

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiakala-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ...	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ...	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ...	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierzbński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Katarzyna Kluska

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

KONTROLA WEWNĘTRZNA W PROCESIE BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

1. Wstęp

Głównym celem niniejszego opracowania jest zwrócenie uwagi na istotną rolę, jaką odgrywa kontrola wewnętrzna w procesie zarządzania jednostką gospodarczą. Ze względu na specyfikę wybranego tematu artykułu zagadnienie kontroli wewnętrznej będzie omawiane w aspekcie wybranych podmiotów, których sprawozdania finansowe podlegają corocznemu obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości [7, art. 65.1] celem badania sprawozdania finansowego jest sprawdzenie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone prawidłowo oraz jasno i rzetelnie przedstawia sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy badanej jednostki. Po zakończeniu procesu badania biegły rewident na podstawie zebranej i opracowanej dokumentacji rewizyjnej wyraża pisemną opinię wraz z raportem.

Rodzaj wyrażonej opinii (pozytywna bez zastrzeżeń, pozytywna z zastrzeżeniem, negatywna, odmowa wyrażenia opinii) zależy m.in. od jakości systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej funkcjonujących w przedsiębiorstwie. Norma nr 1 wykonywania zawodu biegłego rewidenta [4, s. 11] przewiduje możliwość wykorzystania w trakcie badania ustaleń kontroli wewnętrznej (na podstawie sporządzonych protokołów) dotyczących prawidłowości informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Jednakże stopień ich wykorzystania zależy przede wszystkim od biegłego rewidenta, który w pierwszej kolejności musi dokonać oceny ich wiarygodności.

2. Zadania kontroli wewnętrznej w badanym podmiocie

Cz. Paczuła w opracowaniu dotyczącym podziału kompetencji, wzajemnych relacji oraz wspólnych obszarów działania głównego księgowego, kontrolera i audytora wewnętrznego definiuje kontrolę wewnętrzną jako szczególny element

współczesnej rachunkowości. Wskazuje, iż odpowiednio zaprojektowane i wdrożone czynności kontrolne pozwolą osiągnąć jednostce gospodarczej racjonalny i sprawny przebieg operacji gospodarczych oraz ich zgodność z prawem i polityką jednostki. W praktyce realizacja tych założeń będzie podlegała kontroli, czy [5, s. 16]:

- operacje zaewidencjonowane w jednostce następowały zgodnie z wolą osób zarządzających, na podstawie ich ogólnych lub specjalnych upoważnień,
- wszystkie operacje gospodarcze zostały wykazane w poprawnych kwotach, na właściwych kontach, w okresie obrachunkowym, w którym zostały dokonane, umożliwiając tym samym przygotowanie sprawozdania finansowego zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości,
- dostęp do wszelkich zasobów był dozwolony na podstawie upoważnienia kierownictwa, a wykazane rozchody były uzasadnione,
- ujęte w ewidencji stany zasobów były porównywane z ich stanem rzeczywistym, a w przypadku stwierdzenia różnic były podejmowane odpowiednie działania wyjaśniające i korygujące.

W Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej pojęcie kontroli wewnętrznej opisano jako proces, który ma dostarczać pewności, iż dzięki wczesnemu rozpoznaniu uda się ograniczyć ryzyko działalności gospodarczej w taki sposób, by jednostka mogła zaprezentować wiarygodną sprawozdawczość finansową. Scharakteryzowana w standardach koncepcja prawidłowej kontroli wewnętrznej zakłada, iż powinna ona zawierać pięć elementów [3, s. 376]:

- 1) odpowiednie środowisko kontroli,
- 2) proces szacowania ryzyka przez jednostkę,
- 3) system informacyjny,
- 4) czynności kontrolne,
- 5) nadzorowanie wykonywanych czynności kontrolnych.

Z przeprowadzonych badań ankietowych i rozmów z pracownikami firm, w których funkcjonuje dział kontroli wewnętrznej, jednoznacznie wynika, iż to kierownictwo jednostki jest odpowiedzialne za kształtowanie świadomości zatrudnionych osób w zakresie znaczenia kontroli. Opracowana odpowiednia struktura, szkolenia na temat istoty kontroli, jasno sprecyzowane i przydzielone uprawnienia oraz ciągły nadzór ze strony kierownictwa jednostki mają zdecydowany wpływ na skuteczność i pozytywne postrzeganie czynności kontrolnych.

Projektując system kontroli zakresów czynnościowych poszczególnych pracowników powinno uwzględnić się następujące zasady [6, s. 26]:

- nie należy powierzać tylko jednej osobie wszystkich czynności związanych z realizacją, ewidencją i kontrolą operacji gospodarczych,
- czynności wynikające z realizacji operacji powinny być podzielone na etapy, a każdy pracownik może zajmować się tylko tymi zadaniami, które zostały mu przydzielone,
- dobra organizacja pracy powinna zakładać skoordynowane przechodzenie spraw pomiędzy pracownikami, a każda osoba wykonująca pracę dalszego eta-

pu powinna sprawdzać czynności wykonane przez poprzednika, przy założeniu, że nie będzie powtarzała jego czynności,

- proces prowadzenia ewidencji i wystawiania dokumentów należy oddzielić od czynności w zakresie przyjmowania i wydawania środków pieniężnych oraz rzeczowych składników majątkowych,
- musi być jasno sprecyzowany zakres i rodzaj odpowiedzialności poszczególnych pracowników za wykonywanie określonych transakcji i operacji gospodarczych,
- należy stosować takie rozwiązania w zakresie systemu informacyjnego, by zwiększyć szybkość i dokładność wykonywanych prac,
- kontrola wewnętrzna powinna działać nieustannie i efektywnie.

Ponieważ nie istnieje uniwersalny system kontroli wewnętrznej, który mógłby być zastosowany w każdej jednostce gospodarczej, tworząc wewnętrzne regulaminy i procedury, należy przede wszystkim uwzględnić [6, s. 28]:

- rodzaj i wielkość podmiotu,
- stopień złożoności działalności,
- obowiązujące przepisy prawa dotyczące danej branży,
- jakość funkcjonującego systemu informacyjnego,
- a także konieczność okresowego sprawdzania skuteczności i terminowości działania kontroli wewnętrznej.

Ważne jest, by przy tworzeniu systemu kontroli poszczególne obowiązki przypisać różnym osobom w ramach odpowiedzialności za zatwierdzanie lub ewidencjonowanie transakcji. Ma to na celu minimalizowanie ryzyka związanego z możliwością wystąpienia błędów lub oszustw powstałych w ramach wykonywania obowiązków zawodowych przez pracowników [1, s. 16].

Kierownictwo jednostki powinno uwzględnić konieczność weryfikacji, czy osiągnięte są zasadnicze cele kontroli wewnętrznej, czyli wykrywanie nieprawidłowości i zapobieganie ich powstawaniu w przyszłości, a także nadzorować czynności przeprowadzane przez kontrolerów wewnętrznych. W przypadku stwierdzenia:

- błędów lub sprzeczności w procedurach,
- braku dostosowania ich do nowej struktury organizacyjnej jednostki,
- wadliwie przeprowadzanych kontroli oraz procesów inwentaryzacyjnych,
- niewystarczającej liczby zatrudnionych kontrolerów w stosunku do zakresu koniecznych do wykonania przez nich prac,
- słabych kwalifikacji osób przeprowadzających kontrolę,
- wyraźniej niechęci ze strony pracowników do poddania się procedurom kontrolnym,
- niechęci do kontrolowania współpracowników,
- niewykonywania zaleceń pokontrolnych

kierownictwo jednostki gospodarczej ma obowiązek podjąć działania naprawcze funkcjonującego systemu. Niewątpliwie pomocne w ocenie mogą okazać się uwagi kierowane ze strony pozostałych pracowników dotyczące niektórych obszarów wymagających udoskonalenia.

3. Możliwość wykorzystania ustaleń kontroli wewnętrznej podczas badania sprawozdania finansowego

W myśl MSRF 315 [3, s. 377] każdy biegły rewident, który przyjmuje na siebie obowiązek wynikający z zawartej z jednostką umowy na przeprowadzenie badania jej sprawozdania finansowego, musi posiadać niezbędną wiedzę o podmiocie w zakresie:

- branży, przepisów prawa oraz innych czynników zewnętrznych, w szczególności obowiązujących jednostkę założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej (czyli założeń właściwych dla tego systemu prawnego, w którym podmiot prowadzi swoją działalność a biegły ma swoją siedzibę),
- specyfiki jednostki oraz stosowanych przez nią zasad (polityki) rachunkowości (gdyby jednostka zmieniła zasady rachunkowości, to biegły rewident musi ocenić przyczyny tej zmiany oraz jej zasadność i zgodność z obowiązującymi jednostkę założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej),
- celów i strategii działania przyjętej przez jednostkę i związanego z tym ryzyka działalności gospodarczej (wynikającego np. ze złożoności lub zmiany działalności), które może powodować powstawanie istotnych nieprawidłowości sprawozdania finansowego,
- wyników finansowych badanej jednostki gospodarczej (analiza wyników jednostki przeprowadzona przez biegłego rewidenta może wskazywać na działania podejmowane przez kierownictwo zmierzające do poprawy wyników finansowych, lub też do działań mogących zwiększyć ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości),
- koncepcji i skuteczności działającej w jednostce kontroli wewnętrznej (biegły rewident, zapoznając się z systemem kontroli wewnętrznej funkcjonującym w badanej jednostce, ocenia jego skuteczność oraz zapoznaje się z wynikami przeprowadzonych kontroli).

Ponieważ na kierownictwo jednostki nałożono obowiązek nadzorowania działalności kontroli wewnętrznej, biegły rewident powinien poddać ocenie obszary, które ze względu na możliwość wystąpienia istotnych nieprawidłowości mają zasadnicze znaczenie dla prawidłowego przebiegu badania [3, s. 378]:

- zapisy księgowe dokonywane zarówno elektronicznie, jak i odręcznie oraz poszczególne konta związane ze sprawozdaniem finansowym,
- stosowane w systemach informatycznych i tradycyjnych procedury, za pomocą których wszystkie transakcje są inicjowane, ewidencjonowane, przetwarzane, a następnie wykazywane w sprawozdaniu finansowym,
- znaczące dla sprawozdawczości finansowej grupy transakcji, które stanowią przedmiot działalności jednostki,
- metody identyfikacji w systemie zdarzeń i transakcji innych niż grupy transakcji o dużym znaczeniu dla sprawozdania finansowego,
- stosowane procedury niezbędne do sporządzenia sprawozdawczości finansowej (włącznie ze znaczącymi szacunkami księgowymi i wykazywaniem informacji).

Aby biegły rewident mógł określić, w jakim zakresie badana jednostka gospodarcza wykorzystuje mechanizmy kontroli wewnętrznej w celu ograniczania ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości w sporządzanym sprawozdaniu finansowym, kieruje do tych osób pytania dotyczące w szczególności [6, s. 29]:

- oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, w tym oszustw,
- metod, jakie stosuje kierownictwo w celu identyfikacji i reagowania na takie ryzyko (także na ryzyko oszustwa) dotyczące sald, grup transakcji i ujawnień,
- przekazywania osobom, które sprawują nadzór w jednostce, informacji dotyczących identyfikowania i reagowania na ryzyko związane z nieprawidłowościami i oszustwami,
- przekazywania pracownikom opinii kierownictwa dotyczących etycznego zachowania.

Otrzymane od kierownictwa odpowiedzi dotyczące zakresu, rodzaju i częstotliwości przeprowadzanych badań w zakresie funkcjonowania kontroli wewnętrznej w jednostce będą dla biegłego rewidenta istotną informacją ujawniającą stosunek osób zarządzających do weryfikacji niepożądanych zjawisk zachodzących w podmiocie. W przypadku stwierdzenia przez biegłego rewidenta:

- braku takich ocen,
- braku nadzoru ze strony kierownictwa działań kontroli wewnętrznej,
- ignorowania przez pracowników zaleceń pokontrolnych,
- niestosowania sankcji za nieprawidłowe wykonywanie obowiązków służbowych (przez wszystkie zatrudnione osoby),

taki stan świadczyć będzie o całkowitym braku zainteresowania ze strony zarządzających koniecznością funkcjonowania kontroli w jednostce. Ponadto biegły rewident nie będzie mógł wykorzystać ustaleń kontroli wewnętrznej przy rozpoznawaniu ryzyka wystąpienia istotnej nieprawidłowości w badanym sprawozdaniu finansowym.

W Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej [3, s. 378] ujęto wykaz czynników, które mogą powodować i wpływać na wzrost ryzyka związanego z nieprawidłowościami w sprawozdawczości finansowej:

- zastosowanie nowych lub modernizacja dotychczas używanych systemów informacyjnych, co może wpływać na zmianę ryzyka kontroli wewnętrznej,
- wchodzenie w nowe obszary gospodarcze lub pojawienie się w jednostce nowych transakcji, a to może powodować powstawanie nowych rodzajów ryzyka związanych z procesami kontrolnymi,
- zmiany w strukturze zatrudnienia, nowi pracownicy mogą prezentować odmienne podejście do kontroli wewnętrznej,
- nagły wzrost działalności lub nabycie nowych jednostek zagranicznych, co może wymusić szybkie zmiany w zakresie procedur stosowanych przez kontrolę wewnętrzną,
- restrukturyzacja jednostki gospodarczej i związane z tym zmiany w liczbie zatrudnionych osób oraz zmiany w zarządzaniu i podziale zadań, co może wpływać na wzrost ryzyka kontroli wewnętrznej,

- przyjęcie nowych lub zmiana dotychczasowych zasad rachunkowości, co może mieć znaczny wpływ na sporządzane sprawozdania finansowe jednostki.

Jeżeli w toku badania sprawozdania finansowego biegły rewident rozpozna ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości, a które wcześniej nie zostało zidentyfikowane przez kierownictwo jednostki, to do jego obowiązków należy rzetelna ocena skuteczności procesu kontroli w tym zakresie. Ujawnione podczas rewizji słabe ogniwa procesu szacowania ryzyka przez podmiot powinny być zgłoszone osobom sprawującym nadzór nad jednostką.

4. Wnioski końcowe

Zasadniczym celem funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce gospodarczej jest stworzenie takiego organu, który byłby pomocny w realizacji zamierzeń zarządu tego podmiotu. Od kierownictwa zależy skuteczność i wiarygodność tego systemu. To osoby zarządzające jednostką są odpowiedzialne za wdrożenie takich procedur i metod kontroli, które pozwalałyby na ograniczenie ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości w sporządzanym przez jednostkę sprawozdaniu finansowym. Ponadto do zasadniczych zadań kierownictwa należy również nadzorowanie i usprawnianie czynności wykonywanych przez kontrolerów wewnętrznych.

W podmiotach, których roczne sprawozdania finansowe podlegają obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta, wyniki pokontrolne ujęte w protokołach będą stanowiły istotne źródło informacji. To, w jakim stopniu biegły rewident wykorzysta ustalenia kontrolerów, zależy od ogólnej oceny całego systemu kontroli wewnętrznej funkcjonującego w jednostce gospodarczej.

Ponieważ celem badania sprawozdania finansowego jest potwierdzenie przez biegłego rewidenta jego wiarygodności, rzetelności i prawidłowości, to w przypadku stwierdzenia ryzyka wystąpienia istotnej nieprawidłowości, która nie zostałaby wykryta przez system kontroli, biegły rewident musi poinformować o tym osoby zarządzające oraz sprawujące nadzór nad jednostką.

Potwierdzenie w wyniku przeprowadzonych testów, iż kontrola wewnętrzna danej jednostki działa prawidłowo, nie jest wystarczającym dowodem dla biegłego rewidenta, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnych nieprawidłowości. Skutecznie funkcjonujący system kontroli wewnętrznej nie jest przesłanką do ograniczenia zakresu lub zaniechania badania sprawozdania finansowego.

Literatura

- [1] Kwasiborski A., *Stosowanie MSRF do badania sprawozdań finansowych* – cz. 2, „Rachunkowość – Audytor” 2006, nr 3.
- [2] Micherda B., *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006.
- [3] Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2005.

-
- [4] Norma nr 1 wykonywania zawodu biegłego rewidenta „Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych”, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa 2005.
- [5] Paczuła Cz., *Główny księgowy – controller – audytor wewnętrzny*, „Rachunkowość” 2006, nr 3.
- [6] Sawicki K., Winiarska K., *Badanie sprawozdań finansowych w warunkach funkcjonowania audytu i kontroli wewnętrznej*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa 2006.
- [7] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2002 nr 76, poz. 694 z póź. zm.).

INTERNAL CONTROL IN PROCESS OF AUDITING OF FINANCIAL STATEMENT

Summary

It is especially important for auditors who examine a financial statement to give an opinion about efficiency, reliability and dependability of internal control of a company. Mechanisms of internal control can counteract the distortion of the financial information published by the company.

This article presents a characterization of internal control and rules and possibilities of using their results by the auditors.