
Podsumowanie kontroli przeprowadzonych przez PANA do końca czerwca 2021 r.

Wybrane zagadnienia

Autor:

dr Agnieszka Baklarz

Spis treści

Streszczenie.....	5
Wstęp.....	6
1 Wyniki kontroli w odniesieniu do systemu wewnętrznej kontroli jakości.....	6
1.1 FA należące do sieci międzynarodowych	7
1.2 FA nienależące do sieci międzynarodowych badające JZP	8
1.3 Pozostałe FA.....	8
2 Główne nieprawidłowości w aktach badania.....	9
2.1 Dokumentacje badania sprawozdań finansowych.....	10
2.2 Dokumentacje badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych	12
3 Najczęstsze naruszenia ustawy i rozporządzenia 537/2014.....	14

Wykaz skrótów

Skrót	Rozwinięcie
Agencja, PANA	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
BR	Biegły rewident
FA	Firma audytorska w rozumieniu art. 46 UOBR
JZP	Jednostki zainteresowania publicznego
KSKJ	Krajowe standardy kontroli jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1
KSB	Krajowe Standardy Badania
MSKJ	Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1
MSB	Międzynarodowe Standardy Badania
Rozporządzenie 537/2014	Rozporządzenie UE nr 537/2014 ws. szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE
SF	Sprawozdanie finansowe
SSF	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej
SWKJ	System wewnętrznej kontroli jakości
Ustawa o rachunkowości (UoR)	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217)
Ustawa o biegłych rewidentach (UOBR)	Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)

Streszczenie

Niniejsza publikacja, docelowo cyklicznie aktualizowana, ma na celu informowanie, zgodnie z art. 90 ust. 1 pkt 15a) ppkt d) UOBR, o głównych problemach w funkcjonowaniu firm audytorskich, celem wskazania głównych zagadnień zaobserwowanych w trakcie kontroli w okresie do końca czerwca 2021 r.

Przeprowadzona analiza 106 protokołów kontroli wykazała, że:

- Dla różnych grup firm audytorskich można zidentyfikować charakterystyczne główne nieprawidłowości funkcjonowania systemu wewnętrznej kontroli jakości. I tak:
 - dla firm należących do sieci międzynarodowych najsłabszą stroną jest dopasowanie do warunków polskich oraz polskiej ustawy o biegłych rewidentach.
 - Dla firm badających JZP, ale nienależących do międzynarodowych sieci największym problemem jest brak prawidłowego monitoringu, inspekcji oraz kontroli jakości zlecenia.
 - Pozostałe firmy audytorskie (szczególnie mikro) borykają się natomiast głównie z problemem braku współpracy z innymi biegłymi rewidentami co pozwoliłoby im podnieść jakość poprzez lepszy monitoring, kontrolę jakości zleceń czy też konsultacje.
- Wspólnym problemem na poziomie systemu kontroli jakości jest prawidłowe określanie pracochłonności zleceń.
- Najczęstszymi zidentyfikowanymi problemami w dokumentacjach badania sprawozdań finansowych są poprawna identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem czy błędem oraz zgromadzenie wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
- W przypadku dokumentacji badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego najistotniejszym problemem jest ocena odpowiedniości, kompletność i dokładność korekt oraz przeklasyfikowań konsolidacyjnych, a także ocena, czy występują czynniki ryzyka oszustwa lub oznaki możliwej stronniczości kierownictwa.

Analiza najczęściej występujących nieprawidłowości powinna pozwolić na lepsze dostosowanie przez FA swoich systemów kontroli jakości oraz procedur badania do obowiązujących standardów.

Wstęp

Do końca czerwca 2021 PANA realizowała plany kontroli uchwalone przez KNA na okres 2018/2019, 2019/2020 oraz pierwsze półrocze 2020 roku w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż JZP, a także w zakresie usług atestacyjnych innych niż badania ustawowe lub usług pokrewnych. Oprócz planów uchwalonych przez KNA Agencja realizowała również roczny plan kontroli 2020/2021 zatwierdzony przez Radę PANA.

Niniejsza publikacja powstała w efekcie analizy 106 protokołów kontroli będących wynikiem realizacji kontroli przez Agencję. W ramach tych kontroli przeanalizowano blisko 250 dokumentacji usług wykonanych przez FA.

Sposób analizy zawarty w publikacji został oparty o wymogi sformułowane w art. 112 ust. 1 UOBR oraz o „Polityki i procedury zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA”¹.

Analiza ta stanowi rozszerzenie publikacji „Badanie sprawozdań finansowych przez firmy audytorskie na podstawie sprawozdań rocznych za rok 2020 oraz wyników kontroli”².

Ze względu na cel publikacji odniesiono się do zidentyfikowanych najczęstszych nieprawidłowości pomijając fakt poprawnego funkcjonowania wielu FA oraz prawidłowego co do zasady wydawania opinii o sprawozdaniu finansowym.

1 Wyniki kontroli w odniesieniu do systemu wewnętrznej kontroli jakości

Art. 112 ust. 1 UOBR wskazuje, że podstawowym elementem kontrolowanym w FA jest system wewnętrznej kontroli jakości. Jest on weryfikowany zarówno od strony jego zaprojektowania (art. 112 ust. 1 pkt. 1 UOBR) jak i wdrożenia poprzez kolejne elementy wymienione w art. 112 ust. 1 punkty od 2 do 6 UOBR. Oznacza to, że oprócz samego dokumentu SWKJ ocenie podlega:

1. zgodność z poprawnie zaprojektowanym SWKJ procedur i akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
2. zawartość sprawozdania z przejrzystości (jeśli dotyczy),
3. zgodność dokumentacji badania z przepisami prawa, standardami badania, kontroli jakości oraz etyki i niezależności ,
4. ilość i jakość zasobów wykorzystanych do przeprowadzenia badania,
5. zgodność z przepisami wynagrodzenia za wykonywane usługi.

Dodatkowo zgodnie z art. 112 ust. 4 kontroli podlegają nie tylko same akta badania ale również metodyka wykorzystywana do prowadzenia tych badań.

Jak wynika ze wskazanych powyżej zapisów prawa generalnym założeniem stojących u podstawy takiego sposobu kontroli jest przekonanie (paradygmat), że system wewnętrznej kontroli jakości FA, jej metodyki, jej polityki i procedury są podstawą do stworzenia warunków do najlepszego wykonania usług przez zatrudnione w FA osoby.

¹ <https://pana.gov.pl/media/btaio0fh/polityki-i-procedury-zarz%C4%85dzania-systemem-kontroli-i-przeprowadzania-kon.pdf>

² <https://pana.gov.pl/media/jkzI2t5g/badanie-sprawozda%C5%84-finansowych-przez-firmy-audytorskie-na-podstawie-sprawozda%C5%84-rocznych-za-rok-2020-oraz-wynik%C3%B3w-kontroli.pdf>

Ramy tworzenia SWKJ opisane są w KSKJ oraz KSB 200. Standardy te pozwalają na dopasowanie systemu kontroli do wielkości FA, jej organizacji oraz usług wykonywanych przez FA. UOBR w art. 64 – 67 opisuje również podstawowe ramy organizacji FA.

Część zagadnień dotyczących działania FA znajduje swoje odniesienie również w rozporządzeniu 537/2014 (szczególnie w zakresie kontroli jakości zlecenia oraz w odniesieniu do zagadnień związanych z niezależnością).

Pozostałe regulacje obowiązujące FA to inne przepisy UOBR, kodeks etyki oraz standardy zawodowe.

Analiza problemów w budowie i wdrożeniu SWKJ wskazuje na konieczność odniesienia ich do trzech grup FA:

- 1) firm należących do sieci międzynarodowych,
- 2) firm nienależących do sieci międzynarodowych a badających JZP,
- 3) oraz pozostałe firmy audytorskie

ze względu na różne charakterystyki problemów dla każdej grupy.

1.1 FA należące do sieci międzynarodowych

FA należące do sieci międzynarodowych posiadają dogłębnie opracowane opisy systemów kontroli jakości bazujące na MSKJ czy też MSB. FA w swoich systemach gromadzą doświadczenia wielu międzynarodowych podmiotów należących do danej sieci. Należy jednak zauważyć, że systemy te bazują na uregulowaniach międzynarodowych, które nie w całym zakresie znajdują swoje odzwierciedlenie w polskich przepisach. Dla przykładu można zauważyć odmienne rozumienie określenia „partner odpowiedzialny za zlecenie”, który w tego typu FA rozumiany jest jako partner spółki, a nie biegły rewident. Niesie to za sobą znamienne konsekwencje podczas prowadzenia okresowych inspekcji zleceń (KSKJ par. 48 lit a), które zgodnie z polską nomenklaturą powinny odbywać się w odniesieniu do biegłych rewidentów a nie partnerów.

Sam proces inspekcji (czyli na zasadach cyklicznych sprawdzenie co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie – zgodnie KSKJ par. 48 lit. a) odbywa się czasami w tego typu FA w sposób odmienny od przewidzianego w Polsce, bo z naruszeniem art. 67 ust. 5 czyli zdarza się, że w efekcie inspekcji akta badania są otwierane nawet po upływie 60 dni od zakończenia badania i akta badania ulegają zmianom. Taka interwencja w akta dodatkowo prowadzi do naruszenia art. 84 UOBR.

Kolejnym elementem, który powinien być rozważony w kontekście tak przygotowanych SWKJ są polskie wymogi dotyczące oświadczeń o niezależności wynikające z art. 74 ust. 2 UOBR. Zdarza się bowiem, że FA należące do sieci międzynarodowych nie odzwierciedlają w pełni zakresu takiego oświadczenia (czyli zgodnego z art. 69 – 73 UOBR) oraz nie gromadzą oświadczeń przed rozpoczęciem realizacji usługi jak też na jej koniec (jeśli taka usługa jest długotrwała jest to szczególnie ważne).

Kolejnym ważnym zagadnieniem dla tej grupy FA jest niedostosowanie dokumentacji SWKJ oraz akt badania do wymogu prowadzenia ich w języku polskim co wynika wprost z art. 50 ust. 1, ust. 3 oraz art. 67 ust. 4a UOBR. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że wymóg ten dotyczy wszystkich firm audytorskich i podczas kontroli zdarza się, że występują fragmenty dokumentacji badania w wielu językach obcych. Dla przypomnienia należy wskazać, że art. 21 ust. 5 UoR wskazuje, że dowody księgowe powinny być przez podmioty badane przetłumaczone na żądanie biegłego rewidenta.

Kolejny charakterystyczny dla tej grupy podmiotów problem to brak transparentnego wykazania, że kluczowy biegły rewident poświęcił na badanie wystarczającą ilość czasu. Szczególnie brak poświęcenia wystarczającej ilości czasu przez BR jest widoczny w zleceniach o niższej szacowanej pracochłonności. FA z tej grupy wskazują, że zatrudniają do przeprowadzenia usługi zazwyczaj więcej

niż jednego biegłego. Tym niemniej osobą odpowiedzialną za całość badania i zobowiązaną do czynnego w nim udziału jest właśnie kluczowy biegły rewident (art. 66 ust. 3 i 4 UOBR). I on jest również zobowiązany do prowadzenia komunikacji tak z zespołem wykonującym zlecenie, jak i z podmiotem badanym i jego organami nadzoru.

1.2 FA nienależące do sieci międzynarodowych badające JZP

Wśród pozostałych FA badających JZP dominują podmioty średnie i małe. Zazwyczaj są to FA istniejące na rynku już dłuższy czas, które po wypracowaniu procedur badania czują się gotowe do badania jednostek zainteresowania publicznego.

W tych FA relatywnie częstym problemem działania systemu kontroli jakości jest brak jego monitorowania (art. 50 ust. 2 UOBR oraz KSKJ par. 48). Brak odpowiedniego monitorowania systemu kontroli jakości powoduje, że te FA mogą nie zauważyć konieczności dostosowania własnych procedur do zmienionych warunków prawnych oraz mogą nie zauważyć ewentualnego nieprawidłowego stosowania procedur przez poszczególne osoby.

Kolejnym problemem, reprezentowanym relatywnie często, jest niedokładnie wykonana kontrola jakości zlecenia. Kontrola jakości zlecenia powinna działać podczas całego badania, a nie jedynie na jego koniec. Wymiana poglądów z innym biegłym rewidentem pozwala bowiem na spojrzenie na stwierdzone fakty z wielu stron, co wzbogaca wszechstronność analizy oraz umożliwia lepsze zrozumienie informacji płynących z zebranych dowodów.

Kolejnym zauważalnym problemem w tej grupie jest wyraźne niedoszacowanie pracochłonności części zleceń oraz brak transparentnych zasad kalkulacji wynagrodzenia. Niedoszacowanie pracochłonności jest między innymi widoczne poprzez brak stosowania konsultacji (wewnętrznych i zewnętrznych), co mogłoby wspomóc kluczowego biegłego rewidenta w rozwiązaniu trudniejszych zagadnień, szczególnie w obszarach kontynuacji działalności (w tym wpływu COVID-19 na zagrożenie kontynuacji działalności) czy też w obszarze szacunków. Należy zauważyć, że brak konsultacji może w efekcie skutkować niedostatecznym zawodowym sceptycyzmem (art. 69 ust. 1 UOBR oraz KSB 200 par. 15).

Innym problemem odnoszącym się wyraźnie do powyższych zagadnień jest brak dokumentowania w aktach badania tak konsultacji, jak i dyskusji w trakcie badania z kontrolerem jakości, co stanowi zarówno naruszenie standardów badania jak i Rozporządzenia 537/2014 (art. 8).

1.3 Pozostałe FA

Systemy kontroli jakości pozostałych FA przedstawiają szerokie spektrum zagadnień, które można wskazać jako problemy. Na pierwsze miejsca wybijają się jednak: nieprawidłowa konstrukcja SWKJ nie odzwierciedlająca skali FA, brak monitoringu (oraz inspekcji) oraz niewłaściwa kontrola jakości zleceń.

Najistotniejszym problemem tej grupy jest bardzo często nieadekwatnie do skali FA i zakresu wykonywanych przez nią prac zaprojektowany SWKJ (art. 50 ust 1 UOBR). Dla przykładu SWKJ ma tak zaprojektowane warunki objęcia kontrolą jakości zlecenia, że przez cały czas prowadzonej działalności FA nie zachodzą przesłanki aby jakiegokolwiek zlecenie objąć kontrolą jakości. Przekłada się to niejednokrotnie na nieprawidłowo udokumentowane badanie co powoduje, że inny biegły rewident mógłby na podstawie tak poprowadzonej dokumentacji nie wydać takiej samej opinii.

Kolejnym ważnym problemem wielokrotnie obserwowanym jest brak przeprowadzania monitoringu (art. 50 ust. 2 UOBR) i inspekcji zleceń (KSKJ par. 48). W mniejszych FA występuje również zjawisko autokontroli przy monitoringu i inspekcji. Par. A68 KSKJ wskazuje w takim przypadku, że FA zatrudniające niewielką liczbę osób mogą zatrudnić odpowiednio wykwalifikowaną osobę

z zewnątrz lub inną firmę w celu przeprowadzenia inspekcji zlecenia i innych procedur nadzorczych, lub też ustalić zasady wspólnego wykorzystywania zasobów z innymi FA w celu ułatwienia działań nadzorczych. Wystąpienie autokontroli w odniesieniu do monitoringu i inspekcji może prowadzić do nieaktualności procedur badania odnośnie do obowiązujących przepisów i standardów, a co za tym idzie do nieprzestrzegania ich w pełni podczas wykonywania usługi.

Również i w tej grupie problemem, który występuje relatywnie często, jest niedokładnie wykonana kontrola jakości zlecenia. Należy tutaj przypomnieć, że obowiązek wykonania kontroli jakości zlecenia (co wynika bezpośrednio z definicji w par. 7 lit. b KSB 220) dotyczy:

- 1) wszystkich zleceń spełniających kryteria określone w SWKJ
- 2) podmiotów notowanych na giełdzie (KSB 220 par. 19-21)³.

Problem braku konsultacji oraz braku ich udokumentowania również dotyka te FA. Należy tutaj zwrócić szczególną uwagę na KSKJ par. 34 oraz par. A36 – A40. Firmy audytorskie powinny wziąć pod uwagę, że tematyka jaką zajmują się może być na tyle skomplikowana, że warto jest skorzystać podczas realizacji zlecenia z takich specjalistycznych konsultacji. Brak konsultacji może w efekcie skutkować niedostatecznym zawodowym sceptycyzmem (art. 69 ust. 1 UOBR oraz KSB 200 par. 15).

Kolejnym zauważalnym problemem w tej grupie jest brak transparentnych zasad kalkulacji wynagrodzenia w odniesieniu do pracochłonności zlecenia, stopnia złożoności prac oraz wymaganych kwalifikacji. Skutkuje to naruszeniem art. 80 ust. 2 UOBR. Należy zwrócić uwagę, że zapewnienie, że kluczowy biegły rewident oświadczył, że przeznaczył dostatecznie dużo czasu na badanie, nie jest poświadczeniem, iż kalkulacja wynagrodzenia w odniesieniu do pracochłonności jest prawidłowa.

2 Główne nieprawidłowości w aktach badania

Wyniki kontroli wskazują, że nieprawidłowo wdrożony system wewnętrznej kontroli jakości znajduje zwykle odzwierciedlenie w nieprawidłowo przygotowanych aktach badania. Podstawowymi kryteriami prawidłowości akt badania są zapisy art. 84 UOBR oraz cel wskazany w KSB 230 par. 5.

Należy przypomnieć co jest ogólnym celem biegłego rewidenta zgodnie z KSB 200 par. 11, a mianowicie :

„Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego ogólnymi celami biegłego rewidenta są:

(a) uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem lub błędem, wskutek czego umożliwi to biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz

(b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego i przekazanie stosownie do wymogów MSB informacji zgodnych z wnioskami biegłego rewidenta.”

Warto jednak tutaj przytoczyć również par. 2 KSB 230, aby podkreślić dlaczego dokumentacja badania spełnia tak kluczową rolę dla prawidłowości poświadczenia wykonania badania:

³ Zgodnie z interpretacją Komisji Nadzoru Audytowego terminem „giełda” objęty jest również rynek alternatywny czyli NewConnect czy też Catalyst <https://www.pibr.org.pl/pl/aktualnosci/1188,Istotna-zmiana-w-sprawozdaniu-z-badania-dla-klientow-NewConnect-i-Catalyst>

„Dokumentacja badania, która spełnia wymogi niniejszego standardu i specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji określone w innych stosownych MSB zapewnia:

(a) dowody będące podstawą wniosku biegłego rewidenta o osiągnięciu podstawowych celów biegłego rewidenta oraz

(b) dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.”

Przedstawiona poniżej analiza dotyczy najczęstszych nieprawidłowości w aktach badania. Analiza została przeprowadzona w podziale na badania sprawozdań finansowych JZP, badania sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP oraz badania sprawozdań skonsolidowanych.

2.1 Dokumentacje badania sprawozdań finansowych

Na wykresie 1 zaprezentowano rozkład procentowy naruszeń dla dokumentacji badania sprawozdań finansowych w podziale na badania JZP i pozostałych podmiotów. Jak wynika z poniższego wykresu, najwięcej nieprawidłowości zostało zidentyfikowanych na etapie planowania badania. Jest to etap kluczowy do późniejszego dobrego przeprowadzenia badania. Najczęstsze zidentyfikowane nieprawidłowości w odniesieniu do KSB 315 to:

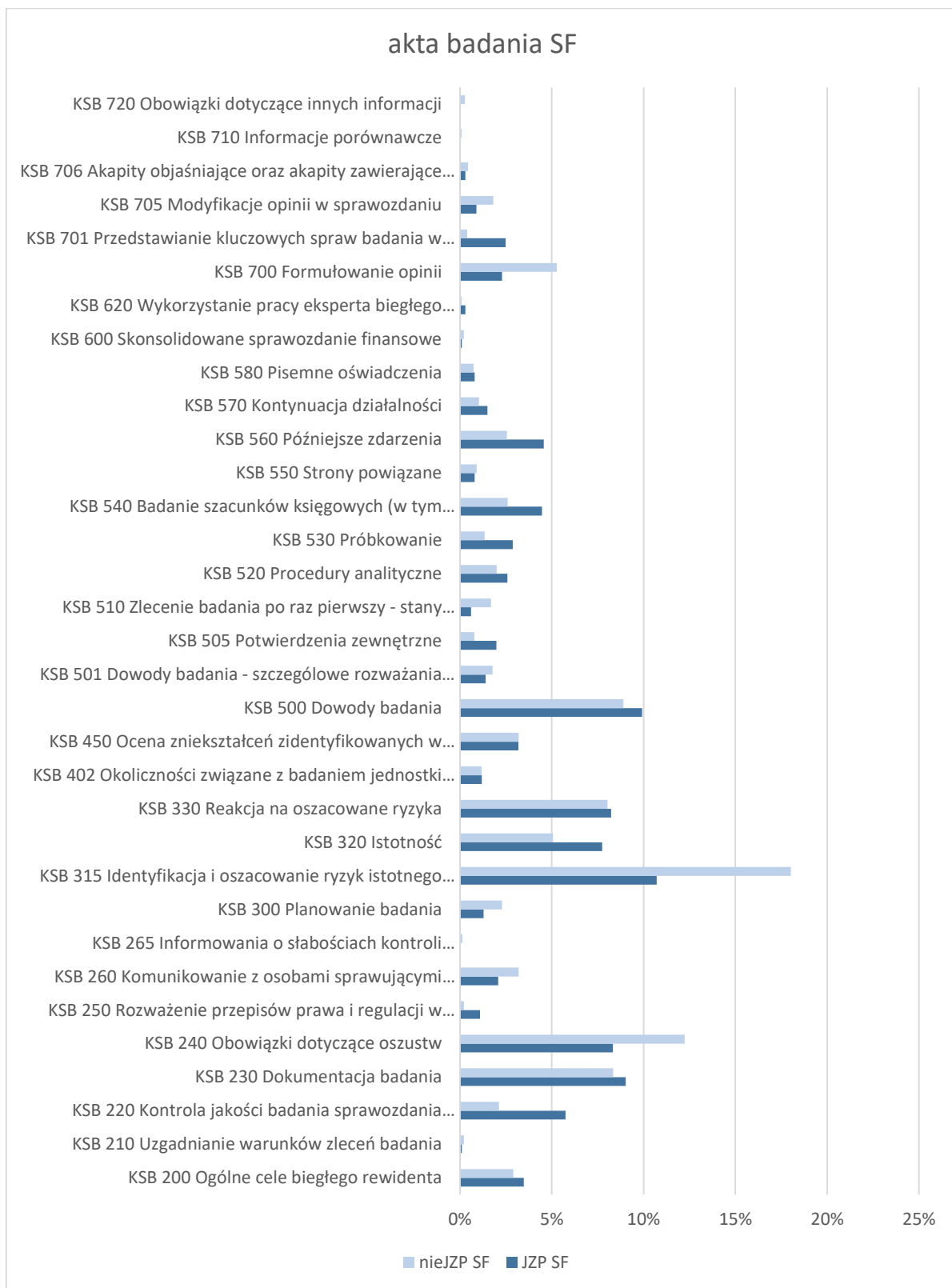
- brak udokumentowania poznania jednostki,
- brak udokumentowania rozpoznania kontroli,
- brak wskazania ryzyk istotnego zniekształcenia, brak wskazania ryzyk znaczących,
- dla ryzyk znaczących brak udokumentowania zrozumienia kontroli.

Istotne braki dokumentacyjne dotyczą również KSB 240 i dotyczą braku prawidłowego udokumentowania odstąpienia od założenia wysokiego stopnia ryzyka w przypadku ryzyka dotyczącego obchodzenia kontroli przez kierownika jednostki oraz ryzyka dotyczącego przychodów.

Często nieprawidłowości w dokumentacji dotyczą również KSB 320 a dokładnie par. 14 czyli braku udokumentowania czynników przyjętych do ustalenia poziomu istotności.

Dużą grupą nieprawidłowości stanowią naruszenia KSB 500. Na szczególną uwagę zasługują tutaj problemy ze wskazaniem wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania. Zdarza się bowiem, że na podstawie doboru celowego (np. wybrany miesiąc) biegły nieprawidłowo dokonuje podsumowania badania danej pozycji, co jak wskazuje par. A55 KSB 500 nie zapewnia dowodów badania dotyczących pozostałej części populacji. W okresie pandemii warto również zwrócić szczególną uwagę na wymagania KSB 500 par. 9, który wskazuje sposób postępowania, gdy mamy do czynienia z informacjami przygotowywanymi przez sam podmiot badany. W aktach badania warto jest zadbać o wskazanie w jaki sposób zostały te informacje sprawdzone pod kątem dokładności, kompletności oraz odpowiedniości. Tam gdzie to jest możliwe i wynika z istotności pozycji warto jest również posłużyć się procedurami potwierdzeń zewnętrznych.

Wykres 1. Rozkład nieprawidłowości w aktach badania sprawozdań finansowych (stan na 30 czerwca 2021 r.)



Opracowanie własne PANA

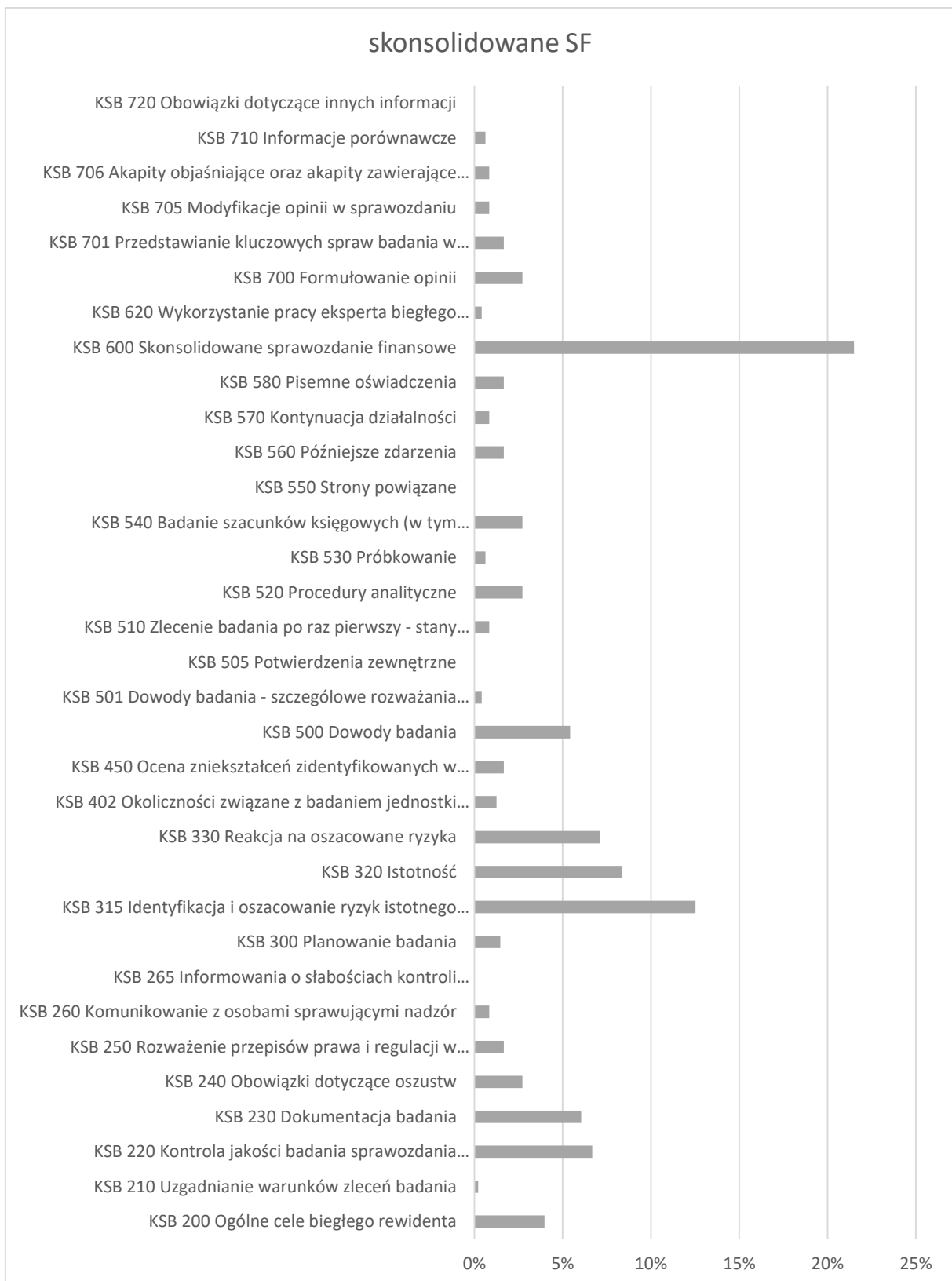
2.2 Dokumentacje badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych

Na wykresie 2 zaprezentowano rozkład procentowy naruszeń dla dokumentacji badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Podobnie jak w przypadku sprawozdań finansowych, wysoki procent nieprawidłowości dotyczy etapu planowania badania. Również w przypadku sprawozdań skonsolidowanych najczęstsze zidentyfikowane nieprawidłowości w odniesieniu do KSB 315 to:

- brak udokumentowania poznania jednostki,
- brak udokumentowania rozpoznania kontroli,
- brak wskazania ryzyk istotnego zniekształcenia,
- brak wskazania ryzyk znaczących,
- dla ryzyk znaczących brak udokumentowania zrozumienia kontroli.

Najwięcej nieprawidłowości w przypadku badań skonsolidowanych dotyczy dokumentowania badania zgodnie z KSB 600. Na szczególną uwagę zasługuje tutaj par. 34 KSB 600 dotyczący oceny odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt i przeklasyfikowań konsolidacyjnych oraz oceny, czy występują czynniki ryzyka oszustwa lub oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. Należy pamiętać przy tym, że w przypadku badań skonsolidowanych niewystarczające jest umieszczenie w dokumentacji badania jedynie dostarczonych przez podmiot badany arkuszy konsolidacyjnych. W przypadku każdego obszaru i stwierdzenia należy odnieść się do powyżej wskazanych elementów oceny.

Wykres 2. Rozkład nieprawidłowości w aktach badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (stan na 30 czerwca 2021 r.)



Opracowanie własne PANA

3 Najczęstsze naruszenia ustawy i rozporządzenia 537/2014

W poniższej tabeli zaprezentowano listę najczęstszych nieprawidłowości w odniesieniu do poszczególnych artykułów rozporządzenia 537/2014 oraz ustawy o biegłych rewidentach

Ustawa / Rozporządzenie	artykuł	Opis
Rozporządzenie 537/2014	8	Niewystarczające procedury badania w zakresie oceny procedur związanych z kontrolą jakości wykonania zlecenia.
		Brak kompletnego (zawierającego odniesienie do wszystkich elementów wymagających oceny kontrolera jakości zawartych w art. 8 ust. 5 rozporządzenia 537/2014) opracowania przez FA karty badania w zakresie udokumentowania wyników przeprowadzenia kontroli jakości.
		W niektórych przypadkach kontrole jakości wykonania zlecenia wykonywano po dacie wydania sprawozdania z badania.
	11	Niewystarczające procedury badania w zakresie oceny procedur związanych z kontrolą jakości wykonania zlecenia.
	12	Brak poinformowania KNF o znaczącej niepewności dotyczącej kontynuowania działalności.
Ustawa	50	Nieprawidłowo zaprojektowany system potwierdzeń zewnętrznych.
		Nieskutecznie wdrożone zasady przeprowadzania konsultacji.
		Nieskuteczny system kontroli jakości w zakresie sposobu określania wynagrodzenia za zlecenie.
		SWKJ nie ma elementów obligatoryjnych.
		SWKJ nie zawiera wymogu inspekcji zleceń.
		Nieskuteczne wdrożenie zasad dotyczących zapewnienia odpowiednich zasobów ludzkich w FA.
		Brak procedury corocznej oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości.
		Brak wykonania corocznej oceny SWKJ.
		Nieskuteczne wdrożenie przyjętych w SWKJ zasad dotyczących nadzorowania jakości.
		Nieskuteczne wdrożenie działań naprawczych w związku ze stwierdzoną nieprawidłowością w wyniku przeprowadzenia rocznego monitoringu w obszarze działania SWKJ.
	64	Brak zasad określających kryteria do objęcia zlecenia kontrolą jakości.
		Nieaktualne w stosunku do wymogów prawa zasady rotacji w SWKJ.
	65	Nieadekwatne do sposobu działania podmiotu zasady ustalenia kryteriów do objęcia zlecenia kontrolą jakości.
		Niedopasowanie systemu kontroli jakości do skali FA.
	67	SKWJ nie obejmuje corocznej oceny SWKJ.
		SWKJ nie obejmuje dokumentacji skarg i zażaleń.
		SWKJ nie obejmuje okresów przechowywania akt badania.
		SWKJ nie obejmuje usług atestacyjnych.
		Zamknięcie akt badania następuje niezgodnie z wymogami ustawy.

	69	Brak zapewnienia odpowiedniej kadry przez FA.
		Niesolidne wykonywanie obowiązków związanych z kontrolą jakości zleceń.
		Brak zawodowego sceptycyzmu w odniesieniu do otrzymywanych danych od podmiotu badanego.
	74	Niewłaściwa treść oświadczenia o niezależności.
		Brak składania oświadczeń o niezależności na dzień rozpoczęcia zlecenia przez FA.
		Brak składania oświadczeń o niezależności na dzień rozpoczęcia zlecenia przez KBR.
		Brak oświadczeń o niezależności FA i członków zespołu.
		Oświadczenia o niezależności kontrolera jakości podpisane po dacie zakończenia badania.
	80	Nieprawidłowości w ustalaniu wynagrodzenia przez FA.
	81	Brak udokumentowania wykonania procedur wyszczególnionych w sprawozdaniu z badania, odnoszących się do tego, jak badanie sprawozdania finansowego odniosło się do kluczowych spraw badania.
		Brak przeglądu dokumentacji z badania sprawozdań jednostek zależnych.
	83	Brak wskazania odpowiedzialności Rady Nadzorczej w sprawozdaniu z badania.
		Nie zgodne z faktami określenie zakresu sprawozdania finansowego.
		Niezgodność daty sprawozdania z badania oraz podpisu pod sprawozdaniem.
		Brak zamieszczenia w sprawozdaniu z badania informacji o niedopełnieniu przez badaną jednostkę, do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, obowiązku złożenia do właściwego rejestru sądowego.
		Sprawozdanie z badania zostało przygotowane w dwóch datach bez zamieszczenia informacji o korekcie.
	84	Brak właściwego udokumentowania badania istotnej pozycji SF.
		Brak właściwego udokumentowania badania pozycji dotyczących zabezpieczeń.
		Brak zamieszczenia informacji na temat rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania.
		Brak właściwego udokumentowania badania ryzyka oszustwa.
132	Nieprawidłowości w kontroli jakości zlecenia JZP.	

Opracowanie własne PANA