

Adam Rędziński

Edukacja ekonomiczna systemów kontroli wewnętrznej w USA : zarys historyczny

Prace Naukowe. Pedagogika 12, 211-227

2003

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Adam Rędziński

Edukacja ekonomiczna systemów kontroli wewnętrznej w USA. (Zarys historyczny)

1. Kontrola wewnętrzna jako funkcja pomocnicza rachunkowości

Każdego dnia gdzieś na świecie dokonuje się przestępstwo gospodarcze, czy też zwykła niedbałość, które są często powodem bankructwa zarówno małych, jak i wielkich firm. Akcjonariusze tracą miliony dolarów, menedżerowie tracą posady, a wszyscy domagają się stanowczych zmian w stylu zarządzania. Pojęcie *corporate governance* jest przywoływane jako słowo klucz czy też magiczna formuła, która potrafi zmienić źle zarządzane przedsiębiorstwo w prosperującą firmę. Okazuje się jednak, że znalezienie odpowiedniego systemu zarządzania dla firmy nie jest łatwe. Ci menedżerowie, którzy to potrafią, są poszukiwani przez najlepsze korporacje świata i szybko awansują. Podstawą dobrze zarządzanej firmy jest skuteczny system kontroli wewnętrznej. Kontrola wewnętrzna nie powinna być jednak kojarzona z brakiem zaufania do pracowników. Oprócz funkcji kontrolnej powinna także spełniać zadania wychowawcze wobec podwładnych, które wpłynęłyby na wzrost zaufania i polepszyłyby ogólny wizerunek firmy. Ujmowałyby one bardzo szeroką ramę działań, w której zawierają się wszystkie czynności wykonywane w przedsiębiorstwie, poczynając od zakupu surowców, a kończąc na sprzedaży gotowego produktu.

W czasach prosperity menedżerowie często zyskują sławę i pieniądze równe gwiazdom filmowym. Szczególnie w latach dziewięćdziesiątych ujawnił się trend do gloryfikowania menedżerów zarządzających firmą, czyli Chief Executive Officer (CEO). Inwestorzy często bardziej interesowali się osobą prezydenta korporacji czy CEO niż wynikami ekonomicznymi. Im więcej razy powtórzono w USA w mediach nazwisko Jacka Welcha, tym lepiej miały się akcje General Electric. Dziś wiadomo, że GE nadużywał tzw. kreatywnej rachunkowości, by poprawić swoje wyniki finansowe. Przypadki typu Enron czy AT&T otrzeźwiają wielu akcjonariuszy. Kenneth

Lay i Jeffrey Skilling, menedżerowie z Enronu, sprawnie przekonali inwestorów, że ich firma jest silnym graczem w e-biznesie. Przez wiele lat udawało im się podtrzymać fikcję, której najlepsi analitycy nie byli w stanie wykryć. Charyzmatyczny Michael Armstrong miał przekształcić AT&T w firmę nowych technologii. Skończyło się na 140-miliardowej stracie dla akcjonariuszy¹. Innym problemem jest jawna nieuczciwość. Percy Barnevik przez lata uważany był za cudowne dziecko biznesu. Inwestorzy zmienili zdanie, gdy wydało się, że w roku 2001, który okazał się dla akcjonariuszy ABB katastrofalny, P. Barnevik zaaranżował dla siebie bonus w wysokości 136 milionów dolarów².

Okazuje się, że chciwość i nieuczciwość menedżerów wysokiego szczebla jest dużo bardziej niebezpieczna niż kradzież czy niedbalstwo pracowników operacyjnych. Dzieje się tak m.in. dlatego, że pomija się zagadnienie etyki zawodowej oraz aspekt pedagogiczny działalności organów kontroli. Za każdym razem, gdy podobna informacja zostaje ujawniona, akcjonariusze zadają pytania o skuteczność kontroli wewnętrznej. Wszystkie koszty związane z niegospodarnością są ostatecznie ponoszone przez akcjonariuszy, pracowników, kontrahentów oraz inne zainteresowane osoby. Nie dziwi więc fakt domagania się przez inwestorów lepszego zarządzania oraz usprawnienia *corporate governance*.

USA, jako kraj najbardziej rozwinięty gospodarczo, może służyć pewnym przykładem, jeśli chodzi o funkcjonowanie kontroli wewnętrznej, chociaż należy dodać, iż mechaniczne przenoszenie modeli bez brania pod uwagę lokalnych warunków zwykle kończy się niepowodzeniem. Celem artykułu nie jest w żadnym razie wskazywanie jednego, prawidłowego modelu, gdyż taki nie istnieje. Omawiane modele mają być jedynie pomocą w tworzeniu własnego systemu kontroli wewnętrznej dla każdej firmy. Należy również dodać, że koncepcja kontroli wewnętrznej prezentowana w niniejszym artykule nie powinna być wąsko interpretowana jako funkcja kontrolna w przedsiębiorstwie. Również nie powinno się łączyć kontroli wewnętrznej z działem rachunkowości. Kontrola wewnętrzna prezentowana tutaj jest jako system zarządzania, filozofia biznesu z uwzględnieniem jej aspektu pedagogicznego. Wydaje się, że przedsiębiorstwa polskie mają jeszcze długą drogę przed sobą, jeśli chodzi o wdrażanie systemów kontroli wewnętrznej. Jednak jest to nieuchronne w gospodarce globalnej, do której zmierza cywilizowany świat.

Kontrola wewnętrzna jest sposobem, w jaki zarząd dąży do stworzenia warunków do wdrożenia i egzekwowania dobrze kontrolowanych działań firmy. To procedura przygotowania, zweryfikowania oraz dystrybucji do zainteresowanego infor-

¹ *Fallen idols*, „The Economist”, 4 V 2002, s. 11.

² Tamże.

macji potrzebnej do zarządzania firmą. Użycie tak różnorodnych metod, jak standaryzacja produkcji, inspekcja i kontrola czy szkolenie pracowników, wszystko to zawiera się w systemie kontroli wewnętrznej. W działalność każdego biznesu wpisane jest ryzyko. Jeżeli przedsiębiorca chce osiągnąć założony cel, musi przyjąć pewien jego poziom. Ryzyko można w pewnych granicach kontrolować. Poziom kontroli, na jaki decyduje się każdy menedżer, jest różny i zależy od takich czynników, jak osobowość menedżera, dynamika środowiska biznesu i wielu innych. Istnieje nieskończona ilość zdarzeń, które mogą zagrozić wytyczonemu celowi. W takich warunkach pomocna jest kontrola wewnętrzna.

Procedury kontroli wewnętrznej narzucają ramy, w których dużo łatwiej jest kontrolować niespodziewane sytuacje i zagrożenia. W jednoosobowym biznesie, jakim jest sprzedaż owoców na straganie, wystarczającą procedurą kontroli jest obecność właściciela — sprzedawcy owoców. Ogarnia on cały proces planowania, finansowania, zaopatrzenia i zbytu. Jeżeli jednak właściciel zatrudni osobę do sprzedaży i sam zajmie się organizacją handlu, to wkrótce poczuje potrzebę wprowadzenia procedur kontroli bardziej zaawansowanych niż jego obecność. Najbardziej popularną formą kontroli jest wprowadzenie kasy rejestrującej transakcje. Jeżeli pracownik oszukuje, dobrym pomysłem może być przysłanie nieznanemu mu osobie, by ta dokonała transakcji kontrolnej. Wobec pracownika złodzieja stosuje się ostateczną procedurę, czyli zwalnia się go. Tradycyjnie zwykło się uważać, że koszty wdrożenia procedury kontroli wewnętrznej nie mogą przekraczać korzyści wynikających z jej wprowadzenia. Trudność związana z tym poglądem polega na tym, że taka analiza kosztów i korzyści jest dalece nieprecyzyjna z powodu braku standardowego postrzegania ryzyka. Jeden właściciel straganu z owocami może ufać sprzedawcy i nie czuć potrzeby żadnych procedur kontroli. Inny właściciel może postrzegać zatrudnionego pracownika jako leniwego oszusta, który marzy tylko o tym, by coś ukraść, a w najlepszym razie nie pracować.

W systemie kontroli wewnętrznej nie chodzi o zaufanie do pracownika lub o jego brak. Najbardziej zaufany pracownik może się zwyczajnie pomylić, czy nagle zapragnąć sprzeniewierzyć majątek firmy. System kontroli wewnętrznej ma w tym przypadku uniemożliwić wykonanie błędu lub dokonania kradzieży, czy to właścicielowi, czy to wynajętemu pracownikowi. Co więcej, system kontroli wewnętrznej ma zapewnić, że pracownik będzie uczciwy i odpowiednio przeszkolony. A zatem zyskuje on walor wychowawczy. Kontrola wewnętrzna ma wiele wspólnego z tzw. problemem agencji. Właściciel (sprzedawca owoców bądź wielomilionowa rzesza akcjonariuszy) powierza majątek w zarządzanie agentowi — menedżerowi i wierzy, że majątek ten zostanie pomnożony. W literaturze audytu tradycyjnie uważa się, że właściciel wymaga od menedżera, by ten wprowadził odpowiedni system kontroli

wewnętrznej z następujących powodów: by uzyskać wiarygodne dane potrzebne do prowadzenia biznesu; by zapewnić bezpieczeństwo aktywom, dokumentom oraz wszelkiej informacji związanej z prowadzeniem biznesu; by zapewnić efektywne wykorzystanie zasobów będących w dyspozycji przedsiębiorstwa; by zapewnić zgodność działań pracowników z wyznaczonymi celami firmy.

Badając środowisko kontroli wewnętrznej, należy odpowiedzieć na podstawowe trzy pytania: czy kontrola wewnętrzna istnieje?, jeżeli istnieje, to czy działa?, jeżeli działa, to czy skutecznie?

Badanie takie może przyjąć formę pytań, obserwacji, przeglądu analitycznego oraz uzgodnień z osobami trzecimi, potwierdzającymi lub negującymi istnienie silnego środowiska kontroli wewnętrznej. W teorii audytu wymieniane są następujące czynniki, które wpływają na jakość środowiska kontroli wewnętrznej³:

- styl zarządzania stosowany przez menedżerów. Jedni menedżerowie są odważni i śmiało podejmują ryzykowne przedsięwzięcia, które mogą przynieść wysoki zysk. Inni są ostrożni i angażują się jedynie w sprawdzone inwestycje;
- struktura organizacyjna. Dobrze zaprojektowana struktura powinna rozdzielić odpowiedzialność za: autoryzację transakcji; dokumentację transakcji; dozór nad aktywami firmy. Jest to podstawowa zasada kontroli wewnętrznej, która jednak często nie jest przestrzegana, co prędzej czy później prowadzi do nieprawidłowości;
- zasady stosowane przez zarząd w zatrudnianiu, szkoleniu, ocenianiu, promowaniu i wynagradzaniu pracowników. Skuteczne zasady dotyczące personelu są jednym z najważniejszych czynników środowiska kontroli wewnętrznej. To pracownicy są podstawą każdego biznesu i to kompetentny personel jest najważniejszym, choć często niedocenianym, aktywem;
- sposoby rozdziału zadań i odpowiedzialności. Jasny podział zadań i jasne zasady oceniania, zasady zachowania w sytuacji konfliktu interesów, prywatne użytkowanie dóbr firmowych, przyjmowanie prezentów od kontrahentów, wydatki służbowe. Wszystko to musi być z góry ustalone, w przeciwnym wypadku pracownicy mogą się czuć niepewnie;
- metody kontroli. Ten czynnik środowiska kontroli wewnętrznej jest najczęściej błędnie kojarzony z kontrolą wewnętrzną;
 - obecność komórki audytu wewnętrznego;
 - obecność komitetu audytu odpowiedzialnego za wybór audytora zewnętrznego i komunikację z audytorem wewnętrznym.

³ O.R. Whittington, K. Pany, W.B. Meigs, R.F. Meigs, *Principles of auditing*, Boston 1992, s. 229.

Zasady i procedury kontroli wewnętrznej używane w USA powstawały wraz z rozwojem tamtejszej gospodarki. Właściwie to podążały za gospodarką, gdyż regulacje dostosowują się do rzeczywistości, a nie odwrotnie. Każda organizacja w trakcie swego rozwoju wypracowuje sobie pewne zasady postępowania. Zadaaniem tych zasad jest zapewnienie osiągania wyznaczonych celów. Taka jest właśnie współczesna definicja kontroli wewnętrznej. Wcześniej kojarzono ją jednak z rachunkowością, a wynikało to z okoliczności, w jakich pojawiły się pierwsze modele kontroli wewnętrznej. Podstawowym źródłem kapitału w XIX wieku były banki. Przedsiębiorcy musieli przekonać bankierów, że ich przedsięwzięcia mają szanse powodzenia i że są dobrze zarządzane. W Wielkiej Brytanii powstała grupa księgowych, którzy zajmowali się atestacją, czyli stwierdzali, czy prezentowane dane finansowe są kompletne i przedstawiają *true and fair view*. Pierwsi księgowi, którzy przybyli do USA, byli członkami stworzonego w Wielkiej Brytanii w 1880 Institute of Chartered Accountants. Panika związana z bankructwem spółek kolejowych w 1873 spowodowała, że angielscy inwestorzy zaczęli przysyłać własnych księgowych, by ci weryfikowali księgi finansowe spółek⁴. W roku 1887 powstała pierwsza amerykańska organizacja księgowych American Association of Public Accountants⁵. Później, gdy spółki zaczęły pozyskiwać kapitał poprzez sprzedaż akcji szerokiemu gronu inwestorów, zapotrzebowanie na usługi księgowych i audytorów znacznie wzrosło. Większość firm nie była przygotowana, aby publicznie przedstawiać swoje sprawozdania finansowe. Brakowało wykształconej kadry kierowniczej oraz skutecznych systemów informacyjnych.

W 1902 Komisja Przemysłu Kongresu Amerykańskiego wydała raport, w którym stwierdziła, iż większe korporacje powinny publikować co roku odpowiednio atestowane sprawozdania finansowe. W Wielkiej Brytanii wymaganie to zostało wprowadzone już w 1856 roku⁶. Pierwszą publiczną firmą, która opublikowała swoje sprawozdanie finansowe w USA, była United States Steel⁷. Stało się to w roku 1902 — nie istniały wówczas żadne standardy rachunkowości i audytu, a systemy kontroli wewnętrznej były bardzo prymitywne. Jednak zawód księgowego zaczynał nabierać znaczenia. W 1905 powstał pierwszy zawodowy miesięcznik „Journal of Accountancy”, który wychodzi do dziś. W latach następnych utworzone zostały pierwsze instytucje zajmujące się regulacją biznesu. Federal Reserve Act z roku 1913 utworzył Federal Reserve Board (FRB), zaś Clayton Antitrust Act z roku 1914

⁴ S. Root, dz. cyt., s. 51.

⁵ *Professional issues*, „Journal of Accountancy” 1987, nr 5, s. 113.

⁶ Tamże.

⁷ Tamże.

utworzył Federal Trade Commission (FTC)⁸. Obie agencje zainteresowane były zwiększeniem jakości sprawozdań finansowych. FTC wprowadziło wiele regulacji dotyczących prowadzenia przedsiębiorstw na terenie USA i jednolite sprawozdania finansowe, aby egzekwować przepisy. Natomiast FRB zainteresowana była jednolitymi sprawozdaniami, by móc oceniać zdolność kredytową firm, które dyskontowały papiery dłużne w bankach należących do FRB. Pierwszy oficjalny standard dotyczący rachunkowości wydany został właśnie przez FRB w kwietniu 1917 w Federal Reserve Bulletin. Zatytułowany *Uniform Accounting*, przedstawiał rekomendacje dotyczące procedur audytu i sporządzania sprawozdań finansowych⁹. W 1918 został on wydany pod zmienioną nazwą *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statement* i rozesłany do wszystkich członków American Association of Public Accountants¹⁰. Należy zauważyć, że standard ten, stworzony pod wpływem FRB, nakazywał przedstawienie informacji potrzebnej bankom, lecz mało użytecznej dla akcjonariuszy. W wydanej w 1927 roku książce *Main Street and Wall Street* profesor rachunkowości z Harvardu William L. Ripley po raz pierwszy domagał się FTC wykorzystania swych możliwości i wymuszenia na firmach przedstawiania informacji finansowej w formie użytecznej dla szerokiego grona inwestorów.

Dopiero krach na giełdzie w 1929 i bankructwo międzynarodowego giganta Kreuger&Toll Company zmusiło rząd USA do uchwalenia dwóch niezwykle ważnych ustaw: Securities Act of 1933 oraz Securities Exchange Act of 1934¹¹. Powołana przez te dwie ustawy Securities and Exchange Commission (SEC) miała strzec prawa inwestorów do pełnej dostępności do informacji o spółkach notowanych na giełdach w USA. Oznaczało to, że SEC otrzymała prawo do ustanawiania zasad sprawozdawczości. Dwóch z pięciu członków SEC opowiedziało się za ustanawianiem standardów przez SEC. Trzech pozostałych głosowało za pozostawieniem tego w gestii sektora prywatnego. Choć w kolejnych latach księgowi założyli własne stowarzyszenia i z własnej inicjatywy dokonali ujednoczenia zasad rachunkowości i audytu, to SEC ma w tym obszarze nadal ostateczny głos. SEC reguluje zasady rachunkowości, wydając tzw. Accounting Series Releases (ASR).

W 1936 r. słynny Federal Reserve Bulletin z roku 1917 został przerezegowany po raz drugi i wydany pod nazwą *Examination of Financial Statements by Certified Public Accountants* i był nadal jedynym oficjalnym standardem rachunkowości. Również w 1936 roku American Institute of Accountants (dawny American Asso-

⁸ Tamże, s. 114.

⁹ Tamże.

¹⁰ Tamże.

¹¹ S. J. Root, dz. cyt., s. 60.

ciation of Public Accountants) powołał pierwszą historycznie instytucję tworzącą standardy rachunkowości: Committee on Accounting Procedures (CAP). W 1938 r. SEC wydał słynny ASR nr 4, w którym stwierdził, że przeanalizuje i ewentualnie zaakceptuje wszelkie standardy rachunkowości wydane przez sektor prywatny, jeżeli tylko będą one uzgodnione przez stowarzyszenia księgowych¹².

W 1938 r. CAP wydał pierwszy standard: Accounting Research Bulletin (ARB) nr 1, w którym przedstawił swoje cele oraz konieczność prezentacji w sprawozdaniu finansowym nie tylko bilansu, ale także rachunku zysków i strat¹³. W tym standardzie CAP niefortunnie sam umniejszył swoją rolę, stwierdzając, że nie będzie zajmował się tworzeniem ram systemu rachunkowości, a jedynie indywidualnymi przypadkami. Do roku 1952 CAP wydał 42 standardy ARB, które to zostały przerehabitowane i wspólnie wydane jako ARB nr 43. Chociaż ARB nr 43 był nowoczesnym standardem obejmującym większość problemów rachunkowości współczesnych czasów, księgowi wyraźnie nie byli zadowoleni z CAP. W 1957 American Institute of Accountants (AIA) zreformowało się, zmieniając jednocześnie nazwę na American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Odnowiona organizacja zastąpiła CAP przez bardziej profesjonalną Accounting Principles Board (APB). APB składała się z 18 biegłych księgowych, którzy obok swej pracy zawodowej zajmowali się dodatkowo standaryzacją. Niestety, AICPA powołało również Komisję do Spraw Badań nad Rachunkowością, która wydała swoje własne standardy pod nazwą Accounting Research Studies. Sytuacja groziła konfliktem. W 1962 Kongres wydał Revenue Act, który skłócił Komisję z APB. Obie instytucje wydały całkowicie sprzeczne ze sobą standardy¹⁴. Środowisko księgowych przyglądało się ze zdziwieniem, a SEC po raz pierwszy musiała interweniować. To wydarzenie znacznie osłabiło pozycję APB. Pojawiły się głosy, że pracujący prywatnie członkowie APB nie są obiektywni i że należy od nowa stworzyć ramy systemu rachunkowości.

W latach 1971–74 zebrały się trzy komisje, które miały znaczący wpływ na dalsze losy rachunkowości. Trueblood Committee zdefiniował i wyznaczył cele, jakim powinny odpowiadać sprawozdania finansowe przedsiębiorstw. Cohen Committee wprowadził zmiany w standardach audytu, zaś Wheat Committee domagała się stworzenia nowej organizacji, która zajmowała się standaryzacją rachunkowości. Właśnie dzięki przewodniczącemu tej komisji Francisowi Wheatowi powstała w 1973 Financial Accounting Standards Board (FASB). FASB to całkowicie niezależna organizacja, składająca się z siedmiu członków oraz sztabu doradców (Advi-

¹² *Professional issues*, dz. cyt., s. 116.

¹³ Tamże.

¹⁴ Tamże, s. 131.

sory Council), których zadaniem jest wspomagać proces standaryzacji. Czterech z siedmiu członków FASB to biegli księgowi, pozostałą trójkę dobiera się z profesorów akademickich, przedstawicieli biznesu i rządu. Wybrani członkowie muszą przerwać swoje dotychczasowe zajęcia po to, aby nie zaszły podejrzenia, że są stronniczy. Działalność FASB finansuje specjalna fundacja (Financial Accounting Foundation). Dzięki licznej reprezentacji organizacji skupiających profesjonalistów z dziedziny rachunkowości i finansów istnieje pełna możliwość konsultacji w środowisku zawodowym wszelkich projektów. Niespełnienie tego warunku było przyczyną zlikwidowania APB w 1973 roku. Najważniejsza praca wykonana przez FASB to opracowanie Statements of Financial Accounting Concepts. Jest to koncepcja ramowa rachunkowości obowiązującej w Stanach Zjednoczonych. Składa się ona z trzech części: podstawowych założeń rachunkowości (basic assumptions), podstawowych zasad rachunkowości (basic principles) oraz podstawowych modyfikacji założeń i zasad (basic modifiers). Trzy modyfikacje założeń i zasad to: istotność, konserwatyzm oraz praktyka zawodowa.

Całość obowiązującą w USA standardów rachunkowości nazywana jest często Generally Accepted Accounting Principles. Standardy GAAP nie są skodyfikowane i pochodzą z różnych źródeł. Większość z nich wydano w formie Statements of Financial Accounting Concepts (generalne koncepcje wydane przez FASB regulujące podstawowe zagadnienie rachunkowości i sprawozdawczości), Statements of Financial Accounting Standards (standardy rachunkowości) oraz Interpretations (interpretacje problemów zaistniałych w praktyce zawodowej). Są to wyniki pracy FASB, która jednak nie posiada władzy legislacyjnej. Aby stały się one normą obowiązującą, muszą zostać uznane przez SEC jako standardy rachunkowości. Tak też się zazwyczaj dzieje. Inne źródła obowiązujących standardów to:

- Accounting Series Release (ASR), wydawane przez SEC;
- Accounting Search Bulletins (ARB), wydawane w latach 1939–1959 przez CAP. Zawarte tam rozwiązania zostały w większości poprawione przez późniejsze agencje lub w ogóle zawieszono;
- APB Opinions, wydawane w latach 1959–1979 przez APB.

Proces ustanawiania standardów audytu przebiegał znacznie mniej dramatycznie. Pierwszy oficjalny standard audytu jest wspólny z rachunkowością. Był nim wydany w 1917 r. przez Federal Reserve Board *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements*. Standard FRB został kilkakrotnie przeredagowany: w 1929 r. wydano go pod nazwą *Verification of Financial Statements*. Standard ten wskazał po raz pierwszy na konieczność testowania prób zamiast weryfikacji całości sprawozdań finansowych, przyznając jednocześnie, że istnieje możliwość przeoczenia pewnych błędów. W 1934 r. wydano go pod nazwą *Audits of Corporate*

Accounts, a w 1936 pod nazwą *Examination of Financial Statements by Independent Accountants*¹⁵.

W 1938 r. poważny kryzys wskazał na konieczność zmian. Akcje chemicznego potentata McKesson&Robbins zostały zawieszono na Wall Street. Giełda zamroziła wszelkie transakcje, gdy okazało się, że wierzyciele nie mogą zaspokoić swoich roszczeń z majątku firmy. Okazało się, że 20% wszystkich aktywów po prostu nie istniało¹⁶. Prezesem firmy był występujący pod przybranym nazwiskiem oszust gospodarczy, zaś system kontroli wewnętrznej kompletnie nie funkcjonował, pozwalając na fałszerstwa sprawozdań finansowych¹⁷. Niezrozumiałe było, dlaczego firma audytorska Price Waterhouse zaakceptowała klienta bez jakiegokolwiek sprawdzenia wiarygodności menadżerów, istnienia aktywów czy należności. Skandal McKesson&Robbins wywołał dyskusję w środowisku księgowych i audytorów. Zadawano pytania o zakres odpowiedzialności audytorów za wykrywanie oszustw i o właściwość obowiązujących zasad audytu. Po raz pierwszy dyskutowano o konieczności wprowadzania skutecznych systemów kontroli wewnętrznej i o adekwatności wykształcenia audytorów. W 1939 American Institute of Accountants powołał Committee on Auditing Procedure (CAuP), który opracował raport *Extensions of Audit Procedure*, wydany następnie jako Statement on Auditing Procedure no 1 (SAP no 1)¹⁸. W 1947 r. CAuP wydał raport *Tentative Statement of Auditing Standards – Their Generally Accepted Significance and Scope*, który zawierał 9 pierwszych standardów audytu¹⁹. W tym czasie SEC poparł CAuP w swym ASR nr 21, nakazując księgowym i audytorom, by wskazywali, czy audyt został wykonany zgodnie z Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)²⁰. W 1963 CAuP wydał SAP nr 33 pod tytułem *Auditing Standards and Procedures*. Komitet wydał jeszcze 21 standardów, po czym przekształcił się w Auditing Standards Executive Committee (AudSEC). W 1972 r. AudSEC wydał wszystkie 54 SAP w formie Statement on Auditing Standard no 1 (SAS no 1)²¹. Standard ten po raz pierwszy podał pełne brzmienie 10 standardów jakościowych audytu²². Są to:

Standardy generalne:

¹⁵ Tamże, s. 116.

¹⁶ S.J. Root, dz. cyt., s. 64.

¹⁷ Tamże.

¹⁸ *Professional issues*, dz. cyt., s. 133.

¹⁹ Tamże.

²⁰ Tamże, s. 134.

²¹ S.J. Root, dz. cyt., s. 66.

²² Cyt. wg D. M. Guy, D.R. Carmichael, dz. cyt., s. 2.

1. Badanie przeprowadzane jest przez osobę lub osoby posiadające odpowiednie techniczne wykształcenie i biegłość w zawodzie audytora.
2. W każdej sprawie dotyczącej badania audytor zachowuje obiektywizm.
3. Odpowiedni profesjonalizm powinien być zastosowany w trakcie przygotowania i wykonania badania oraz w trakcie przygotowania raportu.

Standardy dotyczące wykonywania badania:

4. Badanie powinno być dokładnie zaplanowane i w razie potrzeby nadzorowane.
5. Od audytora wymagana jest wiedza dotycząca systemu kontroli wewnętrznej w celu poprawnego zaprojektowania i przeprowadzenia badania.
6. Wymagana jest odpowiednia dbałość w dokumentowaniu zjawisk będących przedmiotem badania.

Standardy dotyczące raportu:

7. Raport audytora powinien stwierdzać czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zasadami rachunkowości (GAAP).
8. Raport powinien wskazywać na wszelkie niezgodności z GAAP.
9. Informacje dotyczące sprawozdań finansowych podane w raporcie uważane są za wyczerpujące.
10. Raport kończy się opinią audytora dotyczącą całości sprawozdania. Jeśli opinia dotycząca całości nie może być wydana, powody tego powinny być zamieszczone w raporcie.

Dalsze zmiany następowały pod wpływem kolejnych bankructw i skandali. W 1970 r. zbankrutowała największa firma kolejowa Penn Central o kapitalizacji 4.6 miliarda dolarów²³. Kongresmen John Moss oraz senator Lee Metcalf rozpoczęli narodową debatę nad tym, czy audyt spełnia swoją rolę²⁴. Wynikiem ich zapytań było powołanie w 1974 Commission on Auditors Responsibility, zwanej też Komisją Cohena od nazwiska przewodniczącego SEC. Zadaniem tej komisji było zbadanie, czy istnieje rozbieżność między pracą wykonywaną przez audytorów a oczekiwaniami inwestorów co do jakości sprawozdań finansowych. W wydanym w 1977 roku raporcie komisja stwierdziła istnienie istotnych niedociągnięć w pracach audytorów jak również zaproponowała szereg zmian. Najważniejsze postulaty to reorganizacja AudSEC oraz wprowadzenie standardowego tekstu potwierdzającego wykonanie audytu i wystawienie opinii. W 1977 AICPA stworzyła oddział skupiający firmy zajmujące się audytem. Celem stworzenia tej sekcji była chęć podniesienia jakości usług, ponieważ firmy, które decydują się na członkostwo, muszą spełniać

²³ *The century timeline*, „Journal of Accountancy” 2000, nr 10, s. 102.

²⁴ S.J. Root, dz. cyt., s. 74.

określone warunki. Między członkami oddziału obowiązuje tzw. *peer review*, czyli praktyka nowego członka staje się przedmiotem badania innej firmy audytorskiej. Takie rozwiązanie umożliwia bardziej obiektywną ocenę jakości usług niż tzw. samobadanie. W 1978 r. AudSEC przekształcono w Auditing Standards Board (ASB), który wyposażony został w znaczny budżet i pełnoetatowych pracowników administracji. Zdefiniowano następujące cele dla ASB:

- formułowanie standardów i zasad, którymi kierować się mają audytorzy;
- badania i publikacje mające na celu rozwój profesjonalny audytorów;
- prowadzenie programu edukacyjnego dla przyszłych audytorów, sponsorowanego przez już praktykujących audytorów.

Koniec wieku XIX i początek XX to czas, gdy kształtowała się rachunkowość w Stanach Zjednoczonych. Nie istniały obowiązujące standardy, zaś księgi prowadzone były przez pracowników, których umiejętności nie przystawały do dzisiejszych oczekiwań. Kontrola wewnętrzna używana była do nadzorowania pracowników w fabrykach. Nikt nie uważał za konieczne wprowadzanie jakichkolwiek zaawansowanych technik czy procedur. Nie było po prostu takiej konieczności. Z czasem menadżerowie doszli do wniosku, że kontrola wewnętrzna może być pomocna w każdym niemal obszarze zarządzania organizacją. Pojawiły się głosy o konieczności zwrócenia większej uwagi na to zagadnienie.

2. Kontrola wewnętrzna jako samodzielna funkcja w przedsiębiorstwie

Kontrola wewnętrzna była przez długi czas traktowana jako obszar audytu. Zewnętrzni audytorzy byli zainteresowani jakością systemów kontroli jedynie po to, by usprawnić swą pracę. Nie było mowy o żadnych raportach o skuteczności kontroli wewnętrznej. Skandal związany z firmą McKesson&Robbins był punktem zwrotnym w historii kontroli wewnętrznej jako oddzielnej funkcji w przedsiębiorstwie. SEC stwierdziło, że skoro w badaniu sprawozdań finansowych używane są próby, to audytor powinien zwrócić więcej uwagi na system kontroli wewnętrznej. Po raz pierwszy zwrócono uwagę na konieczność kontroli nie tylko w obszarze rachunkowości, ale we wszystkich transakcjach i czynnościach wykonywanych przez firmę. W 1949 American Institute of Accountants wydał pierwszą pracę na ten temat pod tytułem *Internal Control – Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant*. Pierwszy raz zamieszczono tam oficjalną definicję wypracowaną przez środowisko księgowych.

Wielu księgowych i audytorów było niezadowolonych z relatywnie nieściślej definicji. W 1958 the Committee on Auditing Procedure (CAuP) wydał SAP nr

29²⁵. Definicja tam zawarta wprowadziła pojęcia kontroli administracyjnej i kontroli księgowej. Był to postęp w stosunku do dotychczas używanego pojęcia *internal accounting control*, które jednoznacznie sugerowało podporządkowanie kontroli wewnętrznej rachunkowości. Wydany w 1972 SAS nr 1 zwany najważniejszym standardem audytu, poświęcił dużo miejsca kontroli wewnętrznej.

Pierwszy całkowicie poświęcony kontroli wewnętrznej standard to SAS nr 20, który wymaga od audytora, aby ten poinformował zarząd oraz komitet audytu o zauważonych słabościach w systemie kontroli wewnętrznej (*material weaknesses in internal control that come to his attention during an examination of financial statements*)²⁶. Raport taki jest wymagany bez względu na to, czy audytor został wynajęty dodatkowo do dokonania przeglądu kontroli wewnętrznej, czy nie.

Drugi standard poświęcony kontroli wewnętrznej to SAS nr 30, który omawia procedury badania systemu kontroli wewnętrznej.

W latach siedemdziesiątych wystąpiły problemy ze sprawozdaniami wielkich firm: Lockheed i Penn Central. SEC przeprowadził ankietę wśród korporacji amerykańskich, która wykazała, że ponad 200 firm zaangażowanych było w nielegalne łapówki dla zagranicznych kontrahentów na ogólną kwotę ponad 2 miliardy dolarów²⁷. Kongres Stanów Zjednoczonych uchwalił Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), według którego nielegalne stało się nieutrzymywanie odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej, zaś giełdy wprowadziły dla notowanych spółek obowiązek posiadania niezależnego komitetu audytu. Od tego czasu trzy instytucje: rada nadzorcza, komitet audytu oraz niezależny audytor miały dbać o wiarygodność sprawozdań finansowych. FCPA wprowadził przepis, w myśl którego dyrektorzy publicznych korporacji z akcjami sprzedawanymi na giełdach w USA, podlegali karze grzywny i/lub więzienia za nieutrzymywanie systemu kontroli wewnętrznej na odpowiednim poziomie. W ten sposób przeprowadzono kontrolę wewnętrzną z departamentów rachunkowości do rad nadzorczych spółek. Nie określono, co oznacza odpowiedni poziom kontroli wewnętrznej, zaś bezpośrednim skutkiem był gigantyczny wzrost stawek za ubezpieczenie D&O, czyli tzw. directors' and officers' liability insurance²⁸. Jest to ubezpieczenie dla menadżerów od odpowiedzialności cywilnej za błędy, które powoduje obniżenie wartości akcji spółki. W 1977 Komisja Cohena pod przewodnictwem senatora Lee Metcalfa wydała raport pod tytułem *The Accounting Establishment*, w którym zaproponowała, by sprawozdanie na temat

²⁵ Tamże.

²⁶ *Professional issues*, dz. cyt., s. 133.

²⁷ S.J. Root, dz. cyt., s. 70.

²⁸ C.A. Zacharias, *New rules, new responsibilities*, „Journal of Accountancy” 2000, nr 10, s. 54.

kontroli wewnętrznej było zawarte w corocznym raporcie dla akcjonariuszy, a rząd interweniował w proces ustanawiania standardów audytu.

W latach osiemdziesiątych nastąpiła fala bankructw instytucji finansowych (savings&loans). Łączny koszt bankructw dla podatnika amerykańskiego szacowany był na 150 miliardów dolarów²⁹. Sytuacja wymagała reakcji ze strony środowiska księgowych i w 1985 pięć organizacji: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives Institute (FEI), American Accounting Association (AAA), National Association of Accountants (NAA) oraz Internal Auditing Association (IAA) powołały National Commission on Fraudulent Financial Reporting. Komisja ta, zwana Treadway Commission, od nazwiska przewodniczącego Jamesa C. Treadway, miała ambicję stworzenia najnowocześniejszych rozwiązań w sprawozdawczości finansowej i kontroli wewnętrznej. Komisja stwierdziła, że prawie 50% wszystkich bankructw w USA nastąpiło w wyniku błędów w kontroli wewnętrznej³⁰.

W 1987 r. Komisja Treadway wydała raport, który zawierał około 50 uwag i rekomendacji dla audytorów, SEC oraz spółek na temat wykrywania oszustw w sprawozdawczości finansowej. Te same organizacje, które w 1984 r. powołały Komisję Treadway, utworzyły teraz Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Celem było stworzenie nowoczesnej koncepcji ramowej kontroli wewnętrznej, która mogłaby stać się światowym standardem. COSO skorzystało z pomocy firmy Coopers&Lybrand. Już od samego początku pojawiły się głosy krytyki, że model będzie zdominowany przez rachunkowość. Wydzielono trzy obszary kontroli wewnętrznej, które powinny podlegać ocenie:

- efektywność w działalności operacyjnej oraz stopień osiągania celów organizacji;
- wiarygodność sprawozdań finansowych;
- zgodność z obowiązującym prawem.

COSO nie zaproponowało żadnych obiektywnych kryteriów oceny. Zamiast tego stwierdzono, że ocena jest zawsze subiektywna, system zaś kontroli wewnętrznej działa sprawnie, jeżeli zarząd jest przekonany, że cele w trzech powyższych obszarach są osiągnięte. Model COSO został poważnie skrytykowany. Pytano, w jaki sposób może to być wzorzec, skoro brak jest jakichkolwiek konkretnych mierników czy wytycznych. Nie było jasne, czy system kontroli wewnętrznej wprowadzony według tego modelu byłby zgodny z Foreign Corrupt Practices Act, który nadal obowiązywał i karał za nieutrzymywanie kontroli wewnętrznej na odpowiednim poziomie jakości. W 1991 Kongres uchwalił Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act (FDICIA) wprowadzający zmiany, które miały zapobiec w przyszło-

²⁹ S.J. Root, dz. cyt., s. 81.

³⁰ Tamże, s. 75.

ści bankructwom banków podobnym do tych z lat 1980³¹. Prawo to nakazywało bankom zrzeszonym w Federal Deposit Insurance Corporation (FDIC) przygotowanie sprawozdań finansowych dla tej instytucji zgodnie z GAAP oraz raportu podpisanego przez zarząd, który oceniałby skuteczność systemu kontroli wewnętrznej. Było to pierwsze historycznie prawo (i jak na razie jedyne) nakazujące sprawozdawczość ze skuteczności kontroli wewnętrznej. Raportu nie przeznaczono dla szerokiego grona inwestorów. Była to szansa dla koncepcji ramowej COSO. Jeżeli FDIC przyjęłoby ją jako obowiązujący model, byłby to pierwszy krok w kierunku ujednoczenia kontroli wewnętrznej. Mocno niezadowolone z pracy COSO był Government Accounting Office (GAO). Assistant Comptroller General, Donald Chapin wydał oficjalny list krytykujący COSO za niezamieszczenie w koncepcji ramowej jakiegokolwiek uwagi o roli kontroli wewnętrznej w ochronie majątku firmy (*safeguarding of assets*)³². Pojęcie to było jeszcze obecne w SAS nr 1, lecz zostało pominięte w SAS nr 55. COSO świadomie więc oparło się na drugim standardzie, co nie podobało się GAO. W 1993 FDIC oficjalnie odmówiło uznania Koncepcji ramowej COSO jako wzorca dla banków³³. Ignorowanie koncepcji przez banki groziło utratą znaczenia w świecie korporacji i w 1994 r. COSO wydało poprawkę pod tytułem *Addendum to Reporting to External Parties*.

Dzięki tej zmianie GAO oficjalnie poparło koncepcję ramową COSO. Dużym sukcesem było oświadczenie The Bank Administration Institute (BAI), specjalistycznej organizacji zrzeszającej menedżerów banków³⁴. BAI zachęcał banki do stosowania modelu COSO w celu wypełnienia obowiązku nałożonego przez *FDIC Improvement Act*. Kolejnym wydarzeniem wpływającym na rozwój kontroli wewnętrznej był skandal związany z instrumentami pochodnymi. W latach 1980 i 1990 na szeroką skalę zaczęto używać derywatywów, czyli instrumentów finansowych, które swoją wartość wywodziły od akcji, obligacji, walut itp. Firmy używały derywatywów w celu zabezpieczenia różnego rodzaju ryzyka w operacjach, jak również dla czystej spekulacji. Tryliony dolarów były w rękach małej grupy ludzi, którzy nie tylko używali tych pieniędzy bez jakiegokolwiek nadzoru, ale również sami księgowali wykonywane transakcje³⁵. Pierwszą firmą, która przyznała się do poważnych strat w wyniku użycia derywatywów, był Procter&Gamble³⁶. Później nastąpiły słynne bankructwa Barings Bank w Europie oraz Orange County w USA³⁷. Aby zapo-

³¹ Tamże.

³² Tamże, s. 81.

³³ Tamże, s. 82.

³⁴ Tamże.

³⁵ Tamże, s. 87.

³⁶ Tamże, s. 88.

³⁷ Tamże.

biec dalszym kłopotom, SEC nakazała obowiązkowe, szczegółowe raporty o użyciu derywatów przez wszystkie publiczne korporacje o kapitalizacji wyższej niż 2.5 miliarda dolarów³⁸.

W 1996 FASB wydała Statement on Financial Accounting Standard (SFAS) nr 119 zatytułowany *Disclosures About Derivative Financial Instruments and Fair Value of Financial Instruments*. W tym samym roku COSO opublikowała własny dokument o kontroli użycia instrumentów pochodnych: *Internal Control Issues in Derivatives Usage*. Nie jest to część koncepcji ramowej, lecz bardzo szczegółowe opracowanie na temat zarządzania ryzykiem przy użyciu derywatów. Wydanie tego dokumentu może oznaczać, że COSO ma ambicje zostania wiodącą instytucją badawczą w zakresie kontroli wewnętrznej. W 1998 prezydent SEC Arthur Levitt wygłosił na New York University referat znany później jako *The Numbers Game* o konieczności zmian w komitetach audytu³⁹. Wynikiem tego referatu było powołanie komisji pod nazwą: Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audits. Raport komisji wydany w lutym 1999 wzywał SEC do wdrożenia regulacji, która nakazywałaby komitetom audytu w korporacjach przyjęcie bardziej aktywnej roli, jak również przyjęcie odpowiedzialności za jakość systemów kontroli wewnętrznej oraz jakość sprawozdań finansowych⁴⁰. Menedżerowie dosyć szybko zorientowali się, że odpowiedzialność taka pociąga za sobą ogromne ryzyko. Prawna odpowiedzialność komitetu audytu za jakość sprawozdań finansowych oznaczała możliwość zaskarżenia go przed sądem. Skutki prawnej odpowiedzialności za jakość systemu kontroli wewnętrznej mogły być katastrofalne, biorąc pod uwagę gorliwość amerykańskich *trial layers* (adwokatów, których specjalnością jest zaskarżanie wszystkich i wszystkiego). Odpowiedzią na propozycje Blue Ribbon Committee był przepis SEC wymagający, by członkowie komitetu audytu ujawnili wszelkie powiązania, które mogłyby uczynić ich zależnymi od zarządu firmy. SEC wymagała również, by komitet audytu wydał oświadczenie, iż przedyskutował sprawozdanie finansowe z zarządem i audytorami i upewnił się, że wynajęci audytorzy zewnętrzni są całkowicie niezależni.

New York Stock Exchange (NYSE) oraz National Association of Security Dealers (NASD) wydały przepisy nakazujące, by przynajmniej 3 członków komitetu audytu było biegłych w naukach o finansach (*financially literate*) oraz przynajmniej jeden miał doświadczenie zawodowe w obszarze rachunkowości. Nie zdefiniowano jednak, co oznacza pojęcie *financially literate*, co czyni ten przepis wyjątkowo dwuznacznym.

³⁸ Tamże.

³⁹ C.A. Zacharias, dz. cyt., s. 54.

⁴⁰ Tamże.

Już w latach osiemdziesiątych otwarto dyskusję na temat potrzeby wprowadzenia obowiązkowego sprawozdania o kontroli wewnętrznej w spółkach publicznych. Pionierem w tym temacie był raport Komisji Cohena z 1978 roku. Później na taką konieczność wskazywał FEI w 1980, Komisja Treadway w 1987, SEC w 1988, GAO w 1991 oraz AICPA w 1993⁴¹. Organizacje te proponowały zamieszczenie tego raportu w corocznym sprawozdaniu dla akcjonariuszy. Do dziś ani SEC, ani FASB nie nakazały publikacji tego typu sprawozdania. Jedyne przepisy wymagające sprawozdawczości kontroli wewnętrznej dotyczą banków (FDIC Improvement Act z roku 1991). Raport ten jednak nie jest dostępny dla ogółu inwestorów. Ciekawostką jest stanowczy sprzeciw wobec takich sprawozdań American Bar Association, czyli zrzeszenia adwokatów. Committee on Law and Accounting, Section of Business Law wydał oświadczenie, że sprawozdanie takie otwiera drogę dla adwokatów, którzy zbyt często używaliby go w celu zaskarżania korporacji. Pojawiają się również głosy, że sprawozdawczość taka może być myląca dla inwestorów. Żaden zarząd nie napisze przecież, że system kontroli wewnętrznej, który sam wprowadził, nie działa prawidłowo. Akcjonariusze mogą wnioskować, że skoro zarząd zaświadcza, że kontrola wewnętrzna działa sprawnie, to firma powinna się rozwijać. W takiej sytuacji mogą oni żądać dywidendy czy wzrostu wskaźników finansowych. Gdy takie wzrosty nie pojawiają się, inwestorzy mogą czuć się oszukani. Innymi słowy, wartość takiego raportu może być raczej wątpliwa. Koncepcja ramowa CO-SO nie nakazuje sprawozdawczości w obszarze kontroli wewnętrznej. Podaje jednak wzorcowe raporty dla tych korporacji, które chciałyby dobrowolnie je udostępniać. Analiza rocznych sprawozdań wydanych w 1998 r. przez 100 najlepszych spółek wybranych przez magazyn „Fortune” wykazała, że 78 z nich zaprezentowała raport zarządu dotyczący kontroli wewnętrznej⁴². W roku 1999 *Accounting Trend and Techniques* podał, że 58% publicznych spółek dołączyło raport zarządu do wymaganych przez SEC rocznych raportów 10K⁴³. Dobrowolne prezentowanie takich raportów jest sposobem na pokazanie przez spółki, że starają się one być uczciwe wobec akcjonariuszy. Zwyczajowo raport zarządu zawiera:

- opis odpowiedzialności zarządu za sprawozdanie finansowe;
- opis odpowiedzialności zarządu za kontrolę wewnętrzną nad sprawozdaniem finansowym;
- udział komitetu audytu w nadzorowaniu sprawozdawczości finansowej;
- opis ról audytorów wewnętrznych i zewnętrznych;
- opinię zarządu na temat jakości systemu kontroli wewnętrznej.

⁴¹ S.J. Root, dz. cyt., s. 279.

⁴² D.M. Willis, S.S. Lightle, *Management reports on internal controls*, „Journal of Accountancy” 2000, nr 10, s. 57.

⁴³ Tamże, s. 58.

Raport zarządu jest również miejscem na przedstawienie pewnych faktów, które nie mogą być zawarte w innych częściach sprawozdania. Nowoczesne patenty, wysoka jakość produktu, wykształceni pracownicy, tego typu uwagi są tu zamieszczane. Nie ma jednak możliwości zweryfikowania zawartości tego raportu, ponieważ nie atestuje go niezależny audytor.

Zadaniem opracowania była próba przedstawienia odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej. Wynika on z potrzeby dostarczenia inwestorom odpowiedniej informacji. Kadra kierownicza zawsze posiadać będzie przewagę informacyjną nad udziałowcami. Jednak coraz to nowe skandale, które kończą się coraz większymi stratami dla akcjonariuszy, powodują, że zakres wymaganej sprawozdawczości ciągle się powiększa.

Od wielu lat wysuwane są postulaty wprowadzenia obligatoryjnej sprawozdawczości na temat systemów kontroli wewnętrznej. Jest to ciągle temat wywołujący duże emocje wśród stron zainteresowanych, jednak wydaje się, że w przyszłości sprawozdawczość musi zostać wprowadzona. Musi być też uwzględniony aspekt etyczny i wychowawczy kontroli.

Aby mogły istnieć raporty kontroli wewnętrznej, konieczne jest wprowadzenie standardowych modeli w tym obszarze. Tak jak sprawozdawczość finansowa nie miałaby sensu bez standardów rachunkowości, tak sprawozdawczość kontroli wewnętrznej musi wypracować swoje własne wzorce.

Przygotowano więc grunt pod rozwój ekonomicznej i społecznej kontroli. Edukacja ekonomiczna zawarta w koncepcjach systemów kontroli wewnętrznej zamierzała stworzyć dobrze i uczciwie kierowane organizacje. Kwestie techniki, obiektywności oraz kontroli musiały ustąpić przed racjonalnością opartą na zasadach rozumienia i krytyki. Wewnątrz tej racjonalności z czasem rozwinęło się pole problemowe, które generuje nowe kategorie kontroli wewnętrznej i podnosi pytania nieobecne w ramach starej racjonalności.