

Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości

W 2007 r. XIX Krajowy Zjazd Delegatów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce uchwalił Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości. Kodeks ten powstał dzięki ogromnej pracy Komisji Zasad Etyki i Profesjonalizmu Zawodu Księgowego Rady Naukowej SKwP. To dzięki Członkom tejże Komisji, której przewodniczyła prof. Anna Karmańska, środowisko księgowych zyskało dokument, który stanowi swoisty drogowskaz etyczny dla osób pracujących w dziedzinie rachunkowości.

Wprowadzenie

Jednym z powodów powstania *Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości* był brak uregulowań etycznych dla księgowych. Zawód osób zajmujących się rachunkowością codziennie napotyka na różnego rodzaju sytuacje, które stawiają te osoby przed wyborem, jak postąpić, aby nie splamić zawodu księgowego. Ponadto w sferze, w której decyduje się o finansach i informowaniu innych uczestników rynku o sytuacji finansowej jednostki, zawsze mogą zajść sytuacje, które postawią osobę zajmującą się rachunkowością przed dylematem etycznym. Z drugiej strony możliwość wpływu na kształt i wielkość danych zawartych w różnego rodzaju informacjach finansowych powodować może chęć wykorzystania swojego stanowiska do manipulowania tymi danymi.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (dalej SKwP) nie mogło nie zauważyć coraz częstszych przypadków łamania zasad etycznych przez osoby zajmujące się rachunkowością. Zadbanie o należyte prowadzenie czynności podejmowanych przez osoby zajmujące się rachunkowością jest powinnością i obowiązkiem SKwP. Mając zdecydowane przekonanie, że etyka jest nieodzownym czynnikiem prawidłowego wykonywania zawodu w dziedzinie rachunkowości oraz w trosce o zachowanie wysokiego statusu społecznego osób zajmujących się rachunkowością, co zostało wyrażone w uchwale przyjętej na Krajowym

Zjeździe Delegatów SKwP, delegaci uchwaliли *Kodeks Etyki w Rachunkowości* do stosowania przez wszystkich, nie tylko członków Stowarzyszenia.

Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości, którego strukturę zawiera poniższa tabela (zwany dalej Kodeksem Etyki), powstał nie tylko dla członków SKwP. Zamierzeniem SKwP jest, aby uchwalony Kodeks Etyki stał się kodeksem wszystkich osób zajmujących się rachunkowością, niezależnie od przynależności do jakichkolwiek organizacji czy stowarzyszeń. SKwP jako najstarsza i największa organizacja księgowych przygotowała zbiór zasad etycznych dla całego kilkusetmilionowego środowiska księgowych. Kodeks Etyki bardzo trafnie definiuje środowisko zawodowe rachunkowości, czyli krąg odbiorców Kodeksu, jako społeczność, którą tworzą osoby zajmujące się rachunkowością, w tym członkowie ich organizacji zawodowych. Sama definicja wskazuje na to, iż członkowie organizacji zawodowej są wewnątrz środowiska zawodowego, a nie środowisko wewnątrz organizacji. Każda osoba zajmująca się rachunkowością winna wypracować w sobie nawyk postępowania zgodnie z najwyższymi regułami etycznymi, a nienależenie do SKwP nie może zwalniać jej z tego obowiązku.

Kodeks Etyki skierowany jest do stosowania przez wszystkie jednostki, które stosują rachunkowość, niezależnie od tego, czy rachunkowość prowadzą poprzez zatrudnionych pracowników, czy też zlecają prowadzenie ksiąg rachunkowych osobom uprawnionym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Tab. 1. Struktura Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości

Część I	Preambuła i definicje pojęć	
Część II	Społeczny status osoby zajmującej się rachunkowością oraz ogólne zasady etyki w rachunkowości	
	Rozdział 1.	Społeczny status osoby zajmującej się rachunkowością
	Rozdział 2.	Ogólne zasady etyki w rachunkowości
Część III	Zasady etycznego wykonywania zawodu przez osoby zajmujące się rachunkowością	
	Rozdział 1.	Zasada kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy
	Rozdział 2.	Zasada niezależności zawodowej
	Rozdział 3.	Zasada odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości
	Rozdział 4.	Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w relacjach z osobami i instytucjami związanymi z nią zawodowo
	Rozdział 5.	Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w przypadkach sporu i sprzeczności interesów
	Rozdział 6.	Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w sytuacjach szczególnych jednostki prowadzącej rachunkowość i jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość
	Rozdział 7.	Zasada zachowania tajemnicy zawodowej
	Rozdział 8.	Zasady właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości
Część IV	Ograniczenia w wykonywaniu zawodu w dziedzinie rachunkowości	
Część V	Przestrzeganie zasad etyki w rachunkowości, ich naruszenie i Komisja Etyki	
	Rozdział 1.	Sygnatariusze Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości
	Rozdział 2.	Naruszenie zasad Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości
	Rozdział 3.	Komisja Etyki
Część VI	Postanowienia końcowe	

Źródło: Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości umieszczony także na stronie: www.skwp.pl

Preambuła i definicje pojęć

Kodeks Etyki nie posługuje się w swoich zapisach terminem: „księgowy”. Kodeks Etyki zamiast terminu „księgowy” posługuje się terminem: „**osoba zajmująca się rachunkowością**”. Zgodnie z definicją, zawartą w Kodeksie, osoba zajmująca się rachunkowością to osoba fizyczna wykonująca czynności księgowe, czynności wspomagające zarządzanie, rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publiczno-prawne w jednostce, oraz każda inna osoba związana z rachunkowością poprzez dydaktykę lub inne formy popularyzacji rachunkowości. Uniwersalizm norm zawartych w Kodeksie Etyki pozwala na wykorzystanie go w każdej dziedzinie rachunkowości niezależnie od charakteru wykonywanej pracy, nie klasyfikując norm tylko dla jednej z grup, zrywając z dzieleniem środowiska

na rachunkowość finansową, rachunkowość zarządczą, rachunkowość podatkową. Kodeks Etyki został stworzony dla wszystkich osób mających do czynienia w swojej codziennej pracy z szeroką pojętą rachunkowością.

Aby doprecyzować zakres czynności wykonywanych przez osoby zajmujące się rachunkowością, Kodeks Etyki objaśnia, co rozumie pod pojęciem „czynności księgowe”, „czynności wspomagające zarządzanie”, „rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne”.

Za **czynności księgowe** uważa się wszystkie czynności związane z prowadzeniem w jednostce rachunkowości zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości.

Czynności wspomagające zarządzanie to nic innego jak wszelkiego rodzaju czynności przypisane rachunkowości zarządczej, a mające na celu wyko-

rzystanie informacji tworzonych w systemie rachunkowości do lepszego zarządzania jednostką.

Rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne to wszystkie działania mające na celu właściwe rozliczenie jednostki z obowiązków nałożonych przez Państwo, jak choćby prawidłowe i terminowe ustalanie wszelkiego rodzaju podatków nałożonych na jednostkę, właściwe rozliczenia z ZUS i innymi organami administracji publicznej uprawnionymi do nakładania oraz pobierania podatków i opłat narzuconych przez prawo.

Dodatkowym atutem zdefiniowania tych 3 obszarów działania osób zajmujących się rachunkowością jest fakt, iż opisy te mogą posłużyć do ustalenia w jednostce zakresów czynności dla osób zatrudnionych bądź wykonujących pracę z dziedziny rachunkowości.

Kodeks Etyki, uchwalony przez SKwP, zawiera **Preambułę**, której celem jest przekazanie odbiorcom motywów i idei, jakie przyświecały Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce przy tworzeniu Kodeksu Etyki. Ustanowienie Kodeksu Etyki wynikało z faktu, iż jakość pracy świadczonej przez osobę zajmującą się rachunkowością określa w dużej mierze nie tylko rozwój zatrudniającej ją jednostki, ale także ma znaczenie dla zmian gospodarczych i społecznych. Wynika to z faktu, iż rachunkowość jest nierozdzielnie związana z działalnością gospodarczą i jej prawidłowe prowadzenie przekłada się na decyzje różnych grup użytkowników informacji z niej płynących.

Przed Kodeksem Etyki postawiono jednocześnie zadanie informowanie świata gospodarki o tym, że zawód w dziedzinie rachunkowości ma wypracowane zasady zapewniające wykonywanie czynności w sposób rzetelny, profesjonalny i odpowiedzialny.

Preambuła do Kodeksu wskazuje, iż Kodeks ten zawiera wzorce zachowań etycznych, które powinny być przestrzegane przez osoby zajmujące się rachunkowością w najistotniejszych sferach aktywności zawodowej tychże osób.

Na podkreślenie zasługuje fakt, który również znalazł odzwierciedlenie w Preambule, iż Kodeks Etyki jest kodeksem ponadczasowym i ponadnarodowym. Zasady tam zawarte mogą być stosowane niezależnie od tego miejsca wykonywanej pracy. Są one tak samo ważne w Polsce, w Unii Europejskiej, jak i na każdym innym zakątku świata. W każdym miejscu na świecie zasady te mogłyby być stosowane bez konfliktu z obowiązującymi tam przepisami, regułami czy obyczajami. Ponadto zaletą Kodeksu Etyki jest to, iż zasady w nim zawarte mają charakter ponadczasowy, dzięki czemu Kodeks będzie mógł służyć przez dziesiątki lat, nie tracąc na swojej aktualności.

Aby zapewnić odbiorcom Kodeksu przejrzystość tekstu, zawarty został słowniczek pojęć, którymi posługuje się Kodeks. Słowniczek zawiera 12 definicji, a wśród nich znajdziemy wyjaśnienie najczęściej występujących terminów takich pojęć, jak opisane wcześniej: „osoba zajmująca się rachunkowością”, „czynności księgowe”, „czynności wspomagające zarządzanie, rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne”.

W związku z tym, iż Kodeks Etyki skierowany jest do wszystkich jednostek, tj. zarówno do jednostek prowadzących rachunkowość, jak i do jednostek usługowo prowadzących rachunkowość, w słowniczku zdefiniowano znaczenie, dla potrzeb Kodeksu Etyki: „jednostki”, „jednostki prowadzącej rachunkowość” oraz „jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość”.

Pozostałe pojęcia zdefiniowane w słowniczku to terminy, takie jak: „usługi z dziedziny rachunkowości”, „informacja z zakresu rachunkowości”, „środowisko zawodowe rachunkowości”, „szczególne sytuacje i zasady etyki”.

Społeczny status osoby zajmującej się rachunkowością oraz ogólne zasady etyki w rachunkowości

Kodeks Etyki zawiera, w rozdziale 1 części II, bardzo ważne informacje nie tylko dla osób zajmujących się rachunkowością, ale także dla całego świata biznesu. Dzięki temu rozdziałowi każdy czytelnik Kodeksu Etyki ma możliwość zapoznania się i zwrócenia uwagi na **społeczny status osoby zajmującej się rachunkowością**. To dzięki opisaniu tego w Kodeksie Etyki zarówno przedsiębiorcy, osoby zajmujące się rachunkowością, jak i każdy inny uczestnik rynku jest poinformowany o tym, czego winno wymagać się od osoby zajmującej się rachunkowością oraz jakie jest znaczenie gospodarcze zawodu w dziedzinie rachunkowości.

Zgodnie z Kodeksem Etyki od osoby zajmującej się rachunkowością powinno wymagać się, aby posiadała umiejętność tworzenia rzetelnego obrazu dokonania jednostki oraz aby cechowała się zdolnością analitycznego wykorzystania zasad i metod przyjętych w rachunkowości.

Bardzo istotne jest wskazanie w Kodeksie Etyki **znaczenia gospodarczego zawodu w dziedzinie rachunkowości**. Na ten aspekt należy spojrzeć, zgodnie z Kodeksem, z dwóch stron. Zawód z dziedziny

rachunkowości ma znaczenie w skali makro- i mikroekonomicznej.

Każda informacja z zakresu rachunkowości, czyli informacja wyrażona wartościowo lub w inny sposób wykorzystywana w rachunkowości bądź wynikająca z jej prowadzenia, może dostarczyć danych, które posłużą jako źródło informacji interesariuszom zewnętrznym, pozwolą określić kierunki alokacji kapitału, będą pomocne przy prowadzeniu statystyki przez Główny Urząd Statystyczny, jak i instytucje Unii Europejskiej oraz służą do ustalenia zobowiązań publicznoprawnych. Tych kilka przykładów zaczerpniętych z Kodeksu Etyki wskazuje na **makroekonomiczną funkcję gospodarczą** zawodu z dziedziny w rachunkowości. Z **mikroekonomiczną funkcją gospodarczą** mamy do czynienia w związku z dostarczaniem informacji organom wewnętrznym jednostki, dzięki którym można efektywnie zarządzać jej działalnością.

Faktem niezaprzeczalnym jest, iż **zawód w dziedzinie rachunkowości jest zawodem zaufania publicznego**. I tego stwierdzenia nie zabrakło w omawianym Kodeksie Etyki. Opisany został w nim prestiż społeczny zawodu w dziedzinie rachunkowości. Specyfika tego zawodu sprawia, iż wykonywać go mogą osoby o określonych predyspozycjach, a cechy tego zawodu winny wzbudzać powszechny szacunek wśród osób świadomych znaczenia informacji w tworzonych przez rachunkowość.

Aby zawód wykonywany przez osobę zajmującą się rachunkowością mógł cieszyć się dużym prestiżem społecznym, osoba wykonująca ten zawód powinna unikać popełniania błędów, przez które świat biznesu i gospodarki mógłby nisko ocenić bądź zmarginalizować znaczenie zawodu z dziedziny rachunkowości.

Drugi rozdział części II Kodeksu Etyki zawiera wykaz zasad, którymi musi kierować się osoba zajmująca się rachunkowością, aby wzbudzać zaufanie publiczne, utrzymywać odpowiedni prestiż zawodu i aby czynności przez nią wykonane cechowały się wysokim profesjonalizmem i najwyższą jakością.

Kodeks Etyki definiuje **9 zasad etycznych, którymi winno kierować się w codziennej pracy, zajmując stanowiska w dziedzinie rachunkowości**. Zasady te to:

- 1) kompetencji zawodowych,
- 2) wysokiej jakości pracy,
- 3) niezależności zawodowej,
- 4) odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości,
- 5) właściwego postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w relacjach z osobami i instytucjami związanymi z nią zawodowo,

- 6) właściwego postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w przypadkach sporu i sprzeczności interesów,
- 7) właściwego postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w szczególnych sytuacjach jednostki prowadzącej rachunkowość,
- 8) tajemnicy zawodowej,
- 9) właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości.

Aby odbiorca Kodeksu Etyki wiedział, na czym polegają wymienione zasady, w rozdziale 2 części II zawarte zostały syntetyczne definicje wszystkich zawartych zasad etycznych. Syntetykę tę rozwijają kolejne zapisy Kodeksu Etyki, którym poświęcona jest cała jego część III.

Zasady etycznego wykonywania zawodu przez osoby zajmujące się rachunkowością

Część III Kodeksu Etyki jest najobszerniejszą i bardzo ważną częścią Kodeksu. Zawiera ona szczegółowy opis wszystkich zasad etyki, których powinna przestrzegać osoba zajmująca się rachunkowością. W tej części Kodeksu umieszczone zostały rozdziały, z których każdy z osobna opisuje poszczególną zasadę etyki. Jedynie ze względu na dużą zbieżność i ścisłe powiązanie, zasada kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy została omówiona łącznie, w jednym rozdziale.

Układ części III odpowiada kolejności umieszczenia zasad etycznych w rozdziale 2 części II. Struktura rozdziałów części III jest ujednoczona, dzięki czemu treść Kodeksu jest bardzo czytelna i przejrzysta. Na wstępie każdego rozdziału następuje przypomnienie definicji danej zasady, zawartej w rozdziale 2 części II. Następnie rozdział zawiera kilka lub kilkanaście podpunktów, dzięki którym autorzy Kodeksu Etyki wyjaśniają, co należy rozumieć pod pojęciem każdej z zasad. Dzięki temu rozwinięciu adresaci Kodeksu mają możliwość zapoznania się z tym, co należy robić lub czego należy się wystrzeżać, aby omawiana zasada była przez nich przestrzegana i nie zostało naruszone etyczne wykonywanie zawodu z dziedziny rachunkowości.

W rozdziale 1 części III Kodeks szczegółowo omawia zasadę kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy.

Zasada kompetencji zawodowych

W myśl Kodeksu Etyki zasada kompetencji zawodowych wymaga od osoby zajmującej się rachunkowością posiadania należytego przygotowania zawodowego, ustawicznego poszerzania i aktualizowania wiedzy fachowej, doskonalenia zawodowych umiejętności oraz takiego ich wykorzystywania, aby praca osoby zajmującej się rachunkowością mogła być uznana przez zainteresowane strony za wykonaną uczciwie, rzetelną i pozbawioną stronniczości.

Zasada wysokiej jakości pracy

Natomiast zasada wysokiej jakości pracy wymaga od osoby zajmującej się rachunkowością przestrzegania należytej staranności i obiektywizmu w systematycznej informacji przetwarzanych oraz prezentowanych przez system rachunkowości, tak aby zasługiwały one na zaufanie osób z nich korzystających. Zasada ta obejmuje sprawność organizacyjną, terminowość i fachowość w kontaktach z osobami korzystającymi z wyników pracy osoby zajmującej się rachunkowością oraz otwartość na zgłaszane potrzeby informacyjne, których zaspokojenie leży w obszarze jej kompetencji i możliwości systemu rachunkowości.

Zgodnie z rozwinięciem tych definicji nieodzowne jest posiadanie przez osobę zajmującą się rachunkowością kompetencji zawodowych, które oznaczają zdolność wykonywania pracy zgodnie z określonymi w środowisku standardami. Aby zostać uznanym za kompetentnego niezbędne jest postępowanie uczciwe, wiarygodne, obiektywne, z szacunkiem i odpowiedzialnością społeczną w stosunku do osób i czynności, jakie się wykonuje. Kompetencja zawodowa, która winna zapewnić wysoką jakość pracy i profesjonalizm, oznacza posiadanie wiedzy nie tylko z zakresu rachunkowości, ale wykraczanie poza nią, obejmując dziedziny pokrewne, a także etyki i postawę zawodową.

Kodeks Etyki w tych dwóch zasadach zawiera bardzo ważne cechy, jakimi powinna cechować się osoba zajmująca się rachunkowością. Mianowicie osoba taka winna wyrobić w sobie nawyk ciągłego doskonalenia swojego warsztatu zawodowego, winna postępować zgodnie z przepisami prawa, regulacjami międzynarodowymi i zasadami dobrej praktyki. Ponadto wymaga ona uczciwości intelektualnej, oznaczającej wyzbycie się u osób zajmujących się rachunkowością robienia wrażenia dysponowania wiedzą i umiejętnościami wyższymi niż się w rzeczywistości posiada. Co za tym idzie, etyka zawodowa wskazuje, iż nie powinno podejmować się

zadań, które wymagają większej wiedzy i umiejętności od posiadanych. Jednocześnie w sytuacjach, gdy nie można wykonać we właściwy sposób danej czynności, należy postarać się o wsparcie innych osób – specjalistów lub doradców.

Zasada niezależności zawodowej

Kolejna zasada, którą rozwija rozdział 2, to zasada niezależności zawodowej. Polega ona na wyrażeniu niezależnej opinii w kwestiach wymagających rozstrzygnięć przy jej udziale.

Niezależność zawodowa, a więc nieuleganie jakimkolwiek wpływom, jest podstawą wysokiej jakości sprawozdań finansowych i sprawozdań wewnętrznych jednostki. Ta sama norma jednakże wskazuje, iż owa niezależność zawodowa nie może oznaczać uporczywego trwania przy swojej opinii czy też braku elastyczności. Pogląd powinien ulec zmianie w sytuacji, gdy zajdą przesłanki wskazujące inne rozwiązania pozwalające na rzetelne, obiektywne i wiarygodne przedstawienie sytuacji będącej przedmiotem osądu.

Osoba zajmująca się rachunkowością musi mieć świadomość, iż jej niezależność jest zagrożona w szczególności poprzez zażyłość, zaufanie czy straszenie. Ponadto niezależność zawodowa nie oznacza braku podległości zwierzchnikom, gdyż większość tych osób ma nad sobą przełożonych, którzy mają prawo wydawać polecenia służbowe. Osoba ta ma moralny obowiązek profesjonalnego osądu sytuacji bez ulegania wpływom zniekształcającym osąd. Dlatego też bardzo ważne jest, aby, niezależnie od innych osób czy zdarzeń, w podejmowaniu decyzji kierować się jak najbardziej bezstronnym spojrzeniem na sytuację i przedstawiać swoje zdanie oparte na obiektywizmie i profesjonalizmie.

Zasada odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości

Następną zasadą jest zasada odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości. Oznacza ona świadomość konieczności przygotowania i prezentowania przez osobę zajmującą się rachunkowością tych informacji w sposób zgodny z obowiązującym prawem oraz normami etycznymi.

Rozdział 3 poświęcony tej zasadzie wskazuje, iż każda informacja winna być przygotowana terminowo,

obiektywnie i wiarygodnie. Powinna być kompletna i zrozumiała dla wszystkich jej odbiorców. Jeżeli informacje te przygotował podwładny, to osoba zajmująca się rachunkowością jest odpowiedzialna za stosowanie przez tę osobę zasad zawodowych i etycznych. Każda osoba musi być świadoma odpowiedzialności za przygotowane informacje, świadoma konsekwencji działań własnych i osób podwładnych oraz mieć poczucie niezależności przy przygotowywaniu oraz prezentowaniu informacji.

Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w relacjach z osobami i instytucjami związanymi z nią zawodowo

Rozdział 4 określa zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w relacjach z osobami i instytucjami związanymi z nią zawodowo. Zasady te opierają się na szacunku, zrozumieniu, bezinteresowności, życzliwości, wspólnym zaangażowaniu i wymianie doświadczeń. Osoba zajmująca się rachunkowością we wszystkich swoich działaniach winna dbać o właściwy wizerunek zawodu, nie może naruszać interesu publicznego oraz winna zachować szacunek, bezstronność i życzliwość. Kodeks Etyki wymaga przestrzegania zakazu nieuczciwej konkurencji oraz, w sytuacji wypowiedzania się krytycznie o innej osobie zajmującej się rachunkowością, obecności tej osoby, oczywiście z zachowaniem służbowych relacji.

Kodeks Etyki przypomina, iż należy służyć radą i pomocą w sytuacji, kiedy zostanie wyrażona prośba o to, oraz przestrzega przed udzielaniem opinii, które mogą wprowadzić w błąd bądź są sprzeczne z przyjętymi zasadami i prawem.

Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w przypadkach sporu i sprzeczności interesów

Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w przypadkach sporu i sprzeczności interesów to kwestie poruszone w kolejnym, 5 rozdziale części III. Zasady te opierają się na dążeniu do obiektywnych i polubownych rozstrzygnięć w takich sytuacjach. Rozdział ten zawiera informacje, kiedy może dojść do sprzeczności interesów. Zgodnie z Kodeksem Etyki dojść do tego może zawsze wtedy, gdy nastąpi nakłanianie do złamania którejkolwiek z zasad

zawartych w Kodeksie Etyki. Mogą wystąpić także szczególne sytuacje łamania tych zasad poprzez wywieranie nacisku z różnych stron na osobę zajmującą się rachunkowością lub poprzez efekt lojalności tej osoby wobec jednostki, w której pracuje lub w której jest współnikiem.

W każdej takiej sytuacji należy zastosować przede wszystkim wewnętrzne procedury zwalczania tych zdarzeń, a jeżeli to jest niemożliwe, należy dążyć do polubownego rozwiązania sprawy poprzez dialog z przełożonymi i kierownictwem jednostki. Można także zwrócić się do niezależnych doradców, a gdy to wszystko nie da pozytywnego rezultatu, należy rozpatrzyć wycofanie się ze świadczenia pracy lub usług w danym podmiocie.

Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w sytuacjach szczególnych jednostki prowadzącej rachunkowość i jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość

Kolejnymi zasadami, które winna przestrzegać osoba zajmująca się rachunkowością, są zasady szczegółowo opisane w rozdziale 6, a dotyczące postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w sytuacjach szczególnych jednostki prowadzącej rachunkowość i jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość. Zasady te mogą znaleźć zastosowanie w sytuacji likwidacji, upadłości lub innych zagrożeń związanych z kontynuacją działalności. Sytuacją szczególną są zarówno zmiany personalne, jak i utrata dokumentacji finansowej bądź ujawnienie istotnych uchybień mających konsekwencje w rachunkowości.

Należy wtedy dążyć do wypełnienia nadrzędnych zasad rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem zasady rzetelnego i wiernego obrazu oraz norm etycznych. W sytuacji zagrożenia kontynuacji działalności czy wykrycia uchybień należy powiadomić kierownictwo o tym fakcie, a w razie zniszczenia zasobów informacyjnych wykazać się gotowością do ich odbudowy. Rzeczą oczywistą, ale niemogącą się nie znaleźć w Kodeksie jest sytuacja, jak należy postępować w przypadku zmian personalnych w działach finansowo-księgowych. Należy wtedy przekazać wszystkie informacje, które są niezbędne do prawidłowego wykonywania zadań zawodowych, jak i należy wyjaśniać i objaśniać wszystkie wątpliwości nowej osoby zajmującej się rachunkowością.

Zasada zachowania tajemnicy zawodowej

Zasada zachowania tajemnicy zawodowej oznacza, że osoba zajmująca się rachunkowością w pełni przestrzega poszanowania prawa zarządu jednostki do nierozpowszechniania znanych jej, a mających charakter wewnętrzny, informacji, których ujawnianie nie jest obowiązkowe w świetle prawa, a które mogą mieć gospodarcze znaczenie dla jednostki.

Zasada ta, omówiona w rozdziale 7, nie wymaga zbyt szerokiego komentarza. Chodzi tu o to, aby nie upubliczniać spraw i faktów, które związane są z życiem zawodowym, ani też nie wykorzystywać tych informacji dla korzyści własnych, a w szczególności w celu wyrządzenia krzywdy i szkody innym.

Tajemnica zawodowa może być ujawniona tylko w graniach prawa i w przypadku zamiaru jej ujawnienia należy uwzględnić prawo osoby, której ujawnienia jest tajemnica, do jej otrzymania, sposób ujawnienia i jej udokumentowanie oraz konsekwencje płynące z tego tytułu. Jeżeli osoba zajmująca się rachunkowością kieruje zespołem osób, zobowiązana jest do poinformowania wszystkich członków zespołu o konieczności przestrzegania tajemnicy zawodowej.

Zasady właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości

Ostatnią zasadą, którą, w rozdziale 8 części III, definiuje Kodeks Etyki, jest zasada właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości. Zakłada ona uczciwość w staraniach związanych ze stosowaniem różnych form działalności marketingowej oraz innych działań mających na celu pozyskiwanie odbiorców usług z dziedziny rachunkowości.

Informowanie o świadczonych usługach nie może wpływać na reputację innych osób zajmujących się rachunkowością i nie może wprowadzać w błąd odbiorców tej informacji. Musi ona być rzetelna, uczciwa, pozbawiona informacji, które informowałyby o powiązaniach z organami władzy, skarbowymi. Nie należy używać w stosunku do siebie sformułowań, takich jak ekspert czy specjalista, jeżeli nie jest to udokumentowane. Dodatkowo taka informacja nie może zawierać przesadnych lub porównujących z innymi osobami zajmującymi się rachunkowością informacji co do świadczonych usług ani też nie można oferować usług po zaniżonych, dumpingowych, cenach.

Przy wystąpieniach publicznych, czy to w formie wypowiedzi ustnych, czy pisemnych, osoba zajmu-

jąca się rachunkowością może podawać informacje o swoich kwalifikacjach i miejscu zatrudnienia, ale nie powinna informować o zakresie świadczonych usług przez tę jednostkę.

Ograniczenia w wykonywaniu zawodu w dziedzinie rachunkowości

Należy mieć świadomość, iż mogą być sytuacje i czynniki, które będą ograniczały lub wręcz uniemożliwiały wykonywanie zawodu w dziedzinie rachunkowości. I ten temat nie umknął uwadze autorom Kodeksu. Kwestii tej poświęcona jest część IV Kodeksu Etyki.

Wskazane są tam czynniki wewnętrzne, czyli osobiste, osoby zajmujące się rachunkowością, które mogą powodować ograniczenia w wykonywaniu zawodu. Do nich, zgodnie z Kodeksem, należy zaliczyć:

Druga grupa czynników ograniczających pracę w tym zawodzie to czynniki zewnętrzne, którymi mogą być wymagania wynikające z obowiązującego prawa lub uregulowań wewnętrznych obowiązujących w jednostce. Szczególnym ograniczeniem jest wyrok sądowy za przestępstwa gospodarcze lub orzeczenie o utracie uprawnień do wykonywania zawodu wydane przez odpowiednią instytucję.

Dlatego też, zgodnie z Kodeksem Etyki, przed decyzją o podjęciu konkretnej czynności przypisanej osobie zajmującej się rachunkowością, należy wziąć pod uwagę zarówno aktualne wymagania wynikające z norm prawnych i zawodowych oraz regulacje wewnętrzne w zakresie rachunkowości, jak i aktualne wymagania w zakresie kwalifikacji oczekiwanych od osoby zajmującej się rachunkowością.

Przestrzeganie zasad etyki w rachunkowości, ich naruszenie i Komisja Etyki

Każda z osób lub instytucji, która chciałaby stosować Kodeks Etyki, może złożyć w Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce oświadczenie o przyjęciu i stosowaniu Kodeksu Etyki. Po zarejestrowaniu osoba lub instytucja staje **Sygnatariuszem Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości** i ma prawo do informowania o tym fakcie swoich partnerów biznesowych.

Krajowy Zjazd Delegatów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce podjął uchwałę, w której Stowarzyszenie stało się pierwszym Sygnatariuszem Kodeksu. W związku z tym każdy członek Stowarzyszenia Księgowych jest Sygnatariuszem Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości i winien w swojej pracy postępować zgodnie z zasadami wskazanymi w Kodeksie.

Za naruszenie zasad Kodeksu Etyki uznawane jest zarówno każde zachowanie niezgodne z zasadami zawartymi w Kodeksie, jak i próba obejścia tych zasad. Przy Zarządzie Głównym Stowarzyszenia Księgowych w Polsce działa Komisja Etyki, której zadaniem jest m.in. podejmowanie działań prowadzących do oceny stawianych zarzutów. Komisja Etyki ma prawo zarówno zwrócić uwagę na stwierdzone naruszenia zasad, napiętnować występowanie tych naruszeń, jak i dokonać skreślenia z listy Sygnatariuszy.

Zgodnie z postanowieniami Kodeksu Etyki powołano **Komisję Etyki**, której przewodniczy prof. Anna Karmańska, współtwórczyni i wielki propagator *Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości*.

Celem działania Komisji Etyki jest:

- 1) propagowanie zasad zawartych w *Kodeksie Zawodowej Etyki w Rachunkowości*,
- 2) ocena przestrzegania przez sygnatariuszy zasad etycznych zawartych w Kodeksie,
- 3) oddziaływanie na eliminowanie czynów i zachowań niezgodnych z zasadami etycznymi.

Komisja Etyki podejmuje szereg działań mających na celu upowszechnienie wśród jak największego grona, nie tylko księgowych, idei zawartych w Kodeksie Etyki. Zamierzeniem Komisji jest obowiązywanie Kodeksu w jak największej liczbie przedsiębiorstw i doprowadzenie do sytuacji, w której *Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości* będzie elementem programów etycznych stwarzanych w przedsiębiorstwach.

Ostatnią częścią Kodeksu Etyki jest część VI zawierająca postanowienia końcowe mówiące, iż *Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości* wchodzi w życie z dniem podjęcia uchwały przez Krajowy Zjazd Delegatów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Podsumowanie

Prowadzenie działalności gospodarczej stwarza wiele pokus nieetycznego zachowania, dlatego głównie, że wiąże się ona bezpośrednio i pośrednio z pieniędzmi oraz dążeniem do ich pomnażania. Takie pokusy dotyczą także osób zawodowo związanych z przygotowywa-

niem sprawozdań finansowych i innych raportów z działalności gospodarczej. Nieetyczne w tej działalności jest także takie wykorzystanie przez kadry zarządzające procedur raportowania, które naraża innych zaangażowanych w działalność na straty finansowe lub popadanie w konflikt z prawem gospodarczym, co może prowadzić do dalszych nieetycznych zachowań.

Z oczywistych względów generowana przez rachunkowość sprawozdawczość finansowa i raporty wewnętrzne są bardzo bliskie działalności gospodarczej. A ponieważ raportują one wartości, które w dalszych decyzjach gospodarczych pełnią kluczową rolę, można uznać, że etyka związana z systemem informacyjnym ma znaczenie dla bezpieczeństwa całego biznesu.

Motywy podejmowania nieetycznych zachowań przez osoby zajmujące się rachunkowością wynikają głównie z nacisków zarządu, zagrożenia utraty pracy, możliwości uzyskania dużych pieniędzy, braku odpowiedzialności za podjęte działania, niejednoznaczności przepisów prawa, braku wiedzy i indywidualnych cech charakteru.

Zagrożenia te powodują, iż w budowanym programie etycznym jednostki gospodarczej konieczne jest poświęcenie należytej uwagi zasadom etyki w rachunkowości. Odwoływać się one powinny do osobistego poczucia odpowiedzialności za podejmowane działania, świadomości społecznej konsekwencji podejmowanych decyzji, potrzeby uczciwego prowadzenia wszelkich czynności w dziedzinie rachunkowości, co ostatecznie oznacza akceptowanie systemu wysokich wartości moralnych i etycznych. Kodeksy etyczne wyznaczają granicę, której przekroczenie sprawia poważne konsekwencje, które mogą być odczuwalne daleko poza jednostką, w której dopuszczono się zachowania niezgodnego z etyką.

Takie też cele przyświecały Stowarzyszeniu Księgowych tworzącemu *Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości*. Dla dobra obrotu gospodarczego oraz poprawy jakości sprawozdań finansowych należy podjąć trud i w pracy zawodowej wcielić w życie Kodeks. Postępowanie etyczne i profesjonalne w zawodzie z dziedziny rachunkowości na pewno przyniesie wymierne korzyści nie tylko osobom zajmującym się rachunkowością, ale także firmom, które zatrudniają lub korzystają z usług tych osób. Dlatego zachęcam wszystkich do zapoznania się i rozważenia możliwości złożeniem oświadczenia o przyjęciu i stosowaniu *Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości* oraz wpisie na listę Sygnatariuszy Kodeksu. Wszelkie informacje można znaleźć na stronie www.skwp.pl w zakładce: Etyka zawodowa.

Autor jest członkiem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Sekretarzem Komisji Etyki przy Zarządzie Głównym SKwP