



CENTRUM EDUKACJI KIBR

*Przez wiedzę do sukcesu*

547

# Niefinansowe aktywa trwałe

Badanie

Zbiór zadań

Monika Wołczyńska



3	<b>Badanie rzeczowych składników majątku trwałego</b>
4	Zadanie 1
5	Zadanie 2
6	Zadanie 3
7	Zadanie 4
9	<b>Badanie wartości niematerialnych</b>
10	Zadanie 1
12	Zadanie 2
13	<b>Badanie długoterminowych inwestycji niefinansowych</b>
14	Zadanie 1
16	Zadanie 2
19	<b>Badanie aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży</b>
20	Zadanie 1
21	<b>Badanie nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych</b>
22	Zadanie 1





# BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

## BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

### ZADANIE 1

W 2012 r. Spółka KLM zakupiła grunt za 800.000 zł i rozpoczęła budowę nowej hali fabrycznej. Spółka zaciągnęła kredyt w wysokości 2.000.000 zł w walucie obcej (EUR). Termin spłaty kredytu wynosi 10 lat, a oprocentowanie wynosi 3,5%.

W połowie 2015 r. Spółka zakończyła budowę hali. Spółka sporządza sprawozdania zgodnie z ustawą o rachunkowości.

#### Polecenie

Zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

#### Przykładowe rozwiązanie

##### Procedury oceny ryzyka:

- Zapytania do osób odpowiedzialnych za zadanie budowy hali produkcyjnej o terminy zakończenia i oddanie do użytkowania hali produkcyjnej,
- Zapytania do kierownika produkcji o aktualne wykorzystanie hali produkcyjnej dla celów operacyjnych jednostki,
- Inspekcja kosztorysu i zestawienia poniesionych kosztów budowy hali produkcyjnej pod kątem ich prawidłowej kwalifikacji jako koszty budowy środka trwałego,
- Inspekcja protokołów odbioru,
- Inspekcja zasad rachunkowości spółki dotyczących aktywowania nakładów inwestycyjnych, w tym kosztów finansowych, i porównanie z kosztami budowy,
- Wizytacja hali produkcyjnej w celu stwierdzenia, czy jest wykorzystywana zgodnie z jej przeznaczeniem,
- Przegląd analityczny zmian środków trwałych według pozycji bilansowych oraz kosztów amortyzacji w ciągu roku,
- Inspekcja protokołów lub planów jednostki odnośnie do wydziałów (oddziałów) produkcyjnych,
- Jeżeli występują przesłanki wskazujące na brak lub niedostateczne wykorzystanie hali produkcyjnej, to zapytania do kierownictwa o testy utraty wartości,
- Zapytania o ewentualne ograniczenia w dysponowaniu środkami trwałymi (np. zabezpieczenia kredytu poprzez wpis na hipotekę nieruchomości).

##### Dalsze procedury badania:

- Uzgodnienie wybranych pozycji z zestawienia kosztów budowy hali produkcyjnej do dokumentów źródłowych (faktur, rozliczeń kosztów wynagrodzeń itp.),
- Potwierdzenie celu wykorzystania kredytu na budowę hali produkcyjnej do umowy kredytowej,
- Porównanie zestawienia aktywowanych kosztów finansowych z harmonogramem kredytu na budowę hali i uzgodnienie, czy odsetki zostały ujęte jako zwiększenie, a różnice kursowe jako zwiększenie lub zmniejszenie nakładów na budowę środka trwałego,
- Sprawdzenie dokumentu przyjęcia hali produkcyjnej i uzgodnienie wartości do zestawienia aktywowanych kosztów budowy,
- Sprawdzenie, czy data przyjęcia hali produkcyjnej do użytkowania nastąpiła po dacie protokołu odbioru i czy nie odbiega znacząco od tej daty,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej, okresu rozpoczęcia amortyzacji i kontrolne przeliczenie amortyzacji,
- Weryfikacja testów na utratę wartości (jeżeli były) i ustalenia wartości odzyskiwalnej tych środków trwałych,
- Sprawdzenie, czy jednostka właściwie wykazała informacje dotyczące środków trwałych, środków trwałych w budowie, kredytów oraz ich zabezpieczeń w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

# BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

## ZADANIE 2

W styczniu 2011 r. Spółka JBC kupiła 5 samochodów i określiła okres ich użytkowania na 4 lata. W lipcu 2015 r. Spółka sprzedała 2 samochody i zawarła umowy czteroletniego leasingu operacyjnego na 3 kolejne samochody. Po zakończeniu leasingu Spółka ma możliwość wykupu samochodów za 1% ich wartości.

Spółka przewiduje, że stare samochody będą jeszcze używane przez co najmniej 20 miesięcy od dnia bilansowego. Spółka sporządza sprawozdania zgodnie z ustawą o rachunkowości.

### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

### Przykładowe rozwiązanie

#### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Podatność składników środków trwałych na błędy (np. w zakresie wyceny i oszacowania stawek amortyzacyjnych) oraz na oszustwa (manipulacja wysokością stawek, nadzór),
- Testy systemu (modułu) księgowego przetwarzającego transakcje dotyczące amortyzacji i kosztów finansowania środków trwałych,
- Możliwość wykorzystania dowodów (umów leasingowych, testów amortyzacji i przyjęcia środków trwałych) z poprzednich lat,
- Alokacja członków zespołu z doświadczeniem w aspektach księgowych i podatkowych leasingu do badania tego obszaru,
- Zaplanowanie testów przyjęć i amortyzacji środków trwałych w trakcie badania wstępnego wraz z aktualizacją tych testów w badaniu końcowym.

#### Procedury oceny ryzyka:

- Zapytania do kierownictwa o zasady określania stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych (samochodów),
- Zapytania kierowane do osób zajmujących się flotą w jednostce o przeciętne terminy użytkowania samochodów oraz o daty sprzedaży / wycofania z użytkowania sprzedanych samochodów,
- Inspekcja umów leasingu nowych samochodów pod kątem ich kwalifikacji jako leasing operacyjny,
- Przegląd analityczny kosztów amortyzacji w ciągu roku pod kątem odchyleń większych niż ... %
- Inspekcja dokumentów sprzedaży i sprawdzenie prawidłowości zatwierdzenia tych transakcji przez osoby wyznaczone (zgodnie z matrycą zatwierdzeń lub regulaminem).

#### Dalsze procedury badania:

- Uzgodnienie ujętych w ewidencji przychodów ze sprzedaży środków trwałych do faktur oraz sprawdzenie, czy ich wartość brutto oraz umorzenie tych środków zostały usunięte z rejestru oraz wyksięgowane z ewidencji księgowej i ujęte w rachunku zysków i strat<sup>1</sup>,
- Sprawdzenie, czy jednostka zakończyła amortyzację samochodów z chwilą zrównania ich umorzenia z wartością początkową,
- Przegląd pozostałych środków transportu oraz innych środków trwałych z rejestru, które zostały w pełni umorzone. Na podstawie rozmów z kierownictwem oraz z osobami odpowiedzialnymi za pieczę nad nimi, a także danych historycznych, weryfikacja ich przybliżonego dalszego okresu użytkowania,
- Uzgodnienie amortyzacji z ewidencji środków trwałych do kosztów w rachunku zysków i strat,
- Obliczenie wartości środków trwałych oraz zobowiązań z tytułu leasingu i innych korekt dla środków trwałych używanych na podstawie umów leasingu operacyjnego<sup>2</sup>,
- Uzgodnienie różnic między wartością podatkową i księgową środków trwałych i uzgodnienie ich do kalkulacji podatku dochodowego,
- Sprawdzenie, czy jednostka właściwie ujawniła informacje dotyczące środków trwałych, środków trwałych w leasingu w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

<sup>1</sup> Ponieważ te samochody zostały w pełni umorzone w styczniu 2015 r., ich wartość netto (wartość brutto – umorzenie) wyniesie 0 zł.

<sup>2</sup> W przypadku spółki podlegającej obowiązkowi badania i niekorzystającej z uproszczeń dla jednostek mikro i dla jednostek małych samochody użytkowane na podstawie tych umów powinny być ujęte w bilansie jednostki jako środki trwałe (art. 3 ust. 4 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

## BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

### ZADANIE 3

Spółka TRK sporządza sprawozdania finansowe według MSR i stosuje model wyceny oparty na wartości przeszacowanej w stosunku do budynków.

Na dzień 31 grudnia 2013 r. budynek A miał wartość początkową w kwocie 900.000 zł i wartość netto w kwocie 860.000 zł. Spółka dokonała odpisów aktualizujących, obniżając jego wartość do kwoty 800.000 zł.

W latach 2014 i 2015 jednostka dokonała odpisu amortyzacyjnego budynku A w kwocie 40.000 zł rocznie.

Na dzień 31 grudnia 2015 r. jednostka dokonała przeszacowania wartości budynku A do kwoty 900.000 zł.

#### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

#### Przykładowe rozwiązanie

##### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Podatność składników środków trwałych na błędy (np. w zakresie wyceny) oraz na oszustwa (manipulacje wartością),
- Możliwość wykorzystania dowodów (aktów nabycia, operatów szacunkowych, testów amortyzacji) z poprzednich lat,
- Alokacja członków zespołu z doświadczeniem w aspektach księgowych i podatkowych wyceny nieruchomości do badania tego obszaru,
- Zaplanowanie testów wyceny w trakcie badania wstępnego wraz z aktualizacją tych testów w badaniu końcowym,
- Konsultacje z rzeczoznawcą majątkowym w celu weryfikacji wyników najnowszej wyceny budynku.

##### Procedury oceny ryzyka:

- Przegląd zasad rachunkowości jednostki,
- Zapytania kierowane do osób odpowiedzialnych za zarządzanie nieruchomościami o wykorzystanie budynku A oraz zasady (częstotliwość, podstawę) jego wyceny,
- Wizytacja budynku A w celu oceny jego aktualnego przeznaczenia i stanu,
- Inspekcja dokumentów wyceny (operatów szacunkowych),
- Przegląd analityczny kosztów amortyzacji w ciągu roku.

##### Dalsze procedury badania:

- Uzgodnienie ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (księgą inwentarzową, rejestrem środków trwałych oraz planem amortyzacji) dla budynku A – uzgodnienie zmian wartości,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej dla budynku A, okresu rozpoczęcia amortyzacji i kontrolne przeliczenie amortyzacji,
- Uzgodnienie wyceny budynku A do wartości z operatu szacunkowego,
- Weryfikacja założeń oraz wyników wyceny wartości godziwej z operatu szacunkowego,
- Sprawdzenie poprawności odwrócenia uprzednio ujętego odpisu aktualizującego oraz wprowadzenia przeszacowania na koniec 2015 r. i jego wpływu na wynik finansowy netto (pozostałe całkowite dochody).



# BADANIE RZECZOWYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

## ZADANIE 4

Spółka ABC w bilansie na 30 września 2015 r. ujęła w ewidencji środków trwałych:

- 3 samochody osobowe zakupione za kwotę 145.000 zł i umorzone w 90%,
- 10 komputerów osobistych zakupionych za łączną kwotę 70.000 zł 2 lata temu,
- Grunt o wartości 1.100.000 zł i budynek o wartości 1.000.000 zł, wniesione aportem w dniu 1 października 2010 r.

### Dodatkowe informacje:

Spółka użytkowała na podstawie umowy leasingu operacyjnego 2 maszyny produkcyjne o łącznej wartości 400.000 zł, które nie zostały ujęte w ewidencji środków trwałych. Umowa leasingu przewiduje możliwość wykupu maszyn po zakończeniu okresu umowy, tj. za 2 lata.

Spółka nie dokonywała odpisów amortyzacyjnych od wartości gruntów i budynku.

Suma bilansowa na 30 września wyniosła 7.000.000 zł.

Rok obrotowy Spółki kończy się 31 grudnia 2015 r. i będzie pierwszym rokiem badanym. Spółka planuje przeprowadzenie inwentaryzacji środków trwałych w okresie od 27 do 30 grudnia 2015 r.

### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

### Przykładowe rozwiązanie

#### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Potrzeba wyznaczenia istotności cząstkowej w stosunku do obszaru rzeczowych aktywów trwałych,
- Obserwacja spisu z natury środków trwałych,
- Przegląd systemów informatycznych przetwarzających transakcje dotyczące środków trwałych (z uwagi na zauważalne nieścisłości),
- Podatność składników środków trwałych na błędy (np. w zakresie wyceny i oszacowania stawek amortyzacyjnych) oraz na oszustwa (manipulacja wysokością stawek),
- Alokacja członków zespołu z doświadczeniem w aspektach księgowych i podatkowych środków trwałych,
- Zaplanowanie testów zwiększeń, zmniejszeń i amortyzacji środków trwałych w trakcie badania wstępnego wraz z aktualizacją tych testów w badaniu końcowym.

#### Procedury oceny ryzyka:

- Zapytania do kierownictwa i osób odpowiedzialnych za rachunkowość jednostki o zasady i częstotliwość szacowania okresów użytkowania środków trwałych i określanie stawek amortyzacyjnych,
- Inspekcja zasad rachunkowości w zakresie środków trwałych,
- Przegląd analityczny zmian wartości środków trwałych, umorzenia oraz amortyzacji,
- Przegląd stosowanych stawek amortyzacyjnych według grup środków trwałych,
- Obserwacja spisu z natury środków trwałych,
- Inspekcja umów leasingowych oraz aktów nabycia środków trwałych.

#### Dalsze procedury badania:

- Przegląd pozostałych środków transportu oraz innych środków trwałych z rejestru, które zostały w pełni umorzone lub są bliskie pełnemu umorzeniu. Na podstawie rozmów z kierownictwem oraz z osobami odpowiedzialnymi za pieczę nad nimi, a także danych historycznych, weryfikacja ich przybliżonego dalszego okresu użytkowania,
- Uzgodnienie amortyzacji z ewidencji środków trwałych do kosztów w rachunku zysków i strat,

- Obliczenie wartości środków trwałych oraz zobowiązań z tytułu leasingu i innych korekt dla środków trwałych używanych na podstawie umów leasingu operacyjnego<sup>3</sup>,
- Przeliczenie poprawnej wartości amortyzacji dla budynku, maszyn produkcyjnych i innych wybranych środków trwałych,
- Uzgodnienie różnic między wartością podatkową i księgową środków trwałych i uzgodnienie ich do kalkulacji podatku dochodowego,
- Sprawdzenie, czy jednostka właściwie ujawniła informacje dotyczące środków trwałych, środków trwałych w leasingu w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

<sup>3</sup> W przypadku spółki podlegającej obowiązkowi badania i niekorzystającej z uproszczeń dla jednostek mikro i dla jednostek małych samochody użytkowane na podstawie tych umów powinny być ujęte w bilansie jednostki korzystającej jako środki trwałe (art. 3 ust. 4 pkt 2 ustawy o rachunkowości).



# **BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH**

## BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

### ZADANIE 1

Spółka PRS w swoim bilansie na 31 października 2015 r. wykazała:

- Wartość firmy w kwocie 2.500.000 zł,
- Znak towarowy o wartości 3.000.000 zł,
- Licencje na nabyte programy komputerowe o wartości 150.000 zł,
- Własne wytworzone programy komputerowe o wartości 500.000 zł.

Spółka amortyzuje wszystkie wyżej wymienione składniki stawką 50%.

Suma bilansowa Spółki na 31 października 2015 r. wynosiła 20.000.000 zł.

Spółka sporządza swoje sprawozdania według MSR.

#### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

#### Przykładowe rozwiązanie

##### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Wpływ zmian działalności i zmian technologicznych jednostki na użyteczność i wycenę znaku towarowego<sup>4</sup> oraz innych wartości niematerialnych,
- Ustalenie pochodzenia wartości firmy oraz znaku towarowego i podstaw ich wyceny,
- Ustalenie, czy w trakcie badanego roku miało miejsce przejęcie przez jednostkę innej jednostki i przegląd rozliczenia tej transakcji<sup>5</sup>,
- Ustalenie, czy jednostka przeprowadziła testy na utratę wartości przez wartość firmy i inne wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania,
- Ustalenie, czy jednostka zasadnie aktywowała koszty oprogramowania wytworzonego we własnym zakresie<sup>6</sup>,
- Przydzielenie członków zespołu posiadających wystarczającą wiedzę o połączeniach podmiotów gospodarczych do analizy rozliczenia transakcji przejęcia i przepisach podatkowych do identyfikacji różnic między wartością bilansową i podatkową wartości niematerialnych,
- Rozłożenie testów wartości niematerialnych bliżej końca badanego okresu, z uwagi na zwiększone ryzyko nieprawidłowego ujęcia.

##### Procedury oceny ryzyka:

- Przegląd zasad rachunkowości jednostki pod kątem przyjętych zasad klasyfikacji i wyceny wartości niematerialnych,
- Zapytania do kierownictwa i osób odpowiedzialnych za rozliczanie transakcji przejęć innych podmiotów,
- Inspekcja dokumentów księgowych, technicznych i prawnych (dokumentów nabycia udziałów w jednostce, dokumentów nabycia znaku towarowego) dotyczących istotnych wartości niematerialnych,
- Zapytania dotyczące zasady okresów ekonomicznej użyteczności nabytych praw majątkowych i innych wartości niematerialnych w jednostce,
- Przegląd analityczny znaczących zmian wartości niematerialnych oraz stawek amortyzacyjnych w ciągu badanego roku.

##### Dalsze procedury badania:

- Przegląd ewidencji analitycznej wartości niematerialnych pod kątem pozycji, które nie spełniają kryteriów uznania za wartości niematerialne zgodnie z MSR 38,
- Uzgodnienie wartości początkowej wartości niematerialnych do dokumentów nabycia,

<sup>4</sup> MSR 38 wyraźnie wyklucza możliwość uznania wartości firmy wytworzonej we własnym zakresie przez jednostkę za wartość niematerialną. Znak towarowy wytworzony we własnym zakresie również nie może być uznany za wartość niematerialną.

<sup>5</sup> Wartość nabyta w drodze połączenia jednostek gospodarczych ujmowana jest w bilansie, zgodnie z postanowieniami MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”, według wartości godziwej, która odzwierciedla rynkowe oczekiwania dotyczące prawdopodobieństwa, z jakim nabywca osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne z danego składnika.

<sup>6</sup> Koszty oprogramowania wytworzonego we własnym zakresie można aktywować, jeżeli spełnia ono wszystkie kryteria aktywowania dotyczące prac rozwojowych zgodnie z MSR 38.

- Sprawdzenie, czy przyjęte stawki amortyzacyjne odzwierciedlają przyjęte okresy użyteczności przez jednostkę i kontrolne przeliczenie amortyzacji,
- Sprawdzenie, czy jednostka oznaczyła w ewidencji wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania i czy nie dokonywała od nich odpisów amortyzacyjnych,
- Sprawdzenie, czy jednostka przeprowadziła testy na utratę wartości dla wartości firmy i innych wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania,
- Sprawdzenie kalkulacji wartości odzyskiwalnej (wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży i wartości użytkowej) dla wartości firmy i innych wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania,
- Przegląd zestawienia nakładów na koszty wytworzenia oprogramowania komputerowego w celu sprawdzenia, czy jednostka właściwie wyodrębniła etap prac badawczych od prac rozwojowych i czy aktywowała wyłącznie nakłady dopuszczalne przez MSR 38<sup>7</sup>,
- Sprawdzenie zdolności jednostki do użytkowania i osiągniętych korzyści ekonomicznych z oprogramowania wytworzonego we własnym zakresie pod kątem spełnienia kryteriów uznawania zakończonych prac rozwojowych za wartość niematerialną.

<sup>7</sup> Przykładowo, do nakładów na wytworzenie wartości niematerialnej nie można zaliczyć: kosztów sprzedaży i administracji (chyba że można je bezpośrednio przypisać do składnika wartości niematerialnej), początkowych strat operacyjnych, poniesionych zanim składnik osiągnie planowaną użyteczność ekonomiczną, szkoleń personelu do obsługi składnika.

## BADANIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

### ZADANIE 2

Spółka WSX poniosła następujące nakłady na wytworzenie receptury nowego leku:

- 700.000 zł do dnia, kiedy testy nowego leku zakończyły się pomyślnie (marzec 2014),
- Kolejne 100.000 zł do dnia dopuszczenia leku na rynek polski (wrzesień 2014),
- Kolejne 300.000 zł do dnia rozpoczęcia produkcji leku (luty 2015),
- Kolejne 70.000 zł na kampanię reklamową oraz 20.000 zł na szkolenia przedstawicieli medycznych w okresie od marca do maja 2015 r.

#### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

#### Przykładowe rozwiązanie

##### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Przegląd i wykonanie testów systemów informatycznych przetwarzających transakcje dotyczące kosztów prac badawczych i rozwojowych,
- Przydzielenie członków zespołu posiadających wiedzę o branży farmaceutycznej i doświadczenie w zakresie badania kosztów prac badawczych i prac rozwojowych w celu weryfikacji ich prawidłowego ujęcia,
- Wpływ trendów rynkowych, sytuacji jednostki i decyzji administracyjnych na możliwość uzyskania korzyści ekonomicznych ze sprzedaży nowych leków,
- Możliwość korzystania z dowodów i wyników badania osiągniętych w latach poprzednich.

##### Procedury oceny ryzyka:

- Przegląd zasad rachunkowości pod kątem zasad identyfikacji prac badawczych i prac rozwojowych oraz ich rozgraniczenia,
- Przegląd zasad rachunkowości pod kątem rozgraniczenia kosztów produkcji nowych leków od kosztów sprzedaży i ogólnozakładowych,
- Zapytania do kierownictwa i osób odpowiedzialnych o kontrole wdrożone na etapie rozliczania kosztów związanych z nakładami na prace rozwojowe, produkcję oraz kosztów okresu związanych z nowym lekiem,
- Analiza planów sprzedaży nowego leku i ich realizacji w nowym roku pod kątem potwierdzenia spodziewanych korzyści ekonomicznych.

##### Dalsze procedury badania:

- Sprawdzenie poprawności ustalenia wartości początkowej kosztów zakończonych prac rozwojowych, daty rozpoczęcia amortyzacji i poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej,
- Kontrolne przeliczenie amortyzacji w badanym okresie i uzgodnienie odpisów do kosztów wytworzenia leków w księgach rachunkowych i do rachunku zysków i strat,
- Przegląd zapisów księgowych dotyczących wydatków związanych z nowym lekiem pod kątem ich ujęcia jako koszty produkcji nowego lekarstwa i ich rozgraniczenia od wydatków ujmowanych jako koszty okresu,
- Sprawdzenie, w jaki sposób jednostka zakwalifikowała te pozycje dla celów podatkowych,
- Ustalenie, czy jednostka ujmuje wytworzone leki jako zapasy zgodnie z zasadami wyceny,
- Sprawdzenie przychodów ze sprzedaży nowego leku do dokumentów źródłowych.



## BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

# BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

## ZADANIE 1

Spółka CTM na 1 stycznia 2015 r. ujmowała w swoim bilansie 3 nieruchomości inwestycyjne – budynek A, budynek B i budynek C. W 2015 roku dokonała następujących operacji:

- Po wygaśnięciu kontraktu i opuszczeniu niektórych pomieszczeń przez najemcę, zaadaptowała 20% pomieszczeń biurowych w budynku A na własne potrzeby operacyjne,
- Oddała w leasing operacyjny budynek B spółce WKM,
- Ukończyła budowę i dostosowanie budynku C z przeznaczeniem na inwestycje (wynajem pomieszczeń).

Spółka wycenia nieruchomości inwestycyjne według cen rynkowych lub inaczej określonych wartości godziwych zgodnie z ustawą o rachunkowości.

### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

### Przykładowe rozwiązanie

#### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Potrzeba wyznaczenia istotności szczegółowej w stosunku do nieruchomości inwestycyjnych,
- Podatność wyceny nieruchomości inwestycyjnych na błędy oraz na manipulacje,
- Wpływ trendów rynkowych na poziom i wahania wyceny nieruchomości,
- Możliwość wykorzystania dowodów (aktów nabycia, operatów szacunkowych) z poprzednich lat,
- Przydzielenie członków zespołu z doświadczeniem w aspektach księgowych i podatkowych wyceny nieruchomości do badania tego obszaru,
- Zaplanowanie testów klasyfikacji i wyceny nieruchomości w trakcie badania wstępnego wraz z aktualizacją tych testów w badaniu końcowym,
- Konsultacje z rzeczoznawcą majątkowym w celu weryfikacji wyników wycen nieruchomości.

#### Procedury oceny ryzyka:

- Przegląd zasad rachunkowości stosowanych w jednostce pod kątem zasad ujmowania (pierwotnego i po zmianie przeznaczenia) środków trwałych i nieruchomości inwestycyjnych oraz ich wyceny i jej zmian,
- Zapytania do kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za nadzór nad inwestycjami o terminy zakończenia budowy budynku C i jego przeznaczenia oraz przebudowy budynku,
- Zapytania do kierownictwa o zasady (częstotliwość, podstawę) jego wyceny,
- Inspekcja operatów szacunkowych dotyczących nieruchomości,
- Inspekcja umowy o leasing budynku B i umów o najem pomieszczeń w budynku A,
- Wizytacja budynków w celu ustalenia ich faktycznego wykorzystania,
- Inspekcja protokołu odbioru pomieszczeń w budynku A i nowego budynku C,
- Inspekcja zasad rachunkowości spółki dotyczących aktywowania nakładów inwestycyjnych, w tym kosztów finansowych, i porównanie z kosztami budowy,
- Wizytacja hali produkcyjnej w celu stwierdzenia, czy jest wykorzystywana zgodnie z jej przeznaczeniem,
- Przegląd analityczny zmian środków trwałych i nieruchomości inwestycyjnych według pozycji bilansowych oraz kosztów amortyzacji w ciągu roku.

#### Dalsze procedury badania:

- Uzgodnienie ewidencji analitycznej i syntetycznej środków trwałych oraz nieruchomości inwestycyjnych,
- Przegląd rejestru środków trwałych pod kątem gruntów oraz budynków i sprawdzenie, czy zostały one poprawnie zakwalifikowane,
- Przegląd zestawienia nieruchomości i porównanie ich do protokołów i informacji uzyskanych w trakcie badania wstępnego o ich przeznaczeniu na cele operacyjne lub inwestycyjne,
- Uzgodnienie wartości do operatów szacunkowych i sprawdzenie ich aktualności (daty) oraz założeń wyceny,



- Uzgodnienie aktualizacji wyceny nieruchomości inwestycyjnych w badanym roku do odpowiednich pozycji rachunku zysków i strat,
- Uzgodnienie poprawności wyceny nieruchomości inwestycyjnej na moment zmiany jej kwalifikacji na środek trwały,
- Sprawdzenie poprawności ustalenia stawki amortyzacyjnej, okresu rozpoczęcia amortyzacji i kontrolne przeliczenie amortyzacji dla nieruchomości przekwalifikowanej na środek trwały,
- Przegląd ewidencji środka trwałego w budowie pod kątem prawidłowości ujmowania nakładów i ich rozliczania aż do dnia oddania do użytkowania,
- Sprawdzenie, czy ujęcie wydatków na przebudowę / adaptację pomieszczeń zostało zrobione poprawnie<sup>8</sup>,
- Uzgodnienie różnic między wartością podatkową a bilansową nieruchomości inwestycyjnych i środków trwałych do kalkulacji podatku dochodowego jednostki.

<sup>8</sup> Zapytania i analiza powinny pokazać, czy ostatecznie będzie to remont pomieszczeń (ujęcie w kosztach okresu), czy też zakres prac wskazuje na ulepszenie poprzez nadanie mu nowych cech użytkowych (wtedy należy to ująć w środkach trwałych).

## BADANIE DŁUGOTERMINOWYCH INWESTYCJI NIEFINANSOWYCH

### ZADANIE 2

Spółka FGH w swoim bilansie na 31 grudnia 2015 r. wykazała:

- 2 znaki towarowe o łącznej wartości 280.000 zł,
- Patenty do 4 wynalazków technologicznych o łącznej wartości 150.000 zł,
- Sztabki lokacyjne ze złota próby 999,9 o wartości 50.000 zł,
- Licencję na program finansowo-księgowy o wartości 60.000 zł,
- Lokaty pieniężne w kwocie 200.000 zł.

#### Dalsze informacje z grudnia 2015 r.:

- Spółka zaplanowała inwentaryzację rzeczowych składników majątku w drodze spisu z natury na dzień 30 grudnia 2015 r. i w drodze weryfikacji sald bankowych i rozrachunków z kontrahentami na dzień 31 grudnia 2015 r. Wartość pozostałych składników planuje ustalić metodą weryfikacji ksiąg,
- Spółka ustaliła, że 2 patenty o łącznej wartości 60.000 zł będzie wykorzystywać do działalności operacyjnej, a 1 patent o wartości 50.000 zł planuje odsprzedać w ciągu najbliższego roku po dacie bilansowej,
- Spółka postanowiła zatrzymać ostatni patent z myślą o sprzedaży za około 3-5 lat, ponieważ w wyniku deregulacji rynku spodziewa się zwiększenia jego aktualnej wartości o ponad 100%. Jego obecna cena rynkowa na podstawie wyceny rzeczoznawcy – rzeczownika patentowego – wynosi 80.000 zł,
- Spółka ocenia bieżącą wartość sztabek na 65.000 zł,
- Spółka przyjmuje model wyceny inwestycji w wartości godziwej.

### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

### Przykładowe rozwiązanie

#### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Podatność długoterminowych inwestycji finansowych na błędy (np. spowodowane brakiem porządku w ewidencji i spójności w stosowaniu zasad rachunkowości) oraz na oszustwa (manipulacje wyceną),
- Uczestnictwo członków zespołu audytowego w spisie z natury,
- Analiza dostępnych źródeł rynkowych w celu weryfikacji wyceny złota,
- Konsultacje z rzeczoznawcą majątkowym (rzecznikiem patentowym) w celu analizy wyceny wartości godziwej patentów,
- Zaplanowanie procedur badania wyceny inwestycji w okresie badania końcowego z uwagi na zmienność cen rynkowych,
- Rozpoznanie działalności jednostki w celu uzyskania wiedzy o możliwości wykorzystania patentów dla jej działalności operacyjnej,
- Przydzielenie członków zespołu posiadających odpowiednią wiedzę i doświadczenie do badania pozycji inwestycji długoterminowych.

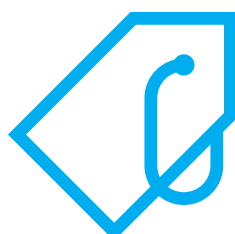
#### Procedury oceny ryzyka:

- Przegląd zasad rachunkowości stosowanych w jednostce pod kątem zasad ujmowania i wyceny niefinansowych inwestycji długoterminowych,
- Obserwacja spisu z natury rzeczowych składników inwestycji,
- Inspekcja dokumentacji dotyczącej patentów i innych pozycji zakwalifikowanych jako inwestycje w wartości niematerialne i ustalenie, czy jednostka posiada do nich tytuł prawny,
- Przegląd wyników i rozliczenia inwentaryzacji metodą spisu z natury i weryfikacji ksiąg rachunkowych,
- Przegląd analityczny składników inwestycji długoterminowych pod kątem istotnych zmian,
- Zapytania do kierownictwa i do osób odpowiedzialnych za planowanie produkcji o wykorzystanie patentów,
- Sprawdzenie, czy jednostka powierza nadzór nad inwestycjami osobom posiadającym odpowiednie kwalifikacje w tym zakresie,
- Zapytania do kierownictwa jednostki odnośnie do poziomu zabezpieczeń miejsc przechowywania oraz ubezpieczenia inwestycji,
- Inspekcja dokumentów dotyczących powierzenia pieczy nad rzeczowymi składnikami inwestycji instytucjom lub osobom.

**Dalsze procedury badania:**

- Uzgodnienie ewidencji analitycznej i syntetycznej inwestycji w wartości niematerialne oraz innych inwestycji,
- Uzgodnienie wyników inwentaryzacji rocznej do ewidencji księgowej,
- Sprawdzenie, czy jednostka odpowiednio zakwalifikowała znaki towarowe jako wartości niematerialne,
- Sprawdzenie, czy jednostka odpowiednio zakwalifikowała patenty jako wartości niematerialne, inwestycje w wartości niematerialne i zapasy, w zależności od ich planowanego przeznaczenia,
- Sprawdzenie, czy jednostka po przekwalifikowaniu patentów na inwestycje w wartości niematerialne i jako zapasy zaprzestała naliczania ich stawek amortyzacyjnych,
- Sprawdzenie przychodów i rozchodów istotnych składników inwestycji w wartości niematerialne i innych inwestycji,
- Sprawdzenie, czy jednostka nie sprzedała istotnych inwestycji ze stratą po dniu bilansowym,
- Uzgodnienie aktualizacji wyceny inwestycji w wartości niematerialne do odpowiednich pozycji rachunku zysków i strat,
- Uzgodnienie aktualizacji wyceny innych inwestycji długoterminowych do odpowiednich pozycji rachunku zysków i strat lub kapitałów własnych (pozostałych całkowitych dochodów).





# BADANIE AKTYWÓW TRWAŁYCH PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

# BADANIE AKTYWÓW TRWAŁYCH PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

## ZADANIE 1

Spółka ERD podjęła decyzję o zamknięciu wydziału produkcyjnego III w grudniu 2014 r. Wartość urządzeń oraz programów sterujących tymi urządzeniami w tym wydziale wyniosła odpowiednio: 750.000 zł oraz 110.000 zł.

W lutym 2015 r. Spółka ogłosiła przetarg na sprzedaż urządzeń i programów sterujących. W wyniku przetargu Spółka sprzedała środki trwałe o wartości 520.000 zł oraz programy o wartości 70.000 zł.

W czerwcu 2015 r. Spółka zdecydowała o usunięciu urządzenia o wartości 60.000 zł z listy wystawionej na sprzedaż.

Na dzień 31 grudnia 2015 r. w bilansie Spółki znajdowały się jeszcze niesprzedane 2 urządzenia o wartości 70.000 zł oraz programy o wartości 40.000 zł. Spółka sporządza sprawozdania finansowe zgodnie z MSR.

### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

### Przykładowe rozwiązanie

#### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Analiza kryteriów ujmowania aktywów przeznaczonych do sprzedaży i grup do zbycia w jednostce,
- Przegląd planów kierownictwa i dokumentacji (protokołów) dotyczącej zaniechania działalności, zamknięcia wydziałów produkcyjnych oraz przeznaczenia przypisanych składników majątku,
- Możliwość wykorzystania dowodów z badania w latach poprzednich dotyczących zamknięcia,
- Podatność aktywów trwałych na błędy spowodowane brakiem porządku w ewidencji i brakiem spójności w stosowaniu zasad rachunkowości,
- Rozważenie obserwacji aktywów trwałych zakwalifikowanych jako przeznaczone do zbycia w jednostce i niesprzedane do dnia badania (jeżeli jednostka nie przeprowadza spisu z natury środków trwałych) lub udziału członków zespołu audytowego w spisie z natury.

#### Procedury oceny ryzyka:

- Przegląd zasad rachunkowości pod kątem ujęcia aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży i grup do zbycia oraz ponownej reklasyfikacji tych pozycji po zmianie decyzji przez kierownictwo,
- Zapytania do kierownictwa i osób odpowiedzialnych za bezpośredni nadzór nad wydziałem produkcyjnym przeznaczonym do zamknięcia w kwestii aktualnego stanu oraz przeznaczenia pozostałych aktywów,
- Inspekcja protokołów organów jednostki dotyczących statusu zamknięcia wydziału produkcyjnego III,
- Inspekcja dokumentów z przetargu i dowodów zbycia środków trwałych,
- Obserwacja aktywów trwałych zakwalifikowanych jako przeznaczone do zbycia w jednostce i niesprzedane do dnia badania (jeżeli jednostka nie przeprowadza spisu z natury środków trwałych),
- Obserwacja spisu z natury środków trwałych i weryfikacja wyników inwentaryzacji innych pozycji majątku drogą weryfikacji ksiąg.

#### Dalsze procedury badania:

- Sprawdzenie rejestru środków trwałych i wartości niematerialnych, czy jednostka zaprzestała naliczania odpisów amortyzacyjnych w prawidłowym okresie od aktywów trwałych zakwalifikowanych jako przeznaczone do zbycia,
- Sprawdzenie poprawnego ujęcia w ewidencji środków trwałych oraz wyceny i skutków w księgach rachunkowych zmiany w planie sprzedaży dotyczących urządzenia wycofanego z aktywów trwałych przeznaczonych do zbycia<sup>9</sup>,
- Sprawdzenie, czy pozostałe aktywa ujęte jako przeznaczone do zbycia nadal spełniają kryteria kwalifikacyjne,
- Uzgodnienie sprzedanych pozycji aktywów trwałych przeznaczonych do zbycia do dokumentów sprzedaży,
- Przegląd wyników spisu z natury lub obserwacji aktualnego wykorzystania środków trwałych przeznaczonych do zbycia,
- Sprawdzenie, czy jednostka poprawnie ujmuje w sprawozdaniach finansowych aktywa przeznaczone do zbycia i te wycofane w ciągu roku,
- Jeżeli jednostka kontynuuje amortyzację podatkową aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży, ustalenie różnic między odpisami księgowymi a podatkowymi do kalkulacji podatku dochodowego jednostki.

<sup>9</sup> Te aktywa powinny być wycenione w kwocie niższej z 2 wartości: a) księgowej wartości z dnia poprzedzającego klasyfikację składnika aktywów jako przeznaczonego do sprzedaży, skorygowanej o kwotę odpisów amortyzacyjnych, które byłyby naliczane, gdyby składnik nie został przekwalifikowany do zbycia, oraz b) wartości możliwej do uzyskania w dniu, w którym podjęto decyzję o jego wycofaniu ze sprzedaży.



# **BADANIE NAKŁADÓW NA POSZUKIWANIE I OCENĘ ZASOBÓW MINERALNYCH**

# BADANIE NAKŁADÓW NA POSZUKIWANIE I OCENĘ ZASOBÓW MINERALNYCH

## ZADANIE 1

Spółka KRK planowała rozpocząć poszukiwania złóż rudy rzadkiego metalu, którego wydobywaniem się zajmuje, obok terenu aktualnych prac wydobywczych. W okresie od stycznia do kwietnia 2014 r. Spółka zleciła i zakupiła na raporty geologiczne, raport wstępny, ponowne interpretacje wcześniej wykonanych badań geologicznych oraz analizy prawne i środowiskowe dokumentów. W maju 2014 r. Spółka wystąpiła z wnioskiem o przyznanie koncesji na poszukiwanie złóż, dołączając projekt prac geologicznych. W sierpniu 2014 r. Spółka uzyskała koncesję na rozpoznanie złoża rudy rzadkiego metalu na wskazanym obszarze na okres 9 miesięcy. W okresie od września 2014 r. do kwietnia 2015 r. Spółka poniosła nakłady na:

- Terenowe badania geochemiczne,
- Wykonywanie otworów wiertniczych, szybków, rowów poszukiwawczych,
- Pobranie prób do analiz chemicznych, mineralogicznych i geotechnicznych,
- Wykonanie dokumentacji geologiczno-inżynierskiej i hydrologicznej,
- Inne prace związane z oceną technicznej wykonalności i ekonomicznej zasadności wydobywania złóż.

Większość z powyższych prac Spółka wykonała własnymi siłami.

Do 15 czerwca 2015 r. Spółka ukończyła pracę nad przygotowaniem projektu zagospodarowania złoża i techniczno-ekonomicznego studium wykonalności i wystąpiła do organu koncesyjnego z wnioskiem o koncesję na wydobywanie.

### Polecenie

Przygotuj listę zagadnień do ogólnej strategii, zaplanuj procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania za rok zakończony 31 grudnia 2015 r.

### Przykładowe rozwiązanie

#### Zagadnienia ogólnej strategii badania:

- Przegląd i analiza kryteriów kwalifikacji nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych oraz doboru metody ich ujęcia,
- Weryfikacja dokumentacji dotyczącej nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych pod kątem ich zasadności,
- Uzyskanie koncesji na rozpoznanie złóż oraz techniczno-ekonomicznego studium wykonalności,
- Konsultacje z ekspertami z zakresu górnictwa w kwestii oceny techniczno-ekonomicznego studium wykonalności,
- Przydzielenie członków zespołu z odpowiednią wiedzą i doświadczeniem w branży wydobywczej kopalni nieodnawialnych.

#### Procedury oceny ryzyka:

- Zapytania do kierownictwa o nakłady ponoszone w okresie badania rozpoznania złóż od momentu uzyskania koncesji na rozpoznanie złóż,
- Zapytania do księgowych o kwalifikację oraz sposoby ewidencji i wyodrębnienia nakładów na poszukiwanie i ocenę złóż,
- Przegląd zasad rachunkowości pod kątem zasad ujmowania aktywów związanych z poszukiwaniem i oceną złóż oraz ich wyodrębnienia od innych nakładów (np. ponoszonych na terenach złóż eksploatowanych oraz ponoszonych na prace rozwojowe przed uzyskaniem koncesji na rozpoznanie złóż),
- Inspekcja koncesji na rozpoznanie złóż pod kątem jej warunków<sup>10</sup>,
- Inspekcja dokumentacji technicznej i ekonomicznej (techniczno-ekonomicznego studium wykonalności) dotyczącej oceny zasobów,
- Procedury analityczne dotyczące zmian nakładów w ciągu badanego roku i w okresie, którego dotyczy koncesja na rozpoznanie złóż.

#### Dalsze procedury badania:

- Przegląd zestawienia nakładów na określone zadania zidentyfikowane jako etap rozpoznania i oceny złóż oraz ich uzgodnienie do dokumentów zakupu i dokumentów rozliczeń kosztów,
- Uzgodnienie narzutów kosztów pośrednich (np. amortyzacji, kosztów pracowników), które zostały wliczone jako nakłady,
- Sprawdzenie, czy jednostka dokonała właściwej kwalifikacji aktywów powstałych w wyniku poszukiwania i oceny złóż<sup>11</sup>,

<sup>10</sup> Podstawowe warunki to termin ważności, powierzchnia obszaru oraz zakres, rodzaj i harmonogram prowadzonych prac geologicznych.

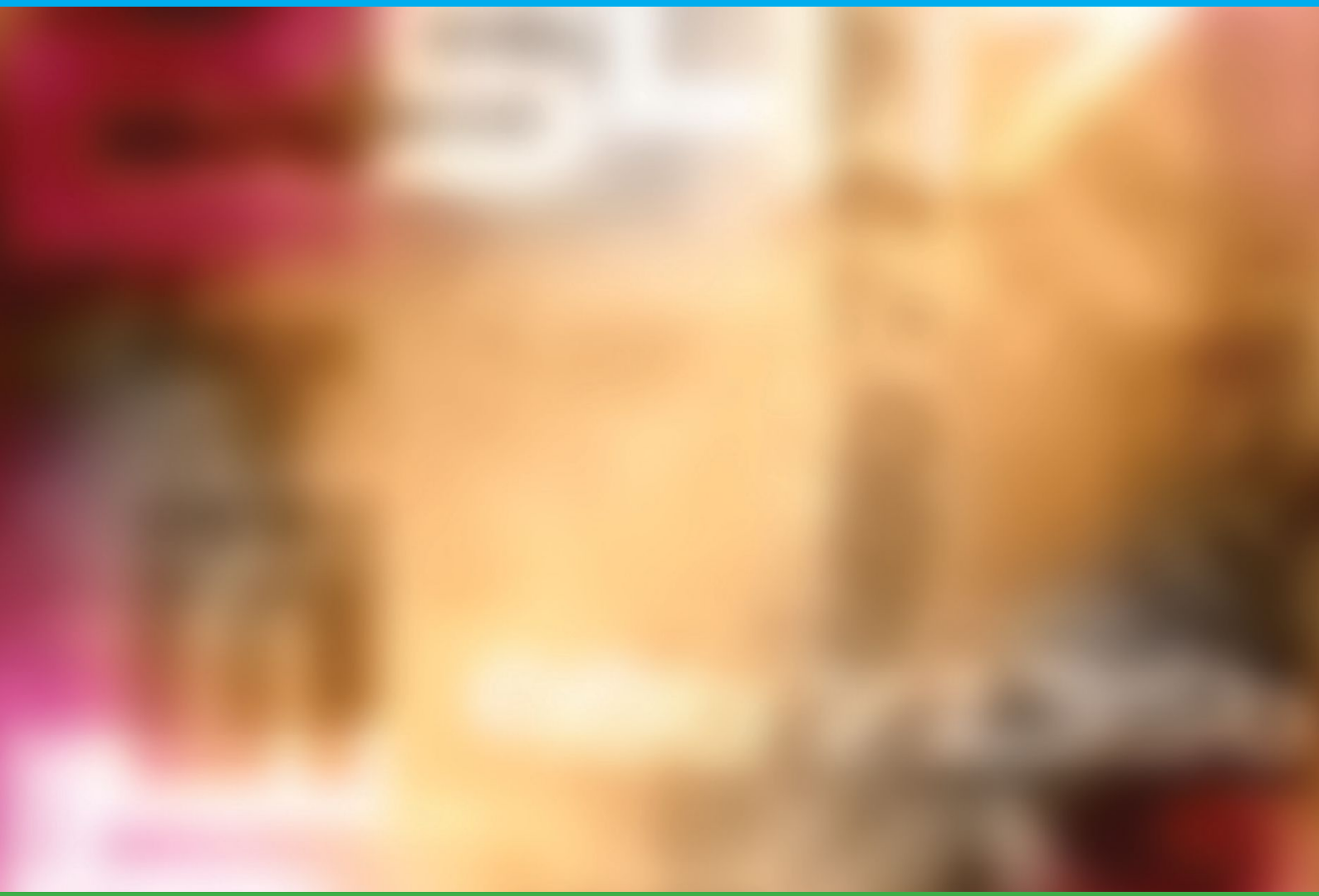
<sup>11</sup> Nakłady są kwalifikowane jako środki trwałe lub wartości niematerialne, w zależności od ich charakteru.



- Sprawdzenie, czy po zakończeniu etapu rozpoznania i oceny złóż (zgodnie z warunkami koncesji) jednostka nie ujmowała dalszych kosztów jako te nakłady,
- Sprawdzenie, czy jednostka przeprowadziła test na utratę wartości nakładów po zakończeniu etapu poszukiwania i oceny złóż,
- Sprawdzenie kalkulacji wartości odzyskiwalnej (wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży i wartości użytkowej) dla środków trwałych poddanych testom na utratę wartości,
- Ustalenie, czy ewentualne odpisy z tytułu utraty wartości nakładów zostały ujęte w okresie po zakończeniu etapu rozpoznania złóż.

notatki





Centrum Edukacji Krajowej Izby Biegłych Rewidentów  
al. Jana Pawła II 80  
00-175 Warszawa  
e-mail: [ce@kibr.org.pl](mailto:ce@kibr.org.pl)  
tel. 22 637 31 04  
fax 22 637 30 84

© Wszelkie prawa zastrzeżone CEK / KIBR

[ce.kibr.org.pl](http://ce.kibr.org.pl)