

STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH W POLSCE
ZARZĄD GŁÓWNY W WARSZAWIE
CENTRALNY OŚRODEK SZKOLENIA ZAWODOWEGO

REWIZJA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

pod redakcją
DANUTY KRZYWDY

Warszawa, 2005



Rewizja sprawozdań finansowych

**pod redakcją
Danuty Krzywdy**

**Publikacja polecana na szkolenia
dla kandydatów na biegłych rewidentów
oraz inne szkolenia.**

Warszawa 2005

SPIS TREŚCI

Wstęp	7
Rozdział 1	
ISTOTA, CEL I PODSTAWY PRAWNE REWIZJI SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH	
1.1. Pojęcie i geneza rewizji sprawozdań finansowych	11
1.2. Cel i funkcje rewizji sprawozdań finansowych	16
1.3. Przedmiot i zakres badania sprawozdań finansowych	19
1.4. Podstawy prawne rewizji sprawozdań finansowych w Polsce	27

Autorzy:	
Rozdział 1	- Danuta Krzywda
Rozdział 2	- Elżbieta Pogodzińska-Mizdrak
Rozdział 3	- Stanisław Mendys
Rozdział 4	- Jerzy Hejnar
Rozdziały 5 i 6	- Marta Stępień
Rozdział 7	- Bronisław Micherda, Łukasz Górka
Rozdział 8	- Tadeusz Grabiński
Rozdział 9	- Mariusz Andrzejewski, Konrad Grabiński
Rozdział 10	- Danuta Krzywda, Jadwiga Szafraniec
Rozdział 11	- Katarzyna Świetla
Rozdział 12	- Agnieszka Herdan

Recenzenci:	
	- Prof. dr hab. Gertruda Krystyna Świdarska
	- Mgr Antoni Kwasiborski
	- Mgr Stanisław Tymiński

© Prawa wydawnicze zastrzeżone
Niniejszej publikacji ani jej części lub fragmentu nie wolno w jakiegokolwiek formie kopiować lub powielać bez zgody wydawcy

ISBN 83-7228-166-1

WYDAWCA
STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH W POLSCE
ZARZĄD GŁÓWNY W WARSZAWIE
CENTRALNY OSRODEK SZKOLENIA ZAWODOWEGO
00-443 WARSZAWA, UL. GÓRNOŚLĄSKA 5, TEL.(22) 629-00-66

Druk: Drukarnia „PEKTOR” SP. z o.o.
20-341 Lublin, ul. Przesmyk 7
tel. (081) 744-26-33

Rozdział 2

ZASADY WYKONYWANIA ZAWODU BIEGŁEGO REWIDENTA	
2.1. Wymagania kwalifikacyjne i odpowiedzialność biegłego rewidenta	33
2.1.1. Tradycje zawodu oraz wymagania kwalifikacyjne	33
2.1.2. Odpowiedzialność biegłego rewidenta	35
2.1.3. Zasady doskonalenia zawodu	39
2.2. Etyka i formy wykonywania zawodu	41
2.2.1. Etyka biegłego rewidenta	41
2.2.2. Normy wykonywania zawodu	45
2.3. Samorząd biegłego rewidenta w Polsce	48
2.3.1. Kształtowanie się organizacji samorządowej biegłych rewidentów	48
2.3.2. Powstanie i rozwój Krajowej Izby Biegłych Rewidentów	51
2.4. Formy wykonywania zawodu	56

Rozdział 3

PRODUKT REWIZJI SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH	
3.1. Istota i cel opinii biegłego rewidenta	61
3.2. Rodzaje opinii	64
3.3. Struktura opinii	72
3.4. Znaczenie opinii w środowisku gospodarczym	77
3.5. Raport z badania - cechy, treść i znaczenie	80
3.6. Dokumentacja rewizyjna	85

Rozdział 4

ASPEKTY, METODY I RODZAJE BADANIA

4.1. Aspekty badania	91
4.2. Metody badania	100
4.3. Techniki badania	107

Rozdział 5

PROCEDURY BADANIA ZGODNOŚCI I WIARYGODNOŚCI

5.1. Znaczenie procedur badania	117
5.2. Istotność i ryzyko badania	118
5.2.1. Znaczenie i pomiar istotności	118
5.2.2. Pojęcie i rodzaje ryzyka badania	122
5.2.3. Pomiar ryzyka badania	127
5.3. Badanie i ocena systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej	132
5.3.1. Istota i potrzeba badania	132
5.3.2. Sposoby badania i oceny	136
5.4. Badanie wiarygodności sald i grup operacji	140
5.4.1. Pojęcie i ogólna charakterystyka	140
5.4.2. Szczegółowe i specyficzne kierunki badania	144

Rozdział 6

ETAPY BADANIA

6.1. Zasadność wyodrębnienia etapów badania	149
6.2. Przygotowanie badania	154
6.2.1. Struktura przygotowania badania	154
6.2.2. Rozpoznanie sytuacji jednostki na tle jej otoczenia	156
6.2.3. Wstępna ocena sytuacji finansowej jednostki	158
6.2.4. Ogólny przegląd rachunkowości i kontroli wewnętrznej	160
6.3. Planowanie badania	164
6.3.1. Cel planowania badania	164
6.3.2. Fazy przygotowania planu	168
6.3.3. Program i harmonogram badania	172
6.4. Badanie wstępne, właściwe i zakończenie badania	178
6.4.1. Cel i zakres badania wstępnego	178
6.4.2. Przebieg i procedury badania właściwego	180
6.4.3. Struktura zakończenia badania	185

Rozdział 7

ANALIZA FINANSOWA W BADANIU SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

7.1. Przesłanki wykorzystania analizy finansowej w badaniu sprawozdania finansowego	191
---	-----

7.2. Metody i płaszczyzny analizy finansowej	197
7.3. Procedury analizy finansowej	207
7.4. Kierunki rozwoju procedur analizy finansowej przydatnych w badaniu sprawozdania finansowego	218

Rozdział 8

WYKORZYSTANIE METOD STATYSTYCZNYCH W BADANIU SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

8.1. Baza pojęciowa	227
8.1.1. Istota metody reprezentacyjnej	227
8.1.2. Zasady projektowania badań wtrywkowych	230
8.2. Pomiar dokładności badania	234
8.2.1. Wielkość próby a wielkość odchylenia (błędu)	234
8.2.2. Uogólnienie wyników badania próby	238
8.3. Procedury doboru próby	241
8.3.1. Schematy losowania	241
8.3.2. Narzędzia losowania	244
8.3.3. Przykłady wykorzystania schematów losowania	247
8.4. Szacowanie parametrów	250
8.4.1. Charakterystyka parametrów	250
8.4.2. Szacowanie średniej	252
8.4.3. Szacowanie wskaźnika struktury	254
8.5. Badanie według prawdopodobieństwa proporcjonalnych wielkości	258

Rozdział 9

BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH W ŚRODOWISKU INFORMATYCZNYM

9.1. Istota i znaczenie środowiska informatycznego	265
9.2. Podstawy prawne rozwoju systemów informatycznych rachunkowości	268
9.3. Standardy rewizji finansowej dotyczące środowiska technologii informacji (IT)	272
9.4. Metodologia badań sprawozdań finansowych w środowisku informatycznym ..	274
9.5. Wspomagane komputerowo techniki badania	277

Rozdział 10

BADANIE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

10.1. Obserwacja inwentaryzacji	285
10.2. Badanie aktywów trwałych i obrotowych, kapitałów własnych i zobowiązań ..	290
10.2.1. Badanie aktywów trwałych	290
10.2.2. Badanie aktywów obrotowych	298
10.2.3. Badanie kapitałów (funduszy) własnych	309
10.2.4. Badanie zobowiązań i rezerw na zobowiązania	310
10.3. Badanie przychodów i zysków oraz kosztów i strat	316

10.3.1. Badanie przychodów i kosztów bezpośrednio związanych z działalnością operacyjną	316
10.3.2. Badanie pozostałych przychodów operacyjnych i pozostałych kosztów operacyjnych	321
10.3.3. Badanie przychodów i kosztów finansowych	322
10.3.4. Badanie zysków i strat nadzwyczajnych	324
10.4. Badanie obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego	324
10.5. Badanie zdarzeń po dacie sporządzenia sprawozdania finansowego	326
10.6. Badanie rachunku przepływów pieniężnych	328
10.7. Badanie zagrożeń kontynuacji działania	331

Rozdział 11

BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JEDNOSTEK POWIĄZANYCH

11.1. Specyfika badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego	337
11.1.1. Sprawozdanie skonsolidowane	337
11.1.2. Metody konsolidacji	341
11.2. Organizacja rewizji sprawozdania finansowego jednostek powiązanych	344
11.2.1. Podstawy prawne	344
11.2.2. Cel badania	347
11.2.3. Transakcje wewnątrz korporacyjne (<i>transfer pricing</i>)	348
11.2.4. Analiza kosztów	349
11.2.5. Polskie wymogi dokumentacyjne	350
11.2.6. Przebieg badania	352

Rozdział 12

INNE USŁUGI BIEGŁEGO REWIDENTA

12.1. Charakter i zakres innych usług biegłego rewidenta	359
12.2. Przegląd śródrocznych sprawozdań i raportów finansowych	361
12.3. Badanie sprawozdania założycieli spółki	365
12.4. Usługi przy zakładaniu i przekształcaniu spółek oraz emisji papierów wartościowych	369
12.4.1. Połączenie, podział, przekształcenie spółki	369
12.4.2. Emisja papierów wartościowych	372
12.5. Wycena akcji/udziałów przeznaczonych do wykupu	374
12.6. Badanie sprawozdania wyborczego	375
12.7. Badanie rachunkowości i działalności spółki z o.o.	377
12.8. Pozostałe usługi biegłego rewidenta	379
Literatura	384
Spis tabel	391
Spis rysunków	394
Indeks	396
Aneks	405

Wstęp

Warunkiem przekazania sprawozdań finansowych do publicznej wiadomości jest stwierdzenie ich wiarygodności. Celowi temu służy rewizja sprawozdań finansowych wykonywana przez biegłych rewidentów, która polega na badaniu sprawozdania finansowego, ewentualnym skorygowaniu przedstawionych w nim informacji i wyrażeniu przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy badanej jednostki.

Wydanie opinii o zbadanym sprawozdaniu finansowym wymaga od biegłego rewidenta odpowiedniego przygotowania merytorycznego oraz doświadczenia praktycznego w zakresie przedmiotu badania, którym ogólnie rzecz ujmując są sprawozdania finansowe, jak również w zakresie organizacji, metod i rodzajów ich badania, uzasadnienia proponowanych korekt oraz formułowania opinii, jak również sporządzania raportu i dokumentacji rewizyjnej.

Określona wyżej problematyka jest przedmiotem niniejszej książki, napisanej w warunkach niepewności spowodowanej brakiem zaakceptowanej koncepcji w wielu kwestiach o zasadniczym znaczeniu dla „dobrej praktyki rewizji”, a tym samym dla kształcenia i doskonalenia wiedzy biegłych rewidentów. Zjawisko to jest naturalną konsekwencją stosunkowo niedługiej historii rozwoju teorii i praktyki rewizji sprawozdań finansowych na świecie i jeszcze krótszego okresu jej rozwoju w Polsce.

Podstawową kwestią w tym zakresie jest terminologia używana w polskim piśmiennictwie fachowym, Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej (MSRF) i w Normach wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Rozbieżności terminologiczne wydają się pozostawać pod wpływem zróżnicowanego poziomu rozwoju teorii i praktyki rewizji sprawozdań finansowych w Polsce i w wysoko rozwiniętych krajach zachodnich, niejednakowego spojrzenia na istotę i funkcję rewizji, ukształtowanego pod wpływem różnych modeli gospodarczych i modeli rachunkowości. Czynnikiem wpływającym na rozbieżności terminologiczne jest często niezadawalający poziom tłumaczeń fachowych tekstów obojętnych na język polski. W tych warunkach dość powszechnym zjawiskiem, zarówno w teorii jak i praktyce rewizji sprawozdań finansowych jest zamienne używanie określeń o różnej treści znaczeniowej. Przykładami takich nieprawidłowości są zamienne stosowanie określeń rewizja finansowa, badanie sprawozdań finansowych i rewizja sprawozdań finansowych, czy też określeń system rachunkowości, system księgowości, którego jakością jest przedmiotem oceny biegłego rewidenta. Podobny brak precyzji towarzyszy używaniu pojęć związanych z metodyką badania sprawozdań finansowych, takich jak procedura, metoda, rodzaj, technika, zakres badania, itp.

Akademicki charakter niniejszego opracowania skłonił autorów do podjęcia próby jednoznaczego określenia i interpretowania pojęć stosowanych w rewizji sprawozdań finan-

Rozdział 12

INNE USŁUGI BIEGŁEGO REWIDENTA

Podstawowym zadaniem biegłego rewidenta jest badanie sprawozdań finansowych. Jednakże biegli mogą również świadczyć inne usługi. Obowiązek przeprowadzenia tych pomiędzy zainteresowanymi stronami. W rozdziale zostały przedstawione dodatkowe usługi, jakie mogą być świadczone przez biegłych rewidentów regulacje dodatkowe z jakich one wynikają oraz zadania, jakie są związane z innymi usługami biegłego.

12.1. CHARAKTER I ZAKRES INNYCH USŁUG BIEGŁEGO REWIDENTA

Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa biegli rewidenci mogą świadczyć inne niż badanie sprawozdań finansowych – **dotatkowe usługi** na rzecz podmiotów gospodarczych. Biorąc pod uwagę rodzaj tych usług, możemy wyróżnić usługi:

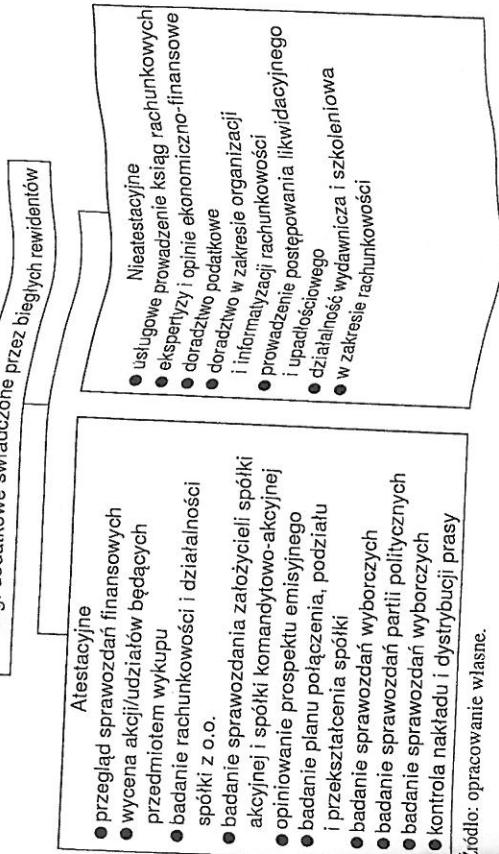
- atestacyjne (poświadczające – *assurance*),
- nie atestacyjne.

Usługa atestacyjna wykonywana przez biegłego rewidenta ma na celu „ocenę lub pomiar pewnego zagadnienia, za które odpowiada strona trzecia przy zastosowaniu określonych, właściwych kryteriów oraz sformułowanie wniosku, który dostarcza zamierzonym użytkownikowi określonego poziomu pewności dotyczącego tego zagadnienia”. Usługi te mają służyć poprawie wiarygodności informacji dotyczących określonego zagadnienia. Zakres tych usług jest bardzo szeroki i może stanowić dowolną kombinację następujących usług.²

- polegających na sporządzeniu sprawozdania o wielu zagadnieniach obejmujących zagadnienia finansowe i niefinansowe,
- mających na celu dostarczenie wysokiego lub umiarkowanego poziomu pewności,
- polegających na potwierdzeniu pewnego stanu i sporządzenia o tym bezpośredniego sprawozdania,
- polegających na sporządzeniu sprawozdań na wewnętrzne lub zewnętrzne potrzeby jednostki,
- na rzecz sektora prywatnego i publicznego.

² IFRS 100 – Usługi atestacyjne [w:] Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2001, op.cit., s. 23.
Bokun, s. 24.

Rys. 12.1. Klasyfikacja usług świadczonych przez biegłego rewidenta.



Źródło: opracowanie własne.

Założenia koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej różniły się tutaj poziom pewności biegłego rewidenta.

12.2. PRZEGLĄD ŚRÓDROCZNYCH SPRAWOZDAŃ I RAPORTÓW FINANSOWYCH

Celem przeglądu jest stwierdzenie „czy na podstawie procedur, które nie zapewniają uzyskania tylu dowodów ile dostarcza badanie sprawozdania, nie zauważył on czegoś, co kasatoby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z określonymi koncepcjami sprawozdawczości finansowej (zapewnienie przez zaprzeczenie – negative assurance)”.¹⁰

Przeładowi poddawane są sprawozdania finansowe sporządzone za okres krótszy aniżeli rok obrotowy i na dzień inny aniżeli koniec roku obrotowego, według zasad określonych w ustawie o rachunkowości i wydanych na jej podstawie przepisach,

¹⁰ Ibidem, MSRF 120 – Założenia koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, s. 53.
¹¹ MSRF 910 – Przegląd sprawozdań finansowych [w:] Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2001, Warszawa nr 4 – Ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych, op. cit., pkt. 1.

Usługi atestacyjne mogą dotyczyć:³

- danych np. informacji finansowych w ujęciu historycznym i prognostycznym, informacji statystycznych, wskaźników osiągniętych wyników, informacji wewnętrznej, systemów i procesów np. kontroli wewnętrznej, zachowań postaw np. nadzór właścicielski, zgodność z przepisami itp.

Do usług poświadczających można między innymi zaliczyć:⁴

- przegląd śródrocznych sprawozdań finansowych,
- badanie informacji finansowych i sprawozdań partii politycznych,
- badanie wkładów niepieniężnych w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego w spółce akcyjnej,
- badanie sprawozdań zarządu spółki akcyjnej sporządzonych w związku z:
 - zamiarem nabycia przez spółkę mienia od założyciela lub akcjonariusza,
 - ze zwykłym podwyższeniem kapitału zakładowego.

Niektóre usługi poświadczające są zarezerwowane wyłącznie dla biegłych rewidentów jak na przykład przegląd śródrocznych sprawozdań finansowych czy badanie rachunkowości oraz działalności spółki z o.o. Natomiast niektóre usługi mogą być świadczone przez innych biegłych rewidentów, jak na przykład opiniowanie ceny udziału w spółce z o.o.,⁵ wycena akcji w spółce akcyjnej⁶ czy badanie planów połączenia i podziału spółek.⁷

Biegli rewidenty mogą również świadczyć dodatkowe usługi o charakterze niepoświadczającym. Mogą one polegać na:⁸

- uzgodnieniu procedur,
 - kompilacji informacji finansowych i niefinansowych,
 - sporządzaniu zeznań podatkowych,
 - doradztwie podatkowym,
 - doradztwie zarządczym,
 - innych usługach doradczych.
- Usługi te nie są wyłącznie zarezerwowane dla biegłych rewidentów, ale mogą je również świadczyć osoby nie należące do tej grupy zawodowej, a posiadające odpowiednie kwalifikacje. Podział usług dodatkowych ze względu na ich atestacyjny charakter przedstawia rysunek 12.1.

³ Ibidem, s. 27.

⁴ A. Kwasiński, *Inne usługi biegłego rewidenta*, KIBR, Warszawa 2002, s. 21.

⁵ Art. 182 ustawy z dnia 15 września 2002 r. – Kodeks Spółek Handlowych, Dz.U. nr 94 z 2000, poz. 1057.

⁶ z późn. zm.

⁷ Ibidem, art. 417.

⁸ Ibidem, art. 502, art. 520, art., 537.

⁹ MSRF 100 – Usługi atestacyjne [w:] Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2001, op. cit., s. 4.

– innych przepisach określających zakres informacji finansowych, do których przekazywania zobowiązane są jednostki.¹²

Polskie spółki giełdowe mają obowiązek poddawania swoich półrocznych sprawozdań finansowych przeglądowi. Jednakże przeglądowi mogą być także poddawane sprawozdania sporządzone z okresy krótsze oraz przez podmioty inne niż spółki giełdowe.

Zadaniem bieglego dokonującego przeglądu sprawozdania finansowego jest **stwierdzenie czy należy dokonać istotnych zmian w badanym sprawozdaniu finansowym**, aby przedstawiło ono rzetelnie, prawidłowo i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wyniki finansowy badanej jednostki gospodarczej.¹³ Dokonując przeglądu sprawozdania finansowego bieglego postępuje się wiedzą, doświadczeniem oraz dokonuje analiz, zapytań oraz przeglądu księgi rachunkowe badanego podmiotu.

Powinno on zaplanować i przeprowadzić przegląd kierując się zawodowym sceptycyzmem oraz przyjmując, że mogą zachodzić okoliczności powodujące, że sprawozdanie finansowe zawiera istotne nieprawidłowości.¹⁴

Zakres przeglądu jest znacznie węższy niż badania sprawozdania finansowego, dlatego nie należy utożsamiać tych procesów ze sobą. Ograniczoność procedur stosowanych w trakcie przeglądu sprawia, że bieglego uzyskuje tylko umiarkowany stopień pewności, że sprawozdanie finansowe będące przedmiotem przeglądu nie zawiera istotnych nieprawidłowości.

Bieglego rewident powinien ustalić niezbędne do przeprowadzenia procedury uwzględniając wymogi Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej nr 910 – Przegląd sprawozdań finansowych, regulacji wydanych przez odpowiednie organizacje zawodowe, przepisów prawa.

Warunkiem poprawnego przeprowadzenia przeglądu sprawozdania finansowego jest dobra znajomość jednostki sporządzającej to sprawozdanie – jej działalności, systemu księgowości i kontroli wewnętrznej.¹⁵

Dokonując przeglądu sprawozdania finansowego bieglego rewident powinien wziąć pod uwagę następujące okoliczności:

- dane wykazywane w bilansie wchodzącym w skład sprawozdania finansowego mogą nie być weryfikowane drogą inwentaryzacji,
- do ustalenia zobowiązań wobec kontrahentów – na skutek krótszych terminów sprawozdawczych i opóźnień w dopływie dokumentów – stosuje się w szerszym zakresie szacunek danych,
- ze względu na czas trwania i sposób przeprowadzania przeglądu nie jest możliwe zebranie takich dowodów badania, jak to ma miejsce przy badaniu rocznego sprawozdania finansowego.¹⁶

¹² Na przykład rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych, Dz.U. nr 31, poz. 280; Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 lipca 2001 r. w sprawie prospektu informacyjnego funduszu inwestycyjnego otwartego oraz specjalnego funduszu inwestycyjnego, a także skrótu tego prospektu, Dz.U. nr 77, poz. 817.

¹³ Norma nr 4 – *Ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych*, op. cit., pkt. 4.

¹⁴ MSRF 910 – *Przegląd sprawozdań finansowych*, op. cit., s. 383.

¹⁵ Norma nr 4 – *Ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych*, op. cit., pkt 15.

¹⁶ Ibidem, pkt 6.

Powinno zwrócić także uwagę na następujące obszary:¹⁷

- zmiany rodzaju oraz rozmiarów działalności gospodarczej jednostki przy uwzględnieniu sytuacji branży,
- zmiany zasad (polityki) rachunkowości, w tym także zastosowanych przy sporządzeniu sprawozdań finansowych za okresy krótsze niż rok, w stosunku do zasad (polityki) rachunkowości uprzednio stosowanych oraz wpływ tych zmian na informacje zawarte w „przełączanym” sprawozdaniu finansowym,
- sprawy sporne, znajdujące się w toku postępowania sądowego, administracyjnego, sporu z organami podatkowymi, zobowiązania warunkowe oraz zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie, na którą sporządzono podane przeglądowi sprawozdanie finansowe i ich wpływ na przyszłą sytuację finansową jednostki,
- aktualny stan spraw, co do których w opinii i raporcie z badania rocznego sprawozdania finansowego jednostki za rok poprzedzający okres objęty przeglądem sprawozdania finansowego jednostki za rok poprzedzający lub skierowane zostało pismo do kierownika jednostki,
- powinien uzyskać od kierownika jednostki oświadczenie o kompletnym ujęciu w księgach rachunkowych operacji dotyczących objętego sprawozdaniem okresu oraz o kompletnym wykazaniu zobowiązań warunkowych i poinformowaniu go o wszystkich istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły między dniami, na który sporządzono sprawozdanie finansowe a dniami złożenia oświadczenia.

Przełączając sprawozdanie finansowe bieglego rewident między innymi:

- analizuje i ocenia dane zawarte w sprawozdaniu w oparciu o dane za poprzednie okresy, plany jednostki, relacje pomiędzy poszczególnymi wielkościami, relacje pomiędzy wskaźnikami itp.,
- analizuje sprawozdania składane do państwowych organów nadzoru¹⁸, a także raporty sporządzone dla wewnętrznych potrzeb jednostki za poszczególne miesiące okresu objętego sprawozdaniem stanowiącym przedmiot przeglądu,
- przegląda zapisy ksiąg rachunkowych i stwierdza ich zgodność z danymi wykazanymi w sprawozdaniu,
- zapoznaje się z protokołami z posiedzeń walnego zgromadzenia (zgromadzenia wspólników), rady nadzorczej, zarządu lub innych odpowiednich organów jednostki,
- przeprowadza rozmowy z kierownictwem jednostki a w razie potrzeby niezależnymi rzeczoznawcami,
- bada jakie zmiany nastąpiły w systemie księgowości i kontroli wewnętrznej w stosunku do stanu stwierdzonego podczas ostatniego badania rocznego sprawozdania finansowego aby ustalić możliwość wystąpienia zagrożeń dla rzetelności i prawdziwości danych, wykazanych w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli na skutek przeprowadzenia przeglądu sprawozdania finansowego bieglego rewident stwierdzi, że informacje w nim zawarte wzbudzą wątpliwości, to powinien je wyjaśnić z właściwym członkiem kierownictwa jednostki. Gdy bieglego rewident podtrzymuje swoje stanowisko, ma obowiązek poinformować o tym przewodniczącego rady nadzorczej jednostki.

¹⁷ Ibidem, pkt 7.

¹⁸ Na przykład Narodowego Funduszu Inwestycyjnego, Głównego Urzędu Statystycznego, Głównego Inspektoratu Nadzoru Bankowego, Komisji Papierów Wartościowych i Giełd.

nostki lub innego organu nadzoru nad jednostką W przypadku dokonywania przeglądu sprawozdania jednostek sektora finansowego biegły rewident dokonujący ma obowiązek powiadamiania państwowego organu nadzoru o określonych w przepisach uchynieniach i faktach, stwierdzonych podczas tego przeglądu.¹⁹

Po przeprowadzeniu przeglądu biegły rewident sporządza **sprawozdanie z przeglądu**, w którym powinien podkreślić, że zarówno treść sprawozdania finansowego oraz zakres i metody przeprowadzania jego przeglądu nie pozwalają na wyrażenie opinii wraz z raportem w rozumieniu art. 65 ustawy o rachunkowości. Sprawozdanie z przeglądu sprawozdania powinien zawierać następujące dane:²⁰

- tytuł: raport niezależnego biegłego rewidenta z przeglądu sprawozdania finansowego obejmującego okres od do
- adres,
- akapit wstępny lub wprowadzający, na który składa się:
 - identyfikacja poddanego przeglądowi sprawozdania finansowego oraz stwierdzenie o odpowiedzialności kierownika jednostki i odpowiedzialności biegłego rewidenta,
 - akapit określający zakres oraz omawiający charakter przeglądu, na który składa się:
 - powołanie się na MSRF 910 – Przegląd sprawozdań finansowych lub na inne odpowiednie standardy krajowe lub praktykę,
 - stwierdzenie, że przegląd ogranicza się przede wszystkim do zapytań i zastosowania procedur analitycznych oraz
 - stwierdzenie, że nie przeprowadzono badania i dlatego zastosowane procedury dostarczające niższego poziomu pewności niż badanie oraz że nie została wyrażona opinia z badania,
 - zapewnienie przez zaprzeczenie,
 - data sporządzenia sprawozdania,
 - imię i nazwisko, numer ewidencyjny nadany przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów i własnoręczny podpis biegłego rewidenta przeprowadzającego lub kierującego przeglądem oraz imię, nazwisko, numer ewidencyjny nadany przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów i własnoręczny podpis biegłego rewidenta reprezentującego podmiot uprawniony, w imieniu którego biegły rewident dokonał przeglądu, siedzibę podmiotu uprawnionego.²¹

Jeśli biegły rewident ma zastrzeżenia do przeglądane sprawozdania finansowego to powinny zostać one zawarte w sprawozdaniu. Również objaśnienia uzupełniające w szczególności informacje o ewentualnych poważnych zagrożeniach dla kontynuowania przez jednostkę działalności powinny się w nim znaleźć.

Ważne obserwacje dotyczące systemu księgowości i kontroli wewnętrznej i innych odinków działalności jednostki poczynione podczas przeglądu, nie wywierające wpływu na

¹⁹ Norma nr 4 – *Ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych*, op. cit., pkt 11.

²⁰ Norma nr 4 – *Ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych*, op. cit., s. 14, oraz MSRF 910 – *Przegląd sprawozdań finansowych*, op. cit., s. 387.

²¹ Wzory raportów z przeglądu sprawozdania finansowego zostały przedstawione w ankiecie.

treść raportu z przeglądu sprawozdania finansowego, należy jednak przekazać kierownikowi jednostki w odrębnym piśmie.²²

Biegły rewident do przeglądu sprawozdania finansowego wybierany jest przez zarząd spółki. Wynagrodzenie jest ustalane w drodze umowy zawartej pomiędzy biegłym rewidentem i zarządem spółki.

12.3. BADANIE SPRAWOZDANIA ZAŁOZYCIELI SPÓŁKI

Zgodnie z przepisami Kodeksu spółek handlowych badaniu przez biegłego rewidenta podlegają pisemne sprawozdania założycieli spółek akcyjnych²³ w następujących przypadkach:

- jeżeli w zakładanej spółce przewidziane są wkłady niepieniężne (przedmioty i prawa majątkowe),²⁴
- spółka w organizacji nabywa mienie,
- spółka dokonuje zapłaty wynagrodzenia za usługi świadczone przy jej powstaniu.

Obowiązek sporządzenia pisemnego sprawozdania spoczywa na założycielach spółki akcyjnej. Sprawozdanie to powinno zawierać między innymi:²⁵

- 1) przedmiot wkładów niepieniężnych (co, w jakiej wartości) oraz zastosowaną metodę ich wyceny, liczbę i rodzaj wydawanych w zamian za nie akcji i innych tytułów uczestnictwa w dochodach lub w podziale majątku spółki,
 - 2) wykaz mienia nabywanego przez spółkę przed zarejestrowaniem oraz wysokość i sposób zapłaty,
 - 3) wykaz usług, jakie świadczone były przy powstaniu spółki oraz wysokość i sposób wynagrodzenia za nie,
 - 4) wykaz osób, które wnoszą wkłady niepieniężne, zbywają spółce mienie lub otrzymują wynagrodzenie za usługi świadczone przy powstaniu spółki.
- Założyciele powinni umotywować przeprowadzone transakcje, w tym także objęcie akcji za wkłady niepieniężne i wysokość przyznanego wynagrodzenia lub zapłaty. Do sprawozdania powinny zostać dołączone odpowiednie dokumenty w oryginałach lub urzędowo poświadczonych odpisach.

²² Norma nr 4 – *Ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych*, op. cit., pkt 16.

²³ Obowiązek sporządzenia pisemnego sprawozdania wynika z ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 94, poz. 1037 z późn. zm.

²⁴ Można wyróżnić następujące rodzaje wkładów niepieniężnych: 1) własność rzeczy ruchomych: materiałów, towarów, wyrobów, maszyn, urządzeń, linii technologicznych, środków transportu itp. i nieruchomości, 2) gruntów i znajdujących się na nich budynków, odrębnej własności lokali (mieszkalnych i użytkowych), 2) prawo użytkowania wieczystego gruntów (stanowiących własność Skarbu Państwa czy gminy) oraz własności znajdujących się na tych gruntach budynków posadowionych przez wieczystego użytkownika, 3) ograniczone prawa rzeczowe w postaci służebności gruntowej obciążającej nieruchomości i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu (mieszkalnego i użytkowego), 4) prawa na dobrach niematerialnych mających wartość majątkową, zwłaszcza majątkowe prawa autorskie oraz niektóre rozwiązania techniczne, 5) papiery wartościowe, zwłaszcza weksle, obligacje i akcje, 6) udziały w spółce z o.o., 7) prawo do odpłatnego korzystania z rzeczy, tj. najem i dzierżawa (wkładem jest w gruncie rzeczy skapitalizowany czynsz najmu lub dzierżawy), 8) wymagalne i możliwe do ściągnięcia wierzytelności (pieniężne i niepieniężne).

²⁵ J. Broł, *Status i ustawowe zadania biegłego rewidenta*, SKwP, Warszawa 2001, s. 51.

działalności gospodarczej w odniesieniu do wysokości kapitału zakładowego i sposobu jego pokrycia. Nie jest również jego zadaniem wycena aportu, ani przedmiotów nabytych dla spółki. Ma on natomiast ocenić, na podstawie otrzymanego sprawozdania i dołączonej do niego dokumentacji, czy:

- wkład niepieniężny posiada wartość rynkową i podana w sprawozdaniu wartość może stanowić rzeczywistą jego wartość,
- czy przyjęta metoda wyceny, posiada wiarygodne podstawy w przedłożonej dokumentacji.

Biegły rewident ma, więc za zadanie ocenić zastosowaną metodę wyceny i o tej wycenie wyrazić swą opinię, zaś jeżeli nie jest to możliwe powinien ocenić kryteria na podstawie których założyciele ustalili cenę aportu. Jest to szczególnie istotne w sytuacji, gdy przedmiotem aportu lub nabycia jest rzecz używana lub inne prawo majątkowe, np. know-how, nie mające ustalonej ceny rynkowej. W takiej sytuacji zadaniem biegłego rewidenta jest ocena kryteriów, które stanowiły podstawę ustalania wartości takiego aportu.³¹ Ma to stanowić ochronę pozostałych akcjonariuszy nabywających akcje przede wszystkim przed nieuczciwą, zawyżoną wyceną aportu przez wnoszącego akcjonariusza.

W swej opinii biegły rewident może stwierdzić, że wycena została dokonana prawidłowo albo, że wartość aportu jest zawyżona lub zaniżona. Wyrażenie takiej opinii nie powoduje automatycznie, z mocy prawa, jakiegokolwiek korekty wartości. Opinia biegłych powinna wpływać przede wszystkim na decyzje akcjonariuszy, co do przystąpienia do spółki lub zaniechania tego zamiaru. Ma to szczególnie istotne znaczenie w sytuacji, gdy wartość wkładów niepieniężnych została zawyżona³². Natomiast wycena aportu niższa od rzeczywistej jego wartości nie szkodzi pozostałym akcjonariuszom. Podobny cel przysięca obowiązkowi sporządzania i poddania badaniu sprawozdania dotyczącego mienia nabytego przez założycieli przed zarejestrowaniem spółki. Zadaniem biegłego rewidenta jest wyeliminowanie:

- obchodzenia przepisów o kontroli wkładów niepieniężnych,
- zawyżania ceny nabywanych przedmiotów,
- nabywania przedmiotów bezwartościowych.

Biegły ma również za zadanie wypowiedzieć się czy wysokość wynagrodzenia, jakie przyznali sobie założyciele spółki za usługi świadczone przy jej powstaniu, jest odpowiednia do ich wkładu pracy. O przyznaniu wynagrodzenia decydują sami założyciele już przy układaniu statutu spółki.³³ Wynagrodzenie to powinno:³⁴

- odpowiadać racjonalnie ustalonemu nakładowi pracy,
- uwzględniać potrzebne kwalifikacje,
- odzwierciedlać efektywność samej koncepcji podjęcia określonej działalności w formie zakładanej spółki akcyjnej z odpowiednim kapitałem.

³¹ Znane są przypadki usiłowania wniesienia w postaci aportu użytych urządzeń i maszyn przedstawiających wartość złomową.

³² Na przykład zużyte w znacznej części maszyny i urządzenia wyceniono jak nowe.

³³ W praktyce w spółkach o małym kapitale założyciele najczęściej nie przyznają sobie takiego wynagrodzenia.

³⁴ J. Broi, *Status i ustawowe zadania biegłego rewidenta*, op. cit., s. 56.

Sprawozdanie, które nie spełnia tych warunków, również kwalifikuje się do badania i nie może to stanowić podstawy do odmowy poddania sprawozdania badaniu przez biegłego rewidenta, może jednakże wpłynąć na negatywną ocenę sprawozdania.²⁶

Sporządzenie sprawozdania oraz zlecenie jego badania jest obowiązkowe. Powinno ono zostać poddane badaniu przez jednego lub kilku biegłych rewidentów. Biegłego rewidenta wyznacza imiennie, spośród biegłych wpisanych do rejestru biegłych rewidentów, sąd rejestrowy właściwy siedzibie badanej spółki.²⁷ Wniosek o badanie mogą złożyć również przyszli akcjonariusze. Mogą oni wskazywać imiennie biegłego rewidenta lub kilku biegłych rewidentów, którzy mieliby przeprowadzić badanie. Jednak ostateczną decyzję, którego biegłego wyznaczyć do badania podejmuje sąd według własnego uznania, kierując się przy tym wartością aportu i złożonością jego oceny.²⁸

Celem badania sprawozdania założycieli spółek jest stwierdzenie jego prawdziwości i rzetelności oraz wydanie opinii czy wartość wkładów niepieniężnych odpowiada, co najmniej wartości nominalnej obejmowanych za nie akcji bądź wyższej cenie emisyjnej. Wynika to z konieczności przyznanego wynagrodzenia lub zapłaty jest uzasadniona²⁹. Akcja to z konieczności upewnienia się, że deklarowane wkłady niepieniężne rzeczywiście pokrywają kapitał zakładowy. Realna wartość przedmiotu wkładu powinna być równa, co najmniej wartości deklarowanej. Tak więc, zadaniem biegłego rewidenta jest sprawdzenie prawdziwości sprawozdania oraz zapewnienie rzetelnej wyceny przedmiotów i praw wnoszonych do spółki. Postępowanie to ma zapewnić ochronę akcjonariuszy spółki,³⁰ jak również jej wierzycieli i przyszłych kontrahentów. Cel badania elementów sprawozdania założycieli spółki akcyjnej przedstawia tabela 12.1.

Tabela 12.1

Cel badania elementów sprawozdania założycieli spółki akcyjnej

Czynność - element sprawozdania	Cel badania
zakładanie spółki akcyjnej - wkłady niepieniężne	prawdziwość i rzetelność sprawozdania prawidłowość zastosowanej metody wyceny wkładów niepieniężnych
spółka w organizacji - nabycie mienia	zgodność z przepisami o kontroli wkładów niepieniężnych
dokonywanie zapłaty wynagrodzenia za usługi świadczone przy powstaniu spółka	prawidłowość wyceny; nabywanych przedmiotów adekwatność wynagrodzenia przyznanego założycielom spółki

Źródło: opracowanie własne.

Należy pamiętać, że zadaniem biegłego rewidenta nie jest wypowiedzianie się co do zasadności wnoszonego aportu, jego użyteczności ani możliwości prowadzenia zakładanej

²⁶ Ibidem.

²⁷ Sądy rejestrowe dysponują listą biegłych rewidentów (podmiotów uprawnionych) z danego terenu odpowiadającego właściwości tego sądu.

²⁸ J. Broi, *Status i ustawowe zadania biegłego rewidenta*, op. cit., s. 52.

²⁹ Art. 312 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych, op. cit.

³⁰ Często zdarza się, że akcje obejmujące znaczną liczbą drobnych akcjonariuszy, którzy nie są w stanie skontynuować poczynił założycieli, jak również ocenić wartości rynkowej wnoszonych wkładów niepieniężnych.

Wysokość wynagrodzenia nie może być kształtowana dowolnie; nie może ona przewyższać zwykłego wynagrodzenia przyjętego w obrocie.³⁵ Zapłata wynagrodzenia założycielom spółki może przyjąć formę gotówki lub imiennych świadectw założycielskich.³⁶ Świadectwa te mogą być wydawane najwyżej na okres dziesięciu lat od chwili zarejestrowania spółki i dają prawo uczestnictwa w podziale zysku spółki w granicach ustalonych przez statut, po uprzednim odliczeniu na rzecz akcjonariuszy określonej w statucie minimalnej dywidendy.³⁷

Biegły rewident ma prawo zażądać od założycieli złożenia na piśmie dodatkowych wyjaśnień lub dokumentów. Odmowa ich przedstawięcia powinna znaleźć odzwierciedlenie w opinii. Biegły rewident ma obowiązek złożenia żądania w formie pisemnej.

Opinia o sprawozdaniu założycieli spółki akcyjnej powinna zawierać³⁸

- tytuł (opinia biegłego rewidenta) i nazwę jednostki, której dotyczy badanie,
- określenie podstaw prawnych badania,
- wstęp, służący identyfikacji przedmiotu i kryteriów badania (co, na podstawie czego, w stosunku do czego),
- określenie zasad i zakresu badania,
- krótki opis wykonanych czynności i ich wyników szczegółowych,
- opinię właściwą, zawierającą zarówno kryteria oceny, jak i wyniki badania,
- nazwę podmiotu uprawnionego,
- własnoręczne podpisy: osoby reprezentującej podmiot uprawniony i biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie,
- miejsce siedziby podmiotu uprawnionego,
- datę wydania opinii.

Szczegółowość opinii zależy od wartości i ilości składników aportu, złożoności ich wyceny i innych okoliczności, których ujawnienie w opinii jest konieczne.

Biegły rewident sporządza opinię w dwóch egzemplarzach i składa wraz z ze sprawozdaniem założycieli we właściwym sądzie rejestrowym. Sąd wydaje jeden poświadczony przez siebie egzemplarz opinii założycielom spółki. Założyciele mają obowiązek zapoznać przysyłanych akcjonariuszy z tą opinią oraz ogłosić wzmiankę o złożeniu opinii przez biegłego rewidenta w sądzie rejestrowym przed dniem jej zarejestrowania.

W przypadku zaistnienia rozbieżności zdań między założycielami a biegłym rewidentem, spór rozstrzyga sąd rejestrowy na wniosek założycieli. Jeżeli sąd uzna to za zasadne może wyznaczyć nowego biegłego rewidenta. Postanowienie sądu jest ostateczne i nie przysługuje od niego odwołanie.

Wynagrodzenie biegłego za sporządzenie opinii określa sąd rejestrowy. Zatwierdza on również rachunek jego wydatków, natomiast jest ono wypłacane przez spółkę. W razie nie wywiązania się spółki z tego zobowiązania sąd rejestrowy ściąga ją w trybie przewidzianym dla egzekucji opłat sądowych.

³⁵ Ibidem, s. 54.

³⁶ Art. 355 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, op. cit.

³⁷ Ibidem, art. 355 § 3.

³⁸ J. Broł, *Status i ustawowe zadania biegłego rewidenta*, op. cit., s. 54-55. Ani Kodeks spółek handlowych ani normy wykonawcze zawodu biegłego rewidenta nie precyzują, jak powinna wyglądać opinia o sprawozdaniu założycieli spółki akcyjnej.

Na biegłym rewidentie spoczywa również obowiązek badania sprawozdania założycieli i spółki komandytowo-akcyjnej.³⁹ Obowiązkiem założycieli tej formy spółki jest sporządzenie sprawozdania i wystąpienie do sądu rejestrowego z wnioskiem o wyznaczenie biegłego rewidenta celem jego zbadania.

Jednakże przy badaniu sprawozdania założycieli niezbędne jest uwzględnienie specyfiki spółki komandytowo-akcyjnej. Jest to spółka osobowa o charakterze hybrydalnym. Łączy w sobie cechy spółki osobowej (spółki komandytowej) i spółki kapitałowej (spółki akcyjnej). Jej minimalny kapitał zakładowy wynosi 50.000 zł i jest wnoszony przez dwie kategorie wspólników – komplementariuszy i akcjonariuszy. Komplementariusze mogą wnieść każdy rodzaj wkładu, o którym była mowa wcześniej, a także własną pracę (usługi). Wkład ten może być wniesiony do spółki bądź to na kapitał zakładowy, bądź na inne fundusze (np. na kapitał rezerwowy, czy zapasowy), w zależności od tego, jak stanowi statut spółki. Natomiast akcjonariusze wnoszą wkład w zamian za objęte akcje pokrywające kapitał zakładowy. Sprawozdanie założycieli spółki powinno więc objąć wkłady jednej i drugiej kategorii wspólników, jeżeli są czynione na kapitał zakładowy.

Proces badania sprawozdania założycieli spółki komandytowo-akcyjnej jest analogiczny jak w przypadku spółki akcyjnej.

12.4. USŁUGI PRZY ZAKŁADANIU I PRZEKSZTAŁCANIU SPÓŁEK ORAZ EMISJI PAPIERÓW WARTOŚCIOWYCH

12.4.1. Połączenie, podział, przekształcenie spółki

Warunkiem przeprowadzenia procesu połączenia/podziału/przekształcenia jest między innymi sporządzenie planu przekształcenia spółki wraz z załącznikami oraz poddanie go badaniu przez biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności.⁴⁰ Plany połączenia/podziału/przekształcenia sporządzane są w formie pisemnej przez zarządy zainteresowanych spółek i zatwierdzone przez zgromadzenia udziałowców tych spółek. Powinny one zawierać co najmniej dane wymienione w art. 499 K.s.h., a w szczególności stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki przejmowanej lub łączącej się spółek na akcje lub udziały spółki przejmującej bądź nowo zawiązanej i wysokość ewentualnych dopłat. Ponadto w załączniku powinno znaleźć się:

- ustalenie na określony dzień wartości majątku łączących się spółek,
- oświadczenie o stanie księgowym spółki sporządzane przy wykorzystaniu tych samych metod i w takim samym układzie jak ostatni bilans roczny.⁴¹

³⁹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, op. cit., art. 126 § 1 pkt 2.

⁴⁰ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, op. cit., art. 502 § 1, art. 520 § 1 i art. 537 § 1.

⁴¹ Oświadczenie takie jest przewidziane w razie łączenia (art. 499 § 2 K.s.h.) i podziału (art. 534 § 2 K.s.h.) spółek.

Zarząd przedstawia plan właściwemu sądowi według siedziby spółki wraz z wnioskiem o wyznaczenie biegłego. W uzasadnionych przypadkach sąd może wyznaczyć dwóch albo większą liczbę biegłych. Wnioskodawcy mogą wskazać we wniosku zarówno nazwisko biegłego, jak i prośbę o wyznaczenie kilku biegłych. Decyzja w obu sprawach należy jednak do sądu. Ponieważ procesy łączenia się, podziału i restrukturyzacji spółek charakteryzują się dużą złożonością może się okazać, że jeden biegły nie będzie w stanie wykonać rzetelnie wszystkich obowiązków związanych z badaniem poprawności i rzetelności planu przekształcenia.⁴² Konieczność wyznaczenia większej liczby biegłych może również wynikać z dużej liczby łączących się spółek.⁴³

W terminie określonym przez sąd, nie przekraczającym jednak dwóch miesięcy od dnia jego wyznaczenia, **biegły rewident sporządza szczegółową pisemną opinię** i składa ją wraz z planem połączenia sądowi rejestrowemu oraz zarządom łączących się spółek.

Opinia biegłego powinna jednoznacznie określać zakres jego badania i opiniowania. Podstawowe stwierdzenia, jakie powinna zawierać opina przedstawiono w tabeli 12.2.

Na pisemne żądanie biegłego zarządy łączących się spółek mają obowiązek przedłożyć mu dodatkowe wyjaśnienia lub dokumenty.⁴⁴

Tabela 12.2.

Badanie planu połączenia/podziału/przekształcenia spółek		
Łączenie	Przekształcenie	Podział
<ul style="list-style-type: none"> oświadczenie zawierające informacje o stanie księgowym spółki sporządzone przy wykorzystaniu tych samych metod i w tym samym układzie jak ostatni bilans roczny, nie jest konieczne przedstawienie nowej inwentaryzacji, wartości wykazane w ostatnim bilansie powinny być zamieszczone tylko w przypadku, gdy jest to konieczne dla odzwierciedlenia zmian w zapisach księgowych 	<ul style="list-style-type: none"> sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia przy zastosowaniu takich samych metod i w tym samym układzie jak ostatnie roczne sprawozdanie finansowe 	<ul style="list-style-type: none"> oświadczenie zawierające informacje o stanie księgowym spółki sporządzone przy wykorzystaniu tych samych metod i w tym samym układzie jak ostatni bilans roczny, nie jest konieczne przedstawienie nowej inwentaryzacji, wartości wykazane w ostatnim bilansie powinny być zamieszczone tylko w przypadku, gdy jest to konieczne dla odzwierciedlenia zmian w zapisach księgowych

⁴² W niektórych przypadkach w badaniu powinni uczestniczyć biegli z innych dziedzin, np. rzeczoznawcy majątkowi.

⁴³ W sytuacji, gdy spółką przejmującą lub nowo zawiązaną jest spółka akcyjna lub, gdy jedną z łączących się spółek jest spółka komandytowo-akcyjna, plan połączenia również musi być poddany badaniu przez biegłego rewidenta.

⁴⁴ A. Kwasiborski, *Inne usługi biegłego rewidenta*, op. cit., s. 109.

Łączenie	Przekształcenie	Podział
<ul style="list-style-type: none"> badanie poprawności i rzetelności, stwierdzenie, czy stosunek wymiany udziałów lub akcji został ustalony należycie, wskazanie metody albo metod użytych dla określenia proponowanego w planie połączenia stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania, wskazania szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek 	<ul style="list-style-type: none"> badanie poprawności i rzetelności 	<ul style="list-style-type: none"> badanie poprawności i rzetelności, stwierdzenie, czy stosunek wymiany udziałów lub akcji został ustalony należycie, wskazanie metody albo metod użytych dla określenia proponowanego w planie podziału stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania, wskazania szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek

Zródło: opracowanie własne.

Dokumentacja badania oprócz opinii powinna zawierać, co najmniej:⁴⁵

- 1) postanowienie sądu rejestrowego, w którym podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych lub biegły rewident został wyznaczony do zbadania planu połączenia/podziału/przekształcenia spółek,
- 2) oświadczenie podmiotu uprawnionego oraz biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie o ich niezależności w stosunku do spółki, której plan jest przedmiotem badania (w rozumieniu art. 66 ustawy o rachunkowości),
- 3) kopię planu przekształcenia spółki wraz z załącznikami,
- 4) plan badania planu połączenia, podziału, restrukturyzacji spółki,
- 5) dane liczbowe uzyskane od sądu i od spółki, które mogą mieć postać np.:
 - elementów ksiąg rachunkowych,
 - zestawień danych,
 - kopii dowodów księgowych i innych dokumentów,
- 6) dokumentów dotyczących struktury własności kapitału, posiadanych przez spółkę praw własności, zaciągniętych zobowiązań, w tym zobowiązań warunkowych itp.,
- 7) korespondencję przekazywaną przez biegłego rewidenta sądowi rejestrowemu i spółce,
- 8) korespondencję otrzymaną od sądu rejestrowego i spółki, a w tym zwłaszcza niezbędne do wykonania usługi wyjaśnienia zarządu spółki i wspólników,
- 9) oświadczenia osób, od których pochodzą dane liczbowe, o ich kompletności i rzetelności,
- 10) sporządzone przez biegłego rewidenta zestawienia danych, wyczerpania i analizy, mające związek z informacjami finansowymi zamieszczonym w planie i w załącznikach,
- 11) dokumenty uzasadniające szczególne trudności związane z wyceną udziałów lub akcji łączących/dzielonych spółek,
- 12) inne dokumenty uzasadniające stwierdzenia zawarte w szczegółowej opinii biegłego rewidenta.

⁴⁵ Ibidem, s. 115.

Wynagrodzenie za pracę biegłego określa sąd rejestrowy, on także zatwierdza rachunki wydatków przedstawione przez biegłego rewidenta. Spółki łączące się mają obowiązek uregulowania tych płatności w ciągu dwóch tygodni.

12.4.2. Emisja papierów wartościowych

Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny⁴⁶ powinien on zawierać prawdziwe i rzetelne informacje o emitencie, innych wskazanych w rozporządzeniu osobach, ich sytuacji majątkowej, finansowej i prawnej oraz papierach wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu. Wynika z tego konieczność poddania badaniu i zaopiniowaniu sprawozdań finansowych emitenta. Nakłada to na biegłego obowiązek opracowania fragmentów prospektu wyrażających opinie biegłego rewidenta.

W takim przypadku **biegły rewident ma za zadanie**.⁴⁷

- sprawdzenie czy przedłożone sprawozdanie finansowe spełnia wymagany rozporządzeniem zakres informacyjny oraz formę prezentacji,
- zbadanie sprawozdania finansowego za ostatni okres obrotowy i wydania o nim opinii, zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa oraz normami wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- przeanalizowanie opinii i raportów z badań sprawozdań finansowych, przeprowadzonych przez inne podmioty uprawnione, w oparciu o które emitent przedstawił w prospekcie porównania danych finansowych, aby po uwzględnieniu zawartych tam informacji sformułować opinię o zgodności porównywalnych danych finansowych z wymogami rozporządzenia,
- opracowanie oświadczeń i opinii do prospektu, zgodnie z przepisami rozporządzenia, a w szczególności:
 - informacji i oświadczeń do rozdziału *Osoby odpowiedzialne za informacje zawarte w prospekcie*,
 - opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych, które podlegały jego badaniu, przewidzianej do zamieszczenia w rozdziale *Sprawozdania finansowe*.

W oświadczeniu biegły stwierdza, że sprawozdanie finansowe zawarte w prospekcie emisyjnym emitenta podlegało jego badaniu zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz normami wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz że na podstawie przeprowadzonego badania wyraził on opinię o prawdziwości, rzetelności i jasności sprawozdania finansowego, której pełną treść znajduje się w rozdziale *Sprawozdania finansowe*. Oświadczenie to powinno zawierać informacje o rodzaju wydanej opinii oraz o porównywalności danych finansowych zawartych w prospekcie. W szczególności, że w prezentowanych okresach zastosowano jednolite zasady rachunkowości zgodne z zasadami stosowanymi w ostatnim okresie, a w sytuacjach, gdy zastosowano przekształcenia, konieczne ze względu na niejednoznaczność stosowanych zasad rachunkowości, że dane rzetelnie je odzwierciedlają.

⁴⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skróty prospektu, Dz.U. nr 139, poz. 1568 z późn. zm.

⁴⁷ A. Kwasiński, *Inne usługi biegłego rewidenta*, op.cit., s. 57.

Jeżeli emitentem papierów wartościowych jest spółka zależna od innej jednostki, prospekt musi zawierać informacje o jednostce dominującej, zwłaszcza informacje finansowe. W oświadczeniu należy więc wskazać te informacje oraz stwierdzić, że sprawozdania podmiotu dominującego lub skonsolidowane sprawozdania grupy kapitałowej podlegały badaniu przez biegłych, którzy wyrazili opinię o rzetelności i prawdziwości tych sprawozdań. Szczegółowe elementy, jakie powinna zawierać opinia zostały określone w Rozporządzeniu w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny.⁴⁸

W rozdziale *Sprawozdania finansowe* zamieszczane są zbadane przez biegłego rewidenta sprawozdania finansowe oraz opinia, która została sformułowana o tym sprawozdaniu. Dział bilansowy, na który to sprawozdanie może być sporządzone, nie może przekroczyć 9 miesięcy od daty złożenia prospektu do Komisji Papierów Wartościowych i Giełd.⁴⁹ Jeśli sprawozdania finansowe za ostatnie trzy lata były badane przez więcej niż jeden podmiot uprawniony, to podmiot przeprowadzający badanie za ostatni okres musi wydać opinię i sporządzający oświadczenie i opinię do prospektu musi wydać opinię o porównywalności danych finansowych sporządzonych na podstawie sprawozdań finansowych, które były badane przez inny podmiot. „Jest to sytuacja, w której podmiot i biegli rewidenti działający w jego imieniu przejmują odpowiedzialność za porównywalność danych”.⁵⁰ Powinni zawrzeć te informacje w opinii, jak również w źródłach informacji opisujących rezultaty badań przeprowadzonych przez innych badających wraz z przytoczeniem pełnych opinii.

Sytuacja gdy sprawozdania finansowe lub skonsolidowane sprawozdania finansowe, na podstawie których zostały opracowane dane porównywalne i skonsolidowane dane porównywalne nie podlegały badaniu, znacznie rozszerza zakres przedmiotowy czynności biegłego rewidenta gdyż ma on za zadanie wydać również opinię o prawdziwości rzetelności i jasności także danych porównywalnych i skonsolidowanych danych porównywalnych.⁵¹

Biegły rewident badając sprawozdania finansowe opracowuje oświadczenia i opinie, a ustalenia w nich zawarte powinien skonfrontować z informacjami dotyczącymi sprawozdań finansowych, jakie zostały opracowane przez inne osoby np. analityków, prawników. Ma to na celu zapewnienie spójności danych zawartych w prospekcie emisyjnym.

Biegłego rewidenta do opracowania prospektu emisyjnego wybiera zarząd spółki. Usługa wykonywana jest w oparciu o umowę zawartą pomiędzy zarządem spółki a biegłym rewidentem, a koszty jej wykonania pokrywa spółka.

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ Ibidem, s. 59.

⁵⁰ Ibidem, s. 65.

⁵¹ Ibidem, s. 63.

12.5. WYCENA AKCJI/UDZIAŁÓW PRZEZNACZONYCH DO WYKUPU

Kodeks spółek handlowych nakłada obowiązek dokonania przez biegłego wyceny akcji przeznaczonych do wykupu w sytuacji, gdy spółka zamierza istotnie zmienić przedmiot swojej działalności.⁵² Dotyczy to wykupu akcji akcjonariuszy, którzy na walnym zgromadzeniu głosowali przeciwko uchwale o istotnej zmianie przedmiotu działalności spółki. Do podjęcia takiej uchwały wymagana jest większość dwóch trzecich głosów.⁵³ Skuteczność takiej uchwały zależy od wykupienia akcji tych akcjonariuszy, którzy nie zgadzają się na taką zmianę. Akcjonariusze obecni na walnym zgromadzeniu, którzy głosowali przeciw uchwale, mogą w terminie dwóch dni od dnia walnego zgromadzenia, a nieobecni – w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia uchwały, złożyć w spółce swoje akcje lub dowody ich złożenia do rozporządzenia spółki; w przeciwnym przypadku akcjonariusze ci są uważani za zgadzających się na zmianę.

W przypadku, gdy akcje są przedmiotem obrotu giełdowego, wyceniane są według przeciętnego kursu z ostatnich trzech miesięcy przed powzięciem uchwały. Natomiast w sytuacji gdy akcje nie są notowane na rynku regulowanym – po cenie ustalonej przez biegłego rewidenta. Biegły rewident wybierany jest przez walne zgromadzenie. Jeżeli akcjonariusze nie wybiorą biegłego na tym samym walnym zgromadzeniu, zarząd zwraca się w terminie tygodnia od dnia walnego zgromadzenia do sądu rejestrowego o wyznaczenie biegłego, który dokona wyceny akcji będących przedmiotem wykupu. Wykupu akcji dokonuje się za pośrednictwem zarządu.

Zadaniem biegłego jest sporządzenie opinii o:

- cenie nabycia udziałów,⁵⁴ lub
- cenie nabycia akcji.⁵⁵

Opinia ceny akcji/udziałów powinna być oparta na podstawie bilansu, a odstępstwo jest możliwe jedynie w przypadku postanowienia sądu rejestrowego.⁵⁶ W opinii należy zamieścić między innymi opis metod ustalania wartości aktywów, ustalenie wartości aktywów netto, liczbę jednostek uczestnictwa, wartość jednej jednostki udziału/ akcji.

Biegły sporządza opinie w dwóch egzemplarzach, które składa:

- bezpośrednio zarządowi, jeżeli został powołany przez walne zgromadzenie,
- sądowi w sytuacji, gdy został przez niego powołany, a sąd jeden egzemplarz przekazuje zarządowi spółki.

W przypadku zaistnienia różnicy zdań pomiędzy biegłym rewidentem a spółką lub akcjonariuszami w odniesieniu do dokonanej wyceny instytucją rozstrzygającą jest sąd re-

⁵² Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, op. cit., art. 417 § 1.

⁵³ Ibidem, art. 416 § 1. Statut może przewidywać zmianę przedmiotu działalności spółki bez konieczności wykupu, jeżeli uchwała powzięta będzie większością dwóch trzecich głosów w obecności osób reprezentujących co najmniej połowę kapitału zakładowego (ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, op. cit., art. 417 § 4).

⁵⁴ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, op. cit., art. 182, art. 185.

⁵⁵ Ibidem, art. 417 § 1.

⁵⁶ A. Kwasiński, *Inne usługi biegłego rewidenta*, op. cit., s. 82.

jestrowy na wniosek spółki lub akcjonariuszy. Sąd może oddalić wniosek lub wyznaczyć nowego biegłego, jeżeli uzna to za uzasadnione. Od postanowienia sądu nie ma odwołania.

Jeżeli biegły został powołany przez zarząd spółki to należne mu wynagrodzenie wypłacane jest w oparciu o umowę zawartą przez biegłego ze spółką. W sytuacji gdy został on powołany przez sąd, wynagrodzenie ustala sąd, zaś obowiązek jego zapłaty ciąży na spółce.

12.6. BADANIE SPRAWOZDANIA WYBORCZEGO

Zgonie z przepisami ustawy o partiach politycznych⁵⁷ partie polityczne mają obowiązek sporządzenia informacji finansowej za każdy rok kalendarzowy. W sprawozdaniu tym powinny znaleźć się informacje o otrzymanych subwencjach oraz poniesionych wydatkach z tych subwencji jak również sprawozdanie o źródłach pozyskania środków finansowych.⁵⁸ Partie polityczne mają obowiązek złożenia tych sprawozdań wraz z opinią i raportem biegłego rewidenta do Państwowej Komisji Wyborczej do dnia 31 marca następnego roku za miniony rok kalendarzowy.

Biegłego rewidenta do badania informacji finansowych partii politycznych wyznacza Państwowa Komisja Wyborcza, zaś koszty przeprowadzenia badania ponoszone są przez partie polityczne. Celem badania sprawozdań partii politycznych jest ustalenie zgodności przedstawionych w nim danych liczbowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych partii i dokumentów stanowiących ich podstawę jak również stwierdzenie legalności gromadzenia środków finansowych oraz ich wydatkowania i wskazanie oraz liczbowe określenie stwierdzonych nieprawidłowości.⁵⁹

Należy pamiętać, że partie polityczne prowadzą księgi rachunkowe na podstawie ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nie prowadzących działalności gospodarczej.⁶⁰

Ustawowym obowiązkiem biegłych jest również przeprowadzenie badania tzw. sprawozdań wyborczych składanych przez pełnomocników finansowych komitetów wyborczych Państwowej Komisji Wyborczej w związku z wyborami na Prezydenta RP oraz posłów do Sejmu RP i senatorów do Senatu.

Sprawozdanie wyborcze komitetu powinno zawierać informacje o przychodach, wydatkach i zobowiązaniach finansowych komitetu, w tym o uzyskanych kredytach bankowych i warunkach ich uzyskania.⁶¹ Komitety prowadzą rachunkowość na zasadach określonych odrębnymi przepisami dotyczącymi jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej. Do wydatków komitetu wyborczego wlicza się wartość darowizn niepienięż-

⁵⁷ Ustawa z dnia 27 czerwca 2001 r. o partiach politycznych, Dz.U. nr 79, poz. 857, art. 34.

⁵⁸ Ibidem, art. 38.

⁵⁹ A. Kwasiński, *Inne usługi biegłego rewidenta*, op. cit., s. 124.

⁶⁰ Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nie prowadzących działalności gospodarczej, Dz.U. nr 115, poz. 748 z późn. zm.

⁶¹ Ustawa z dnia 27 września 1990 r. o wyborze Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Dz.U. 2000 nr 47, poz. 544, art. 87g oraz Ustawa z dnia 12 kwietnia 2001 r. Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 2001 nr 46, poz. 499, art. 120.

nych pozyskanych przez komitet wyborczy oraz świadczonych na jego rzecz usług.⁶³ Wartość pozyskanych darowizn niepieniężnych oraz świadczonych na rzecz komitetu wyborczego usług podaje się w sprawozdaniu wyborczym w wysokości możliwych do uzyskania cen ich sprzedazy netto, nie wyższych od cen nabycia lub kosztów wytworzenia pomniejszonych o odpisy amortyzacji. Nie podlegają jednak temu przepisowi nieodpłatne usługi polegające na rozpowszechnianiu plakatów i ulotek wyborczych przez podmioty inne niż przedsiębiorcy. Wydatki komitetów wyborczych są limitowane, a wysokość tych limitów jest przekazywana podmiotom uprawnionym do badania przez Państwową Komisję Wyborczą.⁶³

Środki finansowe komitetu gromadzone są na koncie bankowym, z tym że środki pochodzące od osób prawnych⁶⁴ oraz pochodzące od anonimowych ofiarodawców ze zbiorów publicznych gromadzone są na osobnych subkontach konta komitetu.

Wzór sprawozdania wyborczego jak również szczegółowy zakres zawartych w nim informacji, wykaz rodzajów dokumentów, jakie należy załączyć do sprawozdania tak, aby umożliwiły weryfikację podanych w sprawozdaniu informacji, określa w drodze rozporządzenia, Minister właściwy do spraw finansów publicznych, po zasięgnięciu opinii Państwowej Komisji Wyborczej.⁶⁵

Sprawozdanie podlega badaniu przez biegłego rewidenta pod względem rzetelności i wiarygodności, czyli zgodności przedstawionych w sprawozdaniu danych liczbowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych partii i dokumentów stanowiących podstawę ich sporządzenia oraz kompletności załączonych do sprawozdania dokumentów.

Biegłego rewidenta, wybiera Państwowa Komisja Wyborcza spośród kandydatów zgłoszonych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów⁶⁶ w liczbie uzgodnionej z Państwową Komisją Wyborczą. Badanie to musi zostać przeprowadzone w okresie do trzech miesięcy od dnia wyborów, gdyż pełnomocnik finansowy, w terminie 3 miesięcy od dnia wyborów, musi przedłożyć Państwowej Komisji Wyborczej sprawozdanie wyborcze wraz z opinią biegłego rewidenta i raportem.⁶⁷

Z przeprowadzonego badania sporządza on raport i opinię. Koszty zatrudnienia biegłego rewidenta są finansowane z budżetu państwa w części 19: Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe.

Biegły rewident po zbadaniu sprawozdania i sporządzeniu opinii o nim, doręcza ją pełnomocnikowi finansowemu komitetu wyborczego. Pełnomocnik ma prawo ustosunko-

⁶² Ustawa z dnia 12 kwietnia 2001 r. Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, art. 120 § 5.

⁶³ A. Kwasiński, *Inne usługi biegłego rewidenta*, op.cit., s. 129.

⁶⁴ Z wyłączeniem partii politycznych w przypadku wyborów prezydenckich.

⁶⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2001 r. w sprawie sprawozdania komitetu wyborczego w wyborach do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. nr 81, poz. 881 oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lipca 2001 r. w sprawie określenia wzoru sprawozdania wyborczego, szczegółowego zakresu zawartych w nim informacji oraz wykazu rodzaju dokumentów załączonych do sprawozdania wyborczego, Dz.U. nr 65, poz. 764.

⁶⁶ Żadne przepisy prawne nie określają kryteriów wyboru kandydatów do wykonania tej czynności. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów ustala, więc we własnym zakresie podmioty uprawnione do wykonywania tej czynności kierując się m.in. doniosłością i znaczeniem tego zadania.

⁶⁷ Szerzej na ten temat A. Kwasiński, *Inne usługi biegłego rewidenta*, op.cit. oraz J. Brol, Status i ustawowe zadania biegłego rewidenta, op. cit.

nie się do ewentualnych krytycznych uwag i ocen zawartych w opinii. Sprawozdanie wraz z opinią i raportem biegłego składane jest Państwowej Komisji Wyborczej przez pełnomocnika finansowego komitetu wyborczego do 3 miesięcy od dnia wyborów.

Opinia biegłego rewidenta jest jednym z podstawowych dokumentów w oparciu, o które Państwowa Komisja Wyborcza podejmuje decyzję, co do przyjęcia lub odrzucenia sprawozdania. Od postanowienia Komisji odrzucającej sprawozdanie, pełnomocnikowi finansowemu komitetu służy prawo wniesienia w terminie 7 dni, od doręczenia postanowienia, skargi do Sądu Najwyższego. Orzeczenie Sądu Najwyższego jest ostateczne i nie przysługuje procedura odwoławcza. Sprawozdanie wyborcze komitetu Państwowa Komisja Wyborcza ogłasza w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 7 dni od dnia złożenia go Państwowej Komisji Wyborczej.

12.7. BADANIE RACHUNKOWOŚCI I DZIAŁALNOŚCI SPÓŁKI Z O.O.

Wspólnikowi spółki z o.o. przysługuje prawo kontroli działalności spółki. Może on indywidualnie lub wraz z upoważnioną przez siebie osobą w każdym czasie przeglądać księgi i dokumenty spółki, sporządzać bilans dla swego użytku lub żądać wyjaśnień od zarządu.⁶⁸ Zarząd spółki może odmówić wspólnikowi wyjaśnień oraz udostępnienia do wglądu ksiąg i dokumentów spółki, jeżeli istnieje uzasadniona obawa, że wspólnik wykorzysta je w celach sprzecznych z interesem spółki i przez to wyrządzi spółce znaczną szkodę. W takim przypadku, wspólnik może żądać rozstrzygnięcia sprawy uchwałą wspólników. Uchwała powinna być powzięta w terminie miesiąca od dnia zgłoszenia żądania przez wspólnika.

Wspólnik może również złożyć wniosek do sądu rejestrowego o zobowiązanie zarządu do udzielenia wyjaśnień lub udostępnienia do wglądu dokumentów bądź ksiąg spółki. Wniosek składa się w terminie siedmiu dni od dnia otrzymania zawiadomienia o uchwale lub od upływu wyżej podanego miesięcznego terminu w przypadku nie powzięcia uchwały wspólników w tym terminie.⁶⁹ Na żądanie wspólnika lub wspólników reprezentujących co najmniej jedną dziesiątą kapitału zakładowego, sąd rejestrowy może po wezwaniu zarządu spółki do złożenia oświadczenia wyznaczyć podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych do zbadania rachunkowości i działalności spółki.⁷⁰ Sąd wyznacza podmiot uprawniony stosownym postanowieniem, ten z kolei wyznacza do wykonania tej czynności biegłego rewidenta.

Zakres badania powinien określić sąd rejestrowy. Może on wynikać z treści żądania wspólnika skierowanego do sądu, może także wynikać ze wskazań, jakie biegły wykonuje do członków organów spółki w trakcie udzielania przez nich wyjaśnień.⁷¹ Badanie

⁶⁸ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, op.cit., art.417 § 1 art. 212.

⁶⁹ Umowa spółki może wyłączyć albo ograniczyć indywidualną kontrolę wspólników tylko w przypadku ustanowienia rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej.

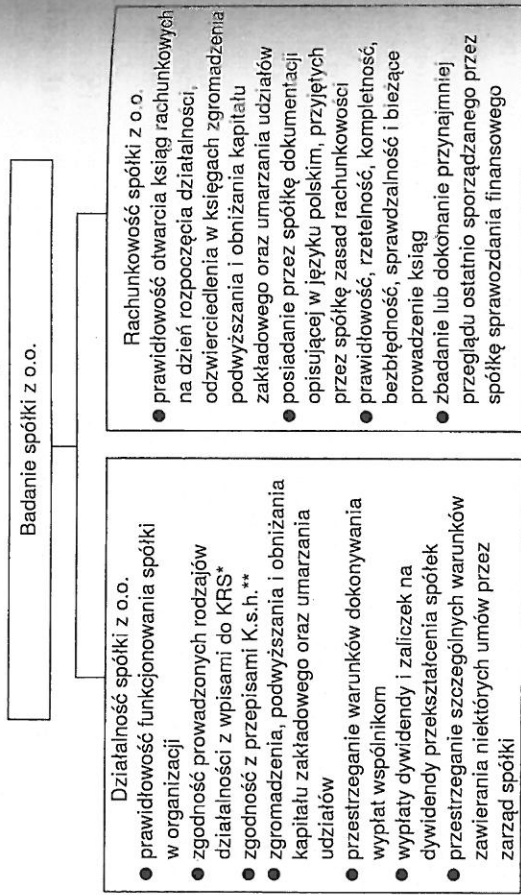
⁷⁰ Wynika to z sytuacji konfliktowej w spółce i podejrzenia nieprawidłowości w działalności zarządu lub o nadużycia dokonane lub dokonywane przez zarząd.

⁷¹ A. Kwasiński, *Inne usługi biegłego rewidenta*, op. cit., s. 84.

polega na stwierdzeniu czy spółka działa zgodnie z przepisami prawa w związku z prowadzoną działalnością, czy też w jakikolwiek sposób je narusza. Badanie to może obejmować wszystkie bądź też tylko niektóre z przedstawionych na rysunku 12.2. aspektów.⁷²

Członkowie organów spółki są zobowiązani udzielać biegłemu rewidentowi żądanych wyjaśnień oraz zezwolić mu na przeglądanie ksiąg i dokumentów spółki, badanie stanu kasy oraz dokonanie inwentaryzacji składników aktywów i pasywów spółki, a także udzielać mu w tym celu potrzebnej pomocy. Obowiązkiem biegłego jest sporządzenie sprawozdania. Sprawozdanie to biegle składa sądowi rejestrowemu, który przesyła jego odpis żądającemu zbadania rachunkowości oraz działalności spółki, zarządowi i radzie nadzorczej lub komisji rewizyjnej. **Sprawozdanie to powinno zawierać:**

Rys. 12.2. Zakres badania rachunkowości i działalności spółki z o.o.



* Krajowy Rejestr Sądowy

** Kodeks spółek handlowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie A. Kwasiborski, *Imne usługi biegłego rewidenta*, op. cit., s. 84.

- identyfikacje spółki z o.o.,
 - identyfikacje spółki podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
 - identyfikacje spółki biegłego rewidenta,
 - omówienie wszystkich zagadnień wymienionych w postanowieniu sądu rejestrowego,
 - elementy poświadczające,
 - stwierdzenie czy we wskazanym zakresie spółka działała z poszanowaniem prawa.
- Za wykonanie tych usług biegłemu przysługuje wynagrodzenie, które określa sąd rejestrowy. Koszty badania rachunkowości oraz działalności spółki ponosi żądający.

⁷² Szerzej na ten temat por. A. Kwasiborski, *Imne usługi biegłego rewidenta*, op. cit.

W związku z tym żądający wpłaca – na wezwanie sądu – stosowną zaliczkę. Wynagrodzenie przyznaje i wypłaca sąd. Jeżeli badanie wykaże nadużycie, niekorzystne dla spółki działanie lub rażące naruszenie prawa bądź umowy spółki, żądający tego badania ma prawo żądać od spółki zwrotu kosztów przeprowadzonego badania.

12.8. POZOSTAŁE USŁUGI BIEGŁEGO REWIDENTA

Biegli rewidentci przeprowadzają również kontrolę wydawców prasy zrzeszonych w Związku Kontroli Dystrybucji Prasy.⁷³ Kontrola ta dotyczy nakładu i sprzedazy periodyków. Polega ona na porównaniu faktycznych wpływów ze sprzedazy periodyku z teoretycznymi wpływami, jakie można wyliczyć na podstawie wysokości sprzedazy podawane przez wydawcę we wcześniejszych deklaracjach, wysokości cen pisma oraz wysokości rabatów udzielonych dystrybutorem.⁷⁴ Sprawdzana jest także prawidłowość wyliczeń w zbiorczym rozliczeniu wydawcy przez wyrywkową kontrolę nakładu i dystrybucji, w co najmniej jednym miesiącu kontrolowanego okresu. Jeśli w trakcie kontroli wyrywkowej ujawnione zostaną rozbieżności między deklaracjami wydawcy a stanem faktycznym, biegły rewident zobowiązany jest przeprowadzić kontrolę wyrywkową w dwóch innych miesiącach kontrolowanego okresu. Gdy i podczas tego badania wykryte zostaną różnice, wskazujące na stałą tendencję błędów, niezbędne jest przeprowadzenie kontroli dla wszystkich pozostałych miesięcy kontrolowanego okresu.⁷⁵ Z przeprowadzonej kontroli biegły sporządza protokół pokontrolny. Koszty badania pokrywa wydawca.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości⁷⁶ **prowadzenie ksiąg rachunkowych** może zostać powierzone osobie fizycznej, prawnej lub jednostce nie posiadającej osobowości prawnej uprawnionej do świadczenia takich usług. W myśl tych uregulowań **uprawnienia te posiadają również biegli rewidentci**.

Księgi powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco.⁷⁷ W ramach umowy o usługowe prowadzenie ksiąg **poza dokonywaniem zapisów księgowych biegli rewidentci mogą świadczyć między innymi następujące usługi:**

- opracowanie polityki rachunkowości, a w szczególności metod wyceny składników aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- przygotowanie opisu sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych (wykaz ksiąg rachunkowych, sposobu przetwarzania danych, wykazu zbiorów danych tworzących księgi, opisu systemu informatycznego),
- przygotowanie opisu systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów,
- opracowanie zasad emisji i obiegu dokumentów księgowych,
- opracowanie zasad inwentaryzacji,
- sporządzanie listy plac,

⁷³ Regulamin kontroli nakładu i dystrybucji prasy zarejestrowanej w Związku Kontroli Dystrybucji Prasy.

⁷⁴ Ibidem.

⁷⁵ Ibidem.

⁷⁶ Art. 11. ust 3 ustawy o rachunkowości, op. cit.

⁷⁷ Ibidem, art. 24.

Charakterystyka niektórych usług dodatkowych świadczonych przez biegłych rewidentów

Usługa	Uregulowanie prawne	Wybór biegłego	Cel usługi	Efekt pracy
1. Badanie planu połączenia, podziału i przekształcenia spółek	Ksh. art. 502, art. 520, art. 537, art. 559	Sąd rejestrowy	Stwierdzenie prawidłowości stosunku wymiany udziałów lub akcji wskazanie metody albo metod użytych dla określenia proponowanego w planie połączenia stosunku wymiany oraz ocena zasadności ich zastosowania, wskazania szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek	szczegółowa opinia
2. Badanie rachunkowości i działalności spółki z o.o.	Ksh. art. 223, art. 225	Sąd rejestrowy	zgodność prowadzenia działalności z przepisami prawa	sprawozdanie
3. Badanie sprawozdania założycieli spółki akcyjnej i spółki komandytowo-akcyjnej	Ksh. art. 312	Sąd rejestrowy	prawdziwości i rzetelności wyceny wartości wkładów niepieniężnych oraz mienia nabywanego przed zarejestrowaniem spółki, prawidłowości wysokości przyznanego wynagrodzenia założycielom spółki	szczegółowa opinia
4. Badanie sprawozdań partii politycznych	Ustawa o p.p., art. 34	Państwowa Komisja Wyborcza	zgodności przedstawionych w nim danych liczbowych przedstawionych w sprawozdaniu	opinia i raport
5. Badanie sprawozdań wyborczych		Państwowa Komisja Wyborcza	Rzetelność i wiarygodność sprawozdania wyborczego	opinia i raport
6. Doradztwo podatkowe	U.o dor. pod., art.3 pkt. 3 U. o b.r. art. 10 ust. 3 pkt 3	Zarząd	w zależności od potrzeb klienta	ekspertyza
7. Doradztwo w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości	U. o b.r. art. 10 ust. 3 pkt 4	Zarząd	w zależności od potrzeb klienta	ekspertyza

- naliczanie obciążeń ZUS pracownikom oraz sporządzanie comiesięcznych deklaracji ZUS,
- naliczanie obciążeń podatkiem dochodowym pracowników oraz sporządzanie comiesięcznych deklaracji PIT,
- rozliczanie podatków VAT oraz sporządzanie comiesięcznych deklaracji VAT,
- sporządzanie rocznych sprawozdań finansowych.⁷⁸

W ciągu roku obrotowego dokumentacja i dane przechowywane są w miejscu prowadzenia ksiąg, a po zakończeniu roku wraz ze sporządzonym rocznym sprawozdaniem finansowym są one przekazywane osobie zlecającej usługę prowadzenie ksiąg

Biegli rewidentzi mogą również świadczyć usługi doradcze w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości, przetwarzania danych, opracowywania systemów prowadzenia rachunkowości, systemów kontroli wydatków. Usługi te mogą mieć charakter zarówno doradczy, jak i stały, w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania, koncepcji przedsiębiorstwa, wyboru właściwej formy prawnej dla nowego przedsięwzięcia. Biegli mogą również świadczyć usługi w formie ekspertyz i opinii ekonomiczno-finansowych, takich jak na przykład ocena zdolności kredytowej, przygotowanie biznes planów, różnorakie wyceny z wyjątkiem wyceny nieruchomości i wyceny dla towarzystw ubezpieczeniowych. Mogą również oferować doradztwo podatkowe czy też reprezentować klientów przed organami podatkowymi.⁷⁹

Biegli rewidentzi mogą przeprowadzać **postępowania likwidacyjne i upadłościowe**, a także prowadzić działalność wydawniczą i szkoleniową w zakresie rachunkowości. Może się ona przejawiać między innymi wydawaniem książek (łącznie ze słownikami i encyklopediami), czasopism i wydawnictw periodycznych oraz szkoleniami w zakresie rachunkowości, na kursach dziennych, wieczorowych, korespondencyjnych itp.

Nowy Kodeks spółek handlowych, Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi jak również inne przepisy znacznie rozszerzają zakres usług, jakie mogą świadczyć biegli rewidentzi dla podmiotów gospodarczych. W tabeli 12.3. scharakteryzowano w kolejności alfabetycznej zakres dodatkowych usług jakie mogą świadczyć biegli rewidentzi z uwzględnieniem przepisów prawnych z jakich działania te wynikają, celu jaki ma przyswieszczać biegłemu oraz efektu jakim ma się zakończyć jego działanie.

⁷⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 października 2001 r. w sprawie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, Dz.U. nr 148, poz. 1652.

⁷⁹ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, Dz.U. nr 9, poz. 86, art.3 pkt. 3.

Usługa	Uregulowanie prawne	Wybór biegłego	Cel usługi	Etapy pracy
8. Działalność wydawnicza i szkoleniowa w zakresie rachunkowości	U. o b.r. art. 10 ust. 3 pkt 6 U. o p. aut. U o syst. oświaty	Zarząd	działalność wydawnicza i szkoleniowa w zakresie rachunkowości	publikacje, szkolenia
9. Ekspertyzy i opinie ekonomiczno-finansowe	U. o b.r. art. 10 ust. 3 pkt 2	Zarząd	w zależności od potrzeb klienta	ekspertyza
10. Kontrola nakładu i dystrybucji prasy	Regulamin	Wydawca	kontrola dokładności i rzetelności składanych do Związku Kontroli Dystrybucji Prasy deklaracji	protokół pokontrolny
11. Opiniowanie prospektu emisyjnego	P.o.p.o.p.w. R. Min. Fin. 1 U. o b.r. art. 10 ust. 3 pkt 2	Zarząd	zawierać prawdziwe i rzetelne informacje o emittencie innych wskazanych w rozporządzeniu osobach, ich sytuacji majątkowej, finansowej i prawnej oraz papierach wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu	opinia oświadczenie
12. Prowadzenie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego	U. o B.r. art. 10 ust. 3 pkt. 5		prowadzenie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego	ekspertyza
13. Przegład sprawozdań finansowych	U. o B.r. art. 10 ust. 3 pkt 1a Norma nr 4	Zarząd	stwierdzenie czy należy dokonać istotnych zmian w badanym sprawozdaniu finansowym, aby przedstawiało ono rzetelnie, prawidłowo i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanej jednostki gospodarczej	raport
14. Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych	Rozp. Min. Finansów 2 U. o R, art 11 ust. 3 U. o b.r. art. 10 ust. 3 pkt 1	zarząd	rzetelne, bezbłędne, sprawdzalne i bieżąco prowadzone księgi rachunkowe	sprawozdania finansowe
15. Wycena akcji /udziałów będących przedmiotem wykupu	K.s.h. art. 182, art. 185, art. 417 §1, art 321	Walne zgromadzenie/sąd rejestrowy	wyceny akcji będących przedmiotem wykupu	szczegółowa opinia

Objaśnienie skrótów:

K.s.h. – Ustawa z dnia 13 października 1994 r., Kodeks spółek handlowych, op. cit.

Ustawa o p.p. – Ustawa z dnia 27 czerwca 2001 r. o partiach politycznych, Dz.U. 2001, nr 79, poz. 857.
U. o dor. pod – Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, op. cit.
U. o b.r. – Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, op. cit.
U. o p. aut. – Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r., o prawie autorskim i prawach pokrewnych, Dz.U. 1996, nr 67, poz. 329.

U. o syst. oświaty – Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty Dz.U. nr 80/2000 poz. 904.
P.o.p.o.p.w. – Ustawa z dnia 21 września 1997 r. – prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, Dz.U. 2002, nr 49, poz. 447.

Rozporządzenie Rady Ministrów Fin.1 – Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz.U. nr 139/2000, poz. 1568 z późn.zm.

Rozporządzenie Ministra Finansów 2 – Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2001 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, Dz.U. 2001, nr 148, poz. 1625.

U. o b.r. – Ustawa z dnia 29 września 2001 r. o rachunkowości, op.cit.
Norma nr 4 – ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych, op. cit.
Regulamin – Regulamin kontroli nakładu i dystrybucji prasy zarejestrowanej w Związku Kontroli Dystrybucji Prasy.

Źródło: opracowanie własne.

PYTANIA I PROBLEMY DO DYSKUSJI

1. Co to jest atestacja?
2. Jakie usługi poswiadczające mogą wykonywać biegli rewidenty?
3. Które usługi biegłego rewidenta to usługi poswiadczające?
4. Jaki jest cel przeglądu sprawozdań finansowych i raportów?
5. Jakie obowiązki spoczywają na biegłym rewidentem w związku z badaniem sprawozdania założycieli spółki akcyjnej lub komandytowo-akcyjnej?
6. Jakie są zadania biegłego rewidenta w związku z opracowywaniem prospektu emisyjnego?
7. Jakie usługi świadczy biegły rewident w odniesieniu do partii politycznych?
8. Czego dotyczy i w jaki sposób jest przeprowadzane badanie dystrybucji prasy?
9. Scharakteryzuj badanie działalności spółki z o.o.
10. Omów zakres badania rachunkowości spółki z o.o.
11. W jaki sposób dokonuje się wyceny akcji/udziałów przeznaczonych do wykupu?
12. Na jakie obszary powinien zwrócić uwagę biegły rewident w trakcie przeglądu sprawozdań finansowych?
13. Co powinno zawierać sprawozdanie z przeglądu sprawozdań finansowych?
14. Jakie informacje powinny znaleźć się w sprawozdaniu założycieli spółki akcyjnej?
15. Omów usługi nieatestacyjne świadczone przez biegłych rewidentów.