

Identyfikacja ryzyka zniekształcenia sprawozdania finansowego w obszarze kosztu wytworzenia wyrobów

Departament Kontroli Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA) opublikował 8 lipca 2021r. raport, w którym przyjrzał się realizacji badań sprawozdań finansowych za 2020 rok. Standardy badania sprawozdań finansowych „kładą szczególny nacisk na identyfikację i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia (w tym zrozumienie kontroli wewnętrznej badanego podmiotu). W przypadku akt badania sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP, na tym etapie kontrole wskazują na największą liczbę nieprawidłowości - 19% zidentyfikowanych nieprawidłowości dotyczyło standardu KSB 315, czyli dokładnego zapoznania się z podmiotem badanym oraz na tle tej wiedzy dokładnego rozpoznania ryzyk, które potencjalnie mogą wpłynąć na zniekształcenie sprawozdania finansowego”¹.

Celem artykułu jest pokazanie jak ważne jest zrozumienie jednostki i jej otoczenia przy identyfikacji ryzyka zniekształcenia sprawozdania finansowego będącego konsekwencją nieprawidłowej wyceny zapasów wyrobów gotowych oraz kosztu wytworzenia sprzedanych wyrobów. Zastosowanie nieodpowiedniego rachunku kosztów do wyceny wyrobów gotowych wpływa na ryzyko gospodarcze będące konsekwencją wykorzystania nieprawidłowych informacji przez odbiorców sprawozdań finansowych oraz zarządzających.

¹ A. Baklarz, M.Kreis , Badanie sprawozdań finansowych przez firmy audytorskie na podstawie sprawozdań rocznych za rok 2020 oraz wyników kontroli, finansowych, Departament Kontroli Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, Warszawa, czerwiec 2021 r , s.13

Aby zidentyfikować i oszacować ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia dla:

- a) **wyceny zapasu wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych** (czy zapas wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych odpowiada kosztowi wytworzenia przy uwzględnieniu zasady ostrożności oraz nieuzasadnionej części kosztów pośrednich produkcji),
- b) **kosztu wytworzenia sprzedanych wyrobów** i w konsekwencji rentowności brutto (współmierność kosztów sprzedanych wyrobów z przychodami) ,

należy zrozumieć jednostkę i jej otoczenie (KSB 315z par.3). Biegły rewident powinien więc uzyskać odpowiedź na następujące pytania.

1. Jaka jest skala działania jednostki

Działalność na dużą skalę umożliwia osiągnięcie przewagi kosztowej. Korzyści skali mają swoje źródła w produkcji masowej. Obejmuje ona wytwarzanie jednego wyrobu lub ograniczonego asortymentu zbliżonych wyrobów (albo ich odmian) odbywające się w sposób ciągły (stale wznawiany) i w dużych ilościach. W przypadku produkcji masowej praktycznie każdego dnia roboczego i przez relatywnie długi okres powtarzane są na tych samych stanowiskach takie same czynności. Produkcja masowa odbywa się głównie przy wykorzystaniu maszyn i urządzeń przystosowanych do wykonywania jednego rodzaju operacji. Stanowiska produkcyjne nie podlegają praktycznie możliwościom przebrojenia, a ich ewentualne przystosowanie do nowej produkcji możliwe jest jedynie po gruntownej przebudowie. Proces technologiczny przy produkcji masowej zazwyczaj wymaga precyzyjnego opracowania, a w toku realizacji produkcji obowiązuje ścisła dyscyplina w zakresie przestrzegania procedur wynikających z dokumentacji technologicznej. Do produkcji masowej zalicza się np. produkcję cementu, cegieł, stali, węgla itp.

2. Jaki jest stopień złożoności działalności

Złożoność² i różnorodność oferty asortymentowej występuje w prawie każdym przedsiębiorstwie i przejawia się w oferowanych produktach. W szczególności można wyróżnić dwa poziomy różnorodności i złożoności:

- Złożoność wyrobów
- Różnorodność wyrobów. Bardzo często wraz ze zmniejszeniem rozmiarów produkcji zwiększa się częstotliwość zmian w produkcji i różnicowanie wyrobów finalnych.

3. Jak skomplikowana jest technologia produkcji

Proces technologiczny jest najważniejszym elementem procesu produkcyjnego. Jego skomplikowanie uzależnione jest od rodzaju produkcji oraz od wyrobu końcowego. Czynniki te wpływają również na to, w jakim stopniu oraz w jaki sposób da się dany proces technologiczny zmechanizować i zautomatyzować. Każdy z typów produkcji wymaga indywidualnego podejścia – różnych sposobów opracowania dokumentacji, szczegółowego planowania produkcji, precyzyjnych wyliczeń na temat ilości wymaganych materiałów czy ukończonych i już gotowych wyrobów.

² B. Nita, Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem, Oficyna Wolters Kluwer business, Kraków, 2008, s.122

4. Jaka jest struktura asortymentowa wyrobów

Asortyment (pochodzi z języka francuskiego *assortiment* - zestaw, dobór) stanowi zestawienie celowo dobranych do siebie produktów, które są ofertą danego przedsiębiorstwa. Asortyment powinien być dostosowany do rynku, ciągłych zmieniających się potrzeb klientów oraz spełniać ich wszelkie oczekiwania co do produktu.

5. Jaki jest stopień złożoności wytwarzanych wyrobów

Złożoność wytwarzanych wyrobów zależy od zespołów, podzespołów, części i materiałów składających się na konkretny wyrób oraz relacji pomiędzy nimi. Im wyższy stopień złożoności wyrobów tym wyższe koszty komponentów i samego procesu przetwarzania.

O złożoności, wielkości i powtarzalności produkcji mówi typ produkcji. Wyróżnia się trzy generalne typy produkcji: jednostkowy, seryjny i masowy.

Produkcja jednostkowa obejmuje wytwarzanie pojedynczych, powtarzalnych lub niepowtarzalnych wyrobów. Produkcja taka odbywa się na ogół przy wykorzystaniu uniwersalnych stanowisk roboczych tj. stanowisk przystosowanych do wykonywania wszystkich niezbędnych w danej fazie produkcji części lub operacji. Opracowanie dokumentacji technologicznej jest ważne w zakresie wymagań funkcjonalnych i jakościowych, natomiast na ogół nie wymaga się, żeby części z jednego egzemplarza pasowały do drugiego. Ewentualne niedostatki w opracowaniu technologii są korygowane w ramach procesu produkcyjnego, który wykonywany jest zwykle przez wysoko wykwalifikowanych robotników. Przykładem produkcji jednostkowej jest wytwarzanie skomplikowanych maszyn i urządzeń dostosowanych do specyficznych potrzeb klienta lub produkcja mebli na zamówienie.

Produkcja seryjna obejmuje wytwarzanie danego wyrobu w ograniczonych liczebnie i z góry ustalonych seriach (partiach) produkcyjnych. W zależności od długości serii wyróżnia się produkcję wielkoseryjną, średnioseryjną i małoseryjną. Produkcja seryjna odbywa się głównie przy wykorzystaniu stanowisk roboczych o ograniczonych możliwościach przebrojeń. Zwykle stanowisko takie można przystosować do wykonywania od kilku do kilkudziesięciu operacji. Produkcja seryjna jest formą pośrednią pomiędzy produkcją masową a jednostkową. Produkcja seryjna niepowtarzalna (zwłaszcza małoseryjna) jest bardzo zbliżona do produkcji jednostkowej. Z kolei produkcja seryjna powtarzalna (zwłaszcza wielkoseryjna) zbliżona jest do produkcji masowej. Przykładem produkcji seryjnej jest np. produkcja określonych rodzajów ubrań, książek, komputerów itp.

Produkcja masowa obejmuje wytwarzanie jednego lub zbliżonych wyrobów w dużych ilościach, w sposób ciągły.

6. Jak są ewidencjonowane koszty produkcji (czy tylko w układzie rodzajowym, czy także w układzie kalkulacyjnym)

W wielu jednostkach koszty są rejestrowane tylko w układzie rodzajowym. Znając wysokość kosztów rodzajowych: amortyzacji, zużycia materiałów i energii, wynagrodzeń, usług obcych, itd. można porównać je z kosztami w innych okresach sprawozdawczych i stwierdzić czy ich poziom uległ zwiększeniu czy zmniejszeniu. Nie można jednak uzyskać wiarygodnej

informacji o przyczynach ich wzrostu lub spadku. Na poziom tych kosztów mogą mieć wpływ: różnorodny wyrob, zróżnicowany proces produkcyjny i technologia produkcji (np. im więcej operacji technologicznych tym większe koszty wynagrodzeń).

Układ kalkulacyjny jest stosowany w celu uzyskania informacji niezbędnych do sporządzenia rachunku zysków i strat w tym układzie. Koszty bezpośrednie produkcji są gromadzone w przekroju poszczególnych wyrobów. Koszty pośrednie produkcji gromadzone są w miejscach powstawania kosztów. Proste układy kalkulacyjne pozwalają (w pewnym stopniu) na identyfikację kosztów zużytych materiałów bezpośrednich czy robocizny bezpośredniej. Natomiast, nie umożliwiają uzyskanie informacji jaka była przyczyna wzrostu lub spadku kosztów pośrednich, gdyż większość z nich nie zależy od rozmiarów produkcji, lecz od złożoności i zróżnicowania procesów. Im krótsze serie będziemy wytwarzać, tym więcej będzie działań związanych z przygotowaniem produkcji (przebrojeniem maszyn).

7. Jakie rozwiązania w zakresie kalkulacji kosztów wytworzenia stosuje jednostka (czy są dostosowane do stopnia złożoności procesów produkcyjnych)

Kalkulacja kosztów wytworzonych wyrobów przebiega najczęściej w dwóch etapach. Pierwszy z nich polega na ustalaniu kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów, drugi na doliczeniu kosztów pośrednich, przy wykorzystaniu kluczy rozliczeniowych. Koszty pośrednie rozlicza się w stosunku do wielkości produkcji, najczęściej za pomocą liczby maszynogodzin lub roboczogodzin pracy bezpośredniej. Ten tradycyjny, określany jako sprawozdawczy rachunek kosztów rozwinął się w latach dwudziestych XX wieku i był dostosowany do produkcji jednorodnych wyrobów w dużych ilościach (masowej), z długimi, powtarzającymi przez kilka lat seriami produkcyjnymi i rzadkimi zmianami technologicznymi. Taka stabilność powodowała, że koszty oceniano przez pryzmat kosztów historycznych, wnioski oparte na kosztach rzeczywistych mogły stanowić podstawę do przewidywania przyszłości. Duży udział kosztów bezpośrednich (materiałów i robocizny bezpośredniej) oraz mały udział kosztów pośrednich uzasadniały stosowanie niezbyt skomplikowanych rozliczeń kosztów. W rozliczeniach tych koszty pośrednie, trudne do powiązania z konkretnymi wyrobami, były do nich przyporządkowywane na podstawie kosztów robocizny bezpośredniej. Nawet, jeśli podstawa rozliczania była nieprawidłowa, to skala błędów przy kalkulacji kosztów wyrobów nie mogła być duża ze względu na mały, rzadko przekraczający 20 proc., udział kosztów pośrednich w ogólnej sumie kosztów. Stosowanie skomplikowanych technologii i wysoce zautomatyzowanych urządzeń spowodowało, że w strukturze kosztów produkcyjnych rośnie udział kosztów pośrednich (nawet do 90 procent). W takiej sytuacji popełnienie błędów przy rozliczaniu kosztów pośrednich może w istotny sposób zniekształcać informacje o kosztach wytworzenia produktu. Stosowanie tradycyjnych rozwiązań rachunku kosztów zniekształca w istotny sposób koszt wytworzenia wyrobów gotowych.

Na stopień trudności ustalenia kosztu wytworzenia produktu duży wpływ ma skomplikowanie prowadzonej działalności oraz zakres potrzeb użytkowników. O przydatności zastosowanej kalkulacji kosztów wyrobów przesądzają w znacznym stopniu wyodrębnione, uwzględniające czynniki kosztotwórcze, obiekty kosztów oraz pomiar zdolności produkcyjnych i ich wykorzystanie.

Podjęcie decyzji przez zarządzających, obecnych i przyszłych inwestorów oraz wierzycieli związane jest z dostępem do prawidłowych informacji o kosztach wytworzenia wyrobów. Waga prawidłowej informacji o kosztach wytworzenia poszczególnych wyrobów w redukowaniu ryzyka gospodarczego jest bardzo wysoka

Identyfikacja ryzyka zniekształcenia sprawozdania finansowego w obszarze kosztu
wytworzenia wyrobów