

Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa

Kazimierz Sawicki*

Streszczenie: Cel – 1) przedstawienie i analiza międzynarodowego i krajowego kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów i księgowych, 2) ukazanie konfliktów między kodeksem etyki zawodowej IFAC a polskimi przepisami prawa, zwłaszcza dotyczących obiektywizmu i niezależności biegłych rewidentów, 3) sformułowanie uwag i propozycji zmian w prawodawstwie, w tym ustawowego zobowiązania głównych księgowych (osób podpisujących wraz z kierownikiem jednostki sprawozdanie finansowe) do przestrzegania zasad etyki zawodowej. Metodologia badania – zastosowano metodę analizy porównawczej kodeksów etyki zawodowej i regulacji ustawowych oraz dokonano oceny ich przydatności w praktyce. Metodę dedukcji wykorzystano do wskazania pożądanych zmian w przepisach prawa i obecnych kodeksach etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz osób zajmujących się rachunkowością. Wynik – ustalono sprzeczności między kodeksem etyki zawodowej biegłych rewidentów a polskimi przepisami prawa, stwierdzono brak zasad etycznych w kodeksie etyki zawodowej IFAC dla osób zajmujących się rachunkowością, a także brak w Polsce regulacji ustawowej wymagań dla głównych księgowych. Oryginalność/Wartość – wyniki analizy porównawczej, a w szczególności wnioski i propozycje mogą być wykorzystane przy wprowadzeniu zmian w ustawach oraz krajowych kodeksach etyki zawodowej biegłych rewidentów i księgowych.

Słowa kluczowe: etyka zawodowa, kodeks etyki IFAC, ustawa o biegłych rewidentach

Wprowadzenie

Truizmem wydaje się twierdzenie, że od wieków ogólne zasady etyki były przedmiotem zainteresowania ludzkości i określonych społeczeństw. Jednak znaczenie etyki wzrosło szczególnie wraz z tworzeniem „etyk zawodowych” dla poszczególnych grup społecznych. Oprócz, uznawanego za pierwotny, kodeksu etyki dla lekarzy, opracowano kolejne kodeksy etyki zawodowej, na przykład, dla adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, księgowych i biegłych rewidentów.

Na znaczenie etyki zawodowej zwrócono szczególną uwagę w początkowych latach dwudziestego pierwszego wieku, gdy badano przyczyny upadku dużych spółek giełdowych (Enron, WorldCom, Xerox, Ahold, Parmalat). Badania wykazały, że bankructwa dużych organizacji gospodarczych nastąpiły, między innymi w wyniku działalności osób sprzecznych z etyką biznesu i etyką zawodowych księgowych. Aby zabezpieczyć się w przyszłości przed takimi sytuacjami, które podważyły wiarygodność informacji zawartych w sprawoz-

* prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki, Instytut Rachunkowości, Uniwersytet Szczeciński, ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin, e-mail: ksaw@wneiz.pl, tel. 91 444 1955.

daniach finansowych i spowodowały istotny spadek zaufania społecznego do księgowych i biegłych rewidentów, opracowano lub udoskonalono dla tej grupy kodeksy etyki zawodowej, a w prawodawstwie określono zasady ich stosowania. Obecnie kodeks etyki zawodowej osób wykonujących profesjonalnie szerzej pojęte czynności z dziedziny rachunkowości jest bardzo ważny, ze względu na:

- wzrastającą rolę i pozycję rachunkowości w gospodarce krajowej i światowej,
- konieczność zapewnienia wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych,
- potrzebę utrzymania wysoce pozytywnego wizerunku zawodowego księgowego.

Kodeksy etyki zawodowych księgowych w poszczególnych krajach cechuje różnorodność pod względem treści i obowiązku lub dowolności ich stosowania. Znaczne trudności odnośnie do etycznego postępowania występują w przypadku sprzeczności między zapisami w kodeksie a obowiązującymi w państwie regulacjami ustawowymi albo brakiem wskazówek moralnych dotyczących sytuacji nietypowych.

Celem artykułu jest:

- przedstawienie istoty i ogólnych zasad etyki oraz etyki zawodowych księgowych,
- prezentacja i analiza zakresu przedmiotowego i podmiotowego międzynarodowego i krajowego kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów i kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości,
- ukazanie problemów, jeżeli w zakresie obiektywizmu i niezależności istnieją konflikty między kodeksem etyki zawodowej a przepisami prawa,
- sformułowanie uwag i wniosków.

1. Pojęcie etyki. Rodzaje etyki

W literaturze i przepisach prawa termin etyka nie jest jednoznacznie określony. Zazwyczaj etyka jest definiowana jako:

- ogół ocen i norm moralnych przyjętych w danej zbiorowości społecznej (społeczeństwie, klasie lub grupie społecznej, środowisku) w określonej epoce historycznej,
- nauka o moralności zajmująca się opisem, analizą i wyjaśnieniem istniejącej w rzeczywistości moralności i ustaleniem dyrektyw moralnego postępowania (*Słownik języka...* 1978: 559) lub nauka o moralności i według tradycji filozoficznej – dyscyplina naukowa rozpatrywana w aspekcie normatywnym i opisowo – wyjaśniającym (*Nowa encyklopedia...* 1995: 580).

Warto zaznaczyć, „że system wartości etycznych jest w znacznej mierze uwarunkowany przyjęciem określonych hipotez metafizycznych, a przynajmniej hipotez dotyczących natury ludzkiej, że niektóre ustalenia metaetyczne (na przykład hipoteza empirystyczna) mogą prowadzić do pewnych sugestii normatywnych (na przykład liberalizmu)” (*Przewodnik po etyce* 2000: 17).

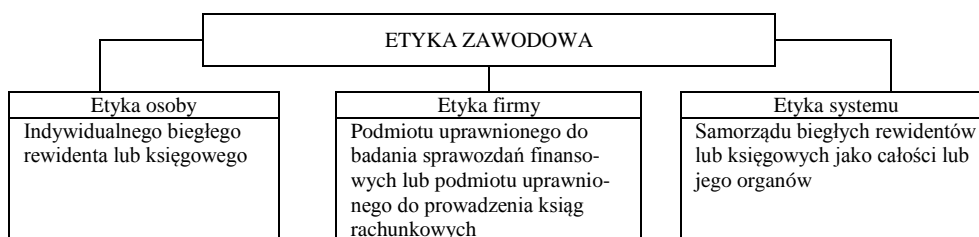
Z pierwszej części definicji pojęcia etyki wynika, że normy etyczne mogą mieć charakter uniwersalny, gdyż są powszechnie uznawane oraz normy etyczne specjalne, dotyczące grup, zwłaszcza zawodowych.

Postępowanie etyczne lub nieetyczne dotyczy zawsze określonego człowieka. Może on działać (Fałowski 1997: 5):

- 1) samodzielnie i w swoim imieniu,

- 2) jako osoba wykonująca określone czynności w ramach, na rzecz lub w imieniu firmy, na przykład jako udziałowiec, członek zarządu, pracownik,
- 3) w ramach określonych instytucji państwowych, społecznych, zawodowych.

W związku z różnym charakterem etycznego lub nieetycznego działania osoby wykonującej konkretny zawód można wyróżnić etykę osoby, firmy i systemu (Klimczak 1996: 36). Podział ten przedstawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. Etyka zawodowa biegłych rewidentów i księgowych

Źródło: opracowanie własne.

Warto zwrócić uwagę, że dla niektórych grup zawodowych lub sytuacji za nieetyczne postępowania brak jest jakichkolwiek sankcji. W takich przypadkach osoby, lekceważące normy etyczne, do etycznego postępowania może skłonić zachowanie innych członków danej grupy zawodowej, którzy w sposób widoczny nie akceptują negatywnego zachowania danej osoby (Fałowski 1997: 4).

2. Zakres przedmiotowy kodeksów etyki zawodowej biegłych rewidentów i księgowych

Wprawdzie ogólne zasady etyki osób wykonujących czynności księgowe i rewizji finansowej są identyczne, to w praktyce istnieją zawsze różnice między kodeksem krajowym a międzynarodowym. Dotyczą one zarówno skali zastosowania (świat, grupa krajów, państwo), jak i treści szczegółowych oraz przepisów prawa obowiązujących w danym kraju.

Zakres przedmiotowy trzech kodeksów etyki zawodowej przedstawia tabela 1.

Przyjęcie nazwy Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości, zamiast określenia Kodeks etyki zawodowej księgowego, uzasadnia się tym, że:

- IFAC do zawodowych księgowych zalicza biegłych rewidentów, zaś w Polsce stanowią oni odrębny zawód zaufania publicznego,
- według IFACu zawodowym księgowym jest osoba będąca członkiem organizacji członkowskiej IFAC, co oznacza, że pojęcie to obejmuje wszystkich członków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów i Stowarzyszenia Księgowych w Polsce i do nich odnoszą się postanowienia kodeksu międzynarodowego,
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości dotyczy osób zajmujących się rachunkowością, to jest osób fizycznych wykonujących czynności księgowe, czynności wspomagające zarządzenie, rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publiczno-prawne w jednostce oraz każdej innej osoby powiązanej z rachunkowością poprzez naukę, dydaktykę lub inne formy działalności; kodeks może też stosować osoba prawna, jeżeli będzie sygnatariuszem tego kodeksu.

Tabela 1

Podstawowe normy etyki zawodowej biegłych rewidentów i księgowych

Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, obowiązujące do 31 grudnia 2011 r.	Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych, obowiązujący biegłych rewidentów od 1 stycznia 2012 r.	Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości, uchwalony przez XIX Krajowy Zjazd Delegatów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce dnia 23 czerwca 2007 r.
Rozdział 1. Definicje	Przedmowa	Część I. Preambuła i definicje pojęć
Rozdział 2. Ogólne zasady etyki zawodowej	Część A. Ogólne zastosowanie kodeksu	Część II. Społeczny status osoby zajmującej się rachunkowością oraz ogólne zasady etyki w rachunkowości
Rozdział 3. Zakres obowiązywania zasad etyki zawodowej	100 Wprowadzenie i podstawowe zasady	1. Społeczny status osoby zajmującej się rachunkowością
Rozdział 4. Rzetelność (uczciwość) i bezstronność (obiektywizm)	110 Uczciwość	2. Ogólne zasady etyki w rachunkowości
Rozdział 5. Kompetencje zawodowe i należyta staranność	120 Obiektywizm	Część III. Zasady etycznego wykonywania zawodu przez osoby zajmujące się rachunkowością
Rozdział 6. Tajemnica zawodowa	130 Zawodowe kompetencje i należyta staranność	1. Zasada kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy
Rozdział 7. Niezależność zawodowa i bezstronność	140 Zachowania tajemnicy informacji	2. Zasada niezależności zawodowej
Rozdział 8. Postępowanie w razie sporów i sprzeczności interesów	150 Profesjonalne postępowanie	3. Zasada odpowiedzialności za przygotowanie i prezentowanie informacji z zakresu rachunkowości
Rozdział 9. Wynagrodzenia	Część B. Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód	4. Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo.
Rozdział 10. Stosunki wewnętrzne	200 Wprowadzenie	5. Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w przypadkach sporu i sprzeczności interesów
Rozdział 11. Działalność informacyjna	210 Podjęcie współpracy z klientem	6. Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w sytuacjach szczególnych jednostki prowadzącej rachunkowość lub jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość
Rozdział 12. Pozostałe ustalenia	220 Konflikt interesów	7. Zasada zachowania tajemnicy zawodowej
	230 Druga opinia	8. Zasada właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości
	240 Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów	
	250 Marketing usług zawodowych	
	260 Prezenty i gościnność	
	270 Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta	
	280 Obiektywizm – wszystkie usługi	
	290 Niezależność – zlecenia badania i przeglądu	
	291 Niezależność – inne zlecenia atestacyjne	
	Interpretacje	
	Część C. Zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych	
	300 Wprowadzenie	
	310 Potencjalne konflikty	
	320 Przygotowanie i raportowanie informacji	
	330 Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje	
	340 Udziały finansowe	

Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, obowiązujące do 31 grudnia 2011 r.	Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych, obowiązujący biegłych rewidentów od 1 stycznia 2012 r.	Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości, uchwalony przez XIX Krajowy Zjazd Delegatów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce dnia 23 czerwca 2007 r.
	350 Zachęty i wywieranie nacisków Słownik pojęć Data wejścia w życie	Część IV. Ograniczenia w wykonywaniu zawodu w dziedzinie rachunkowości Część V. Przestrzeganie zasad etyki w rachunkowości, ich naruszenie i Komisja Etyki 1. Sygnatariusz Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości 2. Naruszenie zasad Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości 3. Komisja Etyki Część VI. Postanowienia końcowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Zasady etyki...* 2010; *Kodeks etyki...* 2011; *Kodeks zawodowej...* 2007).

Zastąpienie w Polsce krajowych zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów kodeksem międzynarodowym nastąpiło na podstawie Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 maja 2006, Ustawy z dnia 7 maja 2009 o biegłych rewidentach oraz uchwały nr 1249/60/2011 z dnia 13 czerwca 2011 r. Krajowej Rady Biegłych Rewidentów. Choć w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej samorządy zawodowe i instytuty biegłych rewidentów opracowały własne kodeksy etyki oparte na Kodeksie etyki IFAC, to Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zrezygnowała z tej możliwości. Uzasadniono to coraz większym udziałem polskich biegłych rewidentów w badaniach sprawozdań finansowych polskich spółek wchodzących w skład międzynarodowych grup kapitałowych. W takich przypadkach z reguły wymagane jest potwierdzenie niezależności biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych według standardów międzynarodowych (Leśniewski 2011).

Biegli rewidentzi zawsze byli i są członkami samorządu zawodowego; przynależność do Krajowej Izby Biegłych Rewidentów jest obowiązkowa (Ustawa z dnia 7 maja 2009), a to zapewnia etyczne postępowanie każdego członka Izby.

Inna jest sytuacja zawodowych księgowych niebędących biegłymi rewidentami, którzy mogą dobrowolnie należeć do wybranej organizacji samorządowej (stowarzyszenia, towarzystwa, zrzeszenia). Brak w ustawie o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994) zapisów odnoszących się do zawodu księgowego sprawia, że tylko część osób wykonujących prace z zakresu rachunkowości należy do Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, które wraz z Krajową Izbą Biegłych Rewidentów jest członkiem Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC).

W preambule Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości zaznacza się, między innymi, że jest on nie tylko zbiorem nakazów i zakazów wymagających przestrzegania przez osoby wykonujące prace w zakresie rachunkowości¹, ale ma także rozpowszechniać w środowisku zawodowym rachunkowości wartości etyczne, a ponadto informować świat gospodarki o tym, że zawód w dziedzinie rachunkowości wypracował określone zasady zapewniające wykonywanie związanej z nim pracy w sposób rzetelny, profesjonalny i odpowiedzialny².

Sygnatariuszem Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości może być każda osoba, jednostka prowadząca rachunkowość i jednostka usługowa prowadząca rachunkowość. Po zarejestrowaniu w Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce jej oświadczenia o przyjęciu i stosowaniu tego kodeksu staje się ona jego sygnatariuszem. Kierownik jednostki będącej sygnatariuszem kodeksu powinien zapewnić warunki do wdrożenia i przestrzegania zasad Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości przez podległe mu osoby zajmujące się rachunkowością (*Kodeks zawodowej...* 2007: 39–40). Rozwiązanie to sprzyja poprawie jakości całej rachunkowości prowadzonej przez jednostkę, a nie tylko jej części „przydzielonych” poszczególnym osobom, które dobrowolnie są sygnatariuszami kodeksu.

¹ Jest to osoba fizyczna wykonująca czynności księgowe, czynności wspomagające zarządzanie, rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne w jednostce oraz każda inna osoba powiązana z rachunkowością poprzez naukę, dydaktykę lub inne formy działalności zawodowej (*Kodeks zawodowej...* 2007: 29, 15).

² Zakres przedmiotowy zawiera tabela 1.

3. Zasady obiektywizmu i niezależności

Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych i krajowy Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości zawierają wspólne zasady o charakterze podstawowym, aczkolwiek wymieniane w różnej kolejności (*Kodeks etyki...* 2011: pkt.100.5 i 120.3)³. Obok obiektywizmu i niezależności, są to (*Kodeks etyki...* 2011: pkt.100.5):

- uczciwość – postępowanie w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich powiązaniach zawodowych,
- zawodowe kompetencje i należyta staranność – posiadanie fachowej wiedzy i umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym dla zapewnienia, że klient lub pracodawca uzyskuje kompetentne, profesjonalne usługi, oparte na najnowszych rozwiązaniach z zakresu wykonywania zawodu, regulacji prawnych i metodologii, a także zachowanie staranności oraz przestrzeganie odpowiednich standardów technicznych i zawodowych⁴,
- zasada tajemnicy informacji⁵ – przestrzeganie zasady zachowania tajemnicy informacji uzyskanych w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych. W związku z tym zawodowy księgowy nie ujawnia takich informacji stronom trzecim bez odpowiedniego i wyraźnego upoważnienia; chyba że ich ujawnienie wynika z prawnych lub zawodowych uprawnień lub obowiązków – oraz nie wykorzystuje takich informacji dla realizacji swoich osobistych korzyści lub osobistych korzyści stron trzecich.

Wyróżnione w artykule zasady obiektywizmu⁶ (*Słownik języka...*1997: 411) i niezależności dotyczą sytuacji szczególnie trudnych, niekiedy inaczej określanych w prawie polskim, niż w kodeksie międzynarodowym.

Pojęcie obiektywizmu oznacza dbałość, aby uprzedzenia, konflikty interesów lub niepożądane oddziaływania osób trzecich nie wpływały na osądy o charakterze zawodowym lub gospodarczym. Zawodowy księgowy nie świadczy usługi, jeżeli okoliczności lub powiązanie powoduje uprzedzenia lub w niewłaściwy sposób wpływa na jego zawodowy osąd związany z tą usługą⁷.

Z powyższą zasadą etyki wiąże się zasada niezależności, obejmująca niezależność umysłu i wizerunku.

Niezależność umysłu to stan umysłu, który umożliwia sformułowanie wniosku wolnego od różnego rodzaju wpływów podważających zawodowy osąd – pozwalający danej osobie na działanie uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem. Z kolei niezależność wizerunku oznacza unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – oceniająca wszystkie istotne fakty i okoliczności – mogłaby zasadnie uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm pod-

³ Na przykład kodeks międzynarodowy IFAC na pierwszym miejscu wymienia zasadę uczciwości, a kodeks krajowy zasadę kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy.

⁴ Zasada ta jest ściśle powiązana z zasadą profesjonalnego postępowania.

⁵ Nazywana również zasadą tajemnicy zawodowej.

⁶ Termin obiektywizm oznacza również bezstronność, rzeczowość, postawę badawczą wolną od uprzedzeń.

⁷ Podobne sformułowanie zawiera kodeks krajowy: „osobę zajmującą się rachunkowością charakteryzuje obiektywizm, co oznacza, że przedstawia ona i interpretuje fakty zgodnie z realiami, niezależnie od sądów innych osób. Nie może ona ulegać naciskom zwierzchników lub innych osób usiłujących zmienić jej stanowisko w konkretnej sprawie” (*Kodeks zawodowej...* 2007: 25).

miotu lub członka zespołu wykonującego badanie lub zlecenie atestacyjne zostały naruszone⁸ (*Kodeks etyki...*2011: 106; *Kodeks Zawodowej ...*2007: 21).

W praktyce mogą występować różne okoliczności zagrażające postępowaniu biegłego rewidenta zgodnie z zasadami etyki zawodowej. Można wyróżnić kilka rodzajów zagrożeń, które przedstawia tabela 2.

Tabela 2

Kategorie zagrożeń dla etycznego postępowania biegłego rewidenta

Rodzaj (kategoria) zagrożeń	Charakterystyka zagrożenia
Czerpanie korzyści własnych	Zagrożenie, że finansowy lub inny udział wpłynie niewłaściwie na osąd lub postępowanie zawodowego księgowego
Samokontrola	Zagrożenie, że zawodowy księgowy niewłaściwie ocenia rezultaty wydanego wcześniej osądu lub wykonywanej usługi, za które był odpowiedzialny on sam lub inna osoba związana z podmiotem lub organizacją go zatrudniającą.
Promowanie interesów klienta	Zagrożenie, że zawodowy księgowy będzie promował stanowisko klienta lub pracodawcy w sposób zagrażający obiektywizmowi.
Nadmierna zażyłość	Zagrożenie, że zawodowy księgowy będzie zbyt sympatyzował z interesami klienta lub pracodawcy lub będzie niewystarczająco krytyczny wobec ich pracy
Zastraszenie	Zagrożenie, że zawodowemu księgowemu uniemożliwi się obiektywne działanie za pomocą rzeczywistych lub domniemych nacisków lub przez próby wywierania nieuzasadnionego wpływu na zawodowego księgowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Kodeks etyki...* 2009).

Aby wyeliminować lub przynajmniej ograniczyć zagrożenia przedstawione w tabeli 2 niezbędne są odpowiednie zabezpieczenia stworzone przez środowisko zawodowe, pracodawcę lub organ regulujący (na przykład obowiązki doskonalenia zawodowego, stosowania standardów zawodowych, nadzoru właścicielskiego, procedur dyscyplinarnych), a także informowania o przypadkach naruszenia wymogów etycznych (*Kodeks etyki...*2009: par. 100.14, 100.16).

4. Sprzeczności między Kodeksem etyki zawodowych księgowych IFAC a regulacjami ustawowymi w zakresie niezależności i bezstronności

Wprowadzenie od 1 stycznia 2012 r. obowiązku stosowania przez biegłych rewidentów międzynarodowego kodeksu oraz wycofanie krajowego standardu etyki dla członków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów spowodowało, że w niektórych przypadkach powstały różnice między zapisami w kodeksie a zapisami w polskim ustawodawstwie. Zważywszy, iż zarówno IFAC, jak i polskie regulacje uznają priorytet prawa krajowego, polscy biegli rewidentzi nie mogą bezpośrednio korzystać z kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC. Wykonując swoją pracę powinni uwzględniać obowiązujące ustawy i rozporządzenia dotyczące etycznego postępowania.

⁸ Wymóg zawodowego sceptycyzmu, charakterystycznego dla biegłych rewidentów, zastąpiono wymogiem profesjonalnego osądu.

Rozbieżności między Kodeksem IFAC a ustawą o biegłych rewidentach i ich samorządzie zawiera tabela 3.

Tabela 3

Sytuacje, w których nie jest zachowana bezstronność i niezależność

Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC	Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie
1. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, kluczowy biegły rewident, pracownik zatrudniony w podmiocie lub członek jego najbliższej rodziny otrzymuje w formie prezentu lub w wyniku fuzji istotny udział finansowy w jednostce badanej klienta badania, a nie zbywa go niezwłocznie w całości lub zatrzymuje istotną część tego udziału.	1. W każdej z tych sytuacji badanie sprawozdania finansowego uznaje się za nieważne z mocy prawa.
2. Przed okresem objętym badaniem sprawozdania finansowego członek zespołu pełnił funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania albo był pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub przygotowanie sprawozdań finansowych klienta. Przy ustaleniu, czy nastąpiło naruszenie zasady bezstronności i niezależności należy wziąć pod uwagę: <ul style="list-style-type: none"> – stanowiska zajmowane u klienta przez daną osobę, – okres, jaki upłynął od czasu, gdy dana osoba przestała pracować u klienta, – rolę pełnioną przez członka zespołu wykonującego badanie. 	2. Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego był w ciągu ostatnich 3 lat przedstawicielem prawnym, członkiem organów nadzorujących, zarządzających, administrujących lub pracownikiem klienta lub jednostki z nim powiązanej, badanie jest nieważne, gdyż stanowi naruszenie ustawy.
3. Zagrożeniem niezależności i bezstronności może być wykonywanie na rzecz klienta, niebędącego jednostką zainteresowania publicznego, określonych usług, które nie mają charakteru rutynowego lub mechanicznego. Kodeks wyróżnia kilka rodzajów tych usług, na przykład obliczanie wynagrodzeń i składek ubezpieczeń przy wykorzystaniu danych przygotowanych przez klienta, sporządzenie sprawozdań finansowych na podstawie danych zestawienia obrotów i sald. W przypadku świadczenia tych usług należy dokonać oceny zagrożeń oraz wyeliminować lub ograniczyć je do dającego się akceptować poziomu, na przykład powierzyć wykonywanie takich usług osobie, która nie jest członkiem zespołu przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego. Jeżeli usługi takie świadczy członek zespołu badającego sprawozdanie, to jego prace powinien sprawdzić inny biegły rewident lub pracownik wyższego szczebla niebędący członkiem tego zespołu. Podmiot uprawniony nie może świadczyć na rzecz klienta będącego jednostką zainteresowania publicznego żadnych usług związanych z prowadzeniem ksiąg rachunkowych lub sporządzeniem sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię.	3. Jeżeli członek zespołu badającego sprawozdanie finansowe w okresie ostatnich trzech lat prowadził księgi rachunkowe lub sporządził sprawozdania finansowe dla klienta, to działanie takie jest sprzeczne z przepisami prawa.
4. Jeżeli w ciągu ostatnich dwóch lat łączna kwota wynagrodzeń od klienta będącego jednostką zainteresowania publicznego i jednostek z nim powiązanych wynosi więcej niż 15%, to podmiot przeprowadzający	4. Bezstronność i niezależność nie jest zachowana, jeżeli biegły rewident osiągnął w jednym roku, w ciągu ostatnich 5 lat, co najmniej 40% przychodu rocznego z tytułu

Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC	Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie
<p>badanie powinien taki fakt zgłosić osobom sprawującym u klienta nadzór nad badaniem, na przykład radzie nadzorczej lub komitetowi audytu. Aby zmniejszyć zagrożenia bezstronności i niezależności do poziomu dającego się zaakceptować, stosuje się różne rozwiązania. Może to być kontrola jakości rewizji finansowej w roku następnym przeprowadzona przez innego biegłego rewidenta, który nie jest pracownikiem podmiotu uprawnionego. Jeżeli wynagrodzenie znacznie przekracza 15% wynagrodzenia ogółem, wówczas należy przeprowadzić kontrolę jakości badania przed wydaniem opinii. W odniesieniu do pozostałych klientów za zagrożenie bezstronności uznaje się sytuację, gdy wynagrodzenia od klienta stanowią znaczną część całkowitej kwoty wynagrodzeń podmiotu uprawnionego.</p>	<p>świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej lub jednostki z nią powiązanej. Zapis ten nie dotyczy pierwszego roku działalności biegłego rewidenta.</p>
<p>5. Zagrożenia dla bezstronności i niezależności powstają w sytuacji, gdy członek najbliższej rodziny⁹ członka zespołu przeprowadzającego badanie jest:</p> <ul style="list-style-type: none"> – członkiem zarządu, kierownictwa wyższego szczebla w jednostce klienta badania lub – pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzenie sprawozdań finansowych klienta, o których podmiot uprawniony wyrazi później opinię. W przypadku zaistnienia powyższych sytuacji należy ustalić znaczenie zagrożeń dla niezależności oraz usunąć dane osoby z zespołu badającego sprawozdanie finansowe lub dokonać innego podziału obowiązków w zespole badającym. 	<p>5. Bezstronność i niezależność nie jest zachowana, jeżeli biegły rewident jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kuratelii z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administracyjnych jednostki, w której wykonuje czynności rewizji finansowej albo zatrudnia do wykonywania czynności rewizji finansowej takie osoby.</p>
<p>6. Kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania sprawozdań finansowych jednostki zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż siedem lat. Po upływie tego okresu nie może on być członkiem zespołu badającego sprawozdanie lub kluczowym rewidentem badania u tego klienta. W szczególnych sytuacjach wywołanych nieprzewidywanymi okolicznościami może on uzyskać zgodę na pracę w zespole wykonującym badanie przez kolejny rok pod warunkiem, że zagrożenie niezależności zostanie wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu.</p>	<p>6. Kluczowy biegły rewident nie może wykonywać czynności rewizji finansowej w tej samej jednostce zainteresowania publicznego w okresie dłuższym niż pięć lat. Dopiero po upływie dwóch lat może on ponownie brać udział w badaniu sprawozdań finansowych tej jednostki</p>
	<p>7. Jeżeli biegły rewident stwierdził istnienie innych zagrożeń dla niezależności i bezstronności rewizji finansowej, to (po przeprowadzeniu czynności zmierzających do wyeliminowania tych zagrożeń) nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Kodeks etyki...* 2011; *Ustawa z dnia 7 maja 2009...*).

⁹ Pod pojęciem bliska rodzina rozumie się rodzica, dziecko lub rodzeństwo niebędące członkiem najbliższej rodziny, do której zalicza się małżonka lub partnera życiowego lub osoby pozostające na utrzymaniu (*Kodeks etyki...* 2011: 104, 105).

Analiza treści zawartych w tabeli 3 wykazuje, że wymagania etyczne w ustawie o biegłych rewidentach są bardziej rygorystyczne i konkretne, niż w kodeksie międzynarodowym. Obowiązujący Kodeks etyki IFAC koncentruje się głównie na zasygnalizowaniu, iż w związku z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta mogą powstać sytuacje w których, między innymi, jego niezależność oraz bezstronność mogą nie być zachowane i w związku z tym zachodzi potrzeba przeanalizowania zastanego/spodziewanego stanu rzeczy i zastosowania odpowiednich środków zapobiegawczych (Chorostkowski 2012: 67). Problemem dla biegłego rewidenta jest nie tylko dobór i użycie skutecznych środków eliminujących lub ograniczających zagrożenia niezależności, lecz także określenie możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu zagrożenia, zapewniającego zachowanie zgodności czynności rewizji finansowej z podstawowymi zasadami. Ustalenie możliwego do zaakceptowania poziomu zagrożenia jest szczególnie trudne, gdy istnieje jednocześnie więcej niż jedno zagrożenie o różnym znaczeniu (wadze), których praktycznie nie można „wycenić” do niskiego poziomu. W sytuacji wystąpienia zagrożeń zbyt znaczących lub, gdy nie można zastosować odpowiednich zabezpieczeń, biegły rewident powinien odmówić przyjęcia lub przerwać wykonywanie określonej usługi zawodowej (*Kodeks IFAC... : 5*). Ważną rolę odgrywa tu umiejętność „rozpoznania momentu, w którym należy powiedzieć „nie” lub nawet zerwać stosunki z klientem, pracownikiem a nawet partnerem” (Zakrzewska 2011: 130).

Uwagi końcowe

Wprawdzie stosowanie zasad etyki uznaje się za zasadne, warte upowszechnienia, to w rzeczywistości spotyka się ich liczne naruszenia. Istnieje wiele przyczyn tego stanu rzeczy (Karmańska 2005:139):

- 1) obserwujemy autentyczny ogólnoswiatowy kryzys moralny,
- 2) ludzie w systemie swoich wartości zepchnęli etykę na plan dalszy,
- 3) etyka staje się w wielu działaniach niewygodnym ograniczeniem,
- 4) są budowane pewne standardy działań bez przestrzegania zasad etyki lub z poważnym naruszeniem w imię partykularnych, komercyjnych interesów.

Przedstawione w artykule charakterystyki trzech kodeksów etyki dla szeroko rozumianych zawodowych księgowych warto uzupełnić kilkoma uwagami.

Zamierzeniem Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych było ustalenie wymogów etycznych dla zawodowych księgowych. W uwagach do tłumaczenia kodeksu zaznacza się, że termin zawodowy księgowy (ang. *professional accountant*) obejmuje termin biegły rewident, którym w polskim systemie prawnym określa się osobę odpowiedzialną za badanie sprawozdań finansowych. Z kolei w słowniku pojęć występujących w tym kodeksie termin zawodowy księgowy oznacza „osobę będącą członkiem organizacji członkowskiej IFAC”. Zważywszy, jak wspomniano uprzednio, iż zarówno Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, jak i Stowarzyszenie Księgowych w Polsce są członkami IFAC, kodeks międzynarodowy powinni stosować wszyscy członkowie obu polskich organizacji zawodowych. Tak szeroko rozumiana definicja zawodowego księgowego stwarza istotne wątpliwości i jest przedmiotem dyskusji prowadzonej w ramach IFAC (*Kodeks etyki... 2006: 106*).

Analizując treści części C Kodeksu etyki IFAC można sformułować twierdzenie, że odnoszą się one do biegłych rewidentów zatrudnionych w jednostkach gospodarczych na

przykład w charakterze głównego księgowego, prezesa spółki, audytora wewnętrznego, dyrektora finansowego, czyli do biegłych rewidentów niewykonujących wolnego zawodu, aczkolwiek są oni członkami KIBR. Warto też zaznaczyć, że część biegłych rewidentów należy dobrowolnie do Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Aby spełnić wymagania Komisji Europejskiej Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę o przyjęciu wprost Kodeksu etyki IFAC jako normy etycznej obowiązującej od 1 stycznia 2012 r. wszystkich biegłych rewidentów. W niektórych państwach samorządy zawodowe i instytuty biegłych rewidentów wykorzystały drugą możliwość i opracowały własne kodeksy etyki bazując na kodeksie międzynarodowym (Leśniewski 2011: 5).

Istnieją różne okoliczności i przyczyny, które powodują, że przyjęte w Polsce rozwiązanie jest nietypowe i kłopotliwe (Chorostkowski 2012: 67).

Jedną z nich jest konflikt między zapisami w Kodeksie etyki IFAC a polskimi przepisami prawa. Oprócz już przedstawionych rozbieżności w zakresie obiektywizmu i niezależności występują inne, dotyczące, między innymi, zakresu pojęcia jednostki zainteresowania publicznego, warunków nieprzestrzegania tajemnicy zawodowej, przyjmowania nowych zleceń na wykonanie czynności rewizji finansowej, świadczenia przez podmiot uprawniony usług pośrednictwa.

Bezpośredniego korzystania z Kodeksu etyki IFAC nie ułatwia w praktyce nazewnictwo inne, niż w przepisach prawa. Przykładem może być zastąpienie zawartego w ustawie o rachunkowości terminu umowa o badanie sprawozdania finansowego określeniem zlecenie badania, jak również wprowadzenie pojęcia dotychczasowy księgowy (ang. *existing accountant*), które oznacza zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, aktualnie wyznaczonego do przeprowadzenia badania lub świadczenia usług z dziedziny rachunkowości, podatków i doradztwa lub podobnych usług zawodowych na rzecz klienta¹⁰. Ze względu na brak przepisów określających wymagania dotyczące zawodu księgowego, uznając prawne uregulowanie kwalifikacji do wykonywania tego zawodu przez osoby usługowo prowadzące księgi rachunkowe¹¹ i zatrudnione na stanowisku głównego księgowego w jednostkach sektora finansów publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...: art. 54) Stowarzyszenie Księgowych w Polsce opracowało Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości. Opracowanie tego kodeksu sprzyja upowszechnieniu zasad etycznego postępowania, aczkolwiek obowiązek ich stosowania mają tylko sygnatariusze kodeksu. Za naruszenie zasad kodeksu Komisja Etyki SKwP może jego sygnatariuszowi:

- zwrócić uwagę na stwierdzenie naruszenia zasad,
- napiętnować występowanie naruszenia zasad lub
- skreślić go z listy sygnatariuszy.

Jeżeli nastąpiło naruszeniu zasad kodeksu przez członka SKwP, wówczas Komisja Etyki powiadamia o tym odnośny organ władz Stowarzyszenia.

Rozważając problem etyki zawodowej biegłych rewidentów i księgowych nie tylko w zakresie obiektywizmu i niezależności, można sformułować następujące propozycje:

- 1) szczególnie cechy zawodu biegłego rewidenta, którego tytuł podlega ochronie prawnej, przemawiają za opracowaniem krajowego kodeksu, który w przypadkach bu-

¹⁰ W tłumaczeniu tekstu część terminów w języku angielskim zastąpiono nazwami zgodnymi z ustawami, na przykład (ang. *firm*) to podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych.

¹¹ Według wstępnej propozycji rządowej o deregulacji niektórych zawodów czynności te będą mogły wykonywać osoby nie posiadające certyfikatu księgowego.

dzących wątpliwości zalecałby korzystanie z Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC,

- 2) ustawa o rachunkowości powinna, analogicznie jak to jest w ustawie o finansach publicznych, określać standardy zawodowe dla głównych księgowych (Kiziukiewicz 2007: 425); zmieniony zapis w art. 52 ust. 2 powinien wskazać, że sprawozdanie finansowe jednostki podpisuje księgowy bilansista oraz kierownik jednostki, zaś wiedzę i umiejętności księgowego bilansisty określi minister finansów w drodze rozporządzenia (Luty 2007: 437),
- 3) obowiązkami księgowego bilansisty mogłoby być, między innymi, przestrzeganie zasad etyki zawodowej księgowych,
- 4) w obecnym Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości odrębna część poświęcona byłaby normom etycznym dotyczącym księgowego bilansisty,
- 5) inne „osoby zajmujące się rachunkowością”, świadome ograniczeń w wykonywaniu zawodu mogłyby stać się sygnatariuszami zmodyfikowanego Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości.

Wydaje się, że oba krajowe kodeksy etyki zawodowej, oparte na międzynarodowych standardach, a jednocześnie zgodne z polskimi przepisami prawa byłyby dużą pomocą w etycznym postępowaniu biegłych rewidentów, głównych księgowych i innych osób wykonujących czynności powiązane z rachunkowością.

Istotne jest to, że przestrzeganie zasad etycznych przez obie wymienione grupy zawodowe jest gwarancją prawidłowego stosowania regulacji prawnych oraz rzetelnej prezentacji sytuacji finansowej jednostki gospodarczej w sprawozdaniu finansowym. Oznacza ona „nieustanne stanie na straży własnych przekonań moralnych, szczególnie w tych częstych sytuacjach, gdy proces podejmowania decyzji obejmuje również rozważania etyczne, a granica między dobrem a złem nie jest jasno określona (Maruszevska 2011: 67–68).

Literatura

- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, Dz. Urz. z 8 czerwca 2006, L 157/87.
- Fałowski W. (1997), *Etyka zawodowa biegłych rewidentów*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, COSZ, Warszawa.
- Klimczak B. (1996), *Etyka gospodarcza*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych* (2011), Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych IFAC, tłum. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości* (2007), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Leśniewski W. (2011), *Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC – zasadami etyki biegłych rewidentów*, „Rachunkowość – audytor” nr 4/11.
- Nowa encyklopedia powszechna* (1995), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, tom 2.
- Przewodnik po etyce* (2000), red. P. Singer, red. wydania polskiego J. Górnicka, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Słownik języka polskiego* (1978), red. A. Szymczak, PWN, Warszawa tom. 1.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2013, poz. 885, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badań sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, DzU nr 77, poz. 649, z późn. zm.
- www.kibr.org.pl
- Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów* (2010), Biuletyn Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, Warszawa, nr 69.

**OBJECTIVITY AND INDEPENDENCE OF STATUTORY AUDITORS AND ACCOUNTANTS
ACCORDING TO CODES OF PROFESSIONAL ETHICS AND LAW REGULATIONS**

Abstract: Purpose – 1) Presentation and analysis of international and national codes of professional ethics of statutory auditors and accountants, 2) showing conflicts between the IFAC's code of professional ethics and Polish law regulations concerning objectivity and independence of statutory auditors, 3) formulating comments and proposals of changes in the legislations, including the statutory obligation of the chief accountant (persons signing the financial statement together with the manager of the entity) to abide to the rules of professional ethics. Design/Methodology/approach – the method of the comparative analysis was used for codes of professional ethics and legal regulations as well as their usefulness in practice was assessed. Deductive reasoning was used for pointing the desired changes in the legal regulations and current codes of professional ethics of statutory auditors and persons working at accounting. Findings – the contradiction between the code of professional ethics of statutory auditors and Polish legal regulations was identified. The absence of ethical rules in the IFAC's code of professional ethics for persons working at accounting was noted, as well as the absence of Polish statutory requirements for chief accountants. Originality/value – the results of the comparative analysis, particularly the conclusions and proposals may be used while implementing amendments to legal acts and national codes of professional ethics of statutory auditors and accountants.

Keywords: professional ethics, IFAC's code of ethics, the Act on Statutory Auditors

Cytowanie

Sawicki K. (2013), *Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 581–594; www.wneiz.pl/frfu.