

Przykładowe zestawy egzaminacyjne ilustrują stopień złożoności zadań i pytań testowych. Wskazane w zadaniach rozwiązania są rozwiązaniami wyłącznie ramowymi. Rozwiązania – co do zasady – powinny uwzględniać założenia podane w zadaniu, jednak mogą być one przez kandydata dookreślone lub skomentowane, jeśli uzna taką potrzebę. Na dzień egzaminu obowiązujący jest zakres wiedzy aktualnej, odpowiadającej zagadnieniom wyspecyfikowanym dla danego egzaminu w obowiązującej uchwale Krajowej Rady Biegłych Rewidentów. Przygotowując się do egzaminów, publikowane zadania należy więc wykorzystywać odpowiednio, pamiętając jednocześnie o tym, że nie wyczerpują one bogatej literatury przedmiotu.

ROZWIĄZANIA WZORCOWE**BLOK TEMATYCZNY I****Pytania testowe**

1. Firma audytorska opracowała i wdrożyła system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości a odpowiedzialność za ten system zgodnie z uchwałą przypisana została:
 - a) członkom zarządu, którzy są biegłymi rewidentami,
 - b) wszystkim członkom zarządu,
 - c) **członkowi zarządu będącemu biegłym rewidentem.**
2. Firm audytorska przeprowadza ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości, w wyniku której może przedstawić propozycję rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności tego systemu. Ocenę przeprowadza się:
 - a) **raz w roku,**
 - b) raz na trzy lata,
 - c) raz na pięć lat.
3. System kontroli jakości opracowany i stosowany przez firmę audytorską powinien obejmować zasady i procedury uwzględniające:
 - a) komunikację firmy audytorskiej z podwykonawcami,
 - b) obiektywizm osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia,
 - c) **odpowiednie wymogi etyczne.**
4. Przekazanie kontrolowanej firmy audytorskiej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego Raportu z kontroli zawierającego główne ustalenia i wnioski z kontroli w tym zalecenia a także informacje o planowanych działaniach pokontrolnych następuje:
 - a) **w dowolnym terminie, po przesłaniu przez firmę audytorską umotywowanych zastrzeżeń do protokołu z kontroli,**
 - b) w terminie do 20 dni roboczych, po przesłaniu przez firmę audytorską umotywowanych zastrzeżeń do protokołu z kontroli,
 - c) w terminie do 30 dni kalendarzowych, po przesłaniu przez firmę audytorską umotywowanych zastrzeżeń do protokołu z kontroli,
5. Polska Agencja Nadzoru Audytowego przeprowadza kontrole w firmie audytorskiej w zakresie dotyczącym:
 - a) **badan ustawowych,**
 - b) badań ustawowych i dobrowolnych,
 - c) badań ustawowych, dobrowolnych oraz usług atestacyjnych innych niż badanie.
6. Biegły rewident ukarany w postępowaniu dyscyplinarnym karą zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej:
 - a) **utracił bierne prawo wyborcze do organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów do czasu zatarcia kary,**
 - b) utracił czynne prawo wyborcze do organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów do czasu zatarcia kary,
 - c) utracił czynne i bierne prawo wyborcze do organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów do czasu zatarcia kary.
7. W przypadku sporządzenia przez biegłego rewidenta, w ramach świadczenia usług pokrewnych, śródrocznego sprawozdania finansowego jednostki, odpowiedzialność za wybór właściwych polityk rachunkowości i szacunki księgowe zastosowane w sporządzonym sprawozdaniu finansowym ponosi:
 - a) **kierownik jednostki, zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości,**
 - b) biegły rewident, zgodnie z regulacjami krajowego standardu usług pokrewnych Usługi wykonywania uzgodnionych procedur 4400 (Z),
 - c) biegły rewident i kierownik jednostki, zgodnie z regulacjami krajowego standardu usług pokrewnych Usługi kompilacji 4410 (Z).

8. Kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać:
 - a) badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 6 lat,
 - b) **badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat,**
 - c) badania dobrowolnego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat.

9. Podczas kontroli Komisji Nadzoru Audytowego w firmie audytorskiej w zakresie dotyczącym badań ustawowych, osoba kontrolująca m.in.:
 - a) ponosi koszty sporządzenia kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów lub wyciągów z danych zawartych w systemie teleinformatycznym kontrolowanej firmy audytorskiej,
 - b) **ma prawo wglądu do danych zawartych w systemie teleinformatycznym kontrolowanej firmy audytorskiej oraz sporządzania kopii lub wyciągów z tych danych, w tym w postaci elektronicznej,**
 - c) nie ma prawa wstępu do wszystkich pomieszczeń kontrolowanej firmy audytorskiej.

10. Informacja o popełnionym przez biegłego rewidenta przewinieniu dyscyplinarnym zostaje podana do publicznej wiadomości po uprawomocnieniu się orzeczenia nakładającego na biegłego rewidenta karę:
 - a) przez KRBR przez okres 3 lat licząc od dnia uprawomocnienia się orzeczenia,
 - b) jedynie w przypadku orzeczonej kary skreślenia z rejestru biegłych rewidentów,
 - c) **przez PANA oraz KRBR.**

11. Biegły rewident ma obowiązek zachowywać obiektywizm:
 - a) **realizując również usługę atestacyjną oraz usługę pokrewną,**
 - b) wyłącznie przeprowadzając badanie lub przegląd sprawozdania finansowego,
 - c) wyłącznie przeprowadzając badanie.

12. Czy elementem należytej staranności określonej w zasadach etyki zawodowej biegłych rewidentów jest wykonanie powierzonej biegłemu rewidentowi usługi w odpowiednim czasie:
 - a) **tak,**
 - b) wyłącznie w sytuacjach jednoznacznie określonych w przepisach prawa lub standardach wykonywania zawodu,
 - c) tak, za wyjątkiem tych usług atestacyjnych i pokrewnych, których wykonanie jest nieograniczone w czasie.

13. Jeżeli biegły rewident uzna, że zidentyfikowane przez niego zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad etycznych nie są na akceptowalnym poziomie, reaguje na te zagrożenia poprzez ich wyeliminowanie lub zredukowanie do akceptowalnego poziomu. Biegły rewident dokonuje tego w następujący sposób:
 - a) wyłącznie eliminując okoliczności, w tym udziały lub powiązania, które powodują zagrożenia; odmawiając lub przerywając wykonywanie określonej czynności zawodowej,
 - b) wyłącznie stosując zabezpieczenia, tam, gdzie są dostępne i możliwe do zastosowania w celu zredukowania zagrożeń do akceptowalnego poziomu,
 - c) **eliminując okoliczności, w tym udziały lub powiązania, które powodują zagrożenia; odmawiając lub przerywając wykonywanie określonej czynności zawodowej i stosując zabezpieczenia, tam, gdzie są dostępne i możliwe do zastosowania w celu zredukowania zagrożeń do akceptowalnego poziomu.**

14. Biegły rewident podsumowując badanie dokonuje formalnej oceny ujawnionych zniekształceń. Zniekształcenie jest to:
- wyłącznie oszustwo, które biegły rewident rozpoznał w trakcie badania i które nie zostało skorygowane,
 - różnice zdań co do osądu kierownictwa odnośnie kwoty, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnieniem pozycji wykazywanej w sprawozdaniach finansowych a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji, które wymagają wykazania zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - różnica między kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji wykazywanej w sprawozdaniach finansowych a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji, które wymagają wykazania zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.**
15. Znacząca słabość kontroli wewnętrznej rozpoznana przez biegłego rewidenta w trakcie badania, która powinna zostać zakomunikowana osobom sprawującym nadzór w formie pisemnej występuje wtedy gdy:
- kontrola jest nieprawidłowo zaprojektowana i wdrożona,
 - pojedyncza słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej, która zgodnie z zawodowym osądem biegłego zasługuje na uwagę osób sprawujących nadzór,**
 - brak jest kontroli niezbędnej dla bieżącego zapobiegania lub wykrywania i naprawiania zniekształceń w sprawozdaniach finansowych.
16. Biegły rewident musi udokumentować odbycie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. Dokumenty, które potwierdzają odbycie szkolenia przechowuje:
- przez okres 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym je odbył,**
 - przez okres 4 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym je odbył,
 - bezterminowo.
17. Biegły rewident może odbyć samokształcenie poprzez m.in.:
- wyłącznie uczestnictwo w konferencjach,
 - wyłącznie udział w opracowaniu lub opracowanie wydanego programu multimedialnego,
 - uczestnictwo w konferencjach i udział w opracowaniu lub opracowanie wydanego programu multimedialnego.**
18. Raport biegłego rewidenta z wykonania innej usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność:
- identyfikuje ograniczenia dotyczące rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur niezbędnych do wyrażenia w formie opinii,
 - obejmuje mniej szczegółowe podsumowanie wykonanej pracy niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, ponieważ biegły rewident może przeprowadzić mniej procedur i/lub mniej szczegółowe procedury,
 - obejmuje bardziej szczegółowe podsumowanie wykonanej pracy niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność oraz identyfikuje ograniczenia dotyczące rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur.**
19. Za wyrażanie zgody na świadczenie przez biegłego rewidenta dozwolonych usług niebędących badaniem w jednostce zainteresowania publicznego odpowiedzialny jest:
- zarząd,
 - kluczowy biegły rewident,
 - komitet audytu.**
20. W raporcie z wykonania uzgodnionych procedur biegły rewident:
- wyraża swoją opinię co do wyników uzyskanych na podstawie przeprowadzonych uzgodnionych procedur,
 - zamieszcza informację o wykonanych procedurach oraz powiązane ustalenia, natomiast strona zlecająca wyciąga własne wnioski z ustaleń biegłego rewidenta,**
 - potwierdza odpowiedniość uzgodnionych procedur i zamieszcza wnioski ze swoich ustaleń z wykonania uzgodnionych procedur.

Zadania sytuacyjne

Zadanie 1

Założenia:

Firma audytorska przeprowadziła badanie sprawozdania finansowego spółki FABER, prowadzącej działalność w branży gier losowych i będącej jednostką zainteresowania publicznego. Podczas realizacji zlecenia badania wystąpiły kwestie wymagające rozważenia przez menedżera projektu i dokonania przez niego wyboru właściwego podejścia w zgodności z obowiązującymi regulacjami. Stanowisko menedżera podlegało weryfikacji przez partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdania finansowego i, o ile wymagały tego okoliczności, odpowiednio modyfikowane.

Dyspozycje:

Proszę w kolumnie 3 tabeli zamieszczonej w rozwiązaniu zadania:

Ocenić z perspektywy partnera odpowiedzialnego za badanie zgodność z obowiązującymi regulacjami podejścia menedżera do poszczególnych kwestii, podkreślając właściwą odpowiedź i uzasadniając ocenę.

Rozwiązanie wzorcowe:

Lp.	Podjęcie menedżera	Ocena zgodności podejścia menedżera z regulacjami, uzasadnienie oceny
1	<p>FABER zalega ze znaczącymi płatnościami na rzecz firmy audytorskiej z tytułu zleceń zrealizowanych przez firmę audytorską w poprzednich latach.</p> <p>Menedżer zaproponował, aby w ramach zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych zwrócić się w trakcie badania do FABER, z prośbą o dokonanie przed wydaniem sprawozdania z badania zapłaty zaległego wynagrodzenia oraz zaangażować osobę, która nie będzie brała udziału w zleceniu badania za bieżący okres sprawozdawczy i dokona przeglądu pracy zespołu audytowego.</p>	<p>Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami</p> <p>Zgodnie z Międzynarodowym kodeksem etyki zawodowych księgowych działaniami, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych obejmują: (a) uzyskanie częściowej zapłaty zaległych wynagrodzeń; (b) posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie brała udziału w zleceniu badania i dokona przeglądu pracy.</p> <p>Jednak jest to niewystarczająca reakcja firmy audytorskiej w przypadku, gdy znacząca część wynagrodzeń należnych od klienta badania pozostaje niezapłacona przez długi czas. W takich okolicznościach <u>firma rozważa: (a) czy zaległe wynagrodzenia mogłyby stanowić odpowiednik pożyczki udzielonej klientowi oraz (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie badania.</u></p> <p>Powyższe kwestie firma audytorska rozważa przed podjęciem się realizacji zlecenia i nie może ograniczyć się do reakcji w trakcie badania zaproponowanych przez menedżera.</p> <p><i>Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych par. 410.7 A1 i 410.7 A2</i></p>
2	<p>W ramach negocjacji wynagrodzenia za badanie sprawozdania finansowego skalkulowanego przez menedżera, członek zarządu FABER zaproponował obniżenie tego wynagrodzenia, jednocześnie oferując zlecenie firmie powiązanej z firmą audytorską przeprowadzenia due diligence w związku z planowaną transakcją zakupu nieruchomości komercyjnej przez FABER.</p>	<p>Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami</p> <p><u>Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania nie może być kształtowane lub uzależnione od świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem przez firmę audytorską lub jakikolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci.</u></p>

	Menedżer uważa, że nie powinien wyrazić na to zgody argumentując to tym, że stanowiłoby to czynnik mogący wpłynąć na bezstronność i profesjonalizm biegłego rewidenta.	<i>Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, art. 80 ust. 1</i>
3	Menedżer ustalił skład zespołu audytowego. Poza partnerem odpowiedzialnym za badanie w skład zespołu audytowego wchodzi pracownicy firmy audytorskiej nie posiadający praktycznego doświadczenia w branży gier losowych jak również w badaniu jednostek zaufania publicznego. Dlatego menedżer zaproponował partnerowi odpowiedzialnemu za badanie, aby zaangażować dodatkowo eksperta, którego udział w zleceniu będzie polegać jedynie na udzielaniu konsultacji.	<p>Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami</p> <p>Partner odpowiedzialny za zlecenie powinien rozważyć <u>odpowiednie kompetencje i umiejętności, których posiadania oczekuje się od zespołu wykonującego zlecenie jako całości</u>, m.in. praktyczne doświadczenie w zakresie zleceń badania o podobnym charakterze i złożoności, wiedza na temat odnośnych branż, w których klient działa, wiedza specjalistyczna, w tym dotycząca odpowiedniej technologii informacyjnej, zrozumienie mających zastosowanie ustaleń dotyczących sprawozdawczości, w tym sprawozdawczość do organu działającego w interesie publicznym.</p> <p>W skład zespołu wykonującego zlecenie może wchodzić również osoba posiadająca specjalistyczną wiedzę w określonej dziedzinie rachunkowości, która przeprowadza procedury badania dotyczące zlecenia. Jednak <u>osoby posiadające taką wiedzę nie uznaje się za członka zespołu wykonującego zlecenie, jeżeli udział tej osoby w zleceniu polega jedynie na udzielaniu konsultacji</u>.</p> <p>Dlatego skład zespołu zaproponowany przez menedżera nie wydaje się odpowiedni i wymaga zmiany lub uzupełnienia osobami spełniającymi powyższe wymogi standardów.</p> <p><i>KSB 220 Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego, par. 14, A10-A11</i></p>
4	Menedżer upewnił się na końcowym etapie badania, że dokumentacja badania obejmuje oświadczenie o niezależności firmy audytorskiej od badanej jednostki złożone przed przystąpieniem do badania i na dzień wydania sprawozdania z badania oraz członków zespołu wykonującego badanie złożone na dzień wydania sprawozdania z badania biegłego rewidenta. Menedżer potwierdził kompletność złożonych oświadczeń o niezależności. Poza wskazanymi powyżej oświadczeniami złożonymi dla celów wewnętrznych firmy audytorskiej żadne inne oświadczenia o niezależności nie zostały złożone i udokumentowane.	<p>Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami</p> <p><u>Kluczowy biegły rewident oraz pozostali członkowie zespołu wykonującego badanie składają, podobnie jak firma audytorska, przed przystąpieniem do badania oświadczenie o spełnianiu wymogów niezależności od badanej jednostki.</u></p> <p><u>W przypadku jednostek notowanych na giełdzie</u> biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór <u>oświadczenie</u>, że zespół wykonujący zlecenie i, odpowiednio, inne osoby w firmie, firma oraz, jeśli stosowne, firmy wchodzące w skład sieci, przestrzegają stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności.</p> <p><i>Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, art. 74 ust. 2</i></p> <p><i>KSB 260 (Z) Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, par. 17</i></p>

Zadanie 2*Założenia:*

W związku z rozwojem, prowadzący działalność gospodarczą pod firmą Sloth Jacek Niedziela postanowił rozpocząć proces zmian organizacyjnych i podjął decyzję o przekształceniu swojej działalności w prostą spółkę akcyjną. Jesteś biegłym rewidentem w firmie audytorskiej (FA), któremu powierzono, zgodnie z przyjętym przez FA systemem zarządzania jakością, rolę kontrolera jakości na tym zleceniu. Zatrudniony w FA biegły rewident - Marcin Wtorek przygotował projekt opinii, która została przesłana Tobie do weryfikacji.

Dyspozycje:

Proszę zidentyfikować i wskazać pięć istotnych nieprawidłowości, z punktu widzenia odpowiednich standardów wykonywania zawodu, spośród występujących w projekcie opinii, wraz z podaniem uzasadnienia oraz podstawy prawnej.

OPINIA**BIEGŁEGO REWIDENTA Z WYKONANIA USŁUGI ATESTACYJNEJ BADANIA PLANU
PRZEKSZTAŁCENIA PRZEDSIĘBIORCY****Sloth Jacek Niedziela**

Do:

**Sądu Rejonowego
dla Krakowa – Śródmieścia w Krakowie
XII Wydział Gospodarczy
Krajowego Rejestru Sądowego
ul. Przy Rondzie 7
31 - 403 Kraków**

oraz

**Sz.P. Jacek Niedziela
Sloth Jacek Niedziela
ul. Kamienna 201
32-086 Kraków**

Sygn. akt: KR.XII.Ns-Rej.KRS 4444/24/222***Zakres usługi***

Na podstawie Postanowienia Rejonowego dla Krakowa – Śródmieścia w Krakowie Wydział XII Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego, w sprawie KR.XII.Ns-Rej.KRS 4444/24/222 Marcin Wtorek, dalej *biegły rewident*, numer w rejestrze 10000, wykonujący zawód w imieniu firmy audytorskiej BIZ sp. z o.o., wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem 1111 dalej *firma audytorska*, przeprowadził badanie załączonego planu przekształcenia przedsiębiorcy Jacka Niedzieli prowadzącego działalność pod firmą Sloth Jacek Niedziela, w prostą spółkę akcyjną, dalej *Plan przekształcenia*.

Przedsiębiorca przekształcany sporządził 1 marca 2023 roku Plan przekształcenia wraz z załącznikami w celu spełnienia wymogów art. 584⁵ i nast. Ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t. j. Dz. U. z 2022 poz. 1467, 1488 z późn. zm.; dalej *ksh*), w formie aktu notarialnego, przed notariuszem Izabelą Lawendą, prowadzącą Kancelarię Notarialną w Krakowie przy ul. Kolejowej 5 (Repertorium A Nr 12345/2023), załączony do niniejszej opinii. Wyżej wskazanym aktem notarialnym objęto Plan przekształcenia przedsiębiorcy wraz z załącznikami.

Odpowiedzialność Przedsiębiorcy przekształcanego

Przedsiębiorca przekształcany jest odpowiedzialny za sporządzenie Plan przekształcenia wraz z załącznikami w oparciu o Podstawę sporządzenia oraz za informacje zawarte w Planie przekształcenia. Odpowiedzialność ta obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej, który te osoby uznają za niezbędny, aby umożliwić sporządzenie Planu przekształcenia wolnego od istotnych zniekształceń powstałych wskutek celowych działań lub błędów.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Biegły rewident jest odpowiedzialny za zbadanie Planu przekształcenia w zakresie poprawności i rzetelności, oraz w celu ustalenia, czy wycena składników majątku (aktywów i pasywów) spółki jest rzetelna, w oparciu o Podstawę sporządzenia, i wydanie na podstawie uzyskanych dowodów niezależnej opinii z wykonanej usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność.

Biegły rewident wykonał badanie Planu przekształcenia zgodnie z regulacjami Krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”, przyjętego uchwałą nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 r. w sprawie krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, dalej „KSUA 3000 (Z)”.

Standard ten nakłada na biegłego rewidenta obowiązek zaplanowania i wykonania procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że Plan przekształcenia został przygotowany, we wszystkich istotnych aspektach, prawidłowo, zgodnie z podstawą sporządzenia, a wycena składników majątku (aktywów i pasywów) spółki jest rzetelna.

Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie Planu przekształcenia przeprowadzone zgodnie z KSUA 3000 (Z) zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie.

Wybór procedur podczas badania Planu przekształcenia zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od jego oceny ryzyka wystąpienia w Planie przekształcenia istotnych zniekształceń wskutek celowych działań bądź błędów. Przeprowadzając ocenę tego ryzyka biegły rewident uwzględnia kontrolę wewnętrzną związaną z przygotowaniem Planu przekształcenia, w celu zaplanowania stosownych do okoliczności procedur, nie zaś w celu wyrażenia wniosku na temat skuteczności jej działania.

Przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury dotyczące sprawozdania finansowego sporządzonego dla celów przekształcenia nie miały charakteru badania lub przeglądu sprawozdania finansowego w rozumieniu art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295). Wyrażona przez biegłego rewidenta opinia z badania Planu przekształcenia nie stanowi opinii niezależnego biegłego rewidenta w rozumieniu art. 83 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r., poz. 1302, 2640). Na skutek powyższego nie ponosimy odpowiedzialności za informacje zaczerpnięte ze sprawozdania finansowego dołączonego do Planu przekształcenia.

Wymogi kontroli jakości

Firma audytorska stosuje krajowe standardy kontroli jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” przyjęte uchwałą nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, dalej „KSKJ 1”.

Zgodnie z wymogami KSKJ 1 firma audytorska utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości obejmujący udokumentowane polityki i procedury odnośnie zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Opinia

Uważam, że uzyskane przeze mnie dowody badania stanowią wystarczającą podstawę do wyrażenia opinii. Moim zdaniem, na podstawie wykonanych procedur, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić iż plan przekształcenia nie został, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzony poprawnie i rzetelnie. Wycena składników majątku (aktywów i pasywów) Przedsiębiorcy przekształcanego jest, we wszystkich istotnych aspektach, rzetelna. Niniejszą opinię należy czytać łącznie z Planem przekształcenia.

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowym standardem usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3000 (Z) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3436/52e/2019 z dnia 8 kwietnia 2019 r., a także Międzynarodowymi ramowymi założeniami usług atestacyjnych.

Jesteśmy niezależni od Przedsiębiorcy zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., oraz z innymi wymogami etycznymi. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania planu przekształcenia biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Przedsiębiorcy zgodnie z wymogami niezależności.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

Objaśnienie

Zwracamy uwagę na fakt, iż nie byliśmy w stanie zgromadzić wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do istnienia zapasów składowanych w magazynie w Gdyni, w którym przechowywane są towary o istotnej wartości związane z działalnością przekształcanego Przedsiębiorcy.

Ograniczenie stosowania

Plan Przekształcenia został sporządzony wyłącznie w celu przeprowadzenia procedury przekształcenia zgodnie z przepisami ksh, dlatego też stosowanie i wykorzystywanie go do innych celów może nie być odpowiednie.

Niniejsza opinia jest przeznaczona wyłącznie dla Sądu oraz Przedsiębiorcy przekształcanego i nie może być wykorzystywana w żadnych innych celach i przez jakąkolwiek inną stronę.

Niniejsza opinia zawiera 5 kolejno ponumerowanych stron.

Opinia odnosi się do planu przekształcenia załączonego do niniejszego dokumentu.

Marcin Wtorek
biegły rewident
nr ewid. 10000

Kraków, 24 kwietnia 2023 roku

Rozwiązanie wzorcowe:

Błąd pierwszy: <u>brak wskazania w tytule raportu niezależności</u> biegłego rewidenta	
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>69. Raport atestacyjny zawiera, co najmniej następujące podstawowe elementy: (a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjny</i>	Podstawa prawna: KSUA 3000(z) pkt 69 lit (a)
Błąd drugi: <u>brak stwierdzenia, że biegły rewident przestrzega wymogów etycznych</u>	
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>Raport atestacyjny musi zawierać stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA lub innych wymogów zawodowych lub wymogów nałożonych przez przepisy prawa lub regulację, które są, co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA w zakresie zleceń atestacyjnych.</i>	Podstawa prawna: KSUA 3000(z) pkt 69 lit (j)
Błąd trzeci: <u>Brak identyfikacji zastosowanych kryteriów</u>	
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>W opinii (raporcie atestacyjnym) odniesiono się do identyfikacji mających zastosowanie kryteriów</i>	Podstawa prawna: KSUA 3000(z) pkt 69 lit d)
Błąd czwarty: <u>Błędnie sformułowane zapewnienie</u>	
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>Przedmiotem zlecenia była usługa dostarczająca racjonalnego stopnia pewności, tymczasem zastosowana w projekcie opinii forma zapewnienia jest odpowiednia dla usługi dostarczającej ograniczony stopień pewności. W usłudze atestacyjnej dającej racjonalną pewność wnioski powinien być wyrażony w formie twierdzącej.</i>	Podstawa prawna: KSUA 3000(z) pkt 12 (a) (i) oraz 69 lit (l) (ii)
Błąd piąty: <u>Zamieszczenie objaśnienia, zamiast zastrzeżenia</u>	
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>Biegły rewident wyraża zmodyfikowany wniosek gdy, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, występuje ograniczenie zakresu, a skutek tej sprawy może być istotny</i>	Podstawa prawna: KSUA 3000(z) pkt 74 (a)

Zadanie 3*Założenia:*

Na skutek przekształcenia spółki komandytowej pod firmą DK-Handel S.K., w dniu 1 listopada 2022 r. postanowieniem sądu rejonowego nastąpiła rejestracja w Rejestrze Przedsiębiorców spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pod firmą DK-Handel sp. z o.o. Sprawozdania finansowe spółki komandytowej sporządzane były zgodnie z przepisami Ustawy o Rachunkowości i dotychczas nie podlegały obowiązkowi badania.

Zgodnie z umową spółki powstałej z przekształcenia, jej organami są: Zgromadzenie Wspólników, Rada Nadzorcza oraz Zarząd. W odniesieniu do długości roku obrotowego spółki powstałej z przekształcenia, w umowie spółki znajduje się wyłącznie zapis, iż rok obrotowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło za 2021 rok 24 osoby. Suma aktywów na dzień 31 grudnia 2021 roku stanowiła kwotę 3,0 mln zł, zaś przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy 2021 stanowiły kwotę 15 mln zł.

W dniu 15 listopada 2022 roku spółka wyemitowała obligacje, z terminem wykupu nie później niż w ciągu 24 miesięcy od dnia emisji, zdaniem Zarządu Spółki wykup obligacji nastąpi w listopadzie 2024 roku.

Choć Główny księgowy spółki DK-Handel sp. z o.o. jest zdania, że spółka nie spełnia kryteriów ustawowych i sprawozdanie finansowe spółki nie podlega obowiązkowi badania, Rada Nadzorcza wyraziła zainteresowanie podjęciem współpracy z audytorem i przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych za pierwszy rok działalności spółki, mając na uwadze fakt zmiany formy prawnej.

Rada Nadzorcza spółki dokonała wyboru firmy audytorskiej w oparciu o następujący zapis umowy spółki: „Do kompetencji Rady Nadzorczej należy wybór firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego spółki”.

W związku z faktem, iż będzie to dla spółki pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego, Zarząd spółki ma wątpliwość, czy podpisanie umowy o badanie sprawozdania finansowego wyłącznie za jeden, pierwszy rok działalności spółki będzie odpowiednie.

Dyspozycje:

Rozstrzygnięcia wymagają wskazane niżej zagadnienia, wymagane jest także podanie podstawy prawnej.

Rozwiązanie wzorcowe:

1. Czy sprawozdanie finansowe spółki DK-Handel sp. z o.o. za pierwszy rok obrotowy może zostać wydłużone i obejmować okres od 1 listopada 2022 roku do 31 grudnia 2023 roku? – proszę podkreślić właściwą odpowiedź	TAK / <u>NIE</u>
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>Spółka z o.o. powstała z przekształcenia spółki komandytowej nie ma możliwości wydłużenia roku obrotowego, mimo że przekształcenie nastąpiło w drugiej połowie roku. W przypadku przekształcenia nie mamy bowiem do czynienia z rozpoczęciem działalności w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, tylko z jej kontynuacją w zmienionej formie prawnej.</i>	Podstawa prawna: art. 3 ust. 1 pkt 9 UoR
2. Czy sprawozdanie finansowe spółki DK-Handel Sp. z o.o. za pierwszy rok obrotowy podlega obowiązkowi badania? – proszę podkreślić właściwą odpowiedź	<u>TAK</u> / NIE
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>W okresie od udostępnienia propozycji nabycia do czasu całkowitego wykupu obligacji emitent udostępnia obligatariuszom roczne sprawozdania finansowe wraz ze sprawozdaniem z badania.</i>	Podstawa prawna: art. 37 ust. 1 ustawy o obligacjach
3. Czy Rada Nadzorcza DK-Handel Sp. z o.o. jest właściwym organem do dokonania wyboru audytora?	<u>TAK</u> / NIE
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>Wyboru audytora może w określonych założeniach okolicznościach dokonać Rada Nadzorcza, z uwagi na delegowanie tego uprawnienia przez Wspólników na Radę Nadzorczą.</i>	Podstawa prawna: art. 66 ust. 4 UoR

4. Czy przedmiotem umowy o badanie sprawozdań finansowych DK-Handel sp. z o.o. może być badanie sprawozdań finansowych sporządzonych wyłącznie za pierwszy rok działalności spółki, zakładając, że wykup obligacji nastąpi w 2024 roku?	TAK / <u>NIE</u>
Proszę przedstawić uzasadnienie: <i>Zakładając, że wykup obligacji nastąpi w listopadzie 2024, obowiązkowi badania do czasu całkowitego wykupu obligacji, będą podlegały wszystkie sprawozdania Emitenta – w tym za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2022 roku jak i 31 grudnia 2023 r.</i>	Podstawa prawna: art. 37 ust. 1 ustawy o obligacjach

Zadanie 4

Założenia:

1. Jesteś kluczowym biegłym rewidentem przeprowadzającym po raz pierwszy badanie sprawozdania finansowego banku *Bank Solidny SA* (dalej zwany: Bank) za 2022 r.
2. Umowa na badanie została zawarta na 2 lata.
3. W banku został powołany Komitet Audytu, w skład którego obecnie wchodzi 3 członków działających pod kierunkiem Przewodniczącego, który posiada uprawnienia biegłego rewidenta. Jeden z członków Komitetu Audytu złożył rezygnację z końcem kwietnia 2021 r.
4. Na 30 maja 2023 r. zostało zwołane posiedzenie Komitetu Audytu, na którym masz zaprezentować swoje wnioski z badania sprawozdania finansowego Banku. Sprawozdanie z badania za rok 2022 oraz dodatkowe sprawozdanie dla Komitetu Audytu planujesz wydać w ciągu kilkunastu dni od posiedzenia Komitetu.
5. Przewodniczący Komitetu Audytu przesłał do Ciebie listę pytań z prośbą o udzielenie odpowiedzi podczas spotkania.

Dyspozycja:

W tabeli zamieszczonej w *Rozwiązaniu* podaj odpowiedzi na pytania zawarte w kolumnie 2 skierowane do Ciebie przez Przewodniczącego Komitetu Audytu, których odpowiedzi oczekuje podczas posiedzenia Komitetu Audytu.

Rozwiązanie wzorcowe:

Lp.	Pytania Przewodniczącego Komitetu Audytu	Twoja odpowiedź
1.	2.	3.
1.	Na jaki maksymalny nieprzerwalny okres można wybrać Twoją firmę audytorską do badania sprawozdania finansowego Banku?	Maksymalny nieprzerwalny okres badania Banku (jako jednostki zainteresowania publicznego) wynosi 10 lat (5-cioletnia rotacja została usunięta z ustawy o biegłych rewidentach (...)) wobec powyższego zastosowanie ma par. 17 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 537/2014)
2.	Ile kolejnych umów z Twoją firmą audytorską może podpisać Bank?	Nie ma określonej liczby umów, które można podpisać w maksymalnym 10-cioletnim okresie, ale należy stosować się do przepisów ustawy o rachunkowości, zgodnie z którą odnowienie umowy może być co najmniej na 2-letnie okresy (art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości). Możliwe jest zatem podpisanie od 1 (umowa na 8 lat) do 4 umów (kolejne umowy na 2 lata).
3.	Czy w związku z rezygnacją członka Komitetu Audytu jest potrzeba uzupełnienia składu Komitetu Audytu?	Zgodnie z art. 129 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach (...) w skład KA wchodzi przynajmniej 3 członków, w tym jeden który posiadał wiedzę z zakresu rachunkowości lub rewizji finansowej (ten warunek jest spełniony przez Przewodniczącego KA). Stosownie do art. 129 ust. 3 ustawy większość członków KA, w tym jego Przewodniczący muszą być niezależni, zaś zgodnie z art. 129 ust. 5 członkowie KA powinni posiadać wiedzę z zakresu branży w której podmiot działa (przy czym możliwe jest aby wiedzę tę posiadał jeden członek KA lub poszczególni członkowie w określonym zakresie). Jeżeli po rezygnacji większość nadal stanowią członkowie niezależni oraz spełniony jest wymóg znajomości branży bankowej nie ma potrzeby uzupełnienia składu KA. W przeciwnym wypadku jest taka konieczność.
4.	Czy Komitet Audytu może spodziewać się otrzymania od Ciebie dodatkowego raportu? Jeśli tak w jakim terminie.	Jesteś zobowiązany do przekazania Sprawozdania dodatkowego dla KA. Sprawozdanie to przekazywane jest nie później niż w dniu przekazania sprawozdania z badania (par. 11 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 537/2014)

BLOK TEMATYCZNY II**Pytania testowe**

1. Celem badania sprawozdania finansowego w kontekście zasady kontynuacji działalności zgodnie z krajowymi standardami badania jest:
 - a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących i potwierdzających zasadność przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego; stwierdzenie w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz opracowanie sprawozdania biegłego rewidenta,
 - b) opracowanie, na podstawie zebranych dowodów badania, odrębnego stanowiska w ramach sprawozdania z badania, w którym biegły rewident odnosi się do zasadności przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności,
 - c) stwierdzenie w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz opracowanie sprawozdania biegłego rewidenta.
2. Biegły rewident może wydać opinię negatywną w wyniku oceny zasadności przyjęcia przez kierownika jednostki założenia o kontynuacji działalności:
 - a) tylko wtedy, gdy uznaje on oświadczenie kierownika jednostki za niewłaściwe,
 - b) nawet wtedy, gdy uznaje on oświadczenie kierownika za właściwe (przy czym wówczas konieczne jest wystąpienie dodatkowych warunków),
 - c) tylko wtedy, gdy kierownik jednostki nie ujawnił okoliczności mających znaczenie dla oceny zasadności przyjęcia założenia o kontynuacji działalności.
3. Na etapie planowania badania sprawozdania finansowego kluczowy biegły rewident nie był w stanie przeprowadzić procedur analitycznych (jednostka badana nie posiadała jeszcze informacji finansowej, która mogłaby być wykorzystana do tego celu). Strategia i plan badania zostały sporządzone w oparciu o zapytania skierowane do kierownictwa jednostki i kluczowego personelu oraz analizę procedur i weryfikację dokumentów źródłowych. Dalsze etapy badania wykazały, że nie była konieczna aktualizacja strategii i planu badania. Czy takie podejście jest zgodne z krajowymi standardami badania:
 - a) tak, procedury planowania badania opierały się na analizie dokumentów źródłowych zawierających dane finansowe, kluczowy biegły rewident rozważył i dokonał oceny w trakcie planowania badania,
 - b) nie, procedury analityczne powinny być wykonane na etapie planowania w oparciu o wcześniejsze dane, bo wymogi krajowych standardów badania nie przewidują wyjątków w tym zakresie,
 - c) nie, procedury analityczne należy wykonać w okresie późniejszym i rozważyć, czy ich wyniki wskazują na potrzebę zmiany strategii lub planu badania.
4. Podczas badania ujawnień w dodatkowych informacjach i objaśnieniach kluczowy biegły rewident:
 - a) nie bierze pod uwagę odnośnych stwierdzeń sugerowanych przez KSB 315,
 - b) musi uwzględnić stwierdzenia w brzmieniu ustalonym w KSB 315,
 - c) musi uwzględniać wszystkie wymienione w KSB 315 aspekty stwierdzeń, bez obowiązku uwzględniania ich literalnego brzmienia.
5. Zgodnie z krajowymi standardami badania data udostępnienia sprawozdania finansowego to:
 - a) data udostępnienia sprawozdania finansowego kluczowemu biegłemu rewidentowi do badania,
 - b) data udostępnienia zbadanego sprawozdania finansowego wraz ze sprawozdaniem z badania stronom trzecim,
 - c) data podpisania sprawozdania finansowego przez kierownika.

6. Kluczowy biegły rewident jeśli dowiedział się o istotnym zdarzeniu po dacie sprawozdania z badania, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego:
 - a) powinien bez zbędnej zwłoki skierować zapytanie do kierownika jednostki z prośbą o wyjaśnienia potrzebne do oceny wpływu tego zdarzenia na sprawozdanie finansowe,
 - b) powinien wykonać procedury służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów, czy sprawozdanie finansowe wymaga korekty,
 - c) **nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania dotyczących wpływu zdarzeń po dacie sprawozdania z badania na sprawozdanie finansowe.**

7. Celem procedur analitycznych przeprowadzanych na zakończenie badania jest:
 - a) uzyskanie przez biegłego rewidenta potwierdzenia, że zgromadzone zostały wystarczające i kompletne dowody badania,
 - b) **potwierdzenie wniosków wyciągniętych z przeprowadzonych procedur wiarygodności i zgodności, identyfikacja nierozpoznanego ryzyka istotnego zniekształcenia,**
 - c) wyłącznie potwierdzenie wniosków sformułowanych podczas wykonywania procedur wiarygodności i zgodności.

8. Sytuacja, gdy wymagane jest odstępianie od wyrażenia opinii następuje, gdy kluczowy biegły rewident:
 - a) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę wydania opinii oraz stwierdza, że potencjalny wpływ niewykrytych zniekształceń mógłby być rozległy,
 - b) po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania kluczowy biegły rewident stwierdza, że zniekształcenia – pojedynczo lub łącznie – są istotne, ale ich wpływ nie jest rozległy,
 - c) **nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których można oprzeć opinię oraz potencjalny wpływ niewykrytych zniekształceń, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.**

9. Pisemne oświadczenia są wymagane przez biegłego rewidenta na temat odpowiedzialności kierownictwa ze względu na konieczność:
 - a) **uzyskania potwierdzenia, że wszystkie zdarzenia późniejsze niż data sprawozdania finansowego dla których ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione,**
 - b) uzyskania wystarczającego i odpowiedniego dowodu badania spełniającego wymogi krajowych standardów badania,
 - c) uzyskania potwierdzenia, że całą odpowiedzialność za nieskorygowane lub nieujawnione skutki wszystkich zdarzeń, jakie nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego ponosi kierownik jednostki badanej.

10. W celu potwierdzenia prawidłowości jednocześnie dokładności i kompletności ujęcia kosztów rodzajowych badanej jednostki właściwą procedurą jest:
 - a) analiza faktur i listów przewozowych dotyczących zakupów tuż przed i tuż po dniu bilansowym,
 - b) **weryfikacja poziomu kosztów poniesionych przez jednostkę w badanym okresie sprawozdawczym do analogicznego poprzedniego okresu sprawozdawczego i wyjaśnienie odchyłeń od trendu,**
 - c) uzgodnienie kręgu kosztów.

11. Biegły rewident zgodnie z krajowymi standardami badania musi przeprowadzić procedury analityczne podczas badania sprawozdania finansowego:
 - a) na etapie planowania i w trakcie badania jako procedury gromadzenia dowodów badania,
 - b) jest to prawo biegłego rewidenta a nie obowiązek i wykorzystanie procedur analitycznych podczas planowania badania i w jego trakcie zależy od osądu,
 - c) **na etapie planowania badania oraz jako procedury końcowe badania.**

12. W wyniku badania sprawozdania finansowego po raz pierwszy kluczowy biegły rewident wprowadził korekty, które spowodowały, że kapitał obrotowy netto zarówno w roku badanym jak i poprzedzającym rok badanych (w efekcie korekt odnoszonych na wynik z lat ubiegłych) osiągnął wartość ujemną. W związku z tym w sprawozdaniu z badania kluczowy biegły rewident musi zamieścić oświadczenie o przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą rodzić zasadnicze wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności:
- a) tak, ze względu na fakt, że obowiązek ten wynika z ustawy o biegłych rewidentach,
 - b) nie, efekt korekt wymaga dodatkowej oceny, która musi uwzględniać specyfikę jednostki również w oparciu o inne przesłanki i wskaźniki,**
 - c) tak, bowiem obowiązek ten wynika z krajowych standardów badania.
13. Rodzaj i zakres pracy, którą musi wykonać biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację usługową, uzależniony jest od:
- a) dokumentacji posiadanej przez jednostkę badaną opisującą system i model działania organizacji usługowej świadczącej na jej rzecz usługi,
 - b) od systemu organizacji usługowej tj. polityki i procedury zaprojektowanej, wdrożonej i utrzymywanej przez organizację usługową w celu świadczenia na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowych usług objętych raportem biegłego rewidenta organizacji usługowej,
 - c) rodzaju i znaczenia tych usług dla tej jednostki oraz dla badania.**
14. Podczas identyfikacji i szacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, w oparciu o założenie, że ryzyka oszustwa wiążą się z ujmowaniem przychodów, biegły rewident:
- a) przyjmuje, że ryzyko oszustwa związanego z ujmowaniem przychodów istnieje zawsze i co do zasady jest większe w niektórych jednostkach, niż w innych np. w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, gdzie niewłaściwe ujmowanie przychodów może być wynikiem wywierania presji na kierownika jednostki do sporządzania oszukańczej sprawozdawczości finansowej,
 - b) zakłada, że istotne zniekształcenie spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową związaną z ujmowaniem przychodów co do zasady wynika z zawyżania przychodów na przykład, na skutek przedwczesnego ujęcia przychodów lub księgowania fikcyjnych przychodów,
 - c) może stwierdzić, że nie występuje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów, w przypadku gdy występuje jeden rodzaj prostej transakcji przychodu.**
15. Biegły rewident gromadzi i podaje do wiadomości kierownikowi jednostki w odpowiednim czasie:
- a) informuje o wszystkich zniekształceniach zgromadzonych podczas badania, bez względu na jakiegokolwiek okoliczności,
 - b) wyłączenie zniekształcenia sprawozdania finansowego przekraczające istotność wykonawczą ustaloną dla poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego,
 - c) zniekształcenia sprawozdania finansowego z wyjątkiem tych, które ocenione zostały przez niego za błahę.**
16. W wyniku przekazania kierownikowi jednostki informacji o zniekształceniach sprawozdania finansowego zidentyfikowanych podczas badania, biegły rewident oczekuje odpowiedniego skorygowania:
- a) wszystkich stwierdzonych zniekształceń obejmujących zniekształcenia faktyczne, zniekształcenia projekcji oraz zniekształcenia wynikające z osądu,
 - b) zniekształceń faktycznych oraz zniekształceń projekcji,
 - c) zniekształceń wynikających z osądu oraz zniekształceń faktycznych.**

17. Biegły rewident w wyniku wykonanych podczas badania sprawozdania finansowego procedur ocenił, że zgromadzone dowody badania są wystarczające i odpowiednie oraz że łączne stwierdzone przez niego zniekształcenia są istotne, ale nie rozległe w odniesieniu do zbadanego przez niego sprawozdania finansowego. W związku z tym wyraził opinię z zastrzeżeniem. Czy biegły rewident postąpił właściwie w myśl krajowych standardów badania (KSB):
- tak, postąpił zgodnie z KSB 705(Z),**
 - nie, zgodnie z KSB 705(Z) powinien wydać opinię negatywną,
 - nie, zgodnie z KSB 705(Z) powinien odstąpić od wyrażenia opinii.
18. Po zakończeniu gromadzenia akt badania, tj. po wydaniu sprawozdania z badania biegły rewident:
- może wykonać tylko prace administracyjne, przykładem może być formułowanie nowych wniosków,
 - może wykonać tylko prace administracyjne, ale wymaga to dodatkowo przeprowadzenia nowych procedur badania,
 - może otworzyć i zmodyfikować akta badania jeżeli jest potrzeba wyjaśnienia istniejącej dokumentacji badania w wyniku uwag zgłoszonych podczas inspekcji kontrolnych.**
19. Jeżeli spis z natury zapasów jest przeprowadzany w dacie innej niż data sprawozdania finansowego i biegły obserwował ten spis:
- przeprowadza procedury badania w celu uzyskania dowodów badania na temat tego czy zmiany stanu zapasów pomiędzy datą spisu z natury i datą sprawozdania finansowego zostały ujęte właściwie,**
 - przeprowadza procedury badania w celu uzyskania dowodów badania, potwierdzających, że istniały obiektywne powody dla wyznaczenia terminu inwentaryzacji w dacie innej niż data sprawozdania finansowego,
 - uzyskuje dowody badania potwierdzające, że odpowiednie zapisy zostały ujęte w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości.
20. Biegły rewident, który nie badał jeszcze sprawozdania finansowego jednostki, dokonując przeglądu śródrocznych informacji finansowych ma obowiązek uzyskać i udokumentować:
- zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, w zakresie w jakim wiąże się to ze sporządzaniem śródrocznych informacji finansowych,
 - zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, w zakresie w jakim wiąże się to ze sporządzaniem zarówno rocznych, jak i śródrocznych informacji finansowych,**
 - zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w zakresie w jakim wiąże się to ze sporządzaniem śródrocznych informacji finansowych.
21. Jeżeli części składowe grupy będą badane przez innego biegłego rewidenta, biegły rewident badający skonsolidowane sprawozdanie finansowe ustala istotność dla części składowych grupy w wartości, która nie może przekroczyć:
- istotności dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego,**
 - wartości ustalonej z użyciem parametrów i wzorców jak dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
 - wartości wyliczonej jako procent istotności dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego ustalony na podstawie udziału przychodów, sumy aktywów lub wyniku finansowego jednostki w wartościach skonsolidowanych, przy czym przyjmuje się najniższą wartość.
22. Udokumentowanie przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka:
- stanowi element dokumentacji z badania,**
 - stanowi dokumentację planowania, która nie jest elementem dokumentacji z badania,
 - nie jest wymagane przez standardy badania.

23. Biegły rewident nie odnosi się do pracy eksperta w swoim sprawozdaniu z badania, jeśli:
- sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera zmodyfikowaną opinię opartą o wyniki pracy eksperta, które są przydatne dla zrozumienia modyfikacji,
 - sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera niezmodyfikowaną opinię,**
 - przepisy prawa lub regulacje wymagają odniesienia się biegłego rewidenta do pracy eksperta.
24. Korzystanie przez biegłego rewidenta ze zautomatyzowanych technik umożliwiających uzyskanie bezpośredniego dostępu lub cyfrowego pobrania z baz danych systemu informacyjnego badanej jednostki, w którym przechowywane są zapisy księgowe:
- nie umożliwia zidentyfikowania odchyłeń od oczekiwanych procedur przetwarzania transakcji,
 - nie skutkuje zidentyfikowaniem ryzyk istotnego zniekształcenia,
 - może potwierdzić zrozumienie sposobu, w jaki transakcje przepływają przez system informacyjny, śledząc zapisy w dziennikach lub inne zapisy cyfrowe dotyczące danej transakcji lub całej populacji transakcji, od ich zainicjowania w zapisach księgowych, aż po zapis w księdze głównej.**
25. Program badania:
- określa rodzaj i zakres procedur oraz stwierdzenia, do których się one odnoszą,**
 - jest oparty na właściwej kombinacji procedur wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji i nie obejmuje testów kontroli,
 - określa rodzaj i zakres poszczególnych procedur odpowiednich do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego.

Zadania sytuacyjne**Zadanie 1***Założenia:*

Spółka BLUE prowadzi działalność handlową. W związku z coraz niższą opłacalnością prowadzonej działalności BLUE rozpoczęła w poprzednim roku obrotowym nową działalność w zakresie świadczenia usług hotelowych skierowanych do odbiorców indywidualnych, która ma stać się głównym przedmiotem działalności w okresie kolejnych 5 lat. W związku z tym BLUE nabyła i użytkuje system internetowej sprzedaży usług, w którym wszystkie transakcje są przeprowadzane elektronicznie, tzn. system umożliwi elektroniczne inicjowanie, rejestrowanie, przetwarzanie transakcji, przenoszenie ich do księgi głównej i wykazywanie w sprawozdaniu finansowym. Większość istotnych kontroli w systemie IT jest zautomatyzowana.

W ramach badania wstępnego zespół przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego BLUE za bieżący rok obrotowy oszacował ryzyka wpływające na poszczególne obszary sprawozdania finansowego oraz przyporządkował stwierdzenia. Biegły rewident uznał, iż w przypadku badania przychodów ze sprzedaży usług same procedury wiarygodności nie pozwolą na zgromadzenie wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Wybrane ustalenia zostały zaprezentowane w poniższej tabeli:

Źródło ryzyka	Obszary sprawozdania finansowego, które mogą zostać zniekształcone czynnikami ryzyka	Stwierdzenia (K-kompletność I-Istnienie DW-Dokładność i wycena D-Dokładność W-Wystąpienie)
Pogorszenie sytuacji gospodarczej	Możliwe problemy ze ściągalnością należności z tytułu dostaw i usług	DW
Wzrost cen zakupu towarów, duża konkurencja	Możliwe problemy ze sprzedażą towarów	DW
Błędy popełniane przez pracowników zajmujących się zapasami	Zawyżona/zaniżona wartość zapasów	K DW I
Wysoka wartość zapasów (duże zatowarowanie w związku z rosnącymi cenami zakupu) i łatwość ich transportu - ryzyko kradzieży zapasów	Zawyżona wartość zapasów	I
Wzrost sprzedaży internetowej (35% wartości sprzedaży ogółem w badanym okresie sprawozdawczym)	Przychody mogą być zawyżone/ zaniżone	K D W

Dyspozycje:

Na podstawie informacji zawartych w założeniach należy:

1. Zaproponować 4 poprawne analityczne i szczegółowe testy wiarygodności pokrywające wskazane w tabeli stwierdzenia w odniesieniu do należności, pozwalające na zgromadzenie wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
2. Zaproponować 4 poprawne testy kontroli pokrywające wskazane w tabeli stwierdzenia w odniesieniu do zapasów (ze wskazaniem stwierdzenia przy każdej propozycji testu), miarodajne dla upewnienia się co do skuteczności działania kontroli.
3. Zaproponować i uzasadnić rodzaj procedur badania, jakie w opisanych w założeniach okolicznościach powinien przeprowadzić biegły rewident do badania przychodów ze sprzedaży usług, zgodnie z wymogami krajowych standardów badania.

Rozwiązanie wzorcowe:**Ad. 1. Należności – proponowane analityczne i szczegółowe testy wiarygodności**

Lp.	Testy wiarygodności
	<u>Analityczne:</u>
1	Przeprowadzenie procedur analitycznych dla sald należności i zbadanie znaczących zmian lub trendów z poprzednimi okresami sprawozdawczymi
2	Przeprowadzenie procedur analitycznych dla struktury wiekowej należności według odbiorców i zbadanie znaczących zmian lub trendów z poprzednimi okresami sprawozdawczymi
3	Kalkulacja wskaźnika rotacji należności w dniach i zbadanie znaczących zmian lub trendów z poprzednimi okresami sprawozdawczymi
	<u>Szczegółowe:</u>
4	Analiza metodyki szacowania odpisów aktualizujących wartość należności, w tym należności przeterminowanych, zapoznanie się z polityką rachunkowości w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących należności
5	Pozyskanie struktury wiekowej należności, sprawdzenie na wybranej próbie poprawności arytmetycznej i prawidłowości wiekowania, uzgodnienie z księgą główną
6	Przejrzenie danych dotyczących wiekowania i omówienie z jednostką kwestii nieściągalnych i wątpliwych należności, w tym ściągalności należności powyżej określonej w polityce rachunkowości liczby dni
7	Pozyskanie informacji, czy występują spory prawne lub roszczenia wobec klientów, w tym celu: i. omówienie z jednostką tej kwestii, ii. dokonanie przeglądu korespondencji z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki, iii. sprawdzenie zapisów kont, na których ujmowane są koszty usług prawnych
8	Dla wybranych pozycji przejrzanie zapłat otrzymanych po zakończeniu okresu sprawozdawczego
9	Bezpośrednie skierowanie do kancelarii prawnych współpracujących z jednostką pism w sprawie informacji dotyczących postępowań sądowych, administracyjnych bądź innych, których stroną jest badana jednostka
10	Analiza należności przeterminowanych wynikająca z niedotrzymania warunków umownych oraz spóźnionych płatności, pamiętając o ustaleniu należnych odsetek
11	Rozważenie pozyskania oświadczenia kierownika jednostki potwierdzającego kwestie dotyczące szacunków i inne wynikające z badania, według osądu biegłego rewidenta

Ad. 2. Zapasy – proponowane testy kontroli

Lp.	Testy kontroli
	Istnienie:
1	Cel: wszystkie ruchy zapasów są zatwierdzone i księgowane Test: Przegląd próby dokumentów PZ, WZ, RW, MM celem potwierdzenia wykonywania kontroli oraz nadzorowania tej kontroli
2	Cel: zapasy wykazane w sprawozdaniu finansowym istnieją Test: Obserwacja stosowanych zasad i procedur ochrony przed kradzieżą (sposób zabezpieczenia magazynu, dozór)
3	Cel: zapasy wykazane w sprawozdaniu finansowym istnieją Test: Przegląd dokumentacji i rozmowa dotycząca stosowanych procedur w zakresie podziału odpowiedzialności za prowadzenie ewidencji zapasów oraz fizycznego dozoru
4	Cel: zapasy wykazane w sprawozdaniu finansowym istnieją Test: Udział w spisie z natury w charakterze obserwatora
	Kompletność:
1	Cel: wszystkie zakupy i sprzedaż towarów są ujmowane w księgach rachunkowych Test: Przegląd dokumentów potwierdzających wykonywanie kontroli uzgodnienia ewidencji towarów z wynikami inwentaryzacji
	Dokładność i wycena:
1	Cel: stany ilościowe zostały prawidłowo ustalone Test: Przegląd dokumentów potwierdzających wykonywanie kontroli uzgodnienia ewidencji towarów z wynikami inwentaryzacji
2	Cel: zapasy są prawidłowo wyceniane Test: Przegląd dokumentacji i rozmowa dotycząca ustalania cen ewidencyjnych, przetestowanie prawidłowości stosowanych cen
3	Cel: zapasy są prawidłowo wyceniane Test: Przegląd dokumentów potwierdzających wykonywania przez osoby odpowiedzialne kontroli w celu identyfikacji zapasów wolnorotujących, zbędnych lub tych, które utraciły przydatność
4	Cel: zapasy są prawidłowo wyceniane, nie wyżej niż cena sprzedaży możliwa do uzyskania Test: Przegląd dokumentów potwierdzających wykonywania przez osoby odpowiedzialne kontroli w celu identyfikacji zapasów możliwych do sprzedaży poniżej ich ceny zakupu

Ad. 3. Propozycja i uzasadnienie procedur badania, jakie w opisanych w założeniach okolicznościach powinien przeprowadzić biegły rewident do badania przychodów ze sprzedaży usług, zgodnie z wymogami krajowych standardów badania.

W związku z tym, że rutynowe transakcje sprzedaży usług są przedmiotem wysoce zautomatyzowanego przetwarzania w systemie IT, w którym następuje tylko niewielka ingerencja ręczna, biegły rewident uznał, że nie jest możliwe lub praktycznie wykonalne uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wyłącznie za pomocą procedur wiarygodności. Istnieje bowiem ryzyko niedokładności lub niekompletności rejestrowania rutynowych i znaczących grup transakcji.

Zgodnie z KSB 500 w opisanym przypadku:

- dowody badania mogą być dostępne tylko w formie elektronicznej, a ich wystarczalność i odpowiedniość zależy zazwyczaj od skuteczności kontroli dokładności i kompletności,
- możliwość, że nastąpiło niewłaściwe zainicjowanie lub modyfikacja informacji i niewykrycie tego faktu może być większe wówczas, gdy odpowiednie kontrole nie działają skutecznie.

Dlatego kontrole jednostki nad takimi ryzykami są znaczące dla badania i biegły rewident uzyskuje ich zrozumienie.

KSB 315 (Z) wymaga, aby biegły rewident uzyskał zrozumienie systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych stosownych dla sprawozdawczości finansowej, w tym

(a) grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdania finansowego,

(b) procedur stosowanych zarówno w ramach technologii informacyjnych (IT), jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje te są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, i, gdy to niezbędne, poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym,

(c) powiązanych zapisów księgowych, wspierających informacje i określone salda w sprawozdaniu finansowym, stosowanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji; obejmuje to korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposób przenoszenia ich do księgi głównej. Zapisy te mogą być dokonywane ręcznie albo elektronicznie.

Zadanie 2*Założenia:*

Firma audytorska jest w trakcie realizacji zlecenia badania sprawozdania finansowego spółki holdingowej GOLD, nie będącej jednostką zainteresowania publicznego. Na wewnętrznym spotkaniu zespołu audytowego menedżer przedstawił zidentyfikowane istotne kwestie celem ustalenia z partnerem odpowiedzialnym za badanie właściwego podejścia do poszczególnych kwestii, ustalenia dalszych niezbędnych procedur badania i uwzględnienia wyników w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania w zależności od stanowiska kierownictwa GOLD. Wśród rozpatrywanych spraw omówiono następujące:

1. Inwestycje w udziały jednostek wyniosły na badany dzień bilansowy 35 tys. PLN, natomiast pożyczki udzielone tym jednostkom 12 tys. PLN, co stanowiło łącznie ok. 60% wartości aktywów ogółem. Część pakietu udziałów posiadanych przez GOLD dotyczy takich pozycji, w przypadku których wystąpiły przesłanki do utraty wartości, w związku z czym GOLD przeprowadziła testy na utratę wartości i oszacowała wartość odzyskiwalną ośrodków wypracowujących korzyści ekonomiczne. Wartość odpisów aktualizujących wartość udziałów wyniosła na dzień bilansowy 9 tys. PLN i w całości dotyczyła inwestycji w udziały. Testy na utratę wartości opierały się na szacunkach i przyjętych założeniach oraz stanowiły element profesjonalnego osądu zarządu GOLD, m.in. w zakresie prognoz sprzedaży czy średnioważonego kosztu kapitału. Menedżer przedstawił swoje wątpliwości co do przyjętych optymistycznych prognoz danych finansowych spółek, objętych testem na utratę wartości. Zespół audytowy przeprowadził niezbędne analizy w zakresie zrozumienia procedur zastosowanych przez GOLD przy przeprowadzeniu testów na utratę wartości i inne analizy, m.in. analizę przyjętych prognoz finansowych poprzez porównanie kluczowych założeń do dotychczasowych strumieni przychodów, kosztów, osiągniętej marży i przepływów pieniężnych, w tym ocenę realizacji prognoz historycznych. Menedżer poddał w wątpliwość racjonalność przyjętych przez GOLD założeń. Menedżer zwrócił się do kierownictwa GOLD o dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty uzasadniające realizację przyjętych założeń.
2. GOLD wykazała na badany dzień bilansowy inwestycje z tytułu udzielonych pożyczek w łącznej wysokości 20 tys. PLN. Zespół audytowy stwierdził brak wymaganej wyceny aktywa z tytułu udzielonych pożyczek według skorygowanej ceny nabycia, zgodnie z przyjętymi przez GOLD zasadami wyceny. Otrzymane dokumenty i wyjaśnienia umożliwiły członkom zespołu audytowego przeprowadzenie wiarygodnej kalkulacji wartości korekty z tytułu wyceny aktywa z tytułu udzielonych pożyczek w skorygowanej cenie nabycia, która wyniosła 5 tys. PLN, dodatkowo został skalkulowany wpływ odroczonego podatku dochodowego (19%-owa stawka podatku dochodowego). Korekta została zaproponowana kierownictwu GOLD.

Dyspozycje:

Proszę w kolumnie 3 tabeli zamieszczonej w rozwiązaniu zadania odpowiedzieć na podane pytania oraz zaproponować sposób ujęcia przedstawionych zagadnień w sprawozdaniu biegłego rewidenta i podać treść propozycji stosownych zapisów, zgodnie z wymogami obowiązujących regulacji.

Rozwiązanie wzorcowe:

Lp.	Dyspozycja	Odpowiedź/Propozycja ujęcia zagadnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz jego treść
1	<p>GOLD przedłożył dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty uzasadniające, zdaniem biegłego rewidenta w sposób wiarygodny, przyjęte założenia oraz umożliwiające biegłemu rewidentowi zgromadzenie wystarczającej i odpowiedniej dokumentacji. Zespół audytowy ustalił, że kwestia utraty wartości inwestycji w udziały oraz pożyczek udzielonych jednostkom, w których GOLD posiada udziały, jest kluczową sprawą, którą należy odpowiednio ująć w sprawozdaniu biegłego rewidenta.</p> <p>Jaki wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta ma uznanie kwestii utraty wartości inwestycji w udziały oraz pożyczek udzielonych jednostkom, w których GOLD posiada udziały, za kluczową sprawę?</p> <p>Proszę wskazać wszystkie niezbędne zapisy w sprawozdaniu biegłego rewidenta w związku z ujęciem kluczowej sprawy oraz zaproponować ich treść.</p>	<p>W przypadku uznania przez biegłego rewidenta utworzonych odpisów aktualizujących za prawidłowe na podstawie otrzymanych wystarczających i odpowiednich dokumentów, sprawa nie powoduje modyfikacji opinii. Biegły rewident opisuje natomiast w sprawozdaniu z badania kluczową sprawę badania, używając odpowiedniego podtytułu w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem “Kluczowe sprawy badania”.</p> <p><u>Propozycja zapisu w sprawozdaniu biegłego rewidenta:</u></p> <p><u>Kluczowe sprawy badania</u></p> <p>Kluczowa sprawa: Utrata wartości inwestycji w udziały oraz pożyczek udzielonych jednostkom, w których GOLD posiada udziały</p> <p>Na dzień bilansowy GOLD wykazuje inwestycje w udziały w kwocie 35 tys. PLN oraz pożyczki udzielone jednostkom, w których posiada udziały, w kwocie 12 tys. PLN, co stanowi łącznie ok. 60% wartości aktywów ogółem. Kierownictwo GOLD przeprowadziło testy na utratę wartości i oszacowało wartość odzyskiwalną ośrodków wypracowujących korzyści ekonomiczne. Wartość odpisów aktualizujących wartość udziałów wynosiła na dzień bilansowy 9 tys. PLN i w całości dotyczyła inwestycji w udziały. Testy na utratę wartości opierają się na szacunkach i przyjętych założeniach oraz stanowią element profesjonalnego osądu zarządu GOLD, m.in. w zakresie prognoz sprzedaży czy średnioważonego kosztu kapitału. <u>Szacunki te dotyczą zdarzeń przyszłych i w związku z tym obarczone są znaczącym ryzykiem ze względu na zmieniające się warunki rynkowe.</u> W związku z nieodłączną niepewnością dotyczącą realizacji istotnych założeń w przyszłości oraz istotność tych aktywów uznaliśmy analizę utraty wartości tych aktywów za kluczową sprawę badania.</p> <p>Jak nasze badanie odniosło się do tej sprawy: W odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko <u>nasze procedury</u> obejmowały między innymi:</p> <p>(a) zrozumienie procesu przeprowadzania przez GOLD analizy występowania przesłanek utraty wartości aktywów, w szczególności momentu ich powstania</p> <p>(b) ocenę dokonanej przez kierownictwo GOLD analizy wystąpienia przesłanek na utratę wartości, ocenę zasad definiowania przez GOLD ośrodków wypracowujących korzyści ekonomiczne oraz poprawności i ciągłości alokacji aktywów do poszczególnych ośrodków (c) ocenę racjonalności przyjętych przez kierownictwo GOLD założeń w ramach oceny wysokości odpisu aktualizującego wartość inwestycji w udziały oraz ocenę podstawowych założeń i metodologii kalkulacji tego odpisu, w tym ocenę przyjętego poziomu średnioważonego kosztu kapitału oraz analizę przyjętych prognoz finansowych poprzez porównanie</p>

		<p>kluczowych założeń do dotychczasowych strumieni przychodów, kosztów, osiągniętej marży i przepływów pieniężnych, w tym ocenę realizacji prognoz historycznych (d) uzyskanie szczegółowych oświadczeń zarządu GOLD co do kompletności i poprawności przekazanych danych i istotnych założeń (e) ocenę ujęcia w księgach rachunkowych wyników testów na utratę wartości oraz adekwatności ujawnień w zakresie testów na utratę wartości.</p> <p><i>KSB 701 Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta, par. 9, 11, 13</i></p>
<p>2</p>	<p>Zespół audytowy ustalił, że kwota pełnej korekty z tytułu ujęcia w badanym sprawozdaniu finansowym skutków wyceny aktywa z tytułu udzielonych pożyczek w skorygowanej cenie nabycia przekracza poziom istotności wyznaczony dla sprawozdania finansowego jako całości. Kierownictwo GOLD odmówiło ujęcia proponowanej korekty w sprawozdaniu finansowym. Pozostałe korekty proponowane przez biegłego rewidenta zostały ujęte w badanym sprawozdaniu finansowym.</p> <p>Jaki wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta będą miały powyższe okoliczności?</p> <p>Proszę wskazać wszystkie niezbędne zapisy w sprawozdaniu biegłego rewidenta w odniesieniu do ujęcia w nim podanej powyżej kwestii oraz tam, gdzie to konieczne, zaproponować pełną ich treść.</p>	<p>Proponowana modyfikacja opinii: <u>opinia z zastrzeżeniem</u> Zastrzeżenie wynikające ze zniekształcenia: biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania i wyciągnął wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są istotne, ale nie rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego. Wpływ zniekształcenia na sprawozdanie finansowe nie jest rozległy, bo jest ograniczony do konkretnych pozycji sprawozdania finansowego i nie obejmuje znacznej części sprawozdania finansowego.</p> <p>Propozycja niezbędnych dla opinii z zastrzeżeniem zapisów w sprawozdania biegłego rewidenta:</p> <p><u>Opinia z zastrzeżeniem</u> (...) Naszym zdaniem, <u>za wyjątkiem skutków sprawy opisanej w sekcji Podstawa opinii z zastrzeżeniem</u>, załączone sprawozdanie finansowe: (...) <u>Podstawa opinii z zastrzeżeniem</u> Aktywa z tytułu udzielonych pożyczek zostały wykazane w bilansie w kwocie 20 tys. PLN. Kierownictwo GOLD nie ustaliło wartości tych aktywów w skorygowanej cenie nabycia, co stanowi odstępstwo od przyjętych zasad rachunkowości. Ustaliliśmy, że gdyby kierownictwo GOLD ustaliło wartość aktywa z tytułu udzielonych pożyczek w skorygowanej cenie nabycia, wycena obniżyłaby aktywa o kwotę 5 tys. PLN. W związku z tym koszty finansowe powinny zostać podwyższone o kwotę 5 tys. PLN, a podatek dochodowy, wynik netto i kapitał własny powinny być obniżone odpowiednio o kwoty 1 tys. PLN, 4 tys. PLN i 4 tys. PLN. (...) Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej <u>opinii z zastrzeżeniem</u>.</p> <p><i>KSB 705(Z) Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta</i></p>

Zadanie 3*Założenia:*

BLACK jest spółką inwestycyjną, sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości, które podlega ustawowemu badaniu przez biegłego rewidenta w związku z emisją obligacji.

Firma audytorska przeprowadziła badanie sprawozdania finansowego BLACK. W trakcie realizacji zlecenia menedżer nie będący jednocześnie partnerem odpowiedzialnym za badanie dokonał przeglądu bieżących wyników testów przeprowadzonych przez zespół audytowy i ocenił, czy zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające oraz zmodyfikował, tam gdzie było to według niego konieczne, plan badania. W tabeli poniżej zaprezentowano wybrane kwestie podlegające ocenie przez menedżera.

Dyspozycje:

Proszę w kolumnie 3 tabeli zamieszczonej w rozwiązaniu zadania:

1. ocenić zgodność poszczególnych ocen dokonanych przez menedżera z obowiązującymi regulacjami zawodowymi, podkreślając właściwy wyraz,
2. uzasadnić ocenę.

Rozwiązanie wzorcowe:

Lp.	Opis	Ocena zgodności oceny menedżera z obowiązującymi regulacjami zawodowymi, uzasadnienie oceny
1	W związku z tym, że zespół audytowy nie wysłał pisemnych niezależnych potwierdzeń sald rozrachunków do wszystkich wybranych kontrahentów, w przypadku tych, do których nie wysłano pisemnych potwierdzeń sald, zespół pozyskał bezpośrednio ustne odpowiedzi, potwierdzające istnienie oraz prawidłowość kwot sald rozrachunków wykazanych w księgach rachunkowych BLACK. Menedżer przyjął przeprowadzoną procedurę za odpowiednią i wystarczającą.	Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami Sama odpowiedź ustna udzielona na prośbę o potwierdzenie nie spełnia definicji potwierdzenia zewnętrznego, ponieważ nie jest bezpośrednią pisemną odpowiedzią udzieloną biegłemu rewidentowi. Uzyskując ustną odpowiedź na prośbę o potwierdzenie, biegły rewident może, zależnie od okoliczności, poprosić stronę potwierdzającą o udzielenie mu bezpośredniej odpowiedzi na piśmie. Jeżeli biegły rewident nie otrzyma takiej odpowiedzi biegły rewident poszukuje dowodów badania potwierdzających informacje z ustnej odpowiedzi.
2	W przypadku części potwierdzonych pisemnie przez kontrahentów BLACK sald rozrachunków stwierdzono różnice pomiędzy saldami podanymi przez kontrahentów a wykazanymi w księgach rachunkowych BLACK. Różnice te nie były spowodowane rozłożeniem w czasie czy też sposobem pomiaru. Menedżer na podstawie przeprowadzonej analizy doszedł do wniosku, że stwierdzone różnice mogą świadczyć o potencjalnym zniekształceniu w sprawozdaniu finansowym. W reakcji na te obserwacje menedżer zaproponował kontakt księgowego BLACK z kontrahentami, w przypadku których stwierdzono istotne różnice sald, celem wyjaśnienia ich powstania. Powyższe działanie przyjął za odpowiednią i wystarczającą procedurę.	Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami Gdy zniekształcenie zostało zidentyfikowane, MSB 240 wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy takie zniekształcenie wskazuje na oszustwo. Wykonane przez biegłego rewidenta procedury nie pozwoliły na zgromadzenie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dla osiągnięcia celu badania. Przyjęte podejście nie pozwala na sformułowanie wniosków, w tym stwierdzenia i oceny istotności ewentualnych zidentyfikowanych zniekształceń.

<p>3</p>	<p>Menedżer dokonał analizy wyników procedur analitycznych przeprowadzonych na wstępnych danych finansowych przedłożonych do badania sprawozdania finansowego.</p> <p>W związku ze stwierdzonym w planie badania brakiem założonego ponownego przeglądu analitycznego blisko końca badania, zwrócił uwagę zespołowi na konieczność modyfikacji planu badania i ponownego przeprowadzenia tej procedury pod koniec badania.</p>	<p>Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami</p> <p>Biegły rewident projektuje i przeprowadza blisko końca badania procedury analityczne, które umożliwiają mu sformułowanie ogólnego wniosku na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jest spójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta. Wnioski sformułowane na podstawie wyników procedur analitycznych, w zamierzeniu mają potwierdzać wnioski sformułowane podczas badania poszczególnych części lub składników sprawozdania finansowego. Umożliwia to biegłemu rewidentowi sformułowanie racjonalnych wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta. Ponadto wyniki procedur analitycznych mogą pozwolić zidentyfikować uprzednio nierozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich okolicznościach biegły rewident powinien dokonać weryfikacji oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz odpowiedniej modyfikacji zaplanowanych procedur badania.</p>
<p>4</p>	<p>Na podstawie przeprowadzonego badania kontroli wewnętrznej zespół audytowy potwierdził, iż wszystkie przelewy autoryzuje jedynie główny księgowy, niezależnie od kwot przelewów. W badanym roku obrotowym stwierdzono coraz częściej występujące przelewy o znaczących kwotach. Menedżer zdecydował, że należy pisemnie zarekomendować zarządowi oraz osobom sprawującym nadzór w BLACK rozważenie wprowadzenia dodatkowej autoryzacji przez zarząd przelewów o określonej znaczącej kwocie w celu wyeliminowania potencjalnego ryzyka oszustw finansowych i pomyłek.</p>	<p>Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami</p> <p>Biegły rewident informuje na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania. Biegły rewident informuje także kierownictwo na piśmie o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, o których poinformował lub zamierza poinformować osoby sprawujące nadzór oraz o innych słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, są dostatecznie znaczące, że zasługują na uwagę kierownictwa.</p>
<p>5</p>	<p>Na badany dzień bilansowy BLACK dokonała przeszacowania wartości nieruchomości inwestycyjnej (wycena według wartości godziwej); kwota przeszacowania przewyższa poziom istotności wykonawczej. Zespół audytowy polegał na wynikach pracy rzeczoznawcy majątkowego zatrudnionego przez BLACK. Pozyskał raport rzeczoznawcy majątkowego z oszacowania wartości rynkowej nieruchomości, zweryfikował wybrane dane rynkowe przyjęte do wyceny i uzgodnił wartość nieruchomości wykazaną w księgach rachunkowych BLACK z wartością wynikającą z raportu. Menedżer</p>	<p>Ocena zgodna – niezgodna z obowiązującymi regulacjami</p> <p>Biegły rewident powinien rozważyć, czy skorzystać z eksperta biegłego rewidenta czy też polegać na wynikach pracy eksperta kierownictwa. Powinien rozważyć: • rodzaj, zakres i cele pracy eksperta kierownictwa, • czy ekspert kierownictwa jest zatrudniony przez jednostkę, czy jest stroną zaangażowaną do świadczenia odpowiednich usług, • zakres, w jakim kierownictwo może nadzorować lub wywierać wpływ na pracę eksperta kierownictwa, • kompetencje i umiejętności eksperta kierownictwa, • czy ekspert kierownictwa jest zobowiązany stosować techniczne standardy wykonywania zawodu lub innego rodzaju zawodowe lub branżowe wymogi, •</p>

	przyjął przeprowadzoną procedurę za odpowiednią i wystarczającą.	<p>wszelkie kontrole w jednostce nad pracą eksperta kierownictwa.</p> <p>W przypadku gdy biegły rewident decyduje się na wykorzystanie wyników pracy eksperta kierownictwa jako dowody badania, powinien on:</p> <p>(a) ocenić kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta, (b) uzyskać zrozumienie pracy eksperta, oraz</p> <p>(c) ocenić odpowiedniość pracy eksperta jako dowodu badania dla danego stwierdzenia.</p> <p>Menedżer nie dokonał powyższej wymaganej oceny.</p>
--	--	---

Zadanie 4*Założenia:*

Jesteś kluczowym biegłym rewidentem, któremu powierzono przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego spółki HandloPex Sp. z o.o. sporządzonego za rok obrotowy 2022. Spółka HandloPex Sp. z o.o., istniejąca od 12 lat hurtownia, prowadzi działalność handlową, której przedmiotem jest automatyka i rozwiązania dla przemysłu. Na wyniki działalności handlowej istotny wpływ mają bonusy przyznawane odbiorcom w oparciu o zrealizowany obrót. Spółka spodziewa się przedłużenia możliwości korzystania z kredytu obrotowego, którego uzyskanie jest uzależnione od stopnia realizacji budżetu przychodów. Dlatego w trakcie gromadzenia istotnych informacji w procesie poznawania klienta i jego otoczenia, zidentyfikowane zostały okoliczności mogące wskazywać na istnienie istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.

Dyspozycje:

1. Dla wskazanych w kolejnych scenariuszach okoliczności mogących wskazywać na występowanie ryzyka istotnego zniekształcenia (RIZ), określ zasięg RIZ poprzez wskazanie grup transakcji i zdarzeń oraz sald kont (obszarów badanego sprawozdania finansowego), które pozostają pod jego wpływem.
2. Dla wskazanych w dyspozycji 1 grup transakcji i zdarzeń oraz dla sald kont odpowiednio proszę wskazać stwierdzenia znajdujące się pod wpływem RIZ.
3. Zaproponuj procedury badania, które mogą stanowić reakcję biegłego rewidenta na zidentyfikowane przez niego ryzyka istotnej nieprawidłowości.

Rozwiązanie wzorcowe:

Scenariusz 1	
Zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia [RIZ]	
Ujęcie bonusów należnych odbiorcom w niewłaściwej kwocie	
Dyspozycja 1	
grupy transakcji i zdarzeń pod wpływem RIZ	salda kont pod wpływem RIZ
Przychody ze sprzedaży towarów	Należności z tytułu dostaw
Dyspozycja 2	
stwierdzenia pod wpływem RIZ dla grup transakcji i zdarzeń	stwierdzenia pod wpływem RIZ dla sald kont
- wystąpienie	- prawa i obowiązki
- dokładność	- istnienie
Dyspozycja 3	
Proponowane procedury badania w reakcji na RIZ	
<ul style="list-style-type: none"> - poszerzona próba potwierdzeń sald należności handlowych. <i>alternatywnie: badanie kontroli wewnętrznej i ograniczona próba potwierdzeń sald należności handlowych</i> - sprawdzenie rozliczenia sald należności po dniu bilansowym. - szczegółowa analiza umów z odbiorcami i niezależna rekalkulacja i oszacowanie należnych bonusów. - badanie kontroli wewnętrznej + przegląd analityczny bonusów, bazując na zapisach umów w relacji do poziomu bonusów przyznanych przez jednostkę w latach poprzednich. - badanie szczegółowe faktur korygujących/not wystawianych z tytułu bonusów z oceną poprawności ujęcia w księgach. 	

Scenariusz 2	
Zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia [RIZ]	
Ujęcie fikcyjnej sprzedaży, lub sprzedaży po zawyżonej cenie, dla realizacji założeń budżetu	
Dyspozycja 1	
grupy transakcji i zdarzeń pod wpływem RIZ	salda kont pod wpływem RIZ
Przychody ze sprzedaży Wartość sprzedanych towarów	Należności z tytułu dostaw, Zapasy
Dyspozycja 2	
stwierdzenia pod wpływem RIZ dla grup transakcji i zdarzeń	stwierdzenia pod wpływem RIZ dla salda kont
<u>Przychody ze sprzedaży</u> - wystąpienie - dokładność	<u>Należności:</u> - wycena, - prawa i obowiązki - istnienie
<u>Wartość sprzedanych towarów</u> - wystąpienie	<u>Zapasy:</u> - kompletność
Dyspozycja 3	
Proponowane procedury badania w reakcji na RIZ	
<p>- poszerzona próba potwierdzeń sald należności handlowych. <i>alternatywnie: badanie kontroli wewnętrznej i ograniczona próba potwierdzeń sald należności handlowych</i></p> <p>- sprawdzenie rozliczenia sald należności po dniu bilansowym.</p> <p>- badanie szczegółowe faktur korygujących wystawionych po dniu bilansowym.</p> <p>- badanie szczegółowe „odcienia” przychodów, na przełomie roku z potwierdzeniem wydania towarów.</p> <p>- Przegląd analityczny zrealizowanych marż w poszczególnych miesiącach i badanie szczegółowe istotnych transakcji, których marża jest znacząco wyższa od średniej.</p>	