

Danuta Misińska

DLACZEGO ZARZĄDZAJĄCY PRZEDSIĘBIORSTWAMI I AUDYTORZY UKRYWAJĄ I FAŁSZUJĄ INFORMACJE – OKAZJE I POKUSY

1. Wstęp

W połowie 2002 r. w prasie światowej i polskiej opisywano przypadki fałszowania sprawozdań finansowych dużych firm amerykańskich. Koncern energetyczny Enron Corp., którego prezesi fałszowali wyniki finansowe, a audytorzy (z firmy Andersen) potwierdzali fałszywe informacje, upadł w ciągu kilku miesięcy, powodując straty wśród wielu akcjonariuszy i zwolnienia tysięcy pracowników. Drugi co do wielkości w Stanach Zjednoczonych operator połączeń długodystansowych – koncern World Com., którego straty były niewłaściwie księgowane, osiągnął długi w wysokości 30 mld dolarów. Inne koncerny podejrzewane o fałszerstwa księgowo były poddawane kontroli zewnętrznej przez firmy audytorskie, takie jak:

- Andersen (badał: Vivendi Universal, Qwest, Merck, Haliburton, Global Crossing, Dynegy),
- Deloitte and Touche (badał: Adelpnia),
- Ernst and Young (badał: AOL Time Warner, Computer Associates, PNC Financial Services),
- KPMG (badał: Xerox, Rite Aid ImClone, Elan),
- Pricewaterhouse Coopers (badał: Tico International, Nertwork Associates, Kmart, Licent Technologies, Bristol Myers) [1].

Audytorami wielkich korporacji fałszujących sprawozdania finansowe była więc tzw. wielka piątka, z której tylko jeden Andersen przyplacił upadkiem swoją złą praktykę.

Afery z fałszowaniem sprawozdań finansowych dotyczą także Europy, z których największe to afera w holenderskim koncernie Royal Ahold, gdzie sztucznie

podwyższano przychody, oraz afera we włoskim koncernie Parmalat, gdzie fałszowano informacje o kondycji spółki [2]. Podobnie jak Parmalat, spółką rodzinną jest szwajcarski koncern Erb. Group, w którym rozpoczęto dochodzenie w sprawie oszustw i fałszowania ksiąg [3].

Polska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd po fali skandali księgowych na amerykańskim rynku kapitałowym zaleciła (13 lipca 2002 r.) spółkom potwierdzenie prawdziwości raportów finansowych. Niektórzy analitycy uważają, że na polskim rynku zdarzają się przypadki fałszerstwa lub niedbalstwa popełnianego przez spółki giełdowe. Jako przykłady wymienia się: zatajenie przez Elektrim ważnych warunków umowy z Kulczyk Holding w sprawie sprzedaży udziałów w Polskiej Telefonii Cyfrowej, uchybienia Softbanku, polegające na dwukrotnym księgowaniu przychodów jednego kontraktu, podejrzanę praktyki księgowania przychodów z długoterminowych kontraktów w Mostostal Export, wykazywanie niepełnych wyników spółek zależnych w sprawozdaniach skonsolidowanych BRE Banku, BIG Banku Gdańsk, Softbanku oraz KGHM. W niektórych przypadkach zastrzeżenia do sprawozdań finansowych wymienionych spółek mieli już audytorzy [17].

Ankietowani kierownicy 1000 polskich firm wskazują, że groźną formą nadużyć gospodarczych jest w co najmniej 25% przypadków fałszowanie sprawozdań finansowych [5]. Zastrzeżenie do sprawozdania finansowego może wynikać z błędu, czyli nie zamierzonego zniekształcenia informacji, lub z oszustwa. Oszustwo, które polega na fałszowaniu sprawozdania finansowego, wynika z celowego, świadomego dokonywania manipulacji służących zniekształceniu obrazu rzeczywistości gospodarczej, w kierunku pożądanym przez dokonującego tych działań [16].

Obraz ten może być korzystniejszy lub mniej korzystny. Zależy to od celu i adresata informacji sprawozdawczych. Obraz lepszy (wyższy zysk) to zachęta dla inwestorów, kredytodawców i odbiorców do prowadzenia interesów z emitentem sprawozdania. Obraz gorszy to informacja dla akcjonariuszy i dla pracowników, uzasadniająca brak lub niskie dywidendy oraz przeciwstawiająca się roszczeniom płacowym. Może być to także podyktowane chęcią wykupienia przedsiębiorstwa przez jego menedżerów, po zaniżonej wartości.

2. Rodzaje manipulacji informacjami

Celowe manipulacje mogą się odnosić do poszczególnych elementów szeroko rozumianej rachunkowości. Jeżeli rachunkowość jest „procesem identyfikowania, pomiaru zdarzeń gospodarczych oraz komunikowania informacji ekonomicznej w celu umożliwienia jej użytkownikom formułowania uzasadnionych opinii i decyzji” (zob. [4, s.121-122] i cyt. za [A *Statement of Basic Accounting Theory* 1966]), to działania fałszujące informacje mogą polegać na:

- nieujawnianiu zdarzeń w ewidencji bilansowej lub pozabilansowej (tzw. zdarzenia warunkowe),
- niewłaściwej identyfikacji zdarzeń (np. ujmowanie kosztów jako aktywów),
- nieodpowiednich metodach pomiaru zdarzenia lub ich dowolnej zmianie w ciągu roku (np. w zakresie rozliczeń usług długoterminowych, transakcji opcyjnych),
- nieodpowiednich metodach konsolidacji sprawozdań finansowych grup kapitałowych (np. nieuwzględnianie pełnych strat jednostek zależnych w sprawozdaniu skonsolidowanym).

W podanych przykładach fałszerstw można wskazać, że zainteresowanie nimi wykazują zarządy lub właściciele. W giełdowych spółkach zarządy działają w oderwaniu od właścicieli, licznej grupy anonimowych akcjonariuszy. Ci pierwsi są zainteresowani coraz lepszymi wynikami spółki, gdyż od nich zależy np.: zachowanie stanowiska, wynagrodzenie, przywilej opcji na zakup akcji firmy, uzasadnienie wysokich, często luksusowych wydatków reprezentacyjnych.

W spółkach rodzinnych, w których właściciele pełnią funkcję zarządzających, wystąpić może zjawisko nierozróżniania majątku firmy od majątku osobistego. Nadmierne apetyty konsumpcyjne właścicieli narażają interes firmy, a gdy firma np. traci płynność, konieczność pozyskania kredytu bankowego skłania właściciela do fałszowania informacji o kondycji firmy.

Podejmowanie decyzji przez zarządzających, szczególnie decyzji perspektywicznych, jest związane: z ryzykiem niedopasowania zwiększonych zdolności wytwórczych do popytu, z brakiem oczekiwanych korzyści skali po połączeniu się z innym przedsiębiorstwem, niedostatecznym zasileniem w środki finansowe przez inwestorów na rozpoczęte przedsięwzięcia. Te okoliczności powodują spadek rentowności bądź niską rentowność i/lub brak płynności, ale nie mogą być usprawiedliwieniem kreowania zafałszowanego obrazu zarządzanego przez menedżerów przedsiębiorstwa. Jeżeli menedżerowie charakteryzują się wygórowanymi ambicjami, którym jeszcze dodatkowo towarzyszy niewiedza i brak doświadczenia, to wówczas cała energia kierowana jest na manipulacje danymi księgowymi. Typowe fałszerstwa w populacji przedsiębiorstw wymienionych na wstępie artykułu dotyczyły takich przypadków, jak:

1. W zakresie przychodów wykazywanych w rachunku zysków i strat możliwe są:

- przypisywanie przychodów, gdy część z nich dotyczyła stron trzecich, zgodnie z zawartymi umowami,
- zawyżanie przychodów z tytułu wzrostu cen akcji,
- przychody ze zwrotnego leasingu,
- przychody z tytułu sprzedaży z prawem zwrotu (sprzedaż komisowa),
- przychody z tytułu kontraktów terminowych,

- przychody z rozwiązanych rezerw w roku następnym po ich utworzeniu.

Przykładem błędu w biznesie, a nie fałszerstwa, jest przypadek sprzedaży w 2001 r. licencji (Prokom) spółce, która miała rozprzedać programy wśród klientów, znaczna zaś ich część zrezygnowała z zakupu. W 2002 r. nastąpiła odwrócona transakcja, powodująca zmniejszenie przychodów ze sprzedaży i zysku.

2. Koszty nieujawnione w rachunku zysków i strat mogą dotyczyć:

- aktywowania zakupionej licencji na oprogramowania zamiast jednorazowego zaliczenia w koszty bieżące,
- aktywowania prac redakcyjnych jako wartości niematerialnych i prawnych,
- zmiany zasad amortyzowania środków trwałych,
- zmiany metod wyceny rozchodowanych zapasów,
- rezerw celowych na należności z tytułu zagrożonych kredytów odnoszonych w ciężar kapitału rezerwowego,
- dłuższego okresu odpisywania wartości firmy w koszty, niż to przewiduje „Prawo bilansowe”.

3. W zakresie zobowiązań są to przypadki:

- sztucznego zadłużenia wobec spółki-córki poprzez najem nieruchomości poprzednio sprzedanej i zapłatę czynszu przekraczającego cenę sprzedaży,
- odkupienie własnych akcji na kredyt (wzrost zobowiązania) z przeznaczeniem ich na wynagrodzenia dla pracowników.

4. W obszarze zobowiązań warunkowych (pozabilansowych) może wystąpić:

- ukrycie informacji o szczególnych warunkach gwarancji bankowych w przypadku emisji nowych papierów wartościowych,
- nieujawnienie gwarancji dla prezesa dotyczących opcji zakupu na akcje własne firmy,
- nieujawnienie udzielonych gwarancji firmie, w której spółka inwestowała,
- kłamstwa o istnieniu gwarancji kredytowych dla danej spółki.

5. Przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej są to przypadki:

- stosowania metody konsolidacji według praw własności, co sprzyja ukrywaniu strat w spółkach-córkach,
- wyłączenia z konsolidacji spółek, które przynoszą gigantyczne straty.

Z przeglądu przedmiotu fałszerstw można ich zakres sprowadzić:

- do przesunięć między bilansem a rachunkiem zysków i strat (zawyżanie przychodów, niewykazywanie kosztów poprzez zawyżanie wartości aktywów lub niewykazywanie przychodów, zawyżanie kosztów poprzez zawyżanie wartości zobowiązań),
- do niewykazywania w notach uzupełniających (w informacji dodatkowej) zobowiązań warunkowych (poręczeń, gwarancji) lub kłamstwa w tym względzie.

3. Naruszanie zasad rachunkowości

Fałszowanie informacji sprawozdawczych narusza wszystkie lub niektóre zasady rachunkowości, takie jak:

- zasada memoriałowa oraz współmierności kosztów i przychodów,
- zasada ostrożności,
- zasada ciągłości stosowania zasad.

Zasady te, mające prawie 500-letnią tradycję europejską, legły u podstaw formułowania norm, standardów sporządzania jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Tworzone od końca lat siedemdziesiątych XX w. dyrektywy Unii Europejskiej, a wcześniej (od 1959 r.) „Powszechnie akceptowane zasady rachunkowości” (*generally accepted accounting principles* – GAAP) na terenie Stanów Zjednoczonych, Kanady, Meksyku i Chile oraz „Międzynarodowe standardy rachunkowości” zostały wzbogacone o:

- zasadę treści ekonomicznej,
- zasadę kontynuacji,
- zasadę istotności.

Wszystkie wymienione zasady, stosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, mają wspomagać realizację zadania, jakim jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

Zasady mają charakter ogólny, ich konkretyzacja znajduje miejsce w krajowym prawie bilansowym (w Polsce jest to Ustawa o rachunkowości), choć w dalszym ciągu są elastyczne, pozostawiają możliwość ich interpretacji. Zbyt szczegółowe i sztywne normy, czym charakteryzują się GAAP-y, nie ustrzegły bowiem przedsiębiorstw amerykańskich przed plagą fałszowania sprawozdań finansowych.

Komisja UE postanowiła, że od 2005 r. wszystkie kraje członkowskie powinny stosować „Międzynarodowe standardy rachunkowości” (obecnie wprowadzane jako MSSF) względem spółek handlowych objętych obowiązkiem auditingu zewnętrznego. Z pewnością fałszowanie ksiąg i sprawozdań finansowych wynika z nieprzestrzegania obowiązujących norm, standardów, a nie z ich większej lub mniejszej niedoskonałości.

Podstawowe zasady rachunkowości wyraźnie wyjaśniają znaczenie poszczególnych kategorii i sposób postępowaniu z ich ujmowaniem w księgach oraz w sprawozdaniu.

Zasada memoriałowa wyjaśnia pojęcie przychodu (wydanie rzeczy lub wykonanie usługi) i kosztu (poniesienie nakładu rzeczowego lub finansowego), które są ujmowane w księgach z chwilą ich wystąpienia, bez względu na datę zapłaty oraz zawarcia umowy. Uzupełnieniem zasady memoriałowej jest spełnienie **współmierności kosztów i przychodów** w odniesieniu do danego okresu obrachunkowego. Koszt nie jest tożsamy z wydatkiem, a przychód z wpływem, nie zawsze też są realizowane w tym samym czasie. Poprawne rozwiązanie ewiden-

cyjne polega na zastosowaniu tzw. rozliczeń międzyokresowych wykazywanych w bilansie, co gwarantuje prawidłowe sporządzanie rachunku zysków i strat. Naruszenie tej zasady polega na manipulacyjnym przesuwaniu przychodów i kosztów między okresami obrachunkowymi.

Zasada ostrożnej wyceny, zwana ostrożnością kupiecką, wyrażająca się w twierdzeniu „lepszy niższy zysk niż zawyżony”, nakazuje aktualizowanie wartości aktywów i pasywów. Cechą tych składników bilansu powinna być wiarygodna wycena, uwzględniająca każdą utratę wartości użytkowej i rynkowej aktywów oraz odsetki od zobowiązań i należności; te ostatnie, o ile są niepewne, należy aktualizować. Wszystkie te działania korygują wynik finansowy, dlatego też stanowią obszar pokusy do przekłamań i fałszowania informacji.

Zasada ciągłości oznacza stosowanie jednolitych długości okresów sprawozdawczych (najczęściej rok kalendarzowy jako rok obrotowy), w których obowiązują niezmiennie, przyjęte zasady i metody klasyfikacji, wyceny, zaliczania do kosztów i przychodów. Zmiany zasad możliwe są tylko od początku roku obrotowego, aby sprawozdania z różnych okresów były porównywalne. Naruszenie tej zasady powoduje pozorne zmiany w kosztach i przychodach.

Zasada treści ekonomicznej, szczególnie podkreślana w MSR nr 1, wskazuje, że ujęcie w księgach zdarzeń gospodarczych wynikać powinno z ich treści ekonomicznej, a niekoniecznie zaś ze zgodności z stanem prawnym. Jeżeli więc zarządzający przedsiębiorstwem, a także audytor twierdzą, że przy prezentowaniu informacji w sprawozdaniu finansowym nie naruszono żadnych przepisów prawa, nie zawsze oznacza to zgodność z treścią ekonomiczną zdarzenia gospodarczego. W tym obszarze istnieje wiele kwestii dyskusyjnych i ich rozstrzygnięcie wymaga od menedżerów dużej wiedzy z różnych dziedzin ekonomii.

Zasada kontynuacji stawia przed zarządzającymi oraz audytorami zadanie stwierdzenia, że przedsiębiorstwo ma zapewnioną działalność w dającym się przewidzieć okresie, przez który rozumie się najczęściej następny rok obrotowy po roku sprawozdawczym. Zarówno analiza finansowa, co najmniej za trzy lata, jak i badanie przyszłych zdarzeń warunkowych oraz planowanych przedsięwzięć są podstawowym warunkiem potwierdzenia spełnienia lub nie tej zasady. Zarówno wiedza menedżerów i audytorów, jak też ich uczciwość i rzetelność mogą być skuteczną barierą fałszowania informacji w tym obszarze.

Zasada istotności ma znaczenie dla określania dopuszczalnego zakresu błędu, pominięcia informacji lub ich szczegółowości. Dotyczy to zwłaszcza zadań kontroli wewnętrznej i audytu zewnętrznego. W każdym przedsiębiorstwie zakres istotności wyznaczany jest w kategoriach ilościowych w odniesieniu do poszczególnych składników bilansu i rachunku zysków i strat. Najczęściej przyjmuje się za istotną kwotę, która przekracza wyznaczoną procentem sumę przychodów rocznych, sumę bilansową lub zysk netto. Istotne kwoty różnią się w zależności od wielkości przedsiębiorstwa.

4. Prawna odpowiedzialność i zasady etyki zawodowej księgowych

Za prowadzenie ksiąg rachunkowych odpowiada, zgodnie z zasadami, kierownik jednostki (w zakresie nadzoru) [11, art. 4 ust. 5]. Z odpowiedzialności tej nie zwalnia kierownika nawet powierzenie określonych obowiązków innej osobie.

Kierownikiem jednostki jest:

- w działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną ta właśnie osoba,
- w spółkach cywilnych i jawnych – wspólnicy prowadzący sprawę spółki,
- w spółkach partnerskich – obok wspólników także zarząd prowadzący sprawę spółki,
- w spółkach komandytowej i komandytowo-akcyjnej – komplementariusze prowadzący sprawę spółki,
- w spółkach kapitałowych (z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnych), w przedsiębiorstwach państwowych i w spółdzielniach – zarząd.

Błędy lub oszustwa w sprawozdaniach finansowych mogą narazić spółkę na szkodę, w konsekwencji zaś stać się przyczyną roszczeń odszkodowawczych spółki lub wspólników (akcjonariuszy) wobec członków zarządu. Ustawa o rachunkowości nie rozstrzyga, czy odpowiedzialność kierownika jednostki ma charakter odszkodowawczy. Trzeba w tym przypadku sięgać do „Kodeksu spółek handlowych” i „Kodeksu cywilnego”.

Natomiast Ustawa o rachunkowości reguluje odpowiedzialność karną władz spółki [11, art. 77 i 79] za:

- nieprowadzenie ksiąg rachunkowych, prowadzenie ich wbrew przepisom ustawy lub podawanie w tych księgach nierzetelnych danych,
- niesporządzenie sprawozdania finansowego, sporządzenie go niezgodnie z przepisami ustawy, lub zawarcie w tym sprawozdaniu nierzetelnych danych.

Kto tak czyni, podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie. Odpowiedzialność karną władz spółki reguluje także „Kodeks karny”, „Kodeks karny skarbowy” i „Kodeks spółek handlowych”.

„Kodeks karny” [13, art. 270-277 i 296-309] wymienia przestępstwa podlegające karom grzywny lub pozbawienia wolności, takie jak:

- przeciwko wiarygodności dokumentów,
- nierzetelności w dokumentowaniu,
- podawanie fałszywych danych.

Według „Kodeksu spółek handlowych” [15, art. 585-595] przestępstwem jest m.in. ogłaszanie danych nieprawdziwych albo przedstawianie ich organom spółki, władzom państwowym lub osobie powołanej do rewizji.

Także „Kodeks karny skarbowy” [14, art. 54-84] za przestępstwo i wykroczenie uznaje nieprowadzenie ksiąg, nieprzechowywanie ksiąg, nierzetelne prowadzenie ksiąg.

Prawna odpowiedzialność za czyny określone jako przestępstwa lub wykroczenia w dziedzinie prowadzenia ksiąg i sporządzania sprawozdań finansowych do-

tyczy zarządzających wszystkimi formami przedsiębiorstw, bez względu na ich rozmiar.

Sprawozdania roczne jednostek, które zgodnie z Ustawą o rachunkowości spełniają dwa z trzech kryteriów decydujących o wielkości przedsiębiorstwa [11, art. 64], oraz jednostek bez względu na wielkość, takich jak: banki, zakłady ubezpieczeń, działające na podstawie przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi, funduszami powierniczymi, funduszami inwestycyjnymi, funduszami emerytalnymi oraz spółki akcyjne, podlegają badaniu przez biegłych rewidentów i ogłaszaniu. Takim samym obowiązkom podlegają jednostki sporządzające łączne roczne sprawozdania finansowe, czyli tzw. sprawozdania skonsolidowane. We wszystkich przypadkach dotyczy to jednostek, które spełniają zasadę kontynuacji działalności.

Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanej jednostki. Relacja między odpowiedzialnością kierownika jednostki i biegłego rewidenta, określona w Ustawie o rachunkowości, wyraża się tym, że:

- kierownik jednostki ma obowiązek poddać ocenie przez biegłego rewidenta roczne sprawozdanie finansowe, udzielić informacji i wyjaśnień zgodnych ze stanem faktycznym,
- biegły rewident sporządza, zgodnie ze stanem faktycznym, opinię o sprawozdaniu finansowym oraz o stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych, a także o sytuacji finansowo-majątkowej badanej jednostki.

Działania sprzeczne z tymi obowiązkami podlegają karze grzywny albo ograniczenia wolności [11, art. 78, 79; 12].

Międzynarodowa Federacja Księgowych (Internacional Federation of Accountants – IFAC) stawia sobie za cel wspieranie zawodu księgowego poprzez wyznaczanie etycznych standardów wykonywania zawodu, aby świadczone w interesie publicznym usługi były niezmiennie wysokiej jakości [7].

Specjalistyczne standardy sporządzania sprawozdań finansowych, normy wykonywania zawodu, w tym biegłego rewidenta, oraz kodeks etyki mogą sprzyjać ujednoczeniu zasad wykonywania zawodu księgowego. Kodeks etyczny IFAC opiera się na założeniu, że jego cele i zasady podstawowe są ważne dla wszystkich zawodowych księgowych, i to bez względu na to, czy wykonują oni zawód publicznie, czy też są zatrudnieni w przemyśle, handlu, sektorze publicznym lub w szkolnictwie. Szczególnie odnosi się to do niezależnych biegłych rewidentów, finansistów zarządzających finansami w różnych organizacjach, audytorów wewnętrznych, ekspertów podatkowych, konsultantów sfery zarządzania.

Wykonywanie zawodu księgowego wymaga przestrzegania warunków i zasad podstawowych, do których zalicza się [7, s. 25-27]:

- **rzetelność**, co oznacza prawość i uczciwość podczas wykonywania usług zawodowych,
- **obiektywizm**, co oznacza przestrzeganie sprawiedliwości, niedopuszczanie do uprzedzeń lub stronniczości, wykluczenie konfliktu interesów lub nacisku wywieranego przez inne osoby,
- **kompetencje zawodowe oraz należyta staranność**, co wymaga stałego utrzymywania i doskonalenia wiedzy zawodowej i umiejętności, by klient odnosił korzyści z kompetentnych zawodowych usług,
- **przestrzeganie tajemnicy zawodowej**, czyli szanowanie poufności informacji otrzymywanych podczas wykonywania usługi, chyba że istnieje ustawowy obowiązek jej ujawnienia,
- **zastosowanie standardów technicznych**, takich jak: „Międzynarodowe standardy rewizji finansowej”, „Międzynarodowe standardy rachunkowości”, krajowe „Prawo bilansowe” i krajowe normy wykonywania zawodu [9].

W Polsce zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów [8] opracowała Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, z odwołaniem się do kodeksu etyki zawodowej księgowych IFAC.

Mimo istnienia wielu zabezpieczeń prawnych, zjawisko fałszowania informacji sprawozdawczych nie przemija. Co więcej, niektórzy dopatrują się jego przyczyn w naturze człowieka i/lub w samej teorii rachunkowości [6]. W teorii rachunkowości poszukuje się rozwiązań także na gruncie etyki, kiedy prawda i uczciwość oznaczają zgodność z faktami, co pokrywa się z koncepcją „wiernego odzwierciedlenia” [4, s. 29-30]. Jest to podejście do rachunkowości neutralnej względem różnych grup użytkowników informacji.

Uznanie sprawozdania finansowego za zgodne z prawdą zależy od słuszności ogólnie przyjętych zasad, którymi się kierowano przy jego sporządzaniu. Nie jest to jednak wystarczająca podstawa do oceny zgodności informacji sprawozdawczej z prawdą. Niemniej nasilają się nawoływania, szczególnie Komisji UE, do wprowadzenia jednolitych międzynarodowych standardów, które byłyby „obowiązkowe na całym świecie” i stanowiły „słuszne, ogólnie przyjęte zasady” [10].

Taka harmonizacja zasad wprawdzie stwarza szansę prowadzenia ksiąg w sposób jednolity i przejrzysty, ale nie rozwiązuje problemu przestrzegania tych zasad przez zarządzających i przez audytorów.

5. Podsumowanie

W polskiej gospodarce obserwuje się czynniki, które mogą wpływać niekorzystnie na rzetelne wywiązywanie się przez menedżerów i audytorów ze swoich obowiązków i z odpowiedzialności za prawdziwy obraz sytuacji finansowej i majątkowej jednostki gospodarczej.

Przede wszystkim wymienia się brak właściwego nadzoru właścicielskiego, szczególnie odczuwany w spółkach z udziałem kapitału państwowego i komunalnego, w których dominuje partyjny skład rad nadzorczych. Niski poziom wiedzy ekonomicznej członków rad nadzorczych dodatkowo sprzyja narzucaniu przez zarząd wyboru biegłych rewidentów. Kryteria cenowe dominujące przy wyborze firm audytorskich nie sprzyjają wysokiej jakości badania sprawozdań finansowych, zwłaszcza gdy rady nadzorcze najczęściej nie zapraszają biegłych rewidentów na swoje posiedzenia, by zasięgać ich opinii, oraz omówienia raportów z tego badania.

Ograniczenie po 1999 r. liczebności jednostek podlegających obowiązkowi audytu rocznych sprawozdań finansowych:

- z jednej strony spowodowało brak kontroli nad większością jednostek i większe możliwości manipulowania informacjami w tych jednostkach,
- z drugiej zaś zaostrzyło konkurencję między biegłymi rewidentami.

Ze strony biegłych rewidentów występują więc czynniki, które podważać mogą ich obiektywizm, czyli niezależność i bezstronność przy wykonywaniu zawodu zaufania publicznego. Natomiast ze strony zarządzających możliwość pojawienia się skłonności do odstępstwa od zasad rachunkowości, których przestrzeganie nie jest poddane kontroli zewnętrznej.

Literatura

- [1] „*Bushujący*” w *księgach*, „Gazeta wyborcza” z 19 lipca 2002 r.
- [2] *Enron po włosku*, „Gazeta wyborcza” z 22 grudnia 2003 r.
- [3] *Europejskie firmy rodzinne mogą ukrywać kłopoty*, „Gazeta wyborcza” z 29 grudnia 2003 r.
- [4] Hendriksen Eldon A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- [5] *Jest źle, może nie będzie gorzej*, „Rzeczpospolita” z 3 grudnia 2003 r.
- [6] Kamela-Sowińska A., *Skąd wzięła się sprawa „Enronu”?*, „Rachunkowość” 2003 nr 4.
- [7] *Kodeks etyki zawodowej IFAC*, „Biuletyn KIBR” 2002 nr 51.
- [8] *Kodeks (zasady) etyki zawodowej*, „Biuletyn KIBR” 2002 nr 52.
- [9] *Normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta*, „Biuletyn KIBR” 2002 nr 53.
- [10] Toffler A. i H., *Nie wkładajmy wszystkich jajek do jednego koszyka*, „Rzeczpospolita” z 21 sierpnia 2002 r.
- [11] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU nr 121, poz. 591.
- [12] Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, DzU nr 121, poz. 592.
- [13] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. „Kodeks karny”, DzU nr 88, poz. 554.
- [14] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. „Kodeks karny skarbowy”, DzU nr 83, poz. 930.
- [15] Ustawa z dnia 15 września 2000 r. „Kodeks spółek handlowych”, DzU nr 94, poz. 1037.
- [16] Wąsowski W., *Falszowanie sprawozdań finansowych*, Wyd. Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa 2003.
- [17] *Wszystko może się zdarzyć*, „Rzeczpospolita” z 13 lipca 2002 r.

WHY TO MANAGERS OF ENTERPRISES AND AUDITORS COVER UP AND FALSIFY INFORMATION – OCCASIONS AND OPPORTUNITIES

Summary

In American and European companies we can observe falsifying of report information. Manipulation and falsifying are connected with violation of accounting principles by those managers and auditors who prefer summary, particular benefit. Prevention of there manipulations is possible through credible holder supervision.

Prof. dr hab. Danuta Misińska, biegły rewident, jest profesorem zwyczajnym w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.