

# Wstęp

---

Zasadniczym celem pracy jest ustalenie, jaki system kontroli przedsiębiorstwa powstał w gospodarce pokryzysowej, a także przedstawienie nowych wiadomości uzyskanych w badaniach własnych, zwiększających wiedzę o przedmiocie pracy i zachodzących zależnościach i zjawiskach.

Rachunkowość jako nauka wyrasta z praktyki i dlatego w pierwszej kolejności należy poddać analizie rozwiązania, które wypracowała praktyka. Stąd celem pracy jest analiza rozwiązań przyjętych w różnych częściach świata w odniesieniu do zmian systemu kontroli przedsiębiorstwa. W dalszej kolejności rozważania dotyczą modelu kontroli, który można by uznać za uniwersalny. Model taki poddaje się weryfikacji poprzez badania.

W opracowaniu analizuje się przede wszystkim kryzys spowodowany osłabieniem wiarygodności sprawozdań finansowych, który powszechnie nazywany jest zjawiskiem kreatywnej rachunkowości<sup>1</sup>. W mniejszym stopniu rozważania dotyczą ostatniego kryzysu finansowego, zapoczątkowanego w 2007 r. pęknięciem bańki spekulacyjnej na rynku nieruchomości w Stanach Zjednoczonych. Ten kryzys jest analizowany jedynie ubocznie, gdyż zupełnie inne były jego źródła – w porównaniu do kryzysu wiarygodności sprawozdań finansowych.

Kryzys rozpoczął się w Stanach Zjednoczonych na początku XXI wieku, a jego skutki są widoczne do dnia dzisiejszego, w postaci regulacji prawnych przyjmowanych w reakcji na patologie związane z kryzysem. W Polsce proces regulowania rynku w obszarach najbardziej zagrożonych kryzysem rozpoczął się dopiero pod koniec pierwszej dekady XXI wieku, kilka lat po rozpoczęciu w Unii Europejskiej.

---

<sup>1</sup> W całym opracowaniu zamiennie używa się terminów „kreatywna rachunkowość” i „oszukańcza rachunkowość”.

Kryzys obnażył niewystarczającą skuteczność rachunkowości jako instrumentu kontroli. Jedną z klasycznych funkcji rachunkowości – funkcja kontrolna – w dużej mierze okazała się nieskuteczna w wykrywaniu przejawów kreatywnej rachunkowości. Rachunkowość, jako kontrola, nie była w stanie ustrzec wielkich firm przed upadkiem ani inwestorów przed gigantycznymi stratami. Kryzys odbił się także na sytuacji ludzi, którzy nigdy nie byli inwestorami ani nie podejmowali ryzyka inwestycyjnego, a którzy, np. w USA, stracili prawie jedną trzecią zasobów zgromadzonych na indywidualnych rachunkach emerytalnych. Wiele osób straciło pracę w wyniku bankructw przedsiębiorstw stosujących kreatywną rachunkowość.

Skutki kryzysu wywołały także dyskusję, prowadzoną w różnych gremiach, na temat potrzeby zmian w obszarze kontrolnej funkcji rachunkowości. Zarysował się pogląd, skonkretyzowany następnie w regulacjach prawnych, o potrzebie stworzenia nowego systemu kontroli przedsiębiorstwa, w którym rachunkowość byłaby jednym z elementów. Powstały nowe koncepcje budowania nadzoru korporacyjnego<sup>2</sup> oraz nadzoru publicznego nad rachunkowością i nad jakością badania sprawozdań finansowych.

Wspomniane koncepcje, najwcześniej wdrożone w życie w Stanach Zjednoczonych, przeniknęły do części Europy (głównie Wielkiej Brytanii), a następnie do Polski za pośrednictwem implementacji prawa unijnego. Obecnie kończy się trudny etap wdrażania nowych rozwiązań, a rozpoczyna etap ich weryfikacji w praktyce.

Działania dostosowujące sytuację w Polsce do nowych światowych standardów w zakresie systemu kontroli przedsiębiorstw dotyczyły zmian prawa na szczeblu krajowym i zmian wewnętrznych regulacji przedsiębiorstw. W ich efekcie powstał jakościowo nowy system kontroli przedsiębiorstwa, na który składają się:

1) klasyczna kontrolna funkcja rachunkowości;

2) elementy systemu kontroli wewnętrznej zgodne ze standardem COSO I,

a więc:

- a) środowisko kontroli,
- b) zarządzanie ryzykiem,
- c) mechanizmy kontroli,
- d) informacja i komunikacja,
- e) monitorowanie i ocena;

3) nadzór korporacyjny, w tym komitet audytu;

---

<sup>2</sup> W całym opracowaniu zamiennie używa się terminów „nadzór właścicielski” i „nadzór korporacyjny”.

- 4) badanie prowadzone przez biegłego rewidenta;
- 5) nadzór publiczny.

Wszystkie wymienione elementy systemu są ważne. Na szczególną uwagę zasługują jednak dwa z nich: komitety audytu i nadzór publiczny, których do tej pory w Polsce nie było<sup>3</sup>. Dlatego właśnie w opracowaniu poświęcono wiele miejsca zarówno komitetom audytu, jak i nadzorowi publicznemu. W poszczególnych rozdziałach dogłębnie i szczegółowo zanalizowano także pozostałe elementy systemu kontroli przedsiębiorstwa.

W pracy przedstawiono i zweryfikowano empirycznie następujące główne tezy (uszeregowane według stopnia ich ważności):

- ▶ sytuacja pokryzysowa wymaga stworzenia nowego systemu kontroli przedsiębiorstwa;
- ▶ nowy system kontroli przedsiębiorstwa w dużej mierze bazuje na rachunkowości, choć jest jakościowo różny od kontrolnej funkcji rachunkowości, która nie jest już dominująca w całym systemie kontroli; najważniejsze obecnie są prawidłowe procedury i mechanizmy kontrolne;
- ▶ społeczna odpowiedzialność rachunkowości wymaga stworzenia nowej formy nadzoru nad rachunkowością w formie nadzoru publicznego;
- ▶ rozwiązania bazujące na tzw. miękkim prawie, np. w postaci kodeksów etycznych, nie odgrywają w praktyce znaczącej roli.

Praca składa się z sześciu rozdziałów. Rozdział pierwszy dotyczy genezy rachunkowości, przesłanek jej powstania, wyodrębnienia się poszczególnych funkcji oraz nowych kierunków ewolucji. W rozdziale tym szczególną uwagę zwrócono na kontrolną funkcję rachunkowości w jej tradycyjnej roli.

W rozdziale drugim szczegółowej analizie poddano kryzys zaufania do sprawozdawczości finansowej; jest to „wiwisekcja” kryzysu oraz jego skutków. Analizie poddano także działania naprawcze zmierzające do odbudowy zaufania publicznego do sprawozdawczości finansowej, jakości badania sprawozdań finansowych i do podmiotów będących uczestnikami rynków finansowych.

Trzeci rozdział zawiera analizę teorii pomiaru w rachunkowości oraz prezentuje i analizuje tzw. modele predykcji bankructwa (pomiaru stopnia zagrożenia bankructwem), których celem jest wczesne ostrzeżenie o złej sytuacji przedsiębiorstwa. W rozdziale tym zanalizowano również mechanizmy systemu kontroli wewnętrznej, których zadaniem jest ograniczenie ryzyka, iż przedsiębiorstwo nie osiągnie swoich celów, oraz obrona przed sytuacjami kryzysowymi.

---

<sup>3</sup> Przed wejściem w życie nowej ustawy o biegłych rewidentach istniał w Polsce jedynie formalny nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i nad samorządem biegłych rewidentów, sprawowany przez ministra finansów. Faktyczny nadzór sprawował samorząd biegłych rewidentów, a więc był to nadzór korporacyjny, a nie publiczny.

W czwartym rozdziale analizuje się kontrolę w różnych aspektach: jej związku z audytem, podział na wewnętrzną i zewnętrzną, jako funkcję zarządzania i z punktu widzenia etyki. W tej części opracowania szeroko zaprezentowano i zanalizowano system kontroli przedsiębiorstwa z wykorzystaniem powszechnie uznawanych standardów kontroli.

Piąty rozdział, który jest uszczegółowieniem zagadnień z poprzednich rozdziałów, prezentuje metodykę kontroli przedsiębiorstwa. Omówiono tutaj zagadnienia postępowania kontrolnego oraz procedury kontroli.

Szesty rozdział jest empiryczną weryfikacją rozważań i tez stawianych w poprzednich rozdziałach. Zaprezentowano i zanalizowano w nim wyniki badań w przedsiębiorstwach – będących jednostkami zainteresowania publicznego – dotyczące różnych zagadnień kontroli i jej związków z rachunkowością, zarządzaniem i etyką. Wyniki tych badań skonfrontowano z sondażowymi badaniami przeprowadzonymi wśród biegłych rewidentów i audytorów wewnętrznych.

Całość rozważań teoretycznych i badań empirycznych posłużyła do wyciągnięcia wniosków dotyczących kształtu i przyszłości systemu kontroli przedsiębiorstwa w nowej, pokryzysowej gospodarce.