

MIKOŁAJ TURZYŃSKI

INTEGRACJA ETYKI BIZNESU I DEONTOLOGII ZAWODOWEJ BIEGŁEGO REWIDENTA: WYMIAR JURYDYZACJI ORAZ KODYFIKACJI

WSTĘP

Etyka stanowi zasadniczy aspekt systemów idei charakterystycznych dla społeczeństw. Pozwala ona uzasadniać reguły prawa i określać, jakie działania społeczeństwo akceptuje, oraz stanowi wyraz sensu i wartości określonego normatywnego porządku występującego w strukturach społecznych¹. Szczególne miejsce w strukturach społecznych zajmuje instytucja biegłego rewidenta, który realizuje czynności rewizji finansowej w interesie publicznym. Znaczenie etyki biznesu ujawnia się na styku działalności komercyjnej biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz norm deontologii zawodowej tej profesji. Biegły rewident, wykonując zawód zaufania publicznego, zobowiązany jest bowiem akceptować zarówno zasady deontologii zawodowej, jak i etyki biznesu. Winien przy tym mieć na względzie poczucie odpowiedzialności wobec społeczeństwa, wynikające z nadrzędności interesu publicznego nad interesem audytora lub jednostki zlecającej badanie sprawozdania finansowego². Czynności rewizji finansowej wiążą się bowiem z moralnym obowiązkiem dostarczenia wszystkim interesariuszom³ wiarygodnych i rzetelnych informacji.

Głównym celem artykułu jest przedstawienie integracyjnego wymiaru etyki biznesu i deontologii zawodowej w odniesieniu do usług rewizji finansowej, świadczonych przez biegłych rewidentów. Na potrzeby realizacji tego zamiaru obrano cel pomocniczy w postaci scharakteryzowania wybranych współczesnych

¹ P. Pharo, *Moralność a socjologia*, Oficyna Naukowa, Warszawa 2008, s. 27.

² E. Pogodzińska-Mizdrak, *Zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych*, red. D. Krzywdy, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2005, s. 42.

³ B. Klimczak, *Konflikt interesu*, [w:] *Etyka i ekonomia*, red. B. Klimczak, A. Lewicka-Strzałęcka, Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, Warszawa 2007, s. 72.

podejść do etyki biznesu oraz do deontologii zawodowej. W artykule postawiono tezę, że integracyjny wymiar etyki biznesu i zawodu biegłego rewidenta znajduje odzwierciedlenie w procesach jurydyzacji i kodyfikacji.

NATURA ETYKI BIZNESU

Wśród etyk stosowanych etyka biznesu zajmuje szczególną pozycję. Polega ona na zastosowaniu ogólnych zasad etycznych do specyficznych i zazwyczaj niepowtarzalnych sytuacji i konfliktów⁴. Pojęcie „etyka biznesu” rozpatrywane jest w wielu znaczeniach. Jest ona uprawiana jako filozoficzna refleksja nad etosem, rozumianym jako zbiór cnót wyznaczających obszar „dzielności” osób zajmujących się działalnością gospodarczą⁵. Etyka biznesu obejmuje rozważania nad sposobami i kierunkami działania w ramach życia gospodarczego, rozpatrywane z moralnego punktu widzenia⁶. Występuje także jako nazwa samego zespołu norm akceptowanych w świecie biznesu⁷. Stanowi ona dyscyplinę funkcjonującą na styku etyki oraz ekonomii, w tym nauk o zarządzaniu⁸, zajmującą się formułowaniem i analizą reguł etycznych w świecie gospodarczym⁹.

Z punktu widzenia kryterium przedmiotu oraz sposobu i poziomu regulacji etycznej zasadne jest wyróżnienie następujących ujęć etyki biznesu¹⁰:

- deontologicznego,
- teleologicznego (celowościowego),
- sumienia i odpowiedzialności.

Deontologiczna etyka biznesu opiera się na formule zakazów i nakazów jako elementarnej formie regulowania dążeń¹¹. Deontologizm rozumiany jest niekiedy jako utylitaryzm reguł, oparty na założeniu, że reguły są poparte użytecznością i słusnością¹². Etyka teleologiczna w odmianie utylitaryzmu zaleca optymalizo-

⁴ R. C. Solomon, *Etyka biznesu*, [w:] *Przewodnik po etyce*, red. P. Singer, Książka i Wiedza, Warszawa 2002, s. 401.

⁵ W. Gasparski, *Etyka biznesu – szkice do portretu*, [w:] *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 17.

⁶ J. Jackson, *Biznes i moralność*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 21.

⁷ W. Gasparski, op. cit., s. 17.

⁸ R. Wiśniewski, *Trzy typy teorii etycznych, a etyka biznesu*, [w:] *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, s. 38

⁹ A. Lewicka-Strzałecka, *Etyka biznesu jako dyscyplina naukowa*, [w:] *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, s. 56.

¹⁰ R. Wiśniewski, op. cit., s. 44.

¹¹ N. (A.) Davies, *Deontologia współczesna*, [w:] *Przewodnik po etyce*, s. 247.

¹² F. Ricken, *Etyka ogólna*, Wydawnictwo Antyk, Kęty 2001, s. 194.

wanie działań ze względu na maksymalizację wartości moralnych¹³. Etyka sumienia i odpowiedzialności w biznesie opiera się na doświadczeniu godności, rzetelnym podejściu do kontrahenta oraz na przekonaniu, że bycie odpowiedzialnym to działanie w imieniu innych jednostek. Obejmuje ona nurt humanizacji życia gospodarczego¹⁴.

KONCEPCJA DEONTOLOGII ZAWODOWEJ

Problematyka deontologii zawodów związanych z rachunkowością jest w ostatnich latach przedmiotem zainteresowania zarówno praktyków, jak i teoretyków. Termin „deontologia” pochodzi od greckiego słowa *deon*, oznaczającego obowiązek i powinność. Został on po raz pierwszy użyty przez Jeremy’ego Benthama w odniesieniu do ogólnej nauki o moralności, abstrahującej od wartościowania. Współcześnie pojęcie to dotyczy norm postępowania zawartych w kodeksach etyki zawodowej. Deontologia interpretuje oraz systematyzuje treść kodeksów etyki zawodowej¹⁵.

Etyką zawodową nazywane są „spisane normy odpowiadające na pytanie, jak ze względów moralnych przedstawiciele danego zawodu powinni, a jak nie powinni postępować”¹⁶. Etyka zawodowa jest także porównywana z zespołem norm i dyrektyw wynikających z tradycji zawodu, kultury narodowej, podstawowych wskazań etycznych przyjętych w danym społeczeństwie i zastosowanych do wykonywania danego zawodu¹⁷. Etyka zawodowa jest również zbiorem postulatów – zakazów i nakazów określających sposób wykonywania zawodu i cele, którym on służy¹⁸.

Etyka zawodowa ma swoją długą historię. Już w starożytności panował pogląd, że osoby wykonujące zawód zaufania publicznego powinny być objęte szczególnymi obowiązkami moralnymi (wówczas dotyczyło to przede wszystkim lekarzy). W średniowieczu nadzór nad etyką zawodową był sprawowany przez cechy i gildie. W bliższych nam czasach znacząco rozszerzył się katalog zawo-

¹³ J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009, s. 58–61; szerzej zob. np. E. Sternberg, *Czysty biznes. Etyka biznesu w działaniu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.

¹⁴ R. Wiśniewski, op. cit., s. 50–51; szerzej na temat odpowiedzialności moralnej zob. np. P. Pratley, *Etyka w biznesie*, Geberthner i Ska, Warszawa 1998, s. 87–169.

¹⁵ *Mały słownik etyczny*, red. S. Jedynak, Oficyna Branta, Bydgoszcz 1999, s. 51–52.

¹⁶ I. Lazari-Pawłowska, *Etyki zawodowe jako role społeczne*, [w:] idem, *Etyka. Pisma wybrane*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich Wydawnictwo, Wrocław–Warszawa–Kraków 1992, s. 84.

¹⁷ J. Szczepański, *Socjologiczne zagadnienia wyższego wykształcenia*, PWN, Warszawa 1963, s. 361.

¹⁸ Z. Zwoliński, *Perspektywy etyki zawodowej*, „Człowiek i Światopogląd” 1975, nr 9, s. 32.

dów zaufania publicznego, obejmujący m.in. audytorów. Od XIX w. rozpoczęto spisywanie norm deontologicznych w postaci kodeksów, a od XX w. coraz częściej decydowano się na wprowadzanie ustawowego obowiązku utworzenia samorządu zawodowego, do którego obligatoryjnie winny przynależeć osoby wykonujące zawód zaufania publicznego. Wówczas samorządom zawodowym przyznano uprawnienie sformułowania zasad deontologicznych¹⁹.

Podejściu do kodyfikowania etyki zawodowej zarzucane są liczne wady²⁰:

- relatywizm etyczny,
- sprzeczność z ideą postępu ze względu na nadmierną partykularność,
- redukcja człowieka wyłącznie do funkcji społeczno-zawodowych,
- brak bezinteresowności, charakterystycznej dla oceny zachowań moralnych,
- sprowadzanie zagadnienia odpowiedzialności moralnej do posłuszeństwa normom,
- brak uzasadnienia moralnego dla trybu i sposobu ustalania norm kodeksów,
- koniunkturalność potrzeby formułowania kodeksów, związana zazwyczaj z zaistnieniem stanu kryzysu.

Leszek Kołakowski zauważał, że kodeksy opierają się na założeniu praw i obowiązków moralnych, co miałyby oznaczać, że obowiązki takie mogłyby być przedmiotem roszczeń, a istotą moralności jest uprawnienie do wykonywania obowiązków moralnych wyłącznie od samego siebie. Kodeks, rozumiany jako zbiór nakazów etycznych, o uhierarchizowanym charakterze, wskazuje, które nakazy są bezwarunkowe, a które ograniczone okolicznościami, mówi także, jakie wartości należy przedkładać nad inne. Żaden z kodeksów nie jest w pełni wyczerpujący, niemniej jego idea opiera się na dążeniu do uzyskania kompleksowości (rozumianej jako „zbiór reguł, które dają się zastosować do dowolnej sytuacji moralnej i zawsze ją przesadzają jednoznacznie”)²¹. Ideałem kodeksu powinien być doskonale rozstrzygający system, „z którego w połączeniu z opisem sytuacji da się wydedukować dowolny sąd wartościujący lub jego negację”²².

Broniąc idei kodyfikacji etyki zawodowej, należy zauważyć, że²³:

- kodeks wypełnia potrzebę określania moralności grup społeczno-zawodowych,
- kodeksy etyki zawodowej stanowiły pierwowzór wszelkich etyk,

¹⁹ P. Łabieniec, *O statusie etyki zawodowej i kodeksów etyki zawodowej*, [w:] *Etyka prawnicza. Stanowiska i perspektywy*, red. H. Izdebski, P. Skuczyński, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2008, s. 45–46.

²⁰ M. Środa, *Słowo wstępne. Biznes i cnoty*, [w:] J. Jackson, op. cit., s. XVI–XVII.

²¹ L. Kołakowski, *Etyka bez kodeksu* [w:] idem, *Kultura i fetysze*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009, s. 153.

²² Ibidem.

²³ M. Środa, op. cit., s. XVI–XVII.

- etyka zawodowa stanowi uzupełnienie moralności powszechnej,
- wypełnianie formuł kodeksu zawodowego nigdy nie zwalnia z odpowiedzialności indywidualnej, stanowi jednak pomoc przy określaniu kryteriów tej odpowiedzialności,
- kodeksy zawierają odwołanie do prestiżu i godności wykonywania zawodu, stąd też trudno zarzucać im „interesowność”.

Kodeksy etyki zawodowej koncentrują się pośrednio na zabezpieczeniu interesu publicznego; podnoszony w nich interes samej grupy zawodowej nie jest ich jedynym uzasadnieniem, stanowią one bowiem instrument kontroli społecznej²⁴.

JURYDYZACJA I KODYFIKACJA ETYKI BIZNESU I DEONTOLOGII ZAWODOWEJ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

Pojęcie „jurydyzacja” oznacza sytuację, w której przestrzeganie etyki w coraz większym stopniu zostaje zabezpieczone mechanizmami przymusu państwowego, co może prowadzić do przekształcenia odpowiedzialności moralnej w odpowiedzialność prawną²⁵. Obserwowany jest tutaj proces nadawania normom postępowania etycznego i profesjonalnego biegłych rewidentów charakteru regulacji prawnych i zamieszczaniu ich w ustawach, co jest w widoczne w przepisach ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (DzU Nr 77, poz. 649). W myśl art. 56 wspomnianej ustawy biegły rewident jest obowiązany do przestrzegania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, w tym w szczególności uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności oraz zachowania tajemnicy. Podobnie podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych winien dbać o przestrzeganie zasad etyki zawodowej, zasad niezależności oraz standardów rewizji finansowej przez biegłych rewidentów przeprowadzających czynności rewizji finansowej w imieniu tego podmiotu. Za postępowanie niezgodne z zasadami etyki audytor podlega ustawowym sankcjom, tzn. karom dyscyplinarnym w postaci upomnienia, nagany, kary pieniężnej, zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od roku do lat 3 lub wydalenia z samorządu biegłych rewidentów. Sprawowanie kontroli nad przestrzeganiem zasad etyki zawodowej przez audytorów oraz pod-

²⁴ P. Skuczyński, *Status etyki prawniczej*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 42; P. Łabieniec, *Etyka – Etyka zawodowa – Prawo (zarys problematyki)*, „Prokurator” 2002, nr 2, s. 27.

²⁵ P. Rączka, *Nadzór nad samorządem zawodowym*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1999, s. 73.

mioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych jest zadaniem Krajowej Izby Biegłych Rewidentów²⁶.

Kolejnym, po jurydyzacji, procesem zachodzącym na gruncie etyki biegłego rewidenta jest kodyfikacja, oznaczająca tworzenie tzw. kodeksów etyki zawodowej, czyli zasadniczo niesprzecznych i kompletnych zbiorów norm moralności zawodowej. Jej przejawem jest obowiązywanie „Zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów”, wprowadzonych uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów²⁷, odwołujących się do postanowień „Kodeksu etyki zawodowych księgowych” Międzynarodowej Federacji Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC)²⁸. Efektem takiego procesu kodyfikacji jest integracja zasad deontologii zawodowej oraz zasad etyki biznesu w obszarze rewizji finansowej.

Od biegłego rewidenta oczekuje się, że będzie wykonywać czynności rewizji finansowej w poczuciu odpowiedzialności, zgodnie z posiadanymi kompetencjami, wiedzą fachową, rzetelnie i starannie, stosownie do przepisów prawa i obowiązujących standardów rewizji finansowej, kierując się bezstronnością, niezależnością i niezawisłością oraz nie ujawniając osobom trzecim informacji uzyskanych przy badaniu sprawozdań finansowych. Audytor powinien przestrzegać zasady niezależności oraz kierować się rozsądkiem.

Biegły rewident jest zobowiązany do przestrzegania następujących zasad deontologii zawodowej²⁹: rzetelności (uczciwości) i bezstronności (obiektywizmu), kompetencji zawodowych i należytej staranności, tajemnicy zawodowej (tab. 1). Natomiast etyka biznesu w przypadku biegłych rewidentów obejmuje zasady³⁰: postępowania w razie sporów i sprzeczności interesów, zachowania wrażliwości na ograniczanie niezależności zawodowej, rozwiązywania sporów, kształtowania wysokości wynagrodzeń, zachowania niezależności wynagrodzeń od zachowania bezstronności i profesjonalizmu, zakazu udzielania i przyjmowania prowizji za zlecenia, nieuczciwej konkurencji, zachowania dobrego imienia zawodu oraz harmonijnych stosunków wewnątrz profesji, zakazu dumpingu i wzajemnego ocenia się, prowadzenia działalności informacyjnej (tab. 2).

²⁶ M. Turzyński, M. Wiatr, *Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 92–147.

²⁷ Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, uchwała nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r.

²⁸ *Kodeks etyki zawodowych księgowych*, International Federation of Accountants, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, New York, Warszawa 2006.

²⁹ Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, op. cit.

³⁰ Ibidem.

Tabela. 1. Zasady deontologii zawodowej biegłych rewidentów

ZASADY DEONTOLOGII ZAWODOWEJ	CHARAKTERYSTYKA
Rzetelność (uczciwość) i bezstronność (obiektywizm)	Postępowanie audytora powinno być rzeczowe, obiektywne, wolne od uprzedzeń i wpływu rozbieżności zdań (sporów). Wykonując czynności rewizji finansowej, powinien on dbać o bezstronność, postępować w sposób wolny od uprzedzeń i nie ulegać naciskom innych osób, usiłujących zmienić jego stanowisko w konkretnych sprawach. W przypadku, gdy spór zaistniał między biegłym rewidentem a zamawiającym mógłby wywrzeć negatywny wpływ na rzetelność lub bezstronność biegłego rewidenta, biegły rewident powinien zaniechać dalszej współpracy z zamawiającym.
Kompetencje zawodowe i należąta staranność	Obowiązkiem audytora jest świadczenie na rzecz zamawiającego usług wysokiej jakości, zgodnie z nauką rachunkowości, rewizji finansowej, przepisami prawa i zasadami ugruntowanymi praktyką. Podejmując się świadczenia czynności rewizji finansowej, powinien on posiadać kompetencje niezbędne do ich wykonania, rozumiane jako wiedza, umiejętności i doświadczenie. Tytuł zawodowy „biegły rewident” zobowiązuje audytora do stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych. Biegły rewident powinien także wykonywać usługi zawodowe z należytą starannością.
Tajemnica zawodowa	Audytór jest zobowiązany zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty związane z wykonywaniem czynności rewizji finansowej. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie.
Niezależność zawodowa i bezstronność	W trakcie wykonywania swego zawodu biegły rewident jest samodzielny i niezależny, podlega wyłącznie przepisom prawa, standardom rewizji finansowej oraz zasadom etyki. Na niezależność zawodową wpływają np. związki z zamawiającym, któremu biegły rewident świadczy w imieniu podmiotu uprawnionego czynności rewizji finansowej lub wykonywanie na rzecz zamawiającego obok badania sprawozdań finansowych innych usług.

Źródło: opracowanie na podstawie: „Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów”, uchwała nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r.

Tabela 2. Zasady etyki biznesu w profesji biegłego rewidenta

ZASADY ETYKI BIZNESU	CHARAKTERYSTYKA
Postępowanie w razie sporów i sprzeczności interesów	Sprzeczność interesów może powstać wówczas, gdy ktokolwiek namawia albo nakłania biegłego rewidenta do nieprzestrzegania zasad etyki zawodowej. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest zobowiązany do stwarzania warunków wykluczających powstanie sytuacji konfliktowych, a w razie ich powstania – sprawnego i właściwego ich rozwiązywania.
Wrażliwość na ograniczanie niezależności zawodowej	Biegły rewident winien być wrażliwy na sytuacje, w których występuje oddziaływanie na ograniczenie jego niezależności zawodowej, gdy np.: a) wywierany jest nacisk przez właściciela lub wspólnika, aby audytór postąpił wbrew obowiązującym przepisom prawa, standardom rewizji finansowej i zasadom etyki, b) powstaje sprzeczność między lojalnością audytora a postępowaniem zgodnym z obowiązującymi standardami rewizji finansowej i zasadami etyki.
Rozwiązywanie sporów	W przypadku występowania sporów biegły rewident powinien stosować się do wewnętrznych procedur postępowania obowiązujących w podmiocie. Jeżeli sporów nie da się rozstrzygnąć, wówczas zaleca się rozważenie następującego sposobu postępowania: omówienie sporu z przełożonym, skorzystanie w popufny sposób z porad niezależnego biegłego rewidenta, prawnika lub przedstawicieli zarządu samorządu zawodowego, odstąpienie od wykonywania umowy.

cd. tabeli 2

ZASADY ETYKI BIZNESU	CHARAKTERYSTYKA
Kształtowanie wysokości wynagrodzeń	Podmioty powinny ustalać wynagrodzenie za świadczone usługi w taki sposób, aby były one odzwierciedleniem wartości wykonanych na rzecz klienta czynności rewizji finansowej, biorąc pod uwagę następujące czynniki: umiejętności, doświadczenie i wiedzę, czas spędzony przez każdą z zaangażowanych osób, zakres ponoszonej odpowiedzialności.
Niezależność wynagrodzenia od bezstronności i profesjonalizmu	Wysokość wynagrodzenia i jego wypłata nie mogą być zależne od czynników wpływających na bezstronność i profesjonalizm biegłego rewidenta, np. wynagrodzenie nie może być uzależnione od wyniku czynności rewizji finansowej lub od świadczenia dodatkowych usług na rzecz jednostki.
Zakaz udzielania i przyjmowania prowizji za zalecenia	Nieetyczne jest udzielanie i przyjmowanie prowizji za uzyskane lub przekazywane zlecenia.
Zakaz nieuczciwej konkurencji	Biegły rewident ma obowiązek przestrzegania przepisów prawa, dotyczących zakazu nieuczciwej konkurencji.
Zachowanie dobrego imienia zawodu	Biegły rewident powinien w stosunkach z innymi biegłymi rewidentami i z podmiotami uprawnionymi dbać o zachowanie dobrego imienia zawodu oraz o to, aby interes publiczny nie został naruszony. Dbałość o dobre imię zawodu obowiązuje biegłego rewidenta we wszystkich jego zachowaniach, w tym w jego publicznych wystąpieniach.
Zachowanie harmonijnych stosunki wewnątrz profesji	Biegły rewident powinien dążyć do zachowania harmonijnych stosunków z innymi biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi. Wyrażanie ewentualnych krytycznych uwag pod adresem innego biegłego rewidenta powinno odbywać się wyłącznie wobec organów samorządu zawodowego przy udziale zainteresowanego.
Zakaz dumpingu	Nieetyczne jest takie działanie biegłego rewidenta, które jest sprzeczne z prawem oraz zagraża lub narusza interes innego podmiotu uprawnionego lub zamawiającego, a równocześnie stwarza utrudnienie dostępu do rynku czynności rewizji finansowej, polegające w szczególności na ustalaniu cen usług poniżej kosztów własnych (dumpingu) lub ograniczenie praw innych na rynku oferowanych usług.
Zakaz wzajemnego oceniania się	Audytorzy nie mogą oceniać pracy innych podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i biegłych rewidentów z wyjątkiem wewnętrznej weryfikacji w podmiotach uprawnionych i weryfikacji zleconej przez podmiot uprawniony, realizacji nadzoru przez samorząd zawodowy i w sytuacjach określonych w zasadach etyki.
Działalność informacyjna	Podmiot uprawniony i biegły rewident powinni w sposób godny informować o świadczonych przez siebie usługach zawodowych. Informacje takie powinny być obiektywne, rzetelne i wyważone.

Źródło: jak w tab. 1.

Podejście do etyki w rewizji finansowej wymaga traktowania kwestii pojawiających się na styku deontologii zawodowej i etyki biznesu jako jej części składowych. Tym samym ulegają zatarciu tradycyjne linie podziału na te dyscypliny. Integralna etyka rewizji finansowej stanowi praktyczne narzędzie wyznaczania i oceny postępowania na trzech poziomach: indywidualnych osób, organizacji, grup społecznych. Oznacza to, że – z punktu widzenia etyki w rewizji finansowej – zasadne jest rozpatrywanie norm etyki biznesu i deontologii zawodowej

z punktu widzenia poszczególnych biegłych rewidentów, podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i całej grupy społeczno – zawodowej.

ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzona analiza potwierdza tezę, że integracyjny wymiar etyki biznesu i zawodu biegłego rewidenta znajduje odzwierciedlenie w procesach jurydyzacji i kodyfikacji, obejmujących przepisy ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (DzU Nr 77, poz. 649) oraz „Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów”. Biegli rewidenci winni swoimi działaniami wzbudzać w społeczeństwie pełne zaufanie, co wymaga od nich, oprócz świadczenia wysokiej jakości usług, postępowania uwzględniającego szeroko rozumiany interes społeczny, gwarantowany formułami etyki³¹. Integracyjny wymiar etyki w rewizji finansowej – jak wspomniano – obejmuje zasady deontologii zawodowej oraz zasady etyki biznesu (schemat).

Schemat. Integracyjny wymiar etyki w rewizji finansowej



Źródło: opracowanie własne.

³¹ M. Skoczek-Spychała, *Rola etyki zawodowej i odpowiedzialność zawodu biegłego rewidenta*, [w:] *Audyt sprawozdań finansowych*, red. W. Gabrusiewicz, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010, s. 53.

Przedstawiona powyżej systematyka etyki³² w rewizji finansowej zapewnia możliwie całościowe podejście, prowadząc od stanowisk teoretycznych do etyki szczegółowej, stosowanej na poziomie biegłych rewidentów, podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i grupy społecznej, obejmującej również instytucję samorządu zawodowego. Zawsze należy przy tym być świadomym pewnej „moralnej wadliwości” kodeksów zawodowych i mieć na uwadze, że – jak pisze Z. Bauman: „wszystkie tworzone społecznie namiastki moralności, jak kodeksy obowiązków funkcjonalnych i proceduralnych, są niegodne zaufania i moralnie wątpliwe (nawet jeśli instrumentalnie skuteczne)”³³.

BIBLIOGRAFIA

- Bauman Z., *Etyka ponowoczesna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.
- Davies N. (A.), *Deontologia współczesna*, [w:] *Przewodnik po etyce*, red. P. Singer, Książka i Wiedza, Warszawa 2002.
- Gasparski W., *Etyka biznesu – szkice do portretu* [w:] *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Jackson J., *Biznes i moralność*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
- Jedynak S. (red.), *Mały słownik etyczny*, Oficyna Branta, Bydgoszcz 1999.
- Klimczak B., *Konflikt interesu*, [w:] *Etyka i ekonomia*, red. B. Klimczak, A. Lewicka-Strzałecka, Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, Warszawa 2007.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych*, International Federation of Accountants, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, New York, Warszawa 2006.
- Kořakowski L., *Etyka bez kodeksu*, [w:] idem, *Kultura i fetysze*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.
- Krämer H., *Etyka integralna*, Wydawnictwo Rolewski, Nowa Wieř k. Torunia 2004.
- Lazari-Pawłowska I., *Etyki zawodowe jako role społeczne*, [w:] idem, *Etyka. Pisma wybrane*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich Wydawnictwo, Wrocław–Warszawa–Kraków 1992.
- Lewicka-Strzałecka A., *Etyka biznesu jako dyscyplina naukowa* [w:] *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Łabieniec P., *Etyka – Etyka zawodowa – Prawo (zarys problematyki)*, „Prokurator” 2002, nr 2.
- Łabieniec P., *O statusie etyki zawodowej i kodeksów etyki zawodowej* [w:] *Etyka prawnicza. Stanowiska i perspektywy*, red. H. Izdebski, P. Skuczyński, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2008.
- Pharo P., *Moralność a socjologia*, Oficyna Naukowa, Warszawa 2008.

³² Szerzej na temat systematyki etyki zob. np. H. Krämer, *Etyka integralna*, Wydawnictwo Rolewski, Nowa Wieř k. Torunia 2004, s. 367–392.

³³ Z. Bauman, *Etyka ponowoczesna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996, s. 48.

- Pogodzińska-Mizdrak E., *Zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych*, red. D. Krzywda, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2005.
- Pratley P., *Etyka w biznesie*, Gebethner i Ska, Warszawa 1998.
- Rawls J., *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.
- Rączka P., *Nadzór nad samorządem zawodowym*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1999.
- Ricken F., *Etyka ogólna*, Wydawnictwo Antyk, Kęty 2001.
- Skoczek-Spychała M., *Rola etyki zawodowej i odpowiedzialność zawodu biegłego rewidenta*, [w:] *Audyty sprawozdań finansowych*, red. W. Gabrusiewicz, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.
- Skuczynski P., *Status etyki prawniczej*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Solomon R. C., *Etyka biznesu*, [w:] *Przewodnik po etyce*, red. P. Singer, Książka i Wiedza, Warszawa 2002.
- Sternberg E., *Czysty biznes. Etyka biznesu w działaniu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Szczepański J., *Socjologiczne zagadnienia wyższego wykształcenia*, PWN, Warszawa 1963.
- Środa M., *Słowo wstępne. Biznes i cnoty*, [w:] J. Jackson, *Biznes i moralność*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
- Turzyński M., Wiatr M., *Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Wiśniewski R., *Trzy typy teorii etycznych, a etyka biznesu*, [w:] *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- „Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów”, uchwała nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r.
- Zwoliński Z., *Perspektywy etyki zawodowej*, „Człowiek i Światopogląd” 1975, nr 9.

**INTEGRATION OF BUSINESS ETHICS AND PROFESSIONAL ETHICS AUDITOR:
DIMENSIONS OF JURIDISATION AND CODIFICATION
SUMMARY**

This article is about the integration issues of business ethics and professional conduct in relation to audit services rendered by auditors. Characterized in the selection of contemporary approaches to business ethics and professional ethics. The article poses the thesis that the integrative dimension of business ethics and the auditing profession is reflected in the processes of juridisation and codification.

II. INTEGRACJA I DEZINTEGRACJA W SEKTORZE REALNYM

