

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –  
polityka makroekonomiczna –  
globalizacja**

Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Hanna Jurek

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

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



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-507-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Jacek Adamek:</b> Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
<b>Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek:</b> Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
<b>Melania Bąk:</b> Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska:</b> Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect .....	55
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko:</b> Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
<b>Grzegorz Bucior:</b> <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym .....	74
<b>Jolanta Chluska:</b> Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
<b>Marek Garbowski:</b> Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
<b>Magdalena Giedroyć:</b> Relewantność informacji sprawozdawczych .....	114
<b>Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka:</b> Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego .....	123
<b>Magdalena Janowicz:</b> Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego .....	150
<b>Katarzyna Kobiela-Pionnier:</b> Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
<b>Mariola Kotłowska:</b> Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie .....	173
<b>Edyta Łazarowicz:</b> Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
<b>Edward PieliCHATy:</b> Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

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

## Summaries

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

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

**Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek**

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

e-mail: andrzejm@uek.krakow.pl

---

## TESTY ZGODNOŚCI W TEORII I PRAKTYCE AUDYTU SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

---

## COMPLIANCE TESTING IN THEORY AND PRACTICE OF FINANCIAL AUDITING

---

DOI: 10.15611/pn.2015.390.02

**Streszczenie:** W artykule zwrócono uwagę na istotę i znaczenie badania zgodności dla prawidłowości przebiegu procesu badania sprawozdań finansowych. Podkreślono, że badanie zgodności to ocena systemu kontroli wewnętrznej, która jeśli utrzymuje się na wysokim poziomie, pozwala na ograniczenia w zakresie doboru próby w badaniach wiarygodności. W artykule wskazano na przykładowe procedury badania zgodności, opisując sposób realizacji konkretnych testów zgodności. Ponadto dokonano analizy treści rocznego raportu Krajowej Komisji Nadzoru, z którego wynika, że wiele firm audytorskich ma problemy w obszarze badania zgodności, przy czym dotyczy to najczęściej małych i średnich, krajowych firm badających sprawozdania finansowe. Jednym z wniosków końcowych jest konieczność opracowania odmiennych procedur badania zgodności dla małych i dużych firm audytorskich.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, rewizja finansowa, audyt finansowy, badanie zgodności, system kontroli wewnętrznej.

**Summary:** The focus of the paper is the compliance testing issue of the financial audit process. The compliance testing is defined as an evaluation of internal control system, which in the case of the its high quality allows to limit the sample size while credibility is examined. Exemplary procedures of compliance testing were pointed out and the description of specific compliance tests' realizations were provided. An analysis of National Oversight Committee's annual report shows that numerous auditing firms have problems in the area of compliance testing, which is particularly important for small and medium auditing companies providing obligatory auditing services. The most important conclusion is the necessity to prepare a different set of procedures for compliance testing for small and medium auditing firms.

**Keywords:** accounting, auditing, financial audit, compliance testing, internal control system.

## 1. Wstęp

Badanie sprawozdań finansowych jest procesem składającym się z wielu ważnych etapów. Jednym z nich jest badanie zgodności, które obejmuje badanie systemu rachunkowości danej jednostki gospodarczej oraz badanie istnienia i ocenę funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej. Badanie zgodności jest etapem poprzedzającym badanie wiarygodności, w którym biegły rewident dokonuje weryfikacji prawdziwości poszczególnych twierdzeń. Badanie wiarygodności jest zatem zasadniczą częścią badania sprawozdań finansowych i jest najczęściej realizowane przy zastosowaniu metody wyrywkowej (opartej na doborze próby w wyniku zastosowania metod statystycznych).

W praktyce badania sprawozdań finansowych istnieje zależność pomiędzy jakością systemu kontroli wewnętrznej a wielkością próby w badaniach wiarygodności. Im większe jest zaufanie biegłego rewidenta do systemu kontroli wewnętrznej, tym bardziej może on sobie pozwolić na ograniczenia co do liczebności prób w badaniach wiarygodności. Liczebność próby w badaniach wiarygodności przekłada się natomiast na koszty wykonywanych czynności rewizji finansowej. Możliwość ograniczania kosztów badania ma zatem swoje źródło w badaniu zgodności. Za nieuczciwą konkurencję można uznać sytuację, w której firmy audytorskie dokonują oceny ryzyka kontroli wewnętrznej na średnim lub niskim poziomie, bez wcześniejszego dokonania testów zgodności.

W artykule zostaną przeanalizowane krytyczne uwagi Krajowej Komisji Nadzoru, która przedstawiła swoje wnioski w opracowywanych, rocznych zbiorczych raportach, przesyłanych do Komisji Nadzoru Audytowego. Z przeprowadzonych badań empirycznych w zakresie badania zgodności wynikać będzie także ważny wniosek, odnoszący się do konieczności opracowania odmiennych procedur badania zgodności dla dużych międzynarodowych firm audytorskich, a innych procedur dla mniejszych, krajowych firm wykonujących czynności rewizji finansowej.

Celem artykułu jest wykazanie teoretycznych i praktycznych zależności pomiędzy badaniem zgodności a badaniem wiarygodności w kontekście dokonywania badania sprawozdań finansowych przez małe i duże firmy audytorskie. Zasadniczemu celowi artykułu podporządkowano zawarte w nim treści.

W części teoretycznej niniejszego artykułu zastosowano metodę studiów literaturowych. Rozważania oparto na polskich źródłach z zakresu finansów, rewizji finansowej i rachunkowości. Część empiryczna stworzona została na podstawie danych liczbowych i słownych udostępnionych przez X Sp. z o.o., zajmującą się badaniem sprawozdań finansowych. Przy przygotowaniu części empirycznej wykorzystano dwie metody badawcze – analizy danych oraz obserwacyjną.

## 2. Sposoby weryfikacji stwierdzeń ujętych w sprawozdaniu finansowym

Za zadanie biegłego rewidenta uważa się potwierdzenie (bezpośrednio lub pośrednio) rzetelności danych liczbowych i słownych przedstawionych w sprawozdaniu finansowym. Dane te określa się pojęciem stwierdzeń zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym<sup>1</sup>.

Zgodnie z MSRF 200 biegły rewident powinien uzyskać wystarczającą pewność, czy sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnych zniekształceń, które zostały spowodowane błędem lub oszustwem. Istotne jest, iż wystarczająca pewność nie jest tożsama z pojęciem absolutnej pewności, gdyż zawsze występują ograniczenia badania wynikające z tego, że dowody badania, na podstawie których biegły rewident wnioskuje, mają przeważnie charakter uprawdopodobniający, a nie rozstrzygający<sup>2</sup>.

W celu uzyskania wystarczającej pewności, że badane sprawozdanie nie zawiera istotnych zniekształceń, biegły rewident wykonuje:

- badanie zgodności, czyli zbadanie działania systemu księgowości oraz systemu kontroli wewnętrznej w jednostce;
- badanie wiarygodności, tj. badanie poszczególnych pozycji w celu sprawdzenia czy spełniają one określone w KSRF1 warunki<sup>3</sup>.

Głównym celem badania zgodności jest uzyskanie pewności, że system stosowany przez jednostkę gwarantuje kompletne i zgodne z polityką rachunkowości ujęcie w księgach operacji gospodarczych. W oparciu o wyniki badania zgodności biegły ma możliwość oceny tego, w jaki sposób działa system księgowy i system kontroli wewnętrznej. Co więcej, biegły rewident jest w stanie ustalić, w jakim stopniu jest zdolny zaufać niezawodności systemów, mających zapewnić wiarygodność sprawozdania finansowego<sup>4</sup>.

## 3. Weryfikacja kontroli wewnętrznej i systemu rachunkowości w teorii

Systemy rachunkowości oraz kontroli wewnętrznej obejmują między innymi systemy przetwarzania danych finansowych, racjonalną strukturę organizacyjną, sku-

<sup>1</sup> J. Hejnar, 2012, *Weryfikacja stwierdzeń zawartych w podlegającym badaniu sprawozdaniu finansowym- dowody, metody i procedury badania*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych*, red. D. Krzywda, SKwP, Warszawa, s. 126-127.

<sup>2</sup> MSRF 200 – Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej, [w:] *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości 2009*, tom 1, SKwP, KIBR, IFAC, Warszawa 2009, par. 5.

<sup>3</sup> KSRF nr 1 – Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych, „Biuletyn KIBR” 2010, nr 69, ust. 13-15.

<sup>4</sup> *Ibidem*, ust. 15.



teczny nadzór nad przyjmowaniem i wydawaniem posiadanych przez jednostkę zasobów, a także wszystkie inne czynności wpływające na sytuację majątkową przedsiębiorstwa<sup>5</sup>. Konieczność zaznajomienia się audytora z systemem kontroli wewnętrznej funkcjonującym w badanej jednostce związana jest z dużą liczbą celów, którym system ten ma służyć. Uznanie poprawności systemu umożliwia biegłemu wnioskowanie na podstawie wyników jego działania, co w efekcie może umożliwić ograniczenie zakresu badania<sup>6</sup>.

**Tabela 1.** Podstawowe obszary i procedury kontroli wewnętrznej

Obszar kontroli wewnętrznej	Rodzaje procedur kontroli
Organizacja i struktura systemu kontroli wewnętrznej	Stwierdzenie istnienia struktury organizacyjnej, w której określono funkcje, kompetencje i odpowiedzialność poszczególnych komórek organizacyjnych i osób.
Uprawnienia dotyczące dokonywania operacji gospodarczych	Sprawdzenie, czy operacje gospodarcze przeprowadzane są wyłącznie przez osoby upoważnione.
Pomiar składników majątku	Sprawdzenie i porównanie składników majątku przy przyjęciu do jednostki gospodarczej oraz przy ich rozchodzie.
Podział funkcji w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej	Sprawdzenie, czy obowiązki związane z dyspozycją, wykonaniem i rejestracją zostały rozdzielone.
Wykonywanie czynności kontrolnych	Sprawdzenie poprawności działań i procedur pomocnych w realizacji zarządzeń kierownictwa.
Fizyczne zabezpieczenie składników majątku, elementów systemu rachunkowości	Sprawdzenie, jak przechowywane są składniki majątku, dokumenty, urządzenia ewidencyjne.
Personel	Sprawdzenie czy pracownicy są właściwie dobie-rani, czy uczestniczą w szkoleniach; przeprowadzenie oceny pracowników zajmujących się kontrolą wewnętrzną.
Rewizja wewnętrzna	Zweryfikowanie funkcjonowania kontroli wewnętrznej dokonywanej przez niezależnych pracowników, analiza odchyleń od stanu pożądanego, a następnie podjęcie działań korekcyjnych.
Analiza porównawcza z otoczeniem	Porównanie danych własnych z danymi zewnętrznymi, wyjaśnienie różnic i ewentualnie zaproponowanie korekt.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Sawicki, 1998, *Nadzór, kontrola i rewizja wewnętrzna w aspekcie zarządzania i badania sprawozdań finansowych*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI w.*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, s. 196, za: *Rewizja sprawozdań finansowych*, red. D. Krzywda, SKwP, Warszawa, s. 184.

<sup>5</sup> A. Helin, 1997, *Techniki i metody badania sprawozdań finansowych*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, s. 20.

<sup>6</sup> M. Stępień, 2012, *Procedura badania zgodności i wiarygodności oraz istotność i ryzyko badania*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych*, red. D. Krzywda, SKwP, Warszawa, s. 185.

W celu przeprowadzenia badania systemu kontroli wewnętrznej biegły rewident, w zależności m.in. od wielkości i struktury organizacyjnej badanej jednostki oraz od profilu jej działalności, dobiera odpowiednie procedury badania. Podstawowy zestaw procedur kontroli wewnętrznej został przedstawiony w tab. 1<sup>7</sup>.

Weryfikacja systemu kontroli wewnętrznej wykonywana jest na ogół w dwóch etapach: wstępnym i bezpośredniej weryfikacji. W pierwszym z nich przy pomocy testów zgodności z wzorcem weryfikuje się zalety i wady systemu. Testy zgodności dostarczają informacji i dowodów dotyczących prawidłowego albo nieprawidłowego funkcjonowania systemu. Na tym etapie należy zweryfikować poziom działania kontroli. W wyniku stwierdzenia istotnych odstępstw od wzorca konieczne jest wskazanie przyczyn występujących błędów oraz przeprowadzenie dodatkowych testów zgodności. Wyniki tych testów informują o możliwości ograniczenia lub konieczności rozszerzenia testów wiarygodności<sup>8</sup>.

Etap bezpośredniej weryfikacji polega na szczegółowym zbadaniu pozycji sprawozdania finansowego przy pomocy testów wiarygodności. Testy te mają potwierdzić istnienie, kompletność oraz dokładność informacji finansowej przedstawionej w sprawozdaniu finansowym<sup>9</sup>.

Podsumowując, należy stwierdzić, że biegły rewident winien zapoznać się z jednostką, jej środowiskiem, w tym z jej kontrolą wewnętrzną, w takim stopniu, aby był w stanie rozpoznać i oszacować ryzyko wystąpienia istotnej nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym. Poznanie jednostki i oszacowanie na tej podstawie ryzyka umożliwi biegłemu dalsze zaprojektowanie badania i wybór odpowiednich procedur, których rodzaj, zakres i czas przeprowadzania powinny być adekwatne do oszacowanego poziomu ryzyka<sup>10</sup>.

#### **4. Badanie funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w praktyce**

Badanie kontroli wewnętrznej przeprowadzane jest w celu wykrycia nieprawidłowości w jej funkcjonowaniu. Wzorując się na dokumentacji z badania, spółki audytorskiej X Sp. z o. o., prześledzono, jak wygląda standardowy proces badania kontroli wewnętrznej. Przykładem niech będzie badanie zgodności w jednostce A Sp. z o.o., które po raz kolejny było wykonywane przez spółkę audytorską X Sp. z o. o. We wcześniejszych latach stwierdzono wysoki poziom zaufania do kontroli wewnętrznej działającej w jednostce. Ponieważ system kontroli wewnętrznej w A Sp. z o. o. jest znany biegłemu rewidentowi, a w poprzednim roku obrotowym funkcjonował poprawnie, przeprowadzone testy zgodności we wcześniejszym

<sup>7</sup> Ibidem, s. 185.

<sup>8</sup> Ibidem, s. 187.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 187

<sup>10</sup> J. Pfaff, 2007, *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice, s. 173.

okresie sprawozdawczym nie wykazały błędów i przedsiębiorstwo nie wprowadzało w nim żadnych zmian, personel zaś zatrudniony w dziale finansowo-księgowym od kilku lat się nie zmieniał, X Sp. z o.o. może wybrać obszary, w których ponownie przeprowadzi testy zgodności.

Podczas wstępnej analizy pozycji sprawozdawczych A Sp. z o. o. zidentyfikowano bardzo duży wzrost poziomu należności z tytułu dostaw i usług. Zespół audytorski podjął decyzję o przeprowadzeniu testu kontroli wewnętrznej w zakresie procesu sprzedaży – od momentu złożenia zamówienia do momentu zapłaty faktury przez kontrahenta.

Test kontroli wewnętrznej przeprowadza zespół audytorski, rozpoczynając od wywiadu z pracownikami oraz kierownictwem badanego podmiotu. W przypadku A Sp. z o.o. był to wywiad z pracownikiem działu sprzedaży oraz z pracownikiem działu finansowo-księgowego. Pytania zadane przez audytora oraz jego uwagi zapisane na podstawie odpowiedzi udzielonych przez pracowników badanej jednostki zostały przedstawione szczegółowo w tab. 2.

Po przeprowadzeniu wywiadu audytor opisuje proces działania systemu na podstawie informacji, jakie uzyskał od pracowników klienta. Dzięki temu można zobrazować sposób działania systemu w jednostce.

**Tabela 2.** Badanie kontroli wewnętrznej – sprzedaż

Lp.	Pytanie	Tak/ nie/ (n.d.)	Uwagi audytora
1	2	3	4
Sprzedaż i wysyłka			
Zamówienia			
1	Czy dopilnowano, że wszelkie zamówienia są przez jednostkę realizowane i fakturowane?	Tak	Zamówienia są obsługiwane przez program Z. W momencie zrealizowania zamówienia zamówienie w programie Z wygasa. W związku z tym nie ma możliwości niezrealizowania zamówienia lub zrealizowania go dwa razy.
2	Czy warunki dostawy i płatności są uzgadniane z odbiorcami w sposób zgodny z prawem?	Tak	Cena podstawowa jest stała. Do ceny doliczane są dodatki związane ze zmianami cen surowców. Niemniej od ponad roku ceny są stałe w związku z małą zmiennością cen surowców. Warunki dostawy i płatności są narzucane z góry przez kierownictwo jednostki.
3	Czy zapewniono, że wszyscy pracownicy jednostki przy zawieraniu umów sprzedaży przestrzegają zasad ustalonych odgórnie?	Tak	Każdy pracownik musi przestrzegać procedur A5 (org. A5 solutions), które obowiązują w całej grupie, do której należy A Sp. z o.o.
4	Czy odstąpienie od powszechnie obowiązujących warunków umów wymaga akceptacji?	Tak	Pracownicy działu sprzedaży postępują zgodnie z zaleceniami zwierzchników. Wszystkie decyzje wymagają akceptacji kierownictwa

1	2	3	4
5	Czy przy realizowaniu zamówień stosuje się odpowiednie wzorce potwierdzenia zamówień przechowywane w jednostce?	Tak	Zamówienia są wprowadzane do programu Z.
6	Czy potwierdzenia zamówień są kolejno numerowane?	Tak	Tak, są numerowane.
7	Czy w dowolnym czasie możliwe jest zidentyfikowanie stanu jeszcze niezrealizowanych zamówień?	Tak	Program Z zapewnia możliwość ciągłego monitorowania zamówienia, ponieważ dział magazynowy również korzysta z tego oprogramowania.
8	Czy istnieje dokładny terminarz realizacji zamówień i czy ustalone terminy są zachowywane?	Tak	Istnieje terminarz wykonania zamówień. Obecnie nie występują zaległości. Zdarza się, że realizacja zamówienia trwa dłużej niż 3 miesiące.
B. Wysyłka			
9	Czy magazyn jest zabezpieczony przed dobrowolnymi rozchodami?	Tak	Ewidencja stanów magazynowych w programie Z, dodatkowo zabezpieczenia fizyczne magazynu.
10	Czy dopilnowano, żeby magazyn był wystarczająco zabezpieczony?	Tak	Cały magazyn jest ogrodzony siatką; 6 osób ma dostęp do magazynu.
11	Czy dla magazynu prowadzona jest ewidencja ilościowa?	Tak	Ewidencja prowadzona jest w programie Z.
12	Czy przy rozchodach zapewniono, by wszystkie wydane wyroby/towary były zafakturowane, a wszystkie wystawione faktury zaksięgowane?	Tak	W programie Z można skontrolować, czy faktury zostały wystawione zgodnie z listami przewozowymi.
13	Czy na wszystkie wysyłane towary/wyroby wystawia się specyfikację wysyłkową?	Tak	Tak, a następnie na podstawie dowodów dostawy wystawia się fakturę.
14	Czy ilość podawana na dokumentach jest porównywana przez co najmniej dwie osoby z ilościami rzeczywiście wysłanymi?	Nie	Tylko przez magazyniera.
15	Czy występują kontrole, które zapewniają, że wysyłane wyroby nie zawierają wad?	Tak	W jednostce funkcjonuje kontrola jakości
16	Czy sprzedaż złomu i materiałów pomocniczych wymaga specjalnej zgody kierownictwa?	n.d.	Nie występuje
17	Czy dopilnowano, że do odbiorców nie kieruje się dostaw, które przekraczają przyznany im limit kredytowy?	Tak	Po przekroczeniu limitu kredytu kupieckiego dostawy zostają wstrzymane.
18	Czy wszelkie zwroty towarów/wyrobów są w każdym przypadku kontrolowane oraz ujmowane w księgach rachunkowych?	Tak	Zwrot następuje do działu kontroli jakości i na podstawie dokumentu wewnętrznego, wystawionego przez dział kontroli jakości, jest księgowany przez dział finansowo-księgowy.

Tabela 2, cd.

1	2	3	4
19	Czy zapewniono, by księgowość nie miała bezpośredniego wpływu na realizację zamówień i rozchodów wyrobów (podział funkcji)?	Tak	Zamówienia potwierdza pracownik działu sprzedaży, a księguje je pracownik działu finansowo-księgowego.
C. Fakturowanie, zapłata			
20	Czy do kontrahentów mogą zostać wysłane faktury bez ich ujęcia w księgach?	Nie	Księgowa sprawdza listę faktur sprzedażowych wystawionych z programu Z z fizycznymi dokumentami oraz z tymi księgowanymi w programie O.
21	Czy pomiędzy działem fakturowania a działem finansowo-księgowym dochodzi do uzgodnienia sum wysyłanych faktur?	Tak	Tak, codziennie, ze względu na należności objęte faktoringiem.
22	Czy rozpatrywaniem reklamacji zajmuje się osobny pracownik?	Tak	Rozpatrywaniem reklamacji zajmuje się kontroler jakości.
23	Czy kontroluje się terminowy wpływ zapłaty za dostawę?	Tak	Tak, część należności objęta jest faktoringiem (większe salda).
24	Czy nieuzasadnione potrącenia oraz inne zmniejszenia zapłaty są natychmiast kwestionowane?	Nie	Są kwestionowane w momencie księgowania.
25	Czy odbiorcy zalegający z płatnościami są monitowani w konkretnych odstępach czasu?	Tak	Posyłane są monity ponaglające do zapłaty; część kontrahentów objęta jest faktoringiem (większe salda).
26	Czy dopilnowano, że wystawianie faktur i wysyłka towaru są księgowane w tym samym okresie?	Tak	Faktury księgowane są w momencie wydania towaru.

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji X Sp. z o.o.

Po szczegółowym opisanu procesu audytor przechodzi do zweryfikowania systemu procedur kontroli wewnętrznej oraz procesów kontrolnych. Zestawienie sporządzone przez audytora zostało zaprezentowane w tab. 3.

Tabela 3. Opis procedur kontroli wewnętrznej oraz procesów kontrolnych

Lp.	Procedura	Dokument	Kontrola	Dział/osoba	Ocena
1	2	3	4	5	6
1	Przyjęcie zamówienia przez sprzedaż	Zamówienie	n.d.	Sprzedaż	n.d.
2	Potwierdzenie zamówienia	Potwierdzenie zamówienia	n.d.	Sprzedaż/ produkcja	n.d.
3	Stworzenie harmonogramu produkcyjnego	Harmonogram produkcyjny	n.d.	Sprzedaż	n.d.
4	Tworzenie i planowanie zlecenia	Zlecenie produkcyjne	n.d.	Produkcja/ sprzedaż	n.d.

1	2	3	4	5	6
5	Przyjęcie zlecenia przez produkcję/ zwolnienie przewodnika produkcyjnego	Zlecenie produkcyjne	n.d.	Produkcja	n.d.
6	Przygotowanie materiału i wydanie go na produkcję	Zlecenie produkcyjne	Kompletność, prawdziwość	Magazyn	Pozytywna
7	Proces produkcji/ Realizacja zlecenia	Zlecenie produkcyjne	Kompletność, prawdziwość	Produkcja	Pozytywna
8	Kontrola jakości/ Nadzorowanie postępów produkcji	Karta produkcyjna dokumentu	Kompletność, prawdziwość	Kontrola jakości	Pozytywna
9	Składowanie	Przyjęcie do magazynu	Kompletność, prawdziwość	Magazyn	Średnia (6 osób ma dostęp do magazynu)
10	Pakowanie	Zlecenie produkcyjne	n.d.	Magazyn	n.d.
11	Wysyłka towarów	Dowód dostawy	Kompletność, prawdziwość	Magazyn	Pozytywna
12	Wystawienie faktury	Faktura	Kompletność, prawdziwość	Sprzedaż	Średnia (brak „kontroli 4 oczu” przy wystawianych fakturach sprzedaży)
13	Zapłata faktury	Awizo z wyszczególnieniem faktury	n.d.	Księgowość	Pozytywna

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji X Sp. z o.o.

Następnie przeprowadzany jest test *walk-through*, który polega na prześledzeniu opisanych procedur i porównaniu ich przebiegu z właściwymi dokumentami źródłowymi. W pierwszej kolumnie opisywana jest procedura, następnie wskazana zostaje konkretna osoba, która była odpowiedzialna za jej wykonanie, a na końcu uwzględnia się dokument źródłowy, na podstawie którego można stwierdzić, że czynność faktycznie została prawidłowo wykonana. W kolumnie „indeks” biegły rewident wpisuje numery, którymi oznacza kopie istotnych dokumentów źródłowych, załączane następnie do dokumentacji stałej. Ostatnia kolumna przeznaczona jest natomiast na uwagi biegłego rewidenta dotyczące poszczególnych procedur. Przebieg testu *walk-through* został zaprezentowany w tab. 4.

Tabela 4. Test *walk-through*

Lp.	Procedura*	Dział/osoba**	Dokument*	Numer dokumentu	Indeks	Uwagi
1	2	3	4	5	6	7
1	Przyjęcie zamówienia przez sprzedaż	Sprzedaż/ p. M.S.	Zamówienie	(Numer zamówienia): 638944/108	DS.-56/2	Pracownik działu sprzedaży podpisuje dokument zamówienia
2	Potwierdzenie zamówienia	Sprzedaż- p. M.S. / Produkcja – p. G.T.,	Potwierdzenie zamówienia	Potwierdzenie do zamówienia nr: 638948	DS.-56/3	Pracownik działu sprzedaży podpisuje potwierdzenie zamówienia.
3	Tworzenie harmonogramu produkcyjnego	Sprzedaż / p. M.S.	Harmonogram produkcyjny	Harmogram produkcyjny od 29.VI. 2013r.	DS.-56/4	Pracownik działu sprzedaży sporządza harmonogram produkcyjny dla celów działu produkcji.
4	Tworzenie i planowanie zlecenia	Sprzedaż- p. M.S./ Produkcja – p. G.T.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	
5	Przyjęcie zlecenia przez dział produkcji	Produkcja/p. A.B.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	
6	Przygotowanie materiału i wydanie na produkcję	Magazyn/ p. J.R.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	Magazynier podpisuje się na dokumencie
7	Proces produkcji/toczenie	Produkcja /p. A.B.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	Do dokumentu dochodzi lista sztuk z tokarki
8	Proces produkcji/mycie i przedmuchiwanie	Produkcja/p. B.G.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	
9	Proces produkcji/hartowanie	Produkcja/ p. A.B.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	Do zlecenia dochodzi karta kontrolna oraz lista sztuk.
10	Proces produkcji/szlifowanie wstępne	Produkcja/ p. B.G.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	
11	Proces produkcji/szlifowanie na gotowo	Produkcja/ p. B.G.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	Do zlecenia dochodzi karta kontrolna oraz lista sztuk.

1	2	3	4	5	6	
12	Proces produkcji/ cechowanie elektrografem	Produkcja/p. B.G.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	
13	Kontrola jakości produktów	Kontrola Jakości/ p. M.A.	Zlecenie produkcyjne	20-1055-04	DS.-56/5	Kontroler podpisuje się na zleceniu produkcyjnym
14	Pakowanie	Magazyn/p. J.T.	Zlecenie produkcyjne	Nr zlecenia produkcyjnego 20-1055-04	DS.-56/5	Pracownik magazynu podpisuje się na operacji pakowania
16	Wystawienie dowodu dostawy	Magazyn/p. L.M.	Dowód dostawy	130094, 130095	DS.-56/6	Pracownik magazynu podpisuje się pod operacją wysyłka/ Zostały wystawione dwa dowody dostawy
17	Wysyłka	Magazyn/p. L.M.	Zlecenie produkcyjne	Nr zlecenia produkcyjnego : 20-1055-04	DS.-56/5	Pracownik magazynu podpisuje się pod operacją wysyłka
18	Wystawienie faktury	Sprzedaz/ p. M.S.	Faktura	13080127, 13080127	DS.-56/7	Do zamówienia zostały wystawione dwie faktury
19	Zapłata faktury	Księgowość /p. L.R.	Awizo z wyszczególnieniem faktur, wyciąg bankowy	2936475	DS.-56/8	Pracownik działu księgowości potwierdza przyjęcie awizo

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji X Sp. z o.o.

W opisanym badaniu kontroli wewnętrznej audytorzy nie stwierdzili istotnych nieprawidłowości w spółce. Według ich oceny system kontroli wewnętrznej w A Sp. z o.o. został zaprojektowany względnie prawidłowo. Zwrócili oni uwagę na dwie słabe strony systemu. Po pierwsze, na kwestie czasu trwania realizacji zamówienia. Zdarzało się tak, że realizacje niektórych zamówień trwały dłużej niż trzy miesiące. Nie jest to dobre dla przedsiębiorstwa, ponieważ angażuje swoje środki finansowe w proces produkcyjny, a nie uzyskuje żadnych wpływów od kontrahentów. Takie sytuacje mogą doprowadzić do problemów z płynnością w spółkach, co bezpośrednio przekłada się na trudności w regulowaniu bieżących zobowiązań. Audytorzy zwrócili również uwagę, że przy wystawianiu dokumentów wysyłkowych, na podstawie których wystawiana jest faktura, brakuje „kontroli czterech oczu”. Z uwagi na to mogą pojawić się błędy w fakturowaniu oraz niedobory lub nadwyżki w magazynach.



W związku z opisanymi uwagami audytorzy powinni przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego w taki sposób, aby zminimalizować ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Przede wszystkim powinni sprawdzić wiekowanie należności, zobaczyć jak kształtuje się poziom kapitału obrotowego netto w przedsiębiorstwie w poszczególnych miesiącach i zweryfikować zdolność do spłaty krótkoterminowych zobowiązań. Długotrwale utrzymujące się problemy z płynnością mogą stwarzać zagrożenia dla kontynuacji działalności. Ponadto zespół audytorski powinien przeprowadzić badanie przychodów ze sprzedaży w oparciu o dokumenty źródłowe, faktury i listy przewozowe. Audytorzy powinni również sprawdzić czy faktycznie to, co jest zafakturowane stanowi przychód i czy jest on zaliczony do właściwego okresu. Powinni również dokładnie zweryfikować stany magazynowe, ponieważ istnieje duże prawdopodobieństwo pomyłki.

Podsumowując, należy stwierdzić, że zweryfikowanie poprawności działania systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej jest jednym z zadań biegłego rewidenta. Procedura taka powinna umożliwić mu określenie i zrozumienie: głównych rodzajów operacji finansowych, właściwych dla działalności operacyjnej badanej jednostki, stosowanej polityki rachunkowości oraz sposobu dokumentowania i ewidencji operacji finansowych. Badanie sprawozdania finansowego musi mieć podstawę ugruntowaną poprawnością systemu rachunkowości i systemu kontroli wewnętrznej, a biegły rewident powinien mieć wystarczającą wiedzę na ten temat. Dlatego też wiele firm stosuje tę procedurę podczas czynności rewizyjnych.

## 5. Testy zgodności w ocenie Krajowej Komisji Nadzoru

Na podstawie Ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym Krajowa Komisja Nadzoru przesyła do Komisji Nadzoru Audytowego raport, w którym jest roczne sprawozdanie Krajowej Komisji Nadzoru z wykonania planów kontroli na dany rok. Przedstawione są tam m.in. wyniki kontroli podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Kontrola dotyczy sprawdzenia efektywności systemów kontroli jakości wprowadzanych przez firmy audytorskie oraz oceny jakości badania sprawozdań finansowych. W tych zagadnieniach mieszczą się również testy zgodności. Mimo że biegły rewident powinien uzyskiwać wystarczającą pewność co do poprawności prowadzonego systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej w badanej jednostce, kontrole Krajowej Komisji Nadzoru przekazują informacje o częstych nieprawidłowościach, dotyczących m.in. braku odpowiednich i wystarczających dowodów badania w odniesieniu do kluczowych obszarów, tj.:

- polityki rachunkowości,
- zdolności do kontynuacji działalności,
- współmierności przychodów i kosztów z tytułu opłat i prowizji,
- kontroli wewnętrznej jednostki,

- ujęcia i wyceny papierów wartościowych nabywanych za sprzedane wierzytelności,
- odpisów aktualizujących należności z tytułu kredytów i pożyczek,
- wpłat na fundusz stabilizacyjny<sup>11</sup>.

Z powyższych informacji wynika, że biegli rewidenci nie zawsze stosują się do wymogów uzyskania wystarczającej pewności w prowadzonym badaniu. Może to być spowodowane nieprawidłowym systemem kontroli jakości, które obecnie najskuteczniej działają w dużych międzynarodowych firmach audytorskich. Warto jednak zaznaczyć, że specyfika działalności dużych firm audytorskich różni się od działalności małych, jedno- lub kilkuosobowych firm. Podstawową różnicą jest fakt, iż w dużych firmach każda przeprowadzona czynność rewizyjna jest obwarowana szeregiem procedur obowiązujących w firmie. Stąd osoba przeprowadzająca badanie nie musi poznawać każdego aspektu działania badanej jednostki. W małych firmach audytorskich, biegli często badają daną jednostkę kilka lat z rzędu i przeprowadzają samodzielnie całe badanie. Dzięki temu ich wiedza o jednostce jest większa i może okazać się wystarczająca, aby uzyskać pewność co do poprawności badanego sprawozdania. Różnice w funkcjonowaniu mogą być powodem, dla którego wymagania co do systemów kontroli jakości powinny zostać podzielone w zależności od rozmiarów i specyfiki jednostki.

Celem systemu kontroli jakości jest opracowanie i wdrożenie przez kierownictwo podmiotu uprawnionego takich procedur, które umożliwiłyby uzyskanie racjonalnej pewności, że czynności rewizji finansowej są wykonywane zgodnie z obowiązującymi zasadami etyki zawodowej biegłych rewidentów, krajowymi standardami rewizji finansowej oraz wewnętrznym standardem jakości podmiotu<sup>12</sup>.

Z przeprowadzonych kontroli przez Krajową Komisję Nadzoru w 2013 roku wynika, iż w badanych 84 podmiotach aż w 39 (46%) stwierdzono nieprawidłowości w ramach kontroli opracowania oraz skuteczności wdrożenia zasad systemu kontroli jakości, z których powinno wynikać także, jak dokumentować przeprowadzane badanie i uzyskiwać wystarczającą pewność w poprawności działania systemu kontroli wewnętrznej i systemu księgowości.

Biegli rewidenci, badając system księgowości i system kontroli wewnętrznej, niezależnie od sytuacji, czyli czy pierwszy raz badają daną jednostkę, czy jest to któryś rok z rzędu, powinni charakteryzować się zawodowym sceptycyzmem. Jak wynika z dyrektywy 2014/56/UE zmieniającej dyrektywę 2006/46/WE ma to wpłynąć na wzrost jakości badania. Biegli rewidenci oraz firmy audytorskie powinni uznawać możliwość zaistnienia istotnych zniekształceń powstałych w wyniku oszustwa lub błędu, bez względu na dotychczasową dobrą opinię o danej jednostce gospodarczej<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Sprawozdanie z wykonania planów kontroli na rok 2013, KIBR, 2014, s. 8.

<sup>12</sup> Ibidem, s. 9.

<sup>13</sup> M. Andrzejewski, 2014, *Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej i ich wpływ na politykę jakości w firmach audytorskich*, ZN UE Katowice, Katowice (w druku).

Nieprawidłowości w badaniu poprawności działania systemu księgowości i kontroli wewnętrznej mogą wynikać z zastosowania nieodpowiednich metod kwantyfikacji ryzyka, przez co nie zostają przeprowadzane wystarczające czynności sprawdzające. Wybór odpowiedniej metody jest trudny z uwagi na brak optymalnego sposobu wyliczania ryzyka. Mogą one być obciążone nieprawidłowościami ze względu na branżę, w której funkcjonuje jednostka lub niewłaściwą subiektywną oceną biegłego rewidenta. W badaniu sprawozdań finansowych istnieje zasada, iż ryzyko przeoczenia powinno być odwrotnie zależne od ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli wewnętrznej. Ryzyko przeoczenia dotyczy sytuacji, w której błędy zawarte w sprawozdaniu finansowym nie zostaną wykryte na poziomie systemu rachunkowości, systemu kontroli wewnętrznej, a także przez biegłego rewidenta.

## 6. Zakończenie

Przeprowadzanie przez biegłych rewidentów testów zgodności ma gwarantować uzyskanie wystarczającej pewności co do poprawności funkcjonowania systemu rachunkowości i systemu kontroli wewnętrznej w badanej jednostce. Praktyka okazuje się jednak w wielu przypadkach inna niż teoria. Kontrole Krajowej Komisji Nadzoru informują o dość wysokim poziomie wykrywania nieprawidłowości w tym obszarze. Nie należy jednakże automatycznie przenosić wniosków na wszystkie jednostki. Istnieją firmy audytorskie odznaczające się wysokim poziomem profesjonalizmu, prowadzące w rzetelny sposób testy zgodności. Problem powstaje przede wszystkim w mniejszych firmach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Często są to powody organizacyjne lub techniczne, np. mały skład osobowy w jednostce może powodować wybór mniej skomplikowanych i czasochłonnych metod badania i procedur. Biegli bardzo dobrze znający specyfikę działalności jednostki, którą badają, pozwalają sobie na bardziej subiektywne oceny. Nie świadczy to jednak o mniejszym profesjonalizmie bądź niższej jakości świadczonych usług. Rozwiązaniem dla tego problemu mogłoby być wypracowanie i wprowadzenie uniwersalnych modeli bądź schematów badań systemu kontroli wewnętrznej i systemu rachunkowości z przeznaczeniem dla małych i średnich firm audytorskich po to, aby jednolicie stosowane zasady minimalizowały ryzyko popełnienia błędu przez biegłego rewidenta, a jednocześnie wszystkie czynności rewizyjne zostały przeprowadzone.

## Literatura

Andrzejewski M., 2014, *Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej i ich wpływ na politykę jakości w firmach audytorskich*, ZN UE Katowice, Katowice (w druku).

- Hejnar J., 2012, *Weryfikacja stwierdzeń zawartych w podlegającym badaniu sprawozdaniu finansowym – dowody, metody i procedury badania*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych*, red. D. Krzywda, SKwP, Warszawa.
- Helin A., 1997, *Techniki i metody badania sprawozdań finansowych*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- MSRF 200 – Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej, 2009, [w:] *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości 2009*, tom 1, SKwP, KIBR, IFAC, Warszawa.
- Pfaff J., 2007, *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Rewizja sprawozdań finansowych*, 2012, red. D. Krzywda, SKwP, Warszawa.
- Sawicki K., 1998, *Nadzór, kontrola i rewizja wewnętrzna w aspekcie zarządzania i badania sprawozdań finansowych*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI w.*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Sprawozdanie z wykonania planów kontroli na rok 2013, KIBR, 2014.
- Stępień M., 2012, *Procedura badania zgodności i wiarygodności oraz istotność i ryzyko badania*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych*, pod. red. D. Krzywdy, SKwP, Warszawa.