



CENTRUM EDUKACJI KIBR

Przez wiedzę do sukcesu



Niefinansowe aktywa trwałe

Badanie

Skrypt

Monika Wołczyńska

3	Podstawy badania sprawozdań finansowych
4	Cel badania
5	Odpowiedzialność i wymagania wobec biegłego rewidenta
7	Etapy badania
9	Niepewność i ryzyko badania
11	Ogólna reakcja na ryzyko i dalsze procedury badania
13	Dowody badania, metody ich gromadzenia i ocena
17	Badanie rzeczowych składników majątku trwałego
18	Wprowadzenie
20	Planowanie badania rzeczowych składników majątku trwałego
23	Procedury badania środków trwałych własnych
24	Procedury badania środków trwałych w leasingu (i podobnych)
25	Procedury badania środków trwałych w budowie
27	Badanie wartości niematerialnych
28	Wprowadzenie
30	Planowanie badania wartości niematerialnych
33	Procedury badania wartości niematerialnych
34	Procedury badania wartości niematerialnych w leasingu (i podobnych)
35	Procedury badania wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie
37	Badanie długoterminowych inwestycji niefinansowych
38	Wprowadzenie
39	Planowanie badania długoterminowych inwestycji niefinansowych
42	Procedury badania nieruchomości inwestycyjnych
44	Procedury badania inwestycji w wartości niematerialne
45	Procedury badania innych długoterminowych inwestycji niefinansowych
46	Procedury inwestycji w leasingu (i podobnych)
47	Badanie aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży
48	Wprowadzenie
49	Planowanie badania aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży
51	Procedury badania aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży
53	Badanie nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych
54	Wprowadzenie
55	Planowanie badania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych
58	Procedury badania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych
58	Literatura



PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Cel badania

Cel badania sprawozdań finansowych został wyrażony zarówno w ustawie o rachunkowości¹, jak i w obecnie obowiązujących Krajowych Standardach Rewizji Finansowej (KSRF)² oraz w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB), które zostały przyjęte jako Krajowe Standardy Rewizji Finansowej w 2015 r.³

Zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 65 ust. 1) **celem badania** sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanej jednostki, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości. Podobne sformułowania zawiera KSRF 1 „Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych”.

Natomiast KSRF (MSB) 220 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania” na pierwszy plan wysuwa zwiększenie zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych.

Osiąga się to przez wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości ramowych założeń ogólnego przeznaczenia opinia dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe, we wszystkich istotnych aspektach, przekazują rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki zgodnie z tymi założeniami.

Opinia biegłego rewidenta, zgodnie z wymaganiami ustawy o rachunkowości, powinna w szczególności stwierdzać, czy:

- Badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,
- Jest ono zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem lub umową,
- Podczas badania zauważono poważne zagrożenia kontynuowania działalności przez jednostkę i jeśli tak – wskazać je,
- W świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu, uzyskanej podczas badania, stwierdzono w sprawozdaniu z działalności istotne zniekształcenia i jeśli tak – wskazać, na czym one polegają,
- Jednostka zawarła wszystkie informacje o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego – w przypadku emitentów papierów wartościowych, które zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

W opinii należy także poinformować o niedopełnieniu do dnia wyrażenia opinii określonych w art. 69 i 70 ustawy o rachunkowości obowiązków złożenia we właściwym rejestrze sądowym i ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy.

KSRF (MSB)⁴ dodatkowo wymaga stwierdzenia, czy:

- Biegły rewident uzyskał wystarczającą pewność, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy jest ono spowodowane oszustwem, czy błędem, a w szczególności czy w toku badania uzyskał wystarczające i odpowiednie⁵ dowody badania oraz czy nieskorygowane zniekształcenia są – pojedynczo lub łącznie – istotne,
- W świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:
 - Sprawozdania finansowe odpowiednio ujawniają wybrane i zastosowane znaczące zasady (politykę) rachunkowości,
 - Wybrane i zastosowane zasady (polityka) rachunkowości są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie,
 - Ustalone przez kierownictwo wartości szacunkowe są racjonalne,
 - Informacje zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych są przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe,
 - Sprawozdania finansowe zawierają wystarczające ujawnienia, umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych oraz
 - Terminologia zastosowana w sprawozdaniach finansowych, w tym nazwa każdego ze sprawozdań finansowych, jest odpowiednia.

W celu wyrażenia takiej opinii biegły rewident musi przeprowadzić **proces badania** zgodnie ze wszystkimi wymaganiami KSRF (MSB), które mają zastosowanie, oraz odpowiednimi normami etycznymi, tak aby uzyskać wysoki poziom pewności, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia.

¹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późniejszymi zmianami).

² Krajowe Standardy Rewizji Finansowej wprowadzone uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 1608/38/2010 z dnia 16 lutego 2010 r. obowiązują do chwili wejścia w życie nowych Krajowych Standardów Rewizji Finansowej (patrz przypis poniżej) lub do daty wcześniejszej, jeżeli podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych zdecyduje się przyjąć nowe standardy.

³ Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr 2783/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r. przyjęła 43 nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania, Międzynarodowych Standardów Usług Pokrewnych i Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych. Nowe standardy obowiązują dla przeglądów i badań sprawozdań finansowych za okresy kończące się 31 grudnia 2016 r. i później (w przypadku podmiotów wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego) albo dla badań i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się 31 grudnia 2017 r. i później (dla pozostałych podmiotów) z możliwością wcześniejszego stosowania.

⁴ Patrz KSRF (MSB) 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”.

⁵ Patrz omówienie cech dowodów badania na stronach 13–15.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Odpowiedzialność i wymagania wobec biegłego rewidenta

Odpowiedzialność za przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego spoczywa na kluczowym biegłym rewidencie i innych osobach przeprowadzających badania. Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach⁶ kluczowy biegły rewident jest odpowiedzialny za wykonywanie czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych i podpisuje opinię oraz raport biegłego rewidenta.

Przepisy ustawy o biegłych rewidentach, ustawy o rachunkowości oraz KSRF (MSB) określają szereg **wymagań wobec biegłych rewidentów**, które stosuje się nie tylko wobec kluczowego biegłego rewidenta, ale także wobec innych biegłych rewidentów uczestniczących w badaniu oraz innych członków zespołu audytowego.

Można wśród nich wyodrębnić wymagania dotyczące:

- Etyki i postawy biegłego rewidenta,
- Prowadzenia samego procesu badania.

Etyka i postawa biegłego rewidenta

Zgodnie z art. 56 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach biegły rewident jest obowiązany do przestrzegania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, a w szczególności:

- Uczciwości,
- Obiektywizmu,
- Zawodowych kompetencji i należytej staranności oraz
- Zachowania tajemnicy zawodowej, która obejmuje wszystkie informacje i dokumenty związane z wykonywaniem czynności rewizyjnych.

Katalog przypadków negatywnych, które wykluczają zachowanie bezstronności i niezależności przez biegłego rewidenta, został zawarty w art. 53 ust. 3 wspomnianej ustawy.

Obok ustawy o biegłych rewidentach, podstawą regulacji dotyczących etyki zawodowej biegłych rewidentów w Polsce jest „Kodeks etyki zawodowych księgowych” Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC)⁷. Określone w Kodeksie IFAC **podstawowe zasady etyki** są podobne do tych zdefiniowanych w ustawie o biegłych rewidentach, ale sformułowane w sposób szerszy i bardziej precyzyjny. Te zasady to:

- Uczciwość – postępowanie w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich powiązaniach zawodowych i gospodarczych,
- Obiektywizm – dbałość, aby uprzedzenia, konflikty interesów lub niepożądane oddziaływania osób trzecich nie wpływały na sądy o charakterze zawodowym lub gospodarczym,
- Zawodowe kompetencje i należyta staranność – posiadanie fachowej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym dla zapewnienia, że klient lub pracodawca uzyskuje kompetentną, profesjonalną usługę, opartą na najnowszych rozwiązaniach z zakresu wykonywania zawodu, regulacji prawnych i metodologii, a także zachowywanie staranności oraz przestrzeganie odpowiednich standardów technicznych i zawodowych,
- Zachowanie tajemnicy informacji – przestrzeganie zasady zachowania tajemnicy informacji uzyskanych w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych. W związku z tym zawodowy księgowy (czytaj: biegły rewident) nie ujawnia takich informacji stronom trzecim bez odpowiedniego i wyraźnego upoważnienia – chyba że ich ujawnienie wynika z prawnych lub zawodowych uprawnień lub obowiązków – oraz nie wykorzystuje takich informacji dla realizacji swoich osobistych korzyści lub osobistych korzyści stron trzecich,
- Profesjonalne postępowanie – postępowanie zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami oraz unikanie wszelkich działań dyskredytujących zawód.

Można zauważyć, że zasady dotyczące etyki biegłego rewidenta nie ograniczają się tylko do okresu przeprowadzania badania ani okresu bezpośrednio go poprzedzającego, ale obowiązują go przez cały okres kariery zawodowej. Taki wniosek można wysnuć z wymogu profesjonalnego postępowania – określonego w Kodeksie IFAC – oraz z wymogu nieposzlakowanej opinii i dotychczasowego postępowania, które daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta, określonego w ustawie o biegłych rewidentach.

⁶ Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. nr 77 z 2009 r., poz. 649 z późniejszymi zmianami).

⁷ Kodeks etyki IFAC został opracowany w lipcu 2009 r. i następnie zaktualizowany w 2014 r. przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA). W Polsce Kodeks został wprowadzony uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 4249/60/2011 z dnia 13 czerwca 2011 r., a następnie zmieniony uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 206/6/2015 z dnia 3 listopada 2015 r. obowiązującą od 11 lutego 2016 r.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Odpowiedzialność i wymagania wobec biegłego rewidenta

Prowadzenie procesu badania

Wymagania dotyczące samego procesu badania zostały uregulowane we wszystkich KSRF (MSB), zaczynając od KSRF (MSB) 200, który definiuje ogólną odpowiedzialność i zasady przeprowadzania badania przez biegłego rewidenta. Wymagania ogólne wobec biegłego rewidenta⁸ dotyczą:

- Zachowania zawodowego sceptycyzmu oraz formułowania zawodowych osądów podczas planowania i przeprowadzania badania,
- Rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w wyniku działania nieumyślnego (błędu) lub umyślnego (oszustwa), dzięki poznaniu jednostki i środowiska obejmującego jej system kontroli wewnętrznej,
- Zaprojektowania i wdrożenia reakcji (procedur) odpowiednich do oceny ryzyka,
- Zgromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących ewentualnych istotnych zniekształceń,
- Sformułowania opinii na temat sprawozdań finansowych na podstawie wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania.

Dla prawidłowego przeprowadzenia badania szczególne znaczenie ma zastosowanie zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu.

KSRF (MSB) określają **zawodowy sceptycyzm** w sposób opisowy. Jest to umiejętność dostrzegania sprzeczności oraz niespójności w toku badania, w tym także umiejętność kwestionowania sprzecznych dowodów oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania, a także innych informacji uzyskanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór. Zawodowy sceptycyzm polega na ciągłej krytycznej ocenie uzyskiwanych dowodów badania w świetle różnych okoliczności. Biegły rewident ocenia, czy dowody są odpowiednie i wystarczające oraz czy nie są podatne na manipulacje kierownictwa i pracowników jednostki. Przykładowo, jeżeli jedyne dowody z badania dotyczące istotnego salda są dokumentami wewnętrznymi (np. protokoły z inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie) lub pochodzącymi od stron powiązanych (np. potwierdzenia sald rozrachunków ze spółek należących do tej samej grupy kapitałowej), to biegły rewident musi ocenić ich wiarygodność i, ewentualnie, wykonać inne testy, które potwierdzą stan faktyczny.

Zawodowy osąd został zdefiniowany jako wykorzystanie stosownych szkoleń, wiedzy i doświadczenia w zakresie standardów rewizji finansowej, rachunkowości i etyki do podejmowania racjonalnych decyzji i odpowiednich działań w określonych okolicznościach badania. Umiejętność formułowania prawidłowych zawodowych osądów jest niezbędna na każdym etapie zlecenia, począwszy od ustalenia poziomu istotności, identyfikacji i oceny ryzyka, poprzez dobór procedur, aż po ocenę dowodów i wyciąganie końcowego wniosku (opinii) na podstawie zgromadzonych dowodów.

Inne KSRF (MSB) definiują cząstkowe cele, wymagania oraz podają objaśnienia do różnych aspektów procesu badania. Przykładowo, KSRF (MSB) 450 formułuje wymagania dotyczące oceny zniekształceń, które zostały rozpoznane w trakcie badania, a KSRF (MSB) 500 i 501 dają wskazówki i określają wymagania dotyczące dowodów badania.

⁸ Patrz KSRF (MSB) 200.7.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Etapy badania

Proces badania zawiera przeprowadzenie określonych działań (procedur) w odpowiedniej kolejności i zgodnie z KSRF (MSB) opiera się na ocenie ryzyka i odpowiedzi na nie. Z tej perspektywy proces badania można podzielić na 3 główne etapy:

- Etap oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia,
- Etap reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia,
- Etap sprawozdawczości.

Na etapie oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia od biegłego rewidenta wymaga się:

- Wykonania procedur przyjęcia zlecenia lub kontynuacji współpracy z klientem, m.in. oceny ewentualnych zagrożeń niezależności, podjęcia decyzji o odrzuceniu lub przyjęciu zlecenia oraz oszacowania ryzyka podjęcia się zlecenia⁹,
- Planowania przebiegu badania, biorąc pod uwagę czas i zasoby potrzebne do wykonania zlecenia, oraz kwestie komunikacji z klientem,
- Opracowania ogólnej strategii badania¹⁰ i ustalenia poziomów istotności (ogólnej, wykonawczej, a w uzasadnionych okolicznościach także szczegółowej)¹¹,
- Wykonania procedur oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego jako całości oraz na poziomie stwierdzeń¹².

Na tym etapie najważniejszym dokumentem jest ogólna strategia badania, w której kluczowy biegły rewident wyznacza zakres, ramy czasowe i kierunek badania. W ogólnej strategii badania powinny się także pojawić zagadnienia, takie jak:

- Zastosowane założenia (polityki) sprawozdawczości finansowej,
- Dodatkowo wymagane sprawozdania,
- Możliwość wykorzystania dowodów z poprzednich zleceń,
- Wpływ technologii informatycznej na dostępność danych (jeżeli kluczowe transakcje są przetwarzane w specjalnych systemach),
- Harmonogram sprawozdawczości i harmonogram spotkań zespołu audytowego, przeglądów prac oraz spotkań z członkami kierownictwa i organu nadzorczego jednostki,
- Istotność i wstępna ocena ryzyka badania na poziomie sprawozdania finansowego,
- Rezultaty wcześniejszych badań i wpływ rozpoznanych słabości kontroli wewnętrznej,
- Znaczące zmiany i rozwój działalności,
- Harmonogram i zakres wykorzystania zasobów.

Pod pojęciem zasobów najczęściej kryją się członkowie zespołu audytowego, czyli osoby o właściwych kompetencjach i wiedzy. W skład zespołu audytowego wchodzi zawsze sam kluczowy biegły rewident i inni pracownicy podmiotu uprawnionego do badania. W niektórych okolicznościach kluczowy biegły rewident może zaplanować skorzystanie z pomocy zewnętrznych ekspertów, np. rzeczoznawców majątkowych, aktuariuszy, doradców prawnych, podatkowych i innych specjalistów, których wiedza jest niezbędna do przeprowadzenia badania.

Należy tutaj zwrócić uwagę, że zgodnie ze znowelizowanym Kodeksem IFAC zewnętrzni eksperci oraz audytorzy wewnętrzni klienta, którzy pomagają przy badaniu¹³, nie są traktowani jako zespół audytowy. Dodatkowo, korzystanie z wiedzy zewnętrznych specjalistów nie ogranicza odpowiedzialności biegłego rewidenta za wyrażoną przez niego opinię.

Na etapie reakcji na zidentyfikowane i oszacowane ryzyka biegły rewident:

- Aktualizuje ogólną strategię badania, jeżeli na tym etapie pojawiły się okoliczności, które wpływają na wnioski i stwierdzenia wyrażone w tym dokumencie,
- Przygotowuje szczegółowy plan badania łączący oszacowane ryzyko z dalszymi procedurami badania,
- Projektuje i wykonuje odpowiednie procedury badania, żeby ograniczyć ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania poziomu (planowanie i wykonanie dotyczy też czynności nadzorczych nad badaniem i przeglądu dokumentacji roboczej).

⁹ Patrz KSRF (MSB) 210 „Uzgodnianie warunków zlecenia badania”.

¹⁰ Patrz KSRF (MSB) 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych”.

¹¹ Patrz KSRF (MSB) 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”.

¹² Patrz KSRF (MSB) 315 „Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

¹³ Patrz KSRF (MSB) 610 „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Etapy badania

Plan badania jest bardziej szczegółowy niż ogólna strategia badania, ponieważ określa rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, które będą przeprowadzone przez członków zespołu audytowego. Planowanie tych procedur badania następuje w toku badania, w miarę realizacji kolejnych etapów planu badania. Przykładowo, procedury oceny ryzyka są planowane na początku procesu badania. Natomiast zaplanowanie dalszych procedur badania [testów kontroli (zgodności) oraz wiarygodności] zależy od wyniku przeprowadzonych procedur oceny ryzyka. Ponadto biegły rewident może rozpocząć wykonywanie dalszych procedur badania niektórych grup transakcji, sald kont i ujawnień przed zaplanowaniem wszystkich pozostałych procedur badania¹⁴.

Z powodów praktycznych biegli rewidentzi często posługują się wzorcowymi planami badania, które są wypracowane przez podmiot uprawniony do badania w ramach którego realizują zlecenia. Nie zwalnia to jednak kluczowego biegłego rewidenta z zaprojektowania specyficznych procedur w odpowiedzi na nietypowe ryzyka, które zostały zidentyfikowane i oszacowane u klienta.

W przypadku mniejszych jednostek ogólna strategia badania może być sporządzona w formie krótkiej notatki i połączona z planem badania.

Etap sprawozdawczości obejmuje czynności stosowane przy podsumowaniu badania, takie jak:

- Ocena uzyskanych dowodów badania,
- Sporządzenie sprawozdania (opinii) biegłego rewidenta z badania.

Dokonując oceny dowodów badania w fazie przeglądu, biegły rewident rozważa, czy dotychczas zebrane dowody są wystarczające i odpowiednie oraz czy są wymagane dodatkowe prace związane z badaniem. Jeżeli odpowiedź na drugie pytanie będzie twierdząca, to biegły rewident powraca do planowania kolejnych procedur, które pozwolą na zdobycie dodatkowych dowodów. Na tym etapie mogą też zostać zidentyfikowane nowe czynniki ryzyka wpływające na ogólne ryzyko badania. Wiąże się to z koniecznością ich oceny i zaplanowania odpowiednich procedur (reakcji), które pozwolą obniżyć ryzyko do poziomu akceptowalnego dla biegłego rewidenta. Można postawić tezę, że etapy oszacowania i reakcji na ryzyko trwają przez cały czas badania.

Jeżeli nie ma konieczności przeprowadzania dodatkowych prac, biegły rewident przystępuje do tworzenia sprawozdania, czyli – na gruncie polskiej praktyki – opinii i raportu. Odmienne od polskich uregulowań prawnych (ustawy o rachunkowości) i zawodowych (KSRF 1), MSB nie wymagają sporządzenia 2 dokumentów, tzn. opinii i raportu. Rezultatem badania jest sprawozdanie biegłego rewidenta, które zawiera paragraf opiniujący, czyli opinię właściwą. Z drugiej strony podział sprawozdania na 2 dokumenty występujące łącznie nie stoi w sprzeczności z MSB, dlatego razem z nowymi KSRF, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wprowadziła, jako załączniki, nowe wzory opinii biegłego rewidenta i jeden wzór raportu z badania¹⁵.

¹⁴ Patrz KSRF (MSB) 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych”.

¹⁵ Patrz uchwała Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2783/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Niepewność i ryzyko badania

W celu wyrażenia opinii biegły rewident w toku badania uzyskuje **wystarczającą (wysoką) pewność**, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia poprzez zgromadzenie wystarczających i odpowiednich dowodów obniżających ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania poziomu.

Wysoka pewność nie oznacza absolutnej pewności, z uwagi na ograniczenia badania wynikające przede wszystkim z charakteru uzyskanych dowodów, z których większość ma charakter raczej uprawdopodobniający niż rozstrzygający, oraz z konieczności opierania się na osądach. Subiektywizm i niepewność związane z osądami kierownictwa dotyczą tych pozycji sprawozdań finansowych, w których opieramy się na szacunkach. Przykładem są tutaj odpisy aktualizujące oraz rezerwy. W takich przypadkach biegły rewident musi rozważyć racjonalność osądów, biorąc pod uwagę możliwą stronniczość kierownictwa, i zaakceptować fakt, że z tymi pozycjami będzie się zawsze wiązała niepewność, którą trudno jest ograniczyć innymi procedurami badania.

Otrzymanie wszystkich dowodów w trakcie badania może wiązać się z różnymi praktycznymi i prawnymi ograniczeniami. Przykładem może być niedostępność dokumentów wewnętrznych kontrahentów klienta i potwierżeń sald. Biegły rewident powinien liczyć się też z faktem celowego ukrywania lub wręcz fałszowania dokumentów w wyniku umyślnego działania. Pomimo spełnienia wymagań KSRF (MSB)¹⁶, które nakładają na niego obowiązek rozważenia i zaprojektowania procedur ograniczających wpływ ryzyka oszustwa, może jednak, nie będąc ani śledczym, ani specjalistą w dziedzinie autentyczności dokumentów, zostać wprowadzony w błąd.

Niepewność związana jest też z obszarem przestrzegania praw i regulacji przez klienta. KSRF (MSB)¹⁷ wymagają od biegłego rewidenta uzyskania w toku badania wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących przestrzegania tych praw i regulacji, które mają wpływ na istotne kwoty i ujawnienia w sprawozdaniu, oraz przeprowadzenia procedur w celu rozpoznania przypadków naruszeń innych przepisów, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Do pierwszej grupy przepisów można zaliczyć prawo podatkowe lub inne przepisy związane z obszarem finansowym. Druga grupa obejmuje regulacje związane z branżą klienta, które mają znaczący wpływ na jego działalność operacyjną, a w konsekwencji – na sprawozdania finansowe. Pomimo spełnienia tych wymagań, biegły rewident może nie wykryć naruszeń prawa, bo są one trudne do wykrycia, celowo ukrywane lub też trudne do rozstrzygnięcia, zwłaszcza że ich wynik zależy od procesu sądowego lub postępowania administracyjnego.

Konieczność prowadzenia badania w sposób efektywny i związana z tym konieczność ukończenia go w rozsądnym terminie i po rozsądnych kosztach są kolejnymi ograniczeniami w uzyskaniu absolutnej pewności. Nie oznacza to zaniechania procedur, których nie można zastąpić innymi procedurami, w tym zaakceptowania braku dowodów uprawdopodobniających, ale powoduje, że m.in. większość obszarów jest badana metodą wyrzykową, opartą na doborze wyselekcjonowanej próby zapisów księgowych i dokumentów.

Z istnieniem tej niepewności jest związane **ryzyko badania**, czyli ryzyko wyrażania niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone¹⁸, a przez to może wprowadzić w błąd zamierzonego użytkownika. Celem biegłego rewidenta jest zmniejszenie ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, czyli takiego, który zgodnie z jego zawodowym osądem pozwoli na wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego. W praktyce ten poziom określa się procentowo, zwykle między 2% a 5%. Przykładowo, ryzyko badania na poziomie 5% oznacza, że przyjmujemy prawdopodobieństwo na poziomie 95%, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Ryzyko badania jest wypadkową trzech elementów:

- **Ryzyko nieodłącznego** – wrażliwości danej pozycji sprawozdania finansowego na zniekształcenie, które osobno lub łącznie z innymi zniekształceniami może być istotne, przed uwzględnieniem wpływu kontroli wewnętrznej,
- **Ryzyko kontroli** – związanego z tym, że system kontroli wewnętrznej jednostki nie zapobiegnie, nie wykryje ani nie skoryguje istotnego zniekształcenia,
- **Ryzyko przeoczenia** – ryzyka, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury nie wykryją występującego zniekształcenia, które istnieje i które pojedynczo albo łącznie z innymi może być istotne.

Ryzyko nieodłączne wynika z wielu różnych czynników wewnętrznych i zewnętrznych, takich jak: rodzaj działalności jednostki, rodzaj dokonywanych operacji, kompetencje, uczciwość i doświadczenie kluczowych pracowników, wrażliwość aktywów na nadużycia oraz stopień, w jakim wycena sald jest oparta na osądach.

Przykładowo, ryzyko nieodłączne jest wysokie:

- W branżach bardzo uregulowanych (energetyka, farmacja) i w tych, gdzie występują składniki majątku o niewielkich rozmiarach i wysokiej wartości (branża jubilerska) lub wiele transakcji gotówkowych (handel detaliczny),
- W jednostkach, w których występuje duży wolumen transakcji przetwarzanych w wewnętrznych systemach informatycznych (sektor finansowy), gdzie występują znaczące salda z jednostkami powiązanymi (grupy kapitałowe) i tam, gdzie występuje duża rotacja kierownictwa lub kluczowych pracowników.

¹⁶ Patrz KSRF (MSB) 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”.

¹⁷ Patrz KSRF (MSB) 250 „Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych”.

¹⁸ W KSRF (MSB) nie rozważa się ryzyka odwrotnego, tj. wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest wolne od istotnych zniekształceń.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Niepewność i ryzyko badania

Ryzyko nieodłączne czasami jest trudno odróżnić od ryzyka kontroli, dlatego te dwa elementy łącznie określane są jako **ryzyko istotnego zniekształcenia**. W praktyce biegły rewident często ocenia je łącznie. Warto pamiętać, że nawet najsprawniejszy system kontroli wewnętrznej nie może wyeliminować w całości ryzyka nieodłącznego.

Ryzyko przeoczenia jest odwrotnie proporcjonalne do ryzyka istotnego zniekształcenia. Im wyższy poziom ryzyka istotnego zniekształcenia, tym mniejsze ryzyko przeoczenia biegły rewident może zaakceptować. To oznacza, że powinien szukać bardziej przekonujących dowodów badania. Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta ma kluczowe znaczenie dla właściwego opracowania procedur badania, które pozwolą na ograniczenie ryzyka przeoczenia i – w konsekwencji – ryzyka badania.

Biegły rewident może ograniczyć ryzyko przeoczenia m.in. poprzez skrupulatne rozpoznanie jednostki i jej ryzyk oraz ich ocenę, dobór odpowiednich procedur ukierunkowanych na obszary ryzyka, wprowadzanie nowych procedur (tj. niestosowanych w trakcie poprzednich badań tego klienta), stosowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie badania, dobrą alokację pracowników, biorąc pod uwagę ich wiedzę i doświadczenie, oraz skuteczny nadzór i kontrolę.

Biegły rewident ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdań finansowych jako całości i na poziomie stwierdzeń. **Ryzyko istotnego zniekształcenia** na poziomie sprawozdania finansowego ma charakter rozległy, tzn. wpływa na jego większą część lub całość. Przykładowo, jeżeli głównemu księgowemu brakuje doświadczenia i kompetencji, to prawdopodobnie różne obszary sprawozdania będą zawierały błędy, odnoszące się do różnych stwierdzeń.

Ocena **ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie poszczególnych stwierdzeń** wiąże się z ujęciem, pomiarem, prezentacją i ujawnieniem różnych elementów (kwot i ujawnień) w sprawozdaniu finansowym. Podstawowe stwierdzenia dotyczą¹⁹:

- **Kompletności** ujęcia wszystkich aktywów i pasywów, transakcji i zdarzeń oraz ujawnień, które należało ująć w okresie,
- **Praw i obowiązków**, tzn. sprawowania kontroli nad aktywami i występowania obowiązków z posiadanych zobowiązań na koniec okresu,
- **Dokładności**, tj. właściwego ujęcia kwot transakcji i zdarzeń oraz rzetelnego ujawnienia informacji finansowych,
- **Współmierności**, tzn. ujęcia transakcji i zdarzeń we właściwym okresie,
- **Istnienia** aktywów i pasywów oraz faktycznego **wystąpienia** transakcji i zdarzeń ujętych w okresie,
- Prawidłowej **wyceny** aktywów i pasywów oraz
- Poprawnej **klasyfikacji** informacji finansowych, ujęcia transakcji i zdarzeń na właściwych kontach i na właściwych pozycjach sprawozdania finansowego oraz zrozumiałej prezentacji ujawnień.

Ryzyko istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń dotyczy poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego i, w zależności od stwierdzenia, może mieć różne oceny w stosunku do tego samego obszaru. Przykładowo, ryzyko prawidłowej wyceny na obszarze zapasów może być wysokie, a ryzyko kompletności – niskie. Analiza ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń może czasami doprowadzić biegłego rewidenta do wniosków, że wykryte ryzyka mają charakter rozległy i dotyczą sprawozdania finansowego jako całości.

W trakcie oceny ryzyka biegły rewident identyfikuje te ryzyka, które wymagają szczególnej uwagi w trakcie badania, nie biorąc pod uwagę wpływu kontroli wewnętrznych. Są to tzw. **ryzyka znaczące**. Przy ocenie istotności i znaczenia ryzyk biegły rewident bierze pod uwagę zarówno ich wpływ ilościowy (posługując się wskaźnikami istotności), jak i jakościowy. W szczególności do ryzyk znaczących zalicza się ryzyko oszustwa, ryzyko związane z istotnymi transakcjami z podmiotami powiązanymi, ryzyko związane z istotnymi, bardzo złożonymi lub nietypowymi dla jednostki transakcjami, ryzyko związane z istotnymi wartościami szacunkowymi.

W celu identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzeń, biegły rewident przeprowadza **procedury oceny ryzyka**, wśród których wyróżniamy:

- Zapytania do kierownictwa, osób sprawujących nadzór i kluczowych pracowników,
- Obserwacje wybranych procesów i sposobu działania kontroli wewnętrznych,
- Inspekcje (przeglądy) kluczowych dokumentów, np. umów, raportów kierownictwa lub korespondencji z organami regulacyjnymi,
- Procedury analityczne prowadzone na danych finansowych i niefinansowych, które pozwalają na identyfikację nietypowych pozycji lub wykrycie nieoczekiwanych powiązań.

W wielu przypadkach najlepsze efekty daje łączenie 2 lub więcej procedur. Przykładowo, przegląd analityczny pozwala na wykrycie nietypowego odchylenia kosztów w jednym miesiącu, które można sprawdzić poprzez inspekcję wybranych dokumentów zakupu.

Procedury oceny ryzyka są bardzo pomocne w identyfikacji istotnych zniekształceń, ale same w sobie nie zapewniają jednak wystarczających odpowiednich dowodów badania, na podstawie których można oprzeć opinię z badania.

¹⁹ Patrz KSRF (MSB) 315 „Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Ogólna reakcja na ryzyko i dalsze procedury badania

Zgodnie z KSRF (MSB)²⁰ jednym z celów biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, dzięki zaprojektowaniu odpowiednich reakcji na to ryzyko.

Wyróżniamy:

- Ogólną reakcję na ryzyko oraz
- Dalsze procedury badania.

Ogólna reakcja dotyczy ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego jako całości, dlatego wymaga całościowego spojrzenia na proces badania. Przykładowo, ogólna reakcja na ryzyko wyraża się w przydzieleniu bardziej doświadczonych pracowników, a nawet zatrudnieniu zewnętrznych specjalistów²¹ do trudniejszych obszarów badania, zwiększeniu nadzoru nad pracą zespołu audytowego, wprowadzeniu pewnej nieprzewidywalności do procesu badania oraz w uwzględnieniu zmian w wyborze i prowadzeniu dalszych procedur badania. Te zmiany mogą obejmować m.in. zastąpienie wcześniej stosowanych procedur innymi, przeprowadzenie ich na saldach wcześniej nietestowanych z uwagi na poziom istotności oraz przeprowadzenie inwentaryzacji niektórych składników bez zapowiedzi.

Dalsze procedury badania są projektowane jako reakcja na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Ich celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które obniżą ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

Dalsze procedury badania ujmują się w dwie grupy:

- Testy zgodności zaprojektowane dla oceny skuteczności działania kontroli wewnętrznych w obszarze sprawozdawczości finansowej i innych, mających bezpośredni lub pośredni wpływ na informacje finansowe,
- Procedury wiarygodności zaprojektowane dla wykrycia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

Przed zaplanowaniem dalszych procedur badania biegły rewident dokonuje wyboru odpowiedniego podejścia do badania. W tym celu powinien zadać sobie pytanie, czy wykonanie tylko procedur wiarygodności pozwoli uzyskać właściwe dowody badania. Jeżeli odpowiedź jest negatywna, to powinien rozważyć zastosowanie kombinacji testów zgodności i procedur wiarygodności. Jeżeli odpowiedź będzie twierdząca, to czy wprowadzenie testów zgodności nie poprawi efektywności badania, uzasadniając zmniejszenie zakresu procedur wiarygodności. W tej sytuacji polecane jest zastosowanie podejścia mieszanego, tj. procedur zgodności i wiarygodności. Przy planowaniu procedury zawsze należy uwzględnić charakter danego stwierdzenia.

Przykładowo, dla zbadania kompletności przychodów, w których występuje duża liczba raczej jednorodnych transakcji o bardzo niskiej wartości jednostkowej, a dowody są dostępne tylko w formie elektronicznej, najbardziej efektywne może być zastosowanie **testów zgodności**. Opieranie się tylko na procedurach wiarygodności niewspółmiernie podniosłoby koszt badania, podczas gdy wprowadzenie testów zgodności pozwoli zweryfikować kompletność przychodów w efektywniejszy sposób i znacznie ograniczyć wybór testów wiarygodności.

Z drugiej strony procedury wiarygodności mogą okazać się skuteczniejsze niż testy kontroli, jeżeli:

- Podstawowe kontrole są mało skuteczne, rzadko stosowane lub omijane przez kierownictwo,
- Występują częste zmiany osób wykonujących kontrolę,
- Kontrola zawiera istotny element ręczny, który może być podatny na błędy,
- W poprzednich okresach występowały błędy w działaniu tej kontroli.

Stosowanie testów zgodności jest możliwe wtedy, gdy biegły rewident na etapie oceny ryzyka istotnych zniekształceń zidentyfikował, że system kontroli wewnętrznej na tym obszarze działa i oczekuje, że jest to działanie skutecznie zapobiegające lub wykrywające ryzyko istotnego zniekształcenia na tym obszarze. W celu prawidłowego zaplanowania testów zgodności należy uzyskać dowody badania skuteczności tych kontroli za pomocą innych procedur (np. zapytań w połączeniu z innymi procedurami)²² oraz zidentyfikować inne kontrole (tzw. kontrole pośrednie), które mogą wpływać na kontrole wewnętrzne, przewidziane do testów i uzyskać dowody ich skuteczności.

Przykładowo, jeżeli testy zgodności dotyczą badania raportów z systemu informacyjnego dotyczących odchyleń kosztów przez określonych odbiorców (kontroli bezpośredniej), należy przeprowadzić kontrolę poprawności systemu generującego te raporty (kontrola pośrednia).

²⁰ Patrz też KSRF (MSB) 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”.

²¹ Patrz też KSRF (MSB) 620 „Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta”.

²² Same zapytania nie są wystarczające do zbadania skuteczności działania kontroli wewnętrznych. W praktyce stosuje się je w powiązaniu z innymi procedurami (np. z inspekcją lub z ponownym przeprowadzeniem tych samych czynności). Zapytania w połączeniu z obserwacją uznaje się za miarodajne w momencie, kiedy obserwacja została przeprowadzona.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Ogólna reakcja na ryzyko i dalsze procedury badania

Przykładowe testy zgodności polegają na:

- Obserwacji działania wykonywanej procedury kontroli wewnętrznej,
- Inspekcji dowodów, które potwierdzają wykonanie procedury kontrolnej,
- Zapytania, jak i kiedy procedura została wykonana,
- Powtórnego wykonania operacyjnych procedur kontrolnych (w systemie informatycznym).

Bez względu na to, jak wysokie jest zaufanie do skuteczności kontroli, potwierdzone wynikami testów zgodności, biegły rewident zawsze powinien przeprowadzić procedury wiarygodności w stosunku do wszystkich istotnych sald, transakcji i ujawnień. Te dwa rodzaje procedur nie muszą być stosowane odrębnie. Czasami stosuje się połączenie testów zgodności z procedurami wiarygodności w tzw. **badaniach podwójnego przeznaczenia**.

Przykładowo, biegły rewident może sprawdzać działanie kontroli wydatków służbowych przez kierownika na wybranych fakturach zakupu (badanie zgodności), a jednocześnie uzgadniać je do zapisów w księgach rachunkowych (badanie wiarygodności).

Procedury wiarygodności obejmują:

- Analityczne procedury wiarygodności,
- Testy szczegółowe poszczególnych sald, grup transakcji i ujawnień.

W zależności od okoliczności, biegły rewident może przyjąć, że do obniżenia ryzyka badania:

- Wystarczy przeprowadzenie wyłącznie procedur wiarygodności, zwłaszcza gdy procedury oceny ryzyka wspierają dowody badania uzyskane w trakcie testów zgodności lub
- Odpowiednie są tylko testy szczegółowe albo
- Najbardziej właściwe jest połączenie analitycznych procedur wiarygodności i testów szczegółowych.

Biegły rewident stosuje **analityczne procedury** wiarygodności do porównania kwot lub ich związków w sprawozdaniu finansowym z przewidywaniami ustalonymi na podstawie wiedzy o jednostce opartej na innych dowodach. Procedury analityczne (nazywane też przeglądami analitycznymi), podobnie jak w przypadku procedur oceny ryzyka, pozwalają rozpoznać trendy i ich nietypowe odchylenia oraz znaleźć niezgodności z danymi oczekiwanymi lub ustalonymi na innych etapach badania.

Przeglądy analityczne najczęściej są stosowane w przypadku dużych ilości transakcji, które są przewidywalne w pewnych okresach²³. Przykładowo, są one przydatne przy badaniu przychodów ze sprzedaży i kosztów operacyjnych, odnośnie których oczekuje się pewnej powtarzalności i określonych trendów, wynikających np. z sezonowości.

Skuteczne i poprawne stosowanie analitycznych procedur wiarygodności wymaga m.in. weryfikacji pod kątem stwierdzeń kompletności, dokładności i występowania lub istnienia niefinansowych danych wsadowych, z których część może pochodzić spoza systemu księgowego, takich jak np. ilość wyprodukowanych i sprzedanych sztuk produktów, metraż mieszkań, liczba pracowników w poszczególnych miesiącach, oraz właściwej oceny pojawiających się odchyleń. Ta procedura badania ma określone ograniczenia, wynikające z działania na zagregowanych danych liczbowych, możliwości pominięcia istotnych zniekształceń z przeciwnym znakiem, które się wzajemnie znoszą, oraz problemów z właściwą interpretacją odchyleń.

Dlatego w przypadku, gdy badanie jest prowadzone tylko z wykorzystaniem procedur wiarygodności, weryfikacja obszarów i stwierdzeń, odnośnie do których zidentyfikowano znaczące ryzyko, wymaga zastosowania testów szczegółowych.

Testy szczegółowe polegają na sprawdzeniu istotnych zapisów księgowych, dotyczących określonych sald i grup transakcji, weryfikacji ewentualnych ujawnień w sprawozdaniu finansowym do dokumentów i innych informacji oraz na uzgodnieniu sprawozdania finansowego do zapisów w księgach rachunkowych i korekt. Szczególną formą testów szczegółowych są **potwierdzenia zewnętrzne**, które można stosować do potwierdzania istnienia pewnych sald (m.in. należności i zobowiązań, środków pieniężnych i kredytów, składników majątku, oddanych na przechowanie osobom trzecim), ale także niewystępowania pewnych warunków, np. potwierdzenia o braku dodatkowych uzgodnień z odbiorcami, które mogłyby mieć znaczenie dla stwierdzenia dotyczącego przypisywania przychodów do poszczególnych okresów.

²³ Patrz też KSRF (MSB) 520 „Procedury analityczne”.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Dowody badania, metody ich gromadzenia i ocena

Procedury badania służą uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które powinny dostarczyć biegłemu rewidentowi wysokiej pewności dla wyrażenia opinii o zbadanym sprawozdaniu finansowym.

Dowody badania oznaczają informacje zawarte w dokumentacji księgowej, na podstawie której sporządzono sprawozdania finansowe, oraz inne informacje zgromadzone w trakcie badania²⁴.

Termin „wystarczające” odnosi się do liczby zebranych dowodów, a termin „odpowiednie” – do ich jakości, to jest ich użyteczności i wiarygodności dla potrzeby wyciągnięcia wniosków. Przyjmuje się, że te 2 pojęcia są odwrotnie skorelowane, tj. im wyższa jakość dowodów, tym mniejsza liczba będzie potrzebna do wyciągnięcia wniosków i odwrotnie.

Biegły rewident ma obowiązek nie tylko zaprojektować procedury, które posłużą mu do uzyskania takich dowodów w ograniczonym czasie badania, ale także poddawać ciągłej, krytycznej analizie dowody zdobywane w toku postępu prac. W szczególności dotyczy to informacji przygotowanych przez jednostkę, których jest większość. Biegły rewident powinien zdobyć dowody na ich kompletność i wiarygodność oraz ocenić, czy są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla jego celów.

Dowody badania pochodzące z różnych źródeł lub różnego rodzaju źródeł, które są ze sobą spójne, dają zwykle większą pewność niż analiza pojedynczych dowodów badania.

Przykładowo, oświadczenia i informacje uzyskane od pracowników jednostki na temat ściągłości sald należności można porównać z uzyskanymi potwierdzeniami sald od kontrahentów lub z zestawieniem spraw spornych przygotowanym przez kancelarię prawną.

Zidentyfikowane niespójności i wątpliwości dotyczące wiarygodności dowodów badania powinny być, w miarę możliwości, potwierdzone innymi, nowymi procedurami. Biegły rewident powinien dołożyć starań, aby ustalić stan faktyczny i rozstrzygnąć wątpliwości. W sytuacji gdy biegły rewident nie jest w stanie tego dokonać z uwagi na różne ograniczenia stawiane przez jednostkę lub niezależne od niej, powinien rozważyć wydanie opinii z zastrzeżeniem lub odmowę wydania opinii²⁵.

Dowodami badania mogą być m.in.:

- Zestawienia, kalkulacje i analizy przygotowane przez jednostkę,
- Dokumenty księgowe wystawione przez jednostkę,
- Dokumenty księgowe otrzymane przez jednostkę,
- Umowy zawarte z kontrahentami, udziałowcami, pracownikami i innymi stronami,
- Potwierdzenia zewnętrzne,
- Sprawozdania i analizy pochodzące ze źródeł zewnętrznych (np. porównywalne dane konkurencji),
- Raporty audytora wewnętrznego,
- Pisemne oświadczenia kierownictwa oraz
- Notatki biegłego rewidenta ze spotkań i korespondencja z kierownictwem oraz organami nadzoru.

KSRF (MSB)²⁶ formułują ogólne wytyczne dotyczące wiarygodności dowodów badania:

- Wiarygodność dowodów badania wzrasta, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych od jednostki źródeł zewnętrznych,
- Wiarygodność dowodów badania sporządzonych wewnątrznie przez jednostkę wzrasta, gdy stosowne kontrole przeprowadzane przez jednostkę, w tym kontrole sporządzania i przechowywania dowodów badania, działają skutecznie,
- Dowody badania uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta (np. w drodze obserwacji stosowania kontroli) są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio lub w drodze wnioskowania (np. przez zadawanie pytań na temat stosowania kontroli),
- Dowody badania w formie dokumentacji papierowej, elektronicznej lub zapisu na innych nośnikach są bardziej wiarygodne niż dowody badania pozyskane w formie ustnej (np. notatki sporządzone podczas spotkania są bardziej wiarygodne niż późniejsze ustne oświadczenia dotyczące omawianych zagadnień),

²⁴ Patrz też KSRF (MSB) 500 „Dowody badania”.

²⁵ Patrz też KSRF (MSB) 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

²⁶ Patrz też KSRF (MSB) 500 „Dowody badania”.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Dowody badania, metody ich gromadzenia i ocena

- Dowody badania w postaci oryginalnych dokumentów są bardziej wiarygodne niż dowody badania w postaci kopii, faksów lub dokumentów, które zostały sfilmowane, przetworzone cyfrowo lub w inny sposób przetworzone na formę elektroniczną, których wiarygodność może zależeć od kontroli ich sporządzania i przechowywania.

Biegły rewident gromadzi dowody badania poprzez wybór pozycji do testów, stosując różne **metody**:

- Metodę pełną, tzn. sprawdzenie wszystkich pozycji,
- Wybiórcze sprawdzenie szczególnych pozycji,
- Badanie wrywkowe metodami statystycznymi,
- Badanie wrywkowe metodami niestatystycznymi.

Wybór jednej metody lub połączenie kilku metod w trakcie badania zależy od okoliczności i osądu biegłego rewidenta.

Biegły rewident stosuje **metodę pełną** w rzadkich, uzasadnionych okolicznościach, z uwagi na poziom istotności oraz zakładaną efektywność działania. Okoliczności uzasadniające wybór takiej metody to: bardzo mała liczba pozycji o wysokiej wartości, występowanie wysokiego ryzyka, którego nie można ograniczyć innymi metodami, powtarzalny charakter obliczeń oraz inne automatyczne procesy systemu informatycznego. W takich sytuacjach sprawdzenie 100% pozycji jest opłacalne.

W większości przypadków biegli rewidentzi dokonują wyboru prób ze zbiorów zapisów i dokumentów, z uwagi na wiążące się z takim podejściem następujące korzyści:

- Badanie prób wybranych ze zbioru, przy odpowiedniej metodzie doboru, pozwala na wyciągnięcie właściwych wniosków, a celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wysokiej, a nie absolutnej pewności,
- Wyniki badania prób można połączyć z wynikami z innych testów. Dowody uzyskane z jednego źródła mogą być potwierdzone przez dowody uzyskane z innego źródła, aby zapewnić obniżenie ryzyka do akceptowalnego poziomu,
- Sprawdzenie wszystkich danych nie zapewniłoby absolutnej pewności, bo przykładowo niezarejestrowane transakcje nie zostałyby wykryte,
- Przy badaniu pełnym większych zbiorów koszt badania każdego wpisu w ewidencji księgowej i wszystkich dowodów potwierdzających byłby nieopłacalny.

Wybór szczególnych pozycji na podstawie osądu biegłego rewidenta może dotyczyć:

- Pozycji o wysokiej wartości i kluczowym znaczeniu,
- Pozycji budzących wątpliwość, nietypowych, podatnych na ryzyko (np. transakcji z podmiotami powiązanymi),
- Wszystkich pozycji przekraczających pewną kwotę oraz służących uzyskaniu określonych informacji.

Wyniki z wybiórczego sprawdzenia szczególnych pozycji nie są uznawane za reprezentatywne dla całego zbioru (populacji), dlatego nie zapewniają one dowodów badania dotyczących pozostałej części zbioru.

Podstawą dla wyciągnięcia wniosków dotyczących populacji, z której została pobrana próba, mogą być natomiast wyniki badań wrywkowych.

Badanie wrywkowe definiuje się jako stosowanie procedur badania do mniej niż 100% pozycji, które składają się na zbiór mający znaczenie dla badania, przy czym każda z jednostek populacji ma jednakową (statystycznie) szansę, żeby zostać wybrana.

Metody badań wrywkowych dzielimy na:

- Statystyczne – to jest takie, w których wybór próby następuje losowo, a do oceny wyników próby, w tym oceny ryzyka próbkowania²⁷, stosuje się rachunek prawdopodobieństwa,
- Niestatystyczne – czyli nieposiadające powyższych cech.

W **metodzie statystycznej** biegły rewident dokonuje wyboru pozycji do próby w taki sposób, aby prawdopodobieństwo wyboru każdej jednostki zbioru było znane, np. poprzez zastosowanie generatora liczb losowych.

W **metodzie niestatystycznej** biegły rewident stosuje zawodowy osąd do wyboru pozycji do próby. W odróżnieniu od wyboru szczególnych pozycji, biegły rewident wybiera do próby pozycje reprezentatywne, tj. o cechach typowych dla zbioru, aby uniknąć tendencyjności. Przykładowe metody niestatystyczne zostały opisane w załączniku 4 do KSRF (MSB) 530²⁸ i są to:

²⁷ Ryzyko próbkowania może prowadzić do dwóch rodzajów błędnych wniosków:

- a) że kontrole są skuteczniejsze niż w rzeczywistości (w testach zgodności) lub że istotne zniekształcenie nie występuje, podczas gdy faktycznie istnieje (w procedurach wiarygodności), lub
- b) że kontrole są mniej skuteczne niż w rzeczywistości (w testach zgodności) lub że istotne zniekształcenie istnieje, podczas gdy faktycznie nie występuje (w procedurach wiarygodności).

²⁸ Patrz KSRF (MSB) 530 „Badanie wrywkowe (próbkowanie)”.

PODSTAWY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Dowody badania, metody ich gromadzenia i ocena

- Metoda wyboru systematycznego,
- Metoda wyboru opartego na jednostkach pieniężnych,
- Metoda wyboru niesystematycznego (przypadkowego),
- Metoda wyboru blokowego.

Poziom ryzyka próbkowania, który biegły rewident skłonny jest zaakceptować, wpływa na wielkość wymaganej próbki. KSRF (MSB) wyróżniają kilka charakterystycznych zależności, m.in.:

- Im większą pewność chce uzyskać biegły rewident na podstawie skuteczności działania kontroli, tym niższe będzie ryzyko istotnego zniekształcenia, według oceny biegłego rewidenta, i tym większa musi być próba,
- Im wyższy jest pożądaný przez biegłego rewidenta poziom pewności, że wyniki badania próby faktycznie wskazują na rzeczywiste istnienie odchyleń w populacji, tym większa musi być próba.

Po przeprowadzeniu procedur biegły rewident dokonuje przeglądu zgromadzonych dowodów badania i ocenia, czy są one wystarczające i odpowiednie do wyrażenia opinii.

Ocena uzyskanych dowodów badania obejmuje też kwestie dotyczące:

- Istotności – czy kwoty istotności ogólnej i wykonawczej są nadal odpowiednie?
- Ryzyka – czy oszacowanie ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest w dalszym ciągu odpowiednie, biorąc pod uwagę dowody zgromadzone w trakcie badania?
- Zniekształceń – czy uwzględniono wpływ rozpoznanych i nieskorygowanych zniekształceń?
- Oszustwa – czy informacje uzyskane w toku badania wskazują na oszustwo?
- Procedur analitycznych – czy procedury analityczne przeprowadzone na etapie sprawozdawczości potwierdzają, że nie ma już innych istotnych zniekształceń, oprócz tych, które zostały zidentyfikowane i skorygowane (lub nie) w trakcie badania?

Na decyzję biegłego rewidenta mają wpływ również zgromadzone w trakcie badania zniekształcenia, zarówno te skorygowane, jak i nieskorygowane.

Jeżeli w trakcie oceny dowodów pojawia się istotne, nierozpoznane wcześniej ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident musi zaplanować nowe procedury w odpowiedzi na to ryzyko, aby zgromadzić nowe dowody badania.

Jeżeli biegły rewident ustali, że wpływ nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdania finansowe jest nadal istotny, a jednostka odmawia ich skorygowania, to musi poinformować osoby sprawujące nadzór nad jednostką o wpływie nieskorygowanych zniekształceń i podjąć decyzję o wyborze opinii zgodnie z KSRF (MSB) 705.



BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Wprowadzenie

Rzeczowe aktywa trwałe zostały szczegółowo opisane w części I, w rozdziale 1. Podstawowe cechy rzeczowych aktywów trwałych według przepisów polskich i Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) są podobne, tzn. są to składniki majątku utrzymywane w jednostce:

- W celu wykorzystania ich w działalności operacyjnej jednostki, na podstawie umów leasingu i podobnych, lub w celach administracyjnych,
- Które przeznaczone są do wykorzystania w okresie dłuższym niż jeden rok obrotowy lub cykl operacyjny, jeżeli trwa on dłużej niż jeden rok obrotowy.

Zarówno w polskich przepisach o rachunkowości²⁹, w polskich przepisach podatkowych³⁰, jak i w MSR 16³¹ wyróżniamy w nich określone grupy:

Ustawa o rachunkowości	Ustawy o podatku dochodowym	MSR 16
<p>O przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grunty i prawo wieczystego użytkowania gruntu • Budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale • Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego • Spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego • Maszyny • Urządzenia • Środki transportu • Inne rzeczy • Ulepszenia w obcych środkach trwałych • Inwentarz żywy • Środki trwałe w budowie 	<p>Stanowiące własność lub współwłasność podatnika:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grunty • Budowle, budynki oraz będące odrębną własnością lokale • Maszyny • Urządzenia • Środki transportu • Inne przedmioty o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok <p>Oraz niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych • Budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie • Tabor transportu morskiego w budowie 	<ul style="list-style-type: none"> • Grunty • Budynki i budowle • Maszyny • Statki • Samoloty • Pojazdy mechaniczne • Meble i instalacje • Wyposażenie biurowe

²⁹ Patrz Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późniejszymi zmianami).

³⁰ Patrz Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz.U. z 2012 r., poz. 361 z późniejszymi zmianami) oraz Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz.U. z 2014 r., poz. 851).

³¹ Patrz MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.

BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Wprowadzenie

Poniżej podano główne różnice klasyfikacyjne między ustawą o rachunkowości a MSR:

- Polskie przepisy w definicji „kompletne i zdadne do użytku” zawierają rozróżnienie środków trwałych od środków trwałych w budowie,
- Do środków trwałych zgodnie z MSR zaliczają się części zamienne, jeżeli są przeznaczone do użytkowania przez okres dłuższy niż rok lub cykl operacyjny, jeżeli trwa dłużej niż rok,
- MSR nie zalicza do środków trwałych prawa wieczystego użytkowania gruntu ani spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, ani spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego,
- MSR nie zalicza do środków trwałych inwentarza żywego, który jest zaliczany do aktywów biologicznych i podlega MSR 41³²,
- MSR wyodrębnia aktywa trwałe przeznaczone do zbycia, które są regulowane przez MSSF 5³³,
- MSR nie wyodrębnia środków trwałych w budowie, które ujmują się jako część innych środków trwałych,
- Zaliczki na środki trwałe w budowie są zgodnie z MSR traktowane jako należności.

Zarówno ustawa o rachunkowości, ustawy o podatku dochodowym, jak i MSR 17³⁴ zawierają regulacje dotyczące środków trwałych oddanych do użytkowania na podstawie umów leasingu, najmu i dzierżawy, które zostały szczegółowo opisane w części I, w rozdziale 4.

³² Patrz MSR 41 „Rolnictwo”.

³³ Patrz MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”.

³⁴ Patrz MSR 17 „Leasing”.

BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Planowanie badania rzeczowych składników majątku trwałego

Zgodnie z KSRF (MSB) biegły rewident poznaje działalność i strukturę organizacyjną badanej jednostki oraz sytuację majątkową i finansową na tle jej otoczenia oraz jej środowisko kontroli wewnętrznej.

W trakcie przygotowywania ogólnej strategii badania biegły rewident powinien rozważyć m.in. następujące aspekty badania dotyczące obszaru rzeczowych aktywów trwałych:

- Potrzebę wyznaczenia istotności cząstkowej w stosunku do obszaru rzeczowych aktywów trwałych³⁵,
- Przegląd i wykonanie testów systemów informatycznych przetwarzających transakcje dotyczące rzeczowych aktywów trwałych,
- Podatność rzeczowych aktywów trwałych na błędy (np. spowodowane brakiem porządku w ewidencji i brakiem spójności w stosowaniu zasad rachunkowości) oraz na oszustwa (spowodowane słabym nadzorem nad składnikami majątku),
- Obserwację spisu z natury środków trwałych, jeżeli występuje w danym roku,
- Możliwość wykorzystania dowodów uzyskanych w trakcie badań poprzednich sprawozdań rocznych lub badań (przebiegów) śródrocznych sprawozdań finansowych w badanym okresie,
- Wpływ zmian działalności i zmian technologicznych dokonanych przez jednostkę na użyteczność i wycenę środków trwałych,
- Rozplanowanie procedur w czasie między badaniem wstępnym i końcowym,
- Przydzielenie członków zespołu posiadających wystarczającą wiedzę o przepisach podatkowych do identyfikacji różnic między wartością księgową i podatkową środków trwałych,
- Powołanie rzeczoznawcy majątkowego do pomocy przy ocenie i weryfikacji wycen środków trwałych w wartości godziwej.

Ogólna strategia badania zawiera też wstępne rozpoznanie i analizę ryzyka. Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia dla rzeczowych aktywów trwałych, rozpoznając istotne ryzyka nieodłączne i ryzyka kontroli na poziomie stwierdzeń.

W przypadku rzeczowych aktywów trwałych najczęściej rozważane są **stwierdzenia**:

- Istnienia tych składników majątku,
- Prawidłowej wyceny ich wartości,
- Praw do aktywów, tj. sprawowania nad nimi kontroli,
- Kompletności ujęcia środków trwałych lub nakładów na środki trwałe w budowie,
- Poprawnej klasyfikacji i ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych.

Identyfikując **ryzyko nieodłączne** związane z **obszarem rzeczowych aktywów trwałych**, biegły rewident może przykładowo rozważyć następujące kwestie:

- Czy jednostka posiada nietypowe lub odbiegające od stosowanych w branży zasady rachunkowości dotyczące rzeczowych aktywów trwałych?
- Czy w trakcie poprzednich badań wystąpiły jakieś istotne błędy lub oszustwa w obszarze rzeczowych aktywów trwałych?
- Czy wystąpiły istotne – ilościowo i wartościowo – zmiany składników rzeczowego majątku trwałego w badanym okresie?
- Czy składniki majątku ujęte jako rzeczowe aktywa trwałe spełniają ich definicję i czy zostały poprawnie zaliczone do właściwych pozycji grup rzeczowych aktywów trwałych w sprawozdaniu finansowym i w ewidencji księgowej?
- Czy jednostka użytkuje środki trwałe niebędące jej własnością? Jeżeli tak, to jak zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych?
- Czy w jednostce występuje prawo wieczystego użytkowania gruntu? Jeżeli tak, to jak zostało wykazane w sprawozdaniach finansowych?
- Czy jednostka oddała do użytkowania własne środki trwałe innym podmiotom? Jeżeli tak, to na podstawie jakiej umowy?
- Czy jednostka posiada aktywa trwałe z natury podatne na nadużycia?
- Czy jednostka posiada środki trwałe wytworzone w ramach swojego przedsiębiorstwa?
- Czy w jednostce występują środki trwałe nieużytkowane, np. z powodu zaniechania pewnej działalności, z powodu zużycia lub starzenia technologicznego?
- Czy w jednostce występują środki trwałe, które wymagają cyklicznych remontów w celu ich prawidłowego użytkowania?
- Czy jednostka wykonywała testy na utratę wartości środków trwałych lub ośrodków generujących środki pieniężne?
- Czy jednostka dokonała znaczących odpisów z tytułu utraty wartości środków trwałych?
- Czy jednostka posiadała środki trwałe, na których nabycie uzyskała dotację?
- Czy występują środki trwałe wyceniane w wartości godziwej? Jeżeli tak, to czy jednostka posiada wyceny rzeczoznawców dotyczące tych składników?

³⁵ Istotność ogólna i stanowiąca jej pochodną ogólna istotność wykonawcza są wyznaczane dla sprawozdań finansowych jako całości.

BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Planowanie badania rzeczowych składników majątku trwałego

- Czy jednostka posiada środki trwałe w budowie, a jeżeli tak, to jaki jest termin ich oddania do użytkowania?
- Czy jednostka sfinansowała zakup lub budowę środków trwałych na podstawie kredytów lub pożyczek w walucie polskiej lub obcej?
- Czy jednostka posiada zaliczki na środki trwałe w budowie?
- Czy w jednostce występują ograniczenia w dysponowaniu rzeczowymi aktywami trwałymi (np. zastawy, przewłaszczenia na zabezpieczenia i wpisy na hipotekę)?

Badając środowisko kontroli wewnętrznej związane z obszarem rzeczowych aktywów trwałych, biegły rewident może rozważyć następujące kwestie dotyczące **ryzyka kontroli wewnętrznej**:

- Czy jednostka posiada pisemne procedury kontroli wewnętrznej dotyczące rzeczowych aktywów trwałych?
- Czy stosowane procedury kontroli wewnętrznej w obszarze rzeczowych aktywów trwałych są odpowiednie w stosunku do zidentyfikowanych ryzyk?
- Czy systemy informatyczne jednostki pozwalają na automatyczną kontrolę zgodności danych z rejestru środków trwałych z księgami rachunkowymi?
- Czy jednostka dokonuje regularnych, ręcznych lub automatycznych, uzgodnień rejestru środków trwałych do zapisów w księgach rachunkowych?
- Czy środki trwałe w jednostce są ubezpieczone do kwot dających możliwość ich odtworzenia?
- Czy jednostka planuje nakłady na rzeczowe aktywa trwałe i poddaje je weryfikacji pod kątem potrzeb i możliwości sfinansowania?
- Czy plany nakładów oraz zakupy podlegają zatwierdzeniu zgodnie z przyjętymi zasadami zatwierdzania wydatków kapitałowych w jednostce?
- Czy jednostka prowadzi ewidencję analityczną środków trwałych zgodną z przepisami o rachunkowości i pozwalającą na poprawne ustalenie odpisów amortyzacyjnych?
- Czy jednostka stosuje zasady rachunkowości, które pozwalają prawidłowo ewidencjonować remonty i modernizacje środków trwałych?
- Czy jednostka sporządza wystarczające i prawidłowe dokumenty dotyczące zwiększeń, zmniejszeń oraz przesunięć środków trwałych?
- Czy jednostka stosuje spójne i prawidłowe zasady wyceny przyjętych środków trwałych, zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości?
- Czy jednostka ujmuje sprzedane, zlikwidowane lub czasowo wycofane z użycia środki trwałe, zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości?
- Czy jednostka wystarczająco zabezpiecza rzeczowe aktywa trwałe przed kradzieżą lub zniszczeniem, biorąc pod uwagę ich podatność na te ryzyka?
- Czy jednostka sprawuje kontrolę i właściwie dokumentuje przekazywanie środków trwałych do użytkowania pracownikom lub innym osobom?
- Czy jednostka wdrożyła zasady kontroli środków trwałych znajdujących się w obcych lokalizacjach?
- Czy jednostka w regularnych odstępach czasu (nie dłuższych niż wymagane w obowiązujących przepisach) dokonuje inwentaryzacji rzeczowych składników majątku trwałego?
- Czy w wyniku inwentaryzacji są sporządzane protokoły oraz podsumowanie różnic między stanem faktycznym a stanem księgowym?
- Czy różnice inwentaryzacyjne są rozliczane w prawidłowy sposób i w rozsądnym terminie po zakończeniu spisu?
- Czy jednostka ustala stawki amortyzacyjne dla przyjętych środków trwałych, kierując się przewidywanym okresem ekonomicznej użyteczności?
- Czy jednostka regularnie (przynajmniej raz w roku) przegląda stawki amortyzacyjne istniejących środków trwałych i dokonuje ich aktualizacji w razie zmian oszacowanych okresów ekonomicznej użyteczności?
- Czy jednostka wdrożyła prawidłowe zasady wyceny i aktualizacji wartości środków trwałych wycenianych w wartości godziwej?
- Czy jednostka stosuje prawidłowe zasady wykonywania testów na utratę wartości rzeczowych aktywów trwałych i odpisów aktualizujących, tj. ustalając wartość odzyskiwalną?
- Czy jednostka właściwie monitoruje przebieg wytwarzania środków trwałych w budowie?
- Czy wycena środków trwałych w budowie jest prawidłowa i zgodna z przyjętymi zasadami rachunkowości?
- Czy jednostka prowadzi ewidencję zaliczek na środki trwałe w budowie w sposób pozwalający na uniknięcie błędów i prawidłową wycenę?

BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Planowanie badania rzeczowych składników majątku trwałego

Przeprowadzając ocenę ryzyka na obszarze rzeczowych aktywów trwałych, biegły rewident może posłużyć się różnymi procedurami, m.in.:

- Zapytaniami kierowanymi do:
 - Kierownictwa i osób odpowiedzialnych za bezpośredni nadzór nad środkami trwałymi i środkami trwałymi w budowie,
 - Kontrolerów i analityków finansowych w zakresie planu finansowego nakładów,
 - Księgowych zajmujących się ewidencją środków trwałych,
- Obserwacją:
 - Spisu z natury środków trwałych,
 - Procesów operacyjnych pod kątem wykorzystania środków trwałych (np. wizytacja działu produkcji),
- Inspekcją:
 - Zasad (polityk) rachunkowości jednostki,
 - Istotnych umów nabycia i sprzedaży środków trwałych,
 - Dokumentacji księgowej przyjęć i rozchodów środków trwałych,
 - Dokumentacją środków trwałych w budowie oraz protokołów przyjęcia,
- Procedurami analitycznymi dotyczącymi:
 - Zmian rzeczowych aktywów trwałych w ciągu roku,
 - Zmian odpisów amortyzacyjnych oraz innych pozycji kosztów i przychodów dotyczących rzeczowych aktywów trwałych.

Po przeprowadzeniu procedur biegły rewident może ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia. Najczęściej dokonuje oceny ryzyk nieodłącznych i ryzyk kontroli w 3 kategoriach: jako wysokie, średnie lub niskie na poziomie poszczególnych stwierdzeń, co pozwala mu zaplanować dalsze procedury tak, żeby obniżyć ryzyko badania do odpowiedniego, możliwego do zaakceptowania poziomu.

Po sporządzeniu ogólnej strategii i przeprowadzeniu oceny ryzyka biegły rewident przystępuje do tworzenia planu badania, w którym powinien rozważyć dalsze procedury badania. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował kontrole wewnętrzne na tym obszarze i zamierza im zaufać, a także uznaje, że same badania wiarygodności nie pozwolą na zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów, to może rozważyć podejście mieszane, czyli przeprowadzenie testów zgodności i wiarygodności. W przeciwnym wypadku prowadzi badanie, opierając się wyłącznie na procedurach wiarygodności.

Warto zauważyć, że rzeczowe aktywa trwałe u wielu podmiotów stanowią znaczący składnik sumy bilansowej, dlatego wstępnie należy przyjąć, że wpływ ewentualnych zidentyfikowanych i nierozpoznanych zniekształceń na tym obszarze może być istotny. Jeżeli biegły rewident zdecyduje się na zastosowanie tylko badań wiarygodności, to powinien stosować głównie testy szczegółowe.

BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Procedury badania środków trwałych własnych

Przykładowe procedury badania własnych środków trwałych oddanych do użytkowania obejmują:

- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji syntetycznej (ksiąg rachunkowych),
- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (księgą inwentarową, rejestrem środków trwałych oraz planem amortyzacji),
- Przegląd rejestru środków trwałych pod kątem gruntów i budynków oraz składników ruchomych, których jednostka nie wykorzystuje na cele działalności operacyjnej, tylko trzyma w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości lub innych pożytków,
- Sprawdzenie przyjęć środków trwałych do faktur zakupu, aktów notarialnych, protokołów zakończenia budowy oraz dokumentów przyjęcia środka trwałego,
- Sprawdzenie rozchodów środków trwałych do faktur sprzedaży, aktów notarialnych sprzedaży, protokołów z likwidacji oraz dokumentów likwidacji środka trwałego,
- Uzgodnienie nieumorzonej wartości zlikwidowanych lub sprzedanych środków trwałych oraz ewentualnych przychodów ze sprzedaży do pozycji zysk (strata) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych,
- Sprawdzenie, czy sprzedane lub zlikwidowane środki trwałe nie były przeszacowane w poprzednich latach, a jeżeli tak, to czy różnica z przeszacowania została przekięgowana na kapitał zapasowy (lub na pozostałe całkowite dochody),
- Analizę wybranych kosztów napraw i remontów dokonanych w okresie badanym pod kątem prawidłowej klasyfikacji jako koszty okresu,
- Przegląd ulepszeń dokonanych we własnych i obcych środkach trwałych pod kątem prawidłowej wyceny i klasyfikacji,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej, okresu rozpoczęcia amortyzacji³⁶ i kontrolne przeliczenie amortyzacji na wybranych pozycjach,
- Przegląd analityczny kosztów amortyzacji pod kątem nietypowych odchyleń w stosunku do roku poprzedniego, do budżetu i występujących w trakcie roku badanego (przy analizie miesięcznej lub kwartalnej),
- Sprawdzenie, czy jednostka zaprzestała naliczania amortyzacji od sprzedanych lub zlikwidowanych środków trwałych we właściwym okresie³⁷,
- Przegląd środków trwałych w pełni umorzonych lub bliskich umorzenia w 100% i nadal użytkowanych w jednostce pod kątem prawidłowości ustalenia stawek amortyzacyjnych,
- Uzgodnienie odpisów amortyzacyjnych wynikających z ewidencji analitycznej środków trwałych do kosztów w księgach rachunkowych i w rachunku zysków i strat,
- Uzgodnienie różnic między odpisami księgowymi a podatkowymi do kalkulacji podatku dochodowego jednostki,
- Uzgodnienie różnic przejściowych wartości podatkowej i księgowej środków trwałych do kalkulacji odroczonego podatku dochodowego,
- Przegląd dokumentów (protokołów z posiedzeń, budżetów) w celu ustalenia, czy część środków trwałych nie jest wyceniona powyżej ich wartości odzyskiwalnej,
- Sprawdzenie, czy jednostka nie sprzedała istotnych środków trwałych ze stratą po dniu bilansowym,
- Przegląd wyników spisu z natury, porównanie ich do własnych arkuszy (jeżeli zespół audytowy brał udział w obserwacji spisu) i sprawdzenie, czy różnice inwentaryzacyjne zostały poprawnie rozliczone w księgach,
- Przegląd środków trwałych wycofanych z eksploatacji i sprawdzenie, czy jednostka utworzyła na nie odpisy aktualizujące ich wartość,
- Sprawdzenie, czy nie występują inne przesłanki utraty wartości środków trwałych oraz ośrodków generujących środki pieniężne,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała testu na utratę wartości ośrodków generujących środki pieniężne,
- Sprawdzenie kalkulacji wartości odzyskiwalnej (wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży i wartości użytkowej) dla środków trwałych poddanych testom na utratę wartości,
- Sprawdzenie, czy nie zachodzą przesłanki do odwrócenia odpisów aktualizujących, a jeżeli tak, to czy jednostka ich dokonała,
- Zebranie informacji na temat metod wyceny dla środków trwałych wycenianych według wartości godziwej i weryfikacja założeń oraz wyników³⁸,
- Sprawdzenie poprawności prezentacji środków trwałych w sprawozdaniach finansowych,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała odpowiednich ujawnień zabezpieczeń w sprawozdaniach finansowych.

³⁶ Amortyzację według MSR rozpoczyna się w momencie, gdy składnik jest gotowy do użycia, a według ustawy o rachunkowości – nie wcześniej niż w momencie przyjęcia składnika majątkowego do używania.

³⁷ Według ustawy o rachunkowości w miesiącu następującym po zbyciu, a według MSR w miesiącu wycofania sprzedaży, likwidacji lub wycofania składnika majątku z użytkowania z przeznaczeniem do likwidacji, pod warunkiem że wcześniej nie nastąpiło zrównanie wartości początkowej z umorzeniem.

³⁸ Wyłącznie MSR.

BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Procedury badania środków trwałych w leasingu (i podobnych)

Przykładowe procedury badania środków trwałych użytkowanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i leasingu:

- Uzyskanie zestawienia środków trwałych używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i leasingu,
- Sprawdzenie, czy środki trwałe używane na podstawie umów najmu, dzierżawy i leasingu zostały poprawnie zakwalifikowane jako składniki aktywów trwałych jednostki lub nie, w zależności od zapisów umowy,
- Sprawdzenie, czy jednostka wykazała prawo wieczystego użytkowania w ewidencji i w prawidłowej wysokości,
- W przypadku umów zakwalifikowanych jako leasing finansowy sprawdzenie, czy jednostka wykazała środki trwałe w ewidencji w prawidłowej wysokości i poprawnie ustaliła początek i okres amortyzacji – kontrolne przeliczenie amortyzacji na wybranych pozycjach,
- W przypadku umów zakwalifikowanych jako leasing finansowy sprawdzenie, czy jednostka ujmuje część kapitałową i odsetkową rat leasingowych we właściwym okresie i na właściwych kontach,
- W przypadku rozbieżności między księgowym i podatkowym ujęciem umów leasingu uzgodnienie różnic między odpisami podatkowymi i księgowymi do kalkulacji podatku dochodowego jednostki,
- Uzgodnienie różnic przejściowych wartości podatkowej i księgowej środków trwałych w leasingu do kalkulacji odroczonego podatku dochodowego,
- Sprawdzenie, czy jednostka prawidłowo wykazała w informacji dodatkowej (notach objaśniających) wartość środków trwałych używanych przez jednostkę na podstawie umów dzierżawy, najmu i leasingu,
- Uzyskanie listy środków trwałych, które jednostka oddała w użytkowanie innym podmiotom na podstawie umów dzierżawy, najmu oraz leasingu i sprawdzenie, czy zostały one poprawnie ujęte w sprawozdaniach finansowych.

BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Procedury badania środków trwałych w budowie

Przykładowe procedury badania środków trwałych w budowie:

- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji syntetycznej (ksiąg rachunkowych),
- Przegląd ewidencji środków trwałych w budowie pod kątem prawidłowości ujmowania nakładów i ich rozliczania (w tym ewidencji kosztów pośrednich) oraz wyceny na dzień bilansowy,
- Sprawdzenie zwiększeń i zmniejszeń wartości środków trwałych w budowie do wybranych dokumentów i sprawdzenie, czy są zasadne,
- W przypadku środków trwałych finansowanych z pożyczek i kredytów sprawdzenie, czy jednostka prowadzi ewidencję pozwalającą na bezpośrednie przypisanie kosztów finansowania zewnętrznego do danego składnika aktywów,
- Sprawdzenie, czy jednostka ujmuje bezpośrednio koszty finansowania w wycenie tych aktywów, a pozostałe (tj. te, których nie można przypisać bezpośrednio do składnika aktywów) – jako koszty okresu,
- Przegląd zadań inwestycyjnych, na których nie było zwiększeń od poprzedniego roku i porównanie ich z odpisami aktualizującymi,
- Na podstawie analizy protokołów i planów jednostki sprawdzenie, czy nie zachodzą przesłanki do utraty wartości wybranych środków trwałych w budowie,
- W sytuacji zaistniałych przesłanek sprawdzenie, czy jednostka utworzyła odpisy aktualizujące wartość tych środków trwałych w budowie,
- W powiązaniu z obszarem należności sprawdzenie, czy zaliczki na poczet środków trwałych w budowie są ewidencjonowane w poprawnej wartości oraz sprawdzenie stopnia ich rozliczenia do dnia badania,
- Uzyskanie potwierdzeń sald istotnych zaliczek na dzień bilansowy,
- Sprawdzenie poprawności klasyfikacji środków trwałych w budowie i zaliczek na środki trwałe na dzień bilansowy³⁹.

³⁹ Wyłącznie według ustawy o rachunkowości.



BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Wprowadzenie

Wartości niematerialne i prawne (wg terminologii stosowanej w MSR 38⁴⁰ „wartości niematerialne”) zostały szczegółowo opisane w części I, w rozdziale 2.

Porównując polskie przepisy o rachunkowości, polskie przepisy podatkowe oraz MSR i MSSF, wyróżniamy następujące składniki wartości niematerialnych (i prawnych):

Ustawa o rachunkowości	Ustawy o podatku dochodowym	MSR 38 / MSSF 3
<p>Nabyte, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Autorskie prawa majątkowe • Prawa pokrewne • Licencje • Koncesje • Prawa do wynalazków • Prawa do patentów • Prawa do znaków towarowych • Prawa do wzorów użytkowych oraz zdobniczych • Prawo instalatorów do emisji gazów cieplarnianych⁴¹ • Know-how • Koszty zakończonych prac rozwojowych 	<p>Nabyte, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego • Spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego • Prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej • Autorskie lub pokrewne prawa majątkowe • Licencje • Prawa do patentów na wynalazki • Prawa do wzorów użytkowych • Prawa do znaków towarowych i usługowych • Prawa do nazw handlowych • Prawo do oznaczeń pochodzenia i nazw pochodzenia • Inne prawa określone przez Prawo własności przemysłowej⁴² • Know-how <p>Oraz niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wartość firmy z nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze kupna i przyjęcia do odpłatnego korzystania⁴³ • Koszty prac rozwojowych <p>Ponadto u osób prawnych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wartość firmy powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych 	<ul style="list-style-type: none"> • Wiedza naukowa i techniczna • Własność intelektualna • Znajomość rynku oraz udział w rynku • Lojalność odbiorców • Relacje z odbiorcami i dostawcami • Patenty • Licencje • Prawa autorskie • Znaki towarowe • Wartość firmy powstająca przy połączeniu jednostek⁴⁴ • Koszty prac rozwojowych

⁴⁰ Patrz MSR 38 „Wartości niematerialne”.

⁴¹ Patrz Ustawa z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. nr 122, poz. 695).

⁴² Patrz Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (Dz.U. nr 119 z 2003 r., poz. 1117).

⁴³ W przypadku leasingu przedsiębiorstwa, w którym odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

⁴⁴ Uregulowania w MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”.

BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Wprowadzenie

Występują pewne różnice między MSR a polskimi przepisami o rachunkowości:

- MSR wprowadzają składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie ekonomicznej użyteczności, które nie są amortyzowane, tylko testowane pod kątem utraty wartości. Ustawa o rachunkowości nie przewiduje takich pozycji,
- Zaliczki na wartości niematerialne są zgodnie z MSR traktowane jako należności.

Zarówno ustawa o rachunkowości, ustawy o podatku dochodowym, jak i MSR 17⁴⁵ zawierają regulacje dotyczące wartości niematerialnych (i prawnych) oddanych do użytkowania na podstawie umów leasingu, najmu i dzierżawy, które zostały szczegółowo opisane w części I, w rozdziale 4.

⁴⁵ Patrz MSR 17 „Leasing”.

BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Planowanie badania wartości niematerialnych

Przygotowując ogólną strategię badania, biegły rewident powinien rozważyć m.in. następujące aspekty badania dotyczące obszaru wartości niematerialnych (i prawnych):

- Przegląd i wykonanie testów systemów informatycznych przetwarzających transakcje dotyczące wartości niematerialnych,
- Możliwość wykorzystania dowodów uzyskanych w trakcie badań poprzednich sprawozdań rocznych lub badań (przebiegów) śródrocznych sprawozdań finansowych w badanym okresie,
- Wpływ zmian działalności i zmian technologicznych dokonanych przez jednostkę na użyteczność i wycenę wartości niematerialnych,
- Rozplanowanie procedur w czasie między badaniem wstępnym i końcowym,
- Przegląd rozliczenia transakcji połączenia z inną jednostką, jeżeli miały miejsce w badanym okresie,
- Przydzielenie członków zespołu posiadających wystarczającą wiedzę o przepisach podatkowych do identyfikacji różnic między wartością księgową i podatkową wartości niematerialnych,
- Przydzielenie członków zespołu posiadających wystarczającą wiedzę dotyczącą kosztów prac rozwojowych w danej branży w celu weryfikacji ich prawidłowego ujęcia.

Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia dla wartości niematerialnych, rozpoznając istotne ryzyka nieodłączne i ryzyka kontroli na poziomie stwierdzeń.

W przypadku wartości niematerialnych najczęściej rozważane są **stwierdzenia**:

- Istnienia tych składników majątku,
- Prawidłowej wyceny ich wartości,
- Kompletności ujęcia wartości niematerialnych,
- Praw do aktywów, tj. sprawowania nad nimi kontroli,
- Poprawnej klasyfikacji i ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych.

Identyfikując **ryzyko nieodłączne** związane z **obszarem wartości niematerialnych**, biegły rewident może przykładowo rozważyć następujące kwestie:

- Czy jednostka posiada nietypowe lub odbiegające od stosowanych w branży zasady rachunkowości dotyczące wartości niematerialnych?
- Czy w trakcie poprzednich badań wystąpiły jakieś istotne błędy lub oszustwa w obszarze wartości niematerialnych?
- Czy systemy informatyczne jednostki pozwalają na automatyczną kontrolę zgodności danych z rejestru wartości niematerialnych z księgami rachunkowymi?
- Czy wystąpiły istotne – ilościowo i wartościowo – zmiany wartości niematerialnych w badanym okresie?
- Czy w badanym okresie jednostka nabyła lub wytworzyła istotne i nietypowe wartości niematerialne?
- Czy składniki majątku ujęte jako wartości niematerialne w sprawozdaniu finansowym i w ewidencji księgowej spełniają definicję aktywów trwałych?
- Czy jednostka użytkuje wartości niematerialne niebędące jej własnością? Jeżeli tak, to jak zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych?
- Czy jednostka posiada prawo wieczystego użytkowania gruntu? A jeżeli tak, to jak je prezentuje i wycenia w sprawozdaniach finansowych?
- Czy jednostka oddała do użytkowania własne wartości niematerialne innym podmiotom? Jeżeli tak, to na podstawie jakiej umowy?
- Czy w jednostce występują wartości niematerialne o szybkim okresie starzenia moralnego (technologicznego)?
- Czy w jednostce występują wartości niematerialne nieużytkowane, np. z powodu zaniechania pewnej działalności lub starości technologicznej?
- Czy jednostka w badanym okresie ponosiła istotne nakłady na prace badawcze i rozwojowe?
- Czy jednostka sfinansowała nabycie lub wytworzenie wartości niematerialnych na podstawie kredytów lub pożyczek w walucie polskiej lub obcej? Jeżeli tak, to jak zostały ujęte koszty finansowania?
- Czy jednostka posiada wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania?
- Czy jednostka posiada wartości niematerialne, które nie są jeszcze dostępne do użytkowania?
- Czy w aktywach jednostki występuje wartość firmy?
- Czy jednostka wykonywała testy na utratę wartości pozycji wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania?
- Czy jednostka dokonała znaczących odpisów z tytułu utraty wartości tych pozycji?

BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Planowanie badania wartości niematerialnych

- Czy w badanym okresie miało miejsce połączenie z inną jednostką?
- Czy jednostka posiada wartości niematerialne nabyte w drodze wymiany na inny składnik niepieniężny?
- Czy jednostka posiada wartości niematerialne, na których nabycie uzyskała dotację?
- Czy jednostka zastosowała wartość godziwą do wyceny wartości niematerialnych? Jeżeli tak, to jaka była podstawa tej wyceny?
- Czy jednostka posiada zaliczki na wartości niematerialne?
- Czy w jednostce występują ograniczenia w dysponowaniu wartościami niematerialnymi (np. zastawy, przewłaszczenia na zabezpieczenia)?

Ocena **ryzyka kontroli wewnętrznej** może przykładowo dotyczyć następujących kwestii:

- Czy jednostka posiada pisemne procedury kontroli wewnętrznej dotyczące wartości niematerialnych?
- Czy stosowane procedury kontroli wewnętrznej w obszarze wartości niematerialnych są odpowiednie w stosunku do zidentyfikowanych ryzyk?
- Czy systemy informatyczne jednostki pozwalają na automatyczną kontrolę zgodności danych z ewidencji analitycznej wartości niematerialnych z księgami rachunkowymi?
- Czy jednostka dokonuje regularnych, ręcznych lub automatycznych, uzgodnień rejestru wartości niematerialnych do zapisów w księgach rachunkowych?
- W jaki sposób jednostka chroni wytworzone we własnym zakresie wartości niematerialne?
- Czy jednostka planuje nakłady na wartości niematerialne i poddaje je weryfikacji pod kątem potrzeb, spodziewanych efektów i możliwości sfinansowania?
- Czy plany nakładów oraz zakupy podlegają zatwierdzeniu zgodnie z przyjętymi zasadami zatwierdzania wydatków kapitałowych w jednostce?
- Czy jednostka prowadzi ewidencję analityczną wartości niematerialnych zgodną z przepisami o rachunkowości i pozwalającą na poprawne ustalenie odpisów amortyzacyjnych?
- Czy jednostka sporządza wystarczające i prawidłowe dokumenty dotyczące zwiększeń i zmniejszeń wartości niematerialnych?
- Czy jednostka stosuje spójne i prawidłowe zasady wyceny wartości niematerialnych, zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości?
- Czy jednostka ujmuje sprzedane lub zlikwidowane wartości niematerialne, zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości?
- Czy jednostka w regularnych odstępach czasu (nie dłuższych niż wymagane w obowiązujących przepisach) dokonuje inwentaryzacji wartości niematerialnych drogą weryfikacji ksiąg?
- Czy w wyniku inwentaryzacji są sporządzane protokoły oraz podsumowanie różnic między stanem faktycznym a stanem księgowym?
- Czy różnice inwentaryzacyjne są rozliczane w prawidłowy sposób i w rozsądnym terminie po zakończeniu spisu?
- Czy jednostka ustala stawki amortyzacyjne dla wartości niematerialnych, kierując się przewidywanym okresem ekonomicznej użyteczności?
- Czy jednostka regularnie (przynajmniej raz w roku) przegląda stawki amortyzacyjne wartości niematerialnych i dokonuje ich aktualizacji w razie zmian oszacowanych okresów ekonomicznej użyteczności?
- Czy jednostka wdrożyła prawidłowe zasady wyceny i aktualizacji wartości niematerialnych wycenianych w wartości godziwej?
- Czy jednostka co roku wykonuje testy na utratę wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania?
- Czy jednostka posiada dokumentację i prawidłowe procedury kontrolne prowadzonych prac badawczych i rozwojowych?
- Czy jednostka prowadzi ewidencję zaliczek na wartości niematerialne w sposób pozwalający na uniknięcie błędów i prawidłową wycenę?

BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Planowanie badania wartości niematerialnych

Przeprowadzając ocenę ryzyka na obszarze wartości niematerialnych, biegły rewident może posłużyć się różnymi procedurami, m.in.:

- Zapytaniem kierowanymi do:
 - Kierownictwa i osób odpowiedzialnych za kontrolę i nadzór nad pracami badawczo-rozwojowymi,
 - Kontrolerów i analityków finansowych w zakresie planu finansowego nakładów,
 - Księgowych zajmujących się ewidencją wartości niematerialnych oraz rozliczaniem transakcji połączenia jednostek,
- Obserwacją:
 - Procesów operacyjnych pod kątem wykorzystania wartości niematerialnych (np. witryn sklepów internetowych, działania systemów nformatycznych),
- Inspekcją:
 - Zasad (polityk) rachunkowości jednostki,
 - Dokumentacji dotyczącej prac badawczych i rozwojowych,
 - Dokumentacji dotyczącej patentów, znaków towarowych i innych pozycji,
 - Istotnych umów nabycia i sprzedaży wartości niematerialnych,
 - Dokumentacji księgowej przyjęć i rozchodów wartości niematerialnych,
 - Wyników testów na utratę wartości firmy i innych wartości niematerialnych,
- Procedurami analitycznymi dotyczącymi:
 - Zmian wartości niematerialnych w ciągu roku,
 - Zmian odpisów amortyzacyjnych oraz innych pozycji kosztów i przychodów dotyczących wartości niematerialnych.

Podobnie jak w przypadku rzeczowych aktywów trwałych, biegły rewident, projektując dalsze procedury badania, może przyjąć zarówno podejście mieszane, jak i podejście oparte na badaniach wiarygodności.

BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Procedury badania wartości niematerialnych

Przykładowe procedury badania wartości niematerialnych obejmują:

- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji syntetycznej (ksiąg rachunkowych),
- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (księgą inwentarzową, rejestrem wartości niematerialnych oraz planem amortyzacji),
- Przegląd wartości niematerialnych, których jednostka nie wykorzystuje na cele działalności operacyjnej, tylko trzyma w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości lub innych pożytków,
- Sprawdzenie przyjęć wartości niematerialnych do faktur zakupu oraz dokumentów przyjęcia składnika wartości niematerialnej,
- Sprawdzenie rozchodów środków trwałych do faktur sprzedaży oraz dokumentów likwidacji wartości niematerialnej,
- Uzgodnienie niemurzonej wartości sprzedanych lub zlikwidowanych wartości niematerialnych oraz ewentualnych przychodów ze sprzedaży do pozycji zysk (strata) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych,
- Sprawdzenie, czy jednostka nie sprzedała istotnych wartości niematerialnych ze stratą po dniu bilansowym,
- Sprawdzenie, czy sprzedane lub zlikwidowane wartości niematerialne nie były przeszacowane w poprzednich latach, a jeżeli tak, to czy różnica z przeszacowania została przeksięgowana na kapitał zapasowy (lub na pozostałe całkowite dochody)⁴⁶,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej, okresu rozpoczęcia amortyzacji i kontrolne przeliczenie amortyzacji⁴⁷ na wybranych pozycjach,
- Przegląd analityczny kosztów amortyzacji pod kątem nietypowych odchyżeń w stosunku do roku poprzedniego, do budżetu i występujących w trakcie roku badanego (przy analizie miesięcznej lub kwartalnej),
- Przegląd wartości niematerialnych w pełni umorzonych lub bliskich umorzenia w 100% i nadal użytkowanych w jednostce pod kątem prawidłowości ustalenia stawek amortyzacyjnych,
- Uzgodnienie odpisów amortyzacyjnych wynikających z ewidencji analitycznej środków trwałych do kosztów w księgach rachunkowych i w rachunku zysków i strat,
- Sprawdzenie, czy jednostka zaprzestała naliczania amortyzacji od sprzedanych lub zlikwidowanych wartości niematerialnych we właściwym okresie⁴⁸,
- Uzgodnienie różnic między odpisami księgowymi a podatkowymi do kalkulacji podatku dochodowego jednostki,
- Uzgodnienie różnic przejściowych wartości podatkowej i księgowej wartości niematerialnych do kalkulacji odroczonego podatku dochodowego
- Sprawdzenie, czy składniki wartości niematerialnych, dla których jednostka nie ustala okresu użytkowania⁴⁹ (np. wartość firmy), nie były amortyzowane⁵⁰,
- Przegląd dokumentów (protokołów z posiedzeń, budżetów) w celu ustalenia, czy część wartości niematerialnych nie straciła wartości odzyskiwalnej,
- Inspekcja protokołów z inwentaryzacji wartości niematerialnych – sprawdzenie, czy różnice inwentaryzacyjne zostały poprawnie rozliczone w księgach,
- Przegląd wartości niematerialnych wycofanych z eksploatacji i sprawdzenie, czy jednostka utworzyła na nie odpisy aktualizujące ich wartość,
- Sprawdzenie, czy nie występują inne przesłanki utraty wartości niematerialnych oraz ośrodków generujących środki pieniężne,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała testu na utratę wartości ośrodków generujących środki pieniężne,
- Sprawdzenie, czy wystąpiły przesłanki do odwrócenia odpisów aktualizujących⁵¹,
- Sprawdzenie kalkulacji wartości odzyskiwalnej (wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży i wartości użytkowej) dla wartości niematerialnych poddanych testom na utratę wartości⁵²,
- W powiązaniu z obszarem należności sprawdzenie, czy zaliczki na poczet wartości niematerialnych są ewidencjonowane w poprawnej wartości oraz ustalenie stopnia ich rozliczenia do dnia badania,
- Uzyskanie potwierdzeń sald istotnych zaliczek na dzień bilansowy,
- Sprawdzenie poprawności klasyfikacji wartości niematerialnych i zaliczek na wartości niematerialne na dzień bilansowy⁵³.

⁴⁶ Dotyczy tylko MSR.

⁴⁷ Amortyzację według MSR rozpoczyna się w momencie, gdy składnik jest gotowy do użycia, a według ustawy o rachunkowości – nie wcześniej niż w momencie przyjęcia składnika majątkowego do używania.

⁴⁸ Według ustawy o rachunkowości w miesiącu następującym po zbyciu, a według MSR w miesiącu wycofania sprzedaży, likwidacji lub wycofania składnika majątku z użytkowania z przeznaczeniem do likwidacji, pod warunkiem że wcześniej nie nastąpiło zrównanie wartości początkowej z umorzeniem.

⁴⁹ Dotyczy tylko MSR.

⁵⁰ Dotyczy tylko MSR.

⁵¹ Uwaga: MSR 36 „Utrata wartości aktywów” nie dopuszcza do odwrócenia odpisów aktualizujących wartość firmy.

⁵² Dotyczy tylko sprawozdawczości według MSR.

⁵³ Wyłącznie według ustawy o rachunkowości.

BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Procedury badania wartości niematerialnych w leasingu (i podobnych)

Możliwe procedury są analogiczne do opisanych w rozdziale „Badanie rzeczowych składników majątku trwałego – Procedury badania środków trwałych w leasingu”.

BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Procedury badania wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie

Przykładowe procedury badania kosztów badań i rozwoju (kosztów zakończonych prac rozwojowych) obejmują:

- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji (ksiąg rachunkowych),
- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (księgą inwentarzową, rejestrem wartości niematerialnych oraz planem amortyzacji),
- Sprawdzenie, czy jednostka prawidłowo wyodrębniła koszty prac badawczych i prac rozwojowych,
- Przegląd zestawienia nakładów na koszty prac rozwojowych pod kątem spełnienia kryteriów tej pozycji i uzgodnienie do dokumentów,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej, okresu rozpoczęcia amortyzacji i kontrolne przeliczenie amortyzacji na wybranych pozycjach,
- Przegląd analityczny kosztów amortyzacji pod kątem nietypowych odchyleń w stosunku do roku poprzedniego, do budżetu i występujących w trakcie roku badanego (przy analizie miesięcznej lub kwartalnej),
- Uzgodnienie odpisów amortyzacyjnych wynikających z ewidencji analitycznej środków trwałych do kosztów w księgach rachunkowych i w rachunku zysków i strat,
- Sprawdzenie, w jaki sposób jednostka zakwalifikowała te pozycje dla celów podatkowych,
- Uzgodnienie różnic między kosztami ujętymi dla celów księgowych i podatkowych do kalkulacji podatku dochodowego jednostki,
- Uzgodnienie różnic przejściowych wartości podatkowej i księgowej kosztów zakończonych prac rozwojowych do kalkulacji odroczonego podatku dochodowego,
- Sprawdzenie, czy prace rozwojowe zakończone w poprzednich okresach przyniosły jednostce korzyści ekonomiczne.



BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Wprowadzenie

Długoterminowe inwestycje niefinansowe zostały szczegółowo opisane w części I, w rozdziale 3.

Ujęcie długoterminowych inwestycji niefinansowych według polskich przepisów o rachunkowości oraz MSR⁵⁴ zawiera poniższa tabela:

Ustawa o rachunkowości	MSR 40
<ul style="list-style-type: none">Nieruchomości i wartości niematerialne i prawne oraz inne inwestycje, które nie są użytkowane przez jednostkę, ale są posiadane przez nią w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości, odsetek, dywidend lub innych, w tym również z transakcji handlowych	<ul style="list-style-type: none">Grunty posiadane w związku z długoterminowym wzrostem wartościGrunty, których przyszłe użytkowanie pozostaje aktualnie nieokreśloneBudynki oddane w leasing operacyjnyBudynki niewykorzystywane obecnie przez jednostkę, a przeznaczone do oddania w leasing operacyjny

Ustawa o rachunkowości wyróżnia też inne inwestycje długoterminowe o charakterze niefinansowym, do których możemy zaliczyć np. złoto, metale i kamienie szlachetne oraz dzieła sztuki, traktowane jako lokaty kapitału. W tej pozycji ujmowane są również zapasy-rezerwy (np. surowców) nieprzeznaczone do bieżącego obrotu i utrzymywane dłużej niż przez czas zwykłego cyklu operacyjnego.

Ustawy o podatku dochodowym nie rozróżniają pojęcia inwestycji w nieruchomości ani w wartości niematerialne i prawne, traktując je odpowiednio jako środki trwałe lub jako wartości niematerialne i prawne, niezależnie od ich wyceny bilansowej, pod warunkiem że zostały uznane za środki trwałe zgodnie z art. 22a lub art. 22d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (i odpowiednio: zgodnie z art. 16a lub art. 16d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Oznacza to, że dla celów podatkowych jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów od wartości początkowych tych aktywów.

Tematyka inwestycji w wartości niematerialne oraz innych inwestycji niefinansowych nie została uregulowana w odrębnych MSR.

⁵⁴ Patrz MSR 40, „Nieruchomości inwestycyjne”.

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Planowanie badania długoterminowych inwestycji niefinansowych

W praktyce zdarza się, że jednostki ujmuje nieruchomości inwestycyjne w swoich sprawozdaniach finansowych jako środki trwałe. W takich sytuacjach na etapie wstępnej analizy sprawozdań finansowych istnienie tych składników majątku może nie być widoczne. Jednak, kierując się znajomością branży klienta lub też jego działalności, zdobytą zarówno na podstawie doświadczeń, jak i innych źródeł zewnętrznych, biegły rewident może uwzględnić prawdopodobieństwo wystąpienia nieruchomości inwestycyjnych i zaplanować odpowiednie procedury na etapie oszacowania ryzyka.

Oczywiście, mogą też wystąpić sytuacje odwrotne, tj. kiedy jednostka wykazuje nieruchomości inwestycyjne, a wiedza i doświadczenie biegłego rewidenta prowadzą go do wniosku, że ta prezentacja jest prawdopodobnie niewłaściwa. Wtedy również powinien zaplanować procedury, które pozwolą mu ocenić ryzyko istotnych zniekształceń. Warto zauważyć, że te aktywa, z uwagi na ich wartość, mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe.

Analogiczne sytuacje mogą dotyczyć inwestycji w wartości niematerialne. Jednostki czasami ujmuje know-how, patenty i wynalazki, których nie użytkują na własne potrzeby, tylko trzymają, licząc na przyszły wzrost ich wartości, jako wartości niematerialne. Z drugiej strony, jednostki wykazują jako inwestycje np. prawa majątkowe przeznaczone do odsprzedaży, które powinny wejść w skład zapasów. W ogólnej strategii badania biegły rewident powinien rozważyć m.in. następujące aspekty badania dotyczące obszaru długoterminowych inwestycji niefinansowych:

- Potrzebę wyznaczenia istotności cząstkowej w stosunku do inwestycji w nieruchomości, w wartości niematerialne i innych inwestycji długoterminowych,
- Podatność długoterminowych inwestycji finansowych na błędy (np. spowodowane brakiem porządku w ewidencji i brakiem spójności w stosowaniu zasad rachunkowości) oraz na oszustwa (manipulacje wyceną),
- Możliwość wykorzystania dowodów uzyskanych w trakcie badań poprzednich sprawozdań rocznych lub badań (przeглядów) śródrocznych sprawozdań finansowych w badanym okresie,
- Wpływ trendów w gospodarce (koniunktura, dekonunktura) i poziomu cen rynkowych na wycenę tych inwestycji,
- Rozplanowanie procedur w czasie między badaniem wstępnym i końcowym,
- Przydzielenie członków zespołu posiadających wystarczającą wiedzę o przepisach podatkowych do identyfikacji różnic między wartością księgową i podatkową długoterminowych inwestycji niefinansowych,
- Powołanie rzeczoznawcy majątkowego do pomocy przy weryfikacji wycen wartości godziwej inwestycji niefinansowych.

Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia dla długoterminowych inwestycji niefinansowych, istotne ryzyka nieodłączne i ryzyka kontroli na poziomie stwierdzeń.

W przypadku tych inwestycji najczęściej rozważane są **stwierdzenia**:

- Istnienia tych składników majątku,
- Prawidłowej wyceny ich wartości,
- Praw do aktywów, tj. sprawowania nad nimi kontroli,
- Kompletności ujęcia inwestycji,
- Poprawnej klasyfikacji i ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych.

W celu identyfikacji i oceny **ryzyka nieodłącznego**, związanego z **obszarem długoterminowych inwestycji niefinansowych**, biegły rewident może przykładowo rozważyć następujące kwestie:

- Czy jednostka posiada dokumentację dotyczącą zasad kwalifikacji (celu) nabycia inwestycji długoterminowych?
- Czy jednostka posiada nietypowe lub odbiegające od stosowanych w branży zasady rachunkowości, dotyczące inwestycji w nieruchomości, w wartości niematerialne oraz innych inwestycji długoterminowych?
- Czy w trakcie poprzednich badań wystąpiły jakieś istotne błędy lub oszustwa na tym obszarze?
- Czy wystąpiły istotne – ilościowo i wartościowo – zmiany składników długoterminowych inwestycji niefinansowych w badanym okresie?
- Czy poszczególne składniki majątku wykazywane jako te inwestycje spełniają ich definicję?
- Czy w ramach inwestycji wykazywane są prawa majątkowe i inne wartości niematerialne?
- Czy występują inwestycje wyceniane według wartości godziwej? Jeżeli tak, to czy jednostka posiada wyceny rzeczoznawców dotyczące tych składników?
- Czy w badanym roku wystąpiły zmiany zasad wyceny tych inwestycji?
- Czy jednostka wykorzystuje dla celów operacyjnych – w części lub w całości – nieruchomości albo wartości niematerialne ujęte jako inwestycje?
- Czy jednostka posiada zapasy o charakterze rezerw (buforowych, strategicznych), nieprzeznaczone do bieżącego obrotu?

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Planowanie badania długoterminowych inwestycji niefinansowych

- Czy jednostka nosi się z zamiarem sprzedaży niektórych inwestycji długoterminowych?
- Czy jednostka w badanym roku sprzedała składniki, które były zaliczone do tych inwestycji?
- Czy jednostka wykonywała testy na utratę wartości inwestycji długoterminowych?
- Czy jednostka dokonała znaczących odpisów z tytułu ich utraty wartości?
- Czy w badanym roku jednostka dokonywała przekwalifikowania składników inwestycji na inne pozycje aktywów (np. środki trwałe lub zapasy) albo odwrotnie?
- Czy jednostka oddała swoje nieruchomości inwestycyjne lub inwestycje w wartości niematerialne w najem lub leasing operacyjny?
- Czy jednostka posiada środki trwałe w budowie z przeznaczeniem na działalność inwestycyjną, a jeżeli tak, to jaki jest termin oddania do realizacji?
- Czy jednostka sfinansowała zakup lub budowę nieruchomości inwestycyjnej na podstawie kredytów lub pożyczek w walucie polskiej lub obcej? Jeżeli tak, to jak zostały ujęte koszty finansowania?
- Czy w jednostce występują ograniczenia w dysponowaniu inwestycjami w nieruchomości, w wartości niematerialne i innymi inwestycjami (np. zastawy, przewłaszczenia na zabezpieczenia i wpisy na hipotekę)?
- Czy jednostka powierza nadzór nad inwestycjami osobom posiadającym kwalifikacje w tym zakresie?

Ocena **ryzyka kontroli wewnętrznej** może zawierać następujące kwestie:

- Czy jednostka posiada pisemne procedury kontroli wewnętrznej dotyczące identyfikacji i ujęcia inwestycji w nieruchomości, w wartości niematerialne oraz innych inwestycji?
- Czy stosowane procedury kontroli wewnętrznej w obszarze tych inwestycji są odpowiednie w stosunku do zidentyfikowanych ryzyk?
- Czy systemy informatyczne jednostki pozwalają na automatyczną kontrolę zgodności danych z ewidencji analitycznej inwestycji z księgami rachunkowymi?
- Czy jednostka stosuje jednolite zasady wyceny w stosunku do grup inwestycji?
- Czy jednostka wdrożyła i stosuje zasady pozwalające regularnie i wiarygodnie ustalać wartość godziwą inwestycji w nieruchomości, w wartości niematerialne oraz innych inwestycji?
- Czy jednostka wdrożyła i stosuje zasady pozwalające na wyodrębnienie zapasów o charakterze rezerw i zapasów przeznaczonych do bieżącego obrotu?
- Czy jednostka wdrożyła odpowiednią kontrolę wewnętrzną nad przychodami oraz innymi korzyściami z inwestycji w nieruchomości oraz innymi inwestycjami?
- Czy nieruchomości inwestycyjne i pozostałe inwestycje niefinansowe w jednostce są ubezpieczone do kwot dających możliwość ich odtworzenia?
- Czy jednostka wystarczająco zabezpiecza inwestycje przed kradzieżą lub zniszczeniem, biorąc pod uwagę ich podatność na te ryzyka?
- Czy jednostka sprawuje kontrolę i właściwie dokumentuje powierzenie pieczy nad inwestycjami innym osobom i instytucjom?
- Czy plany nakładów oraz zakupy podlegają zatwierdzeniu zgodnie z przyjętymi zasadami zatwierdzania wydatków inwestycyjnych w jednostce?
- Czy jednostka prowadzi ewidencję analityczną zgodną z przepisami o rachunkowości i pozwalającą na poprawne ustalenie odpisów amortyzacyjnych (w stosunku do inwestycji wycenianych w modelu nabycia)?
- Czy jednostka sporządza wystarczające i prawidłowe dokumenty dotyczące zwiększeń i zmniejszeń inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne?
- Czy jednostka ujmuje sprzedane i zlikwidowane inwestycje w nieruchomości i w wartości niematerialne, zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości?
- Czy jednostka w regularnych odstępach czasu (nie dłuższych niż wymagane w obowiązujących przepisach) dokonuje inwentaryzacji nieruchomości inwestycyjnych i inwestycji w wartości niematerialne i prawne?
- Czy w wyniku inwentaryzacji są sporządzane protokoły oraz podsumowanie różnic między stanem faktycznym a stanem księgowym?
- Czy różnice inwentaryzacyjne są rozliczane w prawidłowy sposób i w rozsądnym terminie po zakończeniu spisu?
- Czy jednostka ustala stawki amortyzacyjne dla przyjętych nieruchomości inwestycyjnych i kierując się przewidywanym okresem ekonomicznej użyteczności?
- Czy jednostka regularnie (przynajmniej raz w roku) przegląda stawki amortyzacyjne nieruchomości inwestycyjnych i dokonuje ich aktualizacji w razie zmian oszacowanych okresów ekonomicznej użyteczności?

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Planowanie badania długoterminowych inwestycji niefinansowych

- Czy jednostka wdrożyła prawidłowe zasady wyceny i aktualizacji wartości inwestycji w nieruchomości, wartości niematerialne oraz innych inwestycji w wartości godziwej?
- Czy jednostka stosuje prawidłowe zasady wykonywania testów na utratę wartości inwestycji w nieruchomości, wartości niematerialne oraz innych inwestycji długoterminowych?

Przeprowadzając ocenę ryzyka na obszarze długoterminowych inwestycji niefinansowych, biegły rewident może posłużyć się różnymi procedurami, m.in.:

- Zapytaniem kierowanymi do:
 - Kierownictwa i osób odpowiedzialnych za nadzór nad inwestycjami,
 - kontrolerów i analityków finansowych w zakresie planu finansowego nakładów,
 - Księgowych zajmujących się ewidencją inwestycji,
- Obserwacją:
 - Spisu z natury nieruchomości inwestycyjnych oraz innych przedmiotów zakwalifikowanych jako inwestycje długoterminowe,
 - Sposobu działania jednostki w celu upewnienia się, czy nieruchomości i wartości niematerialne nie są wykorzystywane do celów operacyjnych,
- Inspekcją:
 - Zasad (polityk) rachunkowości jednostki,
 - Dokumentacji dotyczącej nieruchomości inwestycyjnych, patentów, znaków towarowych i innych pozycji zakwalifikowanych jako inwestycje w wartości niematerialne,
 - Istotnych umów nabycia i sprzedaży nieruchomości, inwestycji w wartości niematerialne oraz innych inwestycji,
 - Dokumentacji księgowej przyjęć i rozchodów tych pozycji,
 - Wyników testów na utratę wartości istotnych inwestycji,
- Procedurami analitycznymi dotyczącymi:
 - Zmian wartości inwestycji w ciągu roku,
 - Zmian odpisów amortyzacyjnych, innych pozycji przychodów i kosztów oraz kapitałów własnych (innych całkowitych dochodów) dotyczących inwestycji.

Biegły rewident, projektując dalsze procedury badania, może przyjąć zarówno podejście mieszane, jak i podejście oparte na badaniach wiarygodności. Ponieważ jednostki mają stosunkowo niewiele takich składników, często mających wysoką wartość, najbardziej skutecznym sposobem badania może być metoda pełna.

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Procedury badania nieruchomości inwestycyjnych

Przykładowe procedury badania nieruchomości inwestycyjnych obejmują:

- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji syntetycznej (ksiąg rachunkowych),
- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (księgą inwentarzową, planem amortyzacji, jeżeli jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych),
- Przegląd rejestru środków trwałych pod kątem gruntów i budynków oraz składników ruchomych, których jednostka nie wykorzystuje na cele działalności operacyjnej, tylko trzyma w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych, wynikających z przyrostu ich wartości lub innych pożytków,
- Sprawdzenie przyjęć nieruchomości inwestycyjnych do faktur zakupu, aktów notarialnych oraz protokołów zakończenia budowy,
- Sprawdzenie rozchodów nieruchomości inwestycyjnych do faktur sprzedaży, aktów notarialnych oraz protokołów z likwidacji,
- Uzgodnienie wartości zlikwidowanych lub sprzedanych nieruchomości inwestycyjnych oraz ewentualnych przychodów ze sprzedaży do pozycji zysk (strata) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych,
- Sprawdzenie, jaki charakter miały przychody osiągane z nieruchomości inwestycyjnych w badanym okresie,
- Sprawdzenie, czy jednostka stosowała jednorodne zasady wyceny do nieruchomości inwestycyjnych,
- Jeżeli jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjne według wartości godziwej, uzgodnienie wybranych pozycji do operatów szacunkowych lub innych dokumentów potwierdzających ich wartość godziwą oraz weryfikacja założeń wyceny,
- Jeżeli jednostka posiada nieruchomości inwestycyjne oddane w leasing operacyjny, sprawdzenie, czy zastosowała model wyceny według wartości godziwej⁵⁵,
- Sprawdzenie dat operatów szacunkowych w celu ustalenia, czy mogą one być uznane za aktualne⁵⁶,
- Uzgodnienie przychodów lub innych pożytków z nieruchomości inwestycyjnych do założeń budżetowych,
- Sprawdzenie, czy zostały one ujęte w ewidencji i w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach i we właściwym okresie,
- Uzgodnienie aktualizacji wyceny nieruchomości inwestycyjnej w badanym roku do odpowiednich pozycji rachunku zysków i strat,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej, okresu rozpoczęcia amortyzacji i kontrolne przeliczenie amortyzacji na wybranych pozycjach,
- Przegląd analityczny kosztów amortyzacji pod kątem nietypowych odchyleń w stosunku do roku poprzedniego, do budżetu i występujących w trakcie roku badanego (przy analizie miesięcznej lub kwartalnej),
- Sprawdzenie, czy jednostka zaprzestała naliczania amortyzacji od sprzedanych lub zlikwidowanych nieruchomości inwestycyjnych we właściwym okresie⁵⁷,
- Przegląd nieruchomości inwestycyjnych w pełni umorzonych lub bliskich umorzenia w 100% i nadal przynoszących korzyści jednostce pod kątem prawidłowości ustalenia stawek amortyzacyjnych,
- Uzgodnienie odpisów amortyzacyjnych wynikających z ewidencji analitycznej nieruchomości inwestycyjnych w księgach rachunkowych i w rachunku zysków i strat,
- Uzgodnienie różnic między odpisami księgowymi a podatkowymi do kalkulacji podatku dochodowego jednostki,
- Uzgodnienie różnic przejściowych wartości podatkowej i księgowej nieruchomości inwestycyjnych do kalkulacji odroczonego podatku dochodowego,
- Sprawdzenie, czy jednostka nie sprzedała istotnych pozycji nieruchomości inwestycyjnych ze stratą po dniu bilansowym,
- Przegląd wyników spisu z natury, porównanie ich do własnych arkuszy (jeżeli zespół audytowy brał udział w obserwacji spisu) i sprawdzenie, czy różnice inwentaryzacyjne zostały poprawnie rozliczone w księgach,
- Przegląd nieruchomości inwestycyjnych wycofanych z eksploatacji lub tych, które przestały przynosić wcześniej zakładane pożytki i sprawdzenie, czy jednostka utworzyła na nie odpisy aktualizujące ich wartość,
- Sprawdzenie, czy nie zachodzą przesłanki do odwrócenia odpisów aktualizujących, a jeżeli tak, to czy jednostka ich dokonała,
- Sprawdzenie przypadków przekwalifikowania nieruchomości inwestycyjnej na środek trwały lub składnik zapasów (i odwrotnie) pod kątem zasadności tej operacji⁵⁸,

⁵⁵ MSR 40.

⁵⁶ Zgodnie z wytycznymi Stowarzyszenia Rzeczoznawców Majątkowych, ważność operatu szacunkowego z wyceny nieruchomości wynosi do 2 lat. Jest możliwa i zalecana tzw. aktualizacja operatu po okresie roku od sporządzenia poprzedniego i rok przed sporządzeniem kolejnego.

⁵⁷ Według ustawy o rachunkowości w miesiącu następującym po zbyciu, a według MSR w miesiącu wycofania sprzedaży, likwidacji lub wycofania składnika majątku z użytkowania z przeznaczeniem do likwidacji, pod warunkiem że wcześniej nie nastąpiło zrównanie wartości początkowej z umorzeniem.

⁵⁸ Zmiana kwalifikacji z lub do nieruchomości inwestycyjnych jest możliwa po zaistnieniu określonych przesłanek, takich jak: rozpoczęcie lub zakończenie użytkowania nieruchomości przez jednostkę, rozpoczęcie jej dostosowania do sprzedaży, oddanie jej innemu podmiotowi w leasing operacyjny oraz zakończenie jej budowy i adaptacji.

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Procedury badania nieruchomości inwestycyjnych

- Sprawdzenie poprawności prezentacji nieruchomości inwestycyjnych w sprawozdaniach finansowych,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała odpowiednich ujawnień zabezpieczeń w sprawozdaniach finansowych.

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Procedury badania inwestycji w wartości niematerialne

Przykładowe procedury badania inwestycji w wartości niematerialne obejmują:

- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji syntetycznej (ksiąg rachunkowych),
- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (księgą inwentarzową oraz planem amortyzacji),
- Przegląd ewidencji wartości niematerialnych, których jednostka nie wykorzystuje na cele działalności operacyjnej, tylko trzyma w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości lub innych pożytków,
- Potwierdzenia istnienia składników inwestycji w wartości niematerialne drogą inspekcji dokumentacji i sprawdzenia, czy jednostka posiada do nich tytuł prawny,
- Sprawdzenie przyjęć składników inwestycji w wartości niematerialne poprzez uzgodnienie do dokumentów nabycia,
- Sprawdzenie rozchodów składników inwestycji w wartości niematerialne poprzez uzgodnienie do faktur sprzedaży lub protokołów z likwidacji,
- Uzgodnienie wartości sprzedanych lub zlikwidowanych inwestycji w wartości niematerialne oraz ewentualnych przychodów ze sprzedaży do pozycji zysk (strata) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych,
- Sprawdzenie, jaki charakter miały przychody osiągnięte z inwestycji w wartości niematerialne w badanym okresie,
- Sprawdzenie, czy jednostka stosowała jednorodne zasady wyceny do wartości niematerialnych,
- Jeżeli jednostka wycenia inwestycje w wartości niematerialne według wartości godziwej, uzgodnienie wybranych pozycji do wycen rzeczoznawców lub innych dokumentów potwierdzających ich wartość godziwą oraz weryfikacja założeń wyceny,
- Sprawdzenie dat wycen rzeczoznawców w celu ustalenia, czy mogą one być uznane za aktualne,
- Uzgodnienie przychodów lub innych pożytków z inwestycji w wartości niematerialne do założeń budżetowych,
- Sprawdzenie, czy zostały one ujęte w ewidencji i w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach i we właściwym okresie,
- Uzgodnienie aktualizacji wyceny inwestycji w wartości niematerialne w badanym roku do odpowiednich pozycji rachunku zysków i strat,
- Sprawdzenie, czy jednostka nie sprzedała istotnych inwestycji w wartości niematerialne ze stratą po dniu bilansowym,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej, okresu rozpoczęcia amortyzacji i kontrolne przeliczenie amortyzacji na wybranych pozycjach,
- Przegląd analityczny kosztów amortyzacji pod kątem nietypowych odchyleń w stosunku do roku poprzedniego, do budżetu i występujących w trakcie roku badanego (przy analizie miesięcznej lub kwartalnej),
- Przegląd inwestycji w wartości niematerialne w pełni umorzonych lub bliskich umorzenia w 100% i nadal przynoszących korzyści jednostce pod kątem prawidłowości ustalenia stawek amortyzacyjnych,
- Uzgodnienie odpisów amortyzacyjnych wynikających z ewidencji analitycznej inwestycji w wartości niematerialne w księgach rachunkowych i w rachunku zysków i strat,
- Sprawdzenie, czy jednostka zaprzestała naliczania amortyzacji od sprzedanych lub zlikwidowanych inwestycji w wartości niematerialne we właściwym okresie,
- Uzgodnienie różnic między odpisami księgowymi a podatkowymi do kalkulacji podatku dochodowego jednostki,
- Uzgodnienie różnic przejściowych wartości podatkowej i księgowej inwestycji w wartości niematerialne i prawne do kalkulacji odroczonego podatku dochodowego,
- Inspekcja protokołów z inwentaryzacji inwestycji w wartości niematerialne – sprawdzenie, czy różnice inwentaryzacyjne zostały poprawnie rozliczone w księgach,
- Przegląd inwestycji w wartości niematerialne wycofane z eksploatacji lub tych, które przestały przynosić wcześniej zakładane pożytki i sprawdzenie, czy jednostka utworzyła na nie odpisy aktualizujące ich wartość,
- Sprawdzenie, czy nie zachodzą przesłanki do odwrócenia odpisów aktualizujących, a jeżeli tak, to czy jednostka ich dokonała,
- Sprawdzenie poprawności prezentacji inwestycji w wartości niematerialne w sprawozdaniach finansowych,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała odpowiednich ujawnień zabezpieczeń w sprawozdaniach finansowych.

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Procedury badania innych długoterminowych inwestycji niefinansowych

Przykładowe procedury badania innych długoterminowych inwestycji niefinansowych obejmują:

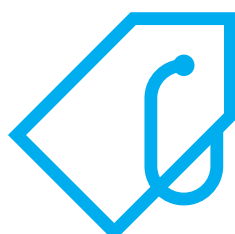
- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji syntetycznej (ksiąg rachunkowych),
- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (księgą inwentarzową oraz planem amortyzacji),
- Przegląd rejestru środków trwałych lub ewidencji zapasów pod kątem przedmiotów, których jednostka nie wykorzystuje na cele działalności operacyjnej, tylko trzyma w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości lub innych pożytków,
- Analiza ewidencji zapasów i dokumentacji w celu identyfikacji zapasów utrzymywanych jako rezerwy,
- Potwierdzenia istnienia składników inwestycji drogą inspekcji dokumentacji i sprawdzenia, czy jednostka posiada do nich tytuł prawny,
- Sprawdzenie przyjęć składników inwestycji poprzez uzgodnienie do dokumentów nabycia,
- Sprawdzenie rozchodów składników inwestycji poprzez uzgodnienie do faktur sprzedaży lub protokołów z likwidacji,
- Sprawdzenie, jaki charakter miały przychody osiągnięte z inwestycji w badanym okresie,
- Sprawdzenie, czy jednostka stosowała jednorodne zasady wyceny do tych samych grup inwestycji,
- Jeżeli jednostka wycenia inwestycje według wartości godziwej, uzgodnienie wybranych pozycji do wycen rzeczoznawców lub innych dokumentów potwierdzających ich wartość godziwą oraz weryfikacja założeń wyceny⁵⁹,
- Sprawdzenie wycen rzeczoznawców w celu ustalenia, czy mogą one być uznane za aktualne,
- Uzgodnienie przychodów lub innych pożytków z inwestycji do założeń budżetowych,
- Sprawdzenie, czy zostały one ujęte w ewidencji i w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach i we właściwym okresie,
- Uzgodnienie aktualizacji wyceny innych długoterminowych inwestycji niefinansowych w badanym roku do odpowiednich pozycji rachunku zysków i strat lub kapitałów własnych (innych całkowitych dochodów),
- Sprawdzenie, czy jednostka nie sprzedała istotnych inwestycji ze stratą po dniu bilansowym,
- Przegląd wyników spisu z natury, porównanie ich do własnych arkuszy (jeżeli zespół audytowy brał udział w obserwacji spisu) i sprawdzenie, czy różnice inwentaryzacyjne zostały poprawnie rozliczone w księgach,
- Przegląd inwestycji, które przestały przynosić wcześniej zakładane pożytki i sprawdzenie, czy jednostka utworzyła na nie odpisy aktualizujące ich wartość,
- Sprawdzenie, czy nie zachodzą przesłanki do odwrócenia odpisów aktualizujących, a jeżeli tak, to czy jednostka ich dokonała,
- Sprawdzenie poprawności prezentacji innych inwestycji długoterminowych w sprawozdaniach finansowych,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała odpowiednich ujawnień zabezpieczeń w sprawozdaniach finansowych.

⁵⁹ W przypadku przedmiotów, dla których istnieje rynek aktywny (np. metale lub kamienie szlachetne), biegły rewident może zweryfikować ceny przyjęte w wycenie z ogólnie dostępnymi źródłami (notowania cen).

BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

Procedury inwestycji w leasingu (i podobnych)

Możliwe procedury są analogiczne do opisanych w rozdziale „Badanie rzeczowych składników majątku trwałego – Procedury badania środków trwałych w leasingu (i podobnych)”.



BADANIE AKTYWÓW TRWAŁYCH PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

BADANIE AKTYWÓW TRWAŁYCH PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

Wprowadzenie

Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży zostały szczegółowo opisane w części I, w rozdziale 6.

Zgodnie z MSR i MSSF⁶⁰ aktywa te od momentu zaklasyfikowania jako przeznaczone do sprzedaży są specjalnie traktowane i prezentowane w odrębnej pozycji bilansu (sprawozdania z sytuacji finansowej). Ustawa o rachunkowości nie reguluje tych środków trwałych, ale biorąc pod uwagę nadrzędną zasadę poprawnej i rzetelnej prezentacji znajdującą się w ustawie, środki trwałe przeznaczone do sprzedaży powinny być prezentowane w odrębnej pozycji bilansowej, a jednostka powinna zaprzestać ich amortyzacji.

⁶⁰ Patrz MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana”.

BADANIE AKTYWÓW TRWAŁYCH PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

Planowanie badania aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży

Planowanie badania na tym obszarze będzie ściśle powiązane z badaniem pozostałych aktywów trwałych, zwłaszcza rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych.

W trakcie przygotowywania ogólnej strategii badania biegły rewident powinien rozważyć m.in. następujące aspekty badania:

- Potrzebę wyznaczenia istotności cząstkowej w stosunku do obszaru aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży⁶¹,
- Podatność aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży na błędy (np. spowodowane brakiem porządku w ewidencji i brakiem spójności w stosowaniu zasad rachunkowości) oraz na oszustwa (spowodowane słabym nadzorem nad składnikami majątku),
- Obserwację spisu z natury (oraz inspekcję wyników inwentaryzacji) aktywów trwałych przeznaczonych do zbycia, jeżeli występuje w danym roku,
- Analizę kryteriów rozpoznania aktywów przeznaczonych do sprzedaży, grup do zbycia⁶² oraz działalności zaniechanej,
- Przegląd planów kierownictwa w sprawie zaniechania działalności oraz sprzedaży aktywów trwałych i grup do zbycia,
- Rozplanowanie procedur w czasie między badaniem wstępnym i końcowym,
- Możliwość wykorzystania dowodów uzyskanych w trakcie badań poprzednich sprawozdań rocznych lub badań (przeглядów) śródrocznych sprawozdań finansowych w badanym okresie,
- Przydzielenie członków zespołu posiadających wystarczającą wiedzę o przepisach podatkowych do identyfikacji różnic między wartością księgową i podatkową aktywów trwałych.

W celu oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dotyczących aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży najczęściej rozważane są **stwierdzenia**:

- Istnienia tych składników majątku,
- Prawidłowej wyceny ich wartości,
- Praw do aktywów, tj. sprawowania nad nimi kontroli,
- Kompletności ujęcia aktywów trwałych do sprzedaży,
- Poprawnej klasyfikacji i ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych.

Identyfikując **ryzyko nieodłączne** związane z obszarem rzeczowych aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży, biegły rewident może przykładowo rozważyć następujące kwestie:

- Czy jednostka w badanym okresie podjęła decyzję o zaniechaniu pewnej działalności?
- Czy aktywa trwałe są dostępne do natychmiastowej sprzedaży?
- Czy jednostka zaprzestała użytkowania aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży?
- Czy jednostka rozpoczęła aktywne poszukiwania nabywcy dla aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży (grup do zbycia)?
- Czy jednostka dokonała wyceny aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży po ich przekwalifikowaniu?
- Czy w jednostce występują ograniczenia w dysponowaniu rzeczowymi aktywami trwałymi, które zostały przeznaczone do sprzedaży (np. zastawy, przewłaszczenia na zabezpieczenia i wpisy na hipotekę)?
- Czy jednostka wykazuje w sprawozdaniach finansowych aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży w roku poprzedzającym rok badany?
- Czy jednostka w badanym roku nabywała aktywa trwałe w celu ich dalszej odsprzedaży, np. w drodze przejęcia innej jednostki?
- Czy kierownictwo udokumentowało przesłanki dotyczące opóźnienia w sprzedaży tych aktywów trwałych⁶³?
- Czy w badanym okresie jednostka wycofała się z planów sprzedaży niektórych lub wszystkich składników aktywów trwałych, które były przeznaczone do sprzedaży?

Badając środowisko kontroli wewnętrznej związane z obszarem aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży, biegły rewident może rozważyć następujące kwestie dotyczące **ryzyka kontroli wewnętrznej**:

- Czy jednostka posiada pisemne procedury kontroli wewnętrznej pozwalające na identyfikację aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży (grup do zbycia)?
- Czy jednostka wycenia aktywa trwałe przeznaczone do zbycia w sposób zgodny z MSSF 5 i z przyjętymi zasadami rachunkowości?

⁶¹ MSSF wymagają ujawnienia aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży w odrębnej pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej.

⁶² Grupa do zbycia to grupa aktywów w ramach jednej transakcji wraz z bezpośrednio połączoną z nią grupą zobowiązań.

⁶³ Zgodnie z MSSF 5 sprzedaż aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży powinna nastąpić w ciągu jednego roku od dnia ich kwalifikacji. Odstępstwa od tej zasady są dopuszczalne, jeżeli opóźnienie wynika z zewnętrznych uwarunkowań będących poza kontrolą kierownictwa jednostki oraz istnieją wystarczające dowody, że jednostka w dalszym ciągu ma zamiar zrealizować sprzedaż.

BADANIE AKTYWÓW TRWAŁYCH PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

Planowanie badania aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży

- Czy jednostka udokumentowała plany przeznaczenia składników aktywów trwałych do sprzedaży?
- Czy istnieją przesłanki, że wyłączenie aktywów trwałych z użytkowania ma charakter tymczasowy?
- Czy jednostka prowadzi ewidencję analityczną środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zgodną z przepisami o rachunkowości?
- Czy systemy informatyczne jednostki pozwalają na automatyczną kontrolę zgodności danych z rejestru środków trwałych i wartości niematerialnych z księgami rachunkowymi?
- Czy jednostka dokonuje regularnych, ręcznych lub automatycznych, uzgodnień rejestru środków trwałych i wartości niematerialnych do zapisów w księgach rachunkowych?
- Czy system informatyczny, w którym jednostka prowadzi rejestry tych aktywów, pozwala na zatrzymanie odpisów amortyzacyjnych w stosunku do wybranych pozycji?
- Czy jednostka wystarczająco zabezpiecza środki trwałe przed kradzieżą lub zniszczeniem, biorąc pod uwagę ich podatność na te ryzyka?
- Czy jednostka wdrożyła zasady kontroli środków trwałych znajdujących się w obcych lokalizacjach?
- Czy jednostka w regularnych odstępach czasu (nie dłuższych niż wymagane w obowiązujących przepisach) dokonuje inwentaryzacji rzeczowych składników aktywów trwałych?
- Czy w wyniku inwentaryzacji są sporządzane protokoły oraz podsumowanie różnic między stanem faktycznym a stanem księgowym?
- Czy różnice inwentaryzacyjne są rozliczane w prawidłowy sposób i w rozsądnym terminie po zakończeniu spisu?
- Czy jednostka właściwie monitoruje wykonanie planu sprzedaży aktywów trwałych?
- Czy w momencie zmiany planów sprzedaży wobec niektórych lub wszystkich aktywów trwałych jednostka zaprzestała ich klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży?
- Czy w związku z utratą spełniania kryteriów aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży jednostka dokonała zmiany wyceny tych składników zgodnie z MSF 5 i przyjętymi zasadami rachunkowości?

Przeprowadzając ocenę ryzyka na obszarze rzeczowych aktywów trwałych, biegły rewident może posłużyć się różnymi procedurami, m.in.:

- Zapytaniami kierowanymi do:
 - Kierownictwa i osób odpowiedzialnych za bezpośredni nadzór nad aktywami trwałymi lub obszarami działalności zaniechanej,
 - Księgowych zajmujących się ewidencją aktywów trwałych,
- Obserwacją:
 - Spisu z natury środków trwałych,
 - Procesów operacyjnych pod kątem wykorzystania aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży,
- Inspekcją:
 - Zasad (polityk) rachunkowości jednostki,
 - Protokołów z posiedzeń kierownictwa dotyczących zaniechania działalności i planów sprzedaży aktywów trwałych oraz ich ewentualnych zmian,
 - Wyników inwentaryzacji wartości niematerialnych i trudno dostępnych środków trwałych drogą weryfikacji ksiąg,
 - Planów sprzedaży aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży (grup do zbycia),
 - Dokumentacji sprzedaży aktywów trwałych,
- Procedurami analitycznymi dotyczącymi:
 - Zmian aktywów trwałych w ciągu roku,
 - Zmian odpisów amortyzacyjnych oraz innych pozycji kosztów i przychodów dotyczących aktywów trwałych.

W przypadku rzeczowych aktywów trwałych biegły rewident, projektując dalsze procedury badania, może przyjąć zarówno podejście mieszane, jak i podejście oparte na badaniach wiarygodności.

BADANIE AKTYWÓW TRWAŁYCH PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

Procedury badania aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży

Przykładowe procedury dotyczące badania aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży to:

- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji syntetycznej (ksiąg rachunkowych),
- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (zestawienia aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży, ksiąg inwentarzowych),
- Sprawdzenie rejestru środków trwałych i wartości niematerialnych, czy jednostka zaprzestała naliczania odpisów amortyzacyjnych w prawidłowym okresie,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała prawidłowej wyceny aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży⁶⁴,
- Sprawdzenie, czy jednostka prawidłowo ujęła skutki zmiany wyceny w rachunku zysków i strat lub w kapitale własnym (innych całkowitych dochodach)⁶⁵,
- Sprawdzenie, czy pozycje aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży nadal spełniają kryteria kwalifikacji,
- Sprawdzenie, czy jednostka wykazała skutki i przepływy pieniężne dla zakwalifikowanej grupy do zbycia jako działalność zaniechaną od momentu, gdy zaprzestała ich użytkowania,
- Sprawdzenie dokumentów sprzedaży, czy jednostka zbyła pozycje aktywów trwałych zakwalifikowanych jako przeznaczone do sprzedaży w badanym okresie lub w latach poprzednich,
- Jeżeli pozycje aktywów trwałych zakwalifikowane do grupy przeznaczonych do sprzedaży w poprzednich latach nadal nie zostały sprzedane, sprawdzenie, czy kryteria kwalifikacyjne nadal są spełnione,
- Przegląd, czy jednostka nadal amortyzuje aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży dla celów podatkowych,
- Jeżeli jednostka kontynuuje amortyzację podatkową aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży, ustalenie różnic między odpisami księgowymi a podatkowymi do kalkulacji podatku dochodowego jednostki,
- Uzgodnienie różnic przejściowych wartości podatkowej i księgowej aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży do kalkulacji odroczonego podatku dochodowego,
- Przegląd dokumentów (protokołów z posiedzeń, budżetów) w celu ustalenia, czy aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży są kompletnie wykazane oraz czy nie zaszły zmiany w planach sprzedaży,
- Przegląd wyników spisu z natury, porównanie ich do własnych arkuszy (jeżeli zespół audytowy brał udział w obserwacji spisu) i sprawdzenie, czy różnice inwentaryzacyjne zostały poprawnie rozliczone w księgach,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała prawidłowej wyceny aktywów uprzednio zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży, które przestały spełniać kryteria kwalifikacji⁶⁶, a skutki tej wyceny zostały uwzględnione w rachunku zysków i strat w okresie, w którym dany składnik aktywów przestał spełniać kryteria do zbycia,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała testu na utratę wartości ośrodków generujących środki pieniężne,
- Sprawdzenie poprawności prezentacji aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży (grup do zbycia) w sprawozdaniach finansowych.

⁶⁴ Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży wycenia się według wartości księgowej lub wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, w zależności od tego, która z nich jest niższa.

⁶⁵ W zależności od wcześniejszej wyceny aktywów, przed ich zakwalifikowaniem do zbycia.

⁶⁶ Tego typu aktywa powinny być wycenione w kwocie niższej z dwóch wartości:

- a) księgowej wartości z dnia poprzedzającego klasyfikację składnika aktywów jako przeznaczonego do sprzedaży, skorygowaną o kwotę odpisów amortyzacyjnych, które byłyby naliczane, gdyby składnik nie został przekwalifikowany do zbycia, oraz
- b) wartości możliwej do uzyskania w dniu, w którym podjęto decyzję o jego wycofaniu ze sprzedaży.



BADANIE NAKŁADÓW NA POSZUKIWANIE I OCENĘ ZASOBÓW MINERALNYCH

BADANIE NAKŁADÓW NA POSZUKIWANIE I OCENĘ ZASOBÓW MINERALNYCH

Wprowadzenie

Nakłady ponoszone na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych zostały uregulowane w MSSF 6⁶⁷.

Pojęcie to odnosi się do nakładów ponoszonych przez jednostkę w związku z poszukiwaniem i oceną zasobów nieodnawialnych (ropa naftowa, gaz ziemny), przed wykazaniem technicznej wykonalności i ekonomicznej zasadności wydobycia tych zasobów, po uzyskaniu zezwolenia na rozpoczęcie poszukiwań. Przykładowo, występują nakłady na:

- Nabycie praw do wydobycia,
- Analizy topograficzne, geologiczne, geochemiczne i geofizyczne,
- Wiercenia,
- Prace odkrywkowe,
- Pobieranie próbek,
- Przygotowanie oceny technicznej wykonalności i ekonomicznej zasadności wydobycia zasobów.

⁶⁷ Patrz MSSF 6 „Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych”.

BADANIE NAKŁADÓW NA POSZUKIWANIE I OCENĘ ZASOBÓW MINERALNYCH

Planowanie badania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych

Rozpoznanie specyficznych wymagań działalności i otoczenia jednostki oraz specyficznych zasad rachunkowości, które w niej występują, ma zasadnicze znaczenie dla zaplanowania badania. Nakłady na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych stanowią przykład aktywów trwałych, które występują tylko w ściśle określonych branżach, związanych z wydobyciem tzw. zasobów nieodnawialnych.

Przygotowując ogólną strategię badania, biegły rewident powinien rozważyć, czy w badanej jednostce mogą pojawić się takie zagadnienia, a jeżeli tak, to powinien rozważyć następujące aspekty badania:

- Potrzebę wyznaczenia istotności cząstkowej w stosunku do nakładów⁶⁸,
- Przegląd i analizę kryteriów kwalifikacji tych nakładów jako aktywa oraz doboru metody ich ujmowania, zgodnie z zasadami rachunkowości,
- Podatność tej pozycji na błędy oraz na oszustwa (np. spowodowane celowym lub niecelowym brakiem spójności w stosowaniu kryteriów, niewłaściwą ewidencją nakładów),
- Obserwację spisu z natury nakładów zakwalifikowanych jako rzeczowe aktywa trwałe i weryfikację tytułów prawnych nakładów ujętych jako wartości niematerialne,
- Możliwość wykorzystania dowodów uzyskanych w trakcie badań poprzednich sprawozdań rocznych lub badań (przebiegów) śródrocznych sprawozdań finansowych w badanym okresie,
- Rozplanowanie procedur w czasie między badaniem wstępnym i końcowym,
- Zmianę sytuacji geopolitycznej i jej wpływ na wartość i wycenę tych aktywów,
- Powołanie ekspertów branżowych do pomocy przy ocenie dokumentacji technicznej wykonalności oraz ekonomicznej zasadności wydobycia.

Podobnie jak w przypadku innych aktywów trwałych, najczęściej rozważanymi **stwierdzeniami** dotyczącymi tych nakładów są:

- Istnienie,
- Prawidłowa wycena,
- Prawa do aktywów, tj. sprawowania nad nimi kontroli,
- Kompletność ujęcia,
- Poprawna i zrozumiała klasyfikacja.

Identyfikując **ryzyko nieodłączne** związane z **obszarem nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych**, biegły rewident może przykładowo rozważyć następujące kwestie:

- Czy jednostka posiada nietypowe lub odbiegające od stosowanych w branży zasady rachunkowości dotyczące nakładów?
- Czy jednostka opisała w zasadach rachunkowości: rodzaje występujących nakładów, metodę ich ujęcia⁶⁹, zasady zaliczania kosztów oraz klasyfikację nakładów w bilansie⁷⁰?
- Czy w trakcie poprzednich badań wystąpiły jakieś istotne błędy lub oszustwa w tym obszarze?
- Czy wystąpiły istotne – ilościowo i wartościowo – zmiany nakładów w stosunku do poprzedniego roku?
- Czy jednostka uzyskała koncesję na poszukiwanie i rozpoznanie złóż kopaliny na obszarze, na którym prowadzi badania?
- Czy w trakcie badania miały miejsce zdarzenia, takie jak: wygaśnięcie koncesji lub jej przedłużenie na podstawie obowiązujących przepisów⁷¹?
- Czy jednostka przyjęła jeden model wyceny nakładów?
- Czy nakłady ujęte jako rzeczowe aktywa trwałe spełniają ich definicję i czy zostały poprawnie zaliczone do właściwych pozycji grup rzeczowych aktywów trwałych w sprawozdaniu finansowym?
- Czy nakłady ujęte jako wartości niematerialne spełniają ich definicję i czy zostały poprawnie zaliczone do właściwych pozycji wartości niematerialnych w sprawozdaniu finansowym?
- Czy jednostka wydzieliła nakłady poniesione na prace rozwojowe od aktywów trwałych z tytułu nakładów na poszukiwanie i ocenę złóż?
- Czy jednostka przyporządkowuje koszty bezpośrednie i odpowiednie narzuty kosztów pośrednich do zadań poszukiwania i oceny złóż?
- Czy jednostka w badanym okresie ponosiła nakłady przed rozpoczęciem poszukiwań i oceną zasobów mineralnych?
- Czy jednostka w badanym okresie udowodniła techniczną wykonalność i ekonomiczną zasadność wydobywania zasobów mineralnych?

⁶⁸ Istotność ogólna i stanowiąca jej pochodną ogólna istotność wykonawcza są wyznaczane dla sprawozdań finansowych jako całości.

⁶⁹ MSSF 6 daje jednostkom wybór między metodą pełnych kosztów albo skutecznych wysiłków.

⁷⁰ Jednostka powinna zakwalifikować nakłady do rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych przed dokonaniem ich wyceny.

⁷¹ W Polsce reguluje to Ustawa z 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. nr 163, poz. 981).

BADANIE NAKŁADÓW NA POSZUKIWANIE I OCENĘ ZASOBÓW MINERALNYCH

Planowanie badania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych

- Czy jednostka przyporządkowała aktywa do ośrodków generujących środki pieniężne i przeprowadziła testy na utratę ich wartości po zakończeniu etapu poszukiwania i oceny?
- Czy jednostka sfinansowała zakup lub budowę środków trwałych na podstawie kredytów lub pożyczek w walucie polskiej lub obcej? Jeżeli tak, to jak zostały ujęte koszty finansowania?
- Czy jednostka utworzyła rezerwy na likwidację zanieczyszczeń i rekultywację terenu po zakończeniu prac poszukiwawczych?
- Czy jednostka ujawniła w sprawozdaniach finansowych informacje wymagane przez MSSF 6⁷²?

Badając środowisko kontroli wewnętrznej związane z obszarem nakładów, biegły rewident może rozważyć następujące kwestie dotyczące **ryzyka kontroli wewnętrznej**:

- Czy jednostka posiada pisemne procedury kontroli wewnętrznej dotyczące nakładów?
- Czy stosowane procedury kontroli wewnętrznej w obszarze nakładów są odpowiednie w stosunku do zidentyfikowanych ryzyk?
- Czy system informatyczny jednostki umożliwia ich ewidencję i wycenę?
- Czy jednostka dokonuje regularnych, ręcznych lub automatycznych, uzgodnień rejestrów środków trwałych i wartości niematerialnych do zapisów w księgach rachunkowych?
- Czy aktywa trwałe w jednostce są ubezpieczone do kwot dających możliwość ich odtworzenia?
- Czy jednostka posiada plany nakładów i poddaje je weryfikacji pod kątem potrzeb i możliwości sfinansowania?
- Czy plany nakładów oraz zakupy podlegają zatwierdzeniu zgodnie z przyjętymi zasadami zatwierdzania wydatków kapitałowych w jednostce?
- Czy jednostka prowadzi ewidencję analityczną środków trwałych i wartości niematerialnych zgodną z przepisami o rachunkowości i pozwalającą na poprawne ustalenie odpisów amortyzacyjnych?
- Czy jednostka stosuje zasady rachunkowości, które pozwalają prawidłowo ewidencjować koszty bezpośrednie i narzuty kosztów pośrednich do zadań poszukiwania i oceny złóż?
- Czy jednostka prowadzi prace zgodnie z warunkami⁷³ koncesji na poszukiwanie złóż?
- Czy jednostka wyodrębnia ewidencję nakładów ponoszonych przed uzyskaniem koncesji na poszukiwanie złóż od nakładów późniejszych?
- Czy jednostka wyodrębnia ewidencję nakładów ponoszonych po wykonaniu oceny technicznej wykonalności i ekonomicznej zasadności poszukiwań od nakładów wcześniejszych?
- Czy jednostka posiada aktualną i prawidłową dokumentację techniczną i ekonomiczną dotyczącą oceny zasobów?
- Czy jednostka wdrożyła zasady kontroli środków trwałych znajdujących się w obcych lokalizacjach?
- Czy jednostka w regularnych odstępach czasu (nie dłuższych niż wymagane w obowiązujących przepisach) dokonuje inwentaryzacji nakładów?
- Czy w wyniku inwentaryzacji są sporządzane protokoły oraz podsumowanie różnic między stanem faktycznym a stanem księgowym?
- Czy różnice inwentaryzacyjne są rozliczane w prawidłowy sposób i w rozsądnym terminie po zakończeniu spisu?
- Czy jednostka ustala stawki amortyzacyjne w oparciu o przewidywany okres ekonomicznej użyteczności dla nakładów ujętych według kosztu wytworzenia?
- Czy jednostka regularnie (przynajmniej raz w roku) przegląda stawki amortyzacyjne istniejących środków trwałych i dokonuje ich aktualizacji w razie zmian oszacowanych okresów ekonomicznej użyteczności?
- Czy jednostka prawidłowo ujmuje w rachunku zysków i strat efekty nakładów w zależności od przyjętej metody ich ujęcia?

Przeprowadzając ocenę ryzyka na obszarze nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych, biegły rewident może posłużyć się różnymi procedurami, m.in.:

- Zapytaniem kierowanymi do:
 - Kierownictwa i osób odpowiedzialnych za bezpośredni nadzór nad poszukiwaniem i oceną złóż,
 - Kontrolerów i analityków finansowych w zakresie planu finansowego nakładów,
 - Księgowych zajmujących się ewidencją kosztów,
- Obserwacją:
 - Spisu z natury środków trwałych,

⁷² Dotyczy tylko MSR.

⁷³ Podstawowe warunki to termin ważności, powierzchnia obszaru oraz zakres, rodzaj i harmonogram prowadzonych prac geologicznych.

BADANIE NAKŁADÓW NA POSZUKIWANIE I OCENĘ ZASOBÓW MINERALNYCH

Planowanie badania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych

- Inspekcją:
 - Zasad (polityk) rachunkowości jednostki,
 - Koncesji na poszukiwanie złóż,
 - Dokumentacji technicznej i ekonomicznej,
- Procedurami analitycznymi dotyczącymi:
 - Zmian nakładów w ciągu roku,
 - Zmian kosztów bezpośrednich i pośrednich ujmowanych jako nakłady, odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów aktualizujących.

BADANIE NAKŁADÓW NA POSZUKIWANIE I OCENĘ ZASOBÓW MINERALNYCH

Procedury badania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych

Przykładowe procedury badania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych obejmują:

- Uzgodnienie sprawozdań finansowych do ewidencji syntetycznej (ksiąg rachunkowych),
- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (księgą inwentarzową, rejestrem środków trwałych i wartości niematerialnych oraz planem amortyzacji),
- Uzgodnienie dat rozpoczęcia ujmowania nakładów na poszukiwanie i ocenę złóż do daty uzyskania prawa do poszukiwań,
- Przegląd zestawienia nakładów na określone zadania związane z poszukiwaniem i oceną złóż oraz ich uzgodnienie do dokumentów zakupu i wewnętrznych dokumentów (np. rozliczeń kosztów),
- Ponowne przeliczenie narzutów kosztów pośrednich ujmowanych jako nakłady,
- Przegląd dokumentacji wyników poszukiwań i oceny złóż zakończonych w badanym okresie,
- Sprawdzenie, czy po zakończeniu etapu oceny złóż jednostka nie ujmowała dalszych kosztów jako nakłady na poszukiwanie i ocenę złóż,
- Sprawdzenie, czy nakłady, które zakończyły się niepowodzeniem⁷⁴, zostały odpisane w ciężar kosztów, czy też są amortyzowane⁷⁵,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej, okresu rozpoczęcia amortyzacji i kontrolne przeliczenie amortyzacji na wybranych pozycjach,
- Uzgodnienie odpisów amortyzacyjnych wynikających z ewidencji analitycznej nakładów (środków trwałych i wartości niematerialnych) do kosztów w księgach rachunkowych i w rachunku zysków i strat,
- Uzgodnienie różnic między odpisami księgowymi a podatkowymi do kalkulacji podatku dochodowego jednostki,
- Przegląd wyników spisu z natury, porównanie ich do własnych arkuszy (jeżeli zespół audytowy brał udział w obserwacji spisu) i sprawdzenie, czy różnice inwentaryzacyjne zostały poprawnie rozliczone w księgach,
- Sprawdzenie wyników testu na utratę wartości ośrodków generujących środki pieniężne,
- Sprawdzenie kalkulacji wartości odzyskiwalnej (wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży i wartości użytkowej) dla środków trwałych poddanych testom na utratę wartości,
- Sprawdzenie, czy jednostka ujęła wpływ odpisów z tytułu utraty wartości nakładów w odpowiednim okresie⁷⁶,
- Sprawdzenie poprawności prezentacji nakładów i związanych z nimi ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

Literatura

1. Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (tłumaczenie polskie), 2015–2016.
2. Kodeks etyki zawodowych księgowych, Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) (tłumaczenie polskie), 2009.
3. Sylwia Jałowiecka-Madeja, Roman Sereżyński – Niefinansowe aktywa trwałe według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR/MSSF), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
4. Aleksander Korczyn – Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, Wydawnictwo Sigma, Skierniewice 2016.
5. Aleksander Korczyn – Leasing, aspekt podatkowy i księgowy, Wydawnictwo Sigma, Skierniewice 2016.

⁷⁴ Jeżeli jednostka przyjęła metodę skutecznych wysiłków.

⁷⁵ Jeżeli jednostka przyjęła metodę pełnych kosztów.

⁷⁶ Testy na utratę wartości nakładów wykonuje się po zakończeniu etapu oceny złóż.

notatki

Centrum Edukacji Krajowej Izby Biegłych Rewidentów

al. Jana Pawła II 80

00-175 Warszawa

e-mail: ce@kibr.org.pl

tel. 22 637 31 04

fax 22 637 30 84

© Wszelkie prawa zastrzeżone CEK / KIBR

ce.kibr.org.pl



Monika Wołczyńska

Absolwentka Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Biegły rewident i biegły księgowy (FCCA). Trener Akademii PwC i Banku Światowego.

Karierę zawodową rozpoczęła w działach audytu „Wielkiej Czwórki”. Pełniła funkcję członka zarządu odpowiedzialnego za finanse oraz zarządzanie ryzykiem w spółkach z sektora IT i usług finansowych.

Prowadzi praktykę biegłego rewidenta, realizując usługi doradcze i atestacyjne. Doradza w zakresie organizacji procesów finansowych oraz wdrażania polityk rachunkowości, w tym Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

Współautorka raportu Banku Światowego pt. „Dowody księgowe i zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych – oczekiwania XXI wieku” (2015 r.).

Recenzent: Piotr Kołodziejczyk