

Przepisy prawne, w oparciu o które zostanie przeprowadzone badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz jego cel, zakres i sposób (metoda) przeprowadzenia

I Obowiązujące przepisy prawne

Badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które dalej będzie nazywane sprawozdaniem finansowym, zostanie przeprowadzone w oparciu o ustawę o biegłych rewidentach, ustawę o rachunkowości, przepisy prawa i stosowne regulacje branżowe w zakresie ustroju i zasad funkcjonowania badanej jednostki dominującej i jej jednostek zależnych tworzących razem grupę kapitałową oraz zgodnie z Kodeksem etyki IFAC i krajowymi standardami wykonywania zawodu, którymi w tym przypadku są Krajowe Standardy Badania (KSB) w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania (MSB), z uwzględnieniem ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obowiązujących badaną jednostkę dominującą i jej jednostki zależne, tj, zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Odpowiedzialność firmy audytorskiej grupy za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wzajemna współpraca pomiędzy jednostkami wchodzącymi w skład grupy kapitałowej a firmą audytorską grupy i pozostałymi firmami audytorskimi badającymi jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej określone są między innymi art. 81. ustawy o biegłych rewidentach.

II Cel i zakres (istota) badania

Dla osiągnięcia celów badania nie jest możliwe i nie wymaga się przeprowadzenia szczegółowego badania wszystkich składowych sald lub grup operacji gospodarczych. Kierując się zidentyfikowanym przez biegłego rewidenta ryzykiem istotnego zniekształcenia (RIZ) sprawozdania finansowego jednostki oraz odpowiednio zaprojektowaną przez niego reakcją na to ryzyko, uzasadnia to stosowanie badań wyrwkowych, których przedmiotem jest tylko część danych (zbioru) składających się na saldo lub grupę operacji gospodarczych.

1. Cel badania sprawozdania finansowego określa przede wszystkim art. 83 ust. 3 pkt 8) ustawy o biegłych rewidentach, definiując go jako wyrażenie opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.
2. Poza tym do celu badania odnosi się KSB 200 w brzmieniu MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, określając go jako zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych, co osiąga się dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdania zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, przy czym jest to tzw. główny cel badania sprawozdań. Inne standardy określają cele szczegółowe, jednak zawsze będą odwoływać się do celu głównego.

W uzupełnieniu należy dodać, że pojęcie „sprawozdania finansowe” odnosi się na ogół do pełnego zestawu sprawozdań finansowych zgodnie z tym, jak określają je wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale może także dotyczyć pojedynczego elementu sprawozdania finansowego.

3. Zgodnie więc z KSB 200 w brzmieniu MSB 200, zakres (istota) badania sprowadzają się do następujących zasad:
 - biegły przestrzega wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności,
 - podstawą wyrażenia opinii jest uzyskanie przez biegłego wystarczającej pewności (tj. wysokiej pewności), czy sprawozdanie jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia (nieważne, czy spowodowanego błędem, czy oszustwem),
 - wystarczająca pewność osiągnana jest wówczas, gdy biegły zgromadzi wystarczające i odpowiednie dowody ograniczające ryzyko badania (tj. wydania złej opinii),
 - ponieważ gromadzone przez biegłego dowody mają bardziej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający, badanie nie dostarcza pewności absolutnej, stąd też biegły stosuje koncepcję istotności podczas planowania i samego badania (istotność = czy nieskorygowane zniekształcenia razem / z osobna wprowadzą czytelnika w błąd),
 - ponieważ opinia dotyczy sprawozdania jako całości, biegły rewident nie odpowiada za wykrycie zniekształceń, które nie są istotne,

- istotność określa biegły opierając się na osądzie, okolicznościach i postrzeganiu potrzeb użytkownika sprawozdań finansowych,
 - poszczególne MSB precyzują cele, wymogi oraz zastosowania i inne materiały objaśniające zaprojektowane – jako pomoc dla biegłego rewidenta, co ma pozwolić na uzyskanie wydania opinii przy wystarczającej pewności,
 - biegły musi podczas planowania i badania formułować zawodowe osądy oraz zachowywać zawodowy sceptycyzm,
 - powyższe osiąga się między innym przez: (1) poznanie jednostki i jej środowiska (w tym kontroli wewnętrznej) – co pozwala na rozpoznanie i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia (RIZ) spowodowanego błędem lub oszustwem; (2) zaprojektowanie i wdrożenie reakcji rewizyjnych odpowiednich do oceny ryzyka – co pozwala na zgromadzenie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat ewentualnych istotnych zniekształceń; (3) oparcie opinii na temat sprawozdania na wnioskach wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania,
 - forma opinii będzie zależała od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i obowiązującego prawa lub regulacji, przy czym jeśli nie uda się uzyskać w toku badania wystarczającej pewności (a opinia z zastrzeżeniem nie wystarczy), wówczas biegły może wg MSB odmówić wyrażenia opinii lub wycofać się ze zlecenia (zależnie od lokalnych regulacji prawnych); przyjmuje się, że czasem na biegłym może spoczywać także inna odpowiedzialność za informacje niż sama opinia o sprawozdaniu,
 - biegły nie może potwierdzić przestrzegania MSB w sprawozdaniu biegłego (opinii), o ile nie przestrzegał wymogów wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania, przy czym dopuszcza się odstępstwo od stosowania standardu w wyjątkowych okolicznościach.
4. Również na uwagę zasługuje – w kontekście celu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – KSB 600 w brzmieniu MSB 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne”, który jest bezpośrednio dedykowany temu tematowi i definiuje cele badania w tym zakresie następująco:
- (a) ustalenie, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy oraz
 - (b) występując w roli biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy:
 - (i) komunikowanie się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części grupy co do zakresu i czasu przeprowadzenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz w sprawie rezultatów tych prac oraz
 - (ii) uzyskanie dowodów badania informacji finansowych części grupy oraz

procesu konsolidacyjnego wystarczających i odpowiednich do wyrażenia na ich podstawie opinii, czy sprawozdania finansowe grupy zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

III Sposób (metoda) przeprowadzenia badania

1. Badanie wstępne, które w głównej mierze polega na zrozumieniu struktury grupy kapitałowej przy zwróceniu szczególnej uwagi na ryzyko istnienia spółek 'ukrytych' (ang. hidden) lub spółek 'fasadowych' (ang. shell companies), pozyskaniu informacji o statusie regulacyjno-prawnym i organizacyjnym jednostki dominującej i jej jednostek zależnych, identyfikacji ryzyk działalności gospodarczej, w tym ryzyka związanego złożonością struktury tej grupy, słabością nadzoru korporacyjnego i trudnością (skomplikowanie) procesu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ryzyka dotyczącego znaczącego rozwoju i zmian w otoczeniu jednostek tworzących grupę, ryzyka oszustwa (celowego działania), także w kontekście prania pieniędzy i finansowania terroryzmu, jak również ryzyka naruszenia prawa i regulacji obowiązujących w branży (branżach) wraz z kluczowymi procesami, których te ryzyka dotyczą oraz reakcji na nie badanej grupy i określeniu ich wpływu na RIZ kluczowych obszarów badania, a ponadto na wykonaniu między innymi takich procedur jak:
 - a) uzyskanie kompletnego i aktualnego schematu ideowego grupy kapitałowej z wy-szczególnionymi jednostkami zależnymi, także tymi wyłączonymi z konsolidacji z uzasadnieniem powodu wyłączenia (podstawa prawna) i wzajemnymi udziałami kapitałowymi,
 - b) ustalenie zmian jakie zaszły w ilości jednostek zależnych tworzących grupę kapitałową (utworzenia, nabycia, sprzedaż, likwidacje, inne procesy restrukturyzacyjne) w stosunku do okresu poprzedzającego okres badany;
 - c) przegląd instrukcji wewnętrznych lub/i¹ innych regulacji np. wydanych dyspozycji kierownika jednostki dominującej, które umożliwią poznanie procesu konsolidacji sprawozdań finansowych wraz z przygotowaniem pakietów konsolidacyjnych przez jednostki zależne,
 - d) ogólny przegląd zastosowanych zasad rachunkowości, szczególnie w zakresie jednolitości stosowania ich w jednostce dominującej i w poszczególnych jednostkach zależnych tworzących razem grupę kapitałową dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego i ich adekwatności do rodzaju prowadzonej działalności i charakteru branży (branż), w której funkcjonuje badana jednostka dominująca i jej jednostki zależne, w tym w odniesieniu do ramowych

założeń sprawozdawczości finansowej, także specjalnego przeznaczenia, jeśli wynika to ze zlecenia,

- e) analiza środowiska kontroli wewnętrznej, w szczególności dla celów skonsolidowanej sprawozdawczości finansowej,
- f) ustalenie poziomu istotności zarówno dla sprawozdania finansowego grupy jako całości, jak i dla informacji finansowych poszczególnych części grupy oraz wstępny przegląd analityczny, w tym wstępne określenie sytuacji finansowej oraz ocena zdolności do kontynuowania działalności jednostek podporządkowanych w ramach grupy kapitałowej, a w przypadku jednostek, które z mocy prawa nie mają zdolności upadłościowej ocena, czy nie pojawiły się przesłanki zagrażające w dalszym normalnym funkcjonowaniu tych jednostek,
- g) wstępne rozeznanie dodatkowego zlecenia (dodatkowych informacji przekazanych przez jednostkę dominującą, jeżeli miało miejsce) oraz zadania i ewentualnie inne zagadnienia ustalone dodatkowo przez biegłego rewidenta grupy w ramach prowadzonego badania,
- h) wgląd do opinii i raportów z badań sprawozdań jednostkowych jednostek zależnych za okres bieżący, jeżeli podlegały badaniu,
- i) uzyskanie informacji o kompletności sprawozdań finansowych jednostek zależnych, w tym zagranicznych przetłumaczonych na język polski przez tłumacza przysięgłego i przeliczonych na walutę polską, których sprawozdania składają się na sprawozdanie skonsolidowane, a także pozostałych, które są podstawą wyceny metodą praw własności i metodą proporcjonalną oraz wyłączonych z konsolidacji, jak również o wewnętrznej zgodności wzajemnych wyłączeń i pozostałych korekt konsolidacyjnych, co powinno wynikać między innymi z:
 - (i) dokumentacji roboczej (konsolidacyjnej), która powinna potwierdzać kompletność oraz prawidłowość dokonania wyłączeń,
 - (ii) potwierdzeń sald (pakiety konsolidacyjne jednostkowe),
 - (iii) analizy ujawnień niezbędnych dla sprawozdania finansowego grupy, takich jak podmioty powiązane i transakcje wewnątrzgrupowe oraz transakcje z pozostałymi podmiotami powiązanymi niepodlegające eliminacji,
- j) badanie operacji, które w całości lub w istotnym zakresie zostały zakończone do czasu przeprowadzenia badania wstępnego, czyli na przykład:
 - bilansu otwarcia,
 - zdarzeń po dacie bilansu za rok poprzedni,
 - podatku dochodowego,
- k) przygotowanie planu badania (określenie programu i harmonogramu badania).

Badanie wstępne będzie przebiegało tak, aby zagwarantować terminowe zakończenie badania sprawozdania finansowego.

2. Badanie zasadnicze, to przede wszystkim reakcja biegłego rewidenta na oszacowane podczas badania wstępnego ryzyko istotnego zniekształcenia (RIZ) sprawozdania finansowego grupy jako całości oraz znaczącej części grupy, które wynika między innymi z opierania się na pracy innych biegłych rewidentów (podmiotów). Łącznie ryzyka te mogły być spowodowane różnymi rodzajami istotnych ryzyk, na które narażona jest w tym zakresie jednostka dominująca i jej jednostki zależne, wynikających między innymi z błędu lub/i¹ oszustwa (celowego działania) – jeżeli miały miejsce – w odniesieniu do kompletności i prawidłowości wyliczeń do korekt i wyłączeń konsolidacyjnych, do istotnych aktywów i pasywów grupy, tj. majątku i źródeł jego pochodzenia oraz składników rachunku zysków i strat, jak również pozostałych elementów sprawozdania finansowego grupy.

Podstawowym celem badania zasadniczego, w kontekście zidentyfikowanych RIZ, jest uzyskanie przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów, że

- a) wyliczenia do korekt i wyłączeń konsolidacyjnych są kompletne i prawidłowe, w tym m.in. jeżeli chodzi o:
- (i) wykaz zidentyfikowanych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych przejętej jednostki na dzień przejęcia,
 - (ii) obliczenie wartości godziwej aktywów netto jednostek podporządkowanych (wraz z wyceną rynkową majątku przeprowadzoną przez niezależnych ekspertów),
 - (iii) obliczenie wartości firmy oraz ujemnej wartości firmy (tylko według ustaw rachunkowości) i ich odpisów, w tym z tytułu trwałej utraty wartości,
 - (iv) obliczenie kapitałów mniejszości oraz udziału mniejszości w wyniku finansowym roku (okresu) bieżącego,
 - (v) wyliczenia korekt dotyczących wyceny udziałów w jednostkach podporządkowanych metodą praw własności i metodą proporcjonalną,
 - (vi) wyliczenia korekt związanych z zakupem dodatkowych udziałów w jednostkach podporządkowanych, podwyższenia kapitału podstawowego, sprzedaży całości lub części udziałów, zmiany udziałów w jednostkach podporządkowanych w wyniku innych transakcji,
 - (vii) korekty odroczonego podatku dochodowego,
 - (viii) eliminację wzajemnych rozrachunków i obrotów wewnątrz grupy (przychody, koszty),
 - (ix) sprzedaż majątku trwałego i zapasów wewnątrz grupy,

- (x) eliminację zysków zawartych w majątku trwałym i w zapasach,
 - (xi) różnice kursowe z przeliczenia w odniesieniu do jednostek podporządkowanych zagranicznych,
 - (xii) testy na utratę wartości i dokonane odpisy aktualizujące wartość aktywów,
 - (xiii) zwiększenia kapitału (funduszu) własnego,
- a1) dokumentacja robocza (konsolidacyjna) jest kompletna i prawidłowa,
- b) wykazane w sprawozdaniu finansowym:
- b1) aktywa i pasywa są:
- kompletne i dokładnie ujęte,
 - istnieją i są poprawnie wycenione z zachowaniem kontynuacji wyceny,
 - prawidłowo sklasyfikowane oraz zaprezentowane,
 - własnością jednostki (aktywa) lub jednostka posiada inny tytuł prawny do dysponowania nimi oraz spełniają definicję aktywów,
 - udokumentowane w wyniku prawidłowo funkcjonującej kontroli wewnętrznej,
- b2) przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi oraz odpowiadające im koszty, można uznać za wiarygodne co do:
- kompletności i dokładności ujęcia,
 - prawidłowej wyceny i zakwalifikowania do właściwego okresu sprawozdawczego,
 - poprawności klasyfikacji i prezentacji w sprawozdaniu finansowym,
 - systemu kontroli wewnętrznej, który powinien zapewnić bieżącą i systematyczną rejestrację poniesionych kosztów oraz prawidłowe udokumentowanie i terminowość rozliczeń podatkowych,
- b3) pozostałe składniki rachunku zysków i strat oraz ustalony wynik finansowy, jak również jego obowiązkowe zmniejszenia, czy też jego podział są dokonane w sposób prawidłowy.
- c) pozostałe elementy badanego skonsolidowanego sprawozdania finansowego są kompletne i poprawne, zgodnie z ramowymi założeniami skonsolidowanej sprawozdawczości finansowej obowiązującymi jednostkę dominującą, tj, zgodnie z ustawą o rachunkowości.

III ZAKOŃCZENIE BADANIA:

1. Ustalenie listy rozpoznanych zniekształceń;

2. Końcowy przegląd analityczny – ocena ryzyk wynikających z końcowego przeglądu analitycznego, w tym zdarzeń po dacie bilansu, ze szczególnym uwzględnieniem zdolności do kontynuowania działalności jednostek podporządkowanych w ramach grupy kapitałowej, a w przypadku jednostek, które z mocy prawa nie mają zdolności upadłościowej ocena, czy nie pojawiły się przesłanki zagrażające w dalszym normalnym funkcjonowaniu tych jednostek oraz ocena zagadnień związanych z ewentualną dodatkową odpowiedzialnością biegłego rewidenta – weryfikacja wprowadzenia ewentualnych korekt;
3. Omówienie z kierownikiem jednostki dominującej wyników badania, przedstawienie projektu sprawozdania z badania wraz z rodzajem opinii, uzyskanie obowiązkowego pisemnego oświadczenia kierownika jednostki dominującej i w razie konieczności także innych oświadczeń, w tym pracowników merytorycznych;
4. Podpisanie i przekazanie jednostce sprawozdania z badania, a w przypadku jednostki zainteresowania publicznego zobligowanej do posiadania komitetu audytu sporządzenie dodatkowego sprawozdania dla tego komitetu lub dla organu wykonującego równoważne funkcje w jednostce.