



Manipulacje wynikami


Grzegorz Skąlecki

Poznań, 21 listopada 2019 roku

www.premiumaudyt.pl 1

1

Manipulacje wynikami
1. Wprowadzenie



Program spotkania

1. Wprowadzenie
2. Podstawa prawna
3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych
4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych
5. Procedury dotyczące wykrywania i badania manipulacji przez biegłego rewidenta
6. Podsumowanie

www.premiumaudyt.pl 2

2

Manipulacje wynikami

1. Wprowadzenie

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Skróty używane w prezentacji

1. SF	sprawozdanie finansowe
2. SSF	skonsolidowane sprawozdanie finansowe
3. UoR	ustawa o rachunkowości
4. UoBR	ustawa o biegłych rewidentach
5. KSR	Krajowe Standardy Rachunkowości
6. PSR	Polskie Standardy Rachunkowości (UoR+KSR)
7. MSR	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
8. KSB	Krajowe Standardy Badania
9. BR	biegły rewident
10. Pe	prawo energetyczne
11. Ksh	Kodeks spółek handlowych
12. RZiS	rachunek zysków i strat
13. CF	rachunek przepływów pieniężnych
14. ZZwKW	zestawienie zmian w kapitale własnym
15. SBR	sprawozdanie z badania (zawiera opinię biegłego rewidenta)

www.premiumaudyt.pl 3

3

Manipulacje wynikami

2. Podstawa prawna

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Podstawa prawna

1. Ustawa o rachunkowości
rozdział 9, odpowiedzialność karna dot. ujmowania i prezentacji zdarzeń gospodarczych niezgodnie z rzeczywistością, dotyczy przede wszystkim kierownika jednostki i BR
2. Ustawa o biegłych rewidentach
3. Krajowy Standard Badania nr 240
Odpowiedzialność BR podczas badania SF dotycząca oszustw
4. Kodeks karny
art. 270 i dalsze, przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów
5. Kodeks karny skarbowy

www.premiumaudyt.pl 4

4

Manipulacje wynikami

3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Definicje

1. **Manipulacja**
wpływanie na poglądy i zachowania innych osób poza ich świadomością dla osiągnięcia własnych celów
2. **Zniekształcenia**
sprawozdań finansowych mogą być spowodowane oszustwem lub błędem (KSB 240)
3. **Oszustwo**
zamierzone/umyślne działanie, w wyniku którego powstało zniekształcenie SF
4. **Błąd**
niezamierzone/nieumyślne działanie, w wyniku którego powstało zniekształcenie SF

„Księgowy to człowiek, który woli się mylić dokładnie, niż mieć z grubsza rację.”

www.premiumaudyt.pl 5

5

Manipulacje wynikami

3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Definicje

5. **Kreatywna rachunkowość**
to takie stosowanie zasad rachunkowości, które nie zostało w sposób bezpośredni wykazane w UoR, jest to tworzenie oraz wdrażanie nowatorskich rozwiązań rachunkowych, przy wykorzystaniu wiedzy i umiejętności twórczego myślenia, to umiejętne wykorzystywanie zasad rachunkowości w ramach obowiązującego prawa, pomimo iż stanowi postępowanie w granicach prawa to pojęcie to jest bardzo często używane w negatywnym znaczeniu, o negatywnym zabarwieniu
6. **Oszustwo księgowe**
zniekształcenie obrazu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa oraz działanie wykraczające poza obowiązujące przepisy prawa
7. **Agresywna rachunkowość**
oszukańcza sprawozdawczość finansowa, manipuluje danymi finansowymi, by wprowadzić czytelnika SF w błąd, jej symptomem jest np. częsta zmiana polityki rachunkowości

www.premiumaudyt.pl 6

6

Manipulacje wynikami

3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Trójkąt oszustw, E. H. Sutherland, potem D. R. Cressey

Przestępstwa „białych kołnierzyków” („white collar” crimes) dotyczą tych, którzy zajmują kierownicze stanowiska, są szanowani, poważani i dobrze sytuowani, a mimo to wykorzystują wysoką pozycję do omijania systemu kontroli wewnętrznej, a przez zaufanie jakim są obdarzeni, działają poza wszelkimi podejrzeniami.

Trójkąt oszustw (na nim m.in. opiera się KSB 240):

1. **potrzeba/presja/motyw**, np. prywatne zobowiązania finansowe,
2. **możliwość/okazja**, np. wysoki stan gotówki w kasie,
3. **samousprawiedliwienie/racjonalizacja**, np. ignorowanie kontroli wewnętrznej, brak monitoringu.

www.premiumaudyt.pl

7

Manipulacje wynikami

3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Zniekształcenia zamierzone

Zniekształcenia **zamierzone**:

1. zniekształcenia SF polegające na oszukańczej sprawozdawczości finansowej,
2. zniekształcenia SF wynikające z zawłaszczenia majątku.

Biegły rewident może podejrzewać i w rzadkich przypadkach zidentyfikować wystąpienie oszustw, nie orzeka jednak o tym, czy w rozumieniu prawa oszustwo rzeczywiście wystąpiło, to jest rola sądu.

BR zajmuje się tylko **istotnymi** zniekształceniami SF, czyli „małe kłamstewka w rachunkowości ujdą w tłoku”.

BR bada SF na zawyżenie aktywów i na zaniżenie zobowiązań.

www.premiumaudyt.pl

8

Manipulacje wynikami

3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych

KSB 240 dot. badania oszustw

Główna odpowiedzialność za zapobieganie oszustwom oraz za ich wykrywanie spoczywa na osobach sprawujących nadzór nad jednostką oraz na kierowniku jednostki.

Oszukańcza sprawozdawczość finansowa zawiera umyślne zniekształcenia, w tym pominięcie kwot bądź nieujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych, mające wprowadzić w błąd użytkowników sprawozdań finansowych.

Oszukańcza sprawozdawczość finansowa może być skutkiem:

1. manipulacji, zafalszowania lub zmiany danych bądź dokumentacji źródłowej, na podstawie których sporządza się SF,
2. błędnej prezentacji lub umyślnego pominięcia zdarzeń i informacji w SF,
3. zamierzonego niewłaściwego stosowania zasad rachunkowości do kwot, klasyfikacji, sposobu prezentacji i ujawniania informacji.

www.premiumaudyt.pl 9

9

Manipulacje wynikami

3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych

KSB 240 dot. badania oszustw

Oszukańcza sprawozdawczość finansowa to:

1. rejestrowanie fikcyjnych zapisów księgowych,
2. zmiana profesjonalnych/zawodowych osądów,
3. pomijanie lub księgowanie w nieodpowiednim okresie zdarzeń gospod.,
4. ukrywanie i nieujawnianie faktów,
5. uczestniczenie w złożonych transakcjach (ich struktura prowadzi do błędnego przedstawienia sytuacji finansowej i wyników jednostki),
6. obchodzenie kontroli wewnętrznej.

Zawłaszczanie majątku to:

1. sprzeniewierzenia wpływów (np. zawłaszczania wpływów z tytułu spłaty należności lub skierowania na osobiste konta bankowe spłat odpisanych),
2. kradzieże rzeczowych składników majątku,
3. zmuszanie do zapłaty za niewykonane usługi,
4. wykorzystywanie majątku jednostki dla potrzeb osobistych (np. zabezpieczenie osobistej pożyczki).

Rozważenie wszelkich nietypowych lub trudnych do wyjaśnienia zmian w zachowaniu lub stylu życia kierownictwa lub pracowników, które zwróciły uwagę zespołu wykonującego badanie.

www.premiumaudyt.pl 10

10

Manipulacje wynikami

3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Opinia z badania sprawozdania finansowego (SBR)

Biegły rewident przeprowadzając badanie SF jest odpowiedzialny za uzyskanie **wystarczającej** pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Biegły rewident to notariusz sprawozdania finansowego.

Rodzaje usług atestacyjnych

1. **Dające wystarczającą pewność = pozytywne zapewnienie**, naszym zdaniem, sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową i majątkową jednostki.
2. **Dające ograniczoną pewność = negatywne zapewnienie**, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że informacja jest zniekształcona.
(NTN, TNT)

www.premiumaudyt.pl 11

11

Manipulacje wynikami

3. Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Audyt finansowy

1. W Polsce istnieje zakaz prowadzenia ksiąg rachunkowych i ich badania przez tę samą osobę, brak jest wtedy niezależności BR.
2. Zmienił się cel badania, zamiast zgodności z polityką rachunkowości, pojawiła się zgodność z UoR i polityką rachunkowości.
3. Audyt śledczy, może być wykonywany przez fachowców najwyższej klasy, posiadających duże doświadczenie zawodowe, wiedzę z zakresu rachunkowości i prawa gospodarczego.
4. J. T. Wells w książce pt. „Sherlock Holmes ...” pisał:
„każdy biegły ds. przestępstw i nadużyć gospodarczych musi posiadać wiedzę i umiejętności w czterech obszarach – rozumienie oszukańczych transakcji finansowych, prawne elementy nadużyć, koncepcje kryminologiczne i zdolności wykrywcze (...). Jest on po części gliną, księgowym, psychologiem oraz prawnikiem”.
5. Audyt śledczy od strony jednostki badanej z ☺: „*Co się da to się schowa, jeśli nie znajdą to OK.*”

www.premiumaudyt.pl 12

12

Manipulacje wynikami
4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF - finansowe

Dlaczego(?):

1. presja na zarząd,
2. ciężka sytuacja finansowa,
3. brak nadzoru oraz kontroli wewnętrznej, wtedy są większe możliwości manipulacji.

Manipulowane SF prowadzi do niezasłużonych profitów dla kierowników jednostek, np. wycena w wartości godziwej nieruchomości, wysokie nagrody i dywidendy, a środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych brak.

Fałszowanie SF jest groźne dla banków, udzielają kredytów, należy weryfikować także wnioski składane do banku, jakie SF tam zostało dołączone.

www.premiumaudyt.pl 13

13

Manipulacje wynikami
4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF – finansowe, dot. wyceny

Wartości niematerialne i prawne

1. Prace rozwojowe, plany sprzedażowe dot. tych prac, wypłata dywidendy.
2. Prace rozwojowe i aktywowanie wynagrodzeń zarządów.
3. Prace badawcze.
4. Okres ekonomicznej użyteczności.
5. Testy na utratę wartości.

Środki trwałe

1. Pozorna sprzedaż między spółkami, a potem w lutym/marcu kolejnego roku wycofanie się z tej sprzedaży, faktury korygujące.
2. Nadmuchiwanie sumy bilansowej poprzez sprzedaż aktywów z zyskiem, do tego niespłacone należności, a aktywa były w coraz wyższej wartości.
3. Okres ekonomicznej użyteczności, np. 1%.
4. Niepracujące, a także przeznaczone do sprzedaży środki trwałe.
5. Remonty a modernizacje.

www.premiumaudyt.pl 14

14

Manipulacje wynikami
4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF – finansowe, dot. wyceny

Udziały i akcje w innych podmiotach

1. Wycena udziałów spółki wg wartości godziwej, prezentacja w krótkich inwestycjach, kwalifikacja udziałów/akcji jako krótkich czy długich inwestycji jest subiektywną decyzją kierownika jednostki, trudno skutecznie udowodnić, że podmiot nie ma zamiaru sprzedać danych akcji/udziałów, brak testów na utratę wartości.
2. Prezentowanie dopłat do kapitału jako zwiększenie wartości udziałów.

Pożyczki udzielone innym podmiotom

1. Pożyczki dla kierownictwa jednostki wykazywane jako zaliczki.

Środki pieniężne

1. Znaczna ilość gotówki w kasie.
2. Przelewy w ostatnie dni roku obrotowego.
3. Kurs z 30 grudnia, zamiast z 31 grudnia.
4. Pismo bezpośrednio z banku do BR.
5. Manipulowanie wyciągami bankowymi (kiedyś, teraz już nie).

www.premiumaudyt.pl 15

15

Manipulacje wynikami
4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF – finansowe, dot. wyceny

Należności, zobowiązania

1. Odpisy na należności w grupie kapitałowej, gdy np. jedna ze spółek zależnych/powiązanych bezskutecznie wnosi o ogłoszenie upadłości, czyli brak odpisów lub ich rozwiązywanie.
2. Podpisywanie porozumień wydłużających okres spłaty należności pomimo wiedzy, że taka należność nie spłynie.
3. Wycena rozrachunków po nieodpowiednim kursie.
4. Brak parowania rozrachunków i zapłat, kreowanie lepszej sytuacji majątkowej.
5. Prezentacja faktoringu niepełnego i odwrotnego w szyku zwartym.
6. Prezentacja faktoringu odwrotnego jako zobowiązania handlowego.

Zapasy

1. Odpisy aktualizujące wartość zapasów.
2. Manipulowanie wiekowaniem zapasów.
3. Ukrywanie niepełnowartościowych zapasów przed wizytą BR.
4. Odświeżanie zapasów.
5. Niepełnowartościowe zapasy.
6. Zaliczki na dostawy są de facto udzielonymi pożyczkami.
7. Wycena produkcji w toku.
8. Zmiana np. FIFO na LIFO.
9. Księgowanie odchyleń, kto i jakie kwoty.

www.premiumaudyt.pl 16

16

Manipulacje wynikami

4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF – finansowe, dot. wyceny

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

1. Aktywowanie kosztów dotyczących poprzednich okresów sprawozdawczych jako konieczne do przeniesienia na następne okresy sprawozdawcze.
2. Rozliczanie remontów środków trwałych w czasie.
3. Stosowanie nieodpowiedniej stawki podatku dochodowego w kalkulacji podatku odroczonego.

www.premiumaudyt.pl 17

17

Manipulacje wynikami

4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF – finansowe, dot. wyceny

Kapitał własny

1. Prezentacja zarejestrowanego, ale niewniesionego kapitału podstawowego w kapitale własnym.
2. Prezentacja kapitału podstawowego mimo braku rejestracji, pół roku.
3. Błąd lat ubiegłych, oszczędzanie na kosztach w roku bieżącym.
4. Zamiana/konwersja zobowiązań pożyczkowych na kapitał podstawowy nie jest manipulacją, jest dozwoloną prawnie operacją gospodarczą, poprawia kondycję finansową spółki, korzyści są więc istotne, ale warunkiem jest to, że spółka ta będzie prowadzić działalność i właściciel odzyska środki pieniężne w postaci dywidendy.
5. Wycena aportów wnoszonych przez właścicieli spółek, tylko w spółkach akcyjnych musi to być badane przez BR.
6. Niechęć do wypłacania dywidendy i celowe „pogarszanie” sytuacji finansowej i majątkowej, rezerwa na gorsze lata.

www.premiumaudyt.pl 18

18

Manipulacje wynikami

4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF – finansowe, dot. wyceny

Rezerwy na zobowiązania

1. Tworzenie cichych rezerw.
2. Brak rezerw specyficznych dla branży i rezerw na świadczenia pracownicze.

Zobowiązania finansowe i pozostałe

1. Ukrywanie ryzyka finansowego związanego z instrumentami finansowymi, np. kontrakty forward.
2. Nieprzekazywanie wypłat do komorników, mimo niewypłacania wynagrodzeń pracownikom, tak się finansowała, a podatek pracownikom odprowadzano.
3. ZFŚS, przelewanie środków pieniężnych i następnie cofanie przelewów.

Zobowiązania podatkowe

1. Księgowanie kwot, ale nieskładanie korekt deklaracji podatkowych do US czy do ZUS.

Przychody przyszłych okresów

1. Nieodpowiednie rozliczanie dotacji w stosunku do amortyzacji, albo zmiana stawki amortyzacji, a rozliczanie dotacji nie jest korygowane.

Zdarzenia po dacie bilansu

Manipulowanie przepływami pieniężnymi i niewykazywanie środków pieniężnych o ograniczonej możliwości dysponowania.

www.premiaudyt.pl 19

19

Manipulacje wynikami

4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF – finansowe, dot. wyceny

Przychody ze sprzedaży

1. Szacowanie wartości godziwej.
2. Kontrakty długoterminowe.
3. Zobowiązania warunkowe stały się już bezwarunkowe.
4. Przedwczesne uznawanie przychodów lub ich opóźnianie (np. dot. usług IT, w tym produkcja gier komputerowych).
5. Fikcyjne przychody.
6. Sprzedaż na pewien czas z klauzulą odkupu.
7. Przychody w kolejnym okresie, zamiast w tym, którego dotyczą.

Koszty działalności

1. Przedwczesne uznawanie kosztów lub ich opóźnianie, na przełomie okresów, przekazywanie BR dokumentów tylko do marca kolejnego roku.
2. Koszty bieżące jako środki trwałe lub jako prace rozwojowe.
3. Pomijanie zdarzeń gospodarczych.

Podatek dochodowy (bieżący i odroczony)

1. Aktywa na podatek odroczony od strat podatkowych, przedstawianie nierealnych planów i projekcji finansowych.
2. Wydłużanie roku podatkowego, ale to jest zgodne z prawem.

www.premiaudyt.pl 20

20

Manipulacje wynikami
4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF – finansowe, dot. prezentacji

1. Jednostki powiązane i pozostałe, teraz także zaangażowanie w kapitale.
2. Podział na część krótkoterminową i długoterminową.
3. Jednorazowe transakcje i ich prezentacja w RZiS.
4. Subsydowanie skrośne, przedsiębiorstwa energetyczne, specjalne noty wymagane są przez Pe w SF.
5. Przerzucanie przychodów i kosztów pomiędzy działalnością zaniechaną, a kontynuowaną, albo niewykazywanie aktywów trwałych nieprzydatnych spółce w środkach trwałych.

www.premiumaudyt.pl 21

21

Manipulacje wynikami
4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SF - niefinansowe

1. Dosypywanie piasku do zakupionego drewna z lasu. Porównywanie dowodów wydania z miejsca wydania i dowodów przyjęcia w miejscu przyjęcia, ważenie.
2. Dolewanie wody do zakupionej paszy dla kur.
3. Kupowanie zapasów w sztukach, a sprzedawanie w kompletach, ciężar się nie zgadzał.
4. Antydatowanie dokumentów księgowych.
5. Zapisy w polityce rachunkowości niezgodne z UoR.
6. Rachunkowość zarządcza, np. wycena wyrobów gotowych.
7. Brak podpisów na dowodach księgowych, np. kasjera.
8. Mikro i małe jednostki, mogą nie stosować wszystkich zasad rachunkowości, a więc jest to pole do manipulacji.
9. „Falszywy” biegły rewident.

www.premiumaudyt.pl 22

22

Manipulacje wynikami

4. Przykłady manipulacji z zakresu fałszowania sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Manipulacje dot. SSF

1. Pozorna sprzedaż udziałów/akcji, by nie przenosić ich do długich inwestycji, a potem odkupienie powrotne.
2. Struktura grupy kapitałowej, podleganie obowiązkowi konsolidacji i obejmowanie konsolidacją wszystkich jednostek.
3. Głosy, a nie ilość udziałów.
4. Zyski i straty finansowe zawarte w aktywach.
5. Odmienne zasady wyceny i prezentacji składników bilansu, należy przekształcać.
6. Celowe stosowanie innej metody konsolidacji niż obowiązująca, np. spółka zależna posiadająca wysoki stan zadłużenia oraz wysoki stan unieruchomienia majątku w zapasach czy w należnościach, jest celowo wyceniana metodą praw własności, zamiast konsolidowana metodą pełną, albo proporcjonalną, miałyby to wpływ na ogólne pogorszenie obrazu grupy kapitałowej, jaki przekazuje SSF.
7. Unikanie pełnych wyłączeń transakcji wewnątrzgrupowych.
8. Celowe rozwiązywanie całych odpisów na udziały i na należności od spółek zależnych, zamiast częściowo, by podwyższyć wynik finansowy grupy kapitałowej.
9. Brak wyceny do wartości godziwej na dzień objęcia jednostki zależnej konsolidacją.

www.premiumaudyt.pl 23

23

Manipulacje wynikami

5. Procedury dotyczące wykrywania i badania manipulacji przez BR

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Ogólne procedury

1. Skuteczność BR zależy od jakości wykonywanych procedur.
2. Istnieją tylko ogólne wytyczne co do procedur rewizyjnych, nie istnieją szczegółowe wskazówki.
3. **Ryzyko badania =**
ryzyko nieodłączone * ryzyko kontroli * ryzyko przeoczenia
4. Badanie poszczególnych obszarów SF.
5. Oświadczenie od kierownika jednostki.
6. Księgowania w weekendy lub przez osoby nieuprawnione.
7. Zwłoka w przekazywaniu informacji dla BR.
8. Skargi na BR w kwestii rodzaju wydanej opinii.
9. BR może się spotykać tylko z ustalonymi osobami.
10. Model Benforda.

www.premiumaudyt.pl 24

24

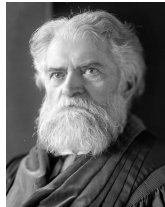
Manipulacje wynikami
5. Procedury dotyczące wykrywania i badania manipulacji przez BR

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Simon Newcomb oraz Frank Benford


Simon Newcomb

W 1881 r. kanadyjski astronom i matematyk, przebywając w bibliotece United States Naval Observatory zauważył, że strony tablic logarymicznych są brudniejsze na początku i coraz czystsze na dalszych kartkach. Wnioskował, że osoby korzystające z tablic częściej szukają liczb rozpoczynających się od niższych cyfr.



Frank Benford

W 1938 r. Frank Benford, inżynier General Electric, nie zdając sobie sprawy z istnienia pracy S. Newcoma, dokonał tego samego odkrycia. Poza tym zaczął sprawdzać, czy jego teoria znajduje potwierdzenie również w innych zbiorach danych. Odkrył występowanie określonej pierwszej cyfry w wielu rzeczywistych danych statystycznych, np.: powierzchnie rzek czy jezior. Model wykorzystywany do weryfikacji poprawności zeznań podatkowych.



www.premiumaudyt.pl 25

25

Manipulacje wynikami
5. Procedury dotyczące wykrywania i badania manipulacji przez BR

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Model Benforda i przykład

Cyfry wiodące	Procent (%)
1	~30
2	~18
3	~13
4	~10
5	~8
6	~7
7	~6
8	~5
9	~4.5

www.premiumaudyt.pl 26

26

Manipulacje wynikami

5. Procedury dotyczące wykrywania i badania manipulacji przez BR

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Sprawy wskazujące ewentualne ryzyko nadużyć

Przykładowe sprawy wskazujące ryzyko związane z manipulacjami:

1. częste zmiany kluczowego personelu,
2. częste kontrole zewnętrzne (np. US, ZUS, PIP, SANEPID),
3. częste i istotne zmiany w branży,
4. zmiany w łańcuchu dostaw,
5. nowe lokalizacje działalności,
6. zmiany w środowisku technologii informatycznych (np. zmiana systemu finansowo-księgowego),
7. zmiany organizacyjne w przedsiębiorstwie i w grupie przedsiębiorstw,
8. brak kompetentnych pracowników finansowo-księgowych,
9. znaczne zdarzenia gospodarcze oparte na szacunkach i osądach,
10. nieskuteczna kontrola wewnętrzna,
11. zobowiązania warunkowe,
12. nierozstrzygnięte sprawy sądowe,
13. specjalne strefy ekonomiczne.

www.premiuaudyt.pl 27

27

Manipulacje wynikami

6. Podsumowanie

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Podsumowanie

1. W każdym obszarze SF może istnieć zniekształcenie, a BR powinien zachowywać zawodowy sceptycyzm przy badaniu tego SF.
2. Manipulacje są nie tylko finansowe, ale też rzeczowe oraz ilościowe.
3. Istnieją one także w zasadach rachunkowości w polityce rachunkowości.

www.premiuaudyt.pl 28

28



Dziękuję za uwagę!

Grzegorz Skalecki
tel. +48.607.593.817
grzegorz.skalecki@premiumaudyt.pl

PREMIUM AUDYT sp. z o.o.
ul. Czartoria 1/1
61-102 Poznań
biuro@premiumaudyt.pl
www.premiumaudyt.pl