

ROZWIĄZANIA WZORCOWE

Zestaw egzaminacyjny obejmuje trzy zadania sytuacyjne, przedstawiające niepowiązane ze sobą sytuacje, które wystąpiły w różnych firmach audytorskich w związku z przyjmowanymi zleceniami badania sprawozdań finansowych.

Zawartość zestawu	Liczba punktów możliwych do uzyskania
ZADANIE SYTUACYJNE 1	maksymalnie 60 pkt
ZADANIE SYTUACYJNE 2	maksymalnie 60 pkt
ZADANIE SYTUACYJNE 3	maksymalnie 60 pkt
RAZEM maksymalnie 180 pkt	

- ❖ W rozwiązaniach, powołując się na Krajowe Standardy Badania przyjęte przez KRBR w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania, można je oznaczać skrótem jako np. KSB 200 lub MSB 200.
- ❖ W rozwiązaniach, podając podstawę prawną, należy **wskazać konkretny przepis prawa lub regulacji zawodowej** odnoszący się do omawianych zagadnień (bez cytowania konkretnych zapisów).

Zadanie sytuacyjne 1**Założenia:**

1. Jesteś biegłym rewidentem zatrudnionym w firmie audytorskiej W&B w dziale odpowiedzialnym za badanie jednostek zainteresowania publicznego, gdzie kierujesz badaniem sprawozdań finansowych zarówno skonsolidowanych, jak i jednostkowych.
2. Grupa kapitałowa będąca Twoim klientem składa się z Zakładu Ubezpieczeń Alfa SA, który jest podmiotem dominującym i 5 podmiotów zależnych, w tym 2 banków. W ramach tego zlecenia, Ty po raz pierwszy uczestniczysz w badaniu (zarówno jako kluczowy biegły rewident, jak i członek zespołu), przy czym W&B odpowiada za badanie tej Grupy już po raz czwarty. Wszystkie podmioty tworzące Grupę prowadzą działalność na terenie Polski, przy czym jeden z podmiotów (bank) jest badany przez inną firmę audytorską.
3. W podmiotach, w których odpowiadasz za badanie jednostkowych sprawozdań finansowych są głównie instytucje finansowe, w tym Towarzystwo Funduszy Inwestycyjnych Beta SA i zarządzane przez to TFI fundusze. W skład zespołu badającego tego klienta wchodzi aplikant, który zdał 10 egzaminów i właśnie rozpoczął 1 rok aplikacji. Mając na uwadze obowiązujące zasady wyceny w zakresie instrumentów finansowych stanowiących aktywa funduszy inwestycyjnych, którymi zarządza TFI, zleciłeś aplikantowi, aby przygotował odpowiedzi na pytania dotyczące badania wartości szacunkowych.

Dyspozycje:***Dyspozycja 1 (pkt. 2 założeń)***

W Rozwiązaniu w Tabeli 1:

1. Wskaż, czy w związku z tym, że dotychczas nie uczestniczyłeś w badaniu Grupy i po raz pierwszy będziesz kluczowym biegłym rewidentem, będziesz musiał stosować wymogi określone dla badania sprawozdania finansowego po raz pierwszy. Odpowiedź uzasadnij powołując się na właściwe regulacje.
2. Wymień rodzaje informacji, jakie ma obowiązek przekazać:
 - a. biegły rewident Grupy → biegłemu rewidentowi części Grupy,
 - b. biegły rewident części Grupy → biegłemu rewidentowi Grupy.

Dyspozycja 2 (pkt. 3 założeń)

W Rozwiązaniu w Tabeli 2 podaj oczekiwaną przez Ciebie odpowiedź na pytania zadane aplikantowi:

1. Wyjaśnij jak należy rozumieć niepewność szacunku i jakie czynniki wpływają na jej poziom.
2. Wskaż co jest celem badania przez biegłego rewidenta wartości szacunkowych.
3. Wskaż jakie aspekty powinien ocenić biegły rewident w odniesieniu do wartości szacunkowych mogących stanowić istotne ryzyko badania /wymień 4/.
4. Podaj przykłady działań, które mogłyby świadczyć o stronniczości kierownictwa w zakresie ustalania wartości szacunkowych /wymień 3/.
5. Wskaż jakie pisemne oświadczenia w zakresie wartości szacunkowych powinien pozyskać biegły rewident /wymień 4/.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Dyspozycja 1 (pkt. 2 założeń)

W Rozwiązaniu w Tabeli 1:

1. Wskaż, czy w związku z tym, że dotychczas nie uczestniczyłeś w badaniu Grupy i po raz pierwszy będziesz kluczowym biegłym rewidentem, będziesz musiał stosować wymogi określone dla badania sprawozdania finansowego po raz pierwszy. Odpowiedź uzasadnij powołując się na właściwe regulacje.
2. Wymień rodzaje informacji, jakie ma obowiązek przekazać (wskaż regulacje prawne):
 - a. biegły rewident Grupy → biegłemu rewidentowi części Grupy,
 - b. biegły rewident części Grupy → biegłemu rewidentowi Grupy.

Tabela 1

Czy realizując badanie sprawozdania finansowego po raz pierwszy jako kluczowy biegły rewident Grupy będziesz stosował wymogi określone dla badania sprawozdania finansowego po raz pierwszy? Odpowiedź uzasadnij powołując się na właściwe regulacje	
Do badania sprawozdania finansowego Grupy będziesz stosował wymogi określone dla badania sprawozdania finansowego po raz pierwszy (odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie) TAK / NIE	Uzasadnij swoją odpowiedź: W związku z faktem, że sprawozdanie finansowe Grupy jest badane przez W&B po raz czwarty nie stosuje się zasad dotyczących badania po raz pierwszy Regulacje KSB510 Zlecenia badania po raz pierwszy- stany początkowe, § 4
Jakie informacje ma obowiązek przekazać:	
a) biegły rewident Grupy → biegłemu rewidentowi części Grupy? /wymień 4/ 1. prośbę, aby biegły rewident części Grupy potwierdził, że będzie współpracował z zespołem wykonującym badanie Grupy, 2. wymogi etyczne odpowiednie dla badania Grupy, 3. istotność części Grupy, 4. rozpoznane znaczące ryzyka, które są ważne dla pracy biegłego rewidenta części Grupy, 5. listę podmiotów powiązanych.	
b) biegły rewident części Grupy → biegłemu rewidentowi Grupy? /wymień 5/ 1. informacje, czy biegły rewident części Grupy przestrzega wymogów etycznych, 2. informacje, czy biegły rewident części Grupy przestrzega wymogów określonych przez biegłego rewidenta Grupy, 3. identyfikację informacji finansowych części Grupy, której dotyczy sprawozdanie biegłego rewidenta, 4. informacje o przypadkach nieprzestrzegania prawa lub regulacji, które mogły prowadzić do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych Grupy, 5. listę nieskorygowanych zniekształceń informacji finansowych dotyczących Grupy, 6. opis wszelkich wykrytych istotnych niedociągnięć i słabości kontroli wewnętrznej, 7. inne znaczące sprawy, w tym stwierdzone oszustwa lub podejrzenie oszustwa, 8. ogólne spostrzeżenia, wnioski i opinie biegłego rewidenta.	
Regulacje KSB 600(Z), w szczególności par. 31, 32, 45, A144-146	

Dyspozycja 2 (pkt. 3 założeń)

W Rozwiązaniu w Tabeli 2 podaj oczekiwaną przez Ciebie odpowiedź na pytania zadane aplikantowi (wskaż regulacje prawne):

1. Wyjaśnij jak należy rozumieć niepewność szacunku i jakie czynniki wpływają na jej poziom.
2. Wskaż co jest celem badania przez biegłego rewidenta wartości szacunkowych.
3. Wskaż jakie aspekty powinien ocenić biegły rewident w odniesieniu do wartości szacunkowych mogących stanowić istotne ryzyko badania /wymień 4/.
4. Podaj przykłady działań, które mogłyby świadczyć o stronniczości kierownictwa w zakresie ustalania wartości szacunkowych /wymień 3/.
5. Wskaż jakie pisemne oświadczenia w zakresie wartości szacunkowych powinien pozyskać biegły rewident /wymień 4/.

Tabela 2

Podaj oczekiwaną przez Ciebie odpowiedź na pytania zadane aplikantowi
1. Jak należy rozumieć niepewność szacunku i jakie czynniki wpływają na jej poziom? Niepewność szacunku to: Podatność wartości szacunkowej oraz powiązanych ujawnień na nieodłączne ryzyko niedokładności wyceny /podatność na nieodłączny brak precyzji w pomiarze/ Na poziom niepewności wartości szacunkowej wpływają takie czynniki jak: 1. stopień, w jakim wartości szacunkowe zależą od osądu, 2. wrażliwość wartości szacunkowych na zmiany założeń, 3. stopień, w jakim wartości szacunkowe opierają się na możliwych lub niemożliwych do zaobserwowania danych wejściowych. Regulacje: KSB 540, par. 12 c)
2. Jaki jest cel badania przez biegłego rewidenta wartości szacunkowych? Celem badania przez biegłego rewidenta wartości szacunkowych jest: uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej Regulacje KSB 540, par. 11
3. Jakie aspekty powinien ocenić biegły rewident w odniesieniu do wartości szacunkowych mogących stanowić istotne ryzyko badania? /wymień 4/ Aspekty, które powinien ocenić biegły rewident w odniesieniu do wartości szacunkowych to: 1. sposób, w jaki kierownictwo rozważało alternatywne założenia lub rezultaty dotyczące szacunków, 2. racjonalność przyjętych założeń, 3. intencja kierownictwa do przeprowadzenia konkretnych działań oraz jego zdolność do ich wykonania, jeśli mają one wpływ na wartości szacunkowe, 4. decyzja kierownictwa co do tego, czy rozpoznać bądź nie wartość szacunkową, 5. wybrane podstawy do wyceny wartości szacunkowych Regulacje KSB 540, par. 13

4.Podaj przykłady działań, które mogłyby świadczyć o stronniczości kierownictwa w zakresie ustalania wartości szacunkowych /wymień 3/

O stronniczości kierownictwa w zakresie ustalania wartości szacunkowych mogłoby świadczyć:

1. wybieranie założeń sprzyjających kierownictwu,
2. wybieranie założeń niezgodnych z warunkami rynkowymi,
3. wybieranie założeń zbyt optymistycznych lub zbyt pesymistycznych,
4. zmiana założeń niemająca uzasadnienia.

Regulacje

KSB 540, A134.

5.Jakie pisemne oświadczenia w zakresie wartości szacunkowych powinien pozyskać biegły rewident? /wymień 4/

Pisemne oświadczenia mogą obejmować oświadczenia:

1. o tym, że znaczące osądy zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych, uwzględniają wszystkie stosowne informacje, których kierownictwo jest świadome,
2. na temat spójności i odpowiedniości wyboru lub zastosowania metod, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunków księgowych,
3. o tym, że założenia odpowiednio odzwierciedlają intencje kierownictwa i możliwości podjęcia przez kierownictwo określonych działań w imieniu jednostki, tam, gdzie ma to znaczenie dla szacunków księgowych i ujawnień,
4. o tym, że ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych, uwzględniając ujawnienia opisujące niepewność szacowania, są kompletne i racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
5. o tym, że odpowiednie, specjalistyczne umiejętności lub wiedza zostały zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych,
6. o tym, że żadne późniejsze zdarzenia nie wymagają korekty szacunków księgowych i powiązanych ujawnień włączonych do sprawozdania finansowego,
7. gdy szacunki księgowe nie zostały ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, na temat stosowności decyzji kierownictwa, że kryteria ujęcia lub ujawnienia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie zostały spełnione

Zadanie sytuacyjne 2**Założenia**

Jesteś kluczowym biegłym rewidentem kierującym zespołem audytowym badającym roczne jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki ABC (dalej ABC) za rok 2024.

1. Akcje ABC, której przedmiotem działalności jest działalność produkcyjna są notowane na GPW. ABC sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR a jej rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym.
2. W badanym roku w ABC miały miejsce różne zdarzenia związane z finansowaniem jej działalności. Są one przedmiotem dyskusji klienta i zespołu audytowego w kwestii klasyfikacji zobowiązań jako długo- lub krótkoterminowe oraz ich wyceny w zamortyzowanym koszcie. Problematyczne kwestie, podejście Zarządu ABC i rekomendacje zespołu audytowego są opisane w tabelach nr 1 i 2 umieszczonych w części przeznaczanej na *Rozwiązanie*. Dyskutowane tematy są istotne biorąc pod uwagę wielkość pozycji dotyczących zadłużenia i jego obsługi.
3. Po dyskusjach z Zarządem, jedna z kwestii opisanych w tabelach nr 1 i 2 pozostaje sporna i obawiasz się, biorąc pod uwagę istotność, że w przypadku jej nierozwiązania konieczna będzie modyfikacja opinii w sprawozdaniu z badania.
4. Po dyskusjach z Komitetem Audytu i Zarządem kwestie opisane w tabelach nr 1, 2 zostały ostatecznie rozwiązane zgodnie z Twoim rozstrzygnięciem zawartym w Dyspozycji 1 i zmiany zostały wprowadzone do sprawozdania finansowego. Podjąłeś decyzje, że kwestie dotyczące klasyfikacji i wyceny zadłużenia oraz powiązanych ujawnień stanowią Kluczową Sprawę Badania wymagającą zamieszczenia w Sprawozdaniu z badania. Aplikant Kamil zajmujący się tym obszarem badania, poprosił, aby, jako część swojej aplikacji, mógł wspomóc Cię w stworzeniu tekstu Kluczowej sprawy badania, zaznaczając jednak że nigdy w przeszłości tego nie robił i ma kilka wątpliwości. Wyraziłeś zgodę na jego pomoc i obiecałeś przesłać mu mail, który da mu praktyczne wskazówki do stworzenia Kluczowej sprawy badania.

Dyspozycje:

1. Proszę, korzystając z tabel zamieszczonych w *Rozwiązaniu* ocenić poprawność stanowiska Zarządu i wstępnego stanowiska zespołu audytowego w odniesieniu do:
 - a. kredytu inwestycyjnego o którym mowa w tabeli nr 1;
 - b. euroobligacji o których mowa w tabeli nr 2.Wybór proszę uzasadnić odnosząc się do argumentów podawanych przez strony oraz uzupełniając o swoje wnioski oraz ewentualne dodatkowe ich skutki mające wpływ na sprawozdanie finansowe.
2. Proszę, w tabeli nr 3 zamieszczonej w *Rozwiązaniu*, uzupełnić listę czynności (wymieniając 5), które należy wykonać i odpowiednio udokumentować, zakładając, że rozbieżność o której mowa w pkt 3 założeń prowadzi do wydania opinii zmodyfikowanej w warunkach opisanych w Założeniach. Proszę pominąć czynności, które są standardowo wykonywane w związku z zakończeniem badania, za wyjątkiem tych, na które fakt wydania sprawozdania zawierającego opinię z modyfikacjami ma istotne znaczenie i może na nie znacząco wpłynąć.
3. Proszę, uwzględniając pkt 4 założeń, uzupełnić tabelę nr 4 zamieszczoną w *Rozwiązaniu*, zawierającą już część maila do aplikanta Kamila, o wymienione tam części opisujące:
 - a. regulacje prawne i zawodowe dotyczące Kluczowej sprawy badania;
 - b. zawartość Kluczowej sprawy badania wraz z 2 przykładami sformułowań odnoszącymi się do kwestii kredytów i obligacji; o których mowa w tabelach nr 1,2;
 - c. czego należy unikać w treści Kluczowej sprawy badania (podaj 2 przykłady).

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Dyspozycja 1a.

Proszę ocenić poprawność stanowiska Zarządu i rozwiązania zaproponowanego przez zespół audytowy w odniesieniu do kredytu inwestycyjnego o którym mowa w tabeli nr 1. Odpowiedź proszę uzasadnić (odnosząc się do przedstawionej argumentacji i uzupełniając o swoje argumenty) podając ewentualne skutki mające wpływ na sprawozdanie finansowe.

Tabela nr 1

Opis zdarzenia	
zaklasyfikowanie/uzasadnienie z odniesieniem się do argumentów Zarządu i zespołu i skutki	
ABC posiada kredyt inwestycyjny o wymagalności w roku 2029 z którymi związane są kowenanty, czyli zobowiązanie umowne do przekazywania kredytodawcy informacji na temat wskaźników finansowych wg stanu na koniec każdego roku obrotowego i utrzymania ich na wyznaczonym poziomie. Przy niespełnieniu warunków kredytodawca może żądać natychmiastowej spłaty. Wyliczenie wskaźników na dzień 31.12.2024 r wskazuje na niedotrzymanie warunków dotyczących jednego z raportowanych wskaźników (wskaźnika zadłużenia). Informacja na temat wskaźników, zgodnie z umową będzie przekazana do 7 dni po publikacji sprawozdania finansowego. ABC, świadoma potencjalnego naruszenia, skontaktowała się z bankiem w styczniu 2025r. i zawarła aneks zmieniający wymogi dotyczące poziomu wskaźnika do wielkości, która nie powoduje naruszenia. Stanowisko Zarządu: W bilansie zadłużenie z tytułu tego kredytu ABC kwalifikuje jako długoterminowe, bo według stanu na datę bilansową bank nie ma prawa żądać spłaty przed terminem zapadalności w 2029 r, a kwestia naruszenia poziomu wskaźnika zadłużenia nie spowoduje żądania natychmiastowej spłaty co zostało potwierdzone aneksem. Stanowisko zespołu audytowego: Zobowiązanie należy sklasyfikować jako krótkoterminowe, bo na datę bilansową nie jest spełniony jeden z warunków umownych.	
Twoje rozstrzygnięcie	
Stanowisko Zarządu jest Prawidłowe Błędne (odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)	
Ocena argumentów Zarządu - uzasadnienie <i>Stanowisko Zarządu jest całkowicie błędne w szczególności w oparciu o obowiązujące wymogi MSR 1 (zmiany wprowadzone od 1.01.24).</i> <i>Argumenty, że bank będzie miał prawo do żądania natychmiastowej spłaty dopiero po tym jak otrzyma wyliczenie wskaźników i że nie ma takiego prawa na datę bilansową jest błędne</i> <i>Argumenty Zarządu dotyczące podpisanego w styczniu 2025 aneksu również są nietrafne. MSR wyraźnie określa, że w przypadku naruszenia dotyczącego sytuacji finansowej na datę bilansową lub przed tą datą, istotne prawo do odroczenia będzie występować tylko jeżeli kwestia naruszenia została rozwiązana przed datą bilansową lub jeżeli przed datą bilansową bank udzielił karencji obejmującej okres co najmniej 12 miesięcy od daty bilansowej, w którym to okresie nie może żądać natychmiastowej spłaty w związku z naruszeniem.</i> <i>Wydarzenia następujące po dacie bilansowej (tj podpisanie aneksu w styczniu 2025) nie mają wpływu na klasyfikację na datę bilansową, natomiast podlegają obowiązkowi ujawnienia w informacji dodatkowej.</i>	

Stanowisko zespołu audytowego jest

Prawidłowe

Błędne (odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

Ocena argumentów zespołu audytowego - uzasadnienie

Stanowisko zespołu audytowego jest zasadniczo poprawne,- uwzględnia to co pomija Zarząd czyli

- 1. MSR wyraźnie określa, że w przypadku naruszenia dotyczącego sytuacji finansowej na datę bilansową lub przed tą datą, istotne prawo do odroczenia będzie występować tylko jeżeli kwestia naruszenia została rozwiązana przed datą bilansową lub jeżeli przed datą bilansową bank udzielił karencji obejmującej okres co najmniej 12 miesięcy od daty bilansowej, w którym to okresie nie może żądać natychmiastowej spłaty w związku z naruszeniem.*
- 2. Wydarzenia następujące po dacie bilansowej (tj podpisanie aneksu w styczniu 2025) nie mają wpływu na klasyfikacje na datę bilansową, natomiast*
- 3. podlegają obowiązkowi ujawnienia w informacji dodatkowej.*

Ewentualne dodatkowe skutki mające wpływ na sprawozdanie finansowe

1.W opisanej sytuacji, poza koniecznością klasyfikacji jako zobowiązanie krótkoterminowe oraz zawarcia stosownych ujawnień zgodnie z wymogami MSR1 i MSSF7, nie powinno być zasadniczo innych skutków mających wpływ na sprawozdanie finansowe

2. należy jednak rozważyć, czy naruszenie warunków w tej umowie nie powoduje automatycznych naruszeń innych zobowiązań kredytowych, np. wtedy, gdy posiadają one tzw. klauzulę cross-default.

Podstawy prawne

MSR 1 punkty: 72B pkt (a), 74 i 75

Dyspozycja 1b.

Proszę ocenić poprawność argumentacji Zarządu i zespołu audytowego w odniesieniu do euroobligacji o stałym oprocentowaniu o których mowa w tabeli nr 2. Odpowiedź proszę uzasadnić.

Tabela nr 2

Opis zdarzenia Zaklasyfikowanie/ wycena/uzasadnienie z odniesieniem się do argumentów Zarządu i zespołu
ABC wyemitowała w poprzednich latach EUR500m euroobligacji o stałym oprocentowaniu, których spłata jest wymagana za około 20 miesięcy po dacie bilansowej. ABC wycenia te obligacje w zamortyzowanym koszcie co powoduje rozliczanie kosztów emisji w okresie finansowania przez uwzględnienie ich w efektywnej stopie procentowej. ABC spełnia wszystkie warunki umowne związane z tymi obligacjami, jednakże ze względów ekonomicznych planuje wykup obligacji w ciągu 9 miesięcy po dacie bilansowej po cenie przewidzianej w prospekcie dla takiego wykupu (101% wartości nominalnej + całość odsetek wynikających z bieżącego kuponu niezależnie od momentu wykupu). Swoje plany zarząd ogłosił publicznie krótko przed datą bilansową. Stanowisko Zarządu: W bilansie zobowiązanie to wyceniono zakładając spłatę za 9 miesięcy wg warunków z prospektu i zaklasyfikowano jako zobowiązanie krótkoterminowe, bo zdaniem Zarządu odzwierciedla to stan rzeczywisty na datę bilansową. Stanowisko zespołu audytowego: Plany spółki nie determinują jej zobowiązań i spółka może je dowolnie zmienić po dacie bilansowej i dlatego obligacje należy zaklasyfikować jako długoterminowe i konsekwentnie wycenić biorąc pod uwagę spłatę za 20 miesięcy
Twoje rozstrzygnięcie
Ocena argumentów Zarządu Argumentacja odnośnie kwalifikacji w bilansie jest Poprawna Błędna (odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie) <i>ogłoszenie planu przez Zarząd przed datą bilansową nie pozbawia Zarządu praw do odroczenia płatności o co najmniej 12 miesięcy</i> Uzasadnienie Klasyfikacja zobowiązań z tytułu zadłużenia <i>1. jako długoterminowe wynika z występowania istotnych praw do odroczenia płatności o co najmniej 12 miesięcy od daty bilansowej.</i> <i>2. Prawa te determinują klasyfikację a przy ocenie ignoruje się prawdopodobieństwo skorzystania z nich lub intencje Zarządu w tym zakresie a także zdarzenia po dacie bilansowej (np. spłatę pomiędzy datą bilansową a datą publikacji sprawozdania finansowego).</i> <i>3. Ogłoszenie planu przez Zarząd przed datą bilansową nie pozbawia go praw do odroczenia płatności o co najmniej 12 miesięcy, co słusznie argumentuje zespół audytowy</i> Argumentacja odnośnie wyceny jest Poprawna Błędna (odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie) Uzasadnienie <i>Wyceny pozycji według metody zamortyzowanego kosztu dokonuje się poprzez uwzględnienie szacowanych przepływów w oparciu pierwotnie ustaloną efektywną stopę procentową (uwzględniając m. in. rozłożenie w czasie kosztów emisji).</i> <i>1. W przypadku gdy jednostka zmienia oszacowania płatności lub wpływów koryguje się zamortyzowany koszt zobowiązania finansowego tak, aby wartość ta odzwierciedlała rzeczywiste i zmienione oszacowane przepływy pieniężne wynikające z umowy.</i> <i>2. Jednostka przelicza zamortyzowany koszt zobowiązania finansowego jako wartość bieżącą szacowanych przyszłych przepływów pieniężnych wynikających z umowy, które są dyskontowane według pierwotnej efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego.</i> <i>3. Korekta jest ujmowana w zysku lub stracie jako przychody lub koszty.</i>

4. Powyższe oznacza, że wartość bilansowa zobowiązania z tytułu obligacji wzrośnie, bo kwota EUR500m x 101% i odsetki wynikające z kuponów po zdyskontowaniu do wartości bieżącej według terminów zakładających spłatę w ciągu 9 miesięcy przewyższy wartość bilansową zakładającą rozliczenie w okresie 20 miesięcy z wykupem po 100% nominalu (zestawy przepływów są dyskontowane tą samą stopą).
5. Skutkiem zwiększenia wartości bilansowej zobowiązania będzie rozpoznanie dodatkowego kosztu w roku 2024 wynikające z uwiarygodnionej zmiany szacunków rozliczenia zobowiązania, co jest zgodne ze stanowiskiem zarządu. Stanowisko zespołu, że należy zachować konsekwencje w klasyfikacji i wycenie jest w tym względzie błędne bo kwestia klasyfikacji wynika z postanowień MSR 1 natomiast kwestia wyceny z MSSF 9 i nie zachodzi konflikt pomiędzy tymi uregulowaniami.

Ocena argumentów zespołu audytowego

Argumentacja odnośnie kwalifikacji w bilansie jest

Poprawna Błędna (odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

Uzasadnienie

poprawna - są to zobowiązania długoterminowe – uzasadnienie jak wyżej

Argumentacja odnośnie wyceny jest

Poprawna **Błędna** (odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

Uzasadnienie

błędna - bo kwestia klasyfikacji wynika z postanowień MSR 1 natomiast kwestia wyceny z MSSF 9 i nie zachodzi konflikt pomiędzy tymi uregulowaniami. Uzasadnienie jak wyżej

Podstawy prawne

MSR 1 pkt 75A i MSSF 9 par B5 4.6.

Dyspozycja 2.

Proszę, w tabeli nr 3 uzupełnić listę czynności (wymieniając 5), które należy wykonać i odpowiednio udokumentować, zakładając, że rozbieżność o której mowa w pkt 3 założeń prowadzi do wydania opinii zmodyfikowanej w warunkach opisanych w Założeniach. Proszę pominąć czynności, które są standardowo wykonywane w związku z zakończeniem badania, za wyjątkiem tych, na które fakt wydania sprawozdania zawierającego opinię z modyfikacjami ma istotne znaczenie i może na nie znacząco wpłynąć.

Tabela nr 3

Lista dodatkowych czynności które należy wykonać i odpowiednio udokumentować (lub czynności, które należy znacząco zmodyfikować) gdy zidentyfikowana podczas badania kwestia jest na tyle istotna, że może skutkować modyfikacjami w opinii Dyskusja kwestii spornej z Komitetem Audytu i zrozumienie ich stanowiska w sprawie. Jeżeli z przebiegu rozmowy wyniknie, że mogą pozostać rozbieżności dotyczące podnoszonej kwestii, poinformowanie o dalszym sposobie postępowania, w ramach którego należałoby (wymień 5 czynności): <i>1. dokonać oceny skali zniekształceń w celu ustalenia czy skutkują one opinią z zastrzeżeniem czy też opinią negatywną oraz wstępne przygotowanie treści modyfikacji sprawozdania z badania (np. treści zastrzeżenia) (MSB450.10-11, KSB700.17-18, KSB705.2-8)</i> <i>2. przeprowadzić dyskusję z kontrolerem jakości dla potwierdzenia z nim prawidłowości wniosków oraz planowanej treści modyfikacji (KSB220.36 w nawiązaniu do wymogów MSZJ (PL) 1 oraz MSZJ (PL) 2 nałożonych na zlecenia dotyczące badania JZP i art. 132 UoBR)</i> <i>3. wykonać procedury wewnętrzne przewidziane przez przyjęty przez FA SKZJ i wymaganych w przypadku modyfikacji sprawozdania z badania dla JZP dotyczący potwierdzenie prawidłowości wniosków, dalszego sposobu postępowania i treści zmodyfikowanego sprawozdania z badania, sprawozdania dodatkowego dla KA, np. konsultacje z komórką/działem ekspertów rachunkowości lub rewizji, komórką/działem zarządzania ryzykiem, zarządem FA, itp. (KSB220.35 w nawiązaniu do wymogów MSZJ (PL) 1 dotyczących konsultacji i art. 132 UoBR)</i> <i>4. przekazać Zarządowi i Komitetowi Audytu informacje o intencji wydania zmodyfikowanej opinii/wstępne zaznaczenie ich z możliwą treścią modyfikacji (KSB700.18, KSB705.30, KSB260.16(d) i A23-25)</i> <i>5. bezzwłocznie poinformować KNF oraz PANA o możliwości wydania zmodyfikowanej opinii (UoBR art. 138 oraz art. 12 ust. 1 akapit pierwszy lit. c rozporządzenia nr 537/2014)</i> <i>6. rozważyć włączenia do oświadczenia Zarządu specyficznych kwestii związanych z treścią modyfikacji w celu potwierdzenia faktów lub stwierdzeń dotyczących stanowiska Zarządu, które mogą być zawarte w treści modyfikacji (KSB580.13).</i> <i>7. zapoznać się z innymi częściami raportu rocznego emitenta, rozważyć wpływ zniekształcenia sprawozdania finansowego na zniekształcenia tych części, oraz na obowiązki biegłego rewidenta dotyczące dodatkowych kwestii, o których biegły wypowiada się w sprawozdaniu z badania spółki publicznej (KSB720.23, UoBR art. 83).</i> <i>8. uwzględnić kwestie modyfikacji opinii w raporcie dla Komitetu Audytu (Rozporządzenie UE 537/2014 art. 11 ust 2 (p))</i> <i>9. ostatecznie sformułować zmodyfikowaną opinię w treści Sprawozdania z Badania, i przekazać ostateczną wersję do wiadomości Zarządu i KA/RN (KSB705.30) oraz zapoznać się z Stanowiskiem Zarządu i Opinią RN, których zamieszczenie w raporcie rocznym jest wymagane przez Rozporządzenie o raportach bieżących i okresowych a które odnoszą się do modyfikacji opinii w sprawozdaniu wydanym przez biegłego rewidenta (art. 70 ust 1 pkt 13)</i> <i>10. podpisać i wydać sprawozdanie z badania ze zmodyfikowaną opinią oraz raport dla KA uwzględniającego kwestie modyfikacji opinii.</i>

Dyspozycja 3.

Proszę, uwzględniając pkt 4 założeń, uzupełnić tabelę nr 4 zawierającą już część maila do aplikanta Kamila, o wymienione tam części opisujące:

- regulacje prawne i zawodowe dotyczące Kluczowej sprawy badania;
- zawartość Kluczowej sprawy badania wraz z **2 przykładami** sformułowań odnoszącymi się do kwestii kredytów i obligacji o których mowa w tabelach nr 1, 2,;
- czego należy unikać w treści Kluczowej sprawy badania (podając **2 przykłady**).

Tabela nr 4

Treść maila dająca praktyczne wskazówki dotyczące tworzenia Kluczowej sprawy badania w temacie „Ryzyka związane z klasyfikacją i wyceną zobowiązań z tytułu zadłużenia”
<i>Drogi Kamilu, Dziękuję za Twoją ofertę zajęcia się przygotowaniem wersji roboczej Kluczowej sprawy badania. Przekazuje poniżej kilka informacji, które pomogą Ci wykonać to zadanie.</i> Regulacje prawne i zawodowe dotyczące Kluczowej sprawy badania – wpisz <i>Rozporządzenie UE 537/2014 w art. 10 ust 2 c),</i> <i>KSB 701 w całości poświęcony tematyce tworzenia kluczowych spraw badania.</i> Zawartość Kluczowej sprawy badania wraz z przykładami sformułowań odnoszącym się do kwestii kredytów i obligacji <i>Tworząc kluczową sprawę badania pamiętaj, że musi ona być zamieszczona w oddzielnej sekcji sprawozdania z badania nazwanej „Kluczowe sprawy badania” oraz odpowiednio oznaczona i oddzielona od innych kluczowych spraw badania poprzez nadanie odpowiedniego podtytułu, np. „Ryzyka związane z nieprawidłową klasyfikacją i wyceną zobowiązań z tytułu zadłużenia”</i> Wpisz 2 przykładowe sformułowania tego co powinna zawierać <i>odniesienie do odpowiednich części sprawozdania finansowego, np. „informacje na temat zobowiązań z tytułu zadłużenia znajdują się w Notach X i Y a odnośne zasady rachunkowości są zawarte w Nocie Z” (KSB701.13)</i> <i>odniesienie do tego, dlaczego dana kwestia została uznana za kluczową sprawę badania (KSB701.13(a)). Osiąga się to poprzez opis czynników, które biegły wziął pod uwagę przy decyzji (KSB701.A42-45), co w praktyce przekłada się na:</i> <i>wskazanie wielkości pozycji finansowej (np. wartość zobowiązań z tytułu zadłużenia wyniosła na datę bilansową X mln PLN),</i> <i>zwięzłe wskazanie dodatkowych powiązanych faktów (np. z kredytami długoterminowymi wiążą się zobowiązania umowne dotyczące utrzymania wskaźników finansowych, które Spółka naruszyła o czym mowa w Nocie Z Informacji dodatkowej),</i> <i>wskazanie zidentyfikowanych ryzyk na sprawozdanie finansowe (np. niedotrzymanie warunków umownych skutkuje natychmiastową wymagalnością co ma wpływ na klasyfikację zobowiązania w bilansie a także może wpływać na ocenę dotyczącą kontynuacji działalności), oraz</i> <i>zawarcie podsumowania (np. biorąc pod uwagę wielkość zadłużenia oraz powyższe ryzyka uznaliśmy kwestię klasyfikacji i wyceny zobowiązań kredytowych oraz powiązane ujawnienia za kluczową sprawę badania).</i> <i>informację na temat tego jak do tej sprawy odniesiono się podczas badania (KSB701.13(b)). Osiąga się to poprzez zawarcie (i) opisu podejścia do danego specyficznego ryzyka, (ii) krótkiego opisu wykonanych procedur, (iii) wskazanie wyniku procedur, (iv) obserwacji w odniesieniu do sprawy; lub kombinacji tych elementów (KSB701.A46). W kontekście ryzyka klasyfikacji i wyceny zobowiązań kredytowych sugerowałbym na skupieniu się na zwięzłym opisanie procedur, które wykonałeś w związku z badaniem tego obszaru. Przykładowe stwierdzenia dotyczące procedur mogą brzmieć:</i> <i>Zapoznaliśmy się z dokumentacją dotyczącą kredytów, aby uzyskać zrozumienie wymogów nakładanych na Spółkę przez kredytodawcę.</i> <i>Dokonailiśmy przeliczenia wielkości wskaźników, które należy raportować kredytodawcy i uzgodniliśmy wynik z wyliczeniami Spółki, a w przypadku rozbieżności wyjaśniliśmy ich powody.</i> <i>Zapoznaliśmy się z korespondencją pomiędzy Spółką a bankiem dotyczącą naruszenia warunków umownych co opisano w Nocie Z informacji dodatkowej i oceniliśmy konsekwencję na klasyfikację odnośnego kredytu oraz innych zobowiązań dłużnych.</i> <i>Oceniliśmy adekwatność ujawnień zawartych w Nocie Z dotyczącej naruszenia warunków umownych.</i>

Czego należy unikać w treści Kluczowej sprawy badania (wraz z przykładami)

Kluczowe Sprawy Badania nie są substytutem dla wyrażenia zmodyfikowanej opinii, jeżeli wystąpiłaby konieczność wyrażenia takowej.

Dodatkowo, pisząc Kluczową sprawę badania unikaj umieszczania w nich standardowych ogólnych stwierdzeń nie dostosowanych do sytuacji jednostki (np. informacja o zadłużeniu jest ważna dla czytelnika) czy też powtarzania obszernej informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym (np. szczegóły dotyczące planowanego wykupu obligacji).

Podaj 2 przykłady treści, których należy unikać w tej sekcji

- *Słownictwa żargonowego lub wysoce specjalistycznego w zakresie rewizji finansowej – np. raczej nie używałbym terminu „kowenanty” ale lepiej „ustalenia umowne” czy „zobowiązania umowne” (KSB701.A34)*
- *Tzw. „informacji źródłowych”, tj. informacji dotyczących klienta, których nie ma w sprawozdaniu finansowym lub innych publicznie dostępnych dokumentach - np. podawanie szczegółów dotyczących wymaganych wielkości wskaźników finansowych, jeśli nie jest to dostępna informacja (KSB701.A34-36)*
- *Ujawniania informacji których ujawnienie jest zabronione przez przepisy prawa lub regulacje, np. danych osobowych (KSB701.A36)*
- *Tzw. mini-opinii” w kwestii pozycji sprawozdania finansowego, której dotyczy kwestia – np. stwierdzeń typu: „na podstawie procedur stwierdziliśmy że zobowiązania z tytułu kredytów i obligacji są prawidłowo wycenione i sklasyfikowane” (KSB701.A47,A51)*
- *Stwierdzeń sugerujących, że dana kwestia nie została zaadresowana np. „za wyjątkiem braku niektórych szczegółowych ujawnień nie stwierdziliśmy żadnych nieprawidłowości” (KSB701.A47)*

Zadanie sytuacyjne 3**Założenia**

1. Firma audytorska (dalej FA) świadczy usługi badania sprawozdań finansowych kilku jednostek za rok 2024 zgodnie z umowami zawartymi we wrześniu 2024 r.
2. Klientami FA w zakresie badania sprawozdań finansowych są wyłącznie jednostki nie zaliczane do jednostek zainteresowania publicznego.
3. Sprawozdania finansowe badanych jednostek sporządzane są zgodnie z ustawą o rachunkowości.
4. FA dysponuje kilkusobowymi zespołami audytowymi w skład których wchodzi biegli rewidenci, aplikanci i asystenci.
5. W połowie grudnia 2024 r. w ramach podsumowania badań wstępnych sprawozdań finansowych za rok 2024 spotkały się zespoły audytowe by przedyskutować efekty czynności wykonanych w ramach badań wstępnych, omówić zidentyfikowane istotne kwestie i wątpliwości oraz doprecyzować plany kontynuacji realizacji badań w roku 2025. Dyskusja koncentrowała się na trzech problemach. Dwa pierwsze dotyczyły rozwiązań z jakimi zetknięto się podczas badania wstępnego w dwóch różnych jednostkach. Uczestnicy spotkania wyrażali różne opinie zajmując odmienne stanowiska. Problem trzeci zgłosił jeden z uczestników spotkania jako zagadnienie hipotetyczne wymagające rozstrzygnięcia.
6. Poniżej (w części przeznaczonej na *Rozwiązanie*) zamieszczono opis diskutowanych problemów wraz ze stanowiskiem członków zespołów audytowych (w odniesieniu do problemu 1 i 2).
7. Twoim zadaniem jest rozstrzygnięcie spornych kwestii będących przedmiotem dyskusji zespołów audytowych (problem 1 i 2) oraz zajęcie stanowiska w sprawie wątpliwości zidentyfikowanych w problemie 3. Dla realizacji tak postawionego zadania proszę wykonać dyspozycje podane po opisie każdego problemu.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE

Problem 1

Opis

1. Badana spółka akcyjna A (dalej spółka) nie jest jednostką małą w rozumieniu ustawy o rachunkowości.
2. Spółka sprzedaje własne produkty i usługi oraz materiały przy czym sprzedaż tych ostatnich stanowi 10 % całości przychodów netto ze sprzedaży.
3. W roku 2024 spółka podjęła decyzję o zmianie prezentacji Rachunku Zysków i Strat (dalej RZiS) z wariantu porównawczego na kalkulacyjny.
4. Na potrzeby badania spółka przedłożyła projekt sprawozdania finansowego za rok 2024 przedstawiając w RZiS sporządzonym w wersji kalkulacyjnej dane za rok 2024 i 2023 w poniższym układzie (dane w tys. zł.):

	2024	2023
A. Przychody netto ze sprzedaży, w tym:	127 021	-
od jednostek powiązanych	15 789	-
A.I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	105 887	-
A.II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	21 134	-
B. Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:	99 357	-
jednostkom powiązanym	10 164	-
B.I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	80 232	-
B.II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	19 125	-
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)	27 664	

W wyniku dyskusji nad tym dokumentem wystąpiły rozbieżne stanowiska dwóch asystentów (Adama i Bartosza) dotyczące formalnej poprawności przedłożonego układu sprawozdania RZiS. I tak:

- Adam stwierdził, że układ RZiS jest właściwy a pominięcie danych dotyczących roku 2023 zasadne bo jest konsekwencją stosowania w roku 2023 RZiS w wersji porównawczej (i w takiej wersji sprawozdanie finansowe za rok 2023 zostało zatwierdzone),
- Bartosz zgodził się z Adamem co do pominięcia danych za rok 2023, ale zauważył, że układ danych zawartych w kolumnie „2024” jest błędny. Nie podał jednak rodzaju uchybień.

Dyspozycje:

1. Proszę ocenić, czy stanowisko asystentów akceptujące pominięcie w RZiS danych roku 2023, jest poprawne. Odpowiedź proszę uzasadnić powołując się na odpowiednie regulacje prawne.
2. Proszę ocenić stanowisko Bartosza odnośnie układu danych zawartych w kolumnie „2024”. A jeśli zaznaczono TAK, proszę wskazać uchybienia. Odpowiedź proszę uzasadnić powołując się na odpowiednie regulacje prawne.
3. Proszę wskazać miejsce (gdzie) i treść informacji, które spółka powinna przedstawić w związku ze zmianą prezentacji RZiS.

Dyspozycja 1

Proszę ocenić, czy stanowisko asystentów akceptujące pominięcie w RZiS danych roku 2023, jest poprawne. Odpowiedź proszę uzasadnić powołując się na odpowiednie regulacje prawne.

Stanowisko asystentów jest poprawne

(Odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

TAK / NIE

Uzasadnienie:

- Pominięcie danych dotyczących roku 2023 ze względu na zmianę wariantu sporządzeni RZiS nie jest poprawne.
- UoR w art. 47 ust. 4 pkt 1 (załącznik nr 1 do UoR) nie przewiduje dwu wersji sporządzenia RZiS dla poszczególnych lat.
- Art. 47 ust. 1 obliguje do podania danych za bieżący i poprzedni rok obrotowy.

Regulacje prawne

UoR, art. 47 ust 1 i art. 47 ust 4 pkt 1

Dyspozycja 2

Proszę ocenić stanowisko Bartosza odnośnie układu danych zawartych w kolumnie „2024”. A jeśli zaznaczono TAK, proszę wskazać uchybienia. Odpowiedź proszę uzasadnić powołując się na odpowiednie regulacje prawne.

Stanowisko Bartosza jest poprawne

(Odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

TAK / NIE

Jeśli zaznaczono TAK proszę wskazać uchybienia

- Dane dotyczące **tak roku 2024 jak i 2023** nie powinny zawierać informacji o sprzedaży materiałów, ze względu na zmianę UoR, która weszła w życie 31 grudnia 2024 i dotyczy sprawozdania sporządzanego za rok 2024.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1863.

Regulacje prawne

Art. 3 ust 1 pkt 32b oraz załącznik nr 1 do UoR, Dz.U. 2024 poz. 1863

Dyspozycja 3

Proszę wskazać miejsce (gdzie) i treść informacji, które spółka powinna przedstawić w związku ze zmianą prezentacji RZiS.

- Pkt 7 wprowadzenia do sprawozdania finansowego (załącznik nr 1 do UoR) - Informacja o zmianie wariantu sporządzenia RZiS powinna być ujęta w punkcie 7 wprowadzenia do sprawozdania finansowego za rok 2024.
- Pkt 2.2 dodatkowych informacji i objaśnień (załącznik nr 1 do UoR) - wymagana jest informacja o kosztach wytworzenia produktów na własne potrzeby oraz o poszczególnych pozycjach kosztów rodzajowych.

Problem 2**Opis**

1. Badana jednostka B Spółka z o.o. (dalej Spółka) trudniąca się handlem detalicznym, w latach 2022-2023 ze względu na stan zatrudnienia i osiągane przychody netto ze sprzedaży towarów miała podstawy do zastosowania uproszczeń dopuszczonych ustawą o rachunkowości w zakresie ustalania odroczonego podatku dochodowego (dalej OPD) ale z tego prawa nie skorzystała i w konsekwencji tworzyła rezerwę na OPD. W Spółce nie występowały tytuły uzasadniające ustalenie aktywów z tytułu OPD. Rezerwa na OPD na początek roku 2024 wynosiła 5 mln zł. i jest to, dla Spółki kwota istotna.
2. W badanym roku 2024 miało miejsce dalsze zmniejszenie stanu majątku Spółki, średnioroczny stan zatrudnienia (w przeliczeniu na pełne etaty) zmniejszył się do 40 osób, a przychody netto ze sprzedaży towarów pozostały na poziomie roku 2023.
3. W tej sytuacji Zarząd Spółki postanowił, że w roku 2024 Spółka odstąpi od ustalania aktywów i rezerw na ODP.
4. Rezerwa na OPD wg stanu na początek roku 2024 została rozwiązana w ciężar wyniku finansowego roku 2024. Rozwiązana rezerwa będzie mieć istotny wpływ na wynik roku 2024.
5. Badana spółka nie korzysta z możliwości sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z załącznikiem nr 5 do UoR (UoR - art. 46 ust. 5 i art. 47 ust. 4) ze względu na brak akceptacji wspólników (UoR - art. 49c ust. 1).
6. W trakcie dyskusji zespołu audytowego
 - a) asystentka Anna zakwestionowała prawo Spółki do rezygnacji z ustalania aktywów i rezerwy na OPD;
 - b) asystentka Ewa akceptując podejście Zarządu co do możliwości odstąpienia od ustalania aktywów i rezerwy na OPD zakwestionowała sposób ujęcia rozwiązania rezerwy na OPD;
 - c) aplikant Jan zapytał, czy rozwiązanie rezerwy nie wymaga dodatkowego ujawnienia.

Dyspozycje

Proszę w oparciu o powyższe założenia:

1. ocenić stanowisko asystentki Anny twierdzącej, że Spółka nie ma prawa do rezygnacji z ustalania aktywów i rezerwy na OPD. Odpowiedź proszę uzasadnić podając odpowiednie regulacje prawne;
2. ocenić stanowisko asystentki Ewy kwestionującej sposób ujęcia rozwiązania rezerwy na OPD podając właściwe regulacje prawne. Jeśli zaznaczono odpowiedź TAK proszę podać właściwe ujęcie rozwiązywanej rezerwy na OPD i wskazać ewentualne skutki braku zgody Zarządu na zmianę podejścia w sprawie o której mowa w pkt 4 założeń;
3. odpowiedzieć na pytanie aplikanta Jana: Czy rozwiązanie rezerwy wymaga odrębnego ujawnienia w sprawozdaniu finansowym za rok 2024? Jeśli zaznaczono TAK wskazać miejsce ujawnienia informacji.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE**Dyspozycja 1**

Proszę ocenić stanowisko asystentki Anny twierdzącej, że Spółka nie ma prawa do rezygnacji z ustalania aktywów i rezerwy na OPD. Odpowiedź proszę uzasadnić podając odpowiednie regulacje prawne.

Stanowisko asystentki Anny jest poprawne (Odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

TAK ☒ NIE

Uzasadnienie

- Formalnie jednostka zgodnie z art. 37 ust. 10 UoR mogła taką decyzję podjąć, chociaż nie korzysta z możliwości sporządzenia sprawozdania zgodnie z załącznikiem nr 5 do UoR.
- Powstaje jednak pytanie czy w sytuacji gdy kwota rozwiązanego odpisu wynosi 5 mln i nie wiadomo jaki byłby odpis za rok 2024, nie są naruszone przyzwolenia na zastosowanie uproszczeń (art. 4 ust. 4 i 4a UoR).

Regulacje prawne

Art. 37 ust 10 UoR

Dyspozycja 2

Proszę ocenić stanowisko asystentki Ewy kwestionującej sposób ujęcia rozwiązania rezerwy na OPD podając właściwe regulacje prawne. Jeśli zaznaczono odpowiedź TAK proszę podać właściwe ujęcie rozwiązywanej rezerwy na OPD i wskazać ewentualne skutki braku zgody Zarządu na zmianę podejścia w sprawie o której mowa w pkt 4 założeń.

Stanowisko asystentki Ewy jest poprawne (Odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

☒ TAK NIE

Jeśli zaznaczono TAK proszę podać właściwy sposób ujęcia rozwiązywanej rezerwy na OPD

- Rozwiązanie rezerwy, powinno być odniesione na wynik lat ubiegłych (art. 36 ust. 8 UoR).
- Rezerwa jest pozycja istotną co przy braku zgody Zarządu na zmianę podejścia może mieć wpływ na rodzaj opinii o sprawozdaniu finansowym za rok 2024.

Regulacje prawne

Art. 37 ust 8 UoR

Dyspozycja 3

Proszę odpowiedzieć na pytanie aplikanta Jana: Czy rozwiązanie rezerwy na OPD wymaga odrębnego ujawnienia w sprawozdaniu finansowym za rok 2024?

Rozwiązanie rezerwy na OPD wymaga odrębnego ujawnienia w sprawozdaniu finansowym roku 2024

☒ TAK NIE (Odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

Jeśli zaznaczono TAK proszę wskazać miejsce ujawnienia informacji

Wymagane jest ujęcie informacji dotyczących odstąpienia od tworzenia odpisów na OPD i sposobu rozwiązania rezerwy na OPD w:

- pkt 7 wprowadzenia do sprawozdania finansowego (załącznik nr 1 do UoR),
- pkt. 6.3 i 6.4 dodatkowych informacji i objaśnień (załącznik nr 1 do UoR).

Problem 3**Opis**

1. Hipotetyczna firma audytorska (HFA) świadczy usługi badania sprawozdań finansowych za rok 2024 w oparciu o umowy o ustawowe badania sprawozdań finansowych zawarte:
 - a. w roku 2023 (badano rok 2023) i są kontynuowane jako drugi rok umowy i
 - b. w roku 2024 i są to nowe umowy dwuletnie (na rok 2024 i 2025) z nowymi klientami.
2. HFA posiada ograniczone zasoby kadrowe i w realizacji świadczonych usług badania sprawozdań finansowych szczególnie dużych jednostek korzysta ze wsparcia zaprzyjaźnionych firm audytorskich jako podwykonawców.
3. Zgodnie z zawartymi umowami podwykonawcy pełnią rolę kluczowych biegłych rewidentów w badaniach sprawozdań finansowych dużych spółek akcyjnych (nie jzp).
4. Podwykonawcami są firmy audytorskie działające w formie jednoosobowej działalności gospodarczej (UoBR art. 46 pkt 1).
5. Podwykonawcy są wpisani na listę firm audytorskich zgodnie z art. 57 UoBR.
6. Badania wstępne zostały rozpoczęte w roku 2025, badania zasadnicze będą realizowane w roku 2025.

Dyspozycje

W oparciu o podane założenia i istniejące regulacje prawne i zawodowe proszę wskazać:

1. ryzyka dotyczące realizacji umów zawartych przez HFA a dotyczących badania sprawozdań finansowych za rok 2024 W odpowiedzi proszę podać właściwe regulacje prawne;
2. działania, jakie może podjąć HFA dla eliminacji ryzyka ujawnionego w odpowiedzi na dyspozycję 1. W odpowiedzi proszę podać właściwe regulacje prawne;
3. czy, niewykonalność działań o których mowa w odpowiedzi na dyspozycję 2 jest wystarczającą podstawą rozwiązania zawartych umów? Odpowiedź uzasadnić podając właściwe regulacje prawne.

ROZWIĄZANIE WZORCOWE**Dyspozycja 1**

W oparciu o podane założenia i istniejące regulacje prawne i zawodowe proszę wskazać ryzyka dotyczące realizacji umów zawartych przez HFA a dotyczących badania sprawozdań finansowych za rok 2024. W odpowiedzi proszę podać właściwe regulacje prawne.

Ryzyko dotyczy:**podwykonawstwa**

- Przedmiotem umowy dotyczącej podwykonawstwa, zgodnie z dodanym ust. 2a art. 48 UoBR „nie mogą być kluczowymi biegłymi rewidentami” (weszła w życie 31.12.2024 i dotyczy także wcześniejszych umów), czyli nawet realizowanych w roku 2025.
- Konsekwencją niezastosowania się do nowych regulacji może być postępowanie dyscyplinarne i administracyjne prowadzone przez PANA w stosunku do FA naruszających obowiązujące przepisy prawa.

Regulacje prawne

- Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1863.

Dyspozycja 2

W oparciu o podane założenia i istniejące regulacje prawne i zawodowe proszę wskazać działania, jakie może podjąć HFA dla eliminacji ryzyka ujawnionego w odpowiedzi na dyspozycję 1. W odpowiedzi proszę podać właściwe regulacje prawne;

Działania eliminujące ryzyko o którym mowa w odpowiedzi na dyspozycję 1 to:

- Koniecznym jest zmiana zespołu audytowego, w szczególności zaangażowanie nowych kluczowych biegłych rewidentów.
- Nowi kluczowi biegli rewidenci muszą wykonywać zawód w HFA zgodnie z art. 3 ust. 3 i 4 UoBR (nie na zasadzie podwykonawstwa), w szczególności poprzez zatrudnienie w FA.
- Nowi kluczowi biegli rewidenci powinni mieć doświadczenie i kwalifikacje niezbędne do realizacji zadań kluczowego biegłego rewidenta (art. 66 UoBR) oraz spełniać wymagania dotyczące niezależności (art. 69 UoBR).

Regulacje prawne

UoBR, art. 3 ust 3 i 4, art. 66 i art. 69.

Dyspozycja 3

W oparciu o podane założenia i istniejące regulacje prawne i zawodowe proszę wskazać czy, niewykonalność działań o których mowa w odpowiedzi na dyspozycję 2 jest wystarczającą podstawą rozwiązania zawartych umów ? Odpowiedź uzasadnij podając właściwe regulacje prawne.

Niewykonalność działań o których mowa w odpowiedzi na dyspozycję 2 jest wystarczającą podstawą rozwiązania zawartych umów

TAK ☒

(Odpowiedź zaznacz przez obwiedzenie)

Uzasadnienie

- Wyeliminowanie możliwości funkcjonowania kluczowego biegłego rewidenta jako podwykonawcy nie jest podstawą rozwiązania umowy o badanie (art. 66 ust. 7 i 8 UoR).
- **Ostatecznością może być** – gdy obie strony się na to zgodzą – wykorzystanie zapisu art. 66 ust. 7 pkt 1 „wystąpienie zdarzeń uniemożliwiających spełnienie wymogów określonych przepisami prawa dotyczącymi przeprowadzenia badania, zasadami etyki zawodowej, niezależności lub krajowymi standardami wykonywania zawodu” uzasadniając, że prawo nie powinno działać wstecz – w takim przypadku obie strony zawiadamiają PANA zgodnie z art. 66 ust. 9 UoR a dotychczasowy zleceniodawca musi poszukiwać do badania innych FA. Konsekwencją mogą być także rozliczenia finansowe.

Regulacje prawne

UoR, art. 66 ust 7 (w szczególności pkt 1) i 8.