

---

Podsumowanie kontroli rozpoczętych  
przez PANA do końca czerwca 2021 r.  
w odniesieniu do badania sprawozdań  
skonsolidowanych.

---

Wybrane zagadnienia

---

Autor:  
Artur Raciński

---

## Spis treści

Streszczenie .....	5
Wstęp.....	6
Główne nieprawidłowości dotyczące badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.....	6
1.    Poznanie grupy kapitałowej (w tym identyfikacja części składowych grupy).....	7
2.    Zrozumienie procesu konsolidacji.....	7
3.    Procedury sprawdzenia czy dane jednostek objętych konsolidacją ujęte są w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zgodnie z zasadami rachunkowości opracowanymi przez jednostkę dominującą .....	8
4.    Sprawdzenie czy dane jednostek objętych konsolidacją zostały wprowadzone do arkuszy konsolidacyjnych.....	9
5.    Sprawdzenie kompletności i prawidłowości ustalenia korekt i wyłączeń konsolidacyjnych.....	9
6.    Sprawdzenie kompletności i prawidłowości wprowadzenia do sumy poszczególnych elementów sprawozdań finansowych jednostek objętych konsolidacją korekt i wyłączeń konsolidacyjnych.....	10

## Wykaz skrótów

<b>Skrót</b>	<b>Rozwinięcie</b>
Agencja, PANA	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
KNA	Komisja Nadzoru Audytowego
BR	Biegły rewident
FA	Firma audytorska w rozumieniu art. 46 UOBR
KSB	Krajowe Standardy Badania
SF	Sprawozdanie finansowe
SSF	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej
Ustawa o biegłych rewidentach (UOBR)	Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415 ze zm.)

## Streszczenie

Niniejsza publikacja ma na celu poinformowanie, zgodnie z art. 90 ust. 1 pkt 15a) ppkt d) UOBR, o głównych problemach dotyczących badania sprawozdań skonsolidowanych zaobserwowanych w trakcie kontroli w firmach audytorskich rozpoczętych w okresie do końca czerwca 2021 r.

Przeprowadzona analiza 106 protokołów kontroli wykazała, że główne nieprawidłowości akt badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych dotyczyły udokumentowania czynności przez biegłego rewidenta następujących zagadnień:

- poznania grupy kapitałowej (w tym identyfikacji części składowych grupy) ,
- zrozumienia procesu konsolidacji,
- procedury sprawdzenia, czy dane jednostek objętych konsolidacją ujęte są w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zgodnie z tymi samymi zasadami rachunkowości opracowanymi przez jednostkę dominującą,
- sprawdzenia, czy dane jednostek objętych konsolidacją zostały wprowadzone do arkuszy konsolidacyjnych,
- sprawdzenia kompletności i prawidłowości ustalenia korekt i wyłączeń konsolidacyjnych,
- sprawdzenia kompletności i prawidłowości wprowadzenia do sumy poszczególnych elementów sprawozdań finansowych jednostek objętych konsolidacją korekt i wyłączeń konsolidacyjnych.

Agencja przypomina, że zgodnie z art. 84 UOBR akta badania powinny być przygotowane w sposób kompleksowy, dokumentując całość badanego zagadnienia oraz przebiegu badania, tak aby biegły rewident niebiorący udziału w badaniu mógł prześledzić całość badania i na podstawie tych akt dojść do zbieżnych z wydaną opinią wniosków.

PANA podkreśla, że ze względu na brak na rynku programów wspierających badanie sprawozdań skonsolidowanych kluczową rolę w tym względzie pełnić musi FA i dążyć do prawidłowego zbudowania we własnym zakresie odpowiednich procedur. Analiza najczęściej występujących nieprawidłowości powinna pozwolić na lepsze dostosowanie procedur badania przez FA oraz BR do obowiązujących standardów.

# Wstęp

Do końca czerwca 2021 roku PANA realizowała plany kontroli uchwalone przez KNA na okresy 2018/2019, 2019/2020 oraz pierwsze półrocze 2020 roku w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż JZP, a także w zakresie usług atestacyjnych innych niż badania ustawowe lub usług pokrewnych. Oprócz planów uchwalonych przez KNA Agencja realizowała również roczny plan kontroli 2020/2021 zatwierdzony przez Radę PANA.

Niniejsza publikacja powstała w efekcie analizy protokołów kontroli będących wynikiem realizacji kontroli przez Agencję.

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”<sup>1</sup>.

Analiza ta stanowi rozszerzenie publikacji „Podsumowanie kontroli przeprowadzonych przez PANA do końca czerwca 2021 r. Wybrane zagadnienia.”<sup>2</sup>.

Ze względu na cel publikacji odniesiono się do zidentyfikowanych najczęstszych nieprawidłowości dotyczących badania sprawozdań skonsolidowanych pomijając kwestię prawidłowości wydawania opinii o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

## Główne nieprawidłowości dotyczące badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Celem biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest m.in. uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących 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. Dokumentacja badania powinna być przygotowana w taki sposób, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał:

- rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia wymogów MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
- rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania oraz
- znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, dotyczące ich wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków.

Kluczowym problemem w kontrolowanych aktach badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jest brak opisu szczegółowych procedur wykonanych przez biegłego rewidenta, wniosków z wykonanych prac. Włączenie do akt badania dokumentów opracowanych przez jednostkę dominującą sporządzającą SSF (m.in. zasad rachunkowości grupy, dokumentacji konsolidacyjnej) bez opisu czynności wykonanych przez biegłego rewidenta nie pozwala biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w badaniu na prześledzenie przebiegu badania i znalezienia uzasadnienia dla opinii o badanym SSF wyrażonej w sprawozdaniu z badania.

W toku kontroli w odpowiedzi na pytania zespołów kontrolujących biegli rewidenci najczęściej szczegółowo opisują wykonane czynności rewizyjne wraz z podsumowaniem i wnioskami.

<sup>1</sup> <https://pana.gov.pl/kontrole/polityki-i-procedury-zarzadzania-systemem-kontroli-i-przeprowadzania-kontroli-pana-obowiazujace-od-1-marca-2021-roku/>

<sup>2</sup> <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/podsumowanie-kontroli-przeprowadzonych-przez-pana-do-konca-czerwca-2021-r-wybrane-zagadnienia/>

Należy podkreślić, że ustne wyjaśnienia biegłego rewidenta same w sobie nie stanowią odpowiedniego potwierdzenia wykonanej przez niego pracy lub uzasadnienia sformułowanych przez niego wniosków, ale mogą być wykorzystane do wytłumaczenia lub wyjaśnienia informacji zawartych w dokumentacji badania. Szczegółowy opis czynności rewizyjnych, podsumowanie i wnioski powinny być elementem dokumentacji z badania.

## 1. Poznanie grupy kapitałowej (w tym identyfikacja części składowych grupy)

W dokumentacji badania BR powinien przedstawić wykonanie czynności związanych z poznaniem grupy kapitałowej, w szczególności analizę:

- regulacji prawnych związanych z działalnością jednostek grupy,
- branży, w której działa grupa i jednostki grupy,
- działalności gospodarczej poszczególnych części grupy,
- struktury grupy (identyfikacja jednostek zależnych, współzależnych i stowarzyszonych, prawidłowości wyłączeń jednostek z konsolidacji, wyceny udziałów),
- znaczących i nieznaczących części grupy.

Główne uwagi w protokołach kontroli, w omawianym w tej części publikacji zakresie, dotyczyły braku opisu wykonanych przez biegłych rewidentów wyżej wymienionych czynności. Często w dokumentacji badania zamieszczane były tylko dokumenty przygotowane przez jednostkę dominującą (np. zamieszczenie jedynie struktury grupy, informacje z KRS o jednostkach grupy) lub dokumentacji z planowania badania jednostek wchodzących w skład grupy bez komentarza biegłego rewidenta, procedur sprawdzenia prawidłowości i kompletności jednostek objętych konsolidacją (wyceną metodą praw własności). Jeżeli część prac było wykonana w latach poprzednich lub w trakcie badania sprawozdania finansowego jednostki dominującej w dokumentacji badania SSF zdarzało się, że BR nie zamieszczał w dokumentacji wykonanych przez BR procedur. W związku z tym dokumentacja nie była kompletna i nie można było odnieść się do wszystkich wykonanych procedur. Należy podkreślić, że dokumentacja z badania SSF stanowi odrębną dokumentację w stosunku do dokumentacji z badania SF, co wynika wprost z brzmienia art. 84 UOBR (akta badania stanowią podstawę do wydania opinii).

## 2. Zrozumienie procesu konsolidacji

Zgodnie z KSB 600 BR powinien uzyskać zrozumienie procesu konsolidacji, w tym instrukcji przekazanych jednostkom objętym konsolidacją. Wykonane procedury, wraz z ich opisem i oceną należy zamieścić w dokumentacji badania (zamieszczenie w dokumentacji zasad konsolidacji oraz instrukcji opracowanych przez jednostkę dominującą bez opisu wykonanych procedur i wniosków BR nie stanowi udokumentowania wykonanych czynności rewizyjnych a jedynie wskazuje na zebranie przez BR informacji od podmiotu badanego).

W ramach procedur zrozumienia procesu konsolidacji biegły rewident powinien zapoznać się modelem w arkuszu kalkulacyjnym (lub programie informatycznym) wykorzystywanym przez jednostkę dominującą do sporządzenia SSF, a także opisać w dokumentacji z badania w szczególności:

- kto ma dostęp do arkusza konsolidacyjnego / programu do konsolidacji?
- kto i w jaki sposób wprowadza dane (czy dane są wprowadzane ręcznie, czy zastosowano formuły sumujące automatycznie dane finansowe ze sprawozdań finansowych / pakietów konsolidacyjnych jednostek objętych konsolidacją)?
- w jaki sposób przenoszone są dane / korekty konsolidacyjne za lata poprzednie?
- czy wprowadzane dane są weryfikowane przez inne osoby (czy występuje kontrola danych wprowadzonych do arkuszy konsolidacyjnych / programu do konsolidacji)?

- czy w arkuszach / programie są wprowadzone formuły sumujące i sprawdzające zgodność wprowadzanych danych (czy BR ocenił i opisał procedury sprawdzenia formuł)?
- czy arkusze konsolidacyjne (lub dane w programie informatycznym) zawierają pozycje sprawozdawcze zgodne z przyjętym przez jednostkę dominującą wzorem skonsolidowanego sprawozdania finansowego ?

Uwagi w protokołach kontroli w omawianym w tej części publikacji zakresie dotyczyły braku udokumentowania w aktach badania procedur wykonanych przez BR w zakresie zapoznania się i oceny stosowanych w grupach kapitałowych zasad konsolidacji oraz analizy instrukcji konsolidacyjnych pod kątem tego, czy instrukcje konsolidacyjne przedstawiają adekwatne cechy mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W protokołach wskazywano również brak udokumentowania sprawdzenia, czy instrukcje dostarczają ujawnień wystarczających do zachowania zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, zapewniają identyfikację korekt konsolidacyjnych, na przykład dotyczących transakcji wewnątrzgrupowych i niezrealizowanych zysków. Jeżeli badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest kontynuowane w kolejnych latach obrotowych przez tę samą firmę audytorską, procedury wykonane w poprzednich okresach powinny być skopiowane do dokumentacji z badania za bieżący okres i w miarę potrzeby uaktualnione tak, aby dokumentacja stanowiła kompletną całość. Brak opisu wykonanych czynności rewizyjnych w aktach badania uniemożliwia kontrolującym potwierdzenie zgodności dokumentacji z wymogami KSB oraz UOBR.

### **3. Procedury sprawdzenia czy dane jednostek objętych konsolidacją ujęte są w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zgodnie z zasadami rachunkowości opracowanymi przez jednostkę dominującą**

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe powinno być przygotowane w oparciu o ujednocione dla wszystkich jednostek zależnych metody wyceny aktywów i pasywów oraz zasady sporządzania sprawozdań finansowych zgodne z zasadami (polityką) rachunkowości przyjętymi przez jednostkę dominującą. W przypadku gdy jednostki podporządkowane objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym stosują inne zasady (politykę) rachunkowości, niż przyjęte przez jednostkę dominującą, to jednostka dominująca powinna dokonać odpowiednich przekształceń sprawozdania finansowego jednostki, dostosowując dane do metod i zasad przyjętych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Uwagi w protokołach kontroli w omawianym w tej części publikacji zakresie dotyczą przede wszystkim braku udokumentowania przez BR sprawdzenia stosowanych w ramach grupy kapitałowej ujednocionych zasad rachunkowości opracowanych przez jednostkę dominującą. Zamieszczenie w dokumentacji z badania zasad rachunkowości stosowanych przez jednostkę dominującą nie stanowi potwierdzenia czynności wykonanych przez BR w celu sprawdzenia, czy zasady te zostały przekazane jednostkom objętym konsolidacją i czy są przez te jednostki stosowane.

Jeżeli FA (BR) bada również sprawozdania finansowe jednostek objętych konsolidacją i w trakcie badania tych sprawozdań wykonuje procedury sprawdzenia zasad rachunkowości tych jednostek (i ich zgodność z zasadami rachunkowości przyjętymi w ramach grupy kapitałowej), odpowiednie procedury powinny być opisane w dokumentacji z badania sprawozdania skonsolidowanego. Należy pamiętać, że akta badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego są odrębnymi aktami badania – brak opisu wykonanych czynności w ramach badania sprawozdań jednostkowych (lub niezamieszczenie kopii wykonanych procedur na etapie badania sprawozdań tych jednostek) nie pozwala na ocenę, czy BR sprawdził ujednoczenie zasad rachunkowości.



W przypadku gdy jednostki w ramach grupy stosują odmienne zasady rachunkowości, w dokumentacji badania BR powinien przedstawić procedury, które wykonał do sprawdzenie ustalonych przez jednostkę dominującą różnic oraz wnioski z wykonanych prac.

#### **4. Sprawdzenie czy dane jednostek objętych konsolidacją zostały wprowadzone do arkuszy konsolidacyjnych**

W dokumentacji konsolidacyjnej jednostka dominująca powinna przedstawić sumowanie poszczególnych elementów sprawozdań finansowych jednostek objętych konsolidacją, w szczególności not objaśniających do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

W dokumentacji z badania BR powinien przedstawić, jakie procedury zostały wykonane w związku ze sprawdzeniem kompletności i prawidłowości sumowanych danych jednostek objętych konsolidacją, a także potwierdzenia, że dane te wynikają z ostatecznych wersji sprawozdań finansowych. Włączenie do dokumentacji z badania dokumentacji konsolidacyjnej przygotowanej przez jednostkę dominującą nie stanowi potwierdzenia wykonanych czynności rewizyjnych.

Zastrzeżenia w protokołach w omawianym w tej części publikacji zakresie dotyczą przede wszystkim braku opisanych przez BR procedur sprawdzenia prawidłowości sumowania danych jednostek objętych konsolidacją oraz kompletności sumowanych danych. Najczęściej w dokumentacjach z badania biegli przedstawiają sumę bilansów oraz rachunków zysków i strat, brakuje natomiast udokumentowania czynności rewizyjnych związanych z notami objaśniającymi do informacji dodatkowej. Brakuje także śladu rewizyjnego wykonanych czynności biegłego. Należy podkreślić, że przedstawienie w programie badania ogólnej procedury w zakresie sprawdzenia sumowania danych jednostek objętych konsolidacją (często wraz z podsumowaniem „nie stwierdzono istotnych nieprawidłowości”) nie jest wystarczającym potwierdzeniem wykonania przez BR pracy.

#### **5. Sprawdzenie kompletności i prawidłowości ustalenia korekt i wyłączeń konsolidacyjnych**

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe przygotowuje jednostka dominująca poprzez sumowanie danych jednostek objętych konsolidacją oraz wprowadzenie do sumy sprawozdań korekt i wyłączeń konsolidacyjnych. Korekty i wyłączenia konsolidacyjne obejmują m.in.:

- korekty ustalone na dzień objęcia kontrolą jednostek zależnych (korekty do wartości godziwej aktywów netto nabytej jednostki zależnej, eliminację ceny nabycia udziałów, kapitału własnego jednostki zależnej, ustalenie wartości firmy lub ujemnej wartości firmy, kapitału mniejszości),
- korekty związane z zakupem dodatkowych udziałów, podwyższeniem kapitału podstawowego, sprzedażą całości lub części udziałów,
- eliminację transakcji w ramach grupy kapitałowej (m.in. należności i zobowiązań, przychodów i kosztów, dywidend, niezrealizowanych zysków i strat),
- korekty związane z wyceną udziałów metodą praw własności.

Wyliczenia korekt konsolidacyjnych wraz z danymi źródłowymi będącymi podstawą ich ustalenia powinny być elementem dokumentacji konsolidacyjnej jednostki dominującej. Należy podkreślić, że włączenie do dokumentacji badania całości lub części dokumentacji konsolidacyjnej przygotowanej przez badany podmiot a obejmującej wyliczenia korekt konsolidacyjnych jednostki dominującej nie jest potwierdzeniem wykonania procedur badania. Dla każdej korekty konsolidacyjnej BR powinien udokumentować sprawdzenie:

- kompletności i prawidłowości danych źródłowych w oparciu, o które ustalone zostały korekty i wyłączenia konsolidacyjne,
- prawidłowości ustalenia przez jednostkę dominującą korekt i wyłączeń konsolidacyjnych,

- prawidłowości wprowadzenia korekt i wyłączeń konsolidacyjnych do sumy sprawozdań jednostek objętych konsolidacją (bilansów, rachunków zysków i strat, rachunków przepływów pieniężnych, zestawień zmian w kapitale własnym, not objaśniających informacji dodatkowej).

Zastrzeżenia w protokołach w omawianym w tej części publikacji zakresie dotyczą przede wszystkim braku szczegółowych procedur badania, wniosków z przeprowadzonego badania oraz stwierdzeń potwierdzających prawidłowość korekt komentarzy. Opisy i komentarze BR do korekt konsolidacyjnych w większości przypadków nie przedstawiają wykonanych procedur badania a jedynie pozwalają na zrozumienie samych korekt konsolidacyjnych. Należy podkreślić, że dokumentacja z badania powinna zostać przygotowana w taki sposób aby biegły, który nie miał wcześniejszych związków z badaniem mógł ocenić wykonane procedury i rezultaty badania. Na pytania kontrolujących BR udzielają szczegółowych wyjaśnień wykonanych prac rewizyjnych – takie jednak wyjaśnienia powinny być ujęte w aktach badania sprawozdań skonsolidowanych.

Specyfiką sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest wprowadzenie korekt konsolidacyjnych w ramach kapitału własnego, związanych w szczególności z ustaleniem wartości firmy, ujemnej wartości firmy, eliminacją ceny nabycia udziałów, kapitału własnego począwszy od roku objęcia kontrolą jednostek zależnych. Procedury dotyczące sprawdzenia prawidłowości ustalenia tych korekt mogły podlegać weryfikacji BR w poprzednich latach obrotowych. W aktach badania sprawozdania skonsolidowanego w każdym roku obrotowym wykonane procedury sprawdzenia korekt, które podlegają powtórzeniu w kolejnych latach obrotowym powinny być ponownie zamieszczone. Akta badania dotyczą sprawozdania za dany okres obrotowy i mają umożliwić biegłemu, niebiorącemu udziału w badaniu zapoznanie się z wykonanymi pracami. Brak kopii wykonanych w latach poprzednich procedur uniemożliwia ocenę prawidłowości wykonanych przez BR czynności rewizyjnych.

## **6. Sprawdzenie kompletności i prawidłowości wprowadzenia do sumy poszczególnych elementów sprawozdań finansowych jednostek objętych konsolidacją korekt i wyłączeń konsolidacyjnych**

W dokumentacji konsolidacyjnej, oprócz sumowania poszczególnych elementów sprawozdań finansowych jednostek objętych konsolidacją, jednostka dominująca powinna przedstawić wprowadzenie korekt konsolidacyjnych do sumy sprawozdań (bilansów, rachunków zysków i strat, rachunków przepływów pieniężnych, zestawień zmian w kapitale własnym, not objaśniających). W przypadku sporządzenia skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych lub skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym w oparciu o dane skonsolidowane dokumentacja powinna zawierać wyliczenia jednostki dominującej wraz z pełną dokumentacją źródłową.

Główne uwagi w protokołach w omawianym w tej części publikacji zakresie kontroli dotyczą braku udokumentowania sprawdzenia prawidłowości i kompletności wprowadzenia korekt konsolidacyjnych do sumy sprawozdań jednostek objętych konsolidacją, w szczególności do sumy not objaśniających. Brak jest opisanych zasad sporządzania skonsolidowanego rachunku przepływów oraz skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym, a także przedstawienia i udokumentowania w aktach badania procedur prawidłowości sporządzenia tych sprawozdań. W dokumentacji z badania zamieszczone są arkusze konsolidacyjne przygotowane przez jednostkę dominującą (w części przypadków ograniczające się do sumy bilansów oraz rachunków zysków i strat jednostek objętych konsolidacją wraz z wprowadzonymi korektami do tych elementów sprawozdania), nie ma śladu rewizyjnego wykonanych czynności BR. Ponadto w niektórych aktach badania nie było uzgodnienia sprawdzanych plików konsolidacyjnych do ostatecznych wersji skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Należy też podkreślić, że wielokrotnie otrzymane w toku kontroli przez zespoły kontrolujących wyjaśnienia BR przedstawiają wykonane czynności rewizyjne. Takie

jednak uszczegółowienie wykonanych procedur wraz z wnioskami należy ująć w dokumentacji z badania.

---

Polska Agencja Nadzoru Audytowego  
ul. Kolejowa 1, 01-217 Warszawa  
telefon: 22 428 24 95  
fax: 22 487 81 71  
e-mail: [pana@pana.gov.pl](mailto:pana@pana.gov.pl)  
[pana.gov.pl](http://pana.gov.pl)

---