

Zarządzanie

Ewolucja rachunkowości w teorii i praktyce gospodarczej

pod redakcją

Ewy Śnieżek, Filipa Czechowskiego i Sylwii Doroby



2.390	3.850	2.175	1.389	2.833	3.928
1.920	1.748	2.387	2.930	1.389	1.253
3.928	3.176	2.514	2.635	2.119	1.373
1.287	1.272	2.303	2.738	2.115	2.001
2.110	1.928	1.902	1.627	2.736	2.353
3.292	3.393	2.990	2.117	2.617	2.001
1.272	1.928	1.837	2.119	2.819	3.990

Rozdział I

Współczesna rachunkowość w kontekście jej ewolucji

Anna Olewnik, Aniela Potka *

Ewolucja rewizji sprawozdań finansowych

Wstęp

Sprawozdanie finansowe jako końcowy produkt rachunkowości nabiera coraz większego znaczenia w życiu gospodarczym. Umożliwia bowiem prezentację wyników działalności ekonomicznej przedsiębiorstwa na zewnątrz jednostki. Użytkownicy sprawozdań finansowych, zarówno zewnątrzni jak i wewnątrzni oczekują, że informacje w nich zawarte będą odzwierciedlały prawdziwą sytuację gospodarczą podmiotu.

Nadanie sprawozdaniom finansowym atrybutu wiarygodności wymaga ich zbadania i wydania stosownej opinii. Temu celowi służy rewizja finansowa. Pojęcie to niekiedy mylone jest z audytem. Należy jednak podkreślić, że rewizja finansowa jest, obok audytu wewnętrznego, częścią składową audytu finansowego. Z kolei wśród usług z zakresu rewizji finansowej można wyodrębnić rewizję sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne. Na potrzeby niniejszego artykułu, w celu ułatwienia i ujednoczenia nazewnictwa rewizja finansowa będzie utożsamiana i zamiennie stosowana z pojęciem rewizji sprawozdań finansowych. Rewizję sprawozdań finan-

* Studenci ze Studenckiego Koła Naukowego Rachunkowości z Torunia, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, 87-100 Toruń, ul. Gagarina 13a.

sowych definiuje się najczęściej jako „sprawdzenie lub zbadanie przez niezależnych biegłych rewidentów (ekspertów w zakresie rachunkowości) całości sprawozdań finansowych, zapisów księgowych oraz innej, pomocniczej ewidencji wewnątrz i na zewnątrz jednostki”¹. Definicja ta eksponuje rangę zawodu biegłego rewidenta i podkreśla wagę jego niezależności w procesie badania. Mimo zaledwie 150-letniej tradycji rewizja sprawozdań finansowych ewoluowała w dość dynamicznym tempie. Spowodowane było to przede wszystkim próbą dostosowania do potrzeb odbiorców sprawozdawczości finansowej oraz wyzwań współczesnej gospodarki.

Celem artykułu jest ukazanie krótkiego rysu historycznego rewizji finansowej w Polsce oraz na świecie, zwrócenie uwagi na zmiany w zakresie procedur badania sprawozdań finansowych oraz przedstawienie przemian zawodu biegłego rewidenta jako zawodu zaufania publicznego.

1. Geneza rewizji finansowej

Historia rewizji finansowej na świecie liczy sobie około 150 lat tradycji. Genezy jej powstania należy szukać w XIX wieku w Wielkiej Brytanii, kiedy to powstają spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, co rodzi konieczność oddzielenia funkcji właściciela od funkcji zarządu jednostki gospodarczej. Za narodziny rewizji sprawozdań finansowych uznaje się zwykle 1862 r., w którym uchwalono ustawę o spółkach „British Companies Act”. Ten akt prawny standaryzował rachunkowość spółek w celu uzyskania dokładnych raportów finansowych oraz przeciwdziałaniu oszustwom. W związku z najstarszymi regulacjami prawnymi na świecie dotyczącymi rewizji sprawozdań finansowych Wielka Brytania jest uznawana za kolebkę zawodu biegłego rewidenta. W 1854 r. w Edynburgu powstało Stowarzyszenie Księgowych uprawnione do nadawania tytułu biegłego księgowego (chartered accountant). Zmiany przeprowadzone od początku XX wieku we wspomnianej już British Companies Act prowadzą do rozwoju rocznych sprawozdań finansowych i zwiększania zakresu prezentowanych informacji.

Znaczny wpływ na obecny kształt rewizji sprawozdań finansowych miały Stany Zjednoczone, gdzie największy rozwój tej dziedziny przypada na początek XX wieku. Tutaj powstawały pierwsze związki zawodowe biegłych rewidentów m.in. Amerykańskie Stowarzyszenie Biegłych Księgowych przekształcone później w Amerykański Instytut Dyplomowanych

¹ D. Krzywda, *Istota, cel i podstawy prawne rewizji sprawozdań finansowych*, [w:] D. Krzywda (red.), *Rewizja sprawozdań finansowych*, SKwP, Warszawa 2012, s. 14.

Biegłych Księgowych. Obok stowarzyszeń zrzeszających biegłych rewidentów duży wpływ na rozwój badania sprawozdań finansowych w USA miał wielki kryzys finansowy lat trzydziestych, którego powodów doszukiwano się również w systemie rachunkowości i nierzetelnych sprawozdaniach finansowych. W celu przeciwdziałania kolejnym kryzysom Nowojorska Giełda w 1933 r. ogłosiła obowiązek uwierzytelniania sprawozdań opinią biegłego rewidenta dla wszystkich spółek, które chcą być notowane na giełdzie².

Początki rewizji sprawozdań finansowych w Polsce sięgają lat 30. XX wieku. Związane było to z rozwojem gospodarczym wolnej Polski i powstawaniem przedsiębiorstw, a tym samym zaspokojeniem potrzeby uzyskiwania informacji finansowych na ich temat.

Rewizja sprawozdań finansowych ściśle związana jest z otoczeniem gospodarczym. Z tego powodu musiała ona rozwijać się i dostosowywać się do jego zmian. Początkowy kształt rewizji sprawozdań finansowych zmieniał się pod wpływem wprowadzania kolejnych regulacji prawnych uwzględniających nowe czynniki.

2. Podstawowe międzynarodowe zmiany w zakresie rewizji finansowej

Podstawowe przyczyny wprowadzania gruntownych zmian w międzynarodowych regulacjach w zakresie rewizji finansowej wynikają przede wszystkim z bankructw dużych organizacji gospodarczych, m.in. Enron, WorldCom, Xerox. Jednostki te publikowały fałszywe sprawozdania finansowe poświadczone przez firmy audytorskie jako wiarygodne i rzetelne. Skutkiem tego były straty gospodarcze oraz utrata zaufania do jakości informacji księgowych oraz zawodu biegłego rewidenta. Aby zapobiec takim procederom w przyszłości, w 2003 r. uchwalona została amerykańska ustawa „The Sarbanes-Oxley Act”, która zapoczątkowała istotne zmiany w zakresie sprawozdawczości finansowej i rewizji finansowej. Swoim zakresem obejmowała ona przede wszystkim ochronę inwestorów, nakładanie wysokich kar za naruszanie przepisów rachunkowości i zasad badania sprawozdań finansowych³.

Wzorując się na amerykańskich doświadczeniach, również Unia Europejska wprowadziła zmiany w regulacjach dotyczących rewizji finansowej. Uchwalona została Dyrektywa 2006/43/WE, która powołała organ nadzoru

² E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości...*, s. 76–88.

³ K. Sawicki, *Kierunki zmiany polityki badania sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 668, Szczecin 2011, s. 646.

publicznego nad biegłymi rewidentami i ich samorządem oraz komitet audytu w jednostkach zainteresowania publicznego, do których należą m.in. banki, fundusze inwestycyjne, zakłady ubezpieczeń czy emitenci papierów wartościowych na giełdzie⁴.

Regulacje spowodowane skandalami gospodarczymi w 2002 r. nie były jednak pierwszymi unormowaniami w obszarze rewizji finansowej. W związku z tym, wśród uregulowań badania sprawozdań finansowych wyróżnić można trzy główne okresy, które zaprezentowano w Tabeli 1.

Tabela 1. Podstawowe unijne regulacje w zakresie rewizji finansowej

Rok	Numer dokumentu	Główne obszary zainteresowań
Okres przed ujawnieniem skandalu spółki Enron		
1978	(78/660/EEC)	- obowiązek badania sprawozdania finansowego przez co najmniej jednego biegłego rewidenta
1983	(83/349/EEC)	- obowiązek badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego
1984	(84/253/EEC)	- uregulowania dotyczące zawodu biegłego rewidenta
1996	COM (96) 338	- rola, pozycja i odpowiedzialność biegłych rewidentów w UE - definicja badania biegłego rewidenta - potrzeba doskonalenia zawodu biegłego rewidenta
1998	(98/C 143/03)	- propozycja utworzenia Europejskiej Komisji ds. Audytingu
2000	C(2000)3304 (2001/256/EC)	- konieczność monitorowania jakości usług świadczonych przez biegłych rewidentów - zapewnienie adekwatnego poziomu nadzoru publicznego
Odpowiedź na ujawnione skandale w 2002 r.		
2002	OJ no L191 19.07.02	- niezależność biegłego rewidenta
2003	Com (2003) 286 final	- zmiany dla biegłych rewidentów działających na terenie UE - utworzenie komisji zajmującej się regulacjami dotyczącymi rewizji sprawozdań finansowych - wzmocnienie nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami - propozycja przygotowania kodeksu etycznego
2006	2006/43/UE	- przywiązanie dużej wagi do kształcenia biegłych rewidentami - prowadzenie rejestru biegłych rewidentów - wzajemne uznawanie kwalifikacji biegłego rewidenta między krajami członkowskimi - zapisy dotyczące etyki zawodowej, niezależności, obiektywizmu, poufności i tajemnicy zawodowej - obowiązek stosowania MSRF

⁴ Ibidem.

Okres po pojawieniu się kryzysu 2008+		
2008	SEC (2008) 1975	- ograniczenie odpowiedzialności cywilnej biegłych rewidentów oraz firm audytorskich
2008	C (2008) 1721 2008/362/EC	- kontrola zewnętrzna nad biegłymi rewidentami
2010	COM (2010) 561 finał	- rynek usług audytorskich - regulacje dotyczące audytu - praktyczne aspekty rewizji finansowej
2011	2011/0359 (COD)	- niezależność i unikanie konfliktu interesów - poufność i zachowanie zawodowej dyskrecji - wykonywanie czynności rewizji finansowej - sporządzanie opinii biegłego rewidenta

Źródło: D. Dobija, I. Cieślak, *Rozwój regulacji Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej. Rys historyczny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 69 (125), SKwP, Warszawa 2012, s. 9–16.

Po 2011 r. międzynarodowe standardy rewizji finansowej były kilkakrotnie nowelizowane i dostosowywane do zmieniającego się otoczenia, aby zapewnić rzetelne i wiarygodne badanie sprawozdań finansowych.

Warto wspomnieć, że UE przygotowała dyrektywę 2014/56/UE, zmieniającą dyrektywę 2006/43/WE dotyczącą badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Zostało także wydane rozporządzenie 537/2004 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego. Nowe przepisy mają przede wszystkim na celu:

- ✓ wzmocnić niezależność i obiektywizm biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- ✓ poprawić jakość badań ustawowych,
- ✓ wzmocnić nadzór publiczny⁵.

W dyrektywie zawarto podstawowe przepisy dla wszystkich podmiotów uprawnionych do przeprowadzania badań sprawozdań finansowych i biegłych rewidentów. W rozporządzeniu z kolei ujęto dodatkowe obwarowania dla podmiotów badających jednostki interesu publicznego oraz samych tych jednostek⁶.

⁵ *Duże zmiany w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie od czerwca 2016 r.*, <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/729043,2,Duze-zmiany-w-ustawie-o-bieglych-rewidentach-i-ich-samorzadzie-od-czerwca-2016-roku.html> [dostęp: 16.11.2015].

⁶ *Ibidem*.

3. Zmiany regulacji prawnych w zakresie badania sprawozdania finansowego w Polsce

Wraz z początkiem zmian regulacji międzynarodowych w zakresie rewizji finansowej Polska podjęła próbę dostosowania norm krajowych do standardów europejskich. Wywiązywanie się z tych obowiązków następowało jednak z pewnym opóźnieniem, co wynikało przede wszystkim z przygotowania odpowiednich aktów prawnych. Istotne było bowiem wprowadzenie krajowych regulacji prawnych dotyczących rachunkowości oraz zawodu biegłego rewidenta⁷.

W Polsce zagadnienie badania sprawozdań finansowych uregulowało po raz pierwszy Prawo o spółkach akcyjnych wprowadzone na mocy Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej w 1928 r. (Dz.U. 1928 nr 39, poz. 383). W świetle tej ustawy do kompetencji biegłych rewidentów, wyznaczanych przez sąd rejestrowy z kandydatów przedstawionych przez Izbę Przemysłowo-Handlową, należało badanie sprawozdania założycieli spółki akcyjnej, bilansu, rachunku zysków i strat oraz sprawozdania zarządu spółki. Te rozwiązania prawne znalazły się następnie w Kodeksie Spółek Handlowych z 1934 r. Przemiany historyczne i uwarunkowania gospodarcze wolnej Polski doprowadziły do konieczności powstania nowych aktów prawnych regulujących tematykę szeroko rozumianej rachunkowości i rewizji finansowej dostosowanej do zasad gospodarki rynkowej.

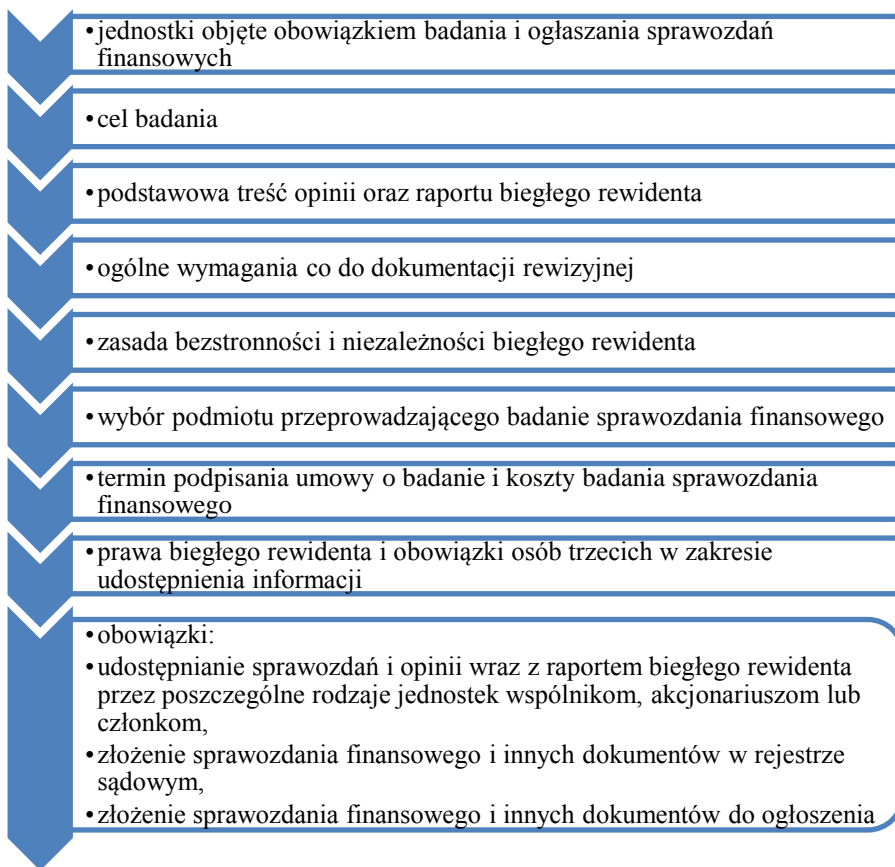
Pierwszym ważnym aktem prawnym regulującym kwestie sprawozdawczości finansowej była ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. Nr 111, poz. 480)⁸. Dotyczyła ona zarówno trybu badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, jak i norm zachowania i postępowania biegłego rewidenta.

Dalsze zmiany w zakresie rewizji finansowej wprowadzone zostały ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Podstawowe kwestie, które zostały uregulowane tą ustawą przedstawiono na Schemacie 1.

⁷ D. Dobija, I. Cieślak, *Rozwój regulacji Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej. Rys historyczny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 69 (125), SKwP, Warszawa 2012, s. 16.

⁸ Ibidem.

Schemat 1. Kwestie dotyczące badania sprawozdań finansowych uregulowane ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości



Źródło: D. Dobija, I. Cieślak, *Rozwój regulacji Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej. Rys historyczny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 69 (125), SKwP, Warszawa 2012, s. 16.

Początek XXI w. związany jest z dalszym rozwojem zawodu biegłego w Polsce. W 2001 r. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów została przyjęta w poczet członków Międzynarodowej Federacji Księgowych, a w 2002 r. została pełnoprawnym członkiem Europejskiej Federacji Ekspertów Księgowych. Równocześnie pojawiają się kolejne uregulowania dotyczące wprowadzenia obowiązku przygotowywania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek zaufania publicznego według wymogów

MSR/MSSF oraz stosowania zasad Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF) w trakcie badania tych spółek⁹.

Następnym krokiem w dostosowywaniu regulacji krajowych do standardów unijnych było uchwalenie ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym. W tym akcie prawnym standardy rewizji finansowej zdefiniowane zostały jako MSRF ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej. Wprowadzono również wymogi Dyrektywy 2006/43/WE, zgodnie z którą państwa członkowskie UE mają obowiązek utworzenia niezależnego systemu nadzorowania dla osób wykonujących zawód biegłego rewidenta oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, a także zapewnienia jakości rewizji finansowej. Na mocy Dyrektywy powołana została Komisja Nadzoru Audytowego (KNA), której głównym zadaniem jest nadzór publiczny nad biegłymi rewidentami. Ponadto nadany został nowy kształt Krajowej Komisji Nadzoru (KKN), do której należy przede wszystkim sprawowanie kontroli nad przestrzeganiem przepisów i procedur dotyczących czynności rewizji finansowej¹⁰.

Obecnie również prowadzone są prace mające na celu poprawić standardy pracy biegłego rewidenta. Ostatnie zmiany wprowadziła ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 1333). Zgodnie z nowymi regulacjami poszerzono katalog jednostek podlegających corocznemu obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta o krajowe instytucje płatnicze i instytucje pieniądza elektronicznego. Zaktualizowano także zakres informacyjny przedstawiany w pisemnej opinii z badania, a mianowicie musi zostać szczegółowo wskazane czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej w trakcie badania zauważono w sprawozdaniu istotne zniekształcenia¹¹.

Trwają również prace nad wdrożeniem przepisów dyrektywy 2014/56/UE oraz rozporządzenia 537/2014, o których była mowa

⁹ D. Dobija, I. Cieślak, *Rozwój regulacji Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej*..., s. 17.

¹⁰ Ibidem, s. 18–19.

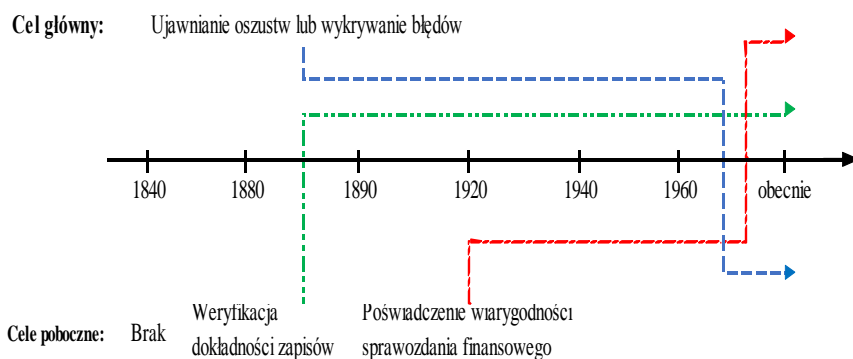
¹¹ G. Błaszowski, *Zmiany w ustawie o rachunkowości w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych*, <http://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/zasady-ogolne/733789,Zmiany-w-ustawie-o-rachunkowosci-w-odniesieniu-do-badania-sprawozdan-finansowych.html>, [dostęp: 15.11.2015].

w poprzednim rozdziale. Normy te zostaną wprowadzone w 2016 r. poprzez nowelizację ustawy o biegłych rewidentach i samorządzie¹².

4. Cel rewizji finansowej na przestrzeni lat

Nakreślenie celu rewizji sprawozdań finansowych jest niezbędne do właściwego zrozumienia jej pojęcia. Cel badania sprawozdań definiowany jest zarówno przez uregulowania prawne m.in. Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej czy Ustawę o Rachunkowości jak i przez autorów literatury specjalistycznej z zakresu rachunkowości i audytu¹³. W zależności od potrzeb informacyjnych czytelników sprawozdań finansowych cel ten zmieniał się na przestrzeni lat. Poniższy Schemat 2. pokazuje ewolucję celu rewizji finansowej na przykładzie Wielkiej Brytanii.

Schemat 2. Ewolucja celów rewizji finansowej



Źródło: D. Krzywda, *Istota, cel i podstawy prawne rewizji sprawozdań finansowych*, [w:] D. Krzywda (red.), *Rewizja sprawozdań finansowych*, SKWP, Warszawa 2012, s. 20.

¹² Duże zmiany w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie od czerwca 2016 r., <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/729043,2,Duze-zmiany-w-ustawie-o-bieglych-rewidentach-i-ich-samorzadzcie-od-czerwca-2016-roku.html> [dostęp: 16.11.2015].

¹³ D. Krzywda, *Istota, cel i podstawy prawne rewizji sprawozdań finansowych...*, s. 22.

W procesie ewolucji celów rewizji finansowej warto zwrócić uwagę na ich podział na główne i uboczne oraz zmieniający się charakter. W początkowej fazie rozwoju badania sprawozdań finansowych główny jego cel zostaje określony jako ujawnianie oszustw księgowych bądź wykrywanie błędów. Pod koniec XIX w. kształtują się dwa cele uboczne rewizji, którymi są weryfikacja dokładności zapisów oraz poświadczenie wiarygodności sprawozdania finansowego. W latach czterdziestych XX w. skupiono się na zapewnieniu wiarygodności sprawozdań, co pozostaje głównym celem rewizji finansowej do dnia dzisiejszego.

5. Wpływ oszustw księgowych na zmiany procedur badań sprawozdań finansowych

Ewolucja zmian w procesie badania sprawozdań finansowych jest reakcją na rzeczywistość gospodarczą współczesnego świata oraz postęp naukowy i techniczny. Konsekwencją zmian międzynarodowych i polskich regulacji prawnych w zakresie rewizji, omówionych w podrozdziale 2 i 3, są wynikające z przepisów uaktualniane procedury badania sprawozdań finansowych. Przełom XIX i XX w. kojarzony jest ze, wspomnianymi już wcześniej, spektakularnymi upadkami dużych firm. Z tego względu zapobieganie fałszowaniu sprawozdań finansowych i zapewnienie jego wiarygodności stały się jednym z największych wyzwań dla współczesnej rewizji finansowej. Użytkownicy sprawozdawczości finansowej chcą mieć pewność co do wiarygodności i prawdziwości prezentowanych informacji. Z powodu dużego sformalizowania zawodu biegłego rewidenta oczekiwania te musiały znaleźć odzwierciedlenie w zmianach procedur działania audytorów.

Problematyka odpowiedzialności biegłego za wykrycie oszustw księgowych w sprawozdaniu jest znacznie szerzej poruszana w regulacjach międzynarodowych niż polskich. Można wyróżnić wiele fałszerstw związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych. Oszustw księgowych dokonują zarówno kierownicy, jak i pracownicy jednostek gospodarczych, najczęściej w celu zawłaszczenia majątku przedsiębiorstwa. Jednak ze względu na skalę wyrządzonych szkód regulacje prawne najczęściej odnoszą się do sposobów wykrywania i zapobiegania nieprawidłowości polegających na oszukańczym sporządzaniu sprawozdań finansowych¹⁴. Warto

¹⁴ A. Hołda, W. Nowak, *Oszustwa w systemie rachunkowości a ewolucja procedur badania sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 13/2003, Warszawa 2003, s. 119.

podkreślić, że do momentu wielkich skandali finansowych związanych z oszustwami księgowymi aspekty związane z tym problemem w regulacjach odnoszących się do rewizji finansowej zostawały pomijane bądź traktowane ogólnikowo i nieprecyzyjnie. Szczegółowe zapisy określające procedury, jakie powinien wykonać biegły rewident w celu zapobieżenia pojawieniu się w sprawozdaniu finansowym badanej jednostki istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwami pojawiły się po raz pierwszy w SAS nr 82 (Statement of Auditing Standards No. 82) wydanym przez amerykański samorząd biegłych rewidentów w 1982 roku. Analogiczne rozwiązania pojawiły się nieco później w regulacjach Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej. Można w nich zauważyć proces formalizacji badania sprawozdania finansowego, którego skutkiem jest coraz bardziej szczegółowe określenie jego procedur oraz sporządzanej w trakcie badania obowiązkowej dokumentacji.

Prześledzenie zmian i nowelizacji aktów prawnych z zakresu rewizji finansowej pozwala stwierdzić, że zmianie ulegały nie tylko procedury badania sprawozdań, ale także sama definicja oszustwa czy katalog czynników wpływających na możliwość jego wystąpienia. Zmiany procedur badawczych związanych z możliwością występowania oszustw w standardach rewizji finansowej dotyczą również wzrostu znaczenia profesjonalnego sceptycyzmu w pracy audytora i podkreślenia jego wagi oraz szczegółowego określenia sposobów kontaktu z kierownictwem jednostki oraz sposobów komunikacji o wykrytych oszustwach. Możliwość wystąpienia oszustwa w badanej jednostce wywiera wpływ na niektóre z podstawowych działań biegłego rewidenta podczas czynności rewizyjnych.

Podejście do estymacji ryzyka wystąpienia oszustwa podlegało ewolucji. Początkowo proponowano głównie analizę czynników sprzyjających oszustwu w podziale na dwie grupy: odpowiadające oszukańczemu sporządzeniu sprawozdań finansowych oraz przywłaszczeniu majątku¹⁵. Obecnie czynniki te zestawiane są w tzw. trójkącie oszustwa, na który składają się zachęta (presja), sposobność oraz postawa (racjonalizacja).

Posiadając wiedzę na temat ryzyka wystąpienia oszustwa biegły rewident może zaplanować działania kontrolne, a następnie ocenić wyniki przeprowadzonego badania, zachowując przy tym należyłą ostrożność. Jednym z elementów potwierdzającym zachowanie należytej staranności przez biegłego podczas badania jest dokumentacja rewizyjna. Należy pamiętać, że w przypadku wykrycia oszustwa bądź podejrzenia jego wystąpienia biegły ma obowiązek powiadomić o tym precedensie odpowiednie organy.

¹⁵ Ibidem, s. 125.

Profesjonalny sceptycyzm, którego waga jest obecnie podkreślana w zawodzie audytora przejawia się poprzez krytyczne podejście biegłego do zebranych w toku badania dowodów oraz dywersyfikację źródeł ich pochodzenia.

6. Przemiany zawodu biegłego rewidenta

Pojęcie rewizji finansowej nierozzerwalnie wiąże się z zawodem biegłego rewidenta, którego głównym zadaniem jest badanie i weryfikacja wiarygodności sprawozdań finansowych. Początków tego zawodu należy szukać już w wieku XVI w Wenecji, gdzie powstała pierwsza organizacja zrzeszająca specjalistów do spraw księgowości o nazwie „Collegio dei Raxonati”. Członkowie tego związku zawodowego musieli spełnić szereg wymogów i zdać egzaminy z księgowości, które z czasem zaostrzono. Kolejnym etapem rozwoju zawodu biegłego rewidenta był Narodowy Zjazd Księgowych, który odbył się w Rzymie pod koniec XIX wieku. Miał on na celu utworzenie kolegium księgowych w każdym rejonie kraju. W 1906 r. włoskie prawo oficjalnie ogłosiło zawód księgowego rzeczoznawcy. Zajmowali się oni m.in.: wyceną składników majątku i kapitału, rewizją ksiąg oraz zarządzaniem przedsiębiorstwem w procesie upadłości¹⁶.

Należy pamiętać, że zawód biegłego rewidenta równolegle rozwijał się także na terenie Wielkiej Brytanii. Rozwój ten bezpośrednio związany był z rewolucją przemysłową, w trakcie której odnotowano wzrost popytu na usługi księgowe. W 1844 r. wydano ustawę o spółkach, która nakładała obowiązek badania bilansu, co implikowało jeszcze większy wzrost zapotrzebowania na specjalistów z zakresu rachunkowości. Spowodowało to powstawanie na terenie całego kraju wielu organizacji stowarzyszających księgowych. Warto także wspomnieć, iż w Wielkiej Brytanii dla spółek publicznych istniał wymóg przeprowadzania rewizji finansowej każdego roku. Przyczyniło się także do szybkiego rozwoju zawodu biegłego rewidenta w tym państwie¹⁷.

Ponadto od XIX w. zawód biegłego rewidenta rozwijał się także w wielu innych krajach europejskich, m.in. Holandii, Belgii, Austrii, Norwegii, Szwecji i Finlandii. W Niemczech do 1900 r. zawód ten nosił miano eksperta buchalterii. Następnie osoby zajmujące się rewizją finansową nazywano ekspertami rachunkowości, a od 1922 r. pojawił się zawód biegłego księgowego skarbowego, którego zadaniem było przeprowadzanie kon-

¹⁶ E. Pogodzińska-Mizdrak, *Zawód biegłego rewidenta – rys historyczny*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 702, Kraków 2006, s. 84.

¹⁷ Ibidem, s. 85.

troli ksiąg podatników. W Paryżu z kolei, w 1881 r. powstało Stowarzyszenie Księgowych Francji, a w 1912 r. Związek Księgowych Rzeczoznawców¹⁸.

W Polsce natomiast zawód buchaltera rzeczoznawcy pojawił się w okresie I Rzeczypospolitej, czyli jeszcze w okresie przed rozbiorami pod koniec XVIII wieku. Osoba pełniąca ten fach była publicznie zaprzysiężona i cieszyła się zaufaniem społecznym, głównie z powodu na swoje kompetencje w dziedzinie rachunkowości. Upadek państwa polskiego i jego podział terytorialny pomiędzy Prusy, Austrię i Rosję spowodował, że na jego terenie nie miała prawa funkcjonować jedna organizacja zrzeszająca specjalistów w dziedzinie księgowości¹⁹. Obowiązujące wówczas przepisy prawa na obszarze każdego z zaborów przedstawia Tabela 2.

Tabela 2. Charakterystyka prawa w zakresie rachunkowości obowiązującego na terenach zaborców

Zabór rosyjski	Zabór austriacki	Zabór pruski
nie była znana ani na stałe praktykowana instytucja biegłych	biegli byli ustanawiani i zaprzysiężani przez sądy	istniały dwie kategorie biegłych
sąd w nagłych wypadkach zwracał się do zaufanych osób w prawach dotyczących ksiąg rachunkowych	biegli wydawali opinie tylko dla sądów oraz na żądanie niektórych urzędów, firm czy osób prywatnych	biegli ustanawiani i zaprzysiężani przez sądy przygotowywali opinie gospodarcze
nie istniały żadne podstawy prawne wykonywania zawodu	buchalterzy nie zajmowali się na stałe prowadzeniem ksiąg i badaniem raportów majątkowych	biegli ustanawiani i zaprzysiężani przez izby handlowe stanowili organ zaufania publicznego
z usług specjalistów księgowości korzystano doraźnie		

Źródło: E. Pogodzińska-Mizdrak, *Zawód biegłego rewidenta – rys historyczny*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 702, Kraków 2006, s. 89.

Do momentu odzyskania przez Polskę niepodległości nie został uregulowany problem ustanawiania i zaprzysiężania biegłych rewidentów. W latach 20. XX wieku rozgraniczono funkcje księgowych od godności, celów, zadań i etyki biegłych rewidentów, co miało początek prawnemu uregulowaniu rewizji finansowej²⁰.

¹⁸ Ibidem, s. 85–86.

¹⁹ Ibidem, s. 89.

²⁰ Ibidem, s.90.

W okresie międzywojennym najważniejszym aktem prawnym, który regulował status, prawa i obowiązki biegłych księgowych było Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 1927 r. o instytucji księgowych przysięgłych. Zawarte w nim były zagadnienia dotyczące cech księgowych przysięgłych, obowiązujące ich zasady przy zaprzysiężeniu oraz przepisy regulujące działalność samorządową. Ponadto kwestia zawodu biegłego rewidenta poruszona została w Prawie o spółkach akcyjnych z marca 1928 r., gdzie zawarto zalecenie, iż każda spółka akcyjna powinna co roku przedłożyć do badania bilans, rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z zarządu. Z powodu braku przepisów wykonawczych, powyższe uregulowania nie weszły w życie. Mimo tego, biegły rewident postrzegany był jako ekspert w dziedzinie rachunkowości²¹.

Po zakończeniu drugiej wojny światowej nie powstało wiele aktów prawnych regulujących zawód biegłego rewidenta. Wynikało to z ustroju gospodarczego państwa, jakim była gospodarka nakazowa. Jako pierwsza kwestię tę uregulowała ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. Nr 111, poz. 480). Kolejnym ważnym wydarzeniem był pierwszy krajowy zjazd biegłych rewidentów, który miał miejsce 20 czerwca 1992 r. w Warszawie. Powołano wówczas Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR). W konsekwencji tego wydarzenia Sejm Rzeczypospolitej Polskiej uchwalił, 13 października 1994 r., odrębną Ustawę o biegłych rewidentach i ich samorządzie, zgodnie z którą KIBR działa na podstawie przepisów ustawy oraz postanowień statutu. Według norm zawartych w ustawie nadzór publiczny nad działalnością KIBR sprawuje minister finansów.

Obecnie obowiązującym aktem prawnym regulującym zawód biegłego rewidenta jest ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. Nr 77, poz. 649). Ustawa ta od początku swojego istnienia była nowelizowana. Ostatnie zmiany zostały wprowadzone w 2015 r. Ministerstwo Finansów przewiduje kolejne zmiany. Przygotowany został już projekt założeń dla nowej nowelizacji, która ma wejść w życie od 17 czerwca 2016 r.

²¹ Ibidem, s.90.

Zakończenie

W procesie badania sprawozdania finansowego ważnym elementem jest posiadanie przez biegłego rewidenta odpowiedniego poziomu umiejętności zawodowych oraz przestrzeganie przez niego zasad, którym powinien się podporządkować i ich przestrzegać. Istotne jest, aby osoba badająca posiadała zasady moralne oraz poczucie etyki zawodowej. Cech tych nie można jednak jednoznacznie zmierzyć ani wyliczyć. W aktach prawnych wymienia się jedynie ogólne wytyczne, jak np. ogólną odpowiedzialność wobec opinii publicznej, uczciwość i obiektywizm oraz kompetencje zawodowe i należytą staranność. Należy także przestrzegać zasady niezależności biegłego rewidenta od badanej jednostki. Pomiedzy biegłym a jednostką nie może zachodzić relacja biznesowa, finansowa czy mająca charakter stosunku pracy. W trakcie badania sprawozdania biegły rewident jest także zobligowany do zachowania poufności i zachowania w tajemnicy wszystkich informacji i dokumentów, do których miał dostęp²².

Rewizja sprawozdań finansowych, mimo zaledwie 150-letniej tradycji podlegała szeroko rozumianej ewolucji. Na zmiany rewizji finansowej wpływało wiele czynników m.in. sytuacja gospodarcza, rozwój rynków kapitałowych czy powszechna informatyzacja. Przebieg i funkcje badania sprawozdań na przestrzeni lat kształtowały jednak przede wszystkim wymagania i potrzeby użytkowników sprawozdawczości finansowej. W związku z tym od momentu powstania rewizji można zaobserwować zmianę jej celu. Obecnie głównym jej zadaniem jest poświadczenie wiarygodności sprawozdania badanej jednostki. Ze względu na specyfikę zawodu biegłego rewidenta ma on charakter bardzo formalny, dlatego też ewolucja rewizji związana jest w dużej mierze z powstawaniem nowych rozwiązań prawnych i tym samym wprowadzaniem ulepszonych rozwiązań i procedur badania.

²² E. Grabowska-Kaczmarczyk, *Jakość badania sprawozdania finansowego według Dyrektywy Unii Europejskiej*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 207–208.

Bibliografia

- Dobija D., Cieślak I., *Rozwój regulacji Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej. Rys historyczny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 69 (125), SKwP, Warszawa 2012.
- Grabowska-Kaczmarczyk E., *Jakość badania sprawozdania finansowego według Dyrektywy Unii Europejskiej*, [w:] Micherda B. (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Hendriksen, E.A., Van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Krzywda D., *Istota, cel i podstawy prawne rewizji sprawozdań finansowych*, [w:] Krzywda D. (red.), *Rewizja sprawozdań finansowych*, SKwP, Warszawa 2012.
- Pogodzińska-Mizdrak E., *Zawód biegłego rewidenta – rys historyczny*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 702, Kraków 2006.
- Sawicki K., *Kierunki zmiany polityki badania sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 668, Szczecin 2011.

Sprawozdawczość finansowa podlega w ostatnich latach nieustającej krytyce. Uważa się, że nie jest ona w stanie sprostać rosnącym potrzebom i wymaganiom inwestorów, którzy nie zadowolają się już suchą informacją z raportów finansowych. Decyzje o lokowaniu kapitału wymagają obecnie danych o charakterze finansowym i niefinansowym, dobrowolnych ujawnień informacji niewymaganych prawem, o znacząco rozszerzonym zakresie, pozwalających na przewidywanie sytuacji finansowej i wyników jednostki w przyszłości. W erze społeczeństwa informacyjnego raport finansowy jednostki gospodarczej stopniowo ewoluuje w kierunku raportowania biznesowego. Inwestorzy potrzebują danych o znacznie większej przejrzystości, zrozumiałych i często wspomaganymi informacjami opisowymi.

Prezentowana publikacja stanowi głos w dyskusji nad ewolucyjnym charakterem, kształtem, kierunkami rozwoju oraz perspektywami współczesnej rachunkowości.

Książka dostępna również
jako e-book



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63

ISBN 978-83-8088-119-8



9 788380 881198