

*Katarzyna Świetla
Joanna Toborek-Mazur*

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Sprawozdanie grupy kapitałowej jako przedmiot badania biegłego rewidenta

1. Wprowadzenie

Konsolidacja to proces, w wyniku którego powstaje sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone w taki sposób, jakby opisywało pojedynczą jednostkę gospodarczą (§ 4 MSR 27). Jest to możliwe dzięki zastosowaniu wielu korekt i wyłączeń konsolidacyjnych. Dla przeprowadzenia konsolidacji bardzo istotne jest właściwe ustalenie powiązań kapitałowych. Powiązanie to wpływa na wybór zastosowanych metod konsolidacji. Struktura grupy kapitałowej może być jedno- lub wielostopniowa. Jeżeli w strukturze występują jednostka dominująca wyższego i niższego szczebla, to mamy wówczas do czynienia ze strukturą wieloszczeblową grupy kapitałowej. Obowiązek sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego nałożony został na podmiot dominujący, który sprawuje zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Sprawozdanie to obejmuje dane zarówno jednostki dominującej, jak i wszystkich jednostek od niej zależnych, bez względu na ich siedzibę [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 55]. W ten sposób powstaje zestawienie przedstawiające grupę kapitałową jako jedną całość. Podobnie jak sprawozdania jednostkowe, także i ono podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta.

Celem niniejszego artykułu jest identyfikacja i analiza niezbędnych czynności, jakie ciążyą na biegłym rewidencie badającym skonsolidowane sprawozdanie

finansowe, przy założeniu, że biegły rewident przeprowadza badanie sprawozdania w oparciu o wytyczne zawarte w KSRF nr 1 [2010] oraz KSRF nr 2 [2010a]. Powinien on zatem ocenić zasadność sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego poprzez realizację zasady kontynuacji działania grupy kapitałowej, a następnie zbadać prawidłowość ujawnienia wszystkich podmiotów powiązanych, z którymi zawierano transakcje w badanym okresie [Turzyński i Wiatr 2010, s. 208–225].

Badając sprawozdanie finansowe, warto zastosować narzędzia audytu zorientowanego na ryzyko (*risk based audit*). W tym przypadku audytor kontroluje jakość informacji finansowych, które są zarejestrowane w oświadczeniach finansowych. W ten sposób zostaje uwiarygodniona jakość badanego procesu sprawozdawczości finansowej. Dodatkowo ocena trafności poręczeń i udzielonych gwarancji zwiększa wartość działalności całego holdingu. Taki audyt koncentruje się na ryzyku biznesowym i skupia na procesach związanych z jego kontrolowaniem.

Risk based audit uznaje się za jedną z lepszych metod kontroli. Ograniczanie ryzyka polega w jej przypadku nie tylko na ocenie zapisów księgowych, ale też na analizie biznesowych kontaktów podmiotów. Audyt taki poprawia finansową pewność regulacji oraz procesu sprawozdawczości finansowej. W celu identyfikowania ryzyka biznesowego audytor musi uzyskać wiedzę na temat zakresu kontroli: sytuacji finansowej, źródeł przychodów, wydatków, konkurencji i innych rodzajów ryzyka biznesowego.

2. Struktura grupy kapitałowej a obowiązek konsolidacji

Jak już wspomniano, identyfikacja powiązań między jednostkami stanowi bardzo ważny etap przed rozpoczęciem konsolidacji. Powiązanie kapitałowe decyduje o tym, czy dana jednostka w procesie konsolidacji będzie ujęta konsolidacją pełną, proporcjonalną, czy metodą praw własności. Metoda pełna przewidziana jest głównie w sprawozdaniach skonsolidowanych dla jednostek zależnych i niebędących spółkami handlowymi jednostek współzależnych. Analizując regulacje ustawy o rachunkowości, można zauważyć, że z definicji grupy kapitałowej usunięto zapisy o sprawowaniu spółkontroli nad daną jednostką. Oznacza to, że w nowym brzmieniu znaczącym inwestorem jest jednostka będąca spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym i wywierająca wpływ na inną jednostkę (niż zależna i współzależna) i niesprawująca kontroli ani spółkontroli. Spółka, na którą znaczący inwestor wywiera znaczący wpływ, to jednostka stowarzyszona. Istotna zmiana regulacji dotyczy identyfikacji spółkontroli, którą obecnie rozpoznaje się tylko na podstawie zawartych umów. Nie można zatem

mówić o współkontrolu, jeżeli nie funkcjonuje żadna umowa pomiędzy sprawującymi wspólną kontrolę [Toborek 2010, s. 265–268].

Z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zwolnione są jednostki dominujące, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla, bez dokonywania wyłączeń konsolidacyjnych, spełniają co najmniej dwa z następujących warunków [Toborek-Mazur 2010, s. 269; Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 56, ust. 1]:

- łączne średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 250 osób,
- łączna suma bilansowa w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 7 500 000 euro,
- łączne przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości 15 000 000 euro.

Jednostka dominująca zależna od innej jednostki może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli:

- jednostka dominująca wyższego szczebla posiada co najmniej 90% udziałów jednostki dominującej niższego szczebla, a wszyscy pozostali udziałowcy tej jednostki wyrazili na to zgodę,
- jednostka dominująca wyższego szczebla obejmuje konsolidacją zarówno zależną od niej jednostkę dominującą, jak i wszystkie jednostki zależne od jednostki dominującej zwolnionej ze sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Powyższe zwolnienia nie mają zastosowania, jeśli jednostka dominująca lub jednostka jej podporządkowana jest emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu, zamierza ubiegać się lub ubiega się o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 56, ust. 3].

Konsolidacją nie obejmuje się jednostki zależnej, w przypadkach gdy [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 57]:

- udziały tej jednostki zostały nabyte, zakupione lub pozyskane w innej formie, z wyłącznym ich przeznaczeniem do późniejszej odprzedaży, w terminie jednego roku od dnia ich nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie,
- występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką, które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami netto, w tym wypracowanym przez tę jednostkę zyskiem netto, lub które wyłączają sprawowanie kontroli nad organami kierującymi tą jednostką.

Często grupy kapitałowe wykorzystują zapis, w myśl którego ustalenie, że dane finansowe jednostki zależnej są nieistotne i nie naruszy to obowiązku rzetelnego, a także jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego firmy, pozwala na nieobejmowanie danego podmiotu zależnego konsolidacją [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 58, ust. 1]. Jeżeli jednak dwie lub więcej jednostek zależnych spełnia powyższe kryterium, ale ich łączne dane są istotne, to jednostki te należy objąć konsolidacją. Wskaźnik istotności dla potrzeb konsolidacji powinien zostać zapisany w polityce bilansowej grupy, choć nie jest on obligatoryjny. Jego wielkość jest uzależniona między innymi od charakteru grupy kapitałowej. Warto, aby biegły rewident zainteresował się, czy wskaźnik ten został ustalony na właściwym poziomie.

Najważniejsze przesłanki wyłączenia z obowiązku konsolidacji jednostki zależnej, zawarte zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i w przepisach międzynarodowych, wynikają z następujących faktów: po pierwsze, udziały danej jednostki zostały nabyte, zakupione lub pozyskane w innej formie w celu późniejszej odsprzedaży (*subsidiary held for resale*) w terminie jednego roku od wejścia w ich posiadanie. Jednak zamiar zbycia udziałów powinien być wiarygodnie uzasadniony. Druga sytuacja ma miejsce, w przypadku gdy występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką (*lack of effective control*), które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami. Ograniczenia te mogą dotyczyć także sprawowania kontroli nad organami kierującymi tą jednostką [Toborek-Mazur 2010, s. 270].

Warto podkreślić, że art. 59 ustawy o rachunkowości determinuje wybór metody konsolidacyjnej. I tak, dane jednostki zależnej konsoliduje się metodą konsolidacji pełnej. Dane jednostek współzależnych wykazuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym przy zastosowaniu metody proporcjonalnej lub metody praw własności. Udziały w jednostce stowarzyszonej wykazuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym metodą praw własności. Jeżeli występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką, które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami netto, w tym wypracowanym przez tę jednostkę zyskiem netto, lub które wyłączają sprawowanie kontroli nad organami kierującymi tą jednostką, a jednostka zależna była wcześniej objęta konsolidacją lub jednostka dominująca wstąpiła w prawa znaczącego inwestora lub współnika jednostki współzależnej, to dane tych jednostek wykazuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym odpowiednio metodą proporcjonalną lub metodą praw własności [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 59, ust. 6]. Wybór odpowiedniej metody konsolidacji powinien potwierdzić biegły rewident.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje: skonsolidowany bilans, skonsolidowany rachunek zysków i strat, skonsolidowany rachunek przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w skonsolidowanym kapitale własnym, informa-

cję dodatkową, obejmującą wprowadzenie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 55, ust. 2]. Do rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej. W zależności od momentu sporządzenia wyróżniamy dwa główne rodzaje sprawozdań skonsolidowanych: sporządzone na dzień zakupu lub połączenia firm (ma miejsce tylko raz) oraz sporządzone na koniec okresu obrachunkowego (jest procesem powtarzalnym).

W przypadku tego drugiego sprawozdania biegły rewident powinien sprawdzić, czy grupa kapitałowa w kolejnych latach obrotowych stosuje w sposób ciągły jednakowe metody i zasady obejmowania jednostek powiązanych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym.

Elementem podlegającego badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest dołączane do niego sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej. Zawiera ono istotne informacje o jej stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie potencjalnego ryzyka i opis zagrożeń. Biegły bada również informacje o posiadanych przez jednostkę dominującą udziałach (akcjach) własnych, a także będących własnością jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej oraz osób działających w ich imieniu [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 55, ust. 2].

Zgodnie z regulacjami zawartymi w KSRF nr 2, celem badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest wyrażenie pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy zostało ono sporządzone zgodnie z wymaganymi zastosowania zasadami (polityka) rachunkowości grupy kapitałowej oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy grupy kapitałowej [KSRF nr 2, 2010a, ust. 4; KSRF nr 2 2010b, s. 75].

W przypadku gdy konsolidację przedstawiono metodą pełną lub proporcjonalną, konieczna jest często także odpowiedź na pytanie, czy sprawozdanie obejmujące jednostkę dominującą oraz jednostki zależne i współzależne sporządzono tak, jak gdyby grupa stanowiła jedną jednostkę gospodarczą. W toku prowadzonego badania należy stwierdzić, czy:

a) dane finansowe jednostek zostały w sposób kompletny objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym,

b) w sposób właściwy przygotowano dane (niekiedy odpowiednio przekształcono), które stanowią podstawę konsolidacji,

c) wartości liczbowe wynikające ze sprawozdań finansowych jednostek zależnych mających siedzibę za granicą, wyrażone w walutach obcych, zostały poprawnie przeliczone na złote i zostały przygotowane w sposób właściwy,

d) dokonano rzetelnie i prawidłowo niezbędnych korekt i wyłączeń konsolidacyjnych,

e) sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej zawiera informacje określone w przepisach wiążących jednostkę sporządzającą to sprawozdanie, a zawarte w nim informacje są zgodne z danymi skonsolidowanego sprawozdania finansowego,

f) dokumentacja konsolidacyjna jest kompletna i prawidłowa oraz pozwala prześledzić powiązanie danych skonsolidowanego sprawozdania finansowego ze stanowiącymi punkt wyjścia jego sporządzenia wartościami zawartymi w sprawozdaniach finansowych jednostek zależnych [KSRF nr 2 2010a, ust. 8].

Roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządza się na ten sam dzień bilansowy i za ten sam rok obrotowy co sprawozdanie finansowe jednostki dominującej [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 63c]. Jeżeli ten sam dzień bilansowy nie może być przyjęty przez poszczególne jednostki grupy kapitałowej, to konsolidacją można objąć sprawozdanie finansowe sporządzone za inny okres roczny niż rok obrotowy, pod warunkiem że dzień bilansowy tych sprawozdań finansowych przypada nie wcześniej niż na trzy miesiące przed dniem bilansowym przyjętym dla grupy kapitałowej. W związku z tym biegły rewident powinien sprawdzić, czy zastosowano dopuszczone przepisami terminy oraz czy ewentualnie zastosowane odstępstwa nie wpływają istotnie na ograniczenie rzetelności i jasności skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz jego zgodności z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej.

3. Najważniejsze obszary polityki bilansowej grupy kapitałowej

Jednostki, których dane objęte są skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, powinny stosować jednakowe metody wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdań finansowych. Muszą one być zgodne z przyjętą przez jednostkę dominującą polityką rachunkowości [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 63b, ust. 1]. Jeżeli nie jest możliwe z ważnych przyczyn stosowanie jednakowych metod wyceny i sporządzania sprawozdań finansowych lub jeżeli jednostka dominująca sporządza sprawozdania finansowe zgodnie z MSR, a jednostki, których dane objęte są skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, nie sporządzają sprawozdań finansowych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR, to należy dokonać odpowiednich przekształceń sprawozdań finansowych tych jednostek, których dane finansowe są istotne dla realizacji

obowiązku rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku [Ustawa o rachunkowości... 2009, art. 63b, ust. 2].

Bardzo ważne jest również przyjęcie jednolitego planu dla całej grupy kapitałowej (w przypadku gdy konsolidacji podlegają jednostki zależne mające siedzibę poza granicami Polski, to zatwierdzenie dla grupy kapitałowej jednolitego planu kont jest z reguły niemożliwe). Jednostka dominująca powinna udokumentować w formie opisu przyjęte przez nią zasady, które – dostosowane do wielkości, charakteru i specyfiki grupy – dotyczą między innymi:

- włączania i wyłączania jednostek do konsolidacji,
- ustalenia poziomu istotności dla grupy kapitałowej,
- zakresu i sposobu zastosowanej wyceny metodą praw własności w stosunku do udziałów długoterminowych,
- zasady wyceny aktywów netto nabytych jednostek według wartości godziwej,
- zasady ustalania i rozliczania dodatniej wartości firmy oraz ujemnej wartości firmy (w przypadku stosowania MSR zysku z tytułu okazynego nabycia),
- charakterystyki podstawowych korekt konsolidacyjnych,
- wzorów sprawozdań finansowych jednostek objętych konsolidacją,
- opisu systemu komputerowego wykorzystywanego do sporządzania sprawozdania,
- określenia roku obrotowego i okresów sprawozdawczych,
- metod wyceny aktywów i pasywów, a także ustalania wyniku finansowego,
- sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych (zasad klasyfikacji zdarzeń, prowadzenia kont ksiąg pomocniczych i ich powiązania z kontami księgi głównej, opisu systemu przetwarzania danych i systemów dotyczących ochrony danych i dokumentów stanowiących podstawę dokonywanych w nich zapisów).

Ten ostatni wymieniony element odgrywa ważną rolę, gdyż zawiera informacje empiryczne podlegające ocenie przez biegłego rewidenta.

4. Cel badania a zakres dokumentacji konsolidacyjnej

Obowiązujący MSRF nr 550 zawiera twierdzenie, że celem biegłego rewidenta jest „Zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi – niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej” [MSRF 550 – *Podmioty powiązane* 2009, s. 163]. Prawidłowe ustalenie powiązań pozwala biegłemu na identyfikację czynników ryzyka oszustwa (jeśli takie występują), wynikających z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi. Mają one

istotne znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka spowodowanego oszustwem. Audytor powinien, opierając się na pozyskanych dowodach badania, ustalić, czy transakcje oraz powiązania zostały prawidłowo odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych. Biegły rewident bowiem odpowiada za kompleksowe zbadanie wszystkich sprawozdań jednostek włączanych do sprawozdania skonsolidowanego. Warunkiem poprawności badania jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów wskazujących, że powiązania oraz transakcje z podmiotami powiązanymi zostały prawidłowo rozpoznane, ujęte oraz ujawnione w sprawozdaniach.

Realizacja badania sprawozdania finansowego prezentowanego przez podmiot gospodarczy powinna więc dać odpowiedź na pytanie: czy ujęto wszystkie jego elementy? W przypadku grup kapitałowych niezwykle istotne jest skupienie się nie tylko na transakcjach dokonywanych w obrębie spółki dominującej, ale też dostrzeżenie interakcji zachodzących pomiędzy podmiotami z nią powiązanymi [Needles, Powers i Crosson 2011, s. 593]. Praca biegłego opiera się przede wszystkim na informacjach pozyskanych z dokumentacji konsolidacyjnej oraz danych otrzymanych od biegłych badających poszczególne jednostki grupy. W związku z tym bardzo istotne jest, aby dokumentacja konsolidacyjna obejmowała [KSRF nr 2 2010a, ust. 8]:

- kompletny wykaz jednostek podporządkowanych grupy objętych konsolidacją, a także z niej wyłączonych wraz z podaniem informacji na temat takiego wyłączenia,
- sprawozdania finansowe jednostek objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym,
- sprawozdania finansowe jednostek zależnych, współzależnych i stowarzyszonych przeliczone na walutę polską,
- oryginalne sprawozdania finansowe wszystkich jednostek powiązanych, których dane mogą być objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym,
- sprawozdania finansowe jednostek zależnych, współzależnych i stowarzyszonych dostosowane do zasad (polityki) rachunkowości obowiązujących przy konsolidacji,
- informacje dodatkowe niezbędne do zbadania sprawozdania finansowego zawierające sprawozdanie finansowe według wzoru prezentowanego przez podmiot dominujący wraz z danymi o wszystkich transakcjach wzajemnych w ramach grupy,
- korekty i wyłączenia dokonywane podczas konsolidacji (niezbędne do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego),
- wykaz zidentyfikowanych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych przejętej jednostki wycenionych na dzień przejęcia,

- sposób ustalenia wartości godziwej aktywów netto jednostek podporządkowanych,
- sposób ustalenia oraz zasady rozliczania dodatniej wartości firmy oraz ujemnej wartości firmy i ich odpisów (w przypadku stosowania MSSF nr 3 zysku z tytułu okazijnego nabycia, w tym zakresu odpisów z tytułu trwałej utraty ich wartości),
- obliczenia kapitałów mniejszościowych (udziałów niekontrolujących zgodnie z MSR 27) z tytułu udziału w wyniku finansowym roku obrotowego,
- zakres i sposób ustalenia niezrealizowanych zysków i strat na sprzedaży w ramach grupy kapitałowej dotyczących majątku trwałego i obrotowego [Toborek-Mazur 2010, s. 275–277],
- korekty dotyczące wyceny udziałów w jednostkach podporządkowanych metodą praw własności,
- obliczenia różnic kursowych z przeliczenia sprawozdań finansowych jednostek podporządkowanych wyrażonych w obcych walutach [§ 20 ust. 1 Rozporządzenia MF 2009],
- zestawienia korekt odroczonego podatku dochodowego,
- wykaz danych w celu eliminacji wzajemnych rozrachunków i obrotów w ramach grupy kapitałowej,
- informacje w zakresie korekt związanych z zakupem dodatkowych udziałów w jednostkach podporządkowanych, podwyższenia kapitału podstawowego, sprzedaży całości lub części udziałów.

Zgromadzenie dokumentacji konsolidacyjnej oraz opinii biegłych rewidentów badających poszczególne jednostki pozwala biegłemu grupy na przystąpienie do badania poszczególnych sprawozdań skonsolidowanych zaprezentowanych przez grupę kapitałową. Odpowiedzialny za przygotowanie podlegających badaniu sprawozdań (ich formę oraz treść) jest zarząd firmy (w przypadku spółek publicznych przeglądowi biegłego rewidenta podlegają także sprawozdania półroczne) [Sójka 2008, s. 96]. Jednostka dominująca powinna zapewnić biegłemu rewidentowi grupy w umowach o badanie jednoznaczne uregulowanie kwestii współpracy i dostępu do dokumentacji rewizyjnej. Biegły powinien także uzyskać na żądanie dostęp do zbiorczych arkuszy konsolidacyjnych zawierających informacje w zakresie: sumowania poszczególnych elementów sprawozdań jednostek objętych konsolidacją, korekt konsolidacyjnych oraz pełnych danych wynikających z konsolidacji. Dodatkowo powinien on pozyskać zestawienia wszystkich niewprowadzonych do sprawozdania korekt i wyłączeń oraz innych uproszczeń wynikających z ustalonego poziomu istotności.

5. Kluczowe obszary badania

Biegły ocenia zasadność sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą kontynuacji działania grupy kapitałowej, a następnie bada prawidłowość ujawnienia wszystkich podmiotów powiązanych, z którymi zawierano transakcje w badanym okresie [KSRF nr 2 2010a, ust. 7].

Weryfikacja wszystkich jednostek powiązanych pozwala na przystąpienie do analizy dokonywanych transakcji ze szczególnym uwzględnieniem tych, które mogą powodować ryzyko ich niepoprawnego ujęcia. Badając informacje dostarczone przez kierownictwo firmy, musi mieć także na uwadze, że mogą istnieć pewne transakcje, które nie zostały przez grupę ujawnione. Warto w tym przypadku pamiętać o roli audytu zorientowanego na ryzyko, którego zastosowanie zwiększa stopień pewności odnośnie do określonych faktów. Między innymi analizowanie zawartych umów i wykorzystanie dodatkowo wywiadu gospodarczego z pewnością pozwoli ograniczyć ryzyko badania.

Wśród umów zawartych przez jednostki grupy kapitałowej mogących budzić zastrzeżenia wyróżnić można:

- nadmiernie złożone, dotyczące udziału w transakcjach licznych podmiotów powiązanych należących do tej samej grupy,
- obejmujące niezdefiniowane podmioty gospodarcze,
- niemające sensu z ekonomicznego punktu widzenia,
- przekraczające ilościowo i wartościowo transakcje zawierane z podmiotami zewnętrznymi,
- umowy, z których wynikają świadczenia bezpłatne, w nieuzasadnionych warunkach,
- traktowane w nietypowy sposób przez kierownictwo firmy,
- zawierające nietypowe warunki handlowe (nietypowe ceny, oprocentowanie, gwarancje, warunki zapłaty itp.).

Biegły powinien porównać i ocenić zgodność zawartych transakcji z warunkami rynkowymi. Ten etap wiąże się z analizą dowodów posiadanych przez podmiot powiązany, z którym badana jednostka zawierała transakcje. To badanie wymaga niekiedy prowadzenia rozmów również z pracownikami podmiotu gospodarczego, prawnikami czy obsługującymi go przedstawicielami banków. Obecnie taki sposób postępowania jest bardzo pomocny, gdyż coraz częściej w dużych jednostkach gospodarczych dokumentacja dotycząca zawieranych transakcji jest obszerna, a wiedza przygotowujących je księgowych może zdecydowanie usprawnić prowadzone badania. Informacje pozyskane u źródła pozwalają rewidentowi na oszacowanie ryzyka badania, które jest w takim wypadku raczej niskie.

Kolejnym problemem, przed którym staje biegły rewident badający skonsolidowane sprawozdania finansowe, jest umiejscowienie terytorialne jednostek objętych konsolidacją. Coraz częściej, np. ze względów ekonomicznych, są one położone w dużych odległościach od jednostki dominującej. Niekiedy funkcjonują za granicą, co nie pozwala na ich bezpośrednie zbadanie, a biegły rewident zmuszony jest do ujęcia także ich w swojej opinii. Należy zwrócić tutaj uwagę również na trudność wynikającą z istnienia w kraju, gdzie ustanowiono oddziały, norm odbiegających od zasad przyjętych w Polsce. Wówczas należy tak rozszerzyć zakres badania, aby można było dokonać analizy dostosowanej do polskich zasad. W takim przypadku pomocna staje się tzw. lista kontrolna, która wypełniana jest przez badających oddziały. Zawiera ona podstawowe dane na temat jednostek powiązanych wraz z wnioskami sformułowanymi przez badających.

6. Sposób zakończenia badania przez biegłego rewidenta

Efektem badania przeprowadzonego przez biegłego jest dokumentacja przekazana zarządowi podmiotu gospodarczego zawierająca: opinię biegłego rewidenta i raport biegłego rewidenta. Ponadto może być sporządzany list do zarządu oraz list do rady nadzorczej. Głównym jednak celem i efektem badania sprawozdania skonsolidowanego jest wydanie przez biegłego rewidenta opinii wraz z raportem.

Opinia przygotowywana jest zgodnie z postanowieniami KSRF nr 1, z tym że identyfikacja grupy kapitałowej wyrażana jest przez określenie grupy kapitałowej oraz podanie nazwy jednostki dominującej. Do przedstawienia prawidłowej opinii konieczna jest analiza zgromadzonych przez biegłego w trakcie prowadzonego badania dowodów rewizyjnych oraz dokumentów roboczych.

Oczywiście, oprócz opinii bez zastrzeżeń biegły rewident grupy może też, w zależności od stwierdzonych niedociągnięć oraz ich wpływu na zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej, rzetelność i jasność obrazu, jakiego dostarcza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, wyrazić: opinię z zastrzeżeniem (-ami), negatywną lub odmówić wyrażenia opinii. Czynniki, które mogą kształtować treść takich opinii, są [KSRF nr 2 2010a, ust. 18]:

- brak objęcia skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym odpowiednich danych finansowych wszystkich jednostek zależnych, pomimo że w myśl przepisów brakuje ku temu podstawy,

- nieprawidłowości, nierzetelności lub nieuzasadnione istotnie różnice w zasadach (polityce) rachunkowości oraz sposobie wykazywania danych pochodzących ze sprawozdań jednostkowych będących podstawą sporządzenia skonso-

lidowanego sprawozdania finansowego lub też ustalenia ich na inny dzień aniżeli dzień bilansowy skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub – traktowany na równi z dniem bilansowym – dzień wyprzedzający dzień bilansowy, nie dłużej jednak niż o trzy miesiące,

- przeprowadzone w sposób nieprawidłowy lub nierzetelny bądź pominięte przewidziane w przepisach wyłączenia (dotyczące w szczególności niezrealizowanych zysków lub strat zawartych w aktywach stanowiących przedmiot transakcji dokonanych pomiędzy jednostkami objętymi konsolidacją oraz kapitałów własnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym),

- prezentacja w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym błędnie ustalonej wartości firmy, ujemnej wartości firmy czy zysku z tytułu okazijnego nabycia (w przypadku stosowania MSSF nr 3),

- brak wykazania w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym przewidzianych w przepisach części składowych lub istotnych informacji,

- braki lub błędy w dokumentacji konsolidacyjnej, uniemożliwiające prześledzenie rzetelności i prawidłowości dokonanej konsolidacji,

- inne błędy, np. niewłaściwe ustalenie kapitałów mniejszości (niesprawujących kontroli) i przypadających na nie różnic z wyceny.

W raporcie w części analitycznej wskazuje się kluczowe, właściwe dla grupy kapitałowej wielkości bezwzględne i wskaźniki charakteryzujące jej wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową za rok obrotowy. O ile to możliwe, ujmuje się także informacje za dwa lata poprzedzające, ze wskazaniem tych czynników, które istotnie negatywnie wpływają na wyniki i sytuację grupy [KSRF nr 2 2010a, ust. 17]. Natomiast część szczegółowa zawiera stanowisko rewidenta dotyczące m.in.:

- a) przyjętych zasad (polityki) rachunkowości grupy kapitałowej oraz wykazywania danych, a także ich stosowania w sposób ciągły; zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz ich istotnych skutków wymagających wykazania;

- b) obliczenia wartości firmy, ujemnej wartości firmy, zysku z tytułu okazijnego nabycia (zgodnie z MSR) jednostek zależnych i ich ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym;

- c) konsolidacji kapitałów i ustalenia kapitałów mniejszości,

- d) przeprowadzonych wyłączeń konsolidacyjnych.

7. Konkluzje

Kontynuując rozważania, warto podkreślić, że efekt pracy biegłego rewidenta zależy od jakości zgromadzonej dokumentacji rewizyjnej. Inaczej mówiąc, aby

biegły rewident mógł w sposób rzetelny przeprowadzić wszystkie czynności związane z badaniem sprawozdania grupy kapitałowej, powinien najpierw zgromadzić kompletną dokumentację konsolidacyjną i w sposób obiektywny ocenić jej poprawność. Powinien określić, czy w grupie występują odstępstwa od obowiązujących zasad konsolidacji zawartych w ustawie o rachunkowości i przepisach wydanych na jej podstawie lub MSR. Ponadto powinien on sprawdzić zgodność działającego w jednostce dominującej systemu księgowości i kontroli wewnętrznej w zakresie, w jakim przedmiotem tego audytu są dane zawarte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Zbadanie poprawności działania systemu księgowości oraz skuteczności działania kontroli wewnętrznej przez cały okres, za który skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania, pozwoli na wyznaczenie ryzyka kontroli i niekiedy ograniczenie zakresu badania.

Literatura

- KSRF nr 1 [2010], *Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych*, Załącznik do Uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r.
- KSRF nr 2 [2010a], *Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych*, Załącznik do Uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r.
- KSRF nr 2 [2010b], *Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych*, Biuletyn KIBR, nr 69.
- MSRF 550 – *Podmioty powiązane* [2009] [w:] *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej*, T. I, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Needles B.E., Powers M., Crosson S.V. [2011], *Financial and Managerial Accounting*, South Western Cengage Learning, USA.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 494/2009 z dnia 3 czerwca 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 27.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 495/2009 z dnia 3 czerwca 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 3.
- Rozporządzenie ministra finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych, Dz.U. z 2009 r., nr 169, poz. 1327.

- Sójka T. [2008], *Obowiązki informacyjne spółek publicznych*, ABC Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Toborek-Mazur J. [2010], *Holding jako podmiot rachunkowości*, Oficyna Wolters Kluwer Business.
- Turzyński M., Wiatr M. [2010], *Ustawa o Biegłych Rewidentach i ich samorządzie, Podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (stan prawny 15.04.2010)*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Uchwała nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, http://www.kibr.webserwer.pl/_doc/uchwała_1608-38-2010.pdf.
- Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym z dnia 7 maja 2009 r., Dz.U. z 2009 r., nr 77, poz. 649.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., tekst jednolity: Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

The Capital Group's Financial Statements – The Subject of the Certified Auditor's Analysis

Consolidation is a process for preparing the capital group's financial statements. Consolidated financial statements should be construed in such a way as if they were to describe a single business entity. In a similar manner to financial statements for individual entities, consolidated statements are subject to certified auditing. The paper presents an analysis of the necessary tasks performed by certified auditors who examine consolidated financial statements. An analysis of consolidated statements is a more challenging task because it requires an additional examination of the scope of capital links between different entities. Certified auditors must determine and have good understanding of relationships resulting from transactions between capital group entities. An appropriate determination of such relationships enables auditors to identify possible risks of fraud resulting from concluded transactions, which affect risk identification and assessment. On the basis of collected evidence auditors should determine whether transactions and capital relationships are correctly recorded in financial statements. Such analyses should make use of auditing tools focused on business risk mitigation.

Katarzyna Świetła – doktor, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Katedra Rachunkowości Finansowej.

Zainteresowania naukowo-badawcze: standaryzacja i harmonizacja rachunkowości, outsourcing usług rachunkowości.

e-mail: kswietla@uek.krakow.pl

Joanna Toborek-Mazur – doktor, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości.

Zainteresowania naukowo-badawcze: połączenia jednostek gospodarczych, konsolidacja sprawozdań finansowych.

e-mail: toborekj@uek.krakow.pl