

UNIWERSYTET EKONOMICZNY W KATOWICACH

**WYDZIAŁ FINANSÓW I UBEZPIECZEŃ
KIERUNEK FINANSE I RACHUNKOWOŚĆ**

KATARZYNA RENIK

133188

**UWARUNKOWANIA WYBORU ORAZ
POSTRZEGANIE ZAWODU BIEGŁEGO
REWIDENTA**

**CONDITIONING OF THE CHOICE AND PERCEPTION OF
THE AUDITOR PROFESSION**

Praca magisterska
napisana w Katedrze Informatyki i Rachunkowości
Międzynarodowej
pod kierunkiem dr hab. Ewy Maruszewskiej

Oświadczam, że niniejsza praca została przygotowana pod moim kierunkiem
i stwierdzam, że spełnia wymogi stawiane pracom dyplomowym

Pracę akceptuję

.....
(data)

.....
(podpis promotora)

KATOWICE 2021

Katarzyna Renik
Imię i nazwisko

Katowice, dnia

Finanse i Rachunkowość
Kierunek

133188
Nr albumu

OŚWIADCZENIE

Świadoma odpowiedzialności prawnej oświadczam, że złożona praca magisterska pt.: „Uwarunkowania wyboru oraz postrzeganie zawodu biegłego rewidenta” została napisana przeze mnie samodzielnie.

Równocześnie oświadczam, że praca ta nie narusza praw autorskich w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tj. Dz. U. z 2018 r., poz. 1191, z późn. zm.) oraz dóbr osobistych chronionych prawem.

Ponadto praca nie zawiera informacji i danych uzyskanych w sposób niedozwolony i nie była wcześniej przedmiotem innych procedur związanych z uzyskaniem dyplomów lub tytułów zawodowych uczelni wyższej.

Wyrażam zgodę na nieodpłatne udostępnienie mojej pracy w celu oceny jej oryginalności przez Jednolity System Antyplagiatowy prowadzony przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego oraz przechowywania jej w Ogólnopolskim Repozytorium Prac Dyplomowych oraz wewnętrznej bazie prac dyplomowych Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Zostałem poinformowany o zasadach dotyczących oceny oryginalności pracy dyplomowej przez Jednolity System Antyplagiatowy.

Oświadczam także, że ostateczna wersja pracy przesłana przeze mnie drogą elektroniczną jest zgodna z plikiem poddanym ocenie w Jednolitym Systemie Antyplagiatowym.

Jednocześnie oświadczam, że jest mi znany przepis art. 233 § 1 Kodeksu karnego określający odpowiedzialność za składanie fałszywych zeznań.

.....
(podpis składającego oświadczenie)

Spis treści

Słowniczek skrótów i pojęć	4
Wstęp	5
1. Czynniki zewnętrzne i wewnętrzne oddziałujące na decyzję	6
1.1. Geneza powstania zawodu biegłych rewidentów	6
1.2. Egzamin państwowy na biegłego rewidenta	7
1.3. Przepisy obowiązujące biegłych rewidentów	10
1.4. Etyka biegłych rewidentów	13
1.5. Firmy audytorskie	16
1.6. Nadzór audytowy	19
1.7. Odpowiedzialność biegłych rewidentów i firm audytorskich	22
1.8. Wynagrodzenie oraz wysokość świadczonych usług audytowych	26
1.9. Prestiż wykonywanego zawodu i aspekty psychologiczne	31
2. Badanie uwarunkowań pracy biegłego rewidenta wpływających na wybór oraz postrzeganie zawodu biegłego rewidenta	37
2.2. Porównanie opinii na temat zawodu biegłego rewidenta przyszłych kandydatów z osobami postronnymi	38
2.1.1. Kwestionariusz osobowy ankietowanych	38
2.1.2. Badanie poziomu wiedzy ankietowanych w zakresie audytu	40
2.1.3. Opinie dotyczące cech charakterystycznych dla zawodu biegłego rewidenta	43
2.1.4. Czynniki wpływające na wybór zawodu biegłego rewidenta	48
2.1.5. Podsumowanie wyników badań	54
2.3. Przykłady wyroków sądowych	57
Zakończenie	60
Bibliografia	62
Spis tabel	66
Spis rysunków	66
Spis wykresów	66
Załącznik	67

Słowniczek skrótów i pojęć

JZP – jednostki zainteresowania publicznego

kp – kodeks pracy

KIBR – Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

KNA – Komisja Nadzoru Audytowego

KNF – Komisja Nadzoru Finansowego

KRBR - Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

KSD - Krajowy Sąd Dyscyplinarny

MF – Ministerstwo Finansów

MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

PANA – Polska Agencja Nadzoru Audytowego

PIBR - Polska Izba Biegłych Rewidentów

SN – Sąd Najwyższy

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Uobr– Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Uor – Ustawa o rachunkowości

Wstęp

W ciągu ostatnich kilku lat zawód biegłego rewidenta jest coraz bardziej popularny, jednakże liczba biegłych rewidentów czy firm audytorskich niekoniecznie jest adekwatna do zainteresowania kandydatów czy atrakcyjności tego zawodu. Z tego względu warto przyjrzeć się poszczególnym czynnikom związanym z tym zawodem.

Celem mojej pracy magisterskiej jest przedstawienie oraz zbadanie poszczególnych uwarunkowań pracy biegłego rewidenta wpływających na podjęcie decyzji o wyborze zawodu biegłego rewidenta oraz postrzeganie tego zawodu.

Dla osiągnięcia wyznaczonego celu praca została podzielona na 2 rozdziały. W rozdziale 1 znajduje się opis poszczególnych aspektów związanych z pracą biegłego rewidenta. Natomiast w rozdziale 2 przeprowadzono badanie uwarunkowań opisanych w części teoretycznej.

W części teoretycznej posłużyłam się metodą analizy w celu przedstawienia istoty zawodu biegłego rewidenta poprzez wskazanie podstawowych praw i obowiązków związanych z tym zawodem. Za pomocą indukcji możliwe było zbadanie poszczególnych uwarunkowań wpływających na wybór oraz postrzeganie zawodu biegłego rewidenta.

W części praktycznej natomiast przeprowadzone zostało badanie na podstawie sondażu diagnostycznego w postaci ankiety oraz analizy wyroków sądowych. Uzyskane wyniki z ankiety zostały przedstawione za pomocą metody częstości, natomiast analiza wyroków była możliwa dzięki metodzie analogii.

W celu kompleksowego przedstawienia problemu wykorzystano zarówno literaturę krajową, jak również zagraniczną. Znaczna część pracy jest oparta o akty prawne, przede wszystkim wykorzystano Ustawę o biegłych rewidentach firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Ustawę o rachunkowości oraz Kodeks Etyki. Natomiast głównym źródłem danych statystycznych były sprawozdania z działalności instytucji tj. KNA, KRBR oraz PANA, które były podstawą porównania danych na przestrzeni 3 lat (lata 2017-2019).

Praca przedstawia stan prawny na 30.04.2021 r.

1. Czynniki zewnętrzne i wewnętrzne oddziałujące na decyzję

1.1. Geneza powstania zawodu biegłych rewidentów

Od lat instytucja biegłych rewidentów nieprzerwanie tworzy tradycję zawodu audytora w Polsce poczynając od zawodu buchaltera rzeczoznawcy, którego zadaniem było wykrywanie przestępstw podatkowych. Pierwsza definicja osoby, która cieszyła się społecznym zaufaniem i poszanowaniem ze względu na znajomość księgowości i prawa handlowego pojawiła się pod koniec XVIII wieku. Jednak z powodu zaborów nie mogła istnieć żadna instytucja upoważniona do przeprowadzania badania ksiąg handlowych.

Od czasu uzyskania przez Polskę niepodległości w 1918 r. oddzielono funkcję księgowych od zadań i celów biegłych rewidentów. Najważniejszym aktem prawnym stało się Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 1927 r. o instytucji księgowych przysięgłych. (Pogodzińska – Mizdrak, 2006, s.90) Wadą było jednak to, że nie został utworzony żaden organ, który miałby zarządzać samorządem biegłych rewidentów. Sytuacja zmieniła się w 1989 r., gdy zmiany systemu gospodarczego w Polsce zaowocowały powołaniem instytucji biegłego rewidenta, a dotychczasowi księgowi uzyskali tytuł biegłych rewidentów po spełnieniu określonych warunków. W 1992 r. na pierwszym krajowym zjeździe biegłych rewidentów została powołana Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, a 2 lata później została uchwalona ustawa o biegłych rewidentach. (Wszelaki, 2016, s. 115)

Obecnie biegły rewident jest uprawniony do czynności tj. (UoBR, art. 3):

- 1) wykonywanie czynności rewizji finansowej,
- 2) świadczenie usług atestacyjnych innych niż rewizja,
- 3) świadczenie usług pokrewnych.

Można więc stwierdzić, iż zawód biegłego rewidenta polega głównie na przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych w jednostkach do tego zobowiązanych, które ma na celu weryfikację jakości danych prezentowanych w sprawozdaniu. Zadaniem biegłych jest sprawdzenie zgodności informacji z przepisami prawa i stanem faktycznym oraz stwierdzenie, czy sprawozdanie finansowe przedstawia jasny i rzetelny obraz sytuacji finansowo-majątkowej badanej jednostki. (Nowak E., 2008, s. 17-18)

Efektom przeprowadzonej usługi jest opinia biegłego rewidenta z badania, która może być opinią: bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną. W przypadku wydania opinii z zastrzeżeniami, negatywnej lub odmowy wydania opinii sprawozdanie z badania musi

zawierać uzasadnienie oraz opis skutków występujących zniekształceń będących powodem takiej decyzji. (uobr, art.83.5-6)

Określenie ewentualnych nieprawidłowości w sporządzonym sprawozdaniu powinno wiązać się z przekazaniem przez biegłego rewidenta użytecznych wskazówek mających na celu ulepszenie metod sporządzania sprawozdania finansowego w przyszłości oraz poprawę sytuacji finansowej jednostki badanej. Zatem za pomocą wydanych opinii i przekazanych zarządowi badanej jednostki raportów z badania biegły rewident odgrywa ważną rolę w budowaniu stabilnej sytuacji poszczególnych podmiotów, które mogą przyczynić się do poprawy konkretnych sektorów, a w efekcie całej gospodarki.

1.2. Egzamin państwowy na biegłego rewidenta

Współcześnie zawód biegłego rewidenta jest powszechnie szanowanym i uznawanym za jeden z najbardziej odpowiedzialnych, a jednocześnie najbardziej wymagających zawodów w sektorze finansowym. Często jest to związane z oczekiwaniami i presją nakładaną przez społeczeństwo. Dodatkowo, aby móc wykonywać ten zawód konieczne jest spełnienie kilku warunków oraz przejście przez wiele etapów kształcenia.

Na początku należy jednak podkreślić, iż biegłym rewidentem może zostać tylko i wyłącznie osoba (uobr, art. 4):

- 1) korzystająca z pełni praw publicznych,
- 2) posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych,
- 3) ciesząca się nienaganną opinią,
- 4) nie skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,
- 5) posiadająca wykształcenie wyższe,
- 6) władająca językiem polskim w mowie i w piśmie,
- 7) po odbyciu:
 - rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub
 - 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta,
- 8) która złożyła przed Komicją egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta,
- 9) która złożyła przed Komisją egzamin dyplomowy,
- 10) która złożyła ślubowanie.

Po spełnieniu wszystkich ww. warunków kandydat zostaje wpisany przez Komisję do Rejestru Biegłych Rewidentów. Ustawa przewiduje również możliwość wpisu do rejestru

osoby, która posiada co najmniej 15 letnie doświadczenie w zakresie rachunkowości, prawa, finansów i rewizji finansowej, podczas którego nabyła umiejętności wymagane od biegłych rewidentów, pod warunkiem, że nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe.

Jednym z warunków wpisu do rejestru jest przystąpienie oraz zakończenie pozytywnym wynikiem egzaminów przez kandydatów na biegłych rewidentów. Ustawodawca w art. 14 wymienia konkretne wytyczne dotyczące przeprowadzania egzaminu państwowego. Egzamin składa się z pytań testowych oraz zadań praktycznych, które obejmują 10 tematów z zakresu:

- 1) teorii i zasad rachunkowości,
- 2) zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym sprawozdań skonsolidowanych,
- 3) międzynarodowych standardów rachunkowości,
- 4) analizy finansowej,
- 5) rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej,
- 6) zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej,
- 7) rewizji finansowej,
- 8) krajowych standardów wykonywania zawodu,
- 9) etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta,
- 10) wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Po zaliczeniu egzaminów z wyżej wymienionych tematów oraz odbyciu praktyki kandydat przystępuje do egzaminu dyplomowego. Przeprowadzany jest on w formie zarówno pisemnej, jak i ustnej. Pierwszy etap – pisemny trwa 180 minut, natomiast część ustna 30 minut. Obie części egzaminu z danego obszaru przeprowadzane są jednego dnia. (www1 – dostęp 3.11.2020)

Kolejnym ważnym aspektem koniecznym do rozważenia są wydatki związane z pozyskaniem zawodu. Należy zatem uwzględnić wysokość oraz rodzaj ponoszonych przez kandydata kosztów. Zgodnie z art. 16 uobr kandydat ma obowiązek uiścić opłatę:

- 1) wstępną za przystąpienie do postępowania kwalifikacyjnego,
- 2) za każdy egzamin z wiedzy,
- 3) za egzamin z prawa gospodarczego,
- 4) za egzamin dyplomowy,
- 5) za rozpatrzenie wniosków.

W pierwszym i drugim przypadku kwota zgodnie z uobr ustalana jest w wysokości nieprzekraczającej 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej za poprzedni rok kalendarzowy ustalonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego.

Zgodnie z uchwałą nr 452/11/2016 z dnia 15 marca 2016 r. w sprawie wysokości opłat za poszczególne egzaminy PIBR ustaliła, iż na rok 2020 opłata wstępna wynosiła 800 zł, a opłata za każdy egzamin pisemny - 450 zł. (Uchwała nr 452/11/2016 KRBR: www2 – dostęp 4.11.2020) W przypadku egzaminu z prawa gospodarczego i egzaminu dyplomowego kandydat musiał zapłacić nawet do 30% przeciętnego wynagrodzenia za poprzedni rok kalendarzowy, która była ustalona przez PIBR w wysokości 1475 zł za każdy egzamin. (www3 – dostęp 4.11.2020) Ostatnia opłata związana z rozpatrzeniem wniosków ustalana jest w kwocie nieprzekraczającej równowartości 5% przeciętnego wynagrodzenia. Natomiast jest ona fakultatywna, ponieważ wynika z osobistej potrzeby kandydata do posiadania zaświadczeń o efektach jego kształcenia. Jednakże często są one niezbędne w celu przedstawienia ich przyszłym pracodawcom lub stworzenia firmy audytowej.

Dodatkowo należy wspomnieć, iż wpis do rejestru także podlega opłacie w wysokości do 10% przeciętnego wynagrodzenia, co daje kwotę 245 zł. (uobr, art. 17. ust 1 pkt. 3-5) Warto również zaznaczyć, iż aby przystąpić do egzaminu, należy dokonać zapłaty na 21 dni przed terminem każdego egzaminu.

Jednakże powyżej opisane wysokości kwot za poszczególne egzaminy uległy zmianie wraz z wprowadzeniem w życie uchwał KRBR nr: 1480/22a/2021 oraz 1481/21a/2021 z dnia 5 marca 2021 r. Zgodnie z nimi ustalono, iż:

- 1) **opłata wstępna** za przystąpienie do postępowania kwalifikacyjnego wynosi 1 000 zł,
- 2) **opłata za każdy egzamin** z wiedzy wynosi 750 zł,
- 3) **opłata za egzamin z prawa gospodarczego** wynosi 1 550 zł,
- 4) **opłata za egzamin dyplomowy** również wynosi 1 550 zł.

Ponadto poprzednie uchwały tracą moc prawną. (Uchwała nr 1480/22a/2021 KRBR: www 4 – dostęp 2.05.2021), (uchwała nr 1481/21a/2021 KRBR: www5 – dostęp 2.05.2021)

W związku z wprowadzonymi zmianami nie można nie zauważyć, iż łączna suma nakładu finansowego niezbędnego do uzyskania kwalifikacji znacznie wzrosła w roku 2021 względem lat poprzednich. Wysokość opłaty wstępnej wzrosła o 200 zł, opłaty za każdy egzamin o 300 zł, natomiast opłaty za egzamin z prawa gospodarczego i za egzamin dyplomowy o 75 zł. Podniesienie powyższych opłat może negatywnie wpłynąć na podjęcie przez potencjalnych kandydatów decyzji o przystąpieniu do egzaminów uprawniających wykonywanie zawodu biegłego rewidenta.

Podsumowując, kandydat na biegłego rewidenta musi spełnić wiele wytycznych, przejść długą drogę kształcenia oraz ponieść związane z tym koszty w wysokości nawet do kilkunastu tysięcy złotych. Jest to stosunkowo wysoka kwota za uzyskanie zawodu i wiele kandydatów nie może sobie pozwolić na taki wydatek na początku swojej kariery zawodowej, pomimo iż są to koszty rozłożone w czasie. Zatem kandydat powinien przeanalizować pozytywne i negatywne aspekty finansowe tego zawodu, czy jest to dla niego opłacalne, i czy podejmując to wyzwanie i wybierając tę ścieżkę kariery jest w stanie spełnić wszystkie warunki.

1.3. Przepisy obowiązujące biegłych rewidentów

Zawód biegłego rewidenta ze względu na swoją specyfikę jest niezwykle wymagający i obliguje każdego audytora do znajomości wielu przepisów prawnych głównie z zakresu finansów, rachunkowości i podatków, ale także do śledzenia bieżącej sytuacji gospodarczej, politycznej i prawnej w kraju i na świecie.

W celu uporządkowania przepisów obowiązujących kandydatów na biegłego rewidenta należy dokonać podziału aktów prawnych na 3 grupy ze względu na dziedziny prawa.

Tabela 1. Podział zagadnień na egzaminie na biegłego rewidenta

Testy z organów ochrony prawa i prawa administracyjnego	Testy z prawa cywilnego, karnego skarbowego, spółdzielczego i prawa pracy	Testy z prawa gospodarczego, handlowego, podatkowego i finansowego
1) Konstytucja RP, 2) Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, 3) Międzynarodowe Standardy Etyczne dla Księgowych – Kodeks etyki zawodowy księgowych, 4) Ustawa o fundacjach, 5) Prawo o stowarzyszeniach.	1) Kodeks cywilny, 2) Prawo spółdzielcze, 3) Kodeks pracy, 4) Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych, 5) Kodeks karny skarbowy.	1) Kodeks spółek handlowych, 2) Prawo upadłościowe i naprawcze, 3) Prawo bankowe, 4) Ustawa o listach zastawnych i bankach hipotecznych, 5) Prawo przedsiębiorców (dawniej Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej), 6) Ordynacja podatkowa, 7) Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, 8) Ustawa o finansach publicznych, 9) Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC), 10) Ustawa o podatku od spadków i darowizn, 11) Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT), 12) Ustawa o podatku od osób

		prawnych (CIT), 13) Ustawa o podatku od towarów i usług (VAT), 14) Ustawa o podatku rolnym, 15) Ustawa o podatku leśnym, 16) Ustawa o opłacie skarbowej, 17) Ustawa o rachunkowości, 18) Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi, 19) Ustawa o nadzorze nad rynkiem finansowym, 20) Prawo celne, 21) Prawo dewizowe.
--	--	--

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Stepaniuk M., 2015, s. 1)

Jak wynika z tabeli, akty prawne obowiązujące kandydatów na egzaminie są podzielone na trzy kategorie. Najwięcej aktów prawnych znajduje się w ostatniej kolumnie dotyczącej prawa gospodarczego, handlowego, podatkowego i finansowego, gdyż z punktu widzenia pracy biegłego rewidenta te akty prawne według autora są kluczowe i niezbędne do przeprowadzania badania sprawozdania finansowego. Z drugiej strony, pomimo, iż elementy prawa administracyjnego oraz cywilnego, karnego skarbowego, spółdzielczego i prawa pracy określają istotne obszary organizacji, funkcjonowania i wykonywania zawodu biegłego rewidenta, jest ich zdecydowanie mniej.

Dodatkowo aktem prawnym określającym charakter pracy i obowiązki biegłego jest art.8. uobr, który określa, iż „biegły rewident jest obowiązany w szczególności:

- 1) postępować zgodnie ze złożonym ślubowaniem,
- 2) stale podnosić kwalifikacje zawodowe, w tym przez odbywanie obowiązkowego doskonalenia zawodowego w każdym roku kalendarzowym,
- 3) przestrzegać krajowych standardów wykonywania zawodu, wymogów niezależności oraz zasad etyki zawodowej,;
- 4) regularnie opłacać składkę członkowską,
- 5) przestrzegać uchwał organów PIBR w zakresie, w jakim dotyczą one biegłych rewidentów.”

W pkt 1 ustawodawca kładzie nacisk na przestrzeganie złożonego przez biegłego rewidenta ślubowania, które brzmi: „Przyrzekam, że jako biegły rewident będę wykonywać mój zawód w poczuciu odpowiedzialności, z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i obowiązującymi standardami wykonywania zawodu. W swoim postępowaniu będę kierował się zasadami etyki zawodowej i niezależnością. Poznane w trakcie wykonywania zawodu biegłego rewidenta fakty i okoliczności zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich.”

Ślubowanie składane jest przed Prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów lub innym upoważnionym członku KRBR. (uobr, art. 7.1) Można stwierdzić, iż opiera się ono głównie na normach etycznych i postępowaniu zgodnych z przepisami prawa, gdyż według ustawodawcy są to nadrzędne zasady obowiązujące biegłych rewidentów.

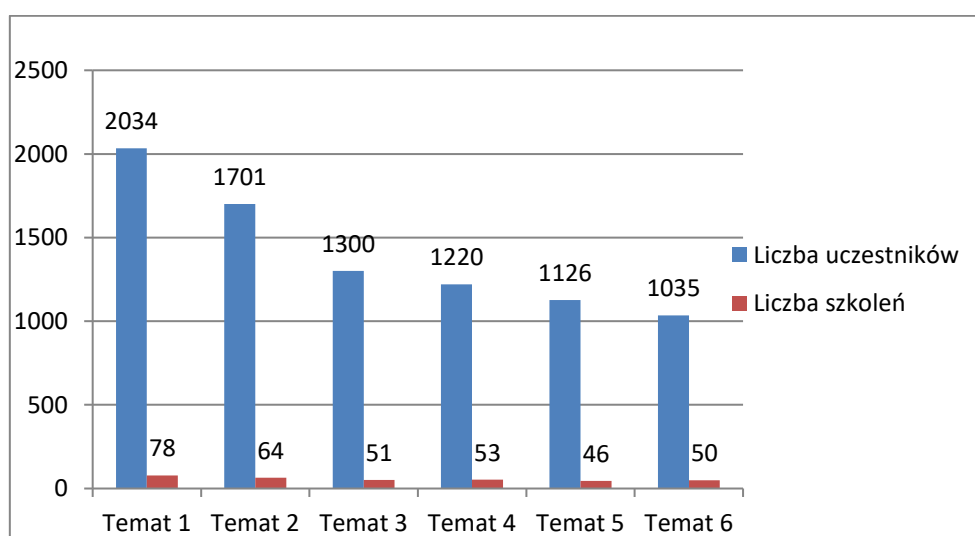
Dodatkowo, jak wynika z pkt.2 nałożony jest na biegłych rewidentów obowiązek obligatoryjnego doskonalenia zawodowego odbywającego się co najmniej raz w roku. Oznacza to, że oprócz posiadania wiedzy, umiejętności i znajomości przepisów, niezbędne jest aktualizowanie oraz nieustanne poszerzanie swojej wiedzy z różnych dziedzin ekonomii, prawa i finansów.

Według sprawozdania za 2019 r. udostępnionego na dzień 31.03.2020 r. przez KRBR najpopularniejszych tematami w ramach szkoleń stacjonarnych są:

- 1) aktualizacja wiedzy z zakresu prawa podatkowego,
- 2) kodeks spółek handlowych dla biegłych i księgowych,
- 3) wykorzystanie procedur analitycznych w procesie badania sprawozdań finansowych,
- 4) metody wyboru pozycji do badań zgodności i badań wiarygodności,
- 5) aktualizacja krajowego i międzynarodowego prawa bilansowego,
- 6) leasingowa rewolucja w MSSF 16 Leasing.

Z zebranych przez KRBR danych wynika, iż tematyka szkoleń jest zróżnicowana, co pozwala uczestnikom na pozyskanie szerokiego zakresu wiedzy oraz znalezienie rozwiązań na najczęstsze i najbardziej aktualne problemy lub dylematy występujące podczas badania sprawozdań finansowych.

Wykres 1. Liczebność uczestników szkoleń w 2019 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Sprawozdania KRBR za 2019 r., s.13 (www6 – dostęp 4.11.2020)

Z powyższego wykresu wynika, iż corocznie prowadzone szkolenia cieszą się nieustannie popularnością i dużą frekwencją uczestników. Duże zainteresowanie szczególnie wzbudza temat prawa podatkowego, które ze względu na częste zmiany wymaga ciągłej aktualizacji.

Warto zaznaczyć, iż do przeprowadzenia szkolenia w ramach obowiązkowych szkoleń doskonalenia zawodowego wyznaczone mogą być tylko niektóre jednostki wskazane w Ustawie, a są nimi - PIBR oraz jednostki uprawnione.

Lista jednostek uprawnionych do przeprowadzania szkoleń jest publikowana na stronie internetowej PIBR. (uobr, art.10.1)

Jednakże sama wiedza w zakresie prawa nie jest wystarczająca. W dzisiejszych czasach, gdy technologia jest zaawansowana i rozwija się niezwykle szybko, wymaga się od pracowników biurowych przynajmniej podstawowej wiedzy z programów komputerowych a nawet szkoleń w tym zakresie. Zatem można stwierdzić, iż wiedza dotycząca technologii informacyjnych i systemów komputerowych. W tym zawodzie potrzebna jest również znajomość teorii w mikroekonomii i makroekonomii, matematyki i statystyki oraz zasad zarządzania jednostką, a także co najmniej podstawowa znajomość Krajowych i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. (Grabowska – Kaczmarczyk, 2020, s.90)

Reasumując powyższe rozważania, biegły rewident powinien cechować się ogromną znajomością przepisów prawnych, nieustannie aktualizować i poszerzać swój zasób wiedzy, ale także powinien doskonale znać swoje obowiązki.

1.4. Etyka biegłych rewidentów

Od wielu lat pojęcie etyki zawodowej pojawia się w różnych dziedzinach nauki, jednak na początku XXI wieku zyskało ono odzwierciedlenie w dziedzinie finansów, które było spowodowane nagłymi bankructwami wielkich spółek giełdowych tj. Enron czy WorldCam. Podejrzewa się, że przyczyny upadku tych firm leżą w działaniach sprzecznych z zasadami etyki biznesu m.in. manipulowaniu w sprawozdaniach finansowych w celu osiągnięcia dodatkowych korzyści. (Sawicki K., 2013, s. 581)

Dlatego tak ważnym jest określenie zasad i norm obejmujących poszczególne grupy zawodowe oraz skodyfikowanie ich w aktach prawnych, aby mogły być powszechnie przestrzegane. W przypadku zawodu biegłego rewidenta ma to fundamentalne znaczenie, gdyż ze względu na wysoki poziom trudności, doradczy i kontrolny charakter zawodu oraz odpowiedzialność ciążącą na biegłych rewidentach postrzegani są oni jako osoby zaufania publicznego.

Zatem mając na względzie promowanie zawodu biegłego rewidenta oraz utrzymywanie reputacji na wysokim poziomie biegli rewidenci zobowiązani są do przestrzegania przepisów dotyczących norm i zasad wykonywania zawodu zawartych m.in. w ustawie o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Polskim Kodeksie Etyki Zawodowej Biegłych Rewidentów, a także w Międzynarodowym Kodeksie Etyki Zawodowych Księgowych.

Tabela 2. Klasyfikacja zasad etyki ze względu na akty prawne

Ustawa o biegłych rewidentach	Uchwała KRBR w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów	Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych
art. 69. 1. określa zasady jakimi powinien kierować się biegły rewident przeprowadzając badanie to m.in.: 1) uczciwość, 2) obiektywizm, 3) zawodowy sceptycyzm, 4) należyta staranność, 5) odpowiednie kompetencje zawodowe, 6) przestrzeganie tajemnicy zawodowej.	Uchwała w pkt 3.1 wymienia najważniejsze zasady tj.: 1) rzetelność (uczciwość) 2) bezstronność (obiektywizm), 3) kompetencje zawodowe 4) należyta staranność, 5) zachowanie tajemnicy zawodowej.	Biegłych rewidentów (w sprawach nieuregulowanych) obowiązuje Kodeks obejmujący zasady tj.: 1) uczciwość, 2) obiektywizm, 3) kompetencje zawodowe, 4) należyta staranność, 5) zachowanie poufności, 6) profesjonalne postępowanie.

Źródło: Opracowanie własne

Jak wynika z tabeli, wiele zasad uwzględnionych w tych aktach prawnych się ze sobą pokrywa. Zatem ustawodawcy są zgodni co do większości przykazań obowiązujących zawody związane z branżą finansową. Jednak należy zauważyć, iż jako dominujące zasady można wskazać (Uchwała KRBR: www 7 – dostęp 7.11.2020):

- 1) **uczciwość i bezstronność** – oznacza, że biegły powinien wykonywać swoje czynności w sposób rzeczowy, obiektywny oraz wolny od uprzedzeń. Szczególnie powinien unikać czynników wpływających na jego niezależność np.: nacisku osób trzecich, powiązań rodzinnych i partnerskich w badanych jednostkach oraz podejrzanych dodatkowych gratyfikacji. W wielu źródłach można się spotkać z określeniem niezależności wewnętrznej i zewnętrznej. Wewnętrzna oznacza zachowanie takiego stanu umysłu, który umożliwiłby wyrażenie obiektywnej opinii oraz nieuleganie wpływom z otoczenia. Natomiast niezależność zewnętrzna zwana inaczej niezależnością wizerunku polega na unikaniu istotnych faktów, ale także okoliczności, które mogłyby świadczyć o naruszeniu uczciwości lub bezstronności firmy audytorskiej (Pfaff J., 2015, s.104-105);

- 2) **staranność** – biegły powinien wykorzystywać swoją wiedzę w odpowiedni sposób, posiadać właściwe kompetencje, wystarczające umiejętności oraz doświadczenie, ale także chęć stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych;
- 3) **poufność** – wszelkie informacje dotyczące spraw wewnętrznych firmy nie powinny być wykorzystywane ani przekazywane poza jednostką, gdyż mogłoby to podważyć wiarygodność oraz zaufanie do zawodu. Zachowanie tajemnicy zawodowej nie jest ograniczone czasowo.

Także ze względu na swobodę wyboru formy wykonywanego zawodu przez biegłego rewidenta należy dokonać podziału na obszary obowiązywania etyki zawodowej. Można zatem wyróżnić 3 obszary jej obowiązywania.

Tabela 3. Klasyfikacja podmiotowa etyki zawodowej

ETYKA ZAWODOWA		
Etyka osoby	Etyka firmy	Etyka systemu
Etyka indywidualnego biegłego rewidenta	Etyka podmiotu uprawnionego do badania oraz podmiotu podlegającego badaniu sprawozdania finansowego	Etyka samorządu biegłych rewidentów i ich organów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Sawicki K., 2013, s.583)

Tabela przedstawia kategorie obowiązywania etyki zawodowej obowiązujące biegłych rewidentów. Dokonano w niej podziału etyki ze względu na podmioty, które są tymi zasadami objęte. Można zatem wymienić etykę z perspektywy osoby, która występuje jako indywidualny podmiot, który można oddzielić od jednostki. Często osobiste kontakty z osobą wykonującą zawód biegłego rewidenta mogą mieć wpływ na postrzeganie całego zawodu.

Drugą kategorią są jednostki uprawnione do badania tj. firmy audytowe, które nawiązują kontakty z jednostkami podlegającymi badaniu. W takich sytuacjach także należy stosować się do zasad etyki, bez względu na trudności w kontaktach z zarządem lub konkretną księgową, gdyż jedna jednostka także może przyczynić się do negatywnego odbioru jednostki jako całego systemu audytowego. Dlatego jako ostatnia kategoria w hierarchii etyki jako całego systemu też jest niezwykle istotna, ponieważ w roli kontrolera występuje Rada Biegłych Rewidentów, która czuwa nad przestrzeganiem kodeksu etyki w celu utrzymania wysokiego poziomu świadczenia usług oraz reputacji na rynku finansowym.

Jednak bez względu na wybraną formę wykonywanego zawodu czy zajmowanego stanowiska w strukturze firmy audytowej, w każdym przypadku należy bezwzględnie przestrzegać zasad etyki zgodnie ze złożonym ślubowaniem.

1.5. Firmy audytorskie

Poznawszy zakres swoich praw i obowiązków audytor powinien zdecydować w jakiej formie zamierza wykonywać swój zawód. Zatem podejmując się świadczenia usług rewizji finansowej biegły rewident może występować jako:

- 1) osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek,
- 2) wspólnik firmy audytorskiej,
- 3) osoba fizyczna pozostająca w stosunku pracy z firmą audytorską,
- 4) osoba fizyczna, inna niż osoba, o której mowa w art. 46 pkt 1, która zawarła umowę cywilnoprawną z firmą audytorską.

Można zatem stwierdzić, iż ustawodawca pomimo stawianych kandydatom wielu wymagań oraz nakładanych obowiązków wskazuje im szerokie możliwości co do swobody wyboru formy wykonywania zawodu.

Natomiast w przypadku prowadzenia przez biegłych rewidentów firmy audytorskiej zwanej również podmiotem uprawionym do badania sprawozdań finansowych występują kolejne możliwości względem formy organizacyjno-prawnej działalności. Jednostki te mogą przyjąć, iż ich działalność będzie prowadzona na zasadzie (uobr, art. 46):

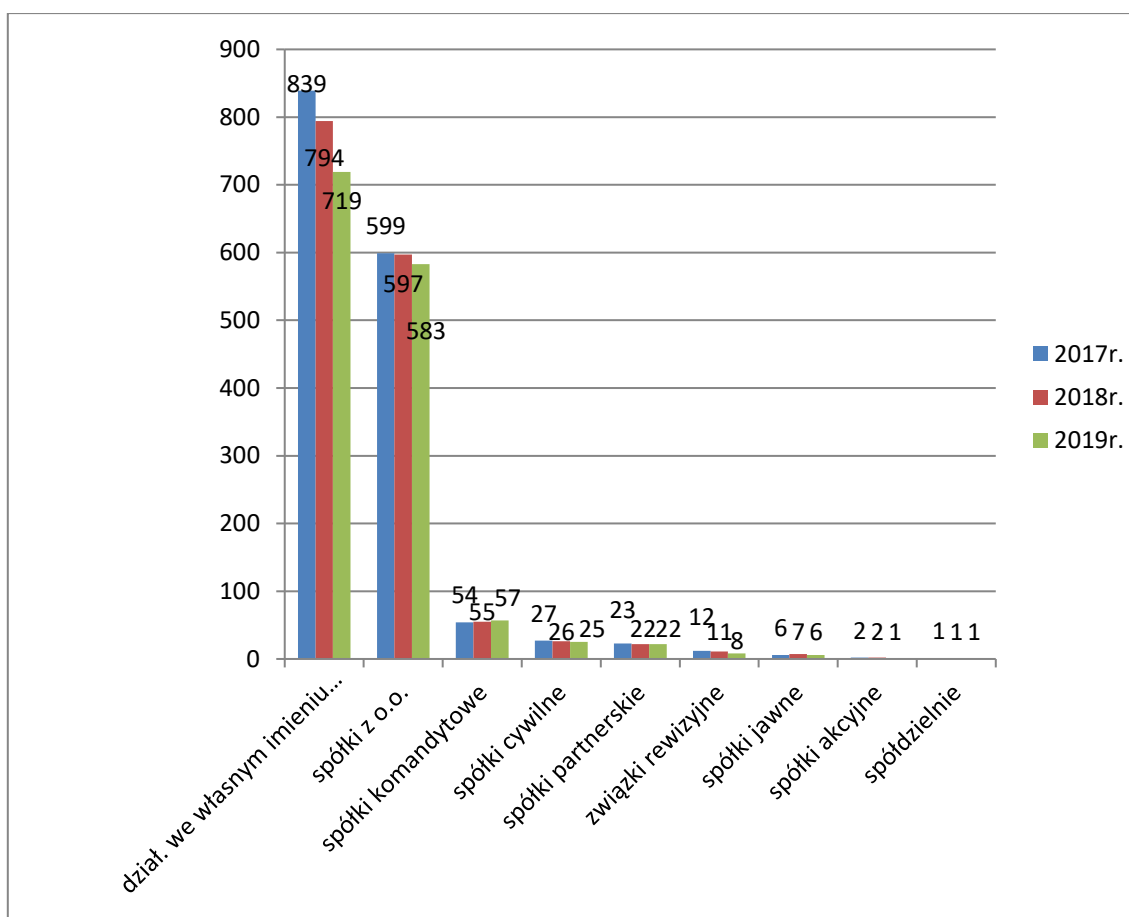
- 1) działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek,
- 2) spółki cywilnej,
- 3) spółki jawnej,
- 4) spółki partnerskiej,
- 5) spółki komandytowej,
- 6) spółki kapitałowej,
- 7) spółdzielni,
- 8) spółdzielczego związku rewizyjnego.

Zatem w zależności od preferencji biegłych rewidentów względem prowadzonej działalności mają oni dużą swobodę wyboru rodzaju działalności. Dlatego przed założeniem działalności należy przeanalizować dostępne opcje, która jest najbardziej optymalna pod względem podatkowym dla danego biegłego, jak również aspekty prawne np. odpowiedzialność osobistym majątkiem czy wymagana wysokość kapitału początkowego.

Stojąc przed wyborem formy działalności warto porównać własne oczekiwania i możliwości ze statystykami z poprzednich lat dotyczących wyboru innych biegłych rewidentów. Zgodnie z opublikowanym sprawozdaniem KNA dzień 31 grudnia 2017 r. na

liście firm audytorskich wpisanych do rejestru znajdowało się 1563 firm, w 2018.r było to 1515 firm, natomiast wg sprawozdania KRBR za 2019 r. na liście firm audytorskich jest 1419 firm. W podjęciu decyzji może pomóc przeanalizowanie zestawienia najczęściej i najrzadziej wybieranych form działalności.

Wykres 2. Liczebność firm audytorskich ze względu na formę prawną



Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Sprawozdania KRBR, 2020, s. 40: [www8](#) – dostęp 10.11.2020); (Sprawozdanie KNA, 2019, s.55: [www9](#) – dostęp 10.11.2020); (Sprawozdanie KNA, 2018, s. 45 : [www10](#) – dostęp 10.11.2020)

Warto zauważyć, iż ilość firm audytorskich z roku na rok wykazuje tendencję spadkową. Pomimo tego, iż najczęściej wybieraną formą organizacyjno-prawną firm audytorskich w 2019 r., jak również w 2018 r. i 2017 r. jest działalność prowadzona przez biegłych rewidentów we własnym imieniu i na własny rachunek, na drugim miejscu znajdują się spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Kolejne formy działalności charakteryzują się niewielkim zainteresowaniem, natomiast najmniejsze wśród audytorów wzbudzają spółki akcyjne oraz spółdzielnie.

Jednak bez względu na wybraną formę prowadzenia działalności każda firma audytorska jest uprawniona do wykonywania czynności rewizji finansowej, a w większości przypadków również do:

- 1) usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych,
- 2) doradztwa podatkowego,
- 3) prowadzenia postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego,
- 4) działalności wydawniczej lub szkoleniowej w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków,
- 5) wykonywania ekspertyz lub sporządzania opinii ekonomiczno-finansowych;
- 6) świadczenia usług doradztwa lub zarządzania,
- 7) świadczenia usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej,
- 8) świadczenia usług pokrewnych,
- 9) świadczenia innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

Można więc stwierdzić, iż podstawowym przedmiotem działalności firm audytorskich jest świadczenie usług rewizji finansowej obejmujące badania i przeglądy sprawozdań finansowych. Firmy mają również możliwość świadczenia usług innych niż rewizja finansowa np. prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego, a także usługi doradztwa podatkowego czy księgowości. Jednakże te czynności nie dotyczą wszystkich kategorii firm audytorskich, ponieważ do tej grupy nie zalicza się spółdzielczych związków rewizyjnych.

Oprócz wielu korzyści i swobody wyboru formy działalności jakie stwarza prowadzenie firmy audytorskiej występują również pewne obowiązki np. wnoszenie opłat.. Bez względu na rodzaj wykonywanych świadczeń czy formę organizacyjno-prawną każda firma audytorska jest zobowiązana do uiszczania:

- 1) opłaty za wpis na listę firm audytorskich – 2000zł,
- 2) opłaty z tytułu nadzoru od przychodów uzyskanych z wykonywania czynności rewizyjnych w wysokości 917 zł za 2019 r., a za 2020 r. – 984 zł (co rok ustalana jako procent od osiągniętych przychodów w 2019 r. - 1,38%, w 2020 r. – 2,73%).

Powyższe opłaty są obligatoryjne dla każdej firmy audytorskiej i nie oznaczają zwolnienia z podatku od osób prawnych.

Podsumowując, biegły rewident posiada wiele możliwości w zakresie wyboru formy prowadzonej działalności czy usług wykonywanych przez firmę audytorską z jaką współpracuje lub której jest założycielem, jak również związane z tym obowiązki.

Należy jednak pamiętać, iż każdy wybór wiąże się z konkretnymi konsekwencjami prawnymi, a w szczególności z odpowiedzialnością za czyny własne oraz czynności wykonywane w imieniu firmy.

1.6. Nadzór audytowy

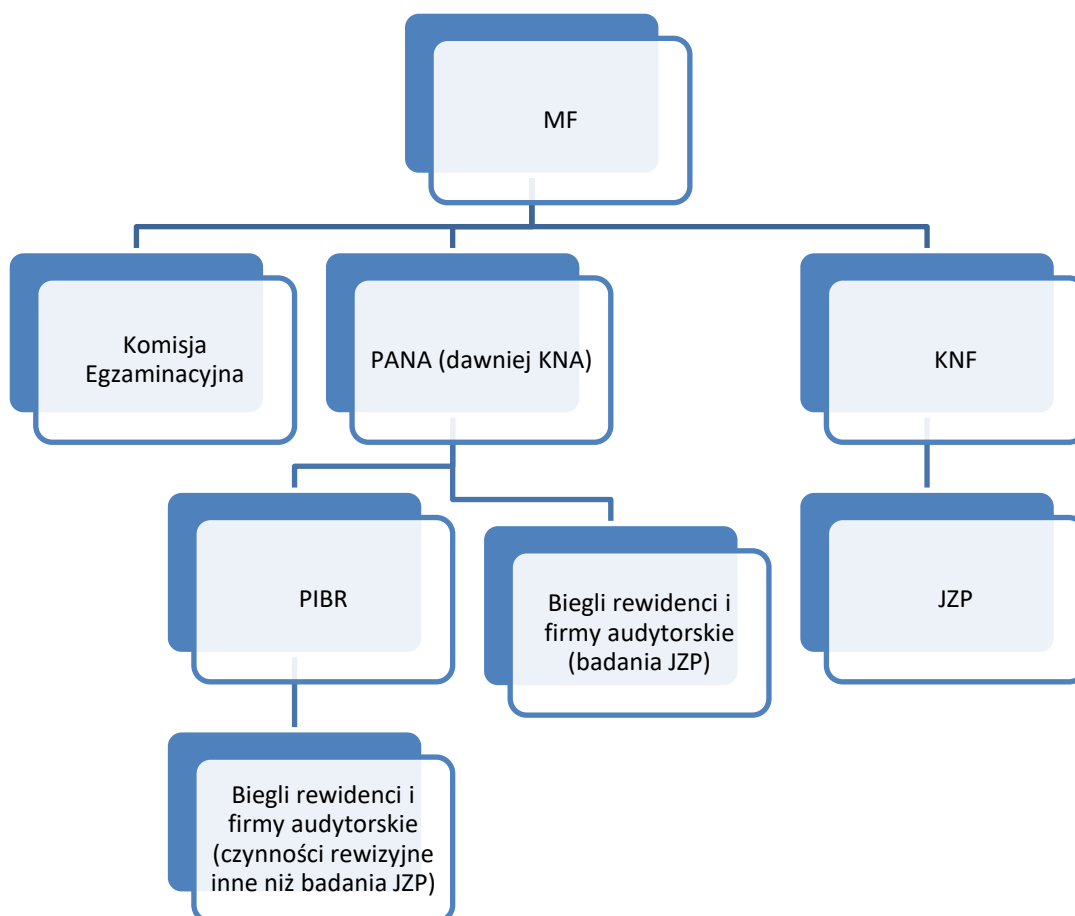
Każdy sektor gospodarki bez względu na charakterystykę jest objęty elementem kontroli. W 2017 r. wdrożono reformę przeprowadzoną w UE powodującą zmiany w systemie nadzoru publicznego. Od tego momentu kontrolę nad firmami audytorskimi badającymi jednostki zainteresowania publicznego przejęła KNA utworzona w 2009 r., a nad pozostałymi jednostkami kontrolę sprawował samorząd zawodowy biegłych rewidentów.

Celem tych zmian miało być wprowadzenie niezależności nadzoru od środowiska biegłych rewidentów oraz wzrost jakości przeprowadzania badań sprawozdań finansowych. Zgodnie z postanowieniami nadzór nad stosowaniem przepisów dotyczących komitetów audytu oraz wyboru firm audytorskich do przeprowadzenia badania ustawowego przez JZP stanowi KNF. Natomiast kontrolą i postępowaniami wobec biegłych rewidentów i firm audytorskich w zakresie czynności rewizyjnych innych niż badania JZP zajmują się organy PIBR (dawniej KIBR) zrzeszające wszystkich biegłych rewidentów w Polsce. (Sprawozdanie PANA, 2020, s. 7: [www11](#) –dostęp 10.11.2020) Do organów powołanych przez PIBR zalicza się ([www12](#) – dostęp 10.11.2020):

- 1) Krajową Radę Biegłych Rewidentów,
- 2) Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów,
- 3) Krajowa Komisja Nadzoru (do końca 2019 r.),
- 4) Krajowa Komisja Rewizyjna,
- 5) Krajowy Sąd Dyscyplinarny,
- 6) Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny,
- 7) Komisje KRBR,
- 8) Przedstawiciele PIBR w instytucjach,
- 9) Krajowy Rzecznik Praw Biegłych Rewidentów.

Misją tych organów jest dbanie o wiarygodność przekazywanych informacji finansowych oraz bezpieczeństwo obrotu gospodarczego poprzez realizację usług audytorskich i doradczych w oparciu o standardy i zasady etyczne, a także podnoszenie kwalifikacji biegłych rewidentów. Można zatem stwierdzić, iż PIBR stanowi ważną rolę w systemie nadzoru publicznego w zakresie świadczeń usług atestacyjnych.

Rysunek 1. System nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i JZP



Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Sprawozdania PANA, 2020, s.8: [www11](#) – dostęp 10.11.2020)

Według ww. przedstawionego rysunku do końca 2019 r. Ministerstwo Finansów sprawowało nadzór nad współpracującymi ze sobą KNA i KNF. Zadaniem KNA była kontrola organów PIBR oraz bezpośrednio biegłych rewidentów i firm audytorskich świadczących usługi rewizyjne zarówno związane z badaniami JZP, jak również czynności inne niż badania JZP.

Od 1 stycznia 2020 r. KNA zostaje zupełnie zlikwidowana, a jej funkcje nadzorcze zaczyna pełnić nowa instytucja - **Polska Agencja Nadzoru Audytowego**, którą powołano 4 lipca 2019 r. w wyniku wprowadzenia do Sejmu projektu nowelizacji uobr. (Sprawozdanie KRBR, 2020, s. 35: [www8](#) – dostęp 10.11.2020)

Zadania PANA mają zapewnić prawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli i wsparcia dla biegłych rewidentów i firm audytorskich w zakresie rozwoju rynku, wzrostu konkurencyjności oraz innowacyjności. (Alert Specjalny PIBR, 2020, s. 38: [www13](#) – dostęp

12.11.2020) Zadania te można podzielić na 4 obszary działania w zakresie (Grabowska-Kaczmarczyk, 2020, s. 108):

- 1) nadzoru nad firmami audytorskimi:
 - a) prowadzenie listy firm audytorskich,
 - b) przeprowadzanie kontroli dotyczącej badań ustawowych oraz usług atestacyjnych,
 - c) prowadzenie postępowań wyjaśniających oraz dochodzeń dyscyplinarnych,
- 2) nadzoru nad PIBR:
 - a) zatwierdzanie uchwał organów PIBR w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, krajowych standardów kontroli jakości, zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego,
 - b) przeprowadzanie kontroli dokumentów dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru,
- 3) działań wspierających sprawowanie nadzoru:
 - a) współpraca międzynarodowa,
 - b) monitorowanie rynku biegłych rewidentów,
 - c) przekazywanie informacji dotyczącej nałożonych kar,
- 4) nadzoru nad firmami audytorskimi z innych państw UE oraz jednostkami pochodzącymi z państw trzecich:
 - a) sprawdzenie zgodności przeprowadzonych badań z prawem polskim.

Szeroki zakres obszaru powyżej wymienionych działań pozwalają organowi na kompleksową kontrolę. Wprowadzenie organu PANA umożliwiło zwiększenie zakresu zadań realizowanych wcześniej przez KNA przy jednoczesnym zmniejszeniu liczby członków w poszczególnych organach PIBR. Przykładowe zmiany wprowadzone po nowelizacji ustawy obejmują m.in. (www14 – dostęp 12.11.2020):

- 1) obowiązek sporządzania dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości,
- 2) tworzenie akt zleceń,
- 3) rozszerzenie tajemnicy zawodowej,
- 4) podwyższenie opłat z tytułu nadzoru,
- 5) prognozowanie przychodów na następny rok kalendarzowy,
- 6) kontrolę nad wszystkimi firmami audytorskimi (a nie tylko badającymi JZP),
- 7) wgląd przez PANA do całej dokumentacji firm audytorskich,
- 8) rozszerzenie naruszeń podlegających karze administracyjnej.

Jak się okazuje powołanie nowego organu nadzorczego powoduje jednocześnie wprowadzenie wielu obowiązków w zakresie organizacji pracy biegłych rewidentów oraz

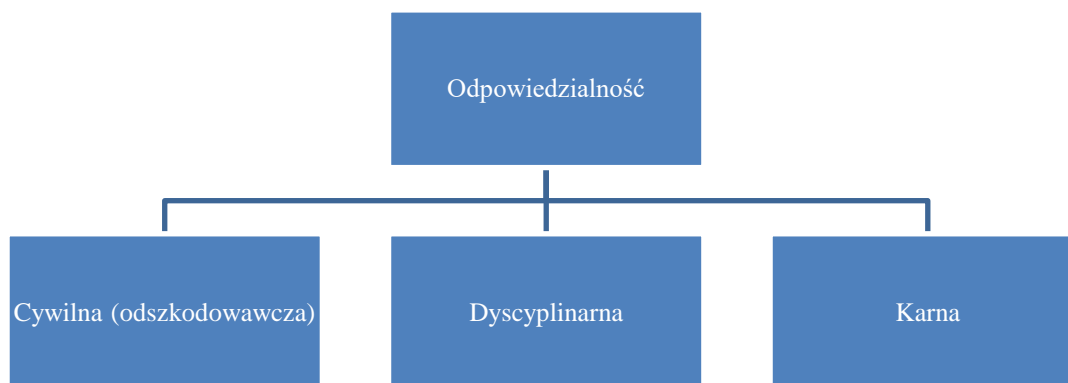
wymagań formalnych jakie muszą spełnić firmy audytorskie. Świadczy to o konieczności ciągłego aktualizowania regulacji prawnych i udostępnianych przez organy informacji, jak również wdrażania do systemów informatycznych narzuconych wzorów pism, gdyż każde odstępstwo od określonych norm może grozić nałożeniem sankcji na firmę audytorską.

1.7. Odpowiedzialność biegłych rewidentów i firm audytorskich

W związku z pełnionym zawodem, biegli rewidenty są osobami zaufania publicznego, dlatego są oni w szczególności zobowiązani do bezwzględnego przestrzegania przepisów prawa oraz stosowania się do etyki zawodowej. Każde naruszenie zasad grozi naruszeniem godnego reprezentowania zawodu biegłego rewidenta i zaufania do pełnionego stanowiska, jak i całego systemu audytowego.

Każdy zawód i każda działalność gospodarcza nie tylko w sektorze finansowym jest obciążona odpowiedzialnością. Natomiast odpowiedzialność za wykonywane czynności audytorskie jest bezpośrednio związana z formą wykonywania zawodu oraz prowadzenia działalności biegłych rewidentów, ponieważ w zależności od dokonanego wyboru odpowiedzialność za ewentualne błędy może się różnić.

Rysunek 2. Kategorie odpowiedzialności w zawodzie biegłego rewidenta



Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Wierzbowski, 2017, s.5-7)

Jak wynika z przedstawionej grafiki zawód biegłego rewidenta podlega odpowiedzialności: cywilnej, dyscyplinarnej oraz karnej.

Należy zaznaczyć, iż odpowiedzialność cywilna dotyczy głównie firm audytorskich, gdyż każda firma audytorska zobowiązana jest zawrzeć umowę ubezpieczenia

odpowiedzialności cywilnej z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej. (uobr, art.53) Natomiast pozostałe skierowane są bezpośrednio na działania biegłych rewidentów.

Firma audytorska tak samo jak biegły rewident może odpowiadać karze z tytułu naruszenia przepisów. Ustawodawca wymienia aż 30 przykładów popełnienia czynów niedozwolonych, które podlegają karze administracyjnej m.in. (uobr, art. 182):

- 1) przekroczenie limitów wynagrodzeń za usługi rewizyjne,
- 2) brak przeprowadzenia kontroli jakości wykonania badania,
- 3) brak zabezpieczenia się przeciw zagrożeniu dla niezależności firmy audytorskiej,
- 4) nie przekazanie istotnych informacji z przeprowadzonego badania,
- 5) brak ubezpieczenia z tytułu odpowiedzialności cywilnej,
- 6) brak zgłoszenia zmian dotyczących wpisu na listę,
- 7) nie uiszczanie opłat z tytułu nadzoru,
- 8) brak zachowania tajemnicy zawodowej,
- 9) nieprzestrzeganie krajowych standardów wykonywania zawodu.

Z tego wynika, iż lista przepisów, które naruszają firmy audytorskie jest obszerna oraz zawiera poważne przewinienia z tytułu wykonywanych usług.

W przypadku odpowiedzialności firmy audytorskiej kara administracyjna może stanowić maksymalnie 10% przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych przez jednostkę. Nie może ona przekroczyć 250.000 zł, jednak ta kwota nakładana jest na poszczególne osoby, zatem łączna suma kar może być kilkukrotnie wyższa. Co ciekawe, według sprawozdania KRBR za 2019 r. podjęto 89 uchwał w sprawie nałożenia kary administracyjnej na firmy audytorskie. (sprawozdanie KRBR, 2020, s. 22: www8 – dostęp 10.11.2020)

Jednakże w sytuacji dopuszczenia się przez firmę audytorską wyrządzenia szkody własnym działaniem lub zaniechaniem kwoty odszkodowań z tytułu odpowiedzialności firm audytorskich ustalane są na podstawie rodzaju badanych jednostek. W przypadku, gdy jednostkami badanymi są:

- 1) jednostki zainteresowania publicznego – kwota nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 20-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub 12 000 000 zł,
- 2) jednostki inne niż jednostki zainteresowania publicznego – nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 10-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub 3 000 000 zł.

Warto podkreślić, iż te ograniczenia nie dotyczą przypadków umyślnego naruszenia obowiązków zawodowych przez biegłego rewidenta. (uobr, art. 54)

Przechodząc do kwestii odpowiedzialność biegłego rewidenta sprawa się komplikuje, ponieważ biegły podlega nie tylko odpowiedzialności cywilnej, ale również dyscyplinarnej i karnej. W przypadku wyrządzenia szkody przez biegłego rewidenta zatrudnionego w firmie audytorskiej do naprawienia wyrządzonej szkody zobowiązany jest wyłącznie pracodawca. Jednak to nie zwalnia biegłego z odpowiedzialności, ponieważ pracodawca może dochodzić wobec niego roszczenia regresowego na zasadach wynikających z art. 120 k.p., mianowicie: naprawienia szkody w wysokości ustalonej na podstawie stosunku pracy i wynikającej z zakresu powierzonych obowiązków. (Ślebzak, 2018, s. 233)

W przypadku **odpowiedzialności cywilnej** firm audytorskich jest pewna różnica względem odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów. W pierwszym przypadku opiera się ona na obiektywnym fakcie naruszenia obowiązków prawnych, a nie na winy sprawcy tak jak odpowiedzialność dyscyplinarna.

Ustawodawca za przewinienie podlegające **postępowaniu dyscyplinarnemu** uznaje „naruszenie przepisów dotyczących (uobr, art. 139):

- 1) wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu;
- 2) realizacji obowiązków związanych z przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów;
- 3) prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46, w tym jako wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej,
- 4) pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich.”

Jak widać katalog przewinień biegłych rewidentów podlegających odpowiedzialności dyscyplinarnej jest zdecydowanie węższy niż odpowiedzialność administracyjna firm audytorskich. Dotyczą one głównie spraw organizacyjnych i jakości wykonywanych usług, a w szczególności przestrzeganie zasad etyki zawodowej.

W ww. sprawach dotyczących odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów względem których przeprowadzane jest postępowanie dyscyplinarne, o wyroku orzeka Krajowy Sąd Dyscyplinarny. KSD po zakończonym postępowaniu dyscyplinarnym może zastosować następujące kary (uobr, art. 159):

- 1) upomnienie,
- 2) karę pieniężną nawet do wysokości 250 000zł,
- 3) zakaz przeprowadzania badań,
- 4) zakaz wykonywania czynności rewizyjnych
- 5) zakaz wykonywania zawodu,

- 6) zakaz pełnienia funkcji członka zarządu w firmach audytorskich lub jednostkach zainteresowania publicznego;
- 7) skreślenie z rejestru.

W przypadku zakazu przeprowadzania badań, wykonywania czynności rewizyjnych oraz wykonywania zawodu może być zastosowany na okres od roku do nawet 3 lat.

W sytuacji nałożenia przez Sąd kary skreślenia z rejestru, biegły rewident może ubiegać się o ponowny wpis do rejestru, dopiero po upływie 10 lat od uprawomocnienia orzeczenia oraz po ponownym złożeniu egzaminów. (uobr, art. 18) Bez względu na rodzaj orzeczonej kary, Sąd orzeka również o nakazie podania do publicznej wiadomości danych osoby, która popełniła szkodę.

Działając sprawiedliwie Sąd musi wyznaczyć takie kary, które dla biegłego rewidenta powinny być odpowiednio dotkliwe oraz wymierzone wprost proporcjonalnie do popełnionego czynu. Dlatego ustalając wymiar kary, Sąd bierze pod uwagę (uobr, art. 160):

- 1) wagę przewinienia i czas jego trwania,
- 2) rodzaj popełnionego naruszenia,
- 3) stopień winy oraz sytuację finansową obwinionego,
- 4) skutki wywołane popełnionym czynem,
- 5) wysokość korzyści uzyskanych z przewinienia,
- 6) dotychczasową historię pracy zawodowej,
- 7) chęć współpracy z organami prowadzącymi postępowanie,
- 8) popełnione w przeszłości przewinienia.

Często postępowania dyscyplinarne są skomplikowane i trwają latami, co może skutkować ponoszeniem wysokich kosztów postępowania, które z reguły ponosi Polska Izba Biegłych Rewidentów. Jednak gdy uznaje się biegłego rewidenta za winnego to osobiście zostaje obciążony kosztami postępowania.

Ze względu na dotkliwość kary zdecydowanie surowszą odmianą odpowiedzialności biegłego rewidenta jest **odpowiedzialność karna**. Dlatego oprócz umowy ubezpieczenia z tytułu odpowiedzialności cywilnej, firmy audytorskie i ich członkowie przed przystąpieniem do badania są zobowiązani do złożenia oświadczenia o spełnieniu wymogów niezależności, o których mowa w art. 69–73, pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywego oświadczenia. (uobr, art. 74.2.) Tym oświadczeniem biegły zobowiązuje się m.in. do przestrzegania zasad etyki zawodowej, a w szczególności do zachowania uczciwości, obiektywizmu, sceptycyzmu i staranności, a także do przestrzegania tajemnicy zawodowej oraz

kompetencji zawodowych. (uobr, art. 69) Jakiegokolwiek ustępstwo od ww. zasad może mieć wpływ na wydanie nieprawdziwej opinii.

Ponadto ustawa określa, iż biegły rewident, który dopuszcza się wydania opinii o sprawozdaniu finansowym niezgodnej ze stanem faktycznym, podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie. Natomiast, gdy sprawca działa nieumyślnie podlega karze grzywny lub karze ograniczenia wolności. (uor, art. 78)

Wydawać by się mogło, iż kryterium, które zawiera tylko jeden zarzut względem wykonywanych czynności przez biegłych rewidentów nie jest istotny. W rzeczywistości jest odwrotnie, gdyż skala zagrożeń jaką niesie za sobą wydanie nieprawidłowej opinii jest znacznie poważniejsza. Jest to spowodowane faktem, iż wydawanie opinii powinno opierać się na zasadach etycznych i wykorzystaniu przez niego wszystkich niezbędnych środków do stwierdzenia jak najbardziej rzetelnej i wiarygodnej opinii, która jest integralną i finalną częścią przeprowadzania badania sprawozdania finansowego. Wydanie opinii sprzecznej ze stanem rzeczywistym poddaje wątpliwości jakość pracy biegłego rewidenta, jego bezstronność oraz sumiennosc. Niestety nałożone kary mogą być powodem utraty nieposzlakowanej opinii, która może pociągać za sobą określone konsekwencje prawne w postaci skreślenia z listy. (uobr, art. 61.1)

Można zatem stwierdzić, iż zakres kar dla firm audytorskich różni się względem tych dla biegłych rewidentów. Również skala konsekwencji jest inna, ponieważ w zależności od popełnionych przewinień czy naruszeń dotyka ona nie tylko jedną osobę, ale wszystkich odpowiedzialnych za to przewinienie pracowników zatrudnionych w danej firmie, daną firmę audytorską oraz wszystkie podmioty podlegające jej badaniu. Dla jednostek badanych może powodować kłopoty finansowe związane z zapłatą nałożonych kar, ale także problemy z kontynuacją przeprowadzenia badania przez inną firmę np. wydłużenie czasu badania spowodowane dodatkową biurokracją.

Nałożone kary czy to na biegłych rewidentów, czy firmy audytorskie mogą negatywnie wpływać na ogół postrzegania całego obszaru jednostek uprawnionych do badania i zaburzać wiarygodność całego systemu. Dlatego tak ważne jest, aby praca audytora była wykonywana z jak największą sumiennoscą w oparciu o zasady etyczne i normy prawne.

1.8. Wynagrodzenie oraz wysokość świadczonych usług audytowych

Wynagrodzenie jest istotnym elementem stosunku pracy oraz umów zawartych o świadczenie usług audytorskich. Ustalanie wynagrodzeń często jest skomplikowanym procesem, ponieważ każda ze stron umowy w relacji pracownik-pracodawca lub firma

audytorska-klient dąży do ustalenia dla siebie korzystnych warunków. Dlatego kwestię wynagrodzeń należy rozpatrywać w kategorii:

- 1) ustalania wynagrodzenia dla firmy audytorskiej,
- 2) wysokości wynagrodzenia dla biegłego rewidenta.

Dokonany podział może przybliżyć sposoby i zasady ustalania wynagrodzenia. W związku z tym należy brać pod uwagę wszystkie determinanty mające wpływ na wysokość wynagrodzenia tj. (Jakubczyk-Cały, s.15):

- 1) **kryterium trudności** – niezbędne kwalifikacje,
- 2) **kryterium wykonawcy** – poziom wykształcenia i doświadczenia,
- 3) **kryterium pracochłonności** – okres zaangażowania personelu,
- 4) **kryterium ryzyka** – odpowiedzialność podejmowanego zadania.

Zatem wynagrodzenie powinno być ustalane na podstawie rodzaju i przeznaczonego czasu na wykonywanie konkretnej usługi, a także ilości zaangażowanych do tego zadania pracowników. Kalkulacja może również obejmować szacunek ryzyka oraz szacunek pozostałych kosztów rodzajowych. Wskaźniki te pozwalają na dostosowanie wynagrodzenia firmy audytorskiej do poziomu złożoności i pracochłonności usługi. (www15 – dostęp 15.11.2020)

Dodatkowo, uzyskiwane wynagrodzenie za przeprowadzenie badania nie może być zależne od żadnych warunków zewnętrznych, a w szczególności od wyniku tego badania, jak również od powiązań badanej jednostki z firmą audytorską. Wynagrodzenie powinno odpowiadać mierze pracochłonności, poziomowi trudności, a także kwalifikacjom niezbędnym do wykonania usługi. (uobr, art.80)

Zgodnie z rozdziałem 240 Kodeksu etyki IFAC wynagrodzenie powinno być na takim poziomie, aby nie powodowało **zagrożenia dla właściwego zastosowania zasad etyki** podczas badania sprawozdania finansowego. (Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych, s. 45-46) Przykładowe zagrożenia to m.in. :

- 1) czerpanie własnych korzyści,
- 2) autokontrola własnej pracy,
- 3) promowanie interesów klienta,
- 4) nadmierna zażyłość,
- 5) zastraszanie.

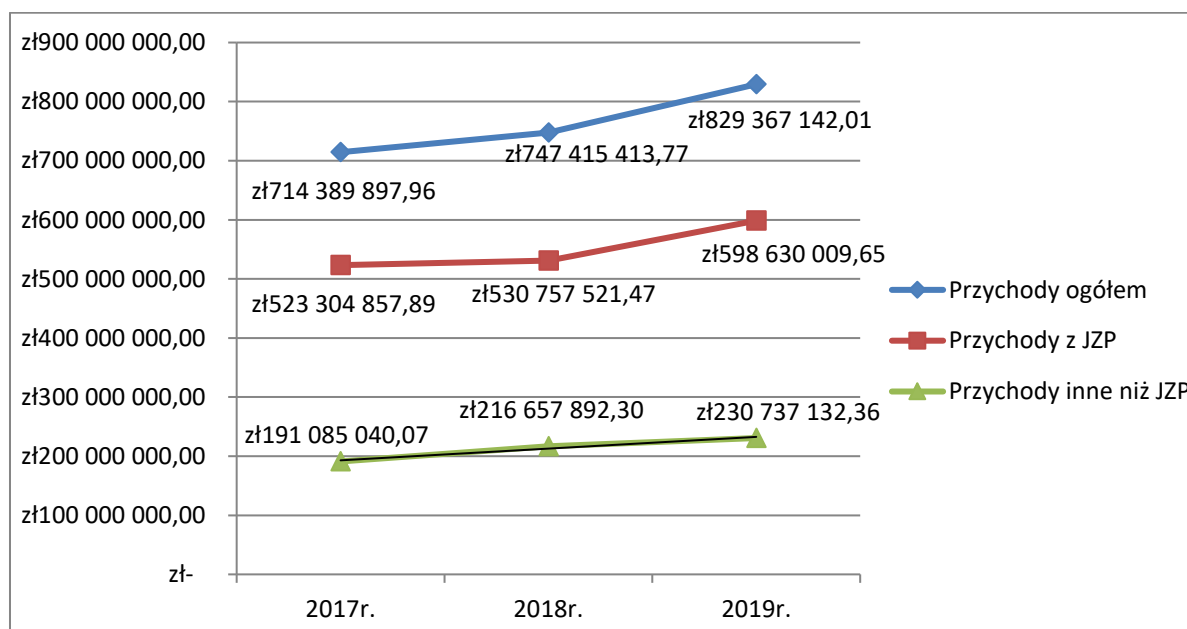
Istnieje więc wiele przesłanek, dla których nadmierne uzależnienie biegłego rewidenta od jednostki badanej może negatywnie wpływać na bezstronność i wiarygodność wydanej przez niego opinii z przeprowadzonego badania sprawozdania finansowego czy innych usług

atestacyjnych. (Jakubczyk-Cały E., s. 11) Zatrudnianie pracownika działającego wbrew zasadom etyki dla własnych korzyści lub ulegającego zewnętrznym naciskom może świadczyć o braku profesjonalizmu i niezależności zarówno biegłego rewidenta, jak również firmy audytorskiej, którą reprezentuje.

Z tego powodu biegli rewidenci oraz firmy audytorskie objęci są limitem wynagrodzenia za usługę badania sprawozdania finansowego oraz usługi inne niż badanie ustawowe. W pierwszym przypadku całkowite wynagrodzenie może wynosić maksymalnie 15% otrzymanego wynagrodzenia za każde z trzech ostatnich lat. Natomiast łączne wynagrodzenie za usługi, które nie dotyczą badania sprawozdań finansowych nie może przekroczyć 70% średniego wynagrodzenia otrzymanego w trzech kolejnych latach z tytułu badania ustawowego. (Rozporządzenie Nr 537/2014, art.4: www16 – dostęp 15.11.2020)

Przychody z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej przez firmy audytorskie zamieszczane są w sprawozdaniach dotyczących nadzoru audytowego, do którego organem uprawnionym jest PANA (dawniej KNA). Przychody te podzielone są na przychody ogółem z wyszczególnieniem wysokości przychodów z czynności rewizji finansowej w JZP.

Wykres 3. Podział przychodów firm audytorskich



Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Sprawozdanie PANA, 2020, s. 51: www11 –dostęp 10.11.2020); (Sprawozdanie KNA, 2019, s.55: www9 – dostęp 10.11.2020); (Sprawozdanie KNA, 2018, s. 46: www10 –dostęp 10.11.2020)

Według opublikowanych sprawozdań wynika, iż całkowite przychody firm audytorskich na przestrzeni ostatnich trzech lat wykazują znaczną tendencję wzrostową, a w szczególności w roku 2019. Jest to spowodowane głównie dużym wzrostem przychodów z czynności rewizji finansowej z JZP, gdyż przychody z czynności rewizji finansowej pozostałych jednostek nie wykazują tak zdecydowanych zmian. Biorąc pod uwagę zmniejszającą się liczbę firm audytorskich wskazanych w pkt. 1.5 dotyczącego firm audytorskich oraz wzrastającą wartość osiągniętych przez nie przychodów w poprzednich latach można zauważyć, iż nastąpił wzrost średnich przychodów w przeliczeniu na jedną firmę audytorską.

Z perspektywy rozwoju sektora rewizji finansowej można uznać tę sytuację za pozytywną, gdyż świadczy to o dużym zainteresowaniu i rozwoju jednostek podlegających badaniu obligatoryjnemu, jak również fakultatywnemu. Jednakże zbyt wysokie wynagrodzenia mogą wpływać na zachwianie zasady niezależności firm audytorskich podczas badania sprawozdania finansowego, co w efekcie może zaważyć o utracie wiarygodności wydanej przez biegłego rewidenta opinii.

Natomiast rozważając kwestie odpowiedzialności wykonywanego zawodu oraz wymagania względem posiadania wysokich kwalifikacji należy się również przyjrzeć, w jaki sposób kształtuje się wysokość wynagrodzenia biegłych rewidentów na rynku pracy. W celu uzyskania szerszego obrazu podczas porównania danych dotyczących wynagrodzeń w sektorze rachunkowości i finansów warto dokonać podziału na najpopularniejsze w tym zakresie stanowiska:

- 1) starszy audytor,
- 2) audytor wewnętrzny,
- 3) główny księgowy,
- 4) młodszy księgowy.

Zestawienie wymienionych pozycji ze względu na pełnione stanowisko w sektorze finansów pozwoli na dokonanie analizy i interpretacji miesięcznych wynagrodzeń.

Tabela 4. Porównanie wynagrodzeń audytorów i księgowych

Struktura wysokości wynagrodzeń ze względu na pełnione stanowisko				
	Zawód			
Rodzaj wynagrodzenia	Starszy Audytor	Audytor Wewnętrzny	Starszy księgowy	Młodszy Księgowy
Wynagrodzenie minimalne	12.000 zł	9.000 zł	7.000 zł	4.000 zł
Wynagrodzenie optymalne	15.000 zł	12.000 zł	10.000/9.000 zł	5.000 zł

Wynagrodzenie maksymalne	18.000 zł	14.000 /15.000 zł	12.000 zł	5.500 zł
---------------------------------	-----------	-------------------	-----------	----------

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Raportu płacowego za 2019 r., s.40 oraz Raportu płacowego za 2020 r., s. 53, (www17 – dostęp 20.11.2020)

Powyższe zestawienie przedstawia kategorie wynagrodzeń względem wykonywanego zawodu wraz z podziałem na wynagrodzenie minimalne, optymalne oraz maksymalne. Raport płacowy wykorzystany w tabeli umożliwia porównanie danych oraz dokonanie analizy.

Na początku warto zauważyć, iż stawki wynagrodzeń w zawodzie audytora nie stanowią tak dużej rozbieżności jak w przypadku zawodu księgowego. Różnice między wynagrodzeniem minimalnym a maksymalnym czy to starszego audytora, czy audytora wewnętrznego wynoszą ok. 6 ty. zł. Natomiast znaczna rozbieżność powstaje w przypadku wynagrodzeń księgowych, które uzależnione są od stanowiska i lat doświadczeń. Różnica w przypadku głównego księgowego między wynagrodzeniem minimalnym a maksymalnym wynosi 5 tys. zł, jednakże dla młodszego księgowego ta różnica wynosi zaledwie 1,5 tys. zł.

Może być to spowodowane faktem, iż zawód biegłego rewidenta nie pozwala na swobodę w ustalaniu wysokości wynagrodzenia, ponieważ często jest ograniczony przepisami prawa oraz zagrożeniem bezstronności np. w przypadku jego zawyżenia.

Porównując wszystkie kategorie wynagrodzeń można wywnioskować, iż średnia wynagrodzeń audytorów jest prawie dwukrotnie wyższa niż księgowych. Co więcej, każdy kolejny rok doświadczenia w zawodzie biegłego rewidenta oraz zyskanie dobrej reputacji w świadczeniu usług na wysokim poziomie może skutkować wzrostem średniego wynagrodzenia.

Dodatkowo różnice w wysokości wynagrodzeń mogą wynikać z wielkości firmy oraz jej lokalizacji. Z reguły dochodowe korporacje umieszczone w mieście o większej liczbie mieszkańców i bardziej zaawansowanym poziomie rozwoju gospodarczego mogą oferować wyższe wynagrodzenia niż małe firmy w mniejszych miejscowościach.

Należy zatem stwierdzić, iż wysokość wynagrodzenia jest uzależniona od wielu czynników m.in. od zakresu obowiązków i związanej z tym odpowiedzialności, pełnionego stanowiska w hierarchii sektora finansowego, a także doświadczenia, renomy firmy oraz jakości wykonywanych usług. Jednakże kwestia zarobków nie powinna być jedynym i najważniejszym kryterium w podejmowaniu decyzji o wyborze zawodu biegłego rewidenta, gdyż pragnienie pieniędzy nie może przysłonić obowiązku działania zgodnie z zasadami etycznymi, ani skłaniać do wykorzystywania wysokiej pozycji dla dodatkowych benefitów.

1.9. Prestiż wykonywanego zawodu i aspekty psychologiczne

Z roku na rok zawód biegłego rewidenta zdobywa coraz większą popularność wśród studentów kierunków ekonomicznych. Wykazywany przez studentów popyt skłania uczelnie do zapewnienia odpowiedniej podaży w postaci oferowanych miejsc na specjalności dotyczącej rewizji finansowej. Tendencję wzrostową w ostatnich latach odzwierciedla np. tworzenie tej specjalności w wielu uczelniach wyższych w Polsce. Do takich uczelni należą m.in. Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach i w Krakowie, Górnośląska Wyższa Szkoła Handlowa w Katowicach, Wyższa Szkoła Zarządzania i Bankowości w Krakowie, Wyższa Szkoła Finansów i Prawa w Bielsku-Białej oraz Uniwersytet Warszawski.

Dzięki temu zawód biegłego rewidenta staje się coraz bardziej dostępny. Dodatkowo jest to idealna okazja dla przyszłych kandydatów na zgłębienie podstawowych pojęć oraz zrozumienie istoty pracy audytora. Zadaniem tego kierunku jest także uświadomienie, iż zadaniem biegłego rewidenta nie jest tylko sprawdzenie jakości sporządzonego sprawozdania finansowego, ale również przekazywanie istotnych rad i wskazówek w celu poprawy funkcjonowania danej jednostki. Jedną z nich może być fakt, iż pomimo stosowania zasad bezstronności i niezależności biegły rewident może poddać ocenie nie tylko badane sprawozdanie finansowe, ale podświadomie również osoby za nie odpowiedzialne, gdyż mają one bezpośredni wpływ na kreowanie obrazu sprawozdania. (Nowak M., 2016, s. 183)

Z tego względu przede wszystkim należy rozważyć swoje predyspozycje psychologiczne oraz zdolność do analitycznego myślenia, często pod presją czasu. Dlatego kandydat na początku swojej drogi – najlepiej przed podjęciem decyzji – powinien sprecyzować motywy swojego działania.

Pomoc w podjęciu decyzji mogą przynieść odpowiedzi na pytania:

- 1) jakie są spostrzeżenia/oczekiwania kandydata względem zawodu biegłego rewidenta?
- 2) jakie są najważniejsze zalety tego zawodu?
- 3) jakie są najważniejsze wady?
- 4) czy zalety przeważają ponad wady?

Na podstawie powyższych pytań przeprowadzono badanie, które bada punkt widzenia wśród studentów na temat zawodu biegłego rewidenta. Pierwsze pytanie ma na celu określenie wymagań kandydata w zakresie wynagrodzenia oraz ustalenie poziomu odpowiedzialności, jaką ze sobą niesie pełnienie tego stanowiska. Większość z nich uważa ten zawód za dobrze lub bardzo dobrze płatny, ale równocześnie o wysokiej lub bardzo wysokiej odpowiedzialności.

Drugie pytanie dotyczące **zalet** wśród badanych wskazuje jako najczęstsze odpowiedzi:

- 1) wysokie wynagrodzenie,
- 2) możliwość poznania różnych podmiotów od wewnątrz,
- 3) poszerzenie doświadczenia,
- 4) poznanie ciekawych ludzi,
- 5) praca w wymagającym środowisku,
- 6) częste podróże.

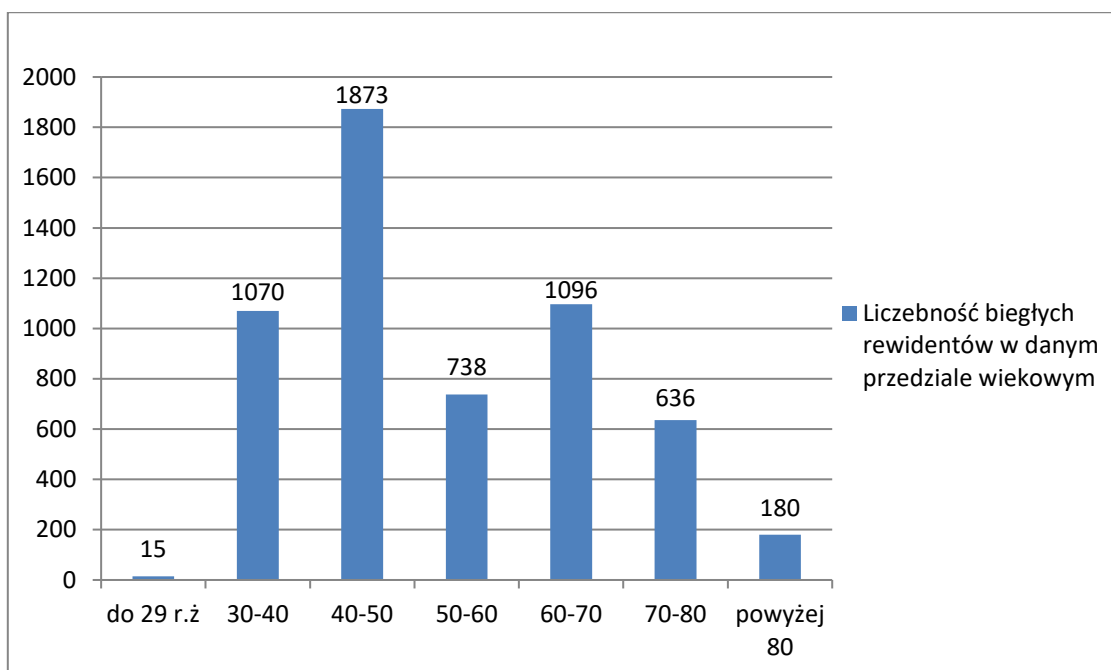
W kolejnym pytaniu studenci wymienili **wady** tj.:

- 1) duża odpowiedzialność,
- 2) długa droga kariery,
- 3) czasochłonne procedury,
- 4) wysokie ryzyko,
- 5) częsta zmiana środowiska.

Uzyskane odpowiedzi świadczą o dużej świadomości i rozsądnym podejściu kandydatów do kwestii wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Z uzyskanych wyników wynika, iż większość badanych stwierdza, iż zalety przeważają ponad wady. Natomiast jedna czwarta ankietowanych uważa, iż waga zalet i wad jest równa. Wnioskiem z przedstawionego badania jest stwierdzenie, iż preferencje kandydatów zależą głównie od charakteru oraz podejścia człowieka do zachodzących zmian. Zawód może być postrzegany jako szansa i możliwość rozwoju, a z drugiej strony jako zagrożenie. (Nowak M., 2012, s. 151-159)

Kolejnym aspektem mającym wpływ na decyzję o podjęciu zawodu jest wiek kandydatów na biegłych rewidentów. Zgodnie z wytycznymi wskazanymi w pkt. 1.2 dotyczącym egzaminów państwowych kandydat ubiegający się o tytuł biegłego musi odbyć co najmniej 2-letnią praktykę w firmie audytorskiej lub posiadać 15-letnie doświadczenie w księgowości, a także zdać egzaminy, które również są rozłożone w czasie. Do tego okresu należy oczywiście doliczyć czas potrzebny na uzyskanie wykształcenia wyższego, który w Polsce wynosi od 3 do 5 lat. Zatem okres, który musi upłynąć od rozpoczęcia aż do uzyskania odpowiednich kwalifikacji nie jest krótki. Wszystkie te czynniki mogą mieć wpływ na moment rozpoczęcia wykonywania zawodu, co za tym idzie na statystyki dotyczące średniego wieku biegłych rewidentów.

Wykres 4. Struktura wiekowa biegłych rewidentów na dzień 31.12.2019 r.

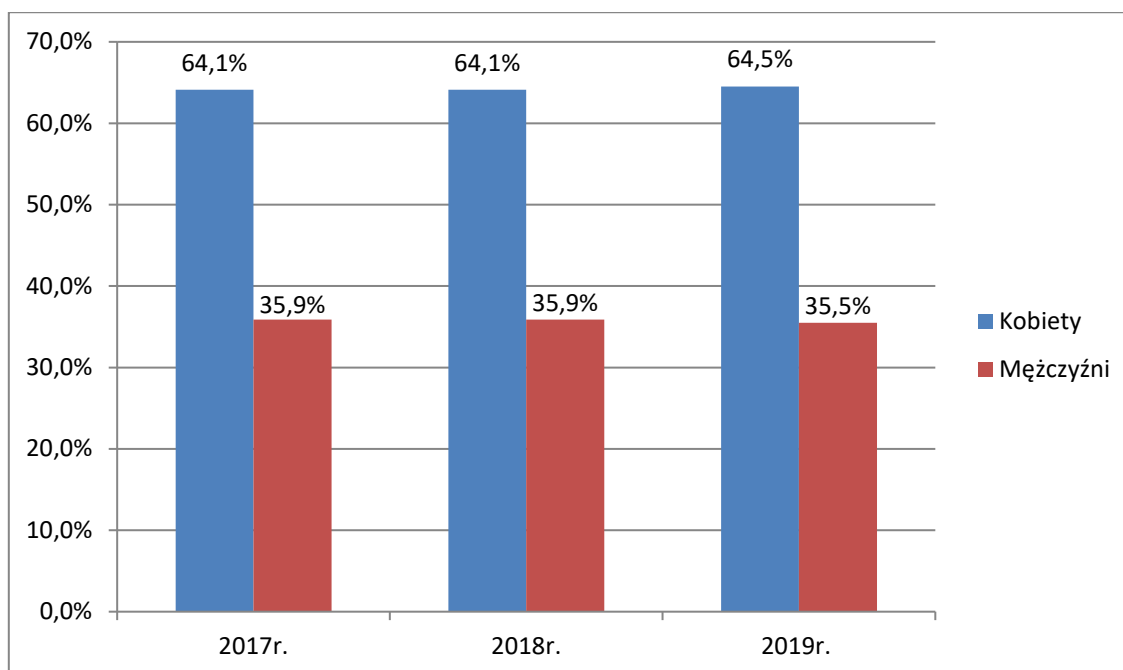


Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Sprawozdania KRBR, 2020, s. 41: www8 – dostęp 10.11.2020)

Z wykresu wynika, iż najliczniejszą grupą wiekową biegłych rewidentów wykonujących swój zawód na dzień 31.12.2019 r. są osoby w wieku 40-50 lat. Często są to osoby doświadczone, pracujące w zawodzie kilka lub nawet kilkanaście lat. Następnie dwie zbliżone do siebie wynikami grupy znajdują się w przedziale między 60 a 70 oraz 30 a 40 r.ż. Najmniej liczną grupą są jednak osoby do 29 r.ż. Może być to związane z upływem czasu, który jest potrzebny na pozyskanie niezbędnego wykształcenia. Uzyskane dane pozwoliły na obliczenie średniej wieku biegłego rewidenta, która wynosi 52,6 lata. (Sprawozdanie KRBR, 2020, s.40: www8 – dostęp 10.11.2020)

Badania opierają się o dane z rejestru biegłych rewidentów, w którym oficjalnie znajduje się 5608 osób. Powyższe sprawozdanie zawiera również informację dotyczącą ilości biegłych rewidentów z podziałem na płeć. Jest to czynnik odgrywający pewną rolę w podejmowaniu decyzji o rozpoczęciu nauki zawodu. Może działać zachęcająco lub demotywowująco w zależności od predyspozycji kandydata oraz postrzegania płci jako ważny wyznacznik w tym zawodzie.

Wykres 5. Podział biegłych rewidentów według płci



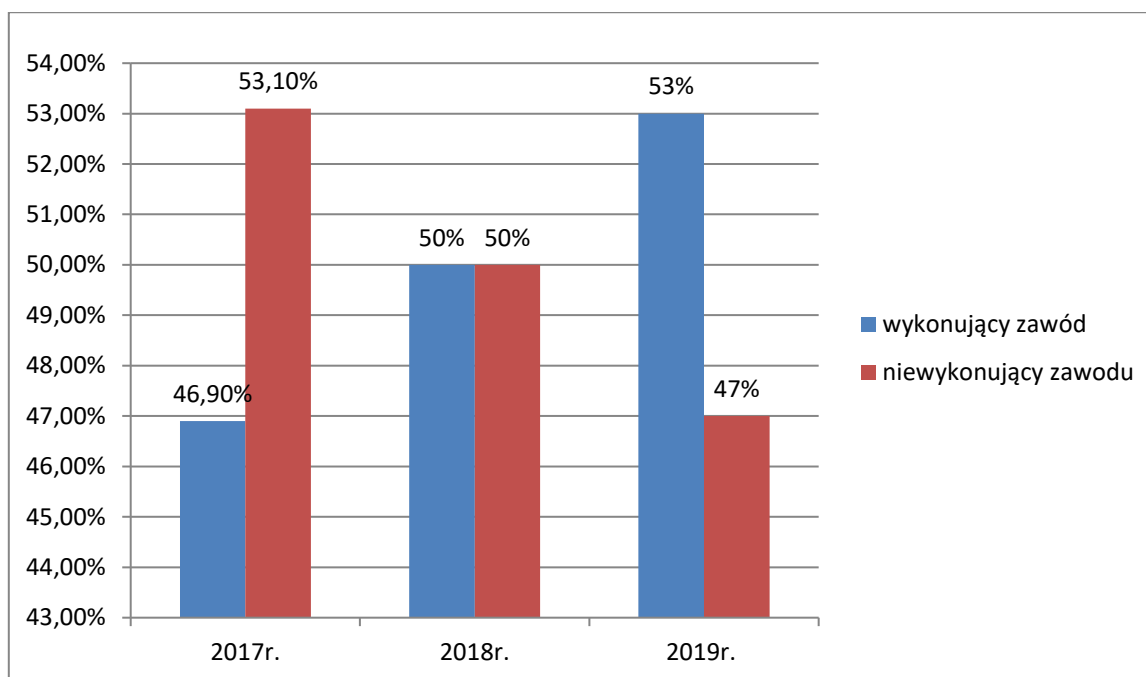
Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Sprawozdanie PANA, 2020, s. 50: [www11](#) –dostęp 10.11.2020); (Sprawozdanie KNA, 2019, s. 54: [www9](#) –dostęp 10.11.2020); (Sprawozdanie KNA, 2018, s. 45: [www10](#) –dostęp 10.11.2020)

Jak widać na powyższym wykresie, zróżnicowanie biegłych rewidentów ze względu na płeć jest dosyć duże. Od co najmniej trzech lat kobiety stanowią prawie 2/3 całej liczby biegłych rewidentów na rynku pracy, natomiast mężczyźni około 1/3. Zgodnie ze sprawozdaniem liczba kobiet wykonujących ten zawód to 3618, natomiast liczba mężczyzn to 1990. Warto się zastanowić, z czego mogą wynikać te różnice.

Można by sądzić, iż to właśnie mężczyźni posiadają większe predyspozycje do wykonywania tak trudnego zawodu, wymagającego opanowania i racjonalnego myślenia, jak również wielu poświęceń także w życiu prywatnym. Jednak nie wykluczone, iż statystycznie kobiety przeważają nad mężczyznami dzięki genetycznym i wrodzonym możliwościom do wielozadaniowego działania oraz do radzenia sobie z sytuacjami kryzysowymi.

Posiadając podgląd na kwestie związane z wiekiem oraz płcią biegłych rewidentów, należy również się zastanowić ilu z ich wykonuje swój zawód, a ilu pomimo trudnej drogi pozyskania kwalifikacji z niego zrezygnowało. Odzwierciedleniem wielu życiowych decyzji związanych z rotacją biegłych rewidentów są statystyki dotyczące procentowego wskaźnika osób wykonujących zawód biegłego rewidenta.

Wykres 6. Podział biegłych rewidentów na status wykonywania zawodu



Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Sprawozdanie PANA, 2020, s. 49: [www11](#) –dostęp 10.11.2020: [www9](#) – dostęp 10.11.2020); (Sprawozdanie KNA, 2019, s. 54); (Sprawozdanie KNA, 2018, s. 45: [www10](#) –dostęp 10.11.2020)

Powyższy wykres przedstawia ilość biegłych rewidentów wykonyjących i niewykonyjących zawodu wyrażoną w procentach. W roku 2017 grupa osób, która przerwała wykonywanie zawodu przeważała ponad osoby nadal pracujące w zawodzie, gdyż z grupy 6.680 biegłych rewidentów zapisanych w rejestrze jedynie 3.136 biegłych deklaroowało wykonywanie zawodu, co stanowi niecałe 47%. W 2018 roku sytuacja się wyrównała, ponieważ odsetek osób wykonyjących i niewykonyjących zawodu ze wszystkich 6.061 zarejestrowanych wynosił po 50%. W ostatnim roku sytuacja względem lat poprzednich znacząco się poprawiła, gdyż procent osób wykonyjących zawód z 5.608 wynosił już 2.963 osoby, co stanowi niemalże 53%.

Zgodnie z powyższymi danymi można zauważyć procentowy wzrost liczby biegłych rewidentów deklarujących wykonywanie zawodu. Poprawa statystyk może być efektem wielu czynników tj. wzrostu wynagrodzeń biegłych rewidentów, zwiększającym się znaczeniu wykonywanych przez firmy audytorskie usług czy wzrostu popytu na usługi rewizji finansowej, ale także różnych osobistych spraw życiowych biegłych rewidentów. Jednakże nie można zignorować faktu, iż w ostatnich latach ogólna liczba osób zarejestrowanych w Rejestrze Biegłych Rewidentów z roku na rok systematycznie spada.

Dlatego kandydat wybierając zawód powinien myśleć rozsądnie, rozważyć wszystkie czynniki od niego zależne i niezależne, ale czasem również zdobyć się na odwagę i zaryzykować, gdyż każda decyzja może rzutować na jego przyszłą karierę i zmienić jego życie.

Podsumowując, zawód biegłego rewidenta niesie za sobą wiele zalet, ale również wad, które kandydat przed przystąpieniem do egzaminów musi rozważyć. Pomimo względnie wysokich wynagrodzeń czy uznania i szacunku wśród społeczeństwa biegli rewidenci muszą się mierzyć z poświęceniem czasu i środków na pozyskanie swojego zawodu, ogromną odpowiedzialnością za efekty swojej pracy w postaci wydanych opinii, a także wymaganiami i kontrolą ze strony PANA. Rozważenie „za i przeciw” i rozpoczęcie przygody z tym zawodem na pewno nie jest łatwą decyzją, ale nie wykluczone iż będzie to słuszny i dobry wybór drogi do przyszłej kariery.

2. Badanie uwarunkowań pracy biegłego rewidenta wpływających na wybór oraz postrzeganie zawodu biegłego rewidenta

Część empiryczna niniejszej pracy została napisana głównie w oparciu o badanie ilościowe. Niezbędne było zastosowanie metody sondażu diagnostycznego w postaci ankiety. Do ankietowania wykorzystano kwestionariusz udostępniony respondentom za pomocą arkusza Google. Ankietę przekazano osobom związanym z tematyką audytu oraz osobom związanym tylko z rachunkowością. Obie grupy ze względu na swoje wykształcenie zakwalifikowały się jako grupa badawcza. Dzięki temu możliwe było porównanie oraz analiza wyników obu tych grup. Pytania występujące w ankiecie odpowiadają tematyce zawartej w części teoretycznej oraz występują w formie odpowiedzi jednokrotnego i wielokrotnego wyboru, a także pytań otwartych oraz skali od 1 do 5.

Grupa badawcza, która poprawnie wypełniła kwestionariusz ankiety wynosi 62 osoby. Kwestionariusz ankiety zastosowano na grupach na Facebook 'u zajmującymi się tematyką badań sprawozdań finansowych tj.: „Polska Izba Biegłych Rewidentów – Kandydaci, Członkowie”, „audytorzy” oraz na grupach Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Ankieta została również udostępniona w dwóch firmach audytorskich.

Uzyskane wyniki zostały przedstawione za pomocą wykresów słupkowych oraz kołowych w celu ułatwienia analizy oraz interpretacji. Natomiast za pomocą analogii uzyskane wnioski zostały porównane z informacjami opisanymi w części teoretycznej.

W szczególności zagadnienia związane z etyką i odpowiedzialnością zawodową oraz szerokim zakresem obowiązujących ich przepisów prawa pozwoliły zweryfikować hipotezę 1 stanowiącą, iż najistotniejszym uwarunkowaniem pracy biegłego rewidenta wpływającym na postrzeganie tego zawodu jest konieczność posiadania dużej wiedzy i nieustannego jej aktualizowania. Dodatkowo w celu potwierdzenia hipotezy 2 mówiącej, iż umiejętność analitycznego myślenia wpływa na wybór zawodu biegłego rewidenta, oparto badanie m.in. o kwestie cech charakterystycznych dla zawodu biegłego rewidenta oraz wady i zalety tego zawodu.

Dodatkowo w pracy przedstawiono analizę wyroków sądowych z udziałem biegłych rewidentów dotyczących popełnionych błędów oraz naruszeń. Przeprowadzone badanie miało na celu przedstawienie uwarunkowań pracy biegłego rewidenta wpływających na wybór oraz postrzeganie tego zawodu.

2.2. Porównanie opinii na temat zawodu biegłego rewidenta przyszłych kandydatów z osobami postronnymi

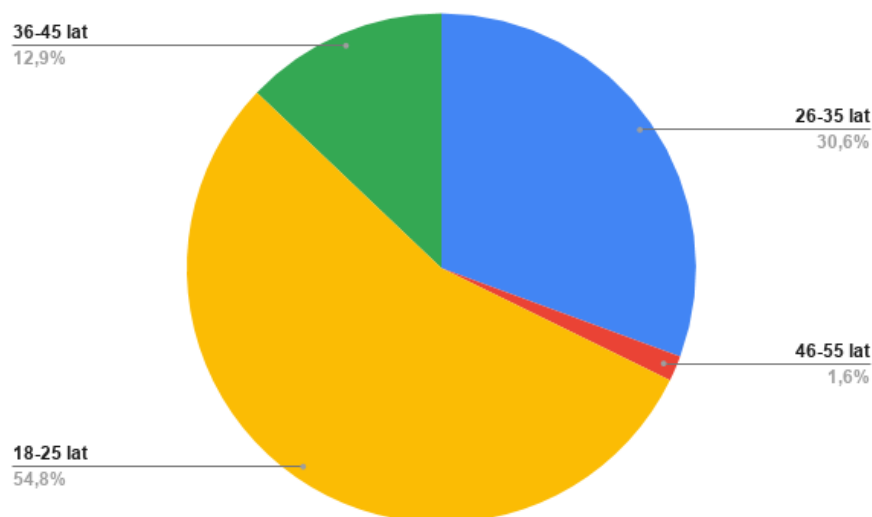
2.1.1. Kwestionariusz osobowy ankietowanych

Wykres 7. Płeć ankietowanych



Ankietę wypełniły łącznie 62 osoby, z czego 56,5% stanowiły kobiety, natomiast odsetek mężczyzn w grupie badanej wynosił 43,5%.

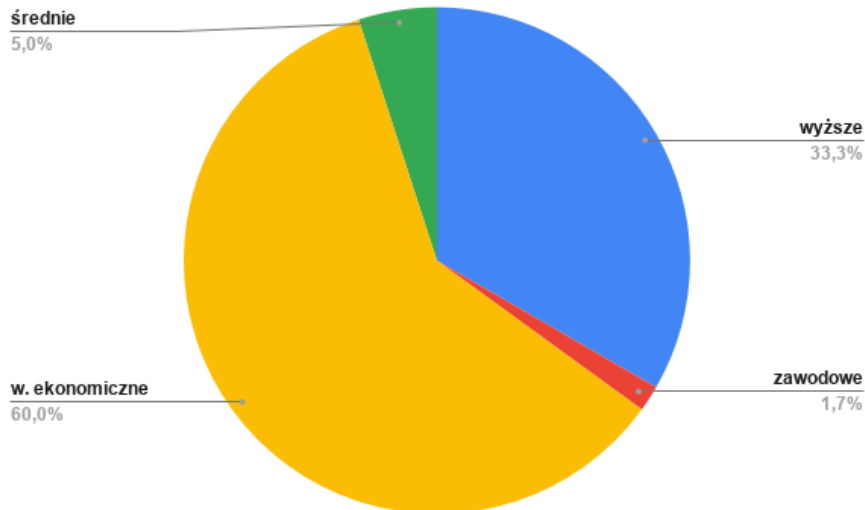
Wykres 8. Wiek ankietowanych



Układ wiekowy ankietowanych przedstawiał się następująco: osoby w przedziale wiekowym 18-25 lat stanowiły najliczniejszą grupę ze wszystkich ankietowanych tj. 54,8%,

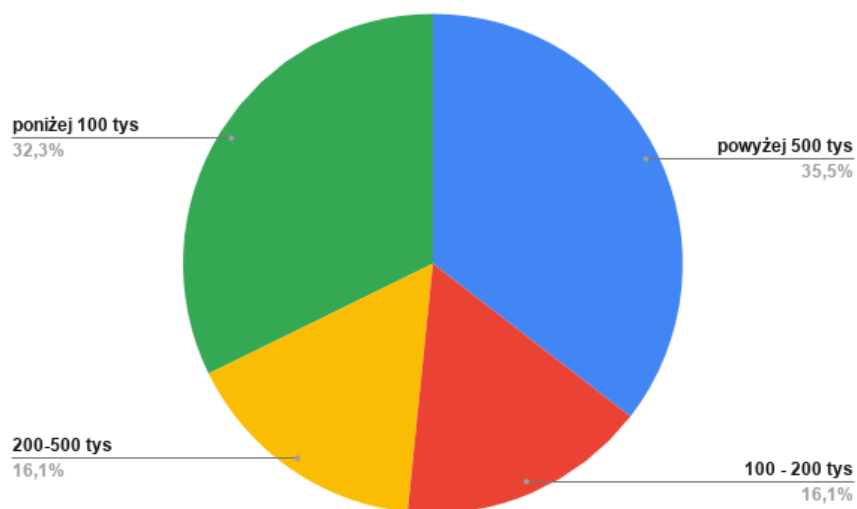
następnie 30,6% respondentów to osoby w wieku 26-35 lat. Kolejna grupa to osoby w wieku 36-45 lat stanowiące 12,9%. Nieznacznego odsetka, bo jedynie 1,6% stanowiły osoby w przedziale 46-55 lat.

Wykres 9. Wykształcenie ankietowanych



W przypadku wykształcenia można mówić o znacznej przewadze osób z wykształceniem wyższym ekonomicznym stanowiącej aż 60% ankietowanych. Drugą najliczniejszą grupą są osoby z wykształceniem wyższym tj. 33,3%. Jedynie 5% stanowiły osoby z wykształceniem średnim oraz 1,7% z zawodowym.

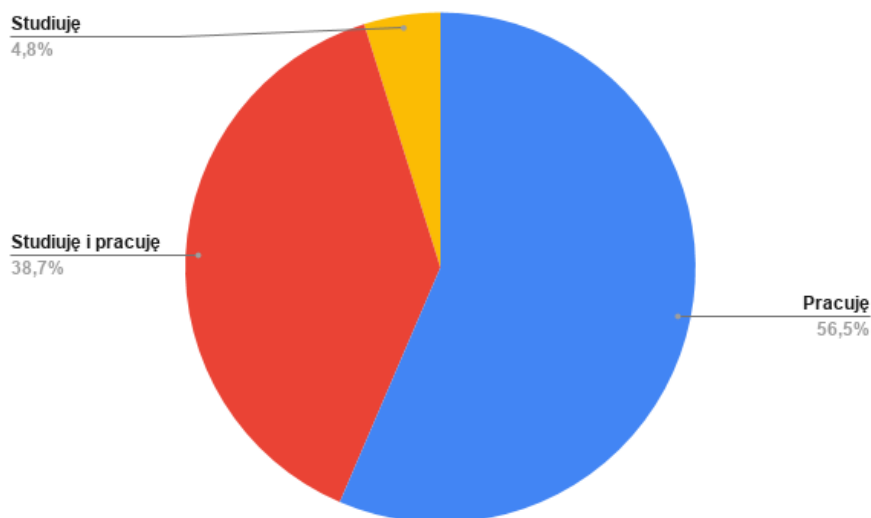
Wykres 10. Liczba ludności w miejscowości zamieszkania ankietowanych



Biorąc pod uwagę kryterium ludności w miejscu zamieszkania ankietowanych największy odsetek z nich zadeklarowało miejscowość powyżej 500 tysięcy (35,5%). Druga

w kolejności znajdowała się grupa osób z miejscowości poniżej 100 tysięcy (32,3%). Natomiast miejscowości liczące 100-200 tysięcy oraz 200-500 tysięcy mieszkańców uzyskały taki sam odsetek odpowiedzi (16,1%).

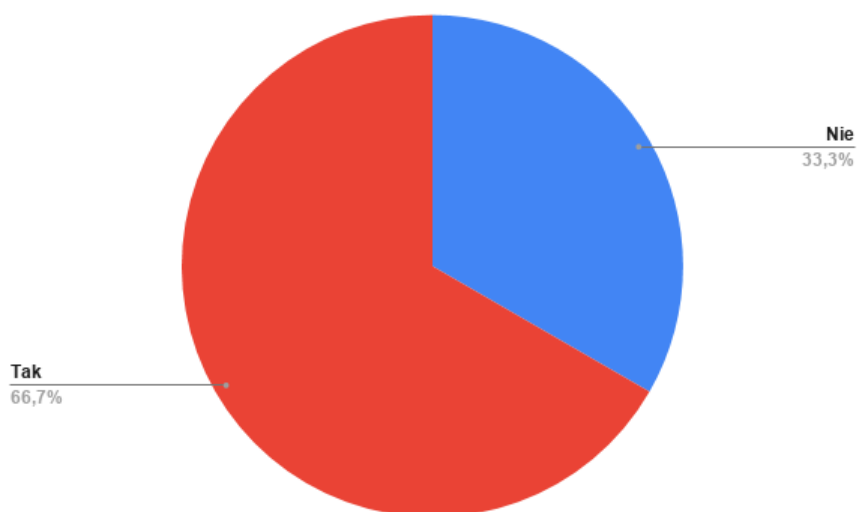
Wykres 11. Status zawodowy ankietowanych



Ze względu na status zawodowy ankietowanych w przeważającej części stanowiły osoby pracujące (56,5%). Drugą najliczniejszą grupą były osoby studiujące i pracujące jednocześnie (38,7%). Ilość osób studiujących wynosiła jedynie 4,8%. Ankiety nie wypełniła ani jedna osoba bezrobotna czy prowadząca działalność gospodarczą.

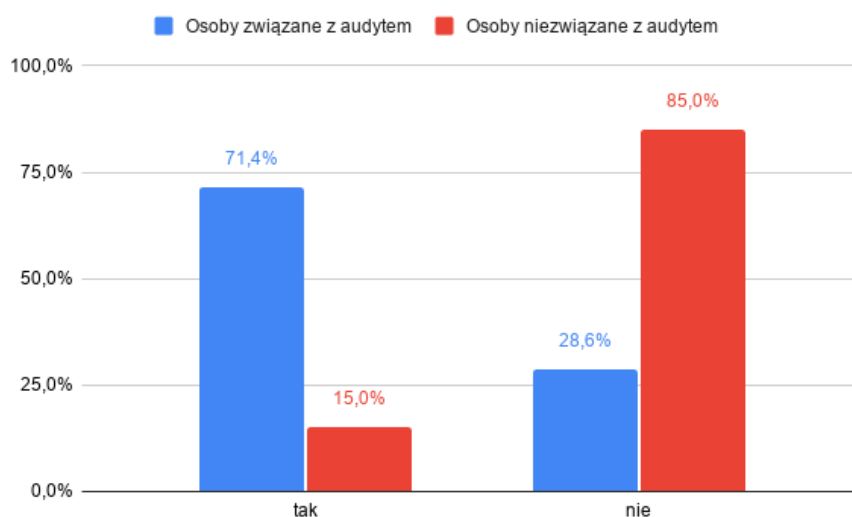
2.1.2. Badanie poziomu wiedzy ankietowanych w zakresie audytu

Wykres 12. Związek ankietowanych z tematyką audytu



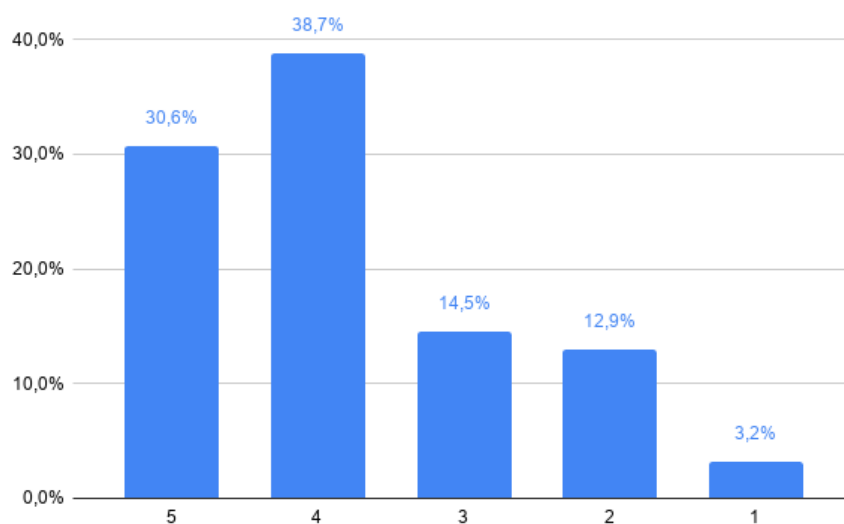
Na potrzeby interpretacji wyników z ankiety konieczne było rozpoznanie, jak dużą grupę ankietowanych tworzą osoby bezpośrednio związane z tematyką badań sprawozdań finansowych. Odsetek osób deklarujących, iż są bezpośrednio związane z audytem w ramach studiów lub pracy zawodowej wynosił aż 66,7%. Osoby niezwiązane z tą tematyką stanowiły 33,3% wszystkich ankietowanych.

Wykres 13. Planowanie przyszłości w zawodzie biegłego rewidenta przez ankietowanych



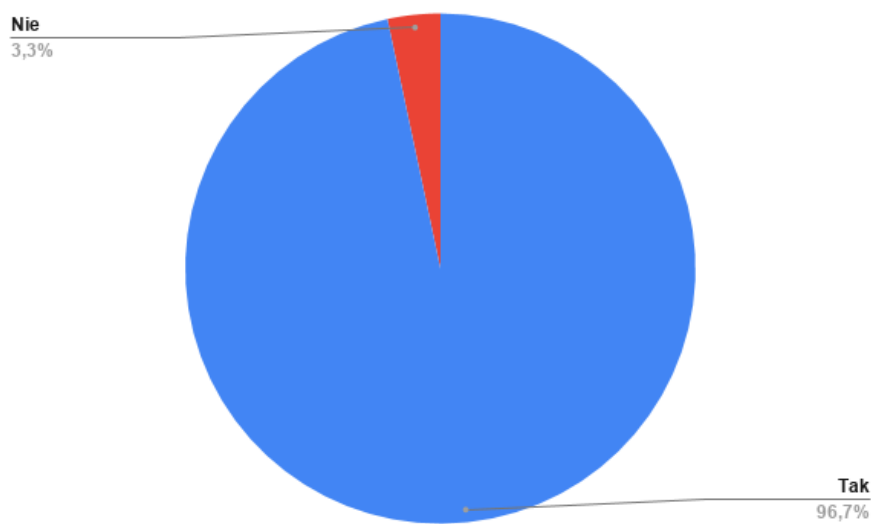
Na pytanie dotyczące planowania przyszłości w zawodzie biegłego rewidenta odpowiedzi pozytywnej udzieliło 71,4% ankietowanych deklarujących bezpośredni związek z audytem, natomiast w grupie osób niezwiązanych z audytem tylko z rachunkowością taką możliwość rozważa zaledwie 28,6%.

Wykres 14. Poziom wiedzy ankietowanych



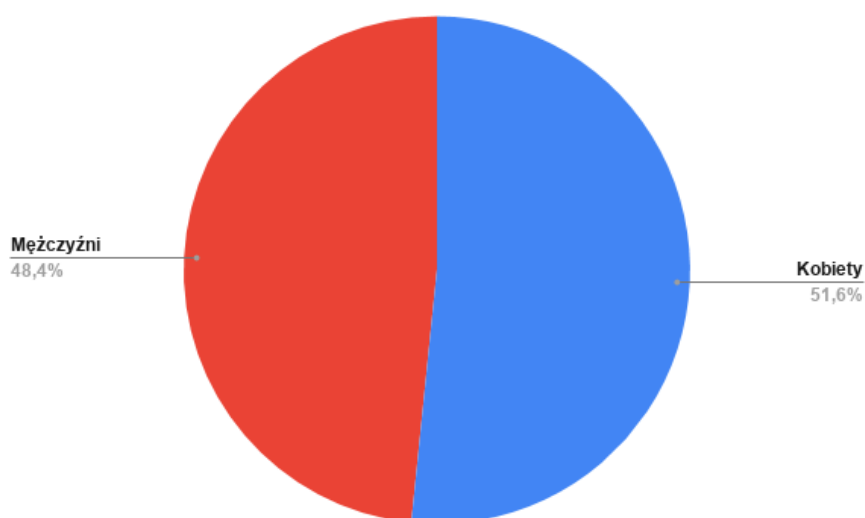
Kolejne pytanie wymagało od ankietowanych określenia poziomu wiedzy związanej z tematyką audytu finansowego. Dwoma najliczniejszymi grupami były osoby, które swoją wiedzę w skali od 1 do 5 oceniło na „5” (30,6%) oraz na „4” (38,7%). Kolejne wyniki dotyczące oceny „3” i „2” były do siebie bardzo zbliżone, gdyż wynosiły odpowiednio 14,5% oraz 12,9%. Najsurowszą ocenę „1” wystawiło zaledwie 3,2% respondentów.

Wykres 15. Pojęcie biegłego rewidenta jako osoba zaufania publicznego



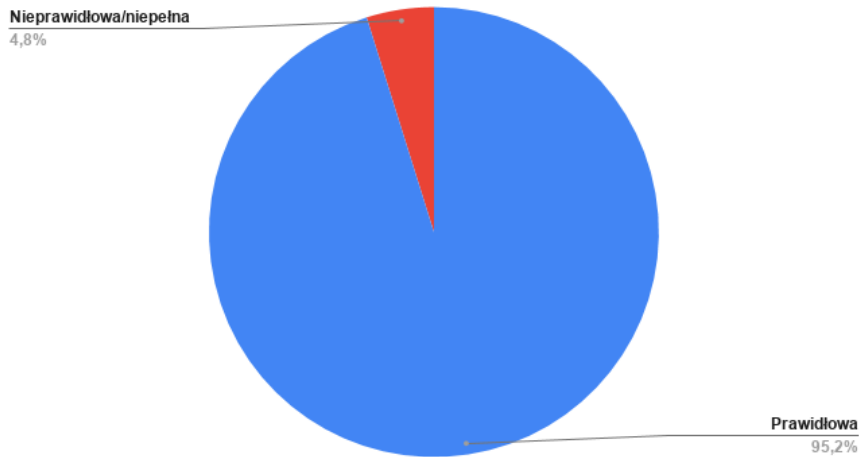
Jednym z pytań, do których mieli ustosunkować się ankietowani była kwestia postrzegania biegłego rewidenta jako osobę zaufania publicznego. Aż 96,7% zgodziło się z tym stwierdzeniem, natomiast 3,3% respondentów nie podzieliła tego samego zdania.

Wykres 16. Płeć przeważająca w zawodzie biegłego rewidenta



Kolejnym badanym zagadnieniem było pytanie do ankietowanych, która płeć według nich przeważa w tym zawodzie. Z niewielką przewagą, gdyż 51,6% grupy badawczej uznało, iż przeważają kobiety, natomiast 48,4% odpowiedziało, iż są to mężczyźni.

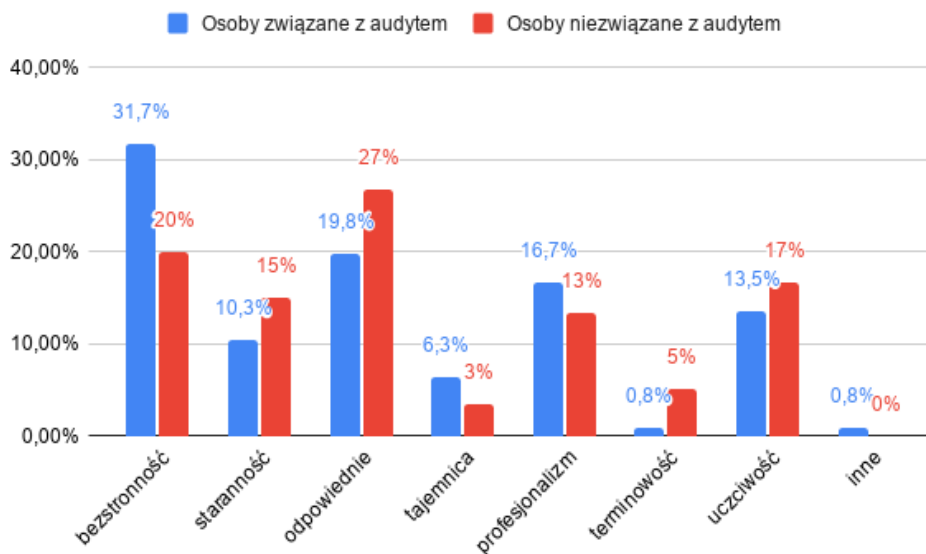
Wykres 17. Zakres obowiązków biegłych rewidentów



Ostatnie pytanie w zakresie badania wiedzy ankietowanych na temat audytu było pytanie o to, czym zawodowo zajmuje się biegły rewident. Aż 95,2% respondentów udzieliło prawidłowej odpowiedzi. Jedyne 4,8% odpowiedzi była nieprawidłowa lub niepełna.

2.1.3. Opinie dotyczące cech charakterystycznych dla zawodu biegłego rewidenta

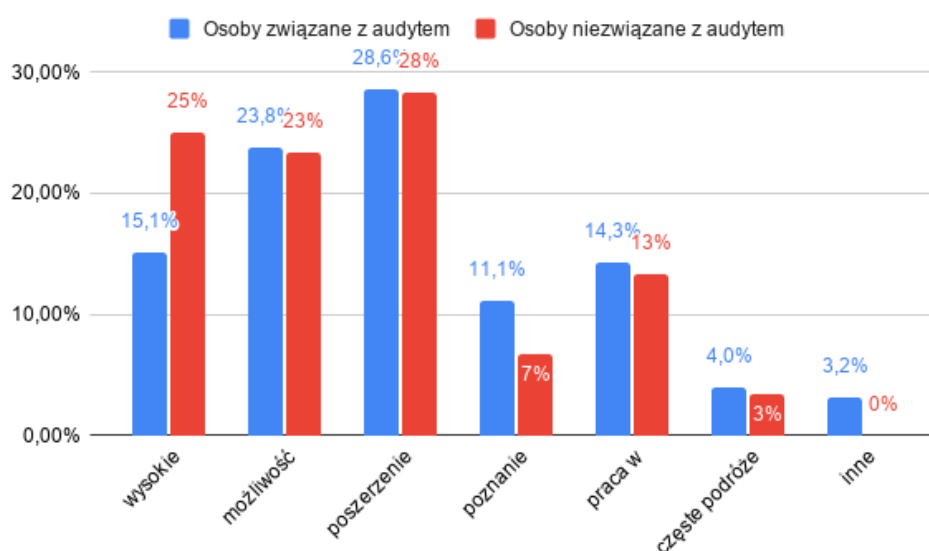
Wykres 18. Cechy biegłego rewidenta



W celu rozpoznania i analizy opinii ankietowanych względem specyfiki pracy biegłego rewidenta dokonano podziału grupy badawczej na grupę pierwszą – określającą osoby związane z tematyką audytu oraz na grupę drugą - osoby niezwiązane z tą tematyką. Na pytanie dotyczące najważniejszych cech biegłego rewidenta w grupie pierwszej uzyskano następujące odpowiedzi: bezstronność – 31,7%, posiadanie odpowiednich kwalifikacji – 19,8%, profesjonalizm – 16,7%, uczciwość – 13,5%, staranność – 10,3%, przestrzeganie tajemnicy zawodowej – 6,8%, terminowość 0,8% oraz inne - 0,8%.

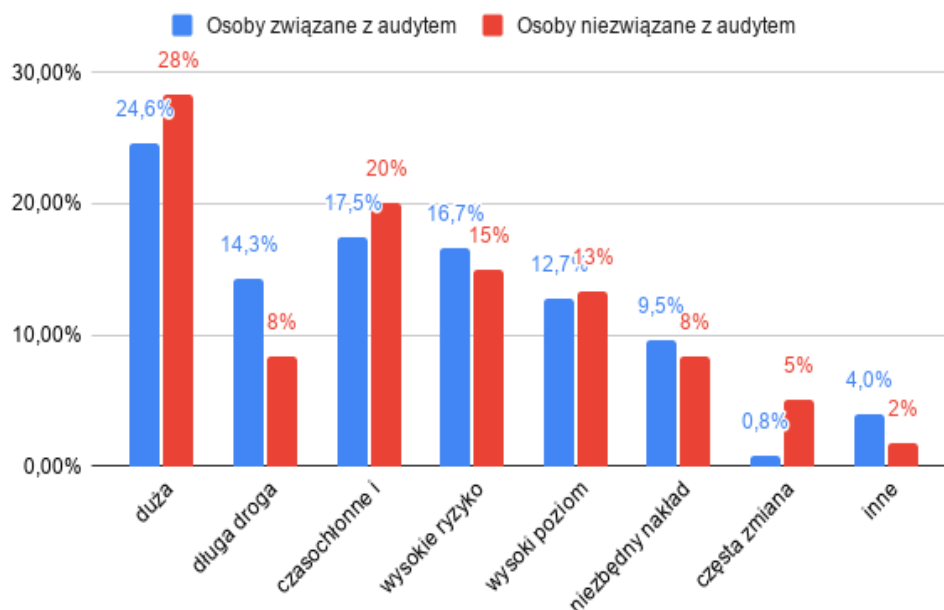
Natomiast odpowiedzi grupy drugiej przedstawiały się następująco: posiadanie odpowiednich kwalifikacji – 27%, bezstronność – 20%, uczciwość – 17%, staranność – 15%, profesjonalizm – 13%, terminowość 5%, przestrzeganie tajemnicy zawodowej – 3%. Ani jedna osoba nie wskazała odpowiedzi „inne”. Ankietowani mogli zaznaczyć jednocześnie 3 odpowiedzi.

Wykres 19. Zalety zawodu biegłego rewidenta



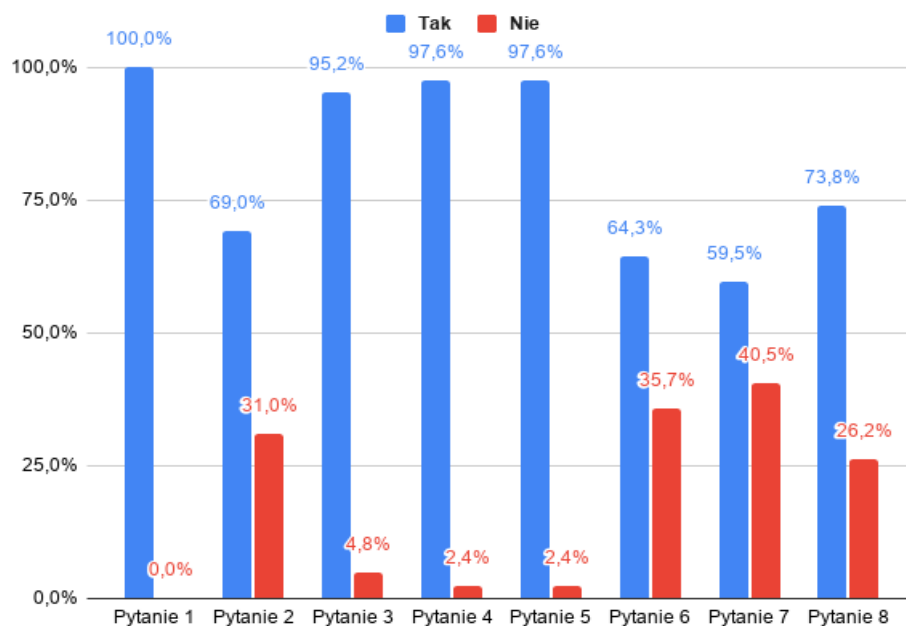
Na pytanie o zalety zawodu biegłego rewidenta za najważniejszą ankietowani uznali poszerzenie doświadczenia - 28,6% oraz 28%. Kolejny zbliżony wynik dotyczący możliwości poznania specyfiki różnych podmiotów od wewnątrz wynosił 23,8% oraz 23%. Następnie w kwestii wynagrodzenia pierwsza grupa uznała tę zaletę za istotną w 15,1%, natomiast grupa druga aż w 25%. Zbliżony wynik uzyskała odpowiedź dotycząca pracy w wymagającym środowisku – 14,3% oraz 13%. Wyniki następnych zalet wynosiły: poznanie ciekawych osób – 11,1% oraz 7%, częste podróże - 4% oraz 3%. Natomiast 3,2% osób jako inne zalety wskazało m.in. samorozwój, możliwość pracy w kraju i granicą oraz częste podróże. W tym pytaniu ankietowani mieli możliwość zaznaczenia wielu odpowiedzi.

Wykres 20. Wady zawodu biegłego rewidenta



Za największe wady zawodu biegłego rewidenta ankietowani uznali: dużą odpowiedzialność – 24,6% oraz 28%, czasochłonne i złożone procedury – 17,5% oraz 20%, wysokie ryzyko zawodowe 16,7% oraz 15%. Kolejne odpowiedzi również osiągające zbliżone wyniki w obu grupach dotyczyły wysokiego poziomu trudności 12,7% oraz 13% oraz niezbędny nakład środków finansowych na uzyskanie kwalifikacji – 9,5% oraz 8%. Natomiast znaczne zróżnicowanie obu grup wystąpiło w odpowiedziach: długa droga kariery 14,3% oraz 8% oraz częsta zmiana środowiska 0,8% oraz 5%. W odpowiedzi „inne” 4% oraz 2% ankietowanych wskazało odpowiedzi: stres, podróże, egzaminy oraz nieadekwatne wynagrodzenie do posiadanej wiedzy i poświęconego czasu w pracy i szkolenia. Pytanie zawierało możliwość zaznaczenia kilku odpowiedzi.

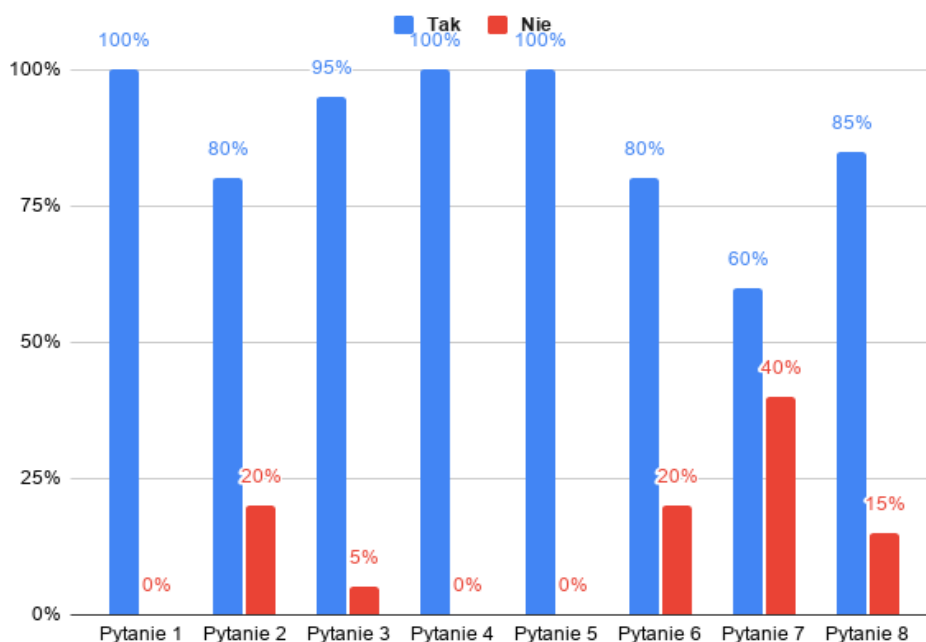
Wykres 21. Stosunek osób związanych z audytem względem specyfiki zawodu



Następne uzyskane wyniki dotyczyły opinii ankietowanych względem wybranych czynników związanych z zawodem biegłego rewidenta. W tych pytaniach pierwsza grupa miała wyrazić, czy zgadza się z poniższymi stwierdzeniami, dla których uzyskano wyniki:

- 1) zawód biegłego rewidenta wymaga posiadania dużej wiedzy i nieustannego aktualizowania – ankietowani jednogłośnie zgodzili się z tym stwierdzeniem (100%),
- 2) zawód biegłego rewidenta jest kosztowny – 69% było na „tak” oraz 31% na „nie”,
- 3) zawód biegłego rewidenta jest procesem czasochłonnym – 95,2% wyraziło prawidłowość tego stwierdzenia, jedyne 4,8% się z nim nie zgodziło,
- 4) zawód biegłego rewidenta jest trudny/wymagający – aż 97,6% odpowiedziało na „tak” i 2,4% na „nie”
- 5) zawód biegłego rewidenta wiąże się z dużą odpowiedzialnością i ryzykiem zawodowym – wynik w tym pytaniu był identyczny jak pytaniu w poprzednim i wynosił 97,6% na „tak” i 2,4% na „nie”
- 6) biegli rewidenci są narażeni na przekupstwo/szantaż – 64,3% zagłosowało na „tak”, pozostałe 35,7% na „nie”
- 7) biegli rewidenci mają możliwość manipulacji w badaniu sprawozdania finansowego dla własnych korzyści – 59,5% uważało, iż mają taką możliwość, a 40,5%, że nie,
- 8) kary za błędy/ przewinienia biegłych rewidentów są wysokie – 73,8% ankietowanych uznała, iż kary są wysokie, a 26,2% wręcz przeciwnie.

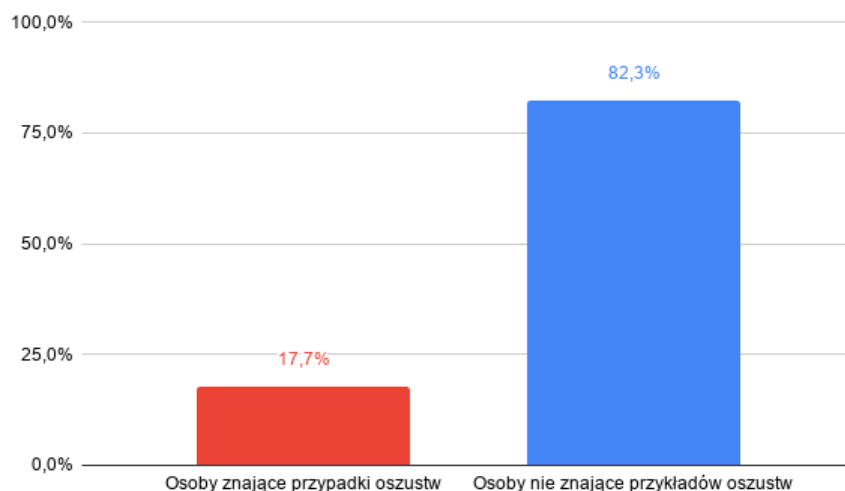
Wykres 22. Stosunek osób niezwiązanych z audytem względem specyfiki zawodu



Natomiast wyniki grupy drugiej odnoszące się do potwierdzenia tych samych stwierdzeń co w grupie pierwszej przedstawiały się następująco:

- 1) Pytanie 1 dotyczące posiadania przez biegłego rewidenta dużej wiedzy i nieustannego aktualizowania również uzyskało największy 100% wynik. Taki wyniki uzyskały również pytania nr 4 oraz 5.
- 2) Kolejny najwyższy wynik – aż 95% uzyskała odpowiedź na pytanie 3 dotyczące czasochłonności procesu pozyskania zawodu.
- 3) W 2 i 6 pytaniu 80% respondentów potwierdziła, iż zgadza się ze stwierdzeniami przedstawionymi w tych pytaniach, a 20% się z nimi nie zgodziło.
- 4) Następnie pytanie 8 uzyskało 85% pozytywnych odpowiedzi ankietowanych.
- 5) Natomiast największe zróżnicowanie wyników wystąpiło w pytaniu 7, w którym jedynie 60% ankietowanych wskazało odpowiedź „tak” oraz 40% odpowiedź „nie”;

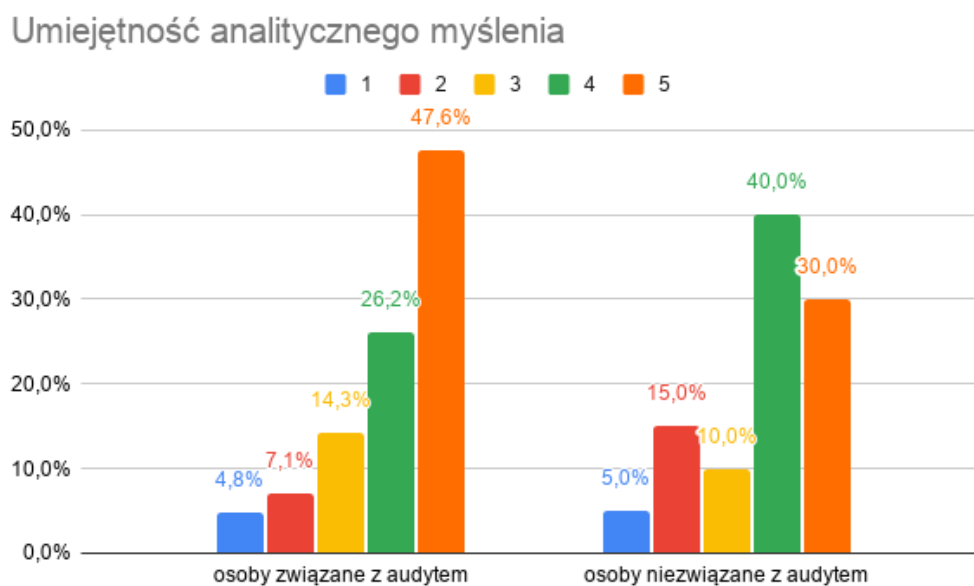
Wykres 23. Znajomość ankietowanych względem oszustw i naruszeń biegłych rewidentów



Kolejne wyniki są ściśle powiązane z pytaniami 5-8 z poprzedniego wykresu. Uzyskane odpowiedzi dotyczą pytania do ankietowanych, czy znają przypadki naruszeń lub oszustw z udziałem biegłych rewidentów. Zaledwie 17,7% respondentów potwierdziła, iż zna takie przypadki. Natomiast aż 82,3% odpowiedziała, iż nie posiada wiedzy o takich naruszeniach.

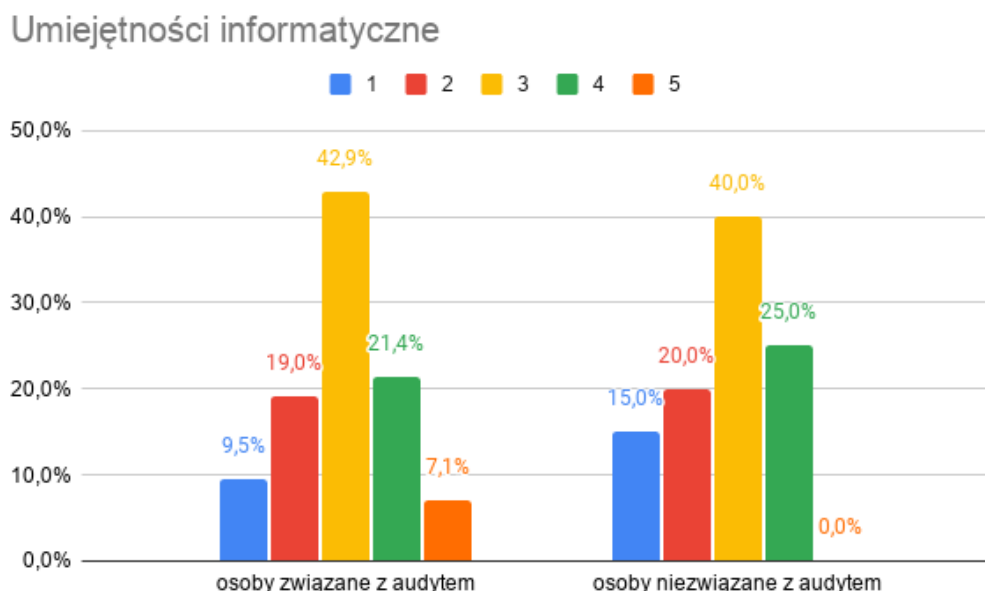
2.1.4. Czynniki wpływające na wybór zawodu biegłego rewidenta

Wykres 24. Wpływ umiejętności analitycznego myślenia na wybór zawodu



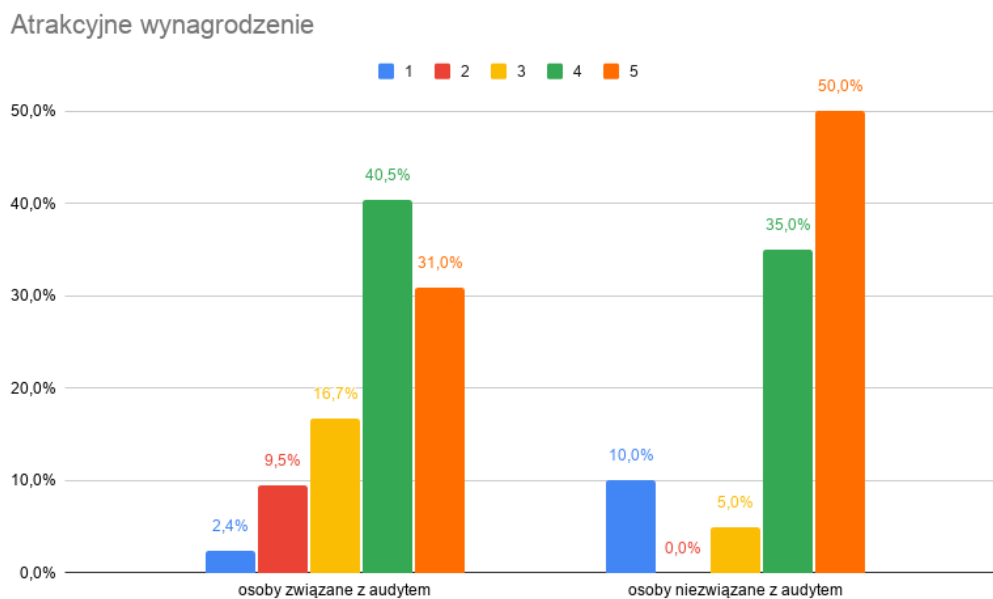
Uzyskane odpowiedzi na pytanie dotyczące wybranych uwarunkowań pracy biegłego rewidenta, które mogą wpływać na podjęcie decyzji o wyborze zawodu biegłego rewidenta również zostały podzielone ze względu na dwie grupy – osoby związane oraz niezwiązane z audytem. Pierwszym czynnikiem była umiejętność analitycznego myślenia, której największy wpływ (wartość 5) wskazało: w grupie pierwszej 47,6% oraz w grupie drugiej 30%. Następne odpowiedzi uzyskały: duży wpływ (wartość 4) - 26,2% oraz 40%, umiarkowany wpływ (wartość 3) – 14,3% oraz 10%. Za mały wpływ (wartość 2) uznało - 7,1% oraz 15%.. Natomiast za ledwie 4,8% oraz 5% uznało tę umiejętność za najmniej ważną (wartość 1).

Wykres 25. Wpływ umiejętności informatycznych na wybór zawodu



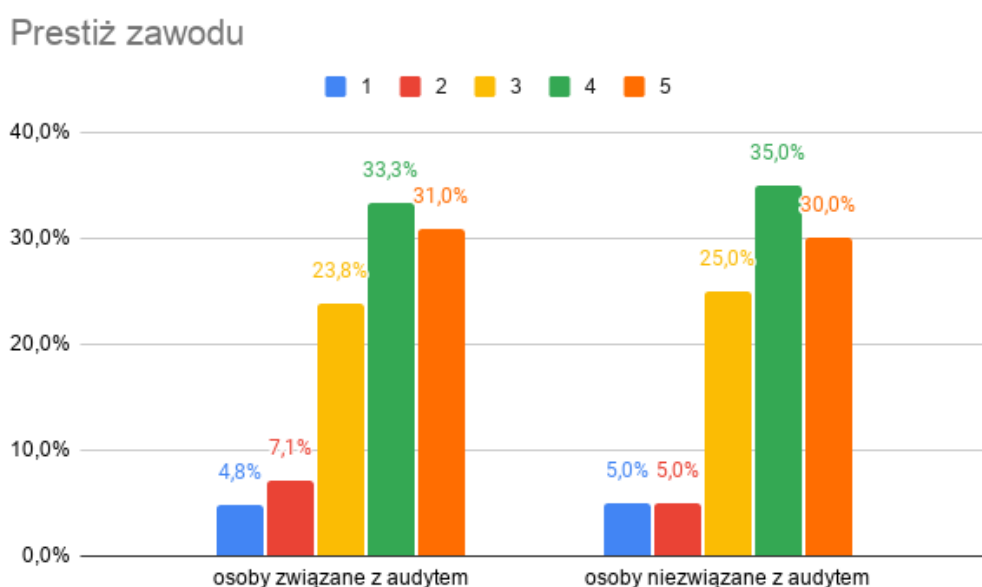
Drugim aspektem były umiejętności informatyczne, które według ankietowanych na decyzję miały: bardzo duży wpływ – 7,1% oraz 0%, duży wpływ – 21,4% oraz 25%, umiarkowany wpływ – 42,9% oraz 40%, mały wpływ – 19% oraz 20%, bardzo mały wpływ – 9,5% oraz 15%.

Wykres 26. Wpływ atrakcyjnego wynagrodzenia na wybór zawodu



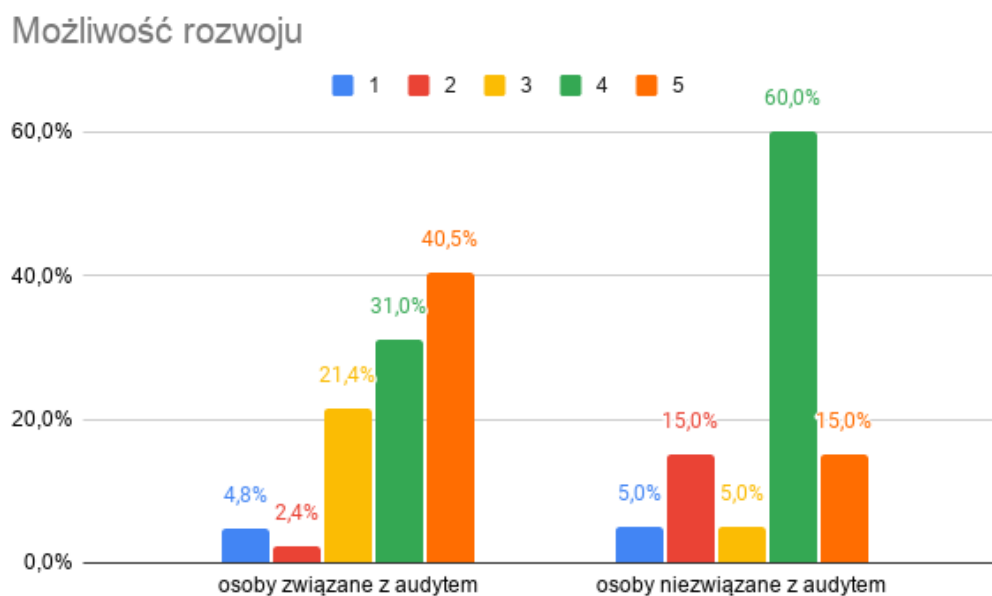
Następnym zagadnieniem była kwestia atrakcyjności wynagrodzenia, która według 31% grupy pierwszej oraz 50% grupy drugiej miała bardzo duży wpływ. Za duży wpływ uznało 40,5% oraz 35%, za umiarkowany – 16,7% oraz 5%, za mały wpływ – 9,5% oraz 0%. Jedyne 2,4% ankietowanych z grupy pierwszej oraz 10% z grupy drugiej uznało, iż miałyby to dla nich najmniejszy wpływ.

Wykres 27. Wpływ „prestżu” na wybór zawodu



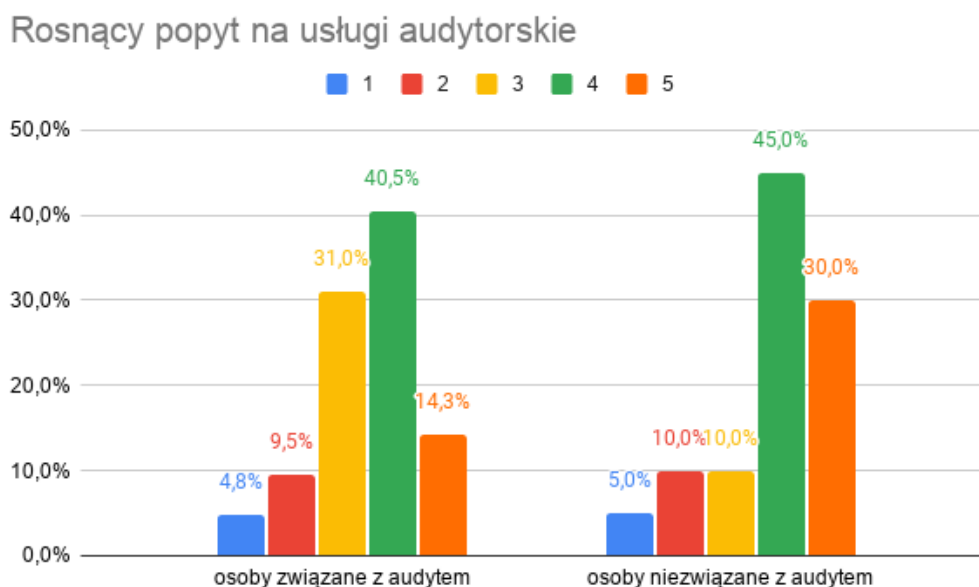
Kolejna odpowiedź dotyczyła pytania, jaki wpływ na decyzję może mieć prestiż zawodu. Obie grupy w 31% oraz 30% uznały, iż ma to bardzo duży wpływ. Aż 33,3 oraz 35% wskazało na duży wpływ, natomiast 23,8% oraz 25% na umiarkowany wpływ. Za mały wpływ uznało 7,1% oraz 5%, następnie za bardzo mały wpływ jedynie 4,8% oraz 5% ankietowanych.

Wykres 28. Wpływ możliwości rozwoju na wybór zawodu



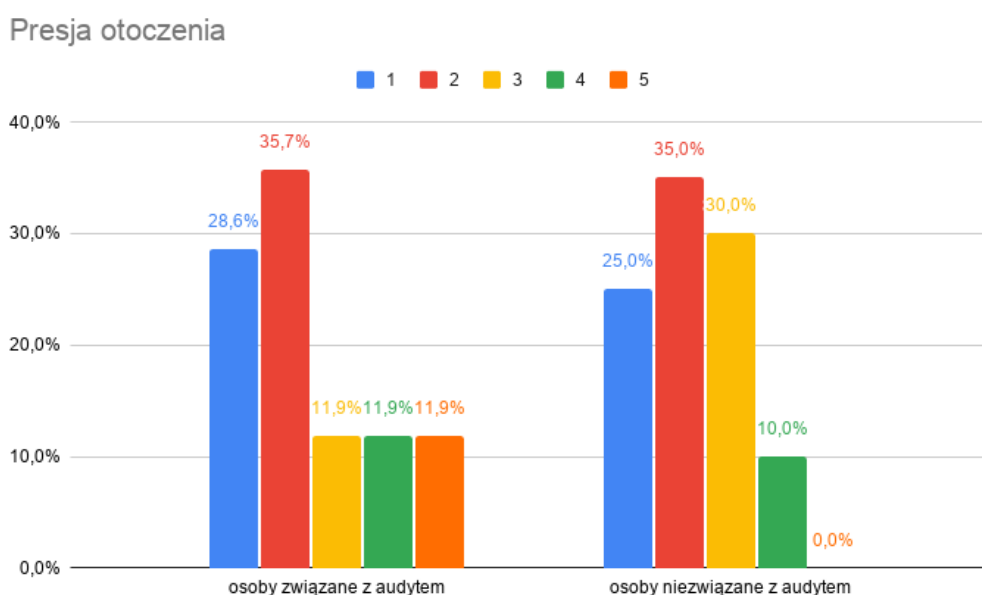
Możliwość rozwoju jako czynnik wpływający na decyzję o wyborze ścieżki zawodowej w zakresie audytu grupa z nim związana uznała jako bardzo ważny w 40,5%, ważny w 31%, umiarkowanie istotny w 21,4%, mało istotny w 2,4% oraz bardzo mało istotny w 4,8%. Natomiast zaledwie 15% grupy niezwiązanej z audytem wskazało, iż jest to czynnik mający bardzo duży wpływ, za to aż 60% uważało go za mający duży wpływ. 5% tej grupy uznało go za umiarkowanie ważny, następane 5% za bardzo mało istotny oraz 15% za mało istotny.

Wykres 29. Wpływ popytu na usługi audytorskie na wybór zawodu



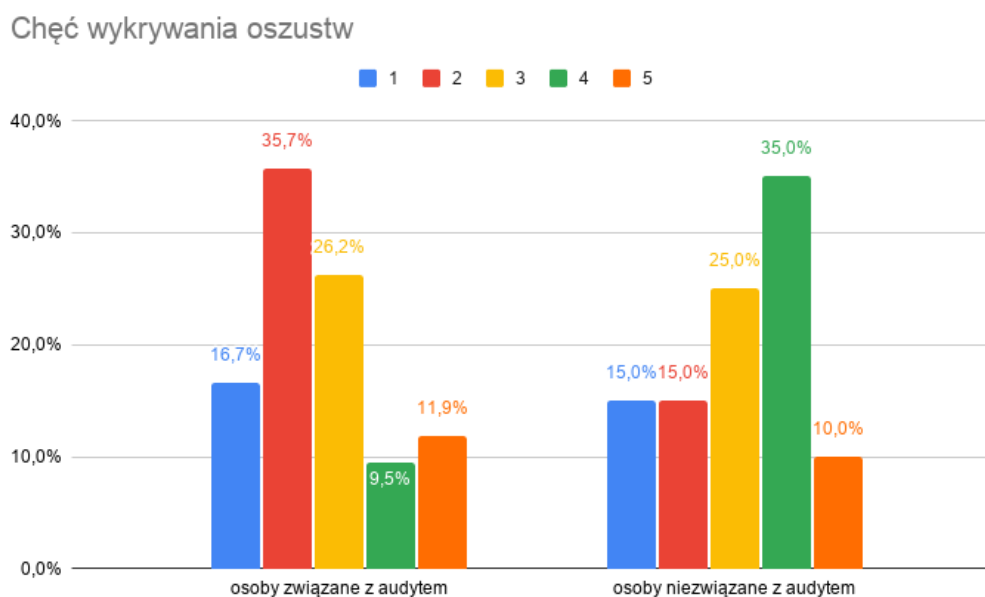
W przypadku rosnącego popytu na usługi audytorskie grupa pierwsza uznała ten czynnik za mający: bardzo duży wpływ -14,3%, duży wpływ 40,5%, umiarkowany wpływ – 31%, mały wpływ 9,5% oraz bardzo mały wpływ – 4,8%. W grupie drugiej wyniki przedstawiały się następująco: 30% uważało ten czynnik za bardzo ważny oraz 45% za ważny. Odpowiedzi „umiarkowanie ważny” i „mało ważny” wskazała taka sama ilość osób – 10% oraz „bardzo mało ważny” – zaledwie 5%.

Wykres 30. Wpływ presji otoczenia na wybór zawodu



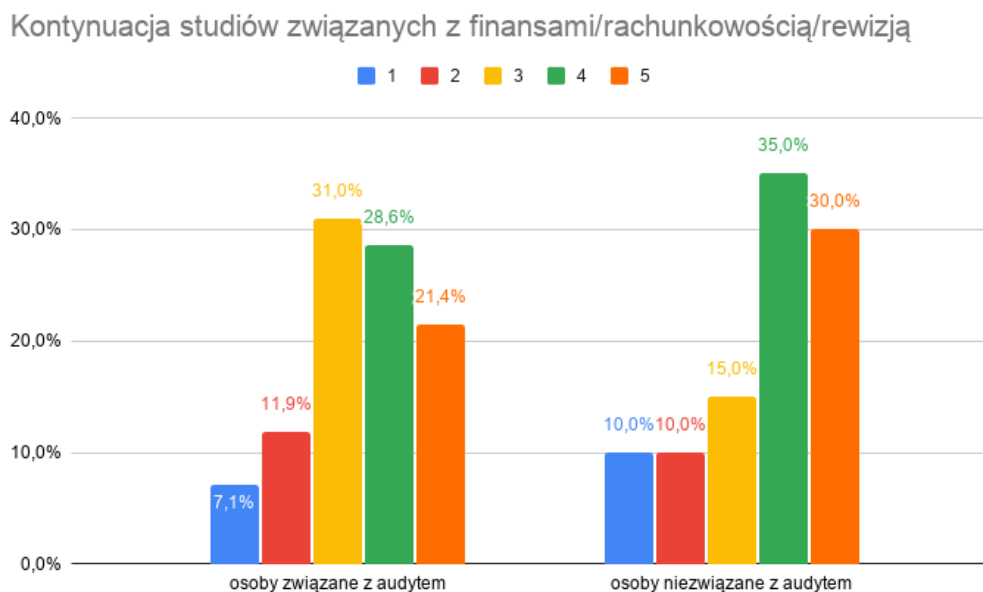
Według 11,9% grupy pierwszej na wybór zawodu biegłego rewidenta wpływa presja otoczenia zarówno w stopniu bardzo ważnym, ważnym oraz umiarkowanie ważnym. 35,7% grupy uważała ten czynnik jako mało istotny oraz 28,6% za bardzo mało istotny. Natomiast z punktu widzenia drugiej grupy ani jedna osoba nie wskazała tego czynnika za mający bardzo duży wpływ oraz zaledwie 10% osób określiło ten czynnik jako ważny. Za to 30% za umiarkowanie ważny, aż 35% za mało istotny oraz 25% za bardzo mało istotny.

Wykres 31. Wpływ chęci wykrywania oszustw na wybór zawodu



W następnym pytaniu dotyczącym chęci wykrywania oszustw wystąpiła istotna rozbieżność odpowiedzi między dwoma grupami. Jako bardzo ważny czynnik uznało 10% grupy pierwszej, za ważny 9,5% oraz za umiarkowanie ważny 26,3%. Następnie aż 35,7% określiło go za mało ważny oraz 16,7% za bardzo mało ważny. Natomiast w grupie drugiej określiło ten czynnik za bardzo istotny 11,9% grupy, bardzo istotny - 35% oraz umiarkowanie istotny - 25%. Odpowiedzi „mało istotny” i „bardzo mało istotny” uzyskały po 15%.

Wykres 32. Wpływ kontynuacji studiów na wybór zawodu



Ostatnim badanym czynnikiem było sprawdzenie, czy według ankietowanych wybór zawodu biegłego rewidenta zależy od kontynuacji studiów ekonomicznych. Tendencja w obu grupach była zbliżona i przedstawiała się następująco: za bardzo ważny czynnik uznało 21,4% oraz 30%, za ważny 28,6% oraz 35%, za umiarkowanie ważny 31% oraz 15%. Natomiast 11,9% oraz 10% określiło za mało ważny czynnik i 7,1% oraz 10% za bardzo mało ważny.

2.1.5. Podsumowanie wyników badań

W ankiecie wzięły udział 62 osoby – 35 kobiet i 27 mężczyzn. Pytania w ankiecie występowały zarówno w formie wielokrotnego i jednokrotnego wyboru, jak również pytania otwarte wymagające dłuższej odpowiedzi. Ankieta mająca charakter badania sondażowego stanowi próbę jako podstawę wniosków o całej populacji. W związku z tym, aby zminimalizować ryzyko wystąpienia istotnych błędów w badaniu, konieczne było dokonanie podziału wybranych wyników ze względu na dwie odrębne grupy charakteryzujące się innym poziomem specjalistycznej wiedzy. Zabieg ten umożliwił zidentyfikowane rozbieżności w odpowiedziach między tymi grupami. Z ankiety można wywnioskować, iż na wybór oraz postrzeganie zawodu biegłego rewidenta może mieć wpływ wiele czynników.

- 1) Istotnym wnioskiem płynącym z uzyskanych wyników dzięki udostępnionej ankiecie jest fakt, iż prawie $\frac{3}{4}$ ankietowanych wyrażających związek z tematyką audytu zadeklarowała, iż rozważa zostanie w przyszłości biegłym rewidentem. Może to

świadczą o tym, iż jest to zawód chętnie wybierany wśród osób doświadczonych lub rozpoczynających swoją drogę z audytem, gdyż osoby pomimo świadomości zalet i wad wynikających z wykonywania tego zawodu planują podjąć to wyzwanie oraz uważają, iż jest to dla nich zawód przyszłościowy.

- 2) Kolejną kwestią w badaniu jest ocena postrzegania zawodu biegłego rewidenta. Na ten aspekt może wpływać wiele czynników, które w sposób szczegółowy zostaną omówione w dalszej części, jednakże warto się skupić na wynikach dotyczących pytania do ankietowanych, czy według nich biegli rewidenci są osobami zaufania publicznego. Aż 96,7% respondentów zgodziło się z tym stwierdzeniem, zatem można uznać, iż zawód biegłego rewidenta według znacznej większości populacji jest zawodem szanowanym, godnym zaufania i stanowiącym ważną rolę w finansach publicznych i prywatnych. Natomiast w pytaniu o znane przypadki oszustw, zaledwie 17,7% ankietowanych wskazało w odpowiedzi konkretne spółki oraz ich naruszenia. Świadczyć to może o niewielkim odsetku negatywnych informacji wpływających do opinii publicznej, co za tym idzie na ich pozytywny odbiór tego zawodu.
- 3) Jak można zauważyć, pomiędzy poszczególnymi grupami wystąpiły istotne rozbieżności w odpowiedziach szczególnie w pytaniach dotyczących zasad etycznych, zalet oraz wad. Jako najważniejszą cechę związaną bezpośrednio z zadaniami etycznymi grupa pierwsza wskazała bezstronność, natomiast grupa druga wskazała posiadanie odpowiednich kwalifikacji. W przypadku zalet zawodu biegłego rewidenta największą wynik w obu grupach uzyskała odpowiedź „poszerzanie doświadczenia”, jednakże jako drugą w skali ważności grupa niezwiązana z audytem wskazała wynagrodzenie. Jeśli chodzi o wady to obie grupy uznały, iż największą wadą tego zawodu jest duża odpowiedzialność.
- 4) Na potrzeby badania wybranych uwarunkowań pracy biegłego rewidenta wpływających na decyzję o wyborze tego zawodu również dokonano podziału ankietowanych na dwie grupy, a pytania zawarte w ankiecie miały formę wyboru określonej skali oceny od 1 do 5. Według ankietowanych z grupy pierwszej największy wpływ na decyzję o wyborze zawodu biegłego rewidenta ma przede wszystkim umiejętność analitycznego myślenia. Jest to odpowiedź dominująca spośród wszystkich pozostałych pytań. Natomiast grupa niezwiązana z audytem uznała, iż największy wpływ na decyzję przyszłych kandydatów ma atrakcyjne wynagrodzenie. Podział ankietowanych na dwie grupy umożliwił porównanie preferencji względem konkretnych cech mogących mieć wpływ na podjęcie decyzji o

wyborze zawodu biegłego rewidenta. Jednakże wskazane różnice mogą wynikać z niewiedzy lub doświadczenia osób niezwiązanych bezpośrednio z tematyką rewizji finansowej, dlatego odpowiedzi tej grupy mają głównie charakter wspomagający/porównawczy.

- 5) Wyniki badań w ankiecie jednoznacznie wskazują, iż najważniejszą cechą charakterystyczną dla zawodu biegłego rewidenta jest posiadanie dużej wiedzy oraz konieczność jej nieustannego aktualizowania. Jest to jedyna odpowiedź w porównaniu do innych odpowiedzi zawartych w pytaniu 16, która uzyskała 100% potwierdzenie zarówno w grupie osób związanych z audytem, jak i w grupie z nim niezwiązanym. Z tego wynika, iż ankietowani jednomyślnie uznali, iż jest to niezbędna cecha biegłego rewidenta. Może to świadczyć o dużym szacunku do tego zawodu oraz postrzeganiu go jako wymagający.
- 6) Ciekawe wyniki ankiety można również zauważyć w pytaniu o przyczyny spadku ilości firm audytorskich na rynku. Respondenci wskazali m.in. spadek ilości biegłych rewidentów na rynku, rosnące koszty oraz odpowiedzialność prowadzenia działalności, kontrola ze strony organów nadzorczych, wysokie koszty prowadzenia działalności, stosowanie cen dumpingowych, malejący popyt na usługi audytorskie. Jednakże dominującą odpowiedzią była konkurencja w postaci „wielkiej czwórki”, do której należą spółki tj.: Deloitte, Ernst & Young (EY), KPMG oraz PricewaterhouseCoopers (PwC). Oczywiście to na pewno nie wszystkie możliwe przyczyny, jednakże jest to kwestia warta uwagi ze względu kształtowanie się zawodu biegłego rewidenta w przyszłości. Powyższe przykłady mogą stanowić realne i poważne zagrożenie dla potencjalnych przyszłych kandydatów na to stanowisko, jak i postrzegania atrakcyjności tego zawodu.
- 7) Warto również odnieść się do odpowiedzi ankietowanych dotyczących pytania o znane przypadki oszust wśród biegłych rewidentów. Niewielki odsetek ankietowanych (zaledwie 17,7%) wskazało, iż zna takie przypadki. Najczęściej pojawiającą się odpowiedzią był przypadek Deloitte związany z badaniem spółki GetBack. Kilku ankietowanych wskazało również zagraniczny przykład - Enron.

2.3. Przykłady wyroków sądowych

Jak wynika z części teoretycznej niniejszej pracy, podstawowym efektem pracy biegłego rewidenta jest wydanie opinii o przeprowadzonym badaniu potwierdzającym, iż informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym przedstawiają w sposób jasny i rzetelny sytuację majątkowo – finansową jednostki. Zatem jednym z zadań biegłego rewidenta jest wykrywanie istotnych nieprawidłowości spowodowanych potencjalnymi oszustwami lub manipulacjami. Jednakże zdarzają się przypadki, w których pomimo posiadania odpowiedniej wiedzy, wykorzystania przepisów prawnych oraz działania zgodnie z Kodeksem Etyki biegli rewidenci popełniają błędy, które w spornych przypadkach trafiają do sądu w celu jego rozpatrzenia.

Pierwszym przykładem takiej sytuacji może być wyrok NSA o sygnaturze sprawy - II GSK 1378/17 z dnia 10.05.2019 r., w którym sąd oddalił skargę kasacyjną w przedmiocie kary pieniężnej w wysokości 30 000 zł oraz kary dodatkowej w postaci podania informacji publicznej o stwierdzonych nieprawidłowościach. Nałożona kara wynikała z analizy raportu z kontroli mającej miejsce w 2012 roku dokonanej przez Krajową Komisję Nadzoru. Organ ten był zmuszony przez KNA do zwrócenia się do KRBR z wnioskiem o wszczęcie postępowania administracyjnego, które nałożyło ww. karę. W trakcie postępowania prowadzącego do ustalenia wyroku stwierdzono, iż przy badaniu sprawozdania finansowego banku spółdzielczego za 2011 r. nie zastosowano się do zasady bezstronności i niezależności, zatem powołano się na art. 56 ust 3 pkt 3 oraz art. 56 ust 4 Uobr. Powodem był fakt, iż osoby badające to sprawozdanie były jednocześnie członkami pełniącymi funkcje w radzie nadzorczej i zarządzie zarówno w spółce badającej, jak i badanej, co według organu wpływa na obiektywizm i niezależność tych osób. Sąd podkreślił, iż są to zasady nienaruszalne, bez względu na specyfikę badanej jednostki. (www 18 – dostęp 03.03.2021)

Drugim wyrokiem o sygnaturze VI SA/Wa 3506/14 wartym przytoczenia jest wniesienie skargi na decyzję w sprawie skreślenia biegłego rewidenta z rejestru. Sprawa rozpoczęła się złożeniem wniosku do Biura KIBR przez Urząd Kontroli Skarbowej o prawomocnym wyroku skarżącego za umyślne przestępstwo dotyczące umyślnego działania w zorganizowanej grupie przestępczej oraz przyjmowaniu korzyści majątkowych. KRBR po otrzymaniu informacji od Krajowego Rejestru Karnego o wymierzeniu biegłemu rewidentowi kary 2 lat pozbawienia wolności z zawieszeniem oraz grzywny w wysokości 100 stawek dziennych po 200 zł podjęła decyzję o skreśleniu go z rejestru biegłych rewidentów.

Po rozpoznaniu sprawy KNA utrzymała w mocy zaskarżoną uchwałę wydaną przez KRBR. Następnie zaskarżono decyzję KNA, którą WSA również oddalił, gdyż ustalono, iż żaden organ nie dopuścił się uchybień. Stwierdzono dodatkowo, iż ta surowa kara jest uzasadniona ze względu na osobę pełniącą funkcję osoby zaufania publicznego, która powinna cechować się zachowaniem etycznym.(www19– dostęp 03.03.2021)

Kolejny przykład stanowi wyrok Krajowego Sądu Dyscyplinarnego przy KIBR o sygnaturze akt VIII P 43/17 dotyczący sporządzenia opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego nie uwzględniającego informacji o dokonaniu przez jednostkę badaną niezgodnego pokrycia straty za rok 2012. Według sądu obwiniony naruszył przepisy dotyczące podstawowych wymagań wobec opinii z badania zawartych w Ustawie o rachunkowości poprzez nieumieszczenie istotnych informacji wpływających na jasny i rzetelny obraz sytuacji finansowo-majątkowej spółki. Za to przewinienie sąd wyznaczył obwinionemu karę dyscyplinarną w formie nagany oraz obciążył go kosztami postępowania, od którego obrońca złożył odwołanie do Sądu Okręgowego zarzucając KSD m.in. obrazę przepisów postępowania czy popełniony błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia. Sąd Okręgowy oddalił wniesione odwołanie podkreślając, iż biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej za działania sprzeczne z przepisami oraz w niniejszej sprawie nie doszło do uchybień proceduralnych. Wskazał również, iż opinia wydana przez biegłego rewidenta nie powinna być pozytywna, lecz „z zastrzeżeniami” wraz z opisem informacji dotyczących pokrycia straty. (www20– dostęp 04.03.2021)

Następnym dowodem może być wyrok Sądu Najwyższego z 2007 r. o sygnaturze akt I CSK 304/07 dotyczący powództwa przeciwko KPMG Audyt Sp. z o.o.

Przebieg postępowania przebiegał następująco: Strona powodowa domagała się od pozwanego kwoty ponad 629 tys. zł tytułem odszkodowania za szkodę powstałą za naruszenie norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta i zasad badania sprawozdania finansowego, co spowodowało konieczność zapłaty odsetek od zaległości podatkowych oraz zapłaty wynagrodzenia pozwanej. Sąd Okręgowy oddalił powództwo uzasadniając, iż opinia z badania jak i samo sprawozdanie finansowe zostało sporządzone bez zastrzeżeń. Powstałe różnice podatkowe wynikające z ustalenia nieprawidłowej stawki VAT nie wpływają na wyrażenie poglądu biegłego rewidenta względem prawidłowości wywiązania się z obowiązku podatkowego oraz pozwana nie naruszyła staranności badania poprzez zaniechanie. Sąd Apelacyjny wyraził odmienne zdanie podkreślając, iż biegły rewident zaniechał skontrolowanie dokumentacji pod kątem zobowiązań podatkowych oraz zasądzając na rzecz powódki kwoty 590 tys. zł. Po złożeniu skargi kasacyjnej przez pozwaną spółkę od wyroku

Sądu Apelacyjnego Sąd Najwyższy oddalił skargę oraz zasądził od powódki na rzecz pozwanej spółki kwoty 5.400 tytułem kosztów postępowania kasacyjnego. W uzasadnieniu SN wskazał, iż biegły rewident nie jest zwolniony z obowiązku skontrolowania prawidłowości stosowania przepisów prawa podatkowego przez jednostkę badaną, również w aspekcie merytorycznym. (www21– dostęp 04.03.2021)

Przedstawione przykłady wyroków sądowych mogą dowodem na to, iż zawód biegłego rewidenta obejmujący wiele aktów prawnych tj. kodeks etyki zawodowej, ustawy o biegłych rewidentach, ustawy o rachunkowości oraz wielu innych nie zawsze jest wystarczającym źródłem zachowania etycznego i zgodnego z prawem. Ryzyko popełnienia błędów wynika nie tylko ze skomplikowanych procedur, dużej odpowiedzialności i wysokiego ryzyka, ale z wielu różnych innych czynników np. chęci wzbogacenia się, uzyskania dodatkowych korzyści, charakteru współpracy ze strony jednostki badanej lub zatajeniu istotnych informacji. Popełnione błędy lub naruszenia nie zawsze są jednoznaczne i wymagają rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu sądowym oraz zasięgnięcia opinii w wielu organach/ instytucjach.

Zakończenie

Zawód biegłego rewidenta jest od wielu lat bardzo rozwijającym się kierunkiem w dziedzinie finansów i rachunkowości podlegający wielu regulacjom prawnym, co czyni go bardzo wymagającym i ryzykownym, ale zyskującym coraz większą popularność.

Celem niniejszej pracy było zatem przedstawienie wybranych uwarunkowań pracy biegłego rewidenta wpływających na postrzeganie oraz wybór zawodu biegłego rewidenta. Postawiłam następujące hipotezy:

Hipoteza 1: Najistotniejszym uwarunkowaniem pracy biegłego rewidenta wpływającym na postrzeganie tego zawodu jest konieczność posiadania dużej wiedzy i nieustannego jej aktualizowania.

Hipoteza 2: Umiejętność analitycznego myślenia wpływa na wybór zawodu biegłego rewidenta.

W teorii przedstawiłam:

- 1) regulacje ustawy o biegłych rewidentach oraz kodeksu etyki w zakresie wymagań względem zawodu biegłego rewidenta bazując na metodzie analizy aktów prawnych,
- 2) teoretyczne rozważania opisujące obszar badawczy pracy podsumowane (za pomocą indukcji) poprzez przedstawienie wykresów w zakresie pracy biegłego rewidenta mogących mieć wpływ na podjęcie decyzji o wyborze tego zawodu.

Część praktyczna mojej pracy oparta była na badaniach ilościowych oraz jakościowych tj.:

- 1) metodzie sondażu diagnostycznego w postaci ankiety udostępnionej wśród osób związanych z finansami, rachunkowością oraz rewizją finansową,
- 2) analizie wyroków sądowych dotyczących popełnionych naruszeń lub przestępstw przez biegłych rewidentów.

Z przeprowadzonych badań – w oparciu o uzyskane wyniki z ankiet i wyroków sądowych – wyciągnęłam następujące wnioski:

- 1) wśród osób bezpośrednio związanych z tematyką zawodu biegłego rewidenta większość z nich deklaruje chęć zostania biegłym rewidentem w przyszłości, co może świadczyć o postrzeganiu tego zawodu jako atrakcyjnego,
- 2) między osobami posiadającymi i nieposiadającymi wiedzę na temat pracy biegłego rewidenta występują istotne różnice m.in. w zakresie wynagrodzeń, posiadania niezbędnych umiejętności czy najważniejszych cech charakterystycznych dla biegłych rewidentów,

- 3) błędy lub naruszenia biegłych rewidentów popełnione w wyniku nieprzestrzegania poszczególnych uwarunkowań związanych z pracą biegłego rewidenta m.in. złożonością procedur czy koniecznością posiadania wiedzy dotyczącej aktów prawnych, co potwierdza, że wiedza potrzebna do poprawnego wykonywania tego zawodu jest ogromna, a ponadto konieczna jest jej ciągła aktualizacja. Tym samym, analiza wyroków sądowych pośrednio potwierdza przyjętą hipotezę 1.

Dlatego tak ważnym jest posiadanie informacji o wielu aspektach związanych z zawodem biegłego rewidenta, aby mieć całkowity obraz wszystkich dostępnych informacji niezbędnych do podjęcia decyzji o wyborze tego zawodu.

W związku z rozwojem tego obszaru warto byłoby rozważyć w przyszłości powtórzenie tego badania w celu dokonania porównania na przestrzeni lat. Możliwa jest również modyfikacja pytań zawartych w ankiecie tak, aby dostosować ją do konkretnych grup odbiorców oraz za pomocą analogii porównać i zinterpretować uzyskane wyniki z powyższymi odpowiedziami.

Bibliografia

Pozycje zwarte

1. Grabowska – Kaczmarczyk E., Rola księgowych i biegłych rewidentów w zmieniającym się otoczeniu prawnym i gospodarczym, Difin, Warszawa
2. Nowak E., Analiza sprawozdań finansowych, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, 2008
3. Stepaniuk M., Egzamin na biegłego rewidenta, wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, 2015
4. Ślebza K. i M., Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym – komentarz, Wolters Kluwer, Warszawa, 2020

Pozycje artykułowe

1. Pfaff J., Niezależność biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego w świetle nowych regulacji UE, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe, 2015
2. Jakubczyk-Cały E., Zastosowanie zasad etycznych w praktyce. Zasady kształtowania wynagrodzeń za usługi biegłego rewidenta – Prezentacja., Centrum Edukacji PIBR
3. Nowak M, Advantages and disadvantages of auditor profession according to students of economics, Research papers of Wrocław University of Economics, 2012
4. Nowak M, Praca biegłego rewidenta w ujęciu psychologicznym. Koncepcje cech, style atrybucji, strategie obronne oraz błędy i efekty poznawcze, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2016
5. Pogodzińska – Mizdrak E., Zawód biegłego rewidenta – rys historyczny, Zeszyty Naukowe nr 702. Akademia Ekonomiczna w Krakowie, 2006
6. Sawicki K., Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 2013
7. Wierzbowski M., Odpowiedzialność biegłego rewidenta, Wolters Kluwer, 2017
8. Wszelaki A., Zasady i etyka wykonywania zawodu biegłego rewidenta w regulacjach polskiego prawa, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2016

Akty prawne

1. Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC
2. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady Nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (www16)
3. Uchwała nr 452/11/2016 z dnia 15 marca 2016 r. w sprawie wysokości opłat za poszczególne egzaminy (www2)
4. Uchwała 1480/22a/2021 KRBR z dnia 5 marca 2021 r. w sprawie wysokości opłaty wstępnej za przystąpienie do postępowania kwalifikacyjnego – (www4)
5. Uchwała 1481/21a/2021 KRBR z dnia 5 marca 2021 r. w sprawie wysokości opłat za poszczególne egzaminy (www5)
6. Uchwała NR 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (www7)
7. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym Dz. U. 2017 poz. 1089
8. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości Dz. U. 1994 Nr 121 poz. 591

Materialy źródłowe

1. Alert Specjalny. Badanie za 2019 rok. Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów, PIBR, 2020 (www13)
2. Sprawozdanie KRBR na dzień 31.12.2019 r., Warszawa, 2020 (www8)
3. Sprawozdanie za 2019 rok dotyczące działalności Komisji Nadzoru Audytowego oraz organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów i Komisji Egzaminacyjnej dla kandydatów na biegłych rewidentów, PANA, Warszawa, 2020 (www11)
4. Sprawozdanie KNA za 2018 rok, Warszawa, 2019 (www9)
5. Sprawozdanie KNA za 2017 rok, Warszawa, 2018 (www10)
6. Wyrok Sądowy o sygn. akt II GSK 1378/17 (www18)
7. Wyrok Sądowy o sygn. akt VI SA/Wa 3506/14 (www19)
8. Wyrok Sądowy o sygn. akt VIII P 43/17 (www20)
9. Wyrok Sądowy o sygn. akt I CSK 304/07 (www21)

Adresy internetowe

www1 – <https://www.cee.pl/oferta/oferta-kursow-dla-kandydatow-na-bieglych-rewidentow/egzaminy-pibr/> (dostęp 3.11.2020)

www2 – <https://www.pibr.org.pl/assets/file/319,KRBR-uchwala-452-11-2016.pdf> (dostęp 4.11.2020)

www3 – <https://pana.gov.pl/zadania-nadzorcze/sprawozdania/> (dostęp: 4.11.2020)

www4 –

[https://www.pibr.org.pl/assets/meta/5710,1480.%20Uchw.%20wysoko%C5%9B%C4%87%20op%C5%82aty%20wst%C4%99pnej%202020-11-04%20\(2\)\(1\)\(4\).pdf](https://www.pibr.org.pl/assets/meta/5710,1480.%20Uchw.%20wysoko%C5%9B%C4%87%20op%C5%82aty%20wst%C4%99pnej%202020-11-04%20(2)(1)(4).pdf) (dostęp 2.05.2021)

www5 –

[https://www.pibr.org.pl/assets/meta/5709,1481.%20Uchw.%20wysoko%C5%9B%C4%87%20op%C5%82at%20za%20egzaminy%202020-11-04\(2\)\(1\)\(3\).pdf](https://www.pibr.org.pl/assets/meta/5709,1481.%20Uchw.%20wysoko%C5%9B%C4%87%20op%C5%82at%20za%20egzaminy%202020-11-04(2)(1)(3).pdf) (dostęp 2.05.2021)

www6 – <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow#egzaminy> (dostęp 4.11.2020)

www7 – <https://sip.lex.pl/akty-prawne/akty-korporacyjne/zasady-etyki-zawodowej-bieglych-rewidentow-286021682> (dostęp 7.11.2020)

www8 –

<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiylK->

ns7LwAhWDi8MKHS6XDK8QFjAAegQIBhAD&url=https%3A%2F%2Fpana.gov.pl%2Fmedia%2F2wihyd5q%2F6_krajowa-rada-bieg%25C5%2582ych-rewident%25C3%25B3w_sprawozdanie_-

2019.pdf&usg=AOvVaw07DPPwwSAFkqdgY5PGd_Rp (dostęp 10.11.2020)

www9 – <https://www.gov.pl/attachment/0524aee8-47d7-413b-8408-1efe26401785> (dostęp 10.11.2020)

www10 – <https://www.gov.pl/attachment/4b7a2081-9e3f-432b-abab-538403676515> (dostęp 10.11.2020)

www11 – https://pana.gov.pl/media/4rhd5cav/1_sprawozdanie-za-2019-rok-dotycz%C4%85ce-dzia%C5%82alno%C5%9Bci-komisji-nadzoru-audytowego-oraz-organ%C3%B3w-polskiej-izby-bieg%C5%82ych-rewident%C3%B3w-i-komisji-egzaminacyjnej-dla-kandydat%C3%B3w-na-bieg%C5%82ych-rewident%C3%B3w.pdf (dostęp 10.11.2020)

www 12 – www.pibr.org.pl/pl/organy-pibr#komisje-krbr (dostęp 10.11.2020)

- www13 – https://www.pibr.org.pl/static/items/alerts/Alert%20specjalny_Badanie_2019_fin.pdf (dostęp 12.11.2020)
- www14 – <https://www.pibr.org.pl/pl/e-biblioteka> (dostęp 12.11.2020)
- www15 – https://www.pibr.org.pl/assets/file/1233,KE_13.12.2016_stanowisko.pdf (dostęp 15.11.2020)
- www16 – https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiMnauptbLwAhUwxosKHffLDx0QFjACegQIBBAD&url=https%3A%2F%2Fwww.knf.gov.pl%2Fknf%2Fpl%2Fkomponenty%2Fimg%2FRozporzadzenie_UE_58624.pdf&usg=AOvVaw3ah2jukB19bmncpthrm-Qm (dostęp 15.11.2020)
- www17 – <https://www.hays.pl/raport-placowy> (dostęp 20.11.2020)
- www18 – <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/53C4901425> (dostęp 03.03.2021)
- www19 – <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/084D3FC86F> (dostęp 03.03.2021)
- www20 – <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/084D3FC86F> (dostęp 04.03.2021)
- www21 – <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/i-csk-304-07-wyrok-sadu-najwyzszego-520458741> (dostęp 04.03.2021)

Spis tabel

Tabela 1. Podział zagadnień na egzaminie na biegłego rewidenta

Tabela 2. Klasyfikacja zasad etyki ze względu na akty prawne

Tabela 3. Klasyfikacja podmiotowa etyki zawodowej

Tabela 4. Porównanie wynagrodzeń audytorów i księgowych

Spis rysunków

Rysunek 1. System nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i JZP

Rysunek 2. Kategorie odpowiedzialności w zawodzie biegłego rewidenta

Spis wykresów

Wykres 1. Liczebność uczestników szkoleń w 2019 r.

Wykres 2. Liczebność firm audytorskich ze względu na formę prawną

Wykres 3. Podział przychodów firm audytorskich

Wykres 4. Struktura wiekowa biegłych rewidentów na dzień 31.12.2019 r.

Wykres 5. Podział biegłych rewidentów według płci

Wykres 6. Podział biegłych rewidentów na status wykonywania zawodu

Wykres 7. Płeć ankietowanych

Wykres 8. Wiek ankietowanych

Wykres 9. Wykształcenie ankietowanych

Wykres 10. Liczba ludności w miejscowości zamieszkania ankietowanych

Wykres 11. Status zawodowy ankietowanych

Wykres 12. Związek ankietowanych z tematyką audytu

Wykres 13. Planowanie przyszłości w zawodzie biegłego rewidenta przez ankietowanych

Wykres 14. Poziom wiedzy ankietowanych

Wykres 15. Pojęcie biegłego rewidenta jako osoba zaufania publicznego

Wykres 16. Płeć przeważająca w zawodzie biegłego rewidenta

Wykres 17. Zakres obowiązków biegłych rewidentów

Wykres 18. Cechy biegłego rewidenta

Wykres 19. Zalety zawodu biegłego rewidenta

Wykres 20. Wady zawodu biegłego rewidenta

Wykres 21. Stosunek osób związanych z audytem względem specyfiki zawodu

Wykres 22. Stosunek osób niezwiązanych z audytem względem specyfiki zawodu
Wykres 23. Znajomość ankietowanych względem oszustw i naruszeń biegłych rewidentów
Wykres 24. Wpływ umiejętności analitycznego myślenia na wybór zawodu
Wykres 25. Wpływ umiejętności informatycznych na wybór zawodu
Wykres 26. Wpływ atrakcyjnego wynagrodzenia na wybór zawodu
Wykres 27. Wpływ „prestżu” na wybór zawodu
Wykres 28. Wpływ możliwości rozwoju na wybór zawodu
Wykres 29. Wpływ popytu na usługi audytorskie na wybór zawodu
Wykres 30. Wpływ presji otoczenia na wybór zawodu
Wykres 31. Wpływ chęci wykrywania oszustw na wybór zawodu
Wykres 32. Wpływ kontynuacji studiów na wybór zawodu

Załącznik

Pytania do ankiety:

- 1) Płeć
- 2) Wiek
- 3) Wykształcenie
- 4) Ludność miejscowości
- 5) Status zawodowy
- 6) Jak ocenia Pani/Pan swoją wiedzę dotyczącą audytu/biegłych rewidentów?
- 7) Z którym stwierdzeniem się Pani/Pan zgadza?
 - a. Czy jest Pani/Pan związana/y z audytem? (praca/studia)
 - b. Czy według Pani/Pana zawód biegłego rewidenta jest osobą zaufania publicznego?
 - c. Czy rozważa Pani/Pan zostanie w przyszłości biegłym rewidentem?
- 8) Czym według Pani/Pana zajmuje się biegły rewident?
- 9) 3 najważniejsze cechy jakie musi posiadać biegły rewident według Pani/Pana to:
 - a. uczciwość
 - b. bezstronność (obiektywność)
 - c. staranność
 - d. posiadanie odpowiednich kwalifikacji
 - e. przestrzeganie tajemnicy zawodowej
 - f. profesjonalizm
 - g. terminowość

h. inne

10) Jakie są według Pani/Pana 3 najważniejsze zalety zawodu biegłego rewidenta?

- a. wysokie wynagrodzenie
- b. możliwość poznania różnych podmiotów od wewnątrz
- c. poszerzenie doświadczenia
- d. poznanie ciekawych ludzi
- e. praca w wymagającym środowisku
- f. częste podróże
- g. inne

11) Jakie są według Pani/Pana 3 najważniejsze wady zawodu biegłego rewidenta?

- a. duża odpowiedzialność
- b. długa droga kariery
- c. czasochłonne i złożone procedury
- d. wysokie ryzyko zawodowe
- e. wysoki poziom trudności
- f. niezbędny nakład środków finansowych na uzyskanie kwalifikacji
- g. częsta zmiana środowiska
- h. inne

12) Jak Pani/Pan uważa, w jakim stopniu poniższe czynniki mają wpływ na decyzję o wybraniu zawodu biegłego rewidenta?

- a. umiejętności analitycznego myślenia
- b. umiejętności informatyczne
- c. atrakcyjne wynagrodzenie
- d. prestiż zawodu
- e. możliwość rozwoju,
- f. rosnący popyt na usługi audytorskie,
- g. presja otoczenia (rodzina, znajomi, partner),
- h. chęć kontroli i wykrywania oszustw (uczciwość)
- i. kontynuacja studiów związanych z finansami/rachunkowością/rewizją finansową,

13) Jaka płeć według Pani/Pana przeważa w tym zawodzie?

14) Czy według Pani/Pana:

- a. zawód biegłego rewidenta wymaga dużej wiedzy i jej nieustannego aktualizowania?

- b. zdobycie tego zawodu jest kosztowne?
- c. zdobycie zawodu jest procesem czasochłonnym?
- d. zawód biegłego rewidenta jest trudny/wymagający?
- e. zawód biegłego rewidenta wiąże się z dużą odpowiedzialnością i ryzykiem zawodowym?
- f. biegli rewidenci są narażeni na przekupstwo/szantaż?
- g. biegli rewidenci mają możliwość manipulacji w badaniu sprawozdania finansowego dla własnych korzyści?
- h. kary za błędy/ przewinienia biegłych rewidentów są wysokie?

15) Jak Pani/ Pan uważa, jakiej odpowiedzialności podlegają biegli rewidenci? (pytanie wielokrotnego wyboru)

- a. karnej
- b. cywilnej (odszkodowawczej),
- c. dyscyplinarnej.

16) Co według Pani/Pana wpływa na spadek ilości firm audytorskich na rynku?

17) Czy znane Pani/Panu są przypadki związane z oszustwami dokonanymi przez biegłych rewidentów/ firmy audytorskie? Jeśli tak to jakie?