekty z badania w sposób statystyczny. Biuro Rachunkowe odmówiło podpisania nowej wersji sprawozdania finansowego w postaci elektronicznej podpisem elektronicznym. W konsekwencji podpisy elektroniczne z datą 29 kwietnia 2018 r. złożyli tylko członkowie Zarządu. W stosunku do sprawozdania z działalności nie podjęto żadnych innych działań, poza wcześniejszą wersją papierową. Kluczowy biegły rewident uznał, że brak podpisu Biura Rachunkowego nie dyskwalifikuje sprawozdania finansowego i proponuje w sprawozdaniu z badania wydanie opinii z objaśnieniem. Asystent i aplikant, pomimo małego doświadczenia w tym zakresie mają wątpliwości co do takiej formy zakończenia badania. Ich zdaniem:

1. Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności przedstawione do badania powinny być przedstawione w postaci elektronicznej z podpisami elektronicznymi.
2. W sytuacji gdy księgi rachunkowe zostały zamknięte korekty powinny być dokonane w księgach roku 2019.
3. W związku z zamknięciem ksiąg rachunkowych ujęcie korekt wynikających z badania w sprawozdaniu finansowym w sposób statystyczny jest akceptowalne.
4. Wobec braku podpisu na sprawozdaniu finansowym (stan na 29 kwietnia 2019 r.) Biura Rachunkowego do sprawozdania powinno być dołączone pisemne oświadczenie Biura Rachunkowego o odmowie złożenia podpisu.
5. Jeżeli informacje liczbowe zawarte w sprawozdaniu z działalności nie uległy zmianie można poprzestać na papierowej wersji sprawozdania z dnia 31 marca 2019 r.
6. W tej sytuacji właściwa będzie opinia z zastrzeżeniem a nie objaśnieniem.

Dyspozycja:

Jako ekspert, o którym mowa w założeniach, zajmij stanowisko w każdej z wymienionych wyżej kwestii wskazując, czy aplikant i asystent mają, czy nie mają racji, przez obwiedzenie odpowiednio TAK lub NIE. Odpowiedź uzasadnij

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Kwestia pierwsza: <i>Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności przedstawione do badania powinny być przedstawione w postaci elektronicznej z podpisami elektronicznymi</i>		
Racja aplikanta i asystenta	TAK	<u>NIE</u>
Uzasadnienie: Sprawozdanie do badania nie musi być bezwzględnie przedstawione w postaci elektronicznej ani podpisane elektronicznie, postać przedstawionego do badania sprawozdania powinna wynikać z uzgodnień pomiędzy stronami. Zalecanym jest jednak by była to wersja elektroniczna (MF pytanie 36). Sprawozdanie elektroniczne w wymaganej strukturze z wymaganymi podpisami elektronicznym jest niezbędne dla sporządzenia sprawozdania z badania (MF pytanie 77). Na sprawozdaniu z działalności nie powinno być podpisu Biura Rachunkowego.		

Kwestia druga: <i>W sytuacji gdy księgi rachunkowe zostały zamknięte korekty powinny być dokonane w księgach roku 2019</i>		
Racja aplikanta i asystenta	TAK	<u>NIE</u>
Uzasadnienie: Zgodnie z ustawą o rachunkowości księgi rachunkowe nie miały prawa być zamknięte, zamyka się je dopiero po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. Stan ten nie może być zaakceptowany, korekty są istotne, zarząd uznaje zasadność korekt, sprawozdania nie można uznać za rzetelne.		

Kwestia trzecia: <i>W związku z zamknięciem ksiąg rachunkowych ujęcie korekt wynikających z badania w sprawozdaniu finansowym w sposób statystyczny jest akceptowalne</i>		
Racja aplikanta i asystenta	TAK	<u>NIE</u>
Uzasadnienie: Sprawozdanie finansowe powinno wynikać z ksiąg rachunkowych prowadzonych zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości i taki sposób uwzględnienia korekt jest nie do zaakceptowania.		

Kwestia czwarta: <i>Wobec braku podpisu na sprawozdaniu finansowym (stan na 29 kwietnia 2019 r.) Biura Rachunkowego do sprawozdania powinno być dołączone pisemne oświadczenie Biura Rachunkowego o odmowie złożenia podpisu</i>		
Racja aplikanta i asystenta	TAK	<u>NIE</u>
Uzasadnienie: Zgodnie z ustawą o rachunkowości sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej powinno być podpisane przez Biuro Rachunkowe i Zarząd.		

Ustawa nie przewiduje możliwości odmowy złożenia podpisu przez prowadzącego księgi rachunkowe a jedynie ewentualnie odmowę podpisu przez członka zarządu,

Zarząd nie może podpisać sprawozdania finansowego za prowadzącego księgi bo tych ksiąg nie prowadził, chyba że jednemu członkowi zarządu powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych (powinno to wynikać z decyzji zarządu i pisemnego przyjęcia tego zadania przez danego członka zarządu).

Kwestia piąta: *Jeżeli informacje liczbowe zawarte w sprawozdaniu z działalności nie uległy zmianie można poprzestać na papierowej wersji sprawozdania z dnia 31 marca 2019 r.*

Racja aplikanta i asystenta

TAK

NIE

Uzasadnienie:

Zgodnie z ustawą o rachunkowości sprawozdanie z działalności sporządza się w postaci elektronicznej i podpisuje elektronicznie, wobec tego papierowe sprawozdanie z 31 marca 2019 r. nie jest to zaakceptowania.

Kwestia szósta: *W tej sytuacji właściwa będzie opinia z zastrzeżeniem a nie objaśnieniem.*

Racja aplikanta i asystenta

TAK

NIE

Uzasadnienie:

Wobec nie przedstawienia sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności spełniających wymagania ustawy o rachunkowości nie ma do czego wydać opinii – właściwym będzie odmowa wydania opinii.

Sytuacja 2

Zespół bada ustawowe sprawozdanie finansowe produkcyjnej spółki akcyjnej „PROMASZ”. Spółka jest wieloletnim klientem firmy audytorskiej. Rokiem obrotowym spółki jest okres 01.04.2018 r. do 31.03.2019 r. i sprawozdanie za ten okres podlega badaniu.

Przedmiotem dyskusji jest kwestia zastosowanych przez spółkę uproszczeń w zakresie ustalania kosztów wytworzenia produktów, ujmowania leasingu i odroczonego podatku dochodowego. Uproszczeń tych nie stosowano w latach poprzednich. Sprawozdanie finansowe za rok obrotowy 01.04.2017 r. do 31.03.2018 r. wykazuje sumę bilansową 22 mln zł i przychody ze sprzedaży 49 mln zł, a przeciętne zatrudnienie wynosiło 80 osób.

Decyzję o zastosowaniu uproszczeń podjął nowy Zarząd powołany w roku obrotowym, za który sprawozdanie finansowe podlega badaniu, uzasadniając ją zmianą ustawy o rachunkowości wprowadzającą podwyższenie progów dopuszczających stosowanie uproszczeń.

Zebrana dokumentacja rewizyjna wskazuje, że:

- a) w spółce występują niewykorzystane zdolności produkcyjne;
- b) spółka korzysta w znacznym zakresie z leasingu maszyn produkcyjnych. Uproszczenia zastosowano do nowych umów leasingowych;
- c) skala wielkości odroczonego podatku dochodowego, w szczególności aktywa na odroczonego podatek dochodowy jest istotna;
- d) spółka rozwiązała rezerwę na odroczonego podatek dochodowy z poprzedniego roku, natomiast nie rozwiązała aktywa na odroczonego podatek dochodowy – ponieważ wpłynęło by to istotnie ujemnie na wynik finansowy bieżącego roku;
- e) skutki zastosowanych uproszczeń na sprawozdanie finansowe zostały ujawnione w sprawozdaniu finansowym (dodatkowe informacje i objaśnienia).

Ustalenia zespołu audytowego są następujące:

1. Kluczowy biegły rewident uznał, że spółka nie miała prawa zastosowania uproszczeń ponieważ suma bilansowa za rok poprzedni przekracza 17 mln zł, przychody przekraczają 34 mln zł i przeciętne zatrudnienie przekracza 50 osób.
2. Asystent uważa, że uproszczenia są dopuszczalne, ale decyzję w tym zakresie powinien podjąć organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe.
3. Aplikant uważa, że uproszczenie w zakresie odroczonego podatku dochodowego może polegać na nie naliczaniu podatku odroczonego na koniec roku, ale odroczonego podatku dochodowego na początek roku może być rozliczony tylko w zakresie w którym nastąpiło odwrócenie w roku badanym.
4. Asystent uważa, że w zakresie leasingu spółka nie jest konsekwentna, zmiana kwalifikacji leasingu finansowego na operacyjny powinna dotyczyć także umów kontynuowanych.
5. Kluczowy biegły rewident uważa, że należy zaproponować Zarządowi wycofanie się z przyjętych uproszczeń, w przeciwnym przypadku sprawozdanie z badania będzie zawierać odmowę wydania opinii.
6. Asystent uważa, że jeżeli Zarząd nie wycofa się z uproszczeń to w sprawozdaniu z badania powinna być opinia z zastrzeżeniami ze wskazaniem wszystkich stwierdzonych nieprawidłowości.
7. Aplikant uważa, że jeżeli Zarząd nie wycofa się z uproszczeń to w sprawozdaniu z badania powinna być opinia negatywna ponieważ zastosowane uproszczenia nie zapewniają rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego w rozumieniu art. 4 UoR.

Dyspozycja:

Zajmij stanowisko w odniesieniu do każdego **ustalenia (problemu)** przedstawionego przez zespół audytowy. Stwierdzając, czy wypowiedzający ma, czy nie ma racji, podaj właściwą podstawę prawną.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

1. Ustalenie pierwsze:

Kluczowy biegły rewident nie ma racji, progi dopuszczające uproszczenia od 1 stycznia 2019 r. wynoszą 25,5 mln zł suma bilansowa i 51 mln zł przychody.

(UoR art. 3 ust 6, art. 28 ust 4a, art. 37 ust 10)

2. Ustalenie drugie:

Asystent nie ma racji, uproszczenia te nie są związane z zaliczeniem jednostki do jednostek małych a zastosowanie uproszczeń, które są w gestii kierownika jednostki i są określone w UoR:

(art. 3 ust. 6 leasing, art. 28 ust. 4a koszt wytworzenia i art. 37 ust. 10 odroczony podatek dochodowy.)

3. Ustalenie trzecie:

Aplikant nie ma racji, w zakresie odroczonego podatku dochodowego obowiązuje metoda bilansowa to oznacza, że stan na koniec roku wynosi zero. W konsekwencji oznacza to, że nie może nic pozostać z salda z początku roku, ponadto rozwiązanie aktywa nie wpłynie na wynik bieżący a wynik lat ubiegłych

(art. 8 ust. 2 UoR)

4. Ustalenie czwarte:

Kwalifikacja podatkowa leasingu dla celów księgowych jest prawem a nie obowiązkiem. Można przyznać asystentowi rację, jeżeli precyzyjnie określono to w zasadach (polityce) rachunkowości.

Ponadto ujęcie leasingu jako leasing finansowy zapewnia informacje bardziej „rzetelnie”.

KSR nr 7 w pkt 3.11 zaleca jednak podejście retrospektywne.

5. Ustalenie piąte:

W zakresie propozycji dla Zarządu kluczowy biegły rewident ma rację ale w przypadku braku zgody Zarządu odmowa wydania opinii nie jest zasadna, w szczególności nie występuje sytuacja braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania i wpływ na sprawozdanie zastosowanych uproszczeń jest znany

(KSB 705 § 9 i 10).

6. Ustalenie szóste:

Asystent ma rację, przy założeniu że wpływ przyjętych uproszczeń na sprawozdanie finansowe jest istotny ale nie rozległy.

(KSB 705 § 7a).

7. Ustalenie siódme:

Aplikant ma rację pod warunkiem, że wpływ uproszczeń został uznany za istotny i rozległy.

(KSB 705 § 8).

Sytuacja 3

Twoja firma audytorska AUDYTOR świadczy usługi dla małych firm audytorskich w zakresie kontroli jakości różnych zleceń tych firm, wymagających przeprowadzenia kontroli zleceń w rozumieniu KSB 220 § 19-22 i KSKJ § 35-44. Pracujesz w zespole, który zajmuje się świadczeniem usług kontroli jakości zleceń. Twoim pierwszym zadaniem jest wstępna ocena podlegających kontroli zleceń i sformułowanie wniosków dla doświadczonego biegłego rewidenta kierującego Twoim zespołem. Poczyniłeś następujące ustalenia w zakresie dwóch zleceń:

1. Firma audytorska BILANS przeprowadziła badanie spółki, której akcje notowane są na NewConnect. Badanie przeprowadził zespół dwu asystentów i aplikant. Rola kluczowego biegłego rewidenta, będącego równocześnie Prezesem Zarządu BILANS, sprowadziła się do sporządzenia uproszczonego planu badania, a po zakończeniu badania do zapytania asystentów i aplikanta, czy wykonali wszystkie czynności wynikające z planu badania. Kluczowego biegłego rewidenta nie interesowała dokumentacja badania, przeczytał proponowane sprawozdanie z badania i stwierdził, że je podpisze po przeprowadzeniu wymaganej kontroli jakości. Zgromadzone i przedstawione do oceny jakości zlecenia dokumenty badania nie uzasadniają proponowanego rodzaju opinii z badania.
2. Firma audytorska zarejestrowana jako działalność gospodarcza osoby fizycznej „Konto Antoni Kowalski” przeprowadziła badanie handlowej spółki akcyjnej „A & B” za rok 2018. Badanie to, zgodnie z systemem wewnętrznej kontroli jakości firmy „Konto Antoni Kowalski”, podlega kontroli jakości zlecenia ze względu na rozmiary działalności badanej jednostki i ryzyka związane z jej funkcjonowaniem. Spółka „A & B” działa w formie 35 oddziałów krajowych i 5 oddziałów zagranicznych. Firma „Konto Antoni Kowalski” przeprowadzała badanie sprawozdań finansowych spółki „A & B” także za rok 2015 i 2016. W tych latach oprócz badania Spółki „A & B” firma „Konto Antoni Kowalski” osiągała przychody z usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych na poziomie 20% przychodów ogółem. Badanie w całości przeprowadził osobiście biegły rewident Antoni Kowalski. Dokumentacja badania nie zawiera planu badania, wymaganych oświadczeń, zawiera wydruki i ksera wybranych dowodów księgowych z adnotacjami biegłego rewidenta „zbadane, data, podpis”. Dokumentacja zawiera końcowe oświadczenie biegłego rewidenta „uproszczona dokumentacja badania wynika z wieloletniej znajomości badanej jednostki i jej kierownictwa”. W raporcie z badania biegły rewident zawarł stwierdzenie „kwalifikacje zarządu i dotychczasowe finansowe rezultaty działalności stanowią gwarancję jej przyszłej rentowności”.

Dyspozycja:

Zaproponuj **wnioski**, w tym odnośnie wyniku (pozytywny/negatywny) kontroli jakości zlecenia, dla kierownika zespołu dotyczące poszczególnych zleceń, wskazując naruszenia **konkretnych** norm prawnych i zawodowych.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Zlecenie pierwsze – ocena i wnioski:

Kontrola jakości zlecenia powinna się zakończyć wynikiem: pozytywnym /negatywnym (właściwe podkreślić)

Uzasadnienie (z powołaniem norm prawnych i zawodowych):

1. Stan ten wskazuje, że działanie kluczowego biegłego rewidenta i firmy audytorskiej naruszają ust. 2-4 art. 66 UoBR.
 2. Firma audytorska zapewnia kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednie zasoby, w tym zespół wykonujący badanie, posiadający kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania.
 3. Kluczowy biegły rewident bierze czynny udział w przeprowadzaniu badania.
 4. Kluczowy biegły rewident i firma audytorska przeznaczają wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania.
2. Dokumentacja badania nie spełnia wymogów art. 84 UoBR.

Art. 84. Sprawozdanie z badania jest sporządzane w oparciu o akta badania zgromadzone i opracowane przez kluczowego biegłego rewidenta w toku badania. Akta badania umożliwiają biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w badaniu prześledzenie przebiegu badania i znalezienie uzasadnienia dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym wyrażonej w sprawozdaniu z badania.
3. Kluczowy biegły rewident nie dokonał przeglądu wykonanych prac stosownie do § 16 i 17 KSB 220.
4. Kluczowy biegły rewident nie przeprowadził konsultacji wymaganych przez § 18 MSB 220.

Zlecenie drugie – ocena i wnioski:

Kontrola jakości zlecenia powinna się zakończyć wynikiem pozytywnym /negatywnym (właściwe podkreślić)

Uzasadnienie (z powołaniem norm prawnych i zawodowych):

1. Stan ten wskazuje, że badanie nie uwzględnia szeregu KSB, w szczególności: KSB 200 (sceptycyzm zawodowy), KSB 210 (przyjęcie zlecenia), KSB 230 (dokumentacja badania), KSB 300 (planowanie), KSB 500 (dowody badania), KSB 580 (pisemne oświadczenia).
2. Zgodnie z art. 64 ust. 6 UoR, z uwzględnieniem art. 70 ust. 1 UoBR, badanie nie powinno być zakończone bo będzie nieważne z mocy prawa.
3. Także badanie za rok 2016 było nieważne z mocy prawa.

Wprawdzie już tylko problem nieważności badania z mocy prawa wyklucza pozytywne zakończenie procesu kontroli jakości zlecenia ale należy dodatkowo zwrócić uwagę na co najmniej:

4. Niezgodność dodatkowego oświadczenia w raporcie z badania z art. 83 ust. 3 pkt 15 UoBR.
83 ust. 3 Sprawozdanie z badania zawiera „pkt 15 stwierdzenie, że zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej jednostki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia spraw jednostki przez jej zarząd lub inny organ zarządzający obecnie lub w przyszłości”
5. Dokumentacja badania nie spełnia wymogów art. 84 UoBR.
Art. 84. Sprawozdanie z badania jest sporządzane w oparciu o akta badania zgromadzone i opracowane przez kluczowego biegłego rewidenta w toku badania. Akta badania umożliwiają biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w badaniu prześledzenie przebiegu badania i znalezienie uzasadnienia dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym wyrażonej w sprawozdaniu z badania.
6. Niepewność co do nie naruszenia innych wymogów niezależności, oprócz problemu niezachowania niezależności finansowej, w szczególności art. 69 ust. 4-9 UoBR.