

## PYTANIE NUMER 1

### *Opis sytuacji*

W firmie audytorskiej A&B kontroler jakości realizacji zlecenia oceniał zastosowane procedury wiarygodności na podstawie przyjętych założeń dotyczących badania wiarygodności przeprowadzonego przez kluczowego biegłego rewidenta wraz z zespołem audytowym. Dokonując wspomnianej oceny Kontroler zakwestionował:

1. przyjęcie jako w pełni wiarygodnych potwierdzeń sald środków pieniężnych na rachunkach bankowych i sald należności uzyskanych przez badaną jednostkę. Podstawą takiej krytycznej oceny było oparcie się wyłącznie na potwierdzeniach własnych badanej jednostki,
2. uznanie, przez zespół audytowy realizujący kontrolowane zlecenie, że nie ma potrzeby potwierdzenia stanu zadłużenia z tytułu kredytów, ponieważ UoR wymaga wyłącznie potwierdzeń sald aktywów,
3. uznanie, że żadne inne potwierdzenia zewnętrzne nie są potrzebne.

### *Pytanie*

Czy-krytyczna ocena przyjętych założeń dotyczących badania wiarygodności przedłożona przez kontrolera jakości zlecenia jest uzasadniona? Jeśli popierasz opinie kontrolera rozwiń uzasadnienie oceny zlecenia w świetle wymogów KSB.

### *Sugerowana odpowiedź*

- Tak, krytyczna ocena kontrolera jakości zlecenia jest zasadna.
- W pierwszej kolejności zgodnie z **KSB 505 Potwierdzenia zewnętrzne**. § 2 wskazuje, że na wiarygodność dowodów badania wpływa ich źródło oraz rodzaj i indywidualne okoliczności w jakich zostały uzyskane, w szczególności, że dowody badania są bardziej wiarygodne, gdy są uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki oraz dowody badania uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio.
- Procedury wiarygodności powinny odnosić się do wszystkich istotnych sald (nie tylko aktywów) i ujawnień.
- **KSB 330 Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka** w § 18 stanowi, że niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, a § 19 stanowi, że biegły rewident ocenia, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury zewnętrznego potwierdzenia.
- § A48 KSB 330 zawierający objaśnienia do §19 stanowi w szczególności, że procedury zewnętrznych potwierdzeń mają znaczenie dla badania stwierdzeń związanych z saldami kont i ich częściami składowymi, ich zakres może obejmować warunki zawartych umów, kontraktów lub transakcji jednostki ze stronami trzecimi, potwierdzenia istnienia lub braku „aneksów do umów” – jest to szczególnie istotne w zakresie kredytów czy zobowiązań.

## PYTANIE NUMER 2

### **Opis sytuacji**

Jesteś biegłym rewidentem zatrudnionym w firmie audytorskiej. Do Twojego zespołu dołączył tegoroczny absolwent studiów na wydziale nauk politycznych. W trakcie prowadzonej narady w ramach zespołu poruszyliście temat zawodowego osądu. Nowy członek zespołu zgłosił, że nie jest mu znane to zagadnienie i poprosił o jego przybliżenie.

### **Dyspozycja**

Wyjaśnij, na czym polega zawodowy osąd i wskaż rodzaje decyzji przy podejmowaniu których zawodowy osąd będzie szczególnie istotny. Omów to zagadnienie posługując się własnym doświadczeniem zawodowym.

### **Sugerowana odpowiedź**

1. Zawodowy osąd – zastosowanie stosownych szkoleń, wiedzy i doświadczenia w zakresie rewizji finansowej, rachunkowości i standardów etyki do podejmowania decyzji dotyczących kierunku działań, które są odpowiednie w okolicznościach zlecenia badania.
2. Zawodowy osąd będzie szczególnie istotny przy podejmowaniu w szczególności następujących decyzji:
  - określenia istotności,
  - oceny ryzyka badania,
  - określenia charakteru, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur badania,
  - oceny czy uzyskano wystarczające, odpowiednie dowody badania,
  - oceny osądów kierownictwa przy zastosowaniu odpowiednich ramowych założeń sprawozdawczości finansowej mających zastosowanie do jednostki,
  - wyciągania wniosków na podstawie uzyskanych dowodów, np. oceny racjonalności danych szacunkowych przyjętych przez kierownictwo.

### **Regulacje prawne przydatne do oceny odpowiedzi**

KSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, par. 13 k) i A25

### PYTANIE NUMER 3

#### **Opis sytuacji**

Jesteś kluczowym biegłym rewidentem przeprowadzającym badanie sprawozdania finansowego banku GOLD SA za 20X1 r. Jest to pierwsze badanie tego podmiotu przez Twoją firmę audytorską. Biegły rewident badający sprawozdanie finansowe za 20X0 r. wydał opinię z zastrzeżeniem odnoszącym się do wyceny zabezpieczeń kredytów hipotecznych.

#### **Dyspozycja**

Wyjaśnij jaką opinię będziesz mógł wydać po zakończeniu badania, mając na uwadze zmodyfikowaną opinię z badania sprawozdania finansowego za 20X0 r.

#### **Sugerowana odpowiedź**

Jeżeli sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego za 20X0 r. zawierało opinię zmodyfikowaną biegły rewident badający sprawozdanie finansowe za 20X1 r.:

1. w przypadku jeśli sprawa będąca przyczyną modyfikacji opinii nie została rozwiązana- modyfikuje swoją opinię na temat sprawozdania finansowego za 20X1 r. W akapicie opisującym uzasadnienie modyfikacji opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident albo:
  - odnosi się zarówno do danych za bieżący okres sprawozdawczy jak i danych korespondujących, w opisie sprawy, która spowodowała modyfikację, jeżeli wpływ lub potencjalny wpływ tej sprawy na dane bieżącego okresu sprawozdawczego jest istotny, lub
  - w innych przypadkach, wyjaśnia, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na wpływ lub potencjalny wpływ nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych za bieżący okres sprawozdawczy i danych korespondujących.
2. w przypadku jeśli sprawa będąca przyczyną modyfikacji opinii została rozwiązana- w opinii z badania za 20X1 r. nie odnosi się do modyfikacji opinii za poprzedni okres.

#### **Regulacje prawne przydatne do oceny odpowiedzi**

KSB 710 *Informacje porównawcze, dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*, par. 10-12, A3

## PYTANIE NUMER 4

### **Opis sytuacji**

Jesteś kluczowym biegłym rewidentem przeprowadzającym badanie sprawozdania finansowego spółki notowanej na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, sporządzającej sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR.

W trakcie prowadzonych czynności stwierdziłeś, że występują istotne niespójności w zakresie danych przedstawionych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej i sprawozdaniu z całkowitych dochodów a sprawozdaniem z działalności emitenta.

### **Dyspozycja**

Wskaż, jakie działania powinieneś podjąć w związku ze zidentyfikowaniem istotnej niespójności oraz podaj w jaki sposób powinieneś zaprezentować tę kwestię w sprawozdaniu z badania.

### **Sugerowana odpowiedź**

Istotna niespójność istnieje, jeżeli dane w sprawozdaniu finansowym nie zgadzają się z innymi informacjami, w tym zawartymi w sprawozdaniu z działalności.

W pierwszej kolejności należy ustalić, które sprawozdanie (sprawozdanie finansowe czy sprawozdanie z działalności) należy zmienić (tzn. w którym są istotne zniekształcenia). W tym celu biegły rewident omawia tę kwestię z kierownictwem, i jeżeli to konieczne, przeprowadza dodatkowe procedury.

W przypadku jeśli konieczna jest zmiana:

- sprawozdania finansowego a badana jednostka nie chce wprowadzić stosownych korekt- wówczas biegły rewident wydaje opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną,
- sprawozdania z działalności a badana jednostka nie chce wprowadzić stosownych korekt- wówczas biegły rewident w sprawozdaniu z badania w akapicie „Opinia czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym” opisuje istotne niespójności pomiędzy zbadanym sprawozdaniem finansowym a sprawozdaniem z działalności.

### **Regulacje prawne przydatne do oceny odpowiedzi**

KSB/MSB 720 Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji, par. 16-20.

**PYTANIE NUMER 5**

**Opis sytuacji**

Firma audytorska zamierza zakończyć działalność, w tym celu postanawia wystąpić do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z wnioskiem o skreślenie z listy firm audytorskich.

**Pytanie**

Jakie obowiązki – zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach na niej ciąży i co się dzieje z takim wnioskiem w przypadku ich niewykonania ?

**Sugerowana odpowiedź (art. 61 ust. 6, 77a UoBR)**

Firma audytorska jest obowiązana przekazać do PANA:

- akta zleceń usług atestacyjnych lub akta zleceń usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w okresie ostatnich 8 lat, dokumentację systemu wewnętrznej kontroli jakości (w postaci elektronicznej)
- informację za dany rok kalendarzowy objęte sprawozdaniem o przychodach i wykonanych usługach
- wnieść opłatę z tytułu nadzoru za dany rok kalendarzowy, oraz dokonać rozliczenia tej opłaty
- a w przypadku gdy za poprzedni rok nie złożyła sprawozdania o przychodach i wykonanych usługach lub też nie rozliczyła opłaty z tytułu nadzoru również to sprawozdanie lub rozliczenie

W przypadku nieprzekazania wymaganych dokumentów **wniosek** o skreślenie z listy pozostaje **bez rozpoznania**.

## PYTANIE NUMER 6

### Opis sytuacji

Firma audytorska, w której jesteś zatrudniony jako osoba odpowiedzialna za akceptację przyjęcia zlecenia, rozważa kontynuowanie zlecenia badania sprawozdania finansowego spółki ABC posiadającej status jednostki zainteresowania publicznego (JZP), o której mowa w art. 2 pkt. 9 ustawy o biegłych rewidentach. Przed zatwierdzeniem decyzji o podjęciu dalszej współpracy ze spółką ABC, zostałeś poproszony o przegląd możliwości kontynuowania zlecenia z klientem.

### Pytanie

Jakie kwestie powinieneś na podstawie przeprowadzonego przeglądu ocenić i dokumentować przed kontynuowaniem zlecenia badania?

### Sugerowana odpowiedź: (art. 66 art. 74 i art. 80 UoBR; art. 6 rozporządzenia 537/2014)

Przed przystąpieniem do przeprowadzenia badania ustawowego JZP biegły rewident/firma audytorska oceniają i dokumentują:

- ✓ czy spełniają wymogi dotyczące niezależności w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym, jak i w okresie przeprowadzania badania ustawowego,
- ✓ czy istnieją zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń,
- ✓ czy dysponują kompetentnymi pracownikami, czasem i zasobami umożliwiającymi właściwe przeprowadzenie badania,
- ✓ czy osoba wyznaczona jako kluczowy biegły rewident posiada uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań SF i czy została wpisana do rejestru BR,
- ✓ czy wynagrodzenia za badanie odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje,

Dodatkowo przy przygotowaniu do badania ustawowego JZP FA powinna ocenić i udokumentować następujące elementy:

- ✓ czy spełniają wymogi dot. **70% limitu wynagrodzenia za usługi dozwolone świadczone na rzecz badanego JZP** (art. 4 ust. 2 rozporządzenia UE nr 537/2014)
- ✓ czy spełnione zostały wymogi dot. **zakazu świadczenia usług zabronionych** przez firmę audytorską na rzecz badanej JZP
- ✓ czy spełnione zostały warunki dot. obowiązkowej **rotacji**:
  - firmy audytorskiej – maksymalnie **co 10 lat + 4 lata karencji** – (art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nr 537/2014)
  - obowiązek zawarcia min. 2-letnich umów na badanie (art. 66 ust. 5 UoR)
  - obowiązkowa rotacja kluczowego biegłego rewidenta dla badań JZP maksymalnie co 5 lat + 3 lata karencji (art. 134 UoBR - i art. 17 ust. 7 rozporządzenia UE nr 537/2014)
  - stopniowa rotacja najważniejszych osób w zespołach badających (art. 17 ust. 7 akapit trzeci rozporządzenia UE 537/2014);

**PYTANIE NUMER 7**

**Opis sytuacji**

Firma audytorska, w której jesteś współnikiem od 4 lat ma zawartą umowę o badanie sprawozdania finansowego z jednostką posiadającą status jednostki zainteresowania publicznego (JZP), o której mowa w art. 2 pkt. 9 ustawy o biegłych rewidentach. W ostatnich trzech kolejnych latach obrotowych Wasza firma audytorska przekroczyła limit 15% całkowitego wynagrodzenia uzyskanego od tej JZP.

**Pytanie**

Czy w takiej sytuacji fakt ten podlega ujawnieniu, jeśli tak to komu i czy badanie danej JZP może być kontynuowane?

**Sugerowana odpowiedź: (art. 4 ust. 3 i 13 rozporządzenia 537/2014)**

W przypadku gdy całkowite wynagrodzenie otrzymane od JZP za każde z trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych przekracza 15% całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską, przeprowadzających badanie ustawowe w każdym z tych lat obrotowych, dany BR lub FA :

- ✓ ujawniają ten fakt komitetowi audytu (KA),
- ✓ omawiają z KA zagrożenia dla ich niezależności oraz zastosowane zabezpieczenia dla ograniczenia tych zagrożeń,
- ✓ KA rozważa, czy zlecenie badania powinno zostać poddane kontroli zapewnienia jakości przez innego BR/FA przed wydaniem sprawozdania z badania,
- ✓ w przypadku, gdy wynagrodzenie otrzymane od danej jednostki JZP nadal przekracza 15% całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez BR/FA, KA decyduje czy BR/FA mogą kontynuować przeprowadzanie badania SF przez dodatkowy okres, który w tym przypadku nie może przekraczać 2 lat,
- ✓ powyższa sytuacja opisana jest w sprawozdaniu z przejrzystości danej FA,
- ✓ polityki i procedury dotyczące akceptacji klienta i zlecenia powinny zostać tak zaprojektowane aby identyfikować i oceniać potencjalne ryzyka przed akceptacją lub kontynuacją relacji z klientem lub wykonaniem określonego zlecenia i dana FA musi dokonywać takiej oceny.

## PYTANIE NUMER 8

### *Opis sytuacji*

Firma Audytorska (dalej FA) rozważa możliwość przeprowadzania badania sprawozdania finansowego spółki akcyjnej RANOK za rok 20XX. Na przestrzeni ostatnich dwóch lat FA świadczyła na rzecz spółki RANOK następujące podane niżej usługi (**obecnie tych usług nie świadczy**):

1. usługi dotyczące rozliczeń podatkowych zlokalizowanego we Włoszech oddziału spółki RANOK wchodzącego do sprawozdania łącznego,
2. usługi związane ze sporządzaniem deklaracji podatkowej podatku od nieruchomości,
3. usługi prawne.

### *Pytanie*

Czy, w świetle Kodeksu Etyki, w opisanej sytuacji istnieje ryzyko zagrożenia niezależności w przypadku podjęcia się usługi badania sprawozdania finansowego. Jeśli TAK, czy jest możliwe jego wyeliminowanie lub zredukowanie do akceptowalnego poziomu? Proszę ustosunkować się do każdej świadczonej usługi.

### *Sugerowana odpowiedź*

**Tak, istnieje ryzyko zagrożenia niezależności dotyczące świadczenia powyższych usług, stopień tego ryzyka jest różny dla poszczególnych usług.**

**Kodeks Etyki** Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident nie przeprowadzają badania, jeżeli istnieje zagrożenie wystąpienia autokontroli, czerpania korzyści własnych, promowania interesów badanej jednostki, zażyłości lub zastraszenia spowodowanych stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym między badaną jednostką a kluczowym biegłym rewidentem, firmą audytorską, członkiem sieci, do której należy firma audytorska, lub osobą fizyczną mogącą wpłynąć na wynik badania, wskutek czego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia mogłaby wnioskować, że niezależność kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona pomimo zastosowania zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

1. **Kodeks Etyki 604.1** Świadczenie usług podatkowych dla klienta badania **mogłoby wywołać** zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.
2. **Kodeks Etyki 604.4 A1** Świadczenie usług związanych ze sporządzaniem deklaracji podatkowej **zazwyczaj nie wywołuje** zagrożenia,
3. **Kodeks Etyki 608.1** Świadczenie usług prawnych dla klienta badania **mogłoby wywołać** zagrożenie autokontroli i promowania interesów.

**Na wyeliminowanie lub zredukowanie zagrożeń do akceptowalnego poziomu może mieć wpływ, w szczególności stopień wpływu świadczonych usług na sprawozdanie finansowe, objęcie zlecenia badania kontrolą jakości zlecenia przez kontrolera jakości.**



## PYTANIE NUMER 9

### Opis sytuacji

Trwa wojna w Ukrainie. Kontakty z firmami z Rosją objęte są sankcjami. Jesteś biegłym rewidentem przeprowadzającym badanie sprawozdania finansowego Bieriozka – spółki prowadzącej szereg restauracji z kuchnią rosyjską słynącą z dań z kawiozem. Bieriozka jak każda restauracja podlega kompleksowym i surowym wymogom ustawowym w zakresie zdrowia i bezpieczeństwa pracy oraz w kwestiach obchodzenia się z żywnością.

### Pytanie

Czym jest ryzyko gospodarcze, które biegły rewident powinien uwzględnić podczas oceny ryzyka badania i jakie ryzyka gospodarcze (wymień co najmniej 3) powinieneś uwzględnić podczas badania sprawozdania finansowego Bieriozka w kontekście odpowiadającego im ryzyka istotnego zniekształcenia (na poziomie sprawozdania finansowego i poszczególnych stwierdzeń).

### Sugerowana odpowiedź

Ryzyko gospodarcze – ryzyko wynikające ze znaczących warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które może ujemnie wpływać na zdolność jednostki do osiągnięcia jej celów i realizowania jej strategii lub z określenia niewłaściwych celów i strategii.

| Ryzyka gospodarcze, które należy wziąć pod uwagę podczas badania sprawozdania finansowego Bieriozka                                                                                                                                                                                                                                                                     | Odpowiadające im ryzyko istotnego zniekształcenia                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>Naruszenie przepisów prawa w zakresie zdrowia i bezpieczeństwa pracy oraz w kwestiach obchodzenia się z żywnością,</li><li>Mniejsze zainteresowanie ze strony klientów-reakcje klientów.</li><li>Problemy z płynnością.</li><li>Problemy z dostawami z Rosji.</li><li>Problemy z zatrudnieniem odpowiedniego personelu.</li></ul> | <div>Rezerwy/zobowiązania<br/>Kontynuacja działalności</div> <div>Przychody/Koszty<br/>Zapasy<br/>Kontynuacja działalności</div> <div>Należności/Zobowiązania<br/>Gotówka/rachunek bankowy<br/>Kontynuacja działalności</div> <div>Kontynuacja działalności</div> <div>Należności/Zobowiązania<br/>Kontynuacja działalności</div> |

### Regulacje prawne przydatne do oceny odpowiedzi

KSB 315 (Z) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*, par. 26

## PYTANIE NUMER 10

### Opis sytuacji

Jesteś biegłym rewidentem zatrudnionym w firmie audytorskiej TwC. Po raz pierwszy bierzesz udział w badaniu jako kluczowy biegły rewident. Przygotowujesz się do badania sprawozdania finansowego jednostki.

### Dyspozycja

Opisz jakie elementy obejmie proces oceny ryzyka, który powinieneś zrealizować w trakcie prowadzonego badania. Omów to zagadnienie, posługując się własnym doświadczeniem zawodowym nabytym podczas aplikacji. Odpowiadając wybierz jeden z podmiotów, w którego badaniu brałeś udział w czasie aplikacji.

### Sugerowana odpowiedź

Proces oceny ryzyka w trakcie prowadzonego badania powinien dotyczyć całego okresu badania i powinien obejmować:

1. Rozpoznanie ryzyk poprzez rozpoznanie jednostki i jej środowiska, w tym funkcjonującej w niej kontroli wewnętrznej (ryzyka badania, ryzyka gospodarczego oraz istotnych ryzyk).
2. Odniesienie rozpoznanych ryzyk do potencjalnych problemów, które mogą powstać na poziomie stwierdzeń, tj. wpływu, jakie mogą mieć ryzyka na dane zawarte w sprawozdaniu finansowym.
3. Rozważenie znaczenia i prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyk.
4. Ustalenie istotności oraz ocena, w miarę postępów badania, czy jej pierwotnie ustalony poziom jest nadal właściwy.
5. Określenie przewidywań stosowanych przy przeprowadzaniu procedur analitycznych.
6. Projektowanie i przeprowadzanie dalszych procedur badania służących obniżeniu ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.
7. Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania.

### Regulacje prawne przydatne do oceny odpowiedzi

KSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

KSB 315 (Z) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*