

MIKOŁAJ TURZYŃSKI

Uniwersytet Łódzki

O TRANSPARENTNOŚCI DZIAŁANIA BIEGLYCH REWIDENTÓW

Wprowadzenie

Zawodowa rola biegłego rewidenta kształtowana jest przez wiele czynników funkcjonalnych, systemowych i interakcyjnych. J. Habermas zaznacza, iż „[...] procesy społecznego różnicowania wymuszają pomnażanie funkcjonalnie wyspecjalizowanych zadań, ról społecznych i konfiguracji interesów, co uwalnia z kolei działanie komunikacyjne od wąsko zakreślonych więzi instytucjonalnych”¹. Przejrzysta komunikacja dostarcza podstaw dla moralności, a zasadniczym twierdzeniem kierującym etyką jest racjonalność komunikacyjna, dążąca do szeroko rozumianego porozumienia między podmiotami². Z zawodową rolą biegłego rewidenta wiąże się obowiązek komunikowania zagadnień, do których należy, między innymi, kwestia przejrzystości działania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Rewizja finansowa, zabezpieczając wiarygodność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, stanowi jeden z podstawowych warunków sprawnego funkcjonowania gospodarki rynkowej³.

W ostatnich latach, po bankructwach dużych holdingów i koncernów podejmowane są rozmaite działania mające na celu podniesienie jakości usług audytorskich, obejmujące między innymi wprowadzenie wymogów informacyjnych w zakresie przejrzystości działania podmiotów uprawnionych

¹ J. Habermas: *Faktyczność i obowiązywanie. Teoria dyskursu wobec zagadnień prawa i demokratycznego państwa prawnego*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2005, s. 38.

² J. Russ: *Współczesna myśl etyczna*, Instytut Wydawniczy PAX, Warszawa 2006, s. 52-53.

³ K. Sawicki: *Problemy nadzoru publicznego i wewnątrz korporacyjnego, kontroli i weryfikacji prac biegłych rewidentów*, w: *Polska Szkoła Rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, Szkoła Główna handlowa w Warszawie, Warszawa 2004, s. 407-408.

do badania sprawozdań finansowych⁴. Taka transparentność firm audytorskich winna służyć eliminowaniu podejrzeń o sprzyjanie interesom indywidualnym lub grupowym uczestników rynków kapitałowych.

Celem artykułu jest wskazanie miejsca formuł transparentności biegłych rewidentów w koncepcjach etyki gospodarczej. W artykule postawiono tezę, że przejrzystość działania biegłych rewidentów stanowi znaczący element etyki gospodarczej i przyczynia się do rozwoju ładu instytucjonalnego. Treści teoretyczne zilustrowano przykładami ujawnień zawartych w sprawozdaniach firm audytorskich dotyczących przejrzystości.

1. Niezależność zawodowa biegłego rewidenta jako element etyki gospodarczej

Podporządkowanie działań racjom interesu publicznego stanowi w znacznej mierze kwestię indywidualnej postawy kształtującej sposób postępowania biegłego rewidenta. Istotne jest, aby opinia publiczna (w szczególności interesariusze) miała zapewniony dostęp do, w miarę możliwości, wszelkich informacji dotyczących niezależności, jako podstawowej instytucji wpływającej na szeroko rozumiany interes społeczny. Obowiązek kierowania się interesem społecznym zawiera się, między innymi, w powinności poszanowania zasad etyki gospodarczej. Etyka ta obejmuje rozważania nad sposobami i kierunkami działania w ramach życia gospodarczego, rozpatrywane z moralnego punktu widzenia⁵. Stanowi ona zespół norm akceptowanych w świecie biznesu⁶.

Z punktu widzenia kryterium przedmiotu oraz sposobu i poziomu regulacji etycznej zasadne jest wyróżnienie następujących ujęć etyki biznesu⁷:

- deontologicznego, opierającego się na formule zakazów i nakazów jako elementarnej formie regulowania dążeń⁸; deontologizm oznacza także utylitaryzm reguł, oparty na założeniu, że są one poparte użytecznością i słusnością⁹,

⁴ K. Winiarska: *Zastosowanie ustawy Sarbanes-Oxley (SOX) w audycie wewnętrznym*, *Zeszyty Naukowe* nr 475, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Szczecin 2007, s. 315-316.

⁵ J. Jackson: *Biznes i moralność*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 21.

⁶ W. Gasparski: *Etyka biznesu – szkice do portretu*, w: *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, Gasparski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 17.

⁷ R. Wiśniewski: *Trzy typy teorii etycznych a etyka biznesu*, w: *Etyka biznesu*, op. cit., s. 44.

⁸ *Ibidem*, s. 44.

⁹ F. Ricken: *Etyka ogólna*, Wydawnictwo Antyk, Kęty 2001, s. 194.

- teleologicznego (celowościowego), zalecającego optymalizowanie działań ze względu na maksymalizację wartości moralnych¹⁰,
- sumienia i odpowiedzialności, wywodzącego się z rzetelnego podejścia do kontrahentów oraz przekonania, że bycie odpowiedzialnym to działanie w imieniu innych jednostek; obejmuje ono nurt humanizacji życia gospodarczego¹¹.

Zasadniczą kwestią etyki gospodarczej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, znajdującą odzwierciedlenie we wszystkich powyższych ujęciach, jest problem zachowania niezależności. Pojęcie niezależności ma wieloznaczny charakter. Jest ona rozumiana jako¹²:

- niezależność umysłu, czyli stan intelektualny, pozwalający na wyrażenie opinii wolnej od wpływów uniemożliwiających zawodowy osąd, umożliwiający danej osobie działanie uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem,
- niezależność wizerunku, tzn. unikanie sytuacji, w których racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia, będąca w posiadaniu wszystkich istotnych informacji, mogłaby dojść do wniosku, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm podmiotu zostały naruszone.

Niezależność zawodowa biegłego rewidenta oznacza także, że jest on samodzielny i niezależny, podlegają wyłącznie przepisom prawa, obowiązującym standardom rewizji finansowej oraz zasadom etyki, w tym w szczególności uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności oraz zachowania tajemnicy¹³.

Na niezależność zawodową może wpływać szereg czynników, np.¹⁴:

- związki z zamawiającym, któremu biegły rewident świadczy w imieniu podmiotu uprawnionego czynności rewizji finansowej,
- wykonywanie na rzecz zamawiającego obok czynności rewizji finansowej innych usług,
- związki osobiste i rodzinne,
- wynagrodzenia i gratyfikacje.

Zgodnie z art. 56 Ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

¹² *Kodeks etyki zawodowych księgowych*, International Federation of Accountants, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, New York, Warszawa 2006.

¹³ *Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów*, uchwała nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r.

¹⁴ *Ibidem*.

i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (DzU Nr 77, poz. 649) niezależność i bezstronność nie jest zachowana, jeżeli biegły rewident:

- posiada udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, lub w jednostce z nią powiązanej,
- jest lub był w ostatnich 3 latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorujących, zarządzających, administrujących lub pracownikiem jednostki, w której wykonuje lub wykonywał czynności rewizji finansowej, albo jednostki z nią powiązanej,
- w ostatnich 3 latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej, a w szczególności wykonywał czynności polegające na: sporządzaniu dowodów księgowych jednostki, kontroli dowodów i ich kwalifikowaniu do ujęcia w księgach rachunkowych, wykonywaniu procedur rachunkowości stosowanych przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych, przeprowadzeniu inwentaryzacji składników aktywów i pasywów na dzień bilansowy, sporządzaniu elementów sprawozdania finansowego,
- osiągnął chociażby w jednym roku, w ciągu ostatnich 5 lat, co najmniej 40% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej, lub jednostki z nią powiązanej (nie dotyczy to pierwszego roku działalności biegłego rewidenta),
- jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administrujących jednostki, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, albo zatrudnia do wykonywania czynności rewizji finansowej takie osoby,
- uczestniczy w podejmowaniu decyzji przez jednostkę, w której wykonuje czynności rewizji finansowej w zakresie mającym związek ze świadczonymi usługami,
- z innych powodów, po przeprowadzeniu czynności zmierzających do wyeliminowania powstałych zagrożeń, nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu.

2. Komunikowanie transparentności działania przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych

Zgodnie z art. 88 przepisach Ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonujący czynności rewizji finansowej w jednostce zainteresowania publicznego powinien umieścić na swojej stronie internetowej, w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku obrotowego, sprawozdanie z przejrzystości działania, obejmujące następujące informacje:

- charakterystykę formy organizacyjno-prawnej oraz struktury własnościowej,
- w przypadku gdy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych należy do sieci, opis danej sieci, jak również rozwiązania prawne i strukturalne w danej sieci,
- opis struktury zarządzania podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- opis systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz oświadczenie zarządu na temat skuteczności jego funkcjonowania,
- wskazanie, kiedy odbyła się ostatnia kontrola w zakresie systemu zapewnienia jakości, przeprowadzona przez Krajową Komisję Nadzoru,
- wykaz jednostek zainteresowania publicznego, dla których podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonywał czynności rewizji finansowej w poprzednim roku obrotowym,
- oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie zapewnienia niezależności, zawierające również potwierdzenie, że została przeprowadzona wewnętrzna kontrola przestrzegania zasad niezależności,
- oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów,
- informacje o osiągniętych przychodach, z podziałem na poszczególne czynności rewizji finansowej i usługi,
- informacje o zasadach wynagradzania kluczowych biegłych rewidentów oraz członków zarządu.

Regulacje prawne nie określają formularza takiego sprawozdania, pozostawiając dowolność w tym zakresie firmom audytorskim. W tabeli 1 przedstawiono przykłady komunikatów zawartych w sprawozdaniach z przejrzystości działania publikowanych przez uznane podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych.

Tabela 1

Przykłady komunikatów zawartych w sprawozdaniach z przejrzystości działania publikowanych przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych

Zagadnienie	Przykłady ujawnianych treści
Opis danej sieci, rozwiązania prawne i strukturalne w danej sieci	„EYG jest głównym podmiotem sieci Ernst & Young i koordynuje współpracę między firmami członkowskimi. [...]”; „PwC International zapewnia firmom członkowskim PwC międzynarodową strukturę sieciową. PwC International nie świadczy usług na rzecz klientów”; „KPMG Audyt Sp. z o.o. należy do sieci KPMG. Firmy członkowskie sieci KPMG są niezależnymi firmami, stowarzyszonymi z KPMG International, spółką prawa szwajcarskiego. KPMG International nie świadczy żadnych usług dla klientów”; „Deloitte Audyt Sp. z o.o. jest firmą członkowską Sieci Deloitte zarejestrowaną w Polsce (łącznie „Firma”) „
Opis struktury zarządzania podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych	„W Ernst & Young Audit funkcje zarządcze powierzone są różnym partnerom. Są oni odpowiedzialni za bieżące zarządzanie oraz za stosowanie globalnej oraz regionalnej polityki na szczeblu krajowym”; „W ramach grupy firm członkowskich PricewaterhouseCoopers w Europie Środkowej i Wschodniej, która obejmuje 29 krajów, funkcjonuje matrycowy system zarządzania”; „Zarząd KPMG Audyt Sp. z o.o. składa z 3 członków, powoływanych przez Zgromadzenie Wspólników na czas nieokreślony”; „Deloitte Audyt Sp. z o.o. jest reprezentowana przez Zarząd. Zarząd uprawniony jest do prowadzenia wszelkich spraw Spółki, z wyjątkiem tych, które na mocy przepisów prawa lub Umowy Spółki należą do kompetencji Zgromadzenia Wspólników lub Komisji Rewizyjnej”.
Opis systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych	„Ernst & Young zaprojektował i wdrożył złożony zestaw polityk oraz praktyk dotyczących kontroli jakości [...]”; „Zasady polityki wewnętrznej [...] nakładają na firmy członkowskie PwC International wymóg wprowadzenia i egzekwowania systemu kontroli jakości naszej praktyki audytorskiej. [...]”; „Funkcjonujący w KPMG Audyt Sp. z o.o. system kontroli jakości zapewnia: rzetelność i profesjonalizm w świadczeniu usług rewizji finansowej; [...] przestrzeganie ustalonych procedur zapewnienia jakości”; „Firma posiada i wdrożyła wewnętrzne procedury kontroli jakości dające uzasadnioną pewność, że zarówno standardy zawodowe, jak i obsługi klienta stosowane są konsekwentnie w całej Firmie przy realizacji wszystkich projektów [...]”.
Wskazanie, kiedy odbyła się ostatnia kontrola w zakresie systemu zapewnienia jakości, przeprowadzona przez Krajową Komisję Nadzoru	- „Praktyka Ernst & Young Audit oraz jej zarejestrowani biegli rewidenci podlegają kontroli Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR) oraz Komisji Nadzoru Audytowego (KNA) [...] Ostatnia kontrola zapewnienia jakości przez KIBR miała miejsce w roku 2006”; „Firma PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. nie podlegała jeszcze [...] inspekcji [...]. Ostatnia kontrola ze strony Krajowej Komisji Nadzoru, organu kontrolnego Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, miała miejsce w okresie 11 sierpnia – 10 września 2008 r.”; „W roku obrotowym kończącym się 30 czerwca 2009 r. nie miały miejsca kontrole jakości przeprowadzane przez Krajową Komisję Nadzoru”;

Zagadnienie	Przykłady ujawnianych treści
	„Do dnia publikacji [...] sprawozdania w Deloitte Audyt Sp. z o.o. nie była jeszcze przeprowadzona przez Krajową Komisję Nadzoru kontrola [...]”.
Oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie zapewnienia niezależności,	„Polityka oraz procesy niezależności Ernst & Young zostały zaprojektowane, aby umożliwić [...] przestrzeganie wymogów standardów niezależności [...]”; „Partner [...] oraz [...] zespół pracowników poprzez odpowiednie narzędzia monitorują rygorystyczne wymogi polityki PricewaterhouseCoopers Polska Sp. z o.o. w zakresie niezależności”; „Wymagania w zakresie niezależności pracowników KPMG Audyt Sp. z o.o., [...], są szczegółowo przedstawione w Podręczniku zarządzania ryzykiem w KPMG”; „Zarówno DTTL jak i Spółka posiadają procedury dotyczące niezależności, obejmujące m. in. przeprowadzanie określonych corocznych kontroli przestrzegania zasad niezależności”.
Oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów	„[...] zapewniamy pracownikom możliwość zdobywania doświadczenia, uczenia się oraz szkolenia się. Pomagamy im rozwijać siebie i swój potencjał”; „[...] nasi biegli rewidenty w pełni uczestniczą w firmowym programie kształcenia ustawicznego. [...] biegli rewidenty mają obowiązek uczestniczenia w corocznych obowiązkowych szkoleniach [...]”; „Wszyscy pracownicy zaangażowani w świadczenie usług rewizji finansowej są zobowiązani do utrzymywania wysokiego poziomu kompetencji [...]”; „KPMG Audyt Sp. z o.o. zapewnia swoim pracownikom ustawiczne doskonalenie zawodowe oraz stwarza odpowiednie warunki do realizacji osobistych celów rozwoju zawodowego”; „Ciągłe doskonalenie zawodowe to kluczowy element polityki Spółki, gdyż stanowi ono sposób rozwijania wiedzy oraz utrzymywania [...]”.
Informacje o zasadach wynagradzania kluczowych biegłych rewidentów oraz członków zarządu	„Partnerzy/kluczowi biegli rewidenty oraz pozostali specjaliści są oceniani oraz wynagradzani w oparciu o kryteria, które zawierają konkretne czynniki zarządzania jakością i ryzykiem [...]”; „Partnerzy są wynagradzani wyłącznie na podstawie zysku[...]”; „Dyrektorzy i członkowie zarządu otrzymują wynagrodzenie składające się ze stałej części [...] oraz dodatkowego wynagrodzenia wypłacanego po zakończeniu roku finansowego”; „[...] kluczowi biegli rewidenty niepełniący funkcji członka Zarządu Spółki są wynagradzani w oparciu o stałe miesięczne wynagrodzenie, które może być podwyższone o nagrodę roczną”.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Sprawozdanie z przejrzystości działania Deloitte Audyt Sp. z o.o. Rok 2010*, www.deloitte.com/view/pl_PL/pl/dla-prasy/odeloitte/46af5e91026a4210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm; *Sprawozdanie z przejrzystości działania KPMG Audyt Sp. z o.o., Rok 2010* www.kpmg.pl/.../kpmg_polska_sprawozdanie_o_przejrzystosci_dzialania.pdf; *Sprawozdanie z przejrzystości działania Ernst & Young Audit Sp. z o.o. Rok 2010*, webapp01.ey.com.pl/.../TransparencyReport_CSE_Poland_pol.pdf; *PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., Sprawozdanie zapewniające przejrzystość za rok obrotowy zakończony 30 czerwca 2010 r.*, www.pwc.com/pl/pl/publikacje/raport-z-przejrzystosci.jhtml.

Uwagi końcowe

Jednym z elementów zwiększania przejrzystości działania jest wymóg, aby spółki wykonujące czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego publikowały roczne sprawozdania z przejrzystości działania. Analizując proces komunikowania transparentności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych należy zauważyć, że jest on ukierunkowany na odzwierciedlenie niezależności zawodowej i stanowi istotny element etyki gospodarczej firm audytorskich przez przyczynianie się do rozwoju ładu instytucjonalnego. Ład taki ma charakter wyznacznika sprawności systemu ekonomicznego oraz odzwierciedla stabilizację mechanizmów funkcjonowania gospodarki, wzrost gospodarczy i równowagę ekonomiczną¹⁵.

Literatura

- Gasparski W.: *Etyka biznesu – szkice do portretu*, w: *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Habermas J.: *Faktyczność i obowiązywanie. Teoria dyskursu wobec zagadnień prawa i demokratycznego państwa prawnego*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2005.
- Jackson J.: *Biznes i moralność*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych*, International Federation of Accountants, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, New York, Warszawa 2006.
- Pratley P.: *Etyka w biznesie*, Geberthner i Ska, Warszawa 1998.
- PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., *Sprawozdanie zapewniające przejrzystość za rok obrotowy zakończony 30 czerwca 2010 r.*, www.pwc.com/pl/pl/publikacje/raport-z-przejrzystosci.jhtml.
- Rawls J.: *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.
- Ricken F.: *Etyka ogólna*, Wydawnictwo Antyk, Kęty 2001.
- Russ J.: *Współczesna myśl etyczna*, Instytut Wydawniczy PAX, Warszawa 2006.
- Sawicki K.: *Problemy nadzoru publicznego i wewnątrz korporacyjnego, kontroli i weryfikacji prac biegłych rewidentów*, w: *Polska Szkoła Rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, Szkoła Główna handlowa w Warszawie, Warszawa 2004.
- Sprawozdanie z przejrzystości działania Deloitte Audyt Sp. z o.o. Rok 2010*, www.deloitte.com/view/pl_PL/pl/dla-prasy/deloitte/46af5e91026a4210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm.
- Sprawozdanie z przejrzystości działania KPMG Audyt Sp. z o.o., Rok 2010*, www.kpmg.pl/.../kpmg_polska_sprawozdanie_o_przejrzystosci_dzialania.pdf;
- Sprawozdanie z przejrzystości działania Ernst & Young Audit Sp. z o.o. Rok 2010*, wapp01.ey.com.pl/.../TransparencyReport_CSE_Poland_pol.pdf;

¹⁵ M. G. Woźniak: *Fundamentalne problemy aksjologiczne ładu instytucjonalnego współczesnej gospodarki*, w: *Ład instytucjonalny w gospodarce*, Red. B. Polszakiewicz, J. Boehlke, Wydawnictwo UMK, Toruń 2005. s. 21.

- Sternberg E.: *Czysty biznes. Etyka biznesu w działaniu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Winiarska K.: *Zastosowanie ustawy Sarbanes-Oxley (SOX) w audycie wewnętrznym*, Zeszyty Naukowe nr 475, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Szczecin 2007.
- Wiśniewski R.: *Trzy typy teorii etycznych a etyka biznesu*, w: *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Woźniak M. G.: *Fundamentalne problemy aksjologiczne ładu instytucjonalnego współczesnej gospodarki*, w: *Ład instytucjonalny w gospodarce*, red. B. Polszakiewicz, J. Boehlke, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2005.
- Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów*, uchwała nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r.

dr Mikołaj Turzyński
Uniwersytet Łódzki
Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
ul. Matejki 22/26
90-237 Łódź
mikolaj.turzynski@wp.pl

THE TRANSPARENCY ACTIVITIES OF AUDITORS

Summary

This article deals with the issues of transparency of auditors from the perspective of economic ethics. The author found that the transparency of the auditors is a significant element of business ethics and contributes to the development of the institutional order.

Translated by Mikołaj Turzyński

