PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

Nr 390

Rachunkowość – polityka makroekonomiczna – globalizacja

Redaktorzy naukowi
Zbigniew Luty
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Hanna Jurek

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-507-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp 9

Jacek Adamek: Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego 11

Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek: Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych 21

Anna Bartoszewicz: Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce − od audytu zgodności do audytu efektywnościowego 36

Melania Bąk: Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym 45

Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drążikowska: Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect 55

Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji 64

Grzegorz Bucior: *Datio in solutum* w ujęciu bilansowym i podatkowym 74

Jolanta Chluska: Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej 82

Halina Chłodnicka: Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie 91

Marek Garbowski: Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym 104

Magdalena Giedroyć: Relewantność informacji sprawozdawczych 114

Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego 123

Magdalena Janowicz: Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek 134

Aldona Kamela-Sowińska: Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości 142

Małgorzata Kamieniecka: Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego 150

Katarzyna Kobiela-Pionnier: Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości 160

Mariola Kotłowska: Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie 173

Edyta Łazarowicz: Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności 183

Edward Pielichaty: Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków 191

Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych... 203
Małgorzata Rówińska: Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów − analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie 212
Beata Sadowska: Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe 222
Karol Schneider: Przestępczość ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości 234
Joanna Toborek-Mazur: Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości..... 242
Piotr Wanicki: Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych 250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych..... 261
Edward Wiszniowski: Waluty wirtualne w rachunkowości 273
Grzegorz Zimon: Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw..... 283

Summaries

Jacek Adamek: The profile of a Muslim accountant – influencing elements 11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek: Compliance testing in theory and practice of financial auditing..... 21
Anna Bartoszewicz: Transformation of internal audit in Poland − from compliance audit to performance audit 36
Melania Bąk: Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension..... 45
Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drążikowska: Accounting policy used by the NewConnect listed companies 55
Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ... 64
Grzegorz Bucior: *Datio in solutum* in accounting and tax terms..... 74
Jolanta Chluska: Information aspects of the equity funds of the independent public health care units 82
Halina Chłodnicka: The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example 91
Marek Garbowski: The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system .. 104
Magdalena Giedroyć: Relevance of reporting information..... 114

Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study 123
Magdalena Janowicz: The role of an auditor in the process of business combinations..... 134
Aldona Kamela-Sowińska: Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law 142
Małgorzata Kamieniecka: Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates 150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards..... 160
Mariola Kotłowska: Determinants of performance measurement at the level of processes in a company 173
Edyta Łazarowicz: The significance and future of the prudence principle ... 183
Edward Pielichaty: The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping 191
Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives..... 203
Małgorzata Rówińska: Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange 212
Beata Sadowska: Accounting in the State Forests National Forest Holding 222
Karol Schneider: Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting..... 234
Joanna Toborek-Mazur: Controversy over mergers accounting in the international accounting standards..... 242
Piotr Wanicki: Methods of research and development work effects valuation 250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identification of economic safety in literature and legal regulations 261
Edward Wiszniowski: Virtual currencies in accounting 273
Grzegorz Zimon: Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies 283

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 390 • 2015

Rachunkowość – polityka makroekonomiczna – globalizacja

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

Magdalena Janowicz
Uniwersytet Szczeciński
e-mail: magi@wneiz.pl

ROLA BIEGŁEGO REWIDENTA W PROCESIE POŁĄCZENIA SPÓŁEK

THE ROLE OF AN AUDITOR IN THE PROCESS OF BUSINESS COMBINATIONS

DOI: 10.15611/pn.2015.390.13

Streszczenie: Celem artykułu jest zaprezentowanie roli, jaką biegły rewident może odgrywać w procesie połączenia spółek. Autorka skoncentrowała się na czynnościach zarówno wynikających z przepisów prawa, jak i nieuregulowanych prawnie. W artykule zaprezentowano, jakie obowiązki i zadania związane z połączeniami spółek narzucają biegłym rewidentom ustawa o rachunkowości oraz Kodeks spółek handlowych, wskazując jednocześnie, jakie wymagania stawia przed nimi ich realizacja. Dodatkowo autorka przedstawiła doradcze aspekty udziału biegłych rewidentów w procesach połączeń spółek i zakres wiedzy i umiejętności niezbędnych do prawidłowego wypełnienia funkcji doradczej. Na potrzeby artykułu autorka dokonała analizy aktów prawnych i literatury. W zaprezentowanych badaniach wykorzystano metodę indukcji, dedukcji, a także syntezy.

Słowa kluczowe: biegły rewident, połączenia spółek, rewizja finansowa.

Summary: The aim of the paper is to present the role which can be played by an auditor in business mergers. The author of the study focused on activities resulting from legal regulations as well as unregulated by law. The paper presents auditors' duties and tasks related to business merger, enforced by the Accounting Act and the Commercial Companies Code, pointing to requirements that auditors should meet to carry them out. Additionally, the author described advisory aspects of the auditor involvement in the process of business mergers and showed what knowledge and qualifications are necessary to perform the advisory function properly. In order to write the paper, the author analysed legal acts and literature. Inductive and deductive reasoning and synthesis were also used.

Keywords: auditor, business combination, financial audit.

1. Wstęp

Prawidłowe przeprowadzenie oraz rozliczenie połączenia spółek w księgach rachunkowych wymaga znajomości przepisów ustawy o rachunkowości (uor), Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), prawa podatkowego, a także Kodeksu spółek handlowych (Ksh). Wysoki poziom skomplikowania tego zagadnienia, a także wpływ, jaki ma ono na rachunkowość oraz sprawozdawczość finansową spółki połączonej, powodują, że znaczącą rolę w całym procesie odgrywa biegły rewident. Jego zadania wynikają nie tylko z przepisów prawa bilansowego czy Kodeksu spółek handlowych, ale także z oczekiwań, jakie podmioty gospodarcze mogą mieć wobec osób wykonujących zawód biegłego rewidenta. W konsekwencji biegły rewident wykonuje nie tylko czynności o charakterze weryfikująco-kontrolnym, ale może również pełnić funkcję doradczą.

Rola biegłego rewidenta oraz jego zadania (w ujęciu ogólnym) są tematem często podejmowanym w literaturze przedmiotu, jednakże brak jest opracowań, które koncentrują się na przypadkach zdarzeń szczególnych, jakim bez wątpienia są połączenia jednostek gospodarczych. Celem artykułu jest zaprezentowanie roli biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek. Na potrzeby artykułu autorka wykorzystała metody indukcji, dedukcji i syntezy, a także przeprowadziła badania literaturowe i analizę aktów prawnych.

2. Badanie sprawozdania finansowego spółki połączonej

Podstawowe zadanie biegłego rewidenta, dotyczące każdego połączenia spółek, wynika z przepisów ustawy o rachunkowości. Narzuca ona obowiązek zbadania sprawozdania finansowego każdej spółki połączonej za rok, w którym nastąpiło połączenie [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. …, art. 64 ust. 3], bez względu na to, czy podlega ona corocznemu badaniu. Za nienależyte wykonanie powierzonych mu obowiązków biegły rewident ponosi odpowiedzialność karną [Ustawa z 29 września 1994 r. … , art. 78] oraz dyscyplinarną [Ustawa z 7 maja 2009 r. …, art. 31 ust. 1].

Zdaniem autorki badanie, pomimo wyrywkowego charakteru, powinno kłaść szczególny nacisk na następujące aspekty (tab. 1):

- księgowy – związany z ujęciem połączenia spółek w księgach rachunkowych spółki połączonej,
- sprawozdawczy – dotyczący zawartości badanego sprawozdania finansowego.

Tabela 1. Aspekty badania sprawozdania finansowego jednostki połączonej

Aspekt	Elementy podlegające analizie
Księgowy	– zasadność wykorzystania zastosowanej metody księgowego rozliczenia połączenia, – zastosowane metody wyceny, – poprawność ustalenia wartości firmy (metoda nabycia), – poprawność księgowego ujęcia poszczególnych składników majątku, w posiadanie których spółka połączona weszła w wyniku połączenia
Sprawozdawczy	kompletność zaprezentowanych ujawnień na temat połączenia spółek

Źródło: opracowanie własne.

Weryfikacja ujawnień na temat połączeń spółek w sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości jest relatywnie prosta ze względu na ich nieznaczną liczbę. W przypadku spółek stosujących przepisy MSSF sytuacja jest bardziej skomplikowana, gdyż w przeciwieństwie do polskiego prawa bilansowego zakres ujawnień jest znacznie szerszy. Dodatkowo różnice pomiędzy przepisami uor oraz MSSF pogłębiają się. Przed biegłymi rewidentami stawia to dodatkowe wyzwania w postaci odpowiedniego opanowania zarówno polskiego prawa bilansowego, jak i MSSF.

Jak w przypadku każdego badania, biegły rewident powinien wykazywać krytycyzm i zawodowy sceptycyzm, dopuszczając możliwość wystąpienia w badanej spółce warunków lub zdarzeń wskazujących na naruszenie prawa, popełnianie nadużyć lub wystąpienie istotnych błędów [Krajowy standard rewizji finansowej nr 1 2010, pkt I ust. 8].

Warto podkreślić, że uor nie precyzuje, jakie uwagi na temat połączenia spółek powinny zostać ujęte w raporcie lub opinii biegłego rewidenta. Ze względu na charakter danego zjawiska trudno zaprezentować je jako element wynikający z art. 65 ust. 5 pkt 7 uor [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. …], czyli przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej spółki. Zdaniem autorki pośrednio zawiera się ono w zapisach dotyczących oceny poprawności sporządzonego sprawozdania finansowego oraz jego zgodności z odpowiednimi przepisami (uor, MSSF) (por. [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. …, art. 65 ust. 2]).

Analizując podejście zastosowane w uor, trudno oprzeć się wrażeniu, że zaprezentowane przepisy są poniekąd sprzeczne. Z jednej strony fakt wystąpienia połączenia jednostek gospodarczych stanowi zdarzenie, które wymaga przebadania sprawozdania finansowego. Z drugiej – ustawa o rachunkowości nie wymaga wprost, aby biegły rewident odniósł się do poprawności księgowego rozliczenia połączenia oraz ujawnień na ten temat, zaprezentowanych w badanym sprawozdaniu finansowym zarówno w opinii, jak i raporcie z badania. W praktyce prowadzi to do sytuacji, w której biegli nie wypowiadają się na temat połączenia spółek w trakcie badania. Co więcej, sam fakt wystąpienia połączenia spółek w danym okresie zostaje pominięty, badane zaś sprawozdania spółek połączonych otrzymują pozytywne

opinie, mimo że nie zawierają wszystkich ujawnień wymaganych regulacjami rachunkowości [Janowicz 2013, s. 194-195].

Zdaniem autorki odpowiednie przepisy uor powinny zostać rozszerzone o zapisy dotyczące obowiązkowego wyrażenia opinii na temat poprawności księgowego rozliczenia połączenia spółek oraz kompletności ujawnień zawartych w badanym sprawozdaniu finansowym. Sam raport powinien zaś zawierać choć krótki komentarz na ten temat. Zmiany te pozwolą na podkreślenie roli, jaką biegły rewident odgrywa w procesie połączeń spółek.

3. Badanie planu połączenia przez biegłego rewidenta

Kolejnym z zadań biegłego rewidenta, ściśle związanym z połączeniami spółek, jest badanie planu połączenia. Wynika ono z przepisów Kodeksu spółek handlowych [Ustawa z dnia 15 września 2000 r. …, art. 502 §1], który nakazuje ocenę tego dokumentu przez biegłego w celu stwierdzenia jego poprawności i rzetelności. Jest on wyznaczany przez sąd rejestrowy właściwy według siedziby spółki przejmującej albo spółki, która ma być zawiązana w miejsce łączących się spółek na wspólny wniosek spółek podlegających łączeniu. W uzasadnionych przypadkach sąd może wyznaczyć dwóch albo większą liczbę biegłych.

Badanie planu połączenia, choć często wchodzi w skład czynności wykonywanych przez biegłych rewidentów, nie może być zaliczone do czynności rewizji finansowej wynikających z art. 2 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. …], gdyż przepisy Ksh nie zastrzegają tej czynności jedynie dla biegłych rewidentów (por. [Stanowisko Krajowej Rady Biegłych Rewidentów 2010]). Biegły wyznaczony przez sąd wcale nie musi być biegłym rewidentem w rozumieniu ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (por. [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. …, art. 47]). Osoba taka nie musi być również wpisana na listę biegłych sądowych, niemniej powinna ona posiadać kwalifikacje porównywalne z tymi, które powinni posiadać biegli sądowi [Koźma 2005, s. 966].

Powinności biegłego rewidenta w zakresie badania planu połączenia zostały wyraźnie określone w Kodeksie spółek handlowych, który nakłada na niego obowiązek sporządzenia na piśmie szczegółowej opinii oraz złożenia jej wraz z planem połączenia sądowi rejestrowemu oraz zarządom łączących się spółek. Opinia taka powinna zawierać co najmniej [Ustawa z dnia 15 września 2000 r. …, art. 503 §1]:

- stwierdzenie, czy stosunek (parytet) wymiany udziałów lub akcji został ustalony należycie,
- wskazanie metody (metod) użytych do określenia proponowanego w planie połączenia stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania,

- wskazanie szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek, jeżeli wystąpiły.

Opinia powinna zostać sporządzona w terminie określonym przez sąd, nie dłuższym jednak niż dwa miesiące od dnia wyznaczenia biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie. Warto również podkreślić, że na pisemne żądanie biegłego rewidenta zarządy łączących się spółek mają obowiązek przedłożyć mu dodatkowe wyjaśnienia lub dokumenty.

W trakcie badania zastosowanie mają krajowe standardy rewizji finansowej. W przypadku wystąpienia wątpliwości bądź w sprawach nieuregulowanych w standardach biegły rewident powinien kierować się postanowieniami Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, wydanych przez Międzynarodową Federację Księgowych. Ponadto zarówno w trakcie badania, jak i po jego zakończeniu musi on postępować zgodnie z postanowieniami kodeksu etyki zawodowej.

Podobnie jak w przypadku badania sprawozdania finansowego sporządzonego na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, obowiązkiem biegłego rewidenta jest przeprowadzenie badania planu połączenia w sposób staranny, zgodnie z opracowanym przez siebie planem badania, w czasie uzgodnionym z jednostką. Biegły powinien zastosować metody właściwe rewizji finansowej, uwzględniając jednocześnie istotność badanych zagadnień i zachowując gospodarność rewizji. Należy podkreślić, że przeprowadzając badanie, biegły rewident powinien kierować się nie tylko postanowieniami standardów rewizji finansowej, lecz także osądem zawodowym wypływającym z jego wiedzy, doświadczenia i intuicji.

Aplikując krajowe standardy rewizji do badania planu połączenia, przed rozpoczęciem badania biegły rewident powinien (por. [Krajowy standard rewizji finansowej nr 1 2010, pkt V ust. 34]):

- rozpoznać zagadnienia, które mogą w sposób istotny ujemnie rzutować na rzetelność i prawidłowość planu połączenia,
- ustalić zadania rewizyjne i sposób ich realizacji w dostosowaniu do znaczenia poszczególnych zagadnień i związanego z nimi ryzyka,
- uwzględnić dodatkowe, ustalone w umowie, życzenia jednostki zlecającej badanie w zakresie przedmiotu i zasięgu badania.

Wymogi Ksh w zakresie zawartości sporządzonego raportu mogą sugerować, że oprócz wiedzy z zakresu rachunkowości, biegły rewident badający plan połączenia powinien znać metody służące ustaleniu parytetu wymiany udziałów/akcji oraz zasady ich stosowania. Co więcej, stopień ich znajomości musiałby być na tyle wysoki, aby na podstawie dokumentacji przedstawionej do badania mógł on stwierdzić, czy zasadne było wykorzystanie zastosowanych metod oraz czy parytet wymiany został ustalony prawidłowo. Jeżeli biegły rewident nie ma odpowiedniej wiedzy niezbędnej do wykonania określonych czynności wchodzących w zakres badania, przysługuje mu prawo do zapewnienia sobie doradztwa i pomocy właściwych specjalistów. Niemniej nie zwalnia go to od odpowiedzialności za wyrażone przez niego zdanie. Zgodnie z przepisami Ksh [Ustawa z dnia 15 września 2000 r. …, art. 513 § 1] od-

powiada on wobec łączących się spółek oraz ich wspólników za wszelkie szkody wyrządzone z jego winy, a w przypadku, gdy biegłych jest kilku, ich odpowiedzialność jest solidarna.

4. Doradztwo w procesie połączenia spółek

Złożoność procesu połączenia spółek wymaga nie tylko dogłębnej znajomości regulacji rachunkowości (polskich lub międzynarodowych). Aby prawidłowo rozliczyć połączenie w księgach rachunkowych jednostki połączonej, niezbędna jest wiedza z zakresu szeroko rozumianego prawa podatkowego. Ma to szczególne znaczenie w przypadku połączeń rozliczanych metodą nabycia, w których na wartość firmy wpływa odroczony podatek dochodowy [Ustawa z 29 września 1994 r. …, art. 44b ust. 4 pkt 10].

Tabela 2. Potencjalne problemy związane z księgowym ujęciem połączeń spółek

Dziedzina	Przykładowe problemy
Rachunkowość	– Jaka metoda księgowego rozliczenia połączenia może być zastosowana? – Jak wycenić poszczególne składniki majątku? – Kto powinien dokonać wyceny majątku? – Co należy wziąć pod uwagę, ustalając wartość firmy? – Jak prawidłowo ustalić cenę przejęcia? – Co należy uwzględnić, ustalając wartość przejętych aktywów netto? – Jak ująć odroczony podatek dochodowy związany z majątkiem spółki przejętej? – Jak prawidłowo zastosować przepisy dotyczące połączeń wieloetapowych? – Jak prawidłowo ustalić wartość firmy w przypadku połączeń wieloetapowych? – Korekta, jakich składników majątku będzie wymagała w przypadku rozliczenia połączenia metodą łączenia udziałów? – Jaką metodą rozliczyć połączenie jednostek gospodarczych pod wspólną kontrolą, jeżeli spółka stosuje MSSF*?
Podatki	– Które koszty związane z połączeniem spółek stanowią koszty uzyskania przychodu? – Kto powinien złożyć deklarację podatkową za spółkę rozwiązaną w wyniku połączenia? – Jakie są zasady amortyzacji przejętych składników majątku? – Jak rozliczyć VAT od otrzymanych faktur, jeżeli zostały one wystawione na spółkę rozwiązaną w wyniku połączenia?

* MSSF 3 nie dotyczy połączeń jednostek pod wspólną kontrolą [Rozporządzenie Komisji 2009, § 2].

Źródło: opracowanie własne.

Skomplikowany język prawniczy, a także rzadkość wystąpienia danego zjawiska w trakcie okresu działania spółki, a w konsekwencji − brak wypracowanych

powtarzalnych procedur powodują, że księgowi nie w pełni mogą sobie radzić ze sprawnym przygotowaniem i przeprowadzeniem księgowego rozliczenia połączenia spółek. W związku z tym wiele jednostek gospodarczych planujących połączenie lub już będących w trakcie jego rozliczenia w księgach rachunkowych poszukuje pomocy specjalistów z zakresu prawa zarówno bilansowego, jak i podatkowego. Z rozmów przeprowadzonych przez autorkę z przedstawicielami spółek łączących się wynika, że bardzo często biegli rewidenci postrzegani są jako potencjalni doradcy w zakresie tych zagadnień, z którymi księgowi danej spółki nie są sobie w stanie poradzić, zakres zaś potencjalnych „obszarów problematycznych" jest szeroki (tab. 2). Mieści się jednakże w zakresie usług, które jednostki świadczące usługi rewizji finansowej mogą świadczyć [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. …, art. 47].

Dodatkowo można również uwzględnić fakt, że audytorzy, zwłaszcza spółki największe i najbardziej znane, jak np. Deloitte czy Ernst & Young, oferują usługi związane z szeroko rozumianą obsługą transakcji fuzji i przejęć. Obejmują one między innymi wycenę majątku spółek łączących się na potrzeby ustalenia parytetu wymian (np. KPGM dla Vistula Group S.A. w 2008 r. na potrzeby połączenia z W. Kruk S.A. [Raport bieżący nr 64/2008]). Można więc uznać, że niektórzy biegli rewidenci mogą również doradzać w zakresie sposobu ustalenia parytetu wymiany/akcji.

W porównaniu z poprzednio zaprezentowanymi zagadnieniami doradztwo jest zadaniem specyficznym i jako jedyne nieuregulowanym przepisami prawa. Wynika ono z oczekiwań, jakie pewne grupy mogą pokładać w biegłych rewidentach jako „ekspertach" w dziedzinie rachunkowości. Wymaga to od nich ciągłego uzupełniania posiadanej wiedzy oraz podnoszenia posiadanych kwalifikacji, co jest zgodne z zapisami ustawy regulującej działalność biegłych rewidentów [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. …, art. 4 ust. 1 pkt 2]. Uwzględniając zmienność przepisów, szczególnie w zakresie podatków, można przyjąć, że to właśnie funkcja doradcza może stanowić dla nich największe wyzwanie. Co więcej, księgowo-podatkowe aspekty połączeń spółek mogą być również zależne od specyfiki działalności danej jednostki, a także cech charakterystycznych dla danego połączenia (np. połączenie z jednostką zależną, a połączenie dwóch zupełnie niezależnych podmiotów).

Brak przepisów prawnych, które regulowałyby doradcze aspekty pracy biegłych rewidentów nie oznacza jednakże, że nie istnieją zasady, których biegli rewidenci powinni przestrzegać. Do czynności doradczych mają zastosowanie zasady etyki [Kodeks etyki zawodowych księgowych 2009], w związku z czym powinny one być wykonywane z należytą starannością, świadcząc o obiektywizmie i profesjonalizmie. Co więcej, w przypadku usług doradczych znacznie większe znaczenie mogą mieć przepisy dotyczące konfliktu interesów.

5. Zakończenie

Biegli rewidenci odgrywają znaczącą rolę w procesie połączenia spółek, która nie ogranicza się jedynie do badania sprawozdania finansowego spółki połączonej za rok, w którym nastąpiło połączenie. Dodatkowe zadania w tym zakresie, choć nie w sposób bezpośredni, wyznacza im również Kodeks spółek handlowych, nakazując, aby plan połączenia zawierający parytet wymiany był obowiązkowo badany przez biegłego. Ksh nie wymaga, co prawda, aby biegły wskazany przez sąd był biegłym rewidentem, lecz w praktyce to właśnie oni badają plany połączenia. Dodatkowo nie należy zapominać, że w całym procesie biegły rewident może również pełnić funkcję doradczą.

Zadania, które przypadają biegłym rewidentom w połączeniach spółek, stawiają przed nimi wyzwania związane z posiadaniem wiedzy i umiejętności niezbędnych do wykonania narzuconych im obowiązków oraz pokładanych w biegłych rewidentach oczekiwań. W związku z tym biegły rewident jest postrzegany jako ekspert, nie tylko w zakresie rachunkowości, ale również w pokrewnych dziedzinach nauki, których znajomość jest mu niezbędna, aby prawidłowo mógł wykonywać swoją pracę.

Literatura

Janowicz M., 2013, *Model połączenia spółek handlowych w rachunkowości*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.

Kodeks etyki zawodowych księgowych, 2009, Międzynarodowa Federacja Księgowych http://kibr.org.pl/ (13.02.2015).

Koźma Z., 2005, *Tytuł IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek* [w:] Z. Koźma, M. Ożóg (red.), *Kodeks spółek handlowych – komentarz*, ODDK, Gdańsk.

Krajowy standard rewizji finansowej nr 1, http://kibr.org.pl/ (13.02.2015).

Raport bieżący nr 64/2008, http://www.vistulagroup.pl/relacje-inwestorskie/raporty-biezace/raport-biezacy-nr-642008.html (13.02.2015).

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 495/2009 z 03.06.2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 3, Dz U UE L 149 z 12.06.2009.

Stanowisko Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie innych usług poświadczających wchodzących w zakres czynności rewizji finansowej, http://kibr.org.pl/ (13.02.2015).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 2002 nr 76, poz. 694 ze zm.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz. U. 2013, poz. 1030 ze zm.

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz. U. nr 77, poz. 649 ze zm.