

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czczyński , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Anetta Kadej

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA OPINII I DOKUMENTACJI Z BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO JAKO DOWODU W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Streszczenie: Opinia biegłego rewidenta, zarówno ta przeprowadzona w ramach obowiązkowego badania sprawozdania finansowego, jak i przeprowadzana dla innych celów, zawiera ogrom informacji. Ich adresatem mogą być między innymi organy podatkowe, które w toku prowadzonych postępowań kontrolnych dokonują oceny rzetelności ksiąg podatkowych. W artykule poruszono zagadnienia związane z możliwością wykorzystania opinii biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego oraz towarzyszącej jej dokumentacji rewizyjnej jako dowodu w postępowaniu podatkowym.

Słowa kluczowe: rewizja finansowa, opinia biegłego, postępowanie podatkowe, dowody.

1. Wstęp

Opinia biegłego rewidenta, zarówno ta przeprowadzona w ramach obowiązkowego badania sprawozdania finansowego, jak i przeprowadzana dla innych celów, zawiera ogrom informacji. Ich adresatem mogą być między innymi organy podatkowe, które w toku prowadzonych postępowań kontrolnych dokonują oceny rzetelności ksiąg podatkowych.

Obecnie w polskim ustawodawstwie podatkowym nie ma szczegółowych regulacji dotyczących uznania opinii biegłego rewidenta jako wiążącej dla organów podatkowych. W innych krajach Unii Europejskiej, na przykład w Holandii, zapisy ustawowe nakazują wręcz respektowanie przez organy podatkowe opinii biegłego rewidenta w dokonywanej przez nie ocenie wiarygodności i rzetelności ksiąg podatkowych. Podobna sytuacja jest na przykład w Niemczech, które wprowadziły instytucję tzw. „zaufanego” lub „sprawdzonego” podatnika, opierając ocenę statusu podatników m.in. na uzyskanych przez niego opiniach z badania sprawozdań finansowych.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie możliwości wykorzystania opinii biegłego rewidenta oraz towarzyszącej jej dokumentacji rewizyjnej jako dowodu w postępowaniu podatkowym.

Zagadnienie to rzadko podejmowane jest w literaturze przedmiotu, a praktyka prowadzonych postępowań podatkowych, w szczególności kontroli podatkowych, wskazuje na znikome wykorzystywanie opinii biegłych jako środka dowodzącego wiarygodności i rzetelności ksiąg podatkowych. Celem artykułu jest także analiza przyczyn powyższego faktu.

2. Katalog dowodów w postępowaniu podatkowym

Punktem wyjścia do rozważań dotyczących waloru dowodowego dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jest wyjaśnienie pojęcia dowodu w postępowaniu podatkowym. Zdefiniowanie pojęcia sprowadza się do przytoczenia zapisów ustawowych regulujących kwestie związane z postępowaniem podatkowym, a więc zapisów ustawy Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z treścią art. 180 § 1 te same ustawy „jako dowód w postępowaniu należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem” [Ordynacja podatkowa 1997, art. 180]. Uszczegółowieniem tej regulacji jest art. 181 wskazujący, iż dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej [Ordynacja podatkowa 1997, art. 181], pozyskane zgodnie z obowiązującymi organy przepisami proceduralnymi dotyczącymi kontroli podatkowej, a więc we wskazany w przepisach prawa sposób i z zachowaniem obowiązujących terminów. Dowodami w postępowaniu podatkowym są także materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe.

Wśród wymienionych dowodów nie powołano wprost dokumentacji z badania sprawozdania finansowego.

Działania podjęte przez organy podatkowe w ramach czynności dowodowych mają charakter celowy bez względu na to, czy podejmowane są przez organ podatkowy z urzędu, czy na wniosek strony. Ich zadaniem jest wyjaśnienie okoliczności związanych z ustaleniem stanu faktycznego. Zlecenie przeprowadzenia przez biegłego rewidenta badania sprawozdania finansowego na potrzeby prowadzonego postępowania podatkowego należy uznać za taką właśnie czynność.

Wobec faktu, że przeprowadzanie badania sprawozdania finansowego, zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o rachunkowości, jest dla pewnej grupy podmiotów obligatoryjne i jako takie nie jest przeprowadzane na potrzeby postępowania podatkowego, nie będzie ono czynnością dowodową podejmowaną w celu jego przeprowadzenia.

„Ordynacja podatkowa nie wprowadza zasady bezpośredniości w postępowaniu podatkowym, której istota sprowadza się do tego, że czynności postępowania dowodowego przeprowadza organ podatkowy” [Adamiak i in. 2006, s. 696]. Tym samym dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być zarówno dowody przeprowadzone na potrzeby tego postępowania, jak i te powstałe w związku z innymi okolicznościami. Jedynym wymogiem, jaki stawia tu ustawa, jest zgodność z prawem, który w przypadku opinii biegłego rewidenta uznać należy za spełniony.

Bez względu więc na to, czy opinia biegłego rewidenta została wydana w związku z obligatoryjnym badaniem sprawozdania finansowego, czy powstała na skutek badania przeprowadzanego w związku z innymi okolicznościami – jednak nie na potrzeby postępowania podatkowego, może zostać uznana za dowód w postępowaniu podatkowym.

Warto zaznaczyć, iż bez znaczenia jest fakt zidentyfikowania opinii jako nazwanej, tj. wymienionej w katalogu zawartym w art. 181 Ordynacji podatkowej w postaci opinii biegłego. Treść regulacji art. 180 ustawy konstytuuje tzw. otwarty katalog dowodów, czego doniosłą konsekwencją jest uznanie waloru dowodowego także dowodów nienazwanych, tj. niewymienionych w art. 181 § 1.

Na wyjaśnienie zasługuje także kwestia oceny, czy opinia biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego może zostać uznana za dokument urzędowy, o którym mowa w art. 194 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z tą regulacją „dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone” [Ordynacja podatkowa 1997, art. 194]. Przepis ten ma zastosowanie do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.

Kwestia uznania opinii biegłego rewidenta za dokument urzędowy jest o tyle istotna, iż w świetle przytoczonych zapisów „dokumenty urzędowe korzystają z dwójakiego rodzaju domniemań: domniemania prawdziwości, tzn. że dokument pochodzi od organu, który go wystawił, a także domniemania zgodności z prawdą oświadczenia organu, od którego pochodzi” [Siedlecki 1972, s. 268].

Kluczowe dla oceny, czy opinię biegłego rewidenta można uznać za taki dokument jest zbadanie, czym jest opinia biegłego rewidenta, w jaki sposób powstaje.

3. Opinia z badania sprawozdania finansowego i dokumentacja rewizyjna

Zdefiniowanie pojęcia „opinia biegłego rewidenta” wymaga przytoczenia zapisów ustawy o rachunkowości, które w art. 65 wskazują, iż „celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową

i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki” [Ustawa o rachunkowości 2009, art. 65]. Opinia jest zatem całościową oceną sprawozdania finansowego podlegającego badaniu, zarówno pod względem jego poprawności, jak i rzetelności.

Opinia powinna w szczególności stwierdzać, czy badane sprawozdanie finansowe:

- „zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych;
- zostało sporządzone zgodnie z określonymi ustawą zasadami rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem lub umową;
- przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie istotne dla oceny jednostki informacje, a w odniesieniu do sprawozdania z działalności jednostki, czy informacje zawarte w tym sprawozdaniu uwzględniają postanowienia art. 49 ust. 2 ustawy o rachunkowości i zgodne są z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym” [Ustawa o rachunkowości 2009, art. 65 ust. 2].

W opinii należy również:

- „poinformować o niedopełnieniu, do dnia wyrażenia opinii, określonych w art. 69 i 70 obowiązków złożenia we właściwym rejestrze sądowym oraz do ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy;
- wskazać na stwierdzone podczas badania poważne zagrożenia dla kontynuacji działalności przez jednostkę” [Ustawa o rachunkowości 2009, art. 65 ust. 3].

Ustawa nakłada na opinie wymóg jednoznaczności co do wskazania powodów wyrażenia zastrzeżeń do sprawozdania finansowego oraz wyrażenia opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii.

Raport, który jest integralną częścią opinii, „powinien zawierać w szczególności:

- ogólną charakterystykę jednostki (dane identyfikujące jednostkę);
- stwierdzenie uzyskania od jednostki żądanych informacji, wyjaśnień i oświadczeń;
- ocenę prawidłowości stosowanego systemu rachunkowości;
- charakterystykę pozycji lub grupy pozycji sprawozdania finansowego, jeżeli zdaniem biegłego rewidenta wymagają one omówienia; oraz przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, ze wskazaniem na zjawiska, które w porównaniu z poprzednimi okresami sprawozdawczymi w istotny sposób wpływają negatywnie na tę sytuację, a zwłaszcza zagrażają kontynuowaniu działalności przez jednostkę. Jeżeli w toku badania jednostki biegły rewident stwierdzi istotne, mające wpływ na sprawozdanie finansowe, naruszenie prawa, statutu lub umowy spółki, to powinien o tym poinformować w raporcie, a w razie potrzeby również w opinii” [Ustawa o rachunkowości 2009, art. 65 ust. 5].

W odniesieniu do podmiotów szczególnych, jakimi są banki, zakłady ubezpieczeń oraz asekuracji, raport powinien zawierać także stwierdzenia dotyczące:

- „stosowania się przez bank do obowiązujących zasad w zakresie ostrożności, określonych w odrębnych przepisach, oraz stwierdzenie prawidłowości ustalenia współczynnika wypłacalności;
- utworzenia przez zakład ubezpieczeń rezerw techniczno-ubezpieczeniowych w wysokości zapewniającej pełne wywiązanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań, wynikających z zawartych umów ubezpieczenia i umów reasekuracji, oraz zabezpieczenie tych rezerw lokatami, zgodnie z przepisami o działalności ubezpieczeniowej i działalności reasekuracyjnej, a także prawidłowości wyliczenia marginesu wypłacalności i posiadania finansowego pokrycia tego marginesu;
- utworzenia przez zakład reasekuracji rezerw techniczno-ubezpieczeniowych w wysokości zapewniającej pełne wywiązanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań, wynikających z zawartych umów reasekuracji, oraz zabezpieczenie tych rezerw lokatami, zgodnie z przepisami o działalności reasekuracyjnej, a także prawidłowości wyliczenia marginesu wypłacalności i posiadania finansowego pokrycia tego marginesu” [Ustawa o rachunkowości 2009, art. 65 ust. 5 pkt 5-7].

Przepisy ustawy o rachunkowości wskazują także na szczególny związek opinii biegłego oraz raportu z opracowywaną w toku badania dokumentacją rewizyjną. „Opinia i raport powinny wynikać z zebranej i opracowanej w toku badania dokumentacji rewizyjnej. Powinny one umożliwić biegłemu rewidentowi, niebiorącemu udziału w badaniu, przesłedzenie jego przebiegu i znalezienie uzasadnienia dla opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym” [Ustawa o rachunkowości 2009, art. 65 ust. 6].

Wracając do postawionego pytania, czy opinia wydana przez biegłego rewidenta będzie dokumentem urzędowym, stwierdzić należy, że literatura przedmiotu oraz orzecznictwo sądowe wskazują, iż przepis art. 194 Ordynacji podatkowej odnosi się jedynie do pojęcia organów władzy publicznej, zgodnego z ustrojem władzy publicznej przewidzianym w ustawie zasadniczej, tj. organów władzy państwowej i samorządowej [Adamiak i in. 2006, s. 720]. Jednocześnie nie sposób uznać biegłego rewidenta za inną państwową lub samorządową jednostkę organizacyjną uprawnioną do wydawania dokumentów urzędowych, o której mowa w powołanym przepisie.

Na uwagę zasługuje fakt, iż obowiązujące akty prawne w postaci ustawy o rachunkowości czy ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie nie są jedynymi regulacjami związanymi z przeprowadzaniem badania sprawozdania finansowego, wydawania opinii przez biegłego rewidenta w tym zakresie.

Źródłem pozostałych zasad, w oparciu o które powstają opinia i raport, a także dokumentacja towarzysząca badaniu, są normy i standardy korporacyjne wydawane zarówno na szczeblu krajowym, jak i międzynarodowym. Wśród najważniejszych wymogów związanych z dokumentacją rewizyjną wymienić należy Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, z których najważniejsze przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej dotyczące dokumentacji rewizyjnej

Numer MSRF	Nazwa MSRF
210	Uzgadnianie warunków zlecenia
220	Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych
240	Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw
250	Uwzględnienie przestrzegania prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych
260	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór
300	Planowanie badania sprawozdań finansowych
315	Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia
320	Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania
330	Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka
450	Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania
540	Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień
550	Podmioty powiązane
600	Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kałuży 2011, s. 31-33].

Powstała w oparciu o obowiązujące regulacje prawne, a także standardy i normy „dokumentacja rewizyjna dokumentuje czynności realizowane w toku badania. Uzasadnia ona wydaną przez biegłego opinię, zatem niezwykle istotną jej cechą powinna być kompletność” [Gabrusewicz 2010, s. 281]. Jednocześnie dokumentacja rewizyjna stanowi własność firmy audytorskiej, nie jest udostępniana klientowi. „Ma ona zatem charakter wewnętrzny i nie może być bez specjalnej zgody udostępniana instytucjom zewnętrznym, do jakich zaliczyć należy organy podatkowe” [Gabrusewicz 2010, s. 281].

„Najważniejszą część dokumentacji rewizyjnej stanowi dokumentacja robocza” [Krzywda 2005, s. 86]. Dokumentacje tę tworzą tzw. karty robocze, zestawienia liczbowe, raporty cząstkowe, zapisy robocze, kopie dokumentów umów, oświadczeń itp. Brakuje unifikacji w dziedzinie formy gromadzenia i sporządzania dokumentacji roboczej, wobec czego jej zakres kształtuje przede wszystkim praktyka, a wynika on głównie ze specyfiki danego badania.

Kolejnym elementem tworzącym dokumentację z badania sprawozdania finansowego są dowody badania. „Są to trwale zapisane przez biegłego rewidenta informacje potwierdzające lub przeczące wiarygodności stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym podmiotu” [Piechotka-Kałuźna 2011, s. 19]. Są nimi przykładowo relacja z bezpośrednich oględzin, odpowiedzi na formułowane przez biegłego zapytania, analizy i obliczenia.

Dokumentacja rewizyjna powstająca w toku badania ma charakter dowodowy. Nie sposób nie zauważyć podobieństwa dokumentacji rewizyjnej do dokumentacji gromadzonej w toku postępowań podatkowych, czy kontroli podatkowych przez organy podatkowe. Efektem czynności dowodowych podejmowanych przez nie są m.in. protokoły oględzin, wyjaśnienia pisemne, protokoły ustnych wyjaśnień czy przesłuchań, analizy, zestawienia itp.

4. Ocena rzetelności ksiąg podatkowych, a badania sprawozdania finansowego – podobieństwa i różnice

Mimo że obowiązujący w postępowaniu podatkowym system dowodów pozwala na przyjęcie jako dowodu z opinii biegłego z badania sprawozdania finansowego, praktyka postępowań podatkowych pokazuje, iż organy podatkowe dokonują oceny rzetelności ksiąg podatkowych, w tym w szczególności ksiąg rachunkowych, samodzielnie, niezależnie od istnienia wiarygodnego dowodu w postaci dokumentacji z badania sprawozdania finansowego.

Aby udzielić odpowiedzi na pytanie, dlaczego tak się dzieje, należy zastanowić się nad tym, jaką wartość poznawczą ma opinia biegłego rewidenta, zwłaszcza dla organów podatkowych.

Wracając do przytoczonych we wcześniejszej części artykułu zapisów ustawy o rachunkowości, opinia biegłego rewidenta wskazuje, czy sprawozdanie finansowe, będące efektem funkcjonowania w podmiocie całego systemu rachunkowości, nosi cechy prawidłowości i rzetelności. Wydanie przez biegłego takiej opinii wymaga szeregu czynności kontrolnych i analitycznych związanych z oceną funkcjonowania w podmiocie rachunkowości – jako rozumianego całościowo systemu. Opinia stanowi jednak kwintesencję pracy biegłego lub zespołu biegłych, jako taka przedstawia ocenę sytuacji, a nie szczegóły związane z samym badaniem, które zawiera dokumentacja rewizyjna. Dopiero dokumentacja ta pozwala na poznanie metodologii badania, w szczególności na ustalenie, jakie obszary podlegały badaniu i czy były objęte badaniem całościowym, czy częściowym (dobór próby, metoda jej doboru itp.). Wśród najistotniejszych informacji, jakie z niej wynikają, należy wymienić, czy i w jakim zakresie przeprowadzono m.in.:

- badanie wiarygodności;
- kontrolę istnienia pozycji bilansowych (np. aktywów);
- kontrolę wystąpienia operacji gospodarczych ujętych w księgach;
- badanie kompletności zapisów;
- badanie prawidłowości ujęcia operacji gospodarczych w prawidłowych kwotach i poprawnie przypisano je do poszczególnych pozycji;
- sprawdzenie zapisów księgowych;
- sprawdzenie z natury.

Stwierdzić należy, iż dopiero opinia wraz z dokumentacją rewizyjną daje całościowy obraz, który niezbędny jest przy ocenie stanu faktycznego dokonywanego przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego. Jednak, jak wskazano wcześniej, dokumentacja rewizyjna nie jest udostępniana podmiotowi, którego sprawozdanie podlega badaniu. Nie jest ona także znana organom podatkowym.

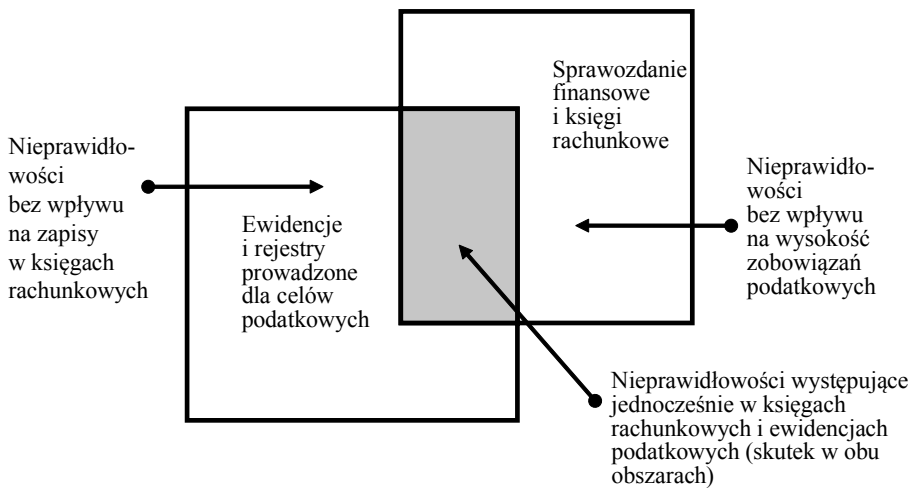
Opinia z badania bez dokumentacji rewizyjnej nie pozwala organom podatkowym na pełną ocenę zbadanych obszarów. Pełny obraz daje jedynie zapoznanie się z całością dokumentacji, a nie tylko z wnioskami końcowymi zawartymi w opinii. To wydaje się główną przyczyną, dla której opinie biegłych rewidentów przyjmowane są jedynie za dowód posiłkowy lub pomijane w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych.

Nie sposób jednak nie zauważyć oczywistego podobieństwa przeprowadzania badania sprawozdania finansowego przez biegłego do badania rzetelności i poprawności ksiąg podatkowych dokonywanego przez organy podatkowe.

Uprawnienia biegłego rewidenta wynikające z art. 67 ustawy o rachunkowości, związane z przeprowadzeniem przez niego badania, tj. dostęp do ksiąg rachunkowych oraz dokumentów źródłowych stanowiących podstawę dokonywanych w nich zapisów, uzyskiwania wyczerpujących wyjaśnień, oświadczeń, w tym także od kontrahentów badanej jednostki m.in. banków, są zbliżone do uprawnień organów podatkowych w toku prowadzonych postępowań i kontroli podatkowych. Zaznaczyć należy jednak, iż uprawnieniom organów podatkowych towarzyszy przymus administracyjny, którego pozbawiony jest biegły rewident.

Co istotne, w zależności od specyfiki badania i zakresu postępowania podatkowego mogą być one zbieżne lub zupełnie się nie pokrywać, np. w toku postępowania podatkowego w zakresie podatku VAT, dla którego powstają odrębne od ksiąg podatkowych ewidencje (rejestry VAT), ocenie rzetelności przeprowadzanej przez organy podatkowe podlegają rejestry VAT, a nie księgi rachunkowe. Wynika to głównie z faktu, że w toku postępowania podatkowego oceniane są księgi podatkowe, które zgodnie z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej tworzą księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje i rejestry, do których prowadzenia do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, zobowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. Zakres podlegający badaniu przeprowadzany przez organy podatkowe różni się zatem od zakresu podlegającego badaniu w toku rewizji finansowej przeprowadzanej przez biegłego rewidenta. Zakresy te zilustrowano na rysunku 1.

Możliwa jest więc sytuacja, w której ocena rzetelności i prawidłowości ksiąg podatkowych dokonana przez organy podatkowe może odbiegać od oceny biegłego rewidenta. Może tak być jedynie wówczas, gdy zakresy badań będą odmienne, a nieprawidłowości wystąpią w obszarach niebędących przedmiotem wspólnego zainteresowania; przykładowo ujawnione w toku rewizji nieprawidłowości nie wywołują skutków podatkowych lub nie wystąpiły w urządzeniach ewidencyjnych służących celom podatkowym, tj. rejestrach i ewidencjach podatkowych.



Rys. 1. Zakres podlegający badaniu w toku rewizji finansowej i badaniu ksiąg podatkowych dokonywanych przez organy podatkowe.

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku gdy zakresy badań będą zgodne, efekt prawidłowo przeprowadzonego badania przez biegłego i organy podatkowe musi być zbieżny, co wynika z faktu, iż ujęciu w księgach podlegają te same dokumenty źródłowe dokumentujące te same zdarzenia gospodarcze.

Praktyka prowadzonych postępowań podatkowych, a w szczególności kontroli podatkowych wskazuje na znikome wykorzystywanie opinii biegłego rewidenta i dokumentacji rewizyjnej jako dowodu na poparcie rzetelności ksiąg podatkowych. W toku prowadzonych kontroli podatkowych kontrolujący powielają niejednokrotnie czynności przeprowadzone uprzednio przez biegłego, dokumentując je w podobny sposób i dochodząc do podobnych wniosków.

Jedną z przyczyn ograniczonego wykorzystywania przez organy podatkowe opinii z badania jest istnienie tzw. zasady prawdy obiektywnej ukonstytuowanej art. 122 Ordynacji podatkowej, która nakazuje organom podatkowym podejmowanie wszystkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Jej realizacją jest dokonywanie przez organy samodzielnego badania ksiąg, a także ich oceny.

Nie wyklucza to jednak możliwości wykorzystania opinii biegłego jako dowodu posiłkowego ukierunkowującego czynności kontrolne dokonywane przez organy skarbowe, a w konsekwencji przeprowadzenie badania ewidencji i rejestrów podatkowych jedynie w obszarze, w którym możliwe jest wystąpienie ewentualnych nieprawidłowości pozostających bez wpływu na zapisy w księgach rachunkowych, co zilustrowano na rysunku 1.

Kolejną przyczyną ograniczonego wykorzystania opinii z badania sprawozdania finansowego są skutki dokonywanej przez organy podatkowe oceny ksiąg podatkowych.

W myśl zapisów Ordynacji podatkowej, tj. art. 193, jedynie księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z ich treści. Księgi, którym w toku postępowania postawiono zarzut nierzetelności lub wadliwości, tracą walor dowodowy. Dzieje się tak nie w każdym wypadku, nie każda wadliwość dyskwalifikuje księgi – wady mniejszej wagi lub takie, które nie mają istotnego znaczenia dla sprawy, zgodnie z art. 193 § 5, zostają uznane za dowód w sprawie. Praktyka postępowań podatkowych oraz ugruntowane orzecznictwo sądów administracyjnych świadczą o tym, że organy podatkowe mają obowiązek wskazać, w jakiej części księgi podatkowe uznano za wadliwe lub nierzetelne. Księgi takie nie stanowią dowodu jedynie w zakresie, w którym oceniono je jako wadliwe lub nierzetelne. W pozostałej części nie ma podstaw do kwestionowania ich mocy dowodowej.

Konsekwencją uznania ksiąg podatkowych za nierzetelne i wadliwe jest uprawnienie organów podatkowych do wskazania podstawy opodatkowania w drodze rozstrzygnięcia administracyjnego opartego na dokonanych w toku postępowania ustaleniach organu podatkowego. Szczególnym trybem ustalania podstawy opodatkowania, będącym konsekwencją nierzetelności ksiąg podatkowych, jest szacowanie podstawy opodatkowania. Szacowanie nie zawsze dotyczy podstawy opodatkowania rozumianej jako całości, często sprowadzać się może do szacowania jednego z elementów ją kształtujących, np. szacowania kosztów, przychodów lub wartości poszczególnych transakcji.

Wobec powyższych skutków zakwestionowania przez organy podatkowe rzetelności ksiąg podatkowych niezbędne jest dokonanie przez nie samodzielnej oceny ksiąg.

5. Zakończenie

Podsumowując rozważania na temat możliwości wykorzystania opinii biegłego rewidenta oraz towarzyszącej jej dokumentacji rewizyjnej jako dowodu w postępowaniach podatkowych, stwierdzić należy, że w obecnym stanie prawnym są one ograniczone. Przeprowadzanie przez organy podatkowe samodzielnej oceny ksiąg podatkowych wynika wprost z przedstawionych w niniejszym artykule przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, nakazujących im dokonanie jednoznacznej oceny prawidłowości podstawy opodatkowania.

W polskim ustawodawstwie podatkowym nie ma regulacji umożliwiających organom podatkowym uznanie podstawy opodatkowania za dopuszczalną czy akceptowalną. Wynikająca z przepisów proceduralnych konieczność jednoznacznej oceny jej prawidłowości skutkuje dokonywaną przez organy skarbowe korektą podstawy opodatkowania nawet w sytuacjach ujawnienia niewielkich nieprawidłowości. Po-

stępowanie takie spotyka się często z dezaprobatą kontrolowanych podatników, jak przedstawiono powyżej, nie jest jednak efektem złej woli służb skarbowych, lecz skutkiem obowiązujących regulacji prawnych.

Przyjęcie w polskim ustawodawstwie rozwiązań, stosowanych z powodzeniem w innych krajach, umożliwiających uznanie przez organy podatkowe deklarowanej przez podatników podstawy opodatkowania jako akceptowalnej na dopuszczalnym poziomie błędu, usprawniłoby przebieg postępowań kontrolnych i pozwoliłoby na szersze wykorzystywanie opinii biegłego rewidenta do oceny rzetelności ksiąg podatkowych.

Możliwość szerszego wykorzystania opinii biegłego rewidenta i towarzyszącej jej dokumentacji rewizyjnej wymaga zatem następujących zmian ustawodawczych – w efekcie zmianie ulegnie praktyka prowadzonych kontroli podatkowych:

- wprowadzenia poziomu akceptowalności podstawy opodatkowania;
- uszczegółowienia regulacji proceduralnych w zakresie waloru dowodowego opinii biegłego;
- wprowadzenia na poziomie krajowym jednolitych wymogów co do dokumentowania czynności rewizyjnych i ujawniania dokumentacji rewizyjnej.

Przyjęcie wskazanych rozwiązań w ustawodawstwie krajowym należy ocenić jako korzystne i pożądane.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa – Komentarz 2006*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2006.
- Gabruszewicz W., *Opinia i raport z przeprowadzonego audytu*, [w:] W. Gabruszewicz (red.), *Audyt sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa 2010.
- Krzywdą D., *Rewizja sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 2005.
- Piechotka-Kałużna A., Kryskiewicz-Burnos A., Kałuży R., *Dokumentacja biegłego z badania sprawozdań finansowych*, Wydawnictwa Profesjonalne PWN, Warszawa 2011.
- Siedlecki W., *Postępowanie cywilne w zarysie*, PWN, Warszawa 1972.

Akty prawne

Ustawa o rachunkowości, DzU z 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm.

Ustawa Ordynacja podatkowa (tekst jednolity DzU z 2005, nr 8, poz. 60 ze zm.

**POSSIBILITIES OF USING FINANCIAL STATEMENTS
DOCUMENTATION AND OPINIONS
AS TAX INVESTIGATION EVIDENCE**

Summary: Audited financial statements contain a variety of useful information which is utilized by numerous end users, tax authorities being one of them. The article discusses how the audited statements can be used as the tax investigation evidence.

Keywords: financial audit, financial statements, tax investigation, tax investigation evidence.