



Małgorzata Garstka¹

WPŁYW REWIZJI FINANSOWEJ NA INWENTARYZACJĘ MAJĄTKU JEDNOSTKI²

Streszczenie: W artykule postawiono tezę, że rewizja finansowa ma duże praktyczne znaczenie dla jakości inwentaryzacji, co zachodzi dzięki możliwości wykrycia nieprawidłowości tego procesu i wpływowi na jakość pracy księgowego. Przeprowadzona analiza regulacji i literatury wskazała, że biegły rewident zajmuje się oceną procesu i efektów inwentaryzacji oraz daje wskazówki w tym zakresie. Ma obowiązek zauważyć przesłanki sprzeniewierzenia majątku. To pozytywnie oddziałuje na jakość sprawozdania finansowego i rachunkowości.

Słowa kluczowe: rewizja finansowa, inwentaryzacja, rachunkowość.

1. Wstęp

Inwentaryzacja ma istotne znaczenie dla rachunkowości i powinna być przeprowadzana rzetelnie. Celem artykułu jest zaprezentowanie wpływu rewizji finansowej na inwentaryzację majątku. Postawiono tezę, że duże znaczenie dla zapewnienia wysokiej jakości sprawozdawczości jednostki ma działanie rewizji finansowej w obszarze inwentaryzacji. To znaczenie może być widziane dwojako: raz jako przeciwdziałanie sprzeniewierzeniu majątku, które samo przez się fałszuje sprawozdanie, a drugi raz jako podnoszenie wiarygodności danych finansowych w obszarze istnienia składników aktywów i pasywów, kompletności pozycji sprawozdawczych oraz skuteczności procesów kontroli wewnętrznej. Wpływ ten może realizować się w praktyce przez wykrywanie nadużyć lub eliminowanie błędów procesu, w tym zwiększanie kompetencji pracowników. Inwentaryzacja to element kontroli,

¹ Dr Małgorzata Garstka, Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach.

² Badania naukowe wykorzystane w publikacji były finansowane przez MNiSW w ramach projektu: Jakość sprawozdawczości finansowej w podmiotach gospodarczych województwa świętokrzyskiego; 614515.00.

a dzięki rewizji dodatkowo sama poddawana jest kontroli. Dlatego inwentaryzacja poddana ocenie biegłego rewidenta jest bardziej skuteczna i daje lepsze efekty. Jednostki winny zabiegać o to, aby biegły był obecny podczas inwentaryzacji i na nich właśnie ciąży ustawowy obowiązek zapewnienia tego. Niezależny biegły rewident może wyrazić rzetelne, obiektywne i wiarygodne zdanie o inwentaryzacji, bez ulegania wpływom zniekształcającym profesjonalny osąd. Zadaniem biegłego rewidenta jest m.in. sprawdzenie przestrzegania przepisów, ocena kontroli wewnętrznej, zauważenie przesłanek świadczących o możliwości zaistnienia oszustwa i przesłanek zagrożenia zdolności do kontynuowania działalności przez jednostkę. Z kolei wpływ rewizji finansowej na pracę księgowego rozpatrywany może być przez pryzmat relacji księgowych z biegłym rewidentem. Mogą one kształtować się w związku z wymianą informacji i doświadczeń, weryfikacją dokumentów sporządzonych przez księgowego, obserwowaniem wykonywania czynności, wspólnym ich wykonywaniem, rozmowami, szkoleniami, monitorowaniem wykonania poleceń itp.³ Inwentaryzacja powoduje zaistnienie większości z tych czynności.

W celu potwierdzenia tezy zaprezentowano istotę i znaczenie inwentaryzacji w rachunkowości, formalne wymogi w zakresie inwentaryzacji i czynności biegłego rewidenta odnośnie inwentaryzacji, podejmowane w ramach rewizji rocznych sprawozdań finansowych. Wskazano na pewne niedociągnięcia w zakresie inwentaryzacji i rewizji finansowej w jej obszarze. Metodą badawczą jest analiza literatury, regulacji prawnych i standardów oraz wnioskowanie.

2. Wpływ inwentaryzacji na sprawozdanie finansowe

Ustawa o rachunkowości (dalej: ustawa) stanowi, że podstawowe sprawozdanie finansowe obejmuje:

- bilans;
- rachunek zysków i strat;
- informację dodatkową, obejmującą wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Roczne sprawozdania finansowe jednostek wskazanych w art. 64 ustawy podlegają badaniu. Obejmują one również zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych (art. 45 ust. 3)⁴. Inwentaryzacja dotyczy wprost jednego ze składników sprawozdania – bilansu, jednak jej skutki mogą znaleźć się w rachunku zysków i strat, a informacje z nią związane również w informacji dodatkowej.

³ Szerzej na ten temat pisze A. Kwasiborski, *Relacje audytora z podmiotem badanym i jego otoczeniem*, KIBR, Warszawa 2008.

⁴ MSR 1 pkt 10 stanowi, że pełne sprawozdanie sporządzone zgodnie z MSR to sprawozdanie:

- z sytuacji finansowej,
- z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów,
- ze zmian w kapitale własnym,
- z przepływów pieniężnych, oraz
- informacje dodatkowe zawierające podsumowanie istotnych zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające.

Celem sprawozdania jest zarówno zaspokojenie potrzeb informacyjnych adresatów, jak i przedstawienie prawdziwego i rzetelnego obrazu rzeczywistości⁵. Cechy jakościowe sprawozdania to przydatność i wierna prezentacja. Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy, do czego zobowiązuje art. 4 ust. 1 ustawy. Zasady rachunkowości to przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki (MSR 8 pkt 5)⁶. Biorąc pod uwagę powyższe sprawozdanie powinno pokazywać rzetelny i jasny obraz jednostki. Na ten obraz składają się m.in. informacje o stanie i wartości składników aktywów i pasywów. Ten stan z kolei, jest ustalany lub sprawdzany okresowo drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu wszystkich aktywów i pasywów. Inwentaryzacja, w myśl art. 4 ust. 3 ustawy, jest elementem rachunkowości. Dziś w nowoczesnej rachunkowości inwentaryzacja mieści się w rachunku zasobów⁷, natomiast potrzebę inwentaryzacji widziano już u początków stosowania rachunkowości w praktyce gospodarczej, a w przepisach prawa zawarto w XVII wieku⁸. Według encyklopedii rachunkowości inwentaryzacja to ogół czynności zmierzających do ustalenia rzeczywistego stanu określonych składników środków trwałych i obrotowych oraz zobowiązań na ściśle oznaczony moment w celu sprawdzenia i sprostowania danych ewidencji księgowej⁹. Rzeczywisty stan aktywów i pasywów należy ustalać okresowo, ponieważ dane ewidencyjne mogą być sprzeczne z rzeczywistością nawet mimo istnienia systemowych mechanizmów kontrolujących ich prawidłowość¹⁰. W literaturze identyfikuje się dwie grupy przyczyn tych sprzeczności, a mianowicie:

- naturalne cechy przedmiotu ewidencji,
- błędy i zaniedbania lub nadużycia pracowników¹¹.

Rachunkowość pełni między innymi funkcję atestacyjną, służącą zapewnieniu wiarygodności informacji w sprawozdaniach lub potwierdzeniu tej wiarygodności¹². Inwentaryzacja jest wypełnieniem tej funkcji, służy osiągnięciu celu rachunkowości i zapewnieniu wysokiej jakości sprawozdawczości. Znalazła miejsce

⁵ T. Cebrowska, *Dylematy polityki bilansowej*, Prace naukowe AE Wrocław, 1994, nr 690 s. 31, [za:] A. Kaczmarczyk, *Sprawozdawczość finansowa a koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu*, [w:] *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, red. pracownicy Katedry Rachunkowości SGH, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011, s. 262.

⁶ Właściwe dla określenia polityki w regulacjach MSSF/MSR są Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 Prezentacja sprawozdań finansowych oraz Międzynarodowy Standard Rachunkowości 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów, stanowiące podstawę dla kształtowania polityki rachunkowości.

⁷ E. Pogodzińska-Mizdrak, *Inwentaryzacja jako ważne ogniwo kontroli wewnętrznej w jednostce gospodarczej*, Zeszyty Ekonomiczne Akademii Ekonomicznej w Krakowie, 674/2005, Kraków 2005, s. 114.

⁸ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, s. 99.

⁹ *Mała encyklopedia rachunkowości*, S. Skrzywan (red.), PWG, Warszawa 1959, s. 139.

¹⁰ M. Gmytrasiewicz, *Rachunkowość. Podstawowe założenia i zasady*, Difin, Warszawa 2008, s. 141.

¹¹ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, s. 89.

¹² *Komentarz do Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, E. Walińska (red.), wyd II, stan prawny: 2011.06.30, Lex, Warszawa 2009.

w przepisach ustawy, określających jej rodzaje oraz terminy i częstotliwość jej przeprowadzania. Rozdział trzeci ustawy reguluje w art. 26. kwestie zakresu przedmiotowego i terminów przeprowadzania inwentaryzacji, a w art. 27 sposób postępowania z różnicami inwentaryzacyjnymi. Opis sposobów i technik prowadzenia inwentaryzacji znaleźć można jedynie w dorobku dobrej praktyki i w literaturze. W 2016 roku pojawiło się stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości poświęcone jednak tylko inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów¹³.

Jeśli chodzi o zakres przedmiotowy i terminy przeprowadzania inwentaryzacji, to należy ją przeprowadzać na ostatni dzień każdego roku obrotowego odnośnie wszystkich aktywów i pasywów. Przewidziano trzy rodzaje inwentaryzacji: spis z natury, potwierdzenie sald i weryfikację danych ewidencji z dokumentami księgowymi¹⁴, które łącznie zapewniają, że wszystkie składniki aktywów i pasywów zostaną potwierdzone drogą inwentaryzacji na dzień bilansowy. Inwentaryzację przeprowadza się metodą wskazaną ustawą dla danej grupy składników bilansu¹⁵. Przeprowadza się ją corocznie na ostatni dzień roku obrotowego, co uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację przeprowadzi się w innych terminach dopuszczonych przez ustawę¹⁶.

¹³ *Stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów*, uchwała Nr 5/2016 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 kwietnia 2016 r., Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 lipca 2016 r. poz. 55, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komitet-standardow-rachunkowosci/krajowe-standardy-rachunkowosci-i-stanowiska-komitetu>, (25.11.2017).

¹⁴ M. Gmytrasiewicz, *Rachunkowość. Podstawowe założenia i zasady*, Difin, Warszawa 2008, 141, E. Radawiecka, *Organizacja inwentaryzacji*, [w:] K. Winiarska (red.) *Organizacja rachunkowości*, PWE, Warszawa 2011, s. 112.

¹⁵ Inwentaryzację przeprowadza się:

- 1) w przypadku aktywów pieniężnych (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych w postaci materialnej, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt 3, a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie – drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;
- 2) w przypadku aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej, należności, w tym udzielonych pożyczek, z zastrzeżeniem pkt 3, oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów – drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;
- 3) w przypadku środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe – drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

¹⁶ Wymogi uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację przeprowadzi się dla:

- 1) składników aktywów – z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 u.o.r. – rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku

Jednostka może zdecydować o zastrzeżeniu powyższych wymogów i robi zwykle inwentaryzację również przy zmianie osoby odpowiedzialnej materialnie za mienie w zakresie przekazywanego mienia, czego ustawa nie wymaga. Niezależnie od powyższego inwentaryzację przeprowadza się na daty związane z zakończeniem działalności oraz postawieniem w stan likwidacji lub ogłoszeniem upadłości. Można odstąpić od przeprowadzenia inwentaryzacji tylko w sytuacjach wskazanych w ustawie¹⁷.

Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych (art. 27 ustawy). Dokumenty związane z inwentaryzacją to wszelkie stworzone przez jednostkę w związku z organizacją i przygotowaniem spisu, dokumentujące ujęcie wyników spisu oraz rozliczenie spisu, a w praktyce to: instrukcje inwentaryzacyjne, oświadczenia osób odpowiedzialnych materialnie, arkusze spisowe stanowiące dodatkowo druki ścisłego zarachowania, protokoły rozliczenia spisu z natury, potwierdzenia sald, protokoły weryfikacji sald. Dokumenty inwentaryzacyjne przechowuje się w oryginalnej postaci, w ustalonym porządku dostosowanym do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w podziale na okresy sprawozdawcze, w sposób pozwalający na ich łatwe odszukanie (art. 73 ustawy). Roczne zbiory dokumentów inwentaryzacyjnych oznacza się określeniem nazwy ich rodzaju oraz symbolem końcowych lat i końcowych numerów w zbiorze i przechowuje co najmniej przez okres 5 lat licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dane zbiory dotyczą.

Rozliczenie ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych, po ich uprzednim wyjaśnieniu, powinno znaleźć odzwierciedlenie w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym;

- 2) zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową – przeprowadzono raz w ciągu 2 lat;
 - 3) nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie – przeprowadzono raz w ciągu 4 lat;
 - 4) zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki – przeprowadzono raz w roku;
 - 5) zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną – przeprowadzono raz w roku.
- ¹⁷ Można odstąpić od przeprowadzenia inwentaryzacji:

- 1) w przypadku ogłoszenia upadłości z możliwością zawarcia układu, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3 pkt 3 jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych;
- 2) w przypadku połączenia lub podziału jednostek, z wyjątkiem spółek kapitałowych, jeżeli strony w drodze umowy pisemnej odstąpią od przeprowadzenia inwentaryzacji;
- 3) w przypadku zawieszenia działalności, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3b jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych.

Jeśli jednostka posiada składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, musi dokonać również ich inwentaryzacji, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu. Podobnie jeśli jej składniki znajdują się u innych jednostek, powinna od nich otrzymać wyniki inwentaryzacji. Dopiero wtedy będzie można powiedzieć, że wszystkie składniki aktywów i pasywów zostały zinwentaryzowane, czyli sprawdzono ich rzeczywisty stan na dany moment.

Na przydatność inwentaryzacji wpływa przede wszystkim to, że zabezpiecza ona zasoby przed utratą z jakiegokolwiek powodu: marnotrawstwa, nadużyć, złej eksploatacji i przechowywania, błędów, oszustwa lub innych nieprawidłowości, a zatem zapewnia skuteczną ochronę majątku jednostki¹⁸. Inwentaryzacja należy do działań kontrolnych w rachunkowości¹⁹. Zabezpieczenie będzie tym bardziej możliwe, jeśli proces ten będzie przeprowadzany poprawnie, co może ocenić rewizja finansowa.

3. Rewizja sprawozdania finansowego a inwentaryzacja

Rewizja sprawozdań finansowych jest, tak jak inwentaryzacja, wypełnieniem atestacyjnej funkcji rachunkowości²⁰, ponieważ ma na celu wydanie zapewnienia o jakości sprawozdań, po ich uprzednim zbadaniu. Badanie sprawozdania finansowego ma pozytywny wpływ na jakość sprawozdania finansowego w obszarze inwentaryzacji, co potwierdza praktyka. Badając sprawozdania po raz pierwszy można stwierdzić brak instrukcji inwentaryzacyjnej, naruszenie terminów inwentaryzacji i obowiązku powiadomienia o niej biegłego rewidenta, braki w zakresie właściwej dokumentacji, oznakowania, jednoznaczności w opisach składników inwentaryzowanych, wyodrębnienia zapasów obcych i zlikwidowanych oraz niedokonanie inwentaryzacji metodą weryfikacji sald²¹. Te nieprawidłowości w obszarze inwentaryzacji to czynniki zwiększające ryzyko badania i w efekcie biegły musi przeprowadzić szerokie badania wiarygodności w celu ograniczenia ryzyka badania do akceptowalnego poziomu, umożliwiającego sformułowanie opinii o sprawozdaniu²². Niezależnie od tego czy niedociągnięcia te to efekt braku odpowiednich kompetencji zawodowych służb księgowych, braku czasu czy celowego działania zmierzającego do ukrycia nadużyć, rewizja może je wykryć i spowodować ich usunięcie, co wpły-

¹⁸ E. Pogodzińska-Mizdrak, *Inwentaryzacja jako ważne ogniwo kontroli wewnętrznej w jednostce gospodarczej*, Zeszyty Ekonomiczne Akademii Ekonomicznej w Krakowie, 674/2005, Kraków 2005, s. 117-118.

¹⁹ M. Dudek, *System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie według standardu COSO II*, [w:] *Audyt w systemie kontroli*, W. Gabrusewicz (red.), KIBR, Poznań 2010, s. 48.

²⁰ *Komentarz do Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, E. Walińska (red.), wyd II, stan prawny: 2011.06.30, Lex, Warszawa 2009.

²¹ Szerzej: B. Sawicka, *Efekty obowiązkowego badania sprawozdań finansowych w jednostkach badanych po raz pierwszy*, [w:] *Audyt zewnętrzny sprawozdania finansowego a wiarygodność przedsiębiorstwa*, H. Żukowska, W. Janik, (red.), KUL, Lublin 2012, s. 187-197.

²² B. Sawicka, *Efekty obowiązkowego badania sprawozdań finansowych w jednostkach badanych po raz pierwszy*, [w:] *Audyt zewnętrzny sprawozdania finansowego a wiarygodność przedsiębiorstwa*, H. Żukowska, W. Janik (red.), KUL, Lublin 2012, s. 191.

nie na wiarygodność informacji. Może zarządzić nieprawidłowościom w zakresie inwentaryzacji przez wykrywanie błędów i niedopuszczanie do powstawania nieprawidłowości. Przez udział w inwentaryzacji i obserwację jej przebiegu biegły może na bieżąco weryfikować proces, przydatność jego ustaleń i ocenić poprawność stanu inwentaryzowanego majątku. Mimo, że biegły rewident nie jest przygotowany i nie ma narzędzi do wykrywania oszustw²³, może w trakcie inwentaryzacji zauważyć symptomy oszustwa i przesłanki popełnienia przestępstwa. *Krajowy Standard Rewizji Finansowej (KSRF) 240 Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw. Zastosowania i inne materiały objaśniające* określa zasady postępowania biegłego i jego odpowiedzialność w tym obszarze²⁴. Oszustwo może dotyczyć inwentaryzacji. Może wynikać z uprzedniego sprzeniewierzenia zasobów, co inwentaryzacja może wykryć. Może dotyczyć samej inwentaryzacji i polegać na nieprawidłowym jej przeprowadzeniu, celem ukrycia innego oszustwa. Z kolei *KSRF 315* (załącznik 1 pkt 9) nakazuje poznać czynności kontrolne w badanej jednostce. Okresowe przeliczanie i porównywanie z kwotami wykazanymi w ewidencji np. porównywanie wyników spisów gotówki w kasie, papierów wartościowych i zapasów z dokumentacją księgową, zalicza się do czynności kontrolnych, a dokładnie do kontroli fizycznych²⁵. Te mają na celu zapobiegać kradzieży. Rewizja przynosi jednostce wymierne korzyści wskazane powyżej i tworzy wartość dodaną również przez swoje działania instruktażowo-konsultacyjne i kontrolne²⁶. Te pierwsze kierowane są do pracowników, a drugie pełnią funkcję systemu wczesnego ostrzegania przed nieprawidłowościami. Biegły może występować wtedy jako autorytet w dziedzinie inwentaryzacji, czy szerzej – kontroli wewnętrznej i jako taki wywrzeć silny wpływ na działania księgowych²⁷.

Biegły jako podmiot zewnętrzny w stosunku do jednostki, aby móc wykonać swoje zadania w zakresie inwentaryzacji, musi mieć w odpowiednim czasie i zakresie dostęp do informacji, zasobów i osób związanych z inwentaryzacją. Ustawa, art. 66 ust. 5, gwarantuje biegłemu możliwość udziału w inwentaryzacji, co musi zapewnić jednostka badana. Zawarcie umowy o badanie sprawozdania z firmą audytorską powinno nastąpić odpowiednio wcześniej, w terminie umożliwiającym biegłemu udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. Działaniem biegłego związanym z inwentaryzacją jest jednak nie tylko fizyczny udział w niej i jej wieloaspektowa ocena, lecz już weryfikacja zasad rachunkowości, których nieodłącznym

²³ W. Gabrusewicz, *Cele audytu a oczekiwania inwestorów*, [w:] *Audyt w systemie kontroli*, W. Gabrusewicz (red.), KIBR, Poznań 2010, s. 67.

²⁴ *Krajowy Standard Rewizji Finansowej 240 Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw. Zastosowania i inne materiały objaśniające*, par. A1, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (21.01.2016).

²⁵ *Krajowy Standard Rewizji Finansowej 315 Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia*, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (21.01.2016).

²⁶ T. Gabrusewicz, *Znaczenie badania sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta w spółkach niezobligowanych do corocznego badania*, [w:] *Audyt w systemie kontroli*, W. Gabrusewicz (red.), KIBR, Poznań 2010, s. 61.

²⁷ W. Bańka, *Operacyjne kierowanie pracownikami w organizacjach*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2007, s. 125.

elementem jest określenie metod, procedur i terminów inwentaryzacji²⁸. Można zauważyć, że rozpoznając jednostkę przed podjęciem się badania biegły powinien zwrócić uwagę na inwentaryzację, ustalając zakres i znaczenie inwentaryzowanych pozycji oraz to czy w poprzedniej inwentaryzacji były duże różnice inwentaryzacyjne, w tym zawinione. Trzeba dodać, że biegły nie ma obowiązku uczestniczyć we wszystkich rodzajach inwentaryzacji wszystkich aktywów i pasywów. Sama ustawa mówi o inwentaryzacji znaczących składników majątku, a KSRF 501 – zapasów²⁹. Dużą część inwentaryzacji biegły zweryfikuje nie będąc przy niej obecny, czego przykładem jest inwentaryzacja metodą weryfikacji dokumentów, a także inwentaryzacja metodą potwierdzenia sald. Wymóg fizycznego uczestnictwa w inwentaryzacji wprowadza KSRF 501, który stanowi, że biegły uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody dotyczące istnienia i stanu zapasów przez:

- a) obecność podczas spisu z natury w celu: oceny instrukcji i procedur dotyczących ewidencji i kontroli wyników spisu, obserwacji przestrzegania procedur liczenia, inspekcji zapasów i kontrolnego przeliczenia wybranych pozycji;
- b) przeprowadzenie procedur badania w odniesieniu do ostatecznego wykazu zapasów w celu ustalenia, czy odzwierciedla dokładnie rzeczywiste wyniki spisu.

Jest to bardzo szeroki zakres prac. Należy podkreślić, że biegły biorąc udział w inwentaryzacji prowadzi badania zgodności oceniając proces kontroli, jakim jest inwentaryzacja. Potwierdza też istnienie inwentaryzowanych aktywów. Wnioski z tych czynności mogą być zatem dwojakiego rodzaju: co do prawidłowości procesu i co do istnienia zasobów, w których inwentaryzacji uczestniczył. Obserwacja inwentaryzacji służyć może jako test kontroli lub procedura wiarygodności w zależności od oceny ryzyka, planowanej strategii badania oraz innych specyficznych procedur. Spis z natury wiąże się bezpośrednio z istnieniem i kompletnością sald kont zapasów (KSRF 315 par. A129). Inspekcja składników aktywów trwałych może dostarczyć wiarygodne dowody istnienia, a niekoniecznie dowody dotyczące praw i obowiązków lub wyceny (KSRF 500, par. A16)³⁰. Obserwacja dostarcza dowody dotyczące skuteczności procesów. Ograniczeniem jej stosowania jest zawężenie obserwacji do danego momentu oraz skutki wynikające z faktu, że bycie obserwowanym może wpływać na sposób przeprowadzania czynności lub procedur (KSRF 500, par. A17)³¹. Biegły musi być bardzo uważny w formułowaniu wniosków, ponieważ nie ma tu miejsca standardowe uogólnianie wniosków na całą populację. Biegły powinien zatem zaplanować swój udział w inwentaryzacji określając rodzaj

²⁸ Szerzej: D.A. Mikulska, *Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych*, [w:] *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego*, D.A. Mikulska (red.), KUL, Lublin 2012, s. 11-34.

²⁹ Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501 *Dowody badania – rozważania szczególne*, par. 4, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).

³⁰ Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500 *Dowody badania*, par. A16, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).

³¹ Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500 *Dowody badania*, par. A17, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).

potrzebnych mu zasobów, czyli członków zespołu badającego, ewentualnie rzeczoznawców, ich ilość i zaangażowanie w tym etapie badania, wskazać kto, kiedy, jakie zadania ma wykonać³². W czasie inwentaryzacji liczba osób zaangażowanych w badanie może być większa. Biegły powinien omówić elementy planu badania z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką oraz jej kierownictwem, ponieważ zasadne będzie skoordynowanie pewnych czynności jednostki i biegłego³³. Rangę inwentaryzacji podkreśla fakt, że jeżeli biegły nie może uczestniczyć w inwentaryzacji, to przeprowadza lub obserwuje spis dokonany w innym terminie oraz stosuje procedury w odniesieniu do transakcji, które nastąpiły pomiędzy datami spisów, a jeśli to niewykonalne – przeprowadza alternatywne procedury badania, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody dotyczące istnienia i stanu zapasów, a jeżeli nawet to jest niemożliwe – modyfikuje opinię³⁴.

4. Zakończenie

W artykule zaprezentowano istotę i znaczenie inwentaryzacji oraz formalne wymogi w zakresie jej przeprowadzenia. Służy ona zapewnieniu użyteczności sprawozdań i daje korzyści w zakresie ochrony majątku. Znaczenie inwentaryzacji jest duże również w procesie rewizji, a wynika z możliwości potwierdzenia stwierdzenia istnienia zasobów w jednostce. Jej rangę pokazują też czynności, które podejmuje biegły odnośnie inwentaryzacji. Udział w spisie z natury pozwala pozyskać wiele dowodów badania w zakresie badań zgodności i wiarygodności. W ramach rewizji rocznych sprawozdań biegły ma ustawowo zapewnione prawo udziału w inwentaryzacji i powinien zaplanować uczestnictwo w niej. Wykazano, że inwentaryzacja jest obszarem współpracy biegłego i jednostki na wielu polach: kontroli wewnętrznej, zasad rachunkowości, stwierdzeń w sprawozdaniu, podejrzania oszustwa, współpracy z osobami kierującymi i nadzorującymi. Rewizja odgrywa w zakresie inwentaryzacji rolę atestacyjną i edukacyjną, podnosząc tym samym jakość informacji w sprawozdaniu finansowym.

Sprawozdania finansowe są narzędziem tworzenia wizerunku jednostki. Ma na nie wpływ postawa zarządu, służb księgowych i biegłego rewidenta³⁵. Niestety również w rewizji pojawiają się nieprawidłowości, mogące wpływać na jakość sprawozdawczości badanych jednostek. Nawet w podmiotach wykonujących czynności rewizyjne w jednostkach zaufania publicznego wystąpiły nieprawidłowości w zakresie rewizji inwentaryzacji, a były to błędy dotyczące udokumentowania testów obserwacji inwentaryzacji lub procedur zastępczych, a także brak udziału biegłego

³² Krajowy Standard Rewizji Finansowej 300, *Planowanie badania sprawozdań finansowych*, par. A8, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).

³³ Krajowy Standard Rewizji Finansowej 300 *Planowanie badania sprawozdań finansowych*, par. A3, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).

³⁴ Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501 *Dowody badania – rozważania szczególne*, par. 6 i 7, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).

³⁵ Szerzej: M. Cieślak, *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011; M. Garstka, *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości*, UJK, Kielce 2013.

w obserwacji inwentaryzacji³⁶. Nie może to jednak umniejszać znaczenia ani rewizji, ani inwentaryzacji, a szczególnie znaczenia rewizji dla inwentaryzacji.

Bibliografia:

- Cebrowska T., *Dylematy polityki bilansowej*, Prace naukowe AE Wrocław, 1994, nr 690, [za:] A. Kaczmarczyk, *Sprawozdawczość finansowa a koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu*, [w:] *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, red. pracownicy Katedry Rachunkowości SGH, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.
- Cieślak M., *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011.
- Dudek M., *System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie według standardu COSO II*, [w:] *Audyt w systemie kontroli*, W. Gabrusewicz (red.), KIBR, Poznań 2010.
- Gabrusewicz T., *Znaczenie badania sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta w spółkach niezobligowanych do corocznego badania*, [w:] *Audyt w systemie kontroli*, W. Gabrusewicz (red.), KIBR, Poznań 2010.
- Gabrusewicz W., *Cele audytu a oczekiwania inwestorów*, [w:] *Audyt w systemie kontroli*, W. Gabrusewicz (red.), KIBR, Poznań 2010.
- Garstka M., *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości*, UJK, Kielce 2013.
- Garstka M., *Rola rewizji finansowej w podnoszeniu jakości sprawozdawczości finansowej. Aspekt jakości pracy księgowego*, [w:] *Uwarunkowania rozwoju rynku rewizji finansowej w Polsce*, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Warszawa 2014.
- Gmytrasiewicz M., *Rachunkowość. Podstawowe założenia i zasady*, Difin, Warszawa 2008.
<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komitet-standardow-rachunkowosci/krajowe-standardy-rachunkowosci-i-stanowiska-komitetu>, (25.11.2017).
- Kiziukiewicz T., *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, Warszawa 2002.
- Komentarz do Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, E. Walińska (red.), Warszawa 2009.
- Krajowy Standard Rewizji Finansowej 240, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw*, Zastosowania i inne materiały objaśniające, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (21.01.2016).
- Krajowy Standard Rewizji Finansowej 300, *Planowanie badania sprawozdań finansowych*, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).
- Krajowy Standard Rewizji Finansowej 315, *Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia*, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (21.01.2016).
- Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500, *Dowody badania*, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).
- Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501, *Dowody badania – rozważania szczególne*, <https://kibr.org.pl/pl/normy>, (31.01.2016).
- Kwasiborski A., *Relacje audytora z podmiotem badanym i jego otoczeniem*, KIBR, Warszawa 2008.
- Mała encyklopedia rachunkowości*, Skrzywan S. (red.), PWG, Warszawa 1959.

³⁶ D.A. Mikulska, *System nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów w Polsce*, [w:] *Audyt zewnętrzny sprawozdania finansowego a wiarygodność przedsiębiorstwa*, H. Żukowska, W. Janik (red.), KUL, Lublin 2012, s. 42-43.

- Mikulska D.A., *Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych*, [w:] *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego*, D.A. Mikulska (red.), KUL, Lublin 2012.
- Mikulska D.A., *System nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów w Polsce*, [w:] *Audyt zewnętrzny sprawozdania finansowego a wiarygodność przedsiębiorstwa*, H. Żukowska, W. Janik (red.), KUL, Lublin 2012
- Mikuta A., „Wybierz pracę którą kochasz, a nie będziesz musiał pracować nawet przez jeden dzień w swoim życiu” *Jak zrealizować cele firmy, realizując potrzeby pracownika*, [w:] *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Byłok, A. Słocińska, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej.
- Organizacja rachunkowości*, Winiarska K. (red.), PWE, Warszawa 2011.
- Pacioli L., *Traktat o rachunkowości*, SKwP, Warszawa 2007,
- Pogodzińska-Mizdrak E., *Informacyjna rola bilansu w historycznej perspektywie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 51 (107), Warszawa 2009.
- Pogodzińska-Mizdrak E., *Inwentaryzacja jako ważne ogniwo kontroli wewnętrznej w jednostce gospodarczej*, Zeszyty Ekonomiczne Akademii Ekonomicznej w Krakowie, 674/2005, Kraków 2005.
- Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego*, B. Micherda (red.), Difin, Warszawa 2010.
- Radawiecka E., *Organizacja inwentaryzacji*, [w:] K. Winiarska (red) *Organizacja rachunkowości*, PWE, Warszawa 2011.
- Sawicka B., *Efekty obowiązkowego badania sprawozdań finansowych w jednostkach badanych po raz pierwszy*, [w:] *Audyt zewnętrzny sprawozdania finansowego a wiarygodność przedsiębiorstwa*, H. Żukowska, W. Janik, (red.), KUL, Lublin 2012.
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971.
- Stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów*, Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 lipca 2016 r. poz. 55.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2013 nr 330, ze zm.
- Winiarska K., *Organizacja rachunkowości*, PWE, Warszawa 2011.

Abstract

The role of auditing in improving the quality of inventory

The following article is focused on the idea that the auditing improves the quality of inventory. It is because of possibility to find incorrectness in that process and improving accountants work. The analysis of the regulations and literature indicated that the auditor gives opinion about stocktaking and advice how to do it correct. He has to find a mark of misappropriation of assets. This will improve the quality of financial statements and accounting.

Keywords: accounting, audit, inventory