

# Wykład 8

# Badanie sprawozdań skonsolidowanych

Zgodnie z rozdziałem 7 Ustawy o Rachunkowości:

Badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe podmiotów kontynuujących działalność (Art. 64 UoR).

Badaniu podlegają sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie, a także roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z MSR.

Badaniu podlegają również roczne połączone sprawozdania finansowe funduszy inwestycyjnych z wydzielonymi subfunduszami oraz roczne sprawozdania jednostkowe subfunduszy.

Obowiązkowo muszą poddać badaniu swoje sprawozdania finansowe również te jednostki prowadzące księgi rachunkowe, które dla celów podatkowych wybrały bilansową metodę ustalania różnic kursowych.

Wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej.

Kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru.

Kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o badanie sprawozdania finansowego w terminie umożliwiającym firmie audytorskiej udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych.

W przypadku badania ustawowego (w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach), pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy.

Koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego ponosi badana jednostka.

Metodologia audytu skonsolidowanych sprawozdań finansowych zależy od:

- charakteru działalności podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej,
- liczby podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej,
- rodzaju powiązań pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej podlegających konsolidacji,
- waluty, w której sporządzane są poszczególne jednostkowe sprawozdania finansowe,
- dnia, na który zostały sporządzone sprawozdania jednostkowe podlegające konsolidacji,
- liczby operacji dokonywanych pomiędzy podmiotami danej grupy kapitałowej.

Biegły rewident jest uprawniony do uzyskania informacji związanych z przebiegiem badania od kontrahentów badanej jednostki, w tym także od banków i jej doradców prawnych – z upoważnienia kierownika badanej jednostki.

Jeżeli przedmiotem badania jest sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, to uprawnienia biegłego rewidenta, o których mowa przysługują także wobec jednostek zależnych, współzależnych i stowarzyszonych.

Badanie sprawozdań skonsolidowanych przeprowadza się w oparciu o:

- MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 600 SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SKONSOLIDOWANYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH (W TYM PRACA BIEGŁYCH REWIDENTÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY) (Stosuje się do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)



Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) mają zastosowanie do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

MSB 600 dotyczy szczególnych rozważań, które mają zastosowanie do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zwłaszcza tych, w których uczestniczą biegli rewidenci części składowych grupy.

MSB 600 jest przydatny dla biegłego rewidenta, gdy angażuje on innych biegłych rewidentów do badania sprawozdania finansowego, które nie jest skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym (na przykład biegły rewident może zaangażować innego biegłego rewidenta do obserwacji spisu z natury zapasów lub do inspekcji środków trwałych w odległym miejscu).

Biegły rewident części składowej grupy może być zobowiązany ustawowo, na mocy regulacji lub z innego powodu, do wyrażenia opinii z badania sprawozdania finansowego tej części składowej grupy.

Pomimo, że zespół przeprowadzający badanie grupy może zdecydować o wykorzystaniu dowodów badania, na których oparta jest opinia z badania sprawozdania finansowego części składowej grupy, jako dowodów badania dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wymogi niniejszego MSB mają zastosowanie.

Zgodnie z MSB 220 („Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”) partner odpowiedzialny za badanie grupy ma obowiązek upewnić się, że osoby przeprowadzające badanie grupy, w tym biegli rewidenci części składowych grupy, posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i umiejętności.

Partner odpowiedzialny za badanie grupy jest także odpowiedzialny za wyznaczenie kierunku, nadzorowanie i wykonanie zlecenia dla grupy.

Partner odpowiedzialny za badanie grupy stosuje wymogi MSB 220 niezależnie od tego, czy prace dotyczące informacji finansowych części składowej grupy wykonuje zespół przeprowadzający badanie grupy czy biegły rewident części składowej grupy.

Niniejszy MSB pomaga partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy w wypełnieniu wymogów MSB 220 w przypadku, gdy biegli rewidenci części składowych grupy wykonują prace związane z informacjami finansowymi części składowej grupy.

Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego i ryzyka, że biegły rewident nie wykryje tego zniekształcenia (MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”).

W przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego obejmuje ono ryzyko niewykrycia przez biegłego rewidenta części składowej grupy zniekształcenia informacji finansowych części składowej grupy, które może spowodować istotne zniekształcenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a także ryzyko, że zespół przeprowadzający badanie grupy nie wykryje tego zniekształcenia.

MSB 600 wyjaśnia sprawy, które rozważa zespół przeprowadzający badanie grupy ustalając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres swojego zaangażowania w procedury oszacowania ryzyka oraz dalsze procedury badania informacji finansowych przeprowadzane przez biegłych rewidentów części składowych grupy.

Celem tego działania jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których można oprzeć opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Biegły rewident, który podjął się badania sprawozdania skonsolidowanego:

- komunikuje się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części składowych grupy co do zakresu i rozłożenia w czasie prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy oraz w sprawie rezultatów tych prac,
- gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania odnoszące się do informacji finansowych części składowej grupy oraz procesu konsolidacji w celu wyrażenia opinii, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Przy badaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych biegły rewident napotka wiele zagadnień, które zazwyczaj nie występują przy badaniu jednostkowych sprawozdań finansowych.

W większości wypadków grupa kapitałowa obejmuje jednostki położone w znacznej odległości od siedziby podmiotu dominującego, co przy uwzględnieniu ścisłych terminów badania w praktyce uniemożliwia przeprowadzenie badania wszystkich jednostek wchodzących w skład grupy przez tego samego biegłego rewidenta.

W sytuacji objęcia konsolidacją jednostek zagranicznych istnieje szczególny problem, wynika on z tego iż, biegły rewident odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania obejmuje swoją opinią z badania także prawidłowość sprawozdań finansowych pozostałych jednostek.

W celu zapewnienia dostarczenia dokumentacji, biegły rewident grupy powinien posiadać tę dokumentację lub też zapewnić sobie odpowiedni i nieograniczony do niej dostęp na żądanie lub podjąć inne stosowne działania.

W sytuacji gdy przepisy prawa obowiązującego w państwie trzecim lub inne przeszkody uniemożliwiają przekazanie dokumentacji rewizyjnej przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego, dokumentacja biegłego rewidenta grupy powinna zawierać dowody, że podjął on stosowne działania w celu uzyskania dostępu do tej dokumentacji rewizyjnej, a w przypadku wystąpienia przeszkód innych niż przepisy obowiązującego prawa, dowody na ich istnienie.



Kierownik badanej jednostki udostępnia biegłemu rewidentowi przeprowadzającemu badanie sprawozdania finansowego księgi rachunkowe oraz dokumenty będące podstawą dokonanych w nich zapisów oraz wszelkie dokumenty mogące mieć wpływ na sformułowanie oceny biegłego rewidenta o sytuacji majątkowej i finansowej badanej jednostki.

Udziela także koniecznych informacji, wyjaśnień i oświadczeń, niezbędnych do sporządzenia raportu i opinii.

Jeżeli w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej wystąpi konieczność zastąpienia jednego biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych przez innego biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, zastępowany biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych udostępnia nowemu biegłemu rewidentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych konieczne informacje i wyjaśnienia.

Zgodnie z tymi założeniami biegły rewident, odpowiedzialny za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego i wykorzystujący wynik badania przeprowadzonego przez innego biegłego rewidenta, jest zobowiązany do przeprowadzenia formalnej kontroli dokonanego badania, która powinna obejmować:

- zapoznanie się z profesjonalnym standardem dotyczącym biegłych rewidentów danego kraju, (zwłaszcza w zakresie niezależności w stosunku do badanego podmiotu oraz wymaganych kwalifikacji).
- zapoznanie się z planem i realizacją dokonanego badania,
- samodzielne ustosunkowanie się do zakresu i wyników przeprowadzonego badania.

Biegły rewident badający skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza listę kontrolną, którą wypełnia rewident badający inną jednostkę wchodzącą w skład grupy.

Lista taka obejmuje krótką charakterystykę podmiotu dominującego, opis stosowanych przez niego zasad rachunkowości oraz kwestionariusz w zakresie szczegółowego badania poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego oraz sformułowanych wniosków.

W sytuacji wykonania badania sprawozdania finansowego przez innego biegłego rewidenta według zasad znacznie odbiegających od polskich norm, zakres badania należy rozszerzyć i dostosować do obowiązujących w Polsce przepisów.

Ponadnarodowa współpraca wymaga zatem od krajowych biegłych rewidentów zapoznania się z międzynarodowymi wytycznymi w zakresie badania ksiąg rachunkowych, co jest niezbędne przy badaniu spółek z ponadnarodowych grup kapitałowych.

Kierownik jednostki składa w rejestrze sądowym lub innym organie prowadzącym rejestr lub ewidencję działalności gospodarczej danej jednostki roczne sprawozdanie finansowe, sprawozdanie biegłego rewidenta, odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu strat, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego, nie później jednak niż 6 miesięcy od dnia bilansowego.

Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostało zatwierdzone w terminie 6 miesięcy, to należy je złożyć w rejestrze sądowym lub innym organie rejestrowym, w ciągu 15 dni po tym terminie, a także 15 dni po jego zatwierdzeniu.