



Polska Agencja Nadzoru Audytowego

**PODSUMOWANIE
KONTROLI
PRZEPROWADZONYCH
PRZEZ POLSKĄ
AGENCJĘ NADZORU
AUDYTOWEGO DO 30
CZERWCA 2022 R.**

WYBRANE ZAGADNIENIA

**DR AGNIESZKA BAKLARZ
DEPARTAMENT KONTROLI PANA**

WARSZAWA 2022

Spis treści

Streszczenie	4
Wstęp	5
1 Wyniki kontroli w odniesieniu do systemu wewnętrznej kontroli jakości	6
1.1 FA badające JZP	6
1.2 Pozostałe FA	8
2 Główne nieprawidłowości w aktach badania	10
2.1 Dokumentacje badania sprawozdań finansowych	10
2.2 Dokumentacje badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych	17

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 2022 poz. 1302)

Streszczenie

Niniejsza publikacja 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 2022 r. Jest to już druga publikacja, w której Agencja przekazuje analizę nieprawidłowości zidentyfikowanych w przeprowadzonych kontrolach FA (pierwsza publikacja dostępna jest na stronie internetowej PANA¹). Agencja w 2021 r. i 2022 r. przygotowała i opublikowała również szereg publikacji dotyczących szczegółowego odniesienia do nieprawidłowości w szacunkach w wartości godziwej², w odniesieniu do badania sprawozdań skonsolidowanych³, wymogów dokumentowania badania sprawozdań finansowych⁴ czy też ryzyka oszustwa⁵.

Zakres kontroli planowych PANA określony jest w art. 112 UOBR i obejmuje przede wszystkim ocenę prawidłowości zaprojektowania i wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości w firmach audytorskich. Ocena prawidłowości wdrożenia wewnętrznego systemu kontroli jakości wykonywana jest w oparciu o ocenę zgodności wybranej do kontroli dokumentacji badań z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania, kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności. Przeprowadzona analiza 139 protokołów kontroli wskazała główne kierunki korekt działania firm audytorskich. Generalnie można zauważyć, że istnieje zależność pomiędzy prawidłowo zaprojektowanym i prawidłowo wdrożonym systemem kontroli jakości w firmie audytorskiej a małą liczbą i niską istotnością ujawnianych nieprawidłowości wskazywanych w dokumentacjach badania. Można również zauważyć, że częstsze i bardziej krytycznie przeprowadzane kontrole jakości zleceń przekładają się na prawidłowo wydane opinie w sprawozdaniach z badania. Znajduje to wyraźne odzwierciedlenie podczas analizy liczby nieprawidłowości w badaniach sprawozdań finansowych JZP (kontrola jakości zlecenia jest obowiązkowa) w porównaniu do liczby i jakości nieprawidłowości w badaniach sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP.

W porównaniu do ubiegłego roku należy jednak zauważyć poprawę w zakresie jakości dokumentacji badania sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP. Nadal jednak uwagę zwracają wyraźne słabości fazy planowania, co przekłada się na całe badanie.

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

¹ <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/podsumowanie-kontroli-przeprowadzonych-przez-pana-do-konca-czerwca-2021-r-wybrane-zagadnienia>

² <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/podsumowanie-kontroli-rozpoczetych-przez-pana-do-konca-czerwca-2021-r-w-odniesieniu-do-szacunkow-w-wartosci-godziwej-2/>

³ <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/podsumowanie-kontroli-rozpoczetych-przez-pana-do-konca-czerwca-2021-r-w-odniesieniu-do-badania-sprawozdan-skonsolidowanych-wybrane-zagadnienia/>

⁴ <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/wymogi-dokumentowania-badania-sprawozdan-finansowych-wybrane-elementy-w-kontekście-przeprowadzonych-kontroli/>

⁵ <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/ryzyko-oszustwa-powiazania-miedzy-msb-240-i-innymi-standardami-badania/>

Wstęp

Do końca czerwca 2022 PANA realizowała kontrole planowe, doraźne oraz tematyczne.

Wnioski z kontroli tematycznej odnoszącej się do problemów związanych z badaniem podmiotów notowanych na zorganizowanych rynkach akcji prowadzonych poza rynkiem regulowanym w formule alternatywnego obrotu, znajdują się w odrębnym opracowaniu⁶.

Niniejsza publikacja powstała w efekcie analizy 139 protokołów kontroli będących wynikiem realizacji kontroli przez Agencję (w tym 27 protokołów dotyczyło FA badających JZP i 108 pozostałych FA). W ramach tych kontroli przeanalizowano blisko 279 dokumentacji usług wykonanych przez FA (w tym 80 dokumentacji dotyczyło JZP a pozostałe 199 dotyczyło podmiotów innych niż JZP). W tych 279 dokumentacjach znalazło się 39 dokumentacji badań skonsolidowanych.

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”⁷.

Ze względu na cel publikacji odniesiono się do zidentyfikowanych najczęstszych nieprawidłowości pomijając fakt poprawnego funkcjonowania wielu FA. Należy jednak podkreślić, że w przypadku wielu FA wskazane nieprawidłowości nie przełożyły się na prawidłowość wydanej opinii o sprawozdaniu finansowym.

⁶ kontrola w ostatniej FA została przeprowadzona w sierpniu

⁷ <https://pana.gov.pl/kontrole/polityki-i-procedury-zarzadzania-systemem-kontroli-i-przeprowadzania-kontroli-pana-zaktualizowane-w-kwietniu-2022-r/>

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 stojącym 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.

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 dwóch grup FA:

- 1) firm audytorskich badających JZP,
- 2) pozostałych firm audytorskich

ze względu na różne charakterystyki problemów dla każdej grupy.

1.1 FA badające JZP

Wśród 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 lub też FA powstałe na bazie pracowników FA badających JZP, którzy utworzyli własną FA.

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 ważnym problemem jest nieprawidłowa implementacja SWKJ co znajduje swoje odzwierciedlenie w nieprawidłowościach w badaniach (art. 50 ust. 1 UOBR). Niezwykle istotnym obszarem w tym zakresie są nieprawidłowości w zaprojektowaniu i wdrożeniu dokumentowania niezależności (art. 74 ust. 2 UOBR).

Kolejnym problemem, który jest reprezentowany relatywnie często jest niedokładnie wykonana kontrola jakości zlecenia oraz niewłaściwie zaprojektowane lub stosowane kryteria do jej przeprowadzenia. 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 (tak wewnętrznych jak i zewnętrznych), co też mogłoby wspomóc kluczowego biegłego rewidenta w rozwiązaniu trudniejszych zagadnień, szczególnie w obszarach kontynuacji działalności czy też w obszarze szacunków. Należy zauważyć, że brak konsultacji może w efekcie skutkować niedostatecznym zawodowym sceptycyzmem (art. 69 ust. 1 UOBR).

W poniższej tabeli zaprezentowane są najczęściej wskazywane naruszenia w protokołach kontroli w odniesieniu do SWKJ w FA badających JZP:

Ustawa / KSKJ	Przepis	Opis
UOBR	art. 50 ust. 1	Brak lub niewłaściwe opracowanie lub wdrożenie systemu wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości.
	art. 50 ust. 2	Niewłaściwy monitoring SWKJ.
	art. 64 ust. 1	Brak lub niewłaściwe zaprojektowanie lub niewłaściwe wdrożenie polityk lub procedur lub rozwiązań organizacyjnych.
	art. 67 ust. 5	Nieprawidłowości w zamykaniu akt badania we wskazanym w ustawie okresie.
	art. 74 ust. 2	Nieprawidłowości w dokumentowaniu niezależności FA oraz zespołu wykonującego badanie.
	art. 80 ust. 2	Nieprawidłowości w zakresie zaprojektowania odzwierciedlenia w wynagrodzeniach pracochłonności, stopnia złożoności oraz wymaganych kwalifikacji.
KSKJ	KSKJ par. 11	Niezrealizowanie celu kontroli jakości poprzez niewłaściwy projekt lub jego wdrożenie.
	KSKJ par. 35	Niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone kryteria wyboru oraz zasady kontroli jakości zlecenia.
	KSKJ par. 37	Niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone procedury przeprowadzania kontroli jakości zlecenia.

	KSKJ par. 39	Niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone zasady wyboru osób przeprowadzających kontrolę jakości zlecenia.
	KSKJ par. 40	Niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone procedury zachowania obiektywizmu przez osoby przeprowadzające kontrolę jakości zlecenia.
	KSKJ par. 48	Niewłaściwie zaprojektowany lub wdrożony proces nadzorowania przestrzegania zasad i procedury kontroli jakości firmy (w tym przeprowadzania okresowej inspekcji zleceń).

Opracowanie własne PANA

1.2 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 jak również prowadzonej przez nią działalności, 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 nieprzezwycięzania 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)⁸.

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 muszą zwrócić 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).

⁸ 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>

W poniższej tabeli zaprezentowane są najczęściej wskazywane naruszenia w protokołach kontroli w odniesieniu do SWKJ w FA badających podmioty inne niż JZP:

Ustawa / KSKJ	Przepis	Opis
UOBR	art. 50 ust. 1	Brak lub niewłaściwe opracowanie lub wdrożenie systemu wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości.
	art. 50 ust. 2	Brak lub niewłaściwie wykonywany monitoring SWKJ.
	art. 50 ust. 3	Brak lub niewłaściwie przeprowadzana coroczna ocena SWKJ,
	art. 64 ust. 1	Brak lub niewłaściwie zaprojektowanie lub niewłaściwie wdrożenie polityk lub procedur lub rozwiązań organizacyjnych.
	art. 65 ust. 1	Niedostosowanie SWKJ do wielkości i rodzaju prowadzonej działalności podstawowej.
	art. 67 ust. 5	Nieprawidłowości w zamykaniu akt badania we wskazanym w ustawie okresie.
	art. 74 ust. 2	Nieprawidłowości w dokumentowaniu niezależności FA oraz zespołu wykonującego badanie.
KSKJ	KSKJ par. 11	Niezrealizowanie celu kontroli jakości poprzez niewłaściwy projekt lub jego wdrożenie.
	KSKJ par. 16	Braki w zaprojektowaniu SWKJ w odniesieniu do wymaganych przez standard elementów systemu kontroli jakości.
	KSKJ par. 21	Brak lub niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone zasady związane z wymogami niezależności.
	KSKJ par. 25	Brak lub niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone kryteria i procedury związane z zagrożeniem zażyłością wynikającym z długotrwałego angażowania do przeprowadzenia zlecenia tego samego personelu.
	KSKJ par. 32	Brak lub niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone zasady i procedury zapewniające, że zlecenia realizowane są zgodnie ze standardami wykonywania zawodu.
	KSKJ par. 35	Niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone kryteria wyboru oraz zasady kontroli jakości zlecenia.
	KSKJ par. 37	Niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone procedury przeprowadzania kontroli jakości zlecenia.
	KSKJ par. 39	Niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone zasady wyboru osób przeprowadzających kontrolę jakości zlecenia.
	KSKJ par. 40	Niewłaściwie zaprojektowane lub wdrożone procedury zachowania obiektywizmu przez osoby przeprowadzające kontrolę jakości zlecenia.
	KSKJ par. 41	Brak lub niewłaściwie wdrożone procedury związane z zastąpieniem osoby przeprowadzającej kontrolę jakości zlecenia jeśli jej obiektywizm zmalał.
	KSKJ par. 45	Brak lub niewłaściwie wdrożone procedury dotyczące terminowego gromadzenia akt zleceń.
	KSKJ par. 48	Niewłaściwie zaprojektowany lub wdrożony proces nadzorowania przestrzegania zasad i procedury kontroli jakości firmy (w tym przeprowadzania okresowej inspekcji zleceń).

Opracowanie własne PANA

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:

„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.”

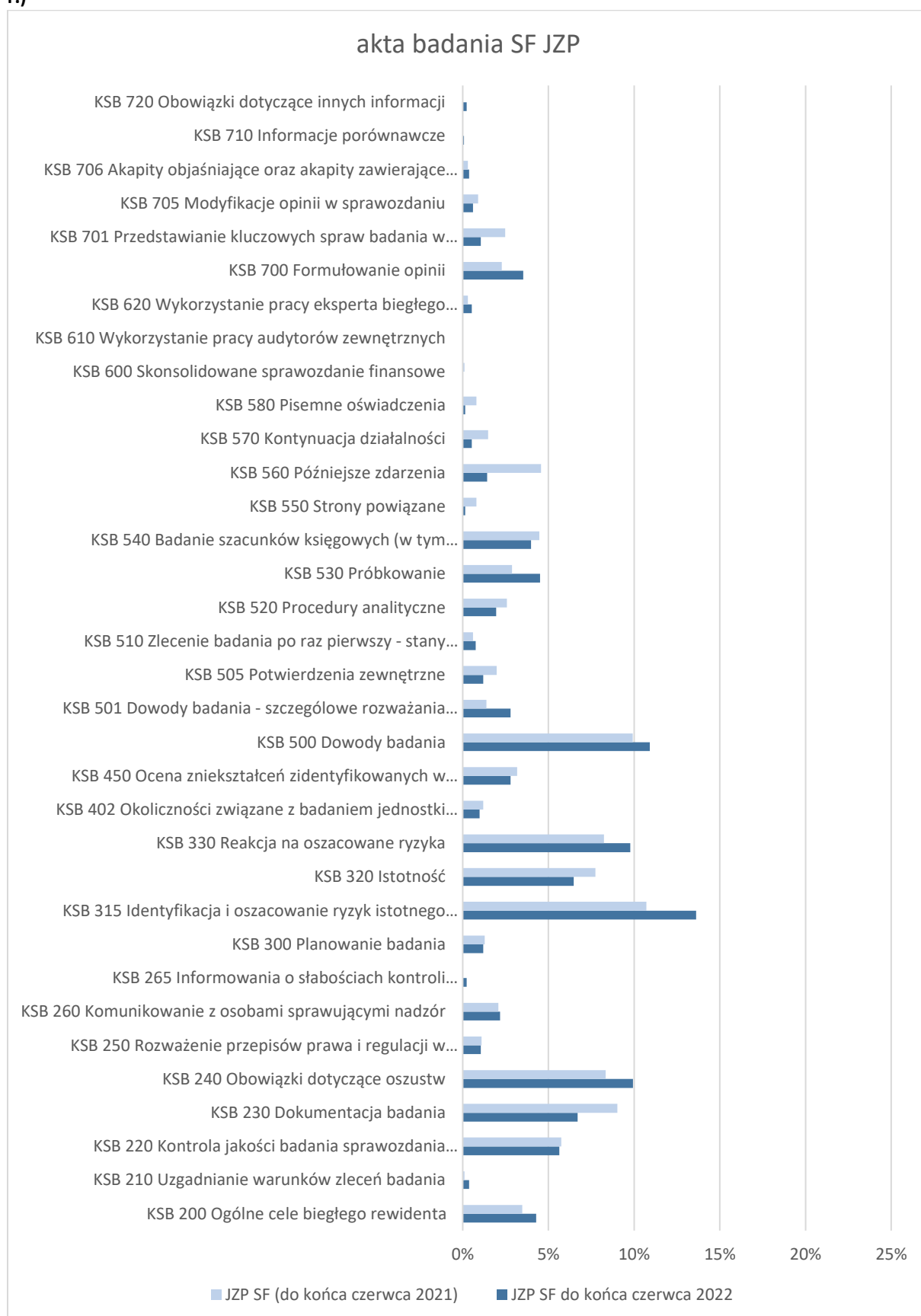
Przedstawiona poniżej analiza dotyczy najczęstszych nieprawidłowości w aktach badania. Analiza została przeprowadzona w podziale na badania sprawozdań finansowych JZP, badania sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP oraz badania sprawozdań skonsolidowanych.

2.1 Dokumentacje badania sprawozdań finansowych

Na wykresie 1 poniżej zaprezentowano rozkład procentowy naruszeń dla dokumentacji badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych JZP.

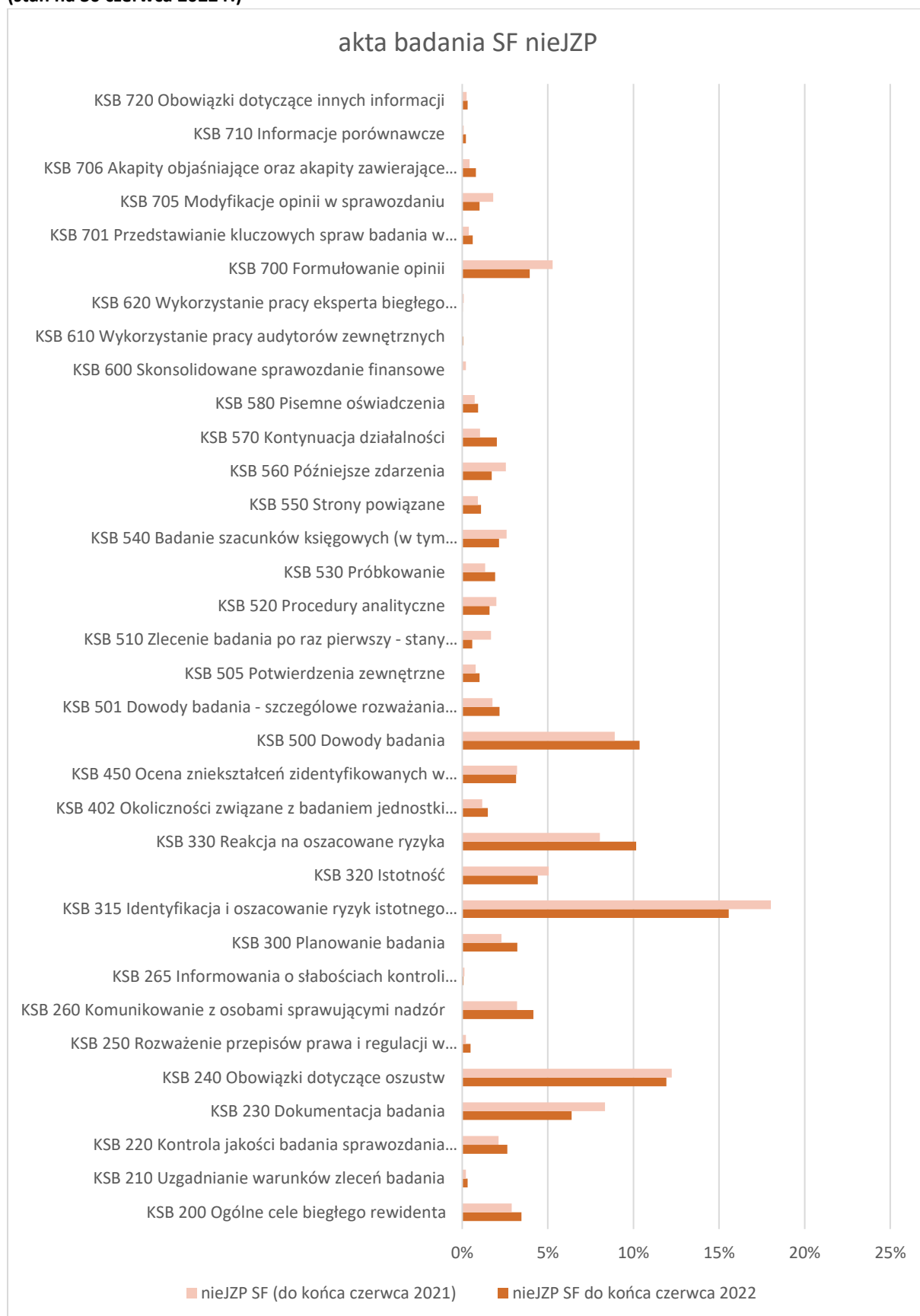
Na wykresie 2 poniżej zaprezentowano rozkład procentowy naruszeń dla dokumentacji badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP.

Wykres 1. Rozkład nieprawidłowości w aktach badania sprawozdań finansowych JZP (stan na 30 czerwca 2022 r.)



Opracowanie własne PANA

Wykres 2. Rozkład nieprawidłowości w aktach badania sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP (stan na 30 czerwca 2022 r.)



Opracowanie własne PANA

Wskazując na kluczowe nieprawidłowości warto zwrócić uwagę na:

- A. fazę planowania badania (KSB 300, 315, 320, 330, 402):
- brak udokumentowania poznania jednostki badanej (występują wyłącznie odpowiedzi „tak / nie” na listach kontrolnych),
 - brak zrozumienia kontroli wewnętrznej podmiotu badanego (brak wskazania kontroli istotnych z punktu widzenia sprawozdania finansowego),
 - brak sprawdzenia czy istotne kontrole wewnętrzne zostały wdrożone,
 - zamiast sprawdzenia jakie czynności kontrolne wykonała jednostka wykonanie samodzielne takich czynności kontrolnych, które miała wykonać jednostka,
 - w odniesieniu do ryzyk znaczących brak zrozumienia kontroli wewnętrznej,
 - brak identyfikacji ryzyk znaczących oraz ich przemieszanie z ryzykami istotnego zniekształcenia,
 - ograniczanie ryzyk znaczących wyłącznie do obszaru przychodów oraz oszustwa ze strony kierownictwa podmiotu badanego,
 - w przypadku gdy kontrole transakcyjne (IT) są kluczowe dla kompletności i dokładności ujmowania transakcji w księgach – nie testowanie ogólnych kontroli IT dla tego systemu,
 - założenie, że ryzyko kontroli jest na poziomie niższym niż wysokie bez przeprowadzenia testów kontroli,
 - niewłaściwe wyznaczenie istotności ogólnej (brak odniesienia do głównych interesariuszy sprawozdania) oraz istotności wykonawczej i błahej,
 - niepowiązanie istotności i ryzyk z próbkowaniem,
 - niepowiązanie planu i strategii z faktycznie wykonywanym badaniem,
- B. obowiązki dotyczących oszustw (KSB 240):
- brak zawodowego sceptycyzmu w odniesieniu do ryzyka oszustwa szczególnie w odniesieniu do przychodów oraz zniekształcenia przez manipulacje szacunkami ze strony kierownictwa jednostki,
 - nieuprawnione założenie, że ryzyko oszustwa nie ma zastosowania w badaniu,
- C. dowody badania (KSB 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 610, 620)
- powierzanie wykonania badania kluczowych obszarów osobom o zbyt niskich kwalifikacjach (np. asystenci badają skomplikowane merytorycznie obszary bez odpowiedniego nadzoru kluczowego biegłego rewidenta),
 - brak badania transakcji z jednostkami i stronami powiązаныmi – brak identyfikacji stron oraz weryfikacji ujawnień transakcji na warunkach nierynkowych,
 - brak zastosowania zawodowego sceptycyzmu przy badaniu szacunków (wyceny prac rozwojowych, WNiP, aktywów finansowych, rezerw itd.) tak w odniesieniu do sprawdzenia założeń, ich racjonalności jak i wykorzystania ekspertów,
 - brak zweryfikowania dokumentów stanowiących podstawę do ustalenia szacunków (np. dokumentów źródłowych przekazywanych aktuariuszom, brak listu do prawnika, brak weryfikacji spraw spornych),
 - próbkowanie wyłącznie metodą celową przy jednoczesnym pozostawieniu niezbadanej populacji przewyższającej istotność wykonawczą,
 - nieprawidłowości w wyznaczaniu populacji do próbkowania,

- brak umieszczenia w dokumentacji badania omówienia procedur (lub włączenia elementów do dokumentacji badania), które były wykonane np. w poprzednim badaniu a mają istotny wpływ na wnioski z obecnego zlecenia,
- brak wskazania co, przez kogo, w jakim celu i w jaki sposób było przeprowadzone w ramach testów szczegółowych (np. umieszczane są tylko listy dokumentów bez oznaczenia co było testowane i jaki był wynik takiego testu),
- niewłaściwie wykonywane procedury potwierdzenia sald zewnętrznych (bez zachowania pełnej kontroli nad procesem przez biegłego rewidenta),
- brak testowania istnienia środków trwałych lub zapasów w okresach pomiędzy inwentaryzacjami wykonywanymi przez podmiot badany,
- korzystanie z zapisów „w buforze” podczas badania zasadniczego,
- niezachowanie zawodowego sceptycyzmu w odniesieniu do oceny kontynuacji działalności przez jednostkę,
- podczas wykonywania procedur końcowych brak weryfikacji zmiany istotności oraz weryfikacji wpływu tej zmiany na konieczność wykonania dodatkowych procedur,
- brak lub nieprawidłowo wykonane procedury w odniesieniu do informacji dodatkowej, sprawozdania z przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale własnym co skutkuje istotnymi nieprawidłowościami w sprawozdaniu finansowym oraz w wydanej opinii,
- brak procedur badania w odniesieniu do sprawozdania z działalności,

D. komunikację z organami podmiotu badanego oraz prawidłowość sprawozdania z badania (KSB 200, 260, 265, 700, 701, 705, 706, 710, 720)

- brak komunikacji z kierownictwem jednostki oraz organami zatwierdzającymi i porzeczanie na spotkaniach tylko z dyrektorem finansowym czy też głównym księgowym,
- brak końcowej weryfikacji sprawozdania finansowego,
- podpisywanie sprawozdania z badania przed podpisaniem przez kierownika jednostki sprawozdania finansowego,
- opinia nie jest oparta o akta badania (akta badania nie są kompletne),
- nie jest przeprowadzona krytyczna kontrola jakości zlecenia,
- kontrola jakości zlecenia przeprowadzona jest przez osoby nie posiadające właściwych kwalifikacji,
- w sprawozdaniu z badania formułowane są ukryte zastrzeżenia w akapitach objaśniających,
- brak kluczowych spraw badania w odniesieniu do sprawozdań finansowych podmiotów notowanych na giełdzie,
- brak kontroli jakości badania sprawozdania finansowego podmiotu notowanego na giełdzie,
- brak kontroli jakości zlecenia pomimo tego, że system kontroli jakości nakazuje takie zlecenie objąć kontrolą jakości.

W poniższej tabeli zaprezentowane są najczęściej wskazywane naruszenia w odniesieniu do kontrolowanych akt badania:

Typ podmiotu badanego (JZP / podmiot inny niż JZP)	Rozporządzenie / Ustawa / Standard	Przepis
JZP	Rozporządzenie 537/2014	art. 8 ust. 5
		art. 11 ust. 2
	UOBR	art. 67 ust. 5
		art. 69 ust. 2
		art. 74 ust. 2
		art. 84
	KSB	KSB 200 par. 15
		KSB 220 par. 20
		KSB 230 par. 5
		KSB 230 par. 8
		KSB 240 par. 26
		KSB 240 par. 29
		KSB 240 par. 31
		KSB 240 par. 32
		KSB 240 par. 45
		KSB 315 par. 13
		KSB 315 par. 25
		KSB 315 par. 29
		KSB 315 par. 30
		KSB 315 par. 32
		KSB 320 par. 4
		KSB 320 par. 14
		KSB 330 par. 5
		KSB 330 par. 6
		KSB 330 par. 8
		KSB 330 par. 18
		KSB 330 par. 24
		KSB 500 par. 4
		KSB 500 par. 6
		KSB 500 par. 7
		KSB 500 par. 9
		KSB 501 par. 9
		KSB 505 par. 7
KSB 520 par. 5		
KSB 530 par. 7		
KSB 540 par. 18		
KSB 540 par. 6		
Podmioty inne niż JZP	UOBR	art. 69 ust 1
		art. 69 ust 2
		art. 69 ust 3
		art. 74 ust 1
		art. 74 ust 2
		art. 83 ust 3

		art. 83 ust 5
		art. 83 ust 6
	KSB	art. 84
		KSB 200 par. 15
		KSB 220 par. 20
		KSB 230 par. 5
		KSB 230 par. 8
		KSB 230 par. 9
		KSB 230 par. 10
		KSB 240 par. 26
		KSB 240 par. 27
		KSB 240 par. 31
		KSB 240 par. 32
		KSB 240 par. 45
		KSB 240 par. 47
		KSB 260 par. 16
		KSB 300 par. 9
		KSB 300 par. 12
		KSB 315 par. 11
		KSB 315 par. 12
		KSB 315 par. 13
		KSB 315 par. 18
		KSB 315 par. 20
		KSB 315 par. 21
		KSB 315 par. 25
		KSB 315 par. 27
		KSB 315 par. 29
		KSB 315 par. 32
		KSB 320 par. 14
		KSB 330 par. 6
		KSB 330 par. 8
		KSB 330 par. 18
		KSB 330 par. 24
		KSB 330 par. 26
		KSB 450 par. 5
		KSB 500 par. 4
		KSB 500 par. 6
		KSB 500 par. 7
		KSB 500 par. 9
		KSB 500 par. 10
		KSB 501 par. 4
		KSB 501 par. 9
		KSB 520 par. 5
		KSB 520 par. 6
		KSB 530 par. 7
		KSB 560 par. 6
		KSB 560 par. 7
		KSB 700 par. 13
KSB 700 par. 14		

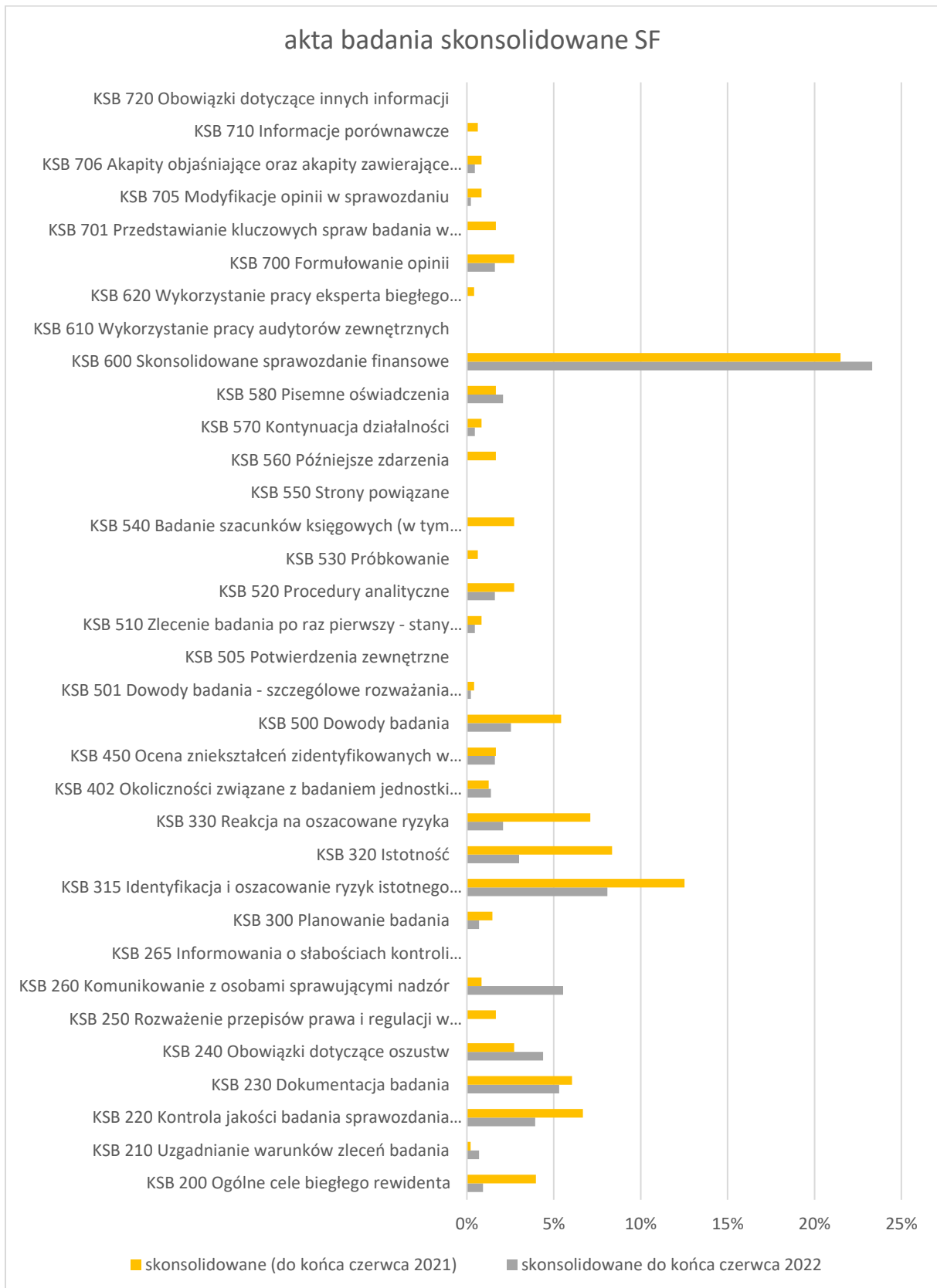
2.2 Dokumentacje badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych

Na wykresie 3 poniżej 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 3. Rozkład nieprawidłowości w aktach badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (stan na 30 czerwca 2022 r.)



Opracowanie własne PANA