

Rödl & Partner

Echo



Data: 1.11.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

BADANIE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO – O CZYM NALEŻY PAMIĘTAĆ

Zamknięcie ksiąg rachunkowych wiąże się z koniecznością przeprowadzenia niezbędnych procedur.

W większości spółek (z kalendarzowym rokiem obrotowym) ostatni kwartał to intensywny czas przygotowania do zamknięcia roku i sporządzenia sprawozdania finansowego. Wiele z tych spółek poddaje swoje sprawozdanie finansowe badaniu, dlatego warto przypomnieć jakie spółki podlegają obowiązkowemu badaniu i co jest istotne w procesie przygotowania się do badania jak i samego badania. Należy zwrócić uwagę, iż oprócz obowiązkowego badania sprawozdania finansowego, spółki z różnych przyczyn, np. dla celów grupowych, fakultatywnie poddają swoje sprawozdanie badaniu i takie badanie kieruje się takimi samymi zasadami jak badanie obowiązkowe (wyjątek stanowi długość pierwszej umowy na badanie, może być zawarta na okres jednego roku).

Na mocy art. 64 ust.1 ustawy o rachunkowości (dalej: uor) badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe – kontynuujących działalność:

- 1) banków krajowych, oddziałów instytucji kredytowych, oddziałów banków zagranicznych, zakładów ubezpieczeń, zakładów reasekuracji, głównych oddziałów i oddziałów zakładów ubezpieczeń, głównych oddziałów i oddziałów zakładów reasekuracji oraz oddziałów zagranicznych firm inwestycyjnych;
- 2) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
- 3) jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o świadczeniu usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz jednostek, o których mowa w art. 2 ust. 2b uor;
- 4) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 5) krajowych instytucji płatniczych i instytucji pieniądza elektronicznego;
- 6) spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;
- 7) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:
 - a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
 - b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
 - c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

WYBÓR FIRMY AUDYTORSKIEJ

Badanie przeprowadzone jest przez firmy audytorskie, których lista znajduje na stronie Państwowej Agencji Nadzoru Audytowego. Zgodnie z art. 66 ust.4 uor 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, gdyż nie może on sam sobie wybierać kontrolera. Wybór firmy audytorskiej następuje w drodze uchwały. Zwykle wybór firmy audytorskiej powinien nastąpić przed zawarciem umowy na badanie. W przypadku, gdy umowa na badanie zostanie podpisana przez podjęciem stosownej uchwały, taką umowę należy potwierdzić uchwałą w terminie dwóch miesięcy od podpisania umowy.

Umowę o badanie zgodnie z art. 66 ust. 5 uor podpisuje kierownik jednostki. Literalne rozumienie tego przepisu oznacza, że miałby umowę podpisać cały Zarząd. W przypadku Zarządu wieloosobowego mogłoby okazać się to trudne, tym samym czynności związane mogłyby się opóźnić więc aby temu zapobiec wykładnia idzie w stronę, iż ustawodawca wskazał kto ma zawrzeć umowę, ale nie określił kto ma ją podpisać. Dlatego podpisanie o badanie może nastąpić zgodnie z obowiązującymi w jednostce zasadami reprezentacji. Umowy nie mogą zostać podpisane przez pełnomocników i prokurentów.

UWAGA!

Pierwsza umowa na obowiązkowe badanie sprawozdania finansowego powinna być zawarta na co najmniej dwa lata i może być przedłużana na kolejne okresy.

Przy wyborze firmy audytorskiej należy również pamiętać o zasadzie niezależności, albowiem zgodnie z art 66 ust. 6 uor przy niezachowaniu tej zasady badanie jest nieważne z mocy prawa.

Istotne jest by wybór firmy audytorskiej i podpisanie umowy na badanie nastąpiło odpowiednio wcześniej, tak by biegły rewident lub jego przedstawiciel mógł uczestniczyć w spisie z natury znaczących składników majątkowych, chodzi głównie o inwentaryzację zapasów, która zgodnie z przepisami o rachunkowości w zależności od rodzaju zapasów, miejsca przechowywania oraz ewidencja może zostać przeprowadzona już na trzy miesiące przed zakończeniem roku obrotowego.

Istotnym elementem badania jest inwentaryzacja składników majątkowych. Należy pamiętać, że obowiązkiem przeprowadzenia inwentaryzacji nie jest jedynie przeprowadzenie spisu z natury zapasów.

Inne składniki majątku również podlegają obowiązkowej inwentaryzacji i prace z nią związane należy odpowiednio zaplanować.

INWENTARYZACJA

Zgodnie z art. 26 ust 1 uor jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację:

- 1) aktywów (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych w postaci materialnej, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt. 3, a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie – drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;
- 2) aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej, należności, w tym udzielonych pożyczek, z zastrzeżeniem pkt. 3, oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów – drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;

- 3) środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt. 1 i 2 oraz wymienionych w pkt. 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe – drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

ETAPY BADANIA

Badanie sprawozdania finansowego może zostać przeprowadzone jedynie przez biegłego rewidenta, który może dodatkową wspierać się pracą zespołu. Zazwyczaj badanie sprawozdania finansowego podzielone jest na dwa etapy: badanie wstępne i zasadnicze. Podczas badania wstępnego biegły rewident dokonuje m.in. następujących procedur:

- poznanie jednostki i jej otoczenia;
- analiza i ocena systemu kontroli wewnętrznej jednostki w wybranych obszarach;
- planowanie badania obejmujące m.in. definicję ryzyk oraz wybór procedur do zastosowania w kolejnych etapach badania;
- spotkanie podsumowujące ze wskazaniem obszarów, które przed badaniem zasadniczym wymagają zmiany.

Podczas badania zasadniczego biegły rewident:

- przeprowadza zaplanowane procedury na poszczególnych elementach sprawozdania finansowego;
- zbiera wnioski z badania sprawozdania finansowego;
- przygotowuje listę proponowanych korekt do sprawozdania;
- sprawdza sprawozdanie finansowe po korektach;
- omawia z osobami sprawującymi nadzór oraz osobami odpowiedzialnymi za sporządzenie sprawozdania finansowego wnioski z przeprowadzonego badania;
- sprawdza ostateczne, podpisane sprawozdanie finansowe oraz inne wymagane dokumenty;
- wydaje sprawozdanie z badania.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ

Dodatkowo podkreśleniu wymaga fakt, iż zgodnie z art. 4 ust. 5 uor odpowiedzialność w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, ponosi kierownik jednostki. Kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki są zobowiązani do zapewnienia, by sprawozdanie finansowe, konsolidowane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności oraz sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej spełniały wymagania przewidziane w ustawie i ponoszą oni solidarnie odpowiedzialność za szkody wobec spółki.

UWAGA!

Kierownik badanej jednostki jest zobligowany zapewnić biegłemu rewidentowi, przeprowadzającemu badanie sprawozdania finansowego, dostęp do ksiąg rachunkowych oraz dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów oraz wszelkich innych dokumentów, jak również udziela wyczerpujących informacji, wyjaśnień i oświadczeń – niezbędnych do sporządzenia sprawozdania z badania.

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 przysługują także wobec jednostek zależnych, współzależnych i stowarzyszonych.

Rödl & Partner

Pamiętając o opisanych wcześniej formalnych wymogach badania sprawozdania finansowego spółki mogą ustrzec się wielu problemów we współpracy z firmą audytorską. Należy pamiętać że nie są to wszystkie zasady jedynie wybrane te najważniejsze, o których często spółki zapominają.

Dobrze jest również pamiętać o konieczności informowania biegłego rewidenta o wszelkich istotnych zdarzeniach w spółce również tych następujących po dniu bilansowym, gdyż mogą rzutować na badanie sprawozdanie finansowe.

Niezwykle istotna jest wymiana informacji pomiędzy spółką i biegłym rewidentem. Dobra komunikacja usprawnia proces audytu i poprawia jakość i rzetelność informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

Edyta Maciorowska, biegły rewident, Associate Partner w [poznąskim biurze Rödl & Partner](#)

KOMENTARZ EKSPERTA

Przełom roku to intensywny czas – wyboru audytora, zaplanowania i przeprowadzenia ustawowych inwentaryzacji oraz przygotowań do rachunkowego zamknięcia ksiąg. Pomimo, że do końca roku mamy jeszcze sporo czasu – już teraz jest to dobry moment, aby sumiennie zaplanować i przeprowadzić proces rachunkowego zamknięcia roku. Ważne jest, aby zadania związane z zamknięciem roku zaplanować i wykonać terminowo oraz w zgodzie z obowiązującymi przepisami. Jeżeli rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, sprawozdanie finansowe należy sporządzić do 31 marca roku kolejnego, choć w ostatnich dwóch latach ustawodawca wydłużał ten termin ze względu na panującą pandemię Covid-19. Czy dotyczyć to będzie roku 2022? Tego nie wiemy.

Kolejny rok trwającej pandemii, bardzo trudna sytuacja geopolityczna na świecie, kryzys energetyczny w Europie oraz postępujące spowolnienie polskiej gospodarki przekłada się na zachowania i reakcje rynków finansowych. To z kolei ma wpływ na działalność polskich przedsiębiorców i wartość ich spółek. Wychodząc naprzeciw wyzwaniom związanym ze sprawnym przejściem przez proces zamknięcia roku obrotowego i rozpoczęciem nowego – przedstawiamy cykl artykułów związanych z finansowym zamknięciem roku. Chcemy wykorzystać nasze doświadczenia w doradztwie w zakresie rachunkowości oraz badania sprawozdań finansowych, by poddać analizie najważniejsze aspekty związane z tym procesem.

Celem każdego sprawozdania finansowego jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego. Nasz cykl artykułów obejmować będzie między innymi zagadnienia związane z prawidłowym ujęciem przychodów (w powiązaniu z incoterms). Przypomnimy jak prawidłowo wyceniać i prezentować należności w sprawozdaniu finansowym, w tym należności z tytułu dostaw i usług. O czym należy pamiętać ustalając zmianę stanu produktów oraz jak skorygować ewentualne błędy w sprawozdaniu finansowym?

Z dniem 13 października 2022 r. weszło w życie Prawo holdingowe w Polsce. Regulacje Prawa holdingowego zostały dodane do przepisów Kodeksu spółek handlowych.

Na mocy nowego prawa powstały nowe obowiązki dla członków zarządu a także dla Rad Nadzorczych. Dlatego też jednym z zagadnień będzie również odpowiedzialność zarządu oraz organów nadzorczych za sprawozdanie finansowe.

W naszej ocenie ważne dla Państwa mogą okazać się również wskazówki jak przygotować się do badania sprawozdania finansowego, by każdej ze stron tego procesu ułatwić wykonanie zadania. Mamy nadzieję, że przygotowane przez nas artykuły okażą się pomocne podczas procesu zamknięcia roku finansowego oraz pozwolą uniknąć ewentualnych nieprawidłowości.

Magdalena Ludwiczak, biegły rewident, Partner w [poznąskim biurze Rödl & Partner](#)