

Aleksandra Kaliszuk

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
<https://orcid.org/0009-0004-0445-4664>

Postrzeganie zawodu biegłego rewidenta z perspektywy kandydatów na biegłych rewidentów

Streszczenie

Operacje gospodarcze wymagają rzetelnej ewidencji oraz zgodności z obowiązującymi przepisami prawa. W odpowiedzi na te potrzeby powstał zawód biegłego rewidenta, którego rolą jest niezależna weryfikacja poprawności ewidencji działań gospodarczych. W ostatnich latach zawód ten zyskał na znaczeniu, prestiżu i społecznej wiarygodności. Celem artykułu jest przedstawienie skojarzeń dotyczących zawodu biegłego rewidenta oraz określenie poziomu świadomości odpowiedzialności karnej wśród kandydatów na to stanowisko, podejmujących studia kierunkowe. Zastosowano metodę badania sondażowego z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety udostępnionego respondentom. Grupę badawczą stanowili kandydaci na biegłych rewidentów, kształcący się na kierunkach prowadzonych we współpracy uczelni z Komisją Egzaminacyjną dla kandydatów na biegłych rewidentów. Wyniki pokazały, że najczęstsze skojarzenia z tym zawodem to odpowiedzialność, kontrola, badanie i prestiż. Badanie ujawniło również, że kandydaci są świadomi odpowiedzialności karnej, jednak przed rozpoczęciem studiów pełną świadomość deklarowało jedynie 89% respondentów.

Słowa kluczowe: biegły rewident, zawód biegłego rewidenta, kandydaci na biegłych rewidentów
Kod klasyfikacji JEL: M42

1. Wprowadzenie

Rozwój zachodzący w gospodarce wymaga stałej kontroli oraz nadzoru, aby podmioty gospodarcze i nimi zarządzający mogli pewnie oraz świadomie podejmować decyzje. Aby zapewnić bezpieczeństwo oraz rzetelność prowadzonych ksiąg rachunkowych, powstała profesja biegłego rewidenta, która przez lata ewoluowała do rangi zawodu uznawanego za zawód zaufania publicznego [Karpińska, 2017, s. 14]. Za kolebkę zawodu księgowego, rewidenta finansowego oraz biegłego rewidenta uznaje się Wielką Brytanię. To właśnie w tamtejszym systemie prawnym po raz pierwszy wprowadzono obowiązek weryfikacji sprawozdań finansowych, co przyczyniło się do ugruntowania roli biegłego rewidenta jako kluczowego uczestnika życia gospodarczego w Europie [Pfaff, 2018]. Przynależność do grupy zawodów zaufania publicznego niewątpliwie wynika z faktu działania w interesie publicznym, funkcjonowania w ramach samorządu, ale także ze standardów etycznych i kwalifikacyjnych [Konstytucja RP; Ustawa z dnia 11 maja 2017 r.; IFAC]. Biegły rewident, posiadający szeroką wiedzę z zakresu ekonomii i prawa, ale także finansów oraz rachunkowości, jest niezwykle ważnym ogniwem w procesie zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego oraz potwierdzenia sytuacji finansowych jednostek gospodarczych biorących w nim czynny udział [Pomianowski i in., 2016, s. 31].

Biegli rewidentzi oraz firmy audytorskie poprzez świadczenie usług atestacyjnych oraz badanie sprawozdań dbają o zapewnienie stabilności całego systemu finansowego, zarówno na szczeblach krajowych, jak i zagranicznych. Jak słusznie zauważa Voss [2016, s. 300], przyczyny powstawania nieprawidłowości związane są w głównej mierze z działaniami kierownictwa jednostki, poprzez ukrywanie wcześniej popełnionych błędów, ale także chęć poprawy osiąganych wyników finansowych oraz ekonomicznych. Z uwagi na szeroki zakres usług świadczonych przez biegłych rewidentów oraz posiadaną przez nich ekspercką wiedzę zawód ten postrzegany może być w różnych aspektach, a także kojarzony poprzez pryzmat subiektywnych doświadczeń oraz indywidualnego punktu widzenia.

Zgodnie z artykułem 3 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym [Ustawa z dnia 11 maja 2017 r.] kandydat ubiegający się o uzyskanie uprawnień biegłego rewidenta zobowiązany jest do uzyskania pozytywnego wyniku z każdego z dziesięciu egzaminów tematycznych, obejmujących zarówno pytania testowe, jak i zadania sytuacyjne. Przepisy ustawy o biegłych rewidentach dopuszczają również możliwość uzyskania zaliczenia wspomnianych egzaminów tematycznych poprzez uzyskanie pozytywnego wyniku z egzaminów uniwersyteckich lub równorzędnych w ramach umowy zawartej pomiędzy uczelnią wyższą a Komisją Egzaminacyjną (powołaną przez Ministra Finansów).

Możliwość uzyskania uprawnień biegłego rewidenta poprzez ukończenie uczelni wyższej cieszy się coraz większym zainteresowaniem ze strony kandydatów, co bezpośrednio przełożyło się na wzrost liczby uczelni oferujących specjalistyczne kierunki studiów z obszaru audytu finansowego oraz rewizji finansowej. Pierwszym uniwersytetem, który podpisał umowę współpracy, był Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. Współpraca

ta zawarta została w 2021 roku. Na chwilę obecną (tj. 1.10.2025 r.) umowy te podpisane zostały także przez Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Uniwersytet Łódzki, Uniwersytet Szczeciński, Szkołę Główną Handlową w Warszawie oraz Akademię Leona Koźmińskiego w Warszawie [PIBR, 2025].

Przeprowadzone w 2024 roku przez Ministerstwo Finansów badania dotyczące biegłych rewidentów oraz kandydatów na ten zawód wykazały, że ich głównymi atutami są szeroka wiedza i posiadane umiejętności [PIBR, 2023; Ministerstwo Finansów, 2024]. Badania nie koncentrowały się jednak na analizie poziomu świadomości odpowiedzialności karnej wśród kandydatów. Co więcej, uczestnicy mieli jedynie ograniczoną możliwość swobodnego wyrażania swoich skojarzeń, gdyż zobligowano ich do wyboru odpowiedzi z zamkniętej listy, co znacząco zawężyło zakres możliwych wskazań. Ponadto odnotowano różnice w skojarzeniach związanych z zawodem biegłego rewidenta pomiędzy trzema analizowanymi grupami: biegłymi rewidentami, kandydatami oraz studentami. Renik [2023] zwraca uwagę na niedostatki w edukacji etycznej wśród studentów będących potencjalnymi kandydatami na biegłych rewidentów. Tymczasem osoby wykonujące ten zawód ponoszą odpowiedzialność karną, dlatego ocena poziomu świadomości w tym zakresie jest kluczowa. Szczególnie istotne wydaje się dokładniejsze zbadanie tej kwestii wśród studentów, którzy dopiero rozpoczynają swoją edukację w kierunku uzyskania kwalifikacji zawodowych. Niniejszy artykuł ma na celu wypełnienie istniejącej luki badawczej.

Głównym celem niniejszego artykułu jest przedstawienie skojarzeń dotyczących zawodu biegłego rewidenta oraz określenie poziomu świadomości odpowiedzialności karnej wśród kandydatów na to stanowisko, którzy podejmują studia kierunkowe. Aby osiągnąć wskazane cele, postawiono następujące pytania badawcze:

- Jakie skojarzenia są powiązane z zawodem biegłego rewidenta wśród kandydatów na biegłego rewidenta?
- Jaki jest poziom świadomości odpowiedzialności karnej wśród kandydatów na biegłego rewidenta?

Niniejszy artykuł ma za zadanie wypełnić lukę w stanie wiedzy w zakresie skojarzeń kandydatów z zawodem biegłego rewidenta oraz świadomości odpowiedzialności karnej z nim związanej. Uzyskane wyniki zostały zaprezentowane w artykule ustrukturyzowanym w sposób następujący. W sekcji 2 opisana została ścieżka zdobywania uprawnień biegłego rewidenta dla pełnego zrozumienia charakterystyki zawodu oraz specyfiki uzyskania praw do jego wykonywania, natomiast w sekcji 3 zaprezentowano uzyskane w ramach przeprowadzonego badania wyniki. Cały artykuł kończy podsumowanie i konkluzje dotyczące skojarzeń z zawodem biegłego rewidenta oraz poziomu świadomości odpowiedzialności karnej kandydatów.

2. Charakterystyka zatrudnienia jako biegły rewident w Polsce

2.1. Proces kształcenia i zdobywania uprawnień

Ewidencja zdarzeń gospodarczych stanowi podstawowe źródło informacji zarówno dla menedżerów podejmujących decyzje wewnątrz organizacji, jak i dla interesariuszy zewnętrznych. Szczególne znaczenie ma to w kontekście dążenia do poprawy wizerunku firmy, co – jak zauważa Maćkowiak [2018] – może prowadzić do manipulowania danymi. Z tego względu kontrola informacji finansowych przez osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje jest niezbędna. Co istotne, dla interesariuszy sprawozdań finansowych kluczowe znaczenie ma informacja o wynikach czynności rewizyjnych przeprowadzonych przez biegłego rewidenta [Sawicki, 2011]. System kształcenia biegłych rewidentów oraz procedury dopuszczania do zawodu powinny zatem zapewniać nie tylko dostęp do właściwej wiedzy, lecz także mechanizmy jej weryfikacji, ponieważ to właśnie oni muszą dysponować kompetencjami koniecznymi do rzetelnego wykonywania swoich obowiązków. Dlatego też zawód biegłego rewidenta podlega tak silnym regulacjom prawnym.

Zawód biegłego rewidenta definiowany jest w literaturze jako zawód polegający na wykonywaniu czynności rewizji finansowej, czyli badaniu i przeglądach sprawozdań finansowych oraz wykonywaniu innych usług atestacyjnych [Pfaff, 2018, s. 47]. W roli biegłego rewidenta może występować wyłącznie osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów i spełniająca warunki wymienione poniżej [Ustawa z dnia 11 maja 2017 r., art. 4 ust. 2]:

- „korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie;
- odbyła:
 - roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej 2-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej albo
 - 3-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej – przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję egzaminacyjną zwaną dalej „Komisją”;
- złożyła przed Komisją egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy w zakresie wskazanym w art. 14 ust. 1 i 2;

- złożyła przed Komisją egzamin dyplomowy;
- złożyła ślubowanie”.

Zgodnie z przytoczonym powyżej art. 4 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytowych oraz nadzorze publicznym kandydat ubiegający się o uzyskanie uprawnień biegłego rewidenta, oprócz kilkuletniej praktyki zawodowej, zobowiązany jest do uzyskania pozytywnego wyniku z każdego z dziesięciu egzaminów tematycznych, obejmujących zarówno pytania testowe, jak i zadania sytuacyjne. Przeprowadzane przez Komisję egzaminy obejmują poniższy zakres tematyczny [Załącznik do uchwały nr 2336/42/2022, 2022, s. 1]:

- „teoria i zasady rachunkowości;
- ekonomia i kontrola wewnętrzna;
- prawo – prawo cywilne, prawo pracy i ubezpieczeń społecznych, prawo spółek, prawo upadłościowe, prawo restrukturyzacyjne, prawo regulujące działalność gospodarczą;
- prawo podatkowe – część I;
- finanse i zarządzanie finansami;
- rachunkowość finansowa;
- prawo podatkowe – część II;
- rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza;
- sprawozdania finansowe i ich analiza;
- rewizja finansowa oraz etyka”.

Przeprowadzane przez Komisję egzaminy mają także na celu zweryfikowanie, niezbędnej w pracy biegłego rewidenta i podczas badania sprawozdań finansowych, wiedzy z obszaru [Ustawa z dnia 11 maja 2017 r.]:

- „prawa handlowego, w tym prawa spółek i ładu korporacyjnego;
- prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego;
- prawa podatkowego;
- prawa cywilnego;
- prawa pracy i ubezpieczeń społecznych;
- prawa bankowego;
- prawa ubezpieczeniowego;
- technologii informacyjnych i systemów komputerowych;
- mikroekonomii, makroekonomii i ekonomii finansowej;
- matematyki i statystyki;
- podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych;
- funkcjonowania rynku finansowego”.

Po uzyskaniu pozytywnego wyniku z wszystkich egzaminów, obejmujących bloki tematyczne wymagane ustawą, kandydat na biegłego rewidenta przystępuje do egzaminu dyplomowego, polegającego na sprawdzeniu jego umiejętności praktycznego wykorzystania zdobytej wiedzy. Część pisemna egzaminu dyplomowego wymaga od kandydata analizy wybranych zagadnień, które pozwolą na sprawdzenie umiejętności praktycznego zastosowania zdobytej wiedzy do należytego i samodzielnego badania rocznych sprawozdań finansowych. Część

ustna natomiast pozwala na zweryfikowanie wiedzy kandydata, poprzez udzielenie odpowiedzi na zadane mu trzy pytania, w tym jedno dotyczące części pisemnej. Pozostałe dwa pytania dotyczą bezpośrednio zagadnień związanych z dylematami etycznymi oraz wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta [Ministerstwo Finansów, 2024].

Przepisy ustawy o biegłych rewidentach dopuszczają także możliwość zaliczenia wspomnianych dziesięciu egzaminów tematycznych w ramach uzyskania pozytywnego wyniku z egzaminów uniwersyteckich lub równorzędnych. Istnieje także możliwość zaliczenia przez Komisję wszystkich egzaminów z wymaganej przepisami wiedzy w przypadku ukończenia studiów wyższych w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagranicznych studiów wyższych uznawanych na terenie RP za równorzędne, których program zrealizowany został w ramach zawartej umowy pomiędzy uczelnią wyższą a Komisją Egzaminacyjną. Zgodnie z warunkami wspomnianej umowy egzaminy muszą zostać przeprowadzone w formie pisemnej, a ich zakres musi obejmować tematy wymienione w art. 14 ustawy, natomiast zaliczenie przez Komisję egzaminów zdanych w powyżej wymienionych formach odbywa się wyłącznie na wniosek kandydata [Ustawa z dnia 11 maja 2017 r.].

Przyjęte przez ustawodawcę sposoby uzyskania tytułu zawodowego biegłego rewidenta umożliwiają kandydatom kształcenie w wybrany przez siebie sposób, który mogą oni bezpośrednio dostosowywać do prowadzonego trybu życia oraz preferowanego sposobu nauki. Umożliwienie zaliczenia dziesięciu wymaganych egzaminów poprzez uczestnictwo w studiach oferowanych przez uczelnie wyższe jest dla przyszłych biegłych rewidentów niewątpliwym udogodnieniem i ułatwieniem niełatwej ścieżki edukacyjnej.

2.2. Rodzaje i formy działalności prowadzonej przez biegłego rewidenta

Uzyskanie przez biegłego rewidenta wpisu do rejestru, poprzedzonego uzyskaniem pozytywnego wyniku z egzaminu dyplomowego oraz odbyciem zawodowej praktyki, nadaje uprawnienia nie tylko do badania i przeglądu sprawozdań finansowych, ale umożliwia także świadczenie szeregu pozostałych usług finansowo-księgowych. W tym miejscu warto zaznaczyć, iż ustawa jasno wskazuje na rozróżnienie pomiędzy biegłym rewidentem a firmą audytorską. Termin „biegły rewident” odnosi się wyłącznie do osoby fizycznej, natomiast termin „firma audytorska” odnosi się do podmiotu zatrudniającego biegłych rewidentów. Firmy audytorskie wykonują swoje zadania za pośrednictwem biegłych rewidentów, którzy w imieniu zatrudniających ich podmiotów świadczą usługi określone w ustawie. Przedmiotem działalności firm audytorskich, zgodnie z art. 47 ustawy o biegłych rewidentach, oprócz badania sprawozdań finansowych, mogą być także [Ustawa z dnia 11 maja 2017 r., art. 47]:

- „usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych;
- doradztwo podatkowe;
- prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego;

- działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków;
- wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych;
- świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw;
- świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowych, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów;
- świadczenie usług pokrewnych;
- świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów”.

Zawód biegłego rewidenta może być wykonywany w różnych formach zatrudnienia. Jedną z nich została już wcześniej wspomniana, a mianowicie – zatrudnienie przez firmę audytorską na podstawie zawartego z nią stosunku pracy. Drugą formą jest świadczenie usług audytorskich przez osobę, która nie pozostaje w stosunku pracy ani nie prowadzi działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z firmą audytorską [Pfaff, 2008, s. 90]. Wśród pozostałych form należy wskazać prowadzenie działalności we własnym imieniu oraz na własny rachunek lub posiadanie statusu wspólnika spółki cywilnej, partnerskiej, jawnej, jak również spółki komandytowej, z wyłącznym udziałem biegłych rewidentów [Pfaff, 2008, s. 89]. Umożliwione przez ustawodawcę formy wykonywania zawodu biegłego rewidenta dają dużą swobodę co do sposobu wykonywania zawodu, co niewątpliwie może być atutem i zachętą do podjęcia właśnie tej kariery zawodowej.

2.3. Zasady etyczne w zawodzie biegłego rewidenta

Prezentując charakterystykę zawodu biegłego rewidenta, należy wspomnieć także o nieodłącznych zasadach bezpośrednio z tym zawodem związanych. Wspomniane zasady dotyczą przestrzegania Kodeksu etyki zawodowej księgowych, opracowanego przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC), który zaimplementowany został do polskich przepisów uchwałą nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów. W dokumencie tym dokonano wyraźnego podkreślenia, iż odpowiedzialność zawodowa oraz wszelkie podejmowane czynności związane z badaniem sprawozdań finansowych nie ograniczają się do spełniania potrzeb indywidualnych klientów czy też pracodawcy, lecz do spełnienia standardów zawodu determinowanych interesem publicznym [Czerny, 2022, s. 30].

Zawód biegłego rewidenta, oprócz wiedzy merytorycznej z zakresu rachunkowości, finansów, czy też prawa, powinien charakteryzować się również umiejętnościami w zakresie podejmowania słuszných i odpowiednich wyborów pomiędzy zachowaniem etycznym a nieetycznym oraz legalnym a nielegalnym [Banaszkiewicz, Makowska, 2015, s. 11]. Biegły

rewident, realizując badanie sprawozdań finansowych, kieruje się krajowymi standardami rewizji, profesjonalnym osądem opartym na doświadczeniu, wiedzy i intuicji, przestrzegając jednocześnie norm etycznych [Wszelaki, 2016]. Aby świadczyć usługi badań sprawozdań finansowych na jak najwyższym poziomie, konieczne jest wykształcenie w przyszłych biegłych rewidentach wartości moralnych, które powinny iść w parze z posiadanymi przez nich kompetencjami zawodowymi [Nadolna, 2011, s. 182]. Literatura przedmiotu związana z omawianym tematem wskazuje na zasady takie jak:

- niezależność;
- rzetelność i bezstronność;
- kompetencje zawodowe;
- przestrzeganie poufności (tajemnicy) zawodowej;
- odpowiedzialność.

Pierwsza z nich uznawana jest za fundamentalną zasadę zawodu biegłego rewidenta. Kodeks etyki zawodowej sformułował dwa rodzaje niezależności: umysłu oraz wizerunkową. Według Pffa [2008, s. 100] niezależność to „stanu umysłu umożliwiający wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, a tym samym pozwalający danej osobie na uczciwe działanie i zachowanie obiektywizmu oraz zawodowego sceptycyzmu”. Niezależność wizerunkowa natomiast polega na „unikaniu faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalnie myśląca i dobrze poinformowana strona trzecia, zaznajomiona ze wszystkimi mającymi znaczenie informacjami, mogłaby stwierdzić, że nastąpiło naruszenie uczciwości, obiektywizmu lub zawodowego sceptycyzmu” [Załącznik do uchwały nr 207/7a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów].

Rzetelność i bezstronność wynikają natomiast z prowadzonego przez biegłych postępowania, charakteryzującego się rzeczowością, obiektywizmem oraz wolnością od wszelkich uprzedzeń i wpływu ze strony osób trzecich. Jak zauważa Wszelaki [2016, s. 116], biegły rewident zobowiązany jest do starannego przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych, zgodnie z opracowanym przez siebie planem badania, mając przy tym na uwadze stosowanie przyjętych zasad oraz zapewnienie jak najwyższego poziomu efektywności badania.

Trzecia z wymienionych zasad związana jest z posiadaniem odpowiedniej wiedzy, nabytych umiejętności, a także doświadczenia, oraz stałym podnoszeniem poziomu wiedzy i uczestnictwem w szkoleniach. Zasada zachowania tajemnicy zawodowej wynika natomiast z faktu dostępu biegłego do informacji wrażliwych oraz poufnych. Niezbędne jest zachowanie tajemnicy zawodowej, aby żadna z posiadanych przez niego informacji nie dostała się w niepowołane ręce. Obowiązek ten nie jest jednak ograniczony w czasie. W sytuacjach określonych ustawą lub gdy podmiot zlecający badanie upoważnił biegłego do ujawnienia informacji, biorąc pod uwagę ewentualne naruszenie interesów którejkolwiek ze stron, może ujawnić posiadane informacje wyłącznie, jeżeli zezwalają na to odrębne przepisy [Głębocka, Pfaff, 2022, s. 29].

Biegły rewident podczas badania i świadczenia wszelkiego rodzaju usług atestacyjnych zmuszony jest także do stałego działania w poczuciu odpowiedzialności, co przejawia się

w sumiennym, godnym, ale także rozważnym działaniu. W jego obowiązku jest uwzględnianie w podejmowanych decyzjach interesu publicznego i dbania o jego dobro, jak również stałe umacnianie dobrego imienia wykonywanego zawodu [Pfaff, 2008, s. 100]. Ostatnią zasadą, która została powyżej wymieniona, jest odpowiedzialność. Odpowiedzialność ponoszona jest zarówno przez biegłego rewidenta, jak i przez firmę audytorską świadczącą usługi, a rozpatrywana jest w trzech aspektach: karnym, cywilnym oraz dyscyplinarnym.

W tym miejscu należy zaznaczyć także, że biegli rewidenty jako osoby fizyczne ponoszą wszystkie wymienione odpowiedzialności, natomiast firmy audytorskie ponoszą wyłącznie odpowiedzialność cywilną. Odpowiedzialność karna związana jest z sytuacją, w której wydana na temat sprawozdania finansowego opinia nie jest zgodna ze stanem faktycznym. Odpowiedzialność cywilna natomiast ponoszona jest w przypadku wyrządzenia szkody innej osobie w wyniku podjętych działań lub zaniechań. Odpowiedzialność dyscyplinarna natomiast jest ponoszona w każdej sprawie związanej z naruszeniem ogólnie przyjętych zasad biegłego rewidenta oraz jest odpowiedzialnością o charakterze zawodowym, wynikającą z obligatoryjnej przynależności biegłego do PIBR [Grabowska-Kaczmarczyk i in., 2020, s. 104].

3. Metodyka przeprowadzonego badania

3.1. Narzędzie badawcze i jego struktura

Wykorzystaną metodą było badanie, w którym jako narzędzie zastosowano kwestionariusz ankiety. Wybór kwestionariusza był podyktowany zaletą, jaką jest ustrukturyzowana formuła zadawanych respondentom pytań, umożliwiająca uzyskanie równie ustrukturyzowanych odpowiedzi, efektem czego było znaczne ułatwienie przy porównywalności wyników i ich dokładnej analizie. Pytania zawarte w udostępnionym kwestionariuszu skonsultowane zostały z osobami pracującymi w audycie finansowym oraz kształcącymi się na biegłych rewidentów. Badanie ankietowe opracowane na potrzeby niniejszej pracy przeprowadzone zostało w listopadzie 2024 roku i zrealizowane techniką CAWI. Anonimowe kwestionariusze ankiety zostały udostępnione studentom kształcącym się na kierunkach prowadzonych we współpracy uczelni z Komisją Egzaminacyjną dla kandydatów na biegłych rewidentów na Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach i Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie, które wybrano ze względu na możliwość uzyskania dostępności do respondentów. Ankietowani zostali również poinformowani, że udzielone przez nich odpowiedzi będą wykorzystane wyłącznie do celów naukowych.

Wybór tych kierunków był uzasadniony faktem, że są one przeznaczone dla osób ubiegających się o zdobycie uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta poprzez podjęcie studiów na uczelni wyższej. Kwestionariusz wykorzystany w przeprowadzonym badaniu zbudowany był z metryczki określającej charakterystykę respondenta oraz pytań umożliwiających uzyskanie informacji w zakresie skojarzeń z zawodem biegłego rewidenta. Udostępniono

103 linki do formularzy, odpowiednio 80 na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie oraz 23 na Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach. Kwestionariusze te były skierowane do studentów kształcących się w trybie zarówno stacjonarnym, jak i niestacjonarnym, na roku pierwszym i kolejnych latach. Wskaźnik zwrotu wypełnionych ankiet wynosił 61%.

Aby zweryfikować postrzeganie przez kandydatów na biegłych rewidentów omawianego zawodu, zamieszczono w kwestionariuszu pytanie otwarte, które wymagało od respondentów zajęcia własnego stanowiska poprzez wpisanie indywidualnego skojarzenia z zawodem biegłego rewidenta w miejscu na to wyznaczonym. Ankietowani poproszeni byli także o wskazanie spośród wymienionych skojarzeń związanych z zawodem biegłego rewidenta tych, które ich zdaniem najbardziej związane są ze wspomnianym zawodem. Wśród propozycji znalazły się skojarzenia takie jak:

- posiadanie najwyższych kompetencji z dziedziny rachunkowości i rewizji finansowej;
- szerokie spektrum możliwości zawodowych;
- prestiżowy status na rynku pracy;
- wysokie zarobki.

Zawód biegłego rewidenta, z uwagi na fakt przynależności do grona zawodów zaufania publicznego, wymaga od jego przedstawicieli bezwzględneho przestrzegania obowiązujących przepisów prawa. W przeprowadzonym badaniu zweryfikowano także świadomość odpowiedzialności karnej kandydatów na biegłych rewidentów. W celu poszerzenia weryfikacji wspomnianego obszaru w przygotowanym kwestionariuszu zapytano także ankietowanych, czy byli oni świadomi odpowiedzialności, jaka związana jest z tym zawodem przed rozpoczęciem procesu zdobywania uprawnień i podjęciem kształcenia.

Dodatkowo, aby zapewnić, iż wśród respondentów znajdują się wyłącznie osoby, które podjęły kształcenie na uczelniach wyższych, zastosowano pytanie filtrujące umożliwiające wyeliminowanie odpowiedzi od osób, które nie wpisują się w charakterystykę docelowej grupy ankietowanych. Należy podkreślić, że badanie miało charakter eksploracyjny, dlatego walidacja kwestionariusza pod względem trafności i rzetelności skali pomiarowych nie była wymagana. Jego celem było identyfikowanie skojarzeń dotyczących biegłego rewidenta wśród kandydatów, które w kolejnych etapach postępowania badawczego miały zostać poddane dalszej analizie.

3.2. Charakterystyka próby badawczej

Ankieta wypełniona została przez 63 respondentów, znacznie zróżnicowanych wiekowo, ale także pod względem środowiska zawodowego oraz posiadanego doświadczenia. Żadna z osób biorących udział w badaniu nie została wykluczona z uwagi na niespełnienie kryterium pytania filtrującego. Zatem do badania dopuszczone zostały wszystkie odpowiedzi. Charakterystyka próby badawczej z uwagi na płeć, wiek, rodzaj podjętych studiów, ale również staż zawodowy i wykonywany zawód została zaprezentowana w tabeli 1.

Tabela 1. Charakterystyka badanej zbiorowości

CHARAKTERYSTYKA	N = 63	
PŁEĆ		%
kobieta	42	66,7
mężczyzna	21	33,3
osoba niebinarna	0	0,0
odmowa odpowiedzi	0	0,0
WIEK		
do 25 lat	29	46,0
26–35 lat	24	38,1
36–45 lat	6	9,5
powyżej 45 lat	4	6,3
TRYB STUDIÓW		
niestacjonarne	51	81,0
stacjonarne	12	19,0
STAŻ ZAWODOWY		
nie podjęłam/podjąłem jeszcze pracy	4	6,3
do 5 lat	36	57,1
6–10 lat	10	15,9
11–20 lat	8	12,7
powyżej 20 lat	5	7,9
WYKONYWANY ZAWÓD		
pracuję w obszarze audytu finansowego	41	65,1
pracuję w obszarze księgowości	13	20,6
pracuję w innym obszarze	4	6,3
tylko studiuję	5	7,9

Źródło: opracowanie własne.

Uzyskane wyniki wskazują na dominujący udział kobiet wśród kandydatów na biegłych rewidentów, co może świadczyć o feminizacji zawodu. Znaczący udział kobiet w przynależności do Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, a co za tym idzie dominację w zawodzie biegłego rewidenta, potwierdziły dane zaprezentowane przez PIBR. Na ich podstawie można zauważyć, iż udział kobiet we wspomnianym zawodzie wynosił w 2023 roku 64% [PIBR, 2023]. W przeprowadzonym badaniu, spośród 63 poprawnie wypełnionych kwestionariuszy, aż 42 z nich, co stanowi 66,7% wszystkich otrzymanych ankiet, zostały wypełnione przez kobiety. Pozostałymi respondentami byli mężczyźni, od których pozyskano 21 poprawnie wypełnionych kwestionariuszy, co stanowi 33,3% całej zbiorowości. Osoby niebinarne nie wzięły udziału w ankiecie.

Biorąc pod uwagę kryterium wieku respondentów, da się zauważyć, że najliczniejszą grupą byli ankietowani w wieku poniżej 25 roku życia, którzy stanowią 46% badanych. Drugą pod względem liczebności grupą ankietowanych były osoby pomiędzy 25 a 36 rokiem życia. Od tej

grupy ankietowanych pozyskano 24 poprawnie wypełnione kwestionariusze (38,1% badanej zbiorowości). Ankietowani biorący udział w badaniu w wieku pomiędzy 36 a 45 rokiem życia oraz powyżej 45 roku życia stanowili odpowiednio 9,5% oraz 6,3% badanych.

Z uwagi na fakt, iż grupą docelową byli respondenci studiujący kierunki umożliwiające zaliczenie dziesięciu wymaganych przez PIBR egzaminów, kwestionariusze przekazane zostały studentom zarówno studiów stacjonarnych, jak i niestacjonarnych. Na podstawie uzyskanych odpowiedzi wyraźnie widać, iż 81% przebadanej zbiorowości stanowili studenci studiów niestacjonarnych. Pozostałe ankiety wypełnione zostały przez studentów studiów stacjonarnych, co stanowiło 19% badanych.

W przypadku stażu zawodowego najliczniejszą grupą ankietowanych były osoby charakteryzujące się stosunkowo krótkim stażem pracy, wynoszącym do 5 lat. Ankietowani, którzy znaleźli się we wspomnianej grupie, wypełnili poprawnie 36 kwestionariuszy, co stanowi 57,1% wszystkich ankietowanych. Respondenci ze stażem zawodowym od 6 do 10 lat stanowili 15,9% badanych, natomiast ankietowani ze stażem zawodowym od 11 do 20 lat – 12,7% badanej zbiorowości. Niespełna 8% ankietowanych wskazało na posiadany przez nich staż zawodowy wynoszący powyżej 20 lat. Najmniej liczną grupę, biorąc pod uwagę staż zawodowy, stanowiły osoby, które nie rozpoczęły jeszcze swojej ścieżki zawodowej (6,3% wszystkich ankietowanych).

Respondenci biorący udział w badaniu musieli również wskazać wykonywany przez nich zawód. Spośród 63 ankietowanych, aż 41 osób zadeklarowało pracę w audycie finansowym, co stanowi 65,1% badanych. Ankietowani, którzy zadeklarowali pracę w obszarze księgowości, wypełnili poprawnie 13 kwestionariuszy, natomiast respondenci pracujący w innych obszarach – cztery kwestionariusze. W badaniu wzięły udział także osoby, które nie podjęły żadnej ścieżki zawodowej. Zadeklarowały one wyłącznie podjęcie studiów na uczelniach ekonomicznych na kierunku umożliwiającym zwolnienie z wymaganych egzaminów, co stanowi 7,9% badanych.

4. Wyniki badań własnych

Z uwagi na szeroki zakres usług świadczonych przez biegłych rewidentów oraz posiadaną przez nich ekspercką wiedzę zawód ten postrzegany może być w różnych aspektach, a także kojarzony poprzez pryzmat subiektywnych doświadczeń oraz indywidualnego punktu widzenia. Wyniki badań dotyczących skojarzeń z zawodem biegłego rewidenta, które wskazane zostały w kwestionariuszach przez kandydatów na biegłych rewidentów, oraz użyte słowa przedstawiono na rysunku 1.

Spośród zaprezentowanej chmury słów najczęściej pojawiającym się skojarzeniem związanym z zawodem biegłego rewidenta była odpowiedzialność. Odpowiedź ta wskazana została przez 14 respondentów, co stanowiło 22% badanych. Stosunkowo często pojawiającymi się skojarzeniami były również kontrola, prestiż, badanie, audyt, a także rzetelność. Kontrola

w kwestionariuszach ankiety wskazana została przez siedmiu respondentów, natomiast prestiż przez sześciu ankietowanych, co stanowiło odpowiednio 11% oraz 10% badanej zbiorowości. Badanie, audyt oraz rzetelność zostały wskazane w odpowiednio pięciu, czterech oraz trzech poprawnie uzupełnionych kwestionariuszach (8%, 6% i 5% badanych). Pozostałe skojarzenia wskazane przez respondentów w przesłanych kwestionariuszach stanowiły niewielki udział w całej grupie badanych, tj. 3% lub 2%. Skojarzenia te, uwzględniając udział procentowy, przedstawione zostały w tabeli 2.

Rysunek 1. Skojarzenia związane z zawodem biegłego rewidenta



Źródło: opracowanie własne.

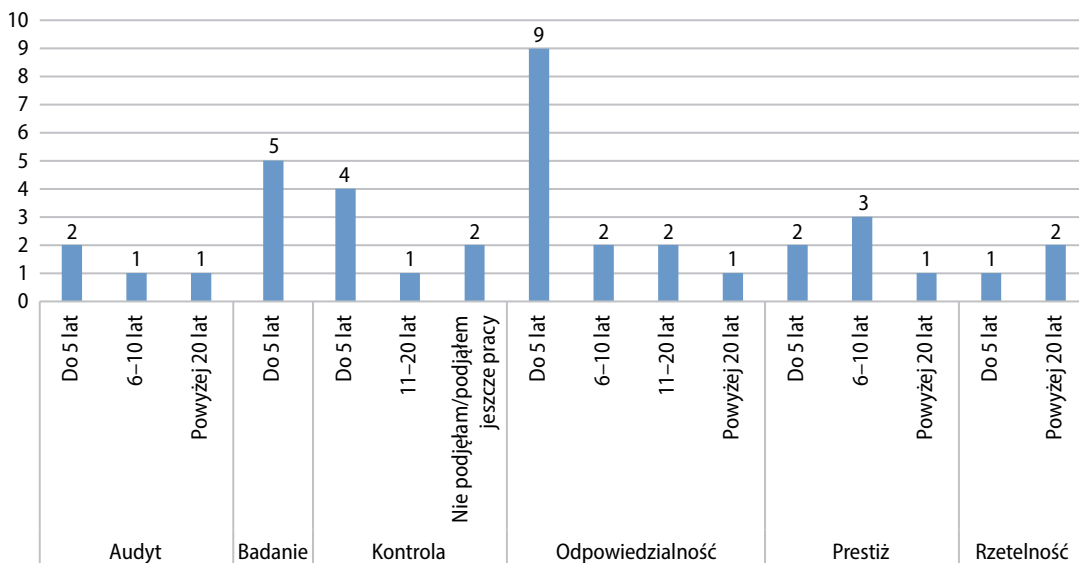
Tabela 2. Skojarzenia związane z zawodem biegłego rewidenta z najmniejszym udziałem w grupie ankietowanych

Udział w badanej zbiorowości wynoszący 3%	Udział w badanej zbiorowości wynoszący 2%
- wiedza - sprawozdanie - kwalifikacje - dokładność	- profesjonalizm - audytor - rachunkowość - niezależność - nadgodziny - wielozadaniowość - przyszłość - stres - różnorodność - kompetencja - etyka - praca - edukacja - ekspert - powaga - nisza

Źródło: opracowanie własne.

Najczęściej wybierane przez respondentów skojarzenia przeanalizowano, biorąc pod uwagę także ich staż zawodowy. Uzyskane wyniki przedstawiono na rysunku 2.

Rysunek 2. Najczęściej wymienione skojarzenia w podziale na staż pracy respondentów



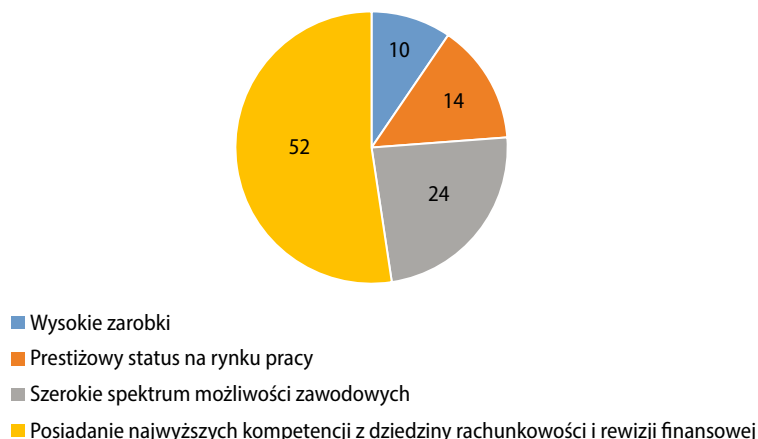
Źródło: opracowanie własne.

Z badania wynika, iż najczęściej występujące skojarzenia związane z zawodem biegłego rewidenta, takie jak odpowiedzialność, badanie oraz kontrola, wskazywane były w głównej mierze przez respondentów z najkrótszym stażem pracy, tj. wynoszącym do 5 lat. Wśród grupy respondentów charakteryzujących się stażem zawodowym wynoszącym od 6 do 10 lat najczęściej pojawiającym się skojarzeniem w przesłanych kwestionariuszach ankiety był prestiż, natomiast na drugim miejscu, z uwagi na liczbę udzielonych odpowiedzi, podobnie jak w przypadku poprzedniej grupy ankietowanych, była odpowiedzialność. Ankietowani charakteryzujący się stażem zawodowym wynoszącym od 11 do 20 lat, którzy wzięli udział w przeprowadzonym badaniu, wskazywali najczęściej takie skojarzenie związane z zawodem biegłego rewidenta jak odpowiedzialność. Wśród odpowiedzi pojawiły się także, podobnie jak w przypadku poprzednich grup respondentów, audyt oraz kontrola. Ostatnia grupa respondentów, charakteryzująca się stażem zawodowym powyżej 20 lat, posiadająca duże doświadczenie w obszarze finansów i księgowości oraz pokrewnych, wskazywała najczęściej na skojarzenie takie jak rzetelność. Rzadziej natomiast pojawiały się odpowiedzi takie jak prestiż, odpowiedzialność oraz audyt. Biorąc pod uwagę płeć respondentów, wyniki rozkładały się równomiernie, z wyjątkiem skojarzeń takich jak: badanie, kontrola, prestiż oraz rzetelność, które znacznie częściej były wskazywane przez kobiety. Co ciekawe, skojarzenie z prestiżem pojawiło się wyłącznie w odpowiedziach tej grupy.

Na podstawie skonstruowanych powyżej odpowiedzi uzyskano informację na temat postrzegania zawodu biegłego rewidenta. Zgromadzone w ramach kolejnego pytania zawartego w kwestionariuszu odpowiedzi pozwoliły także na ustalenie, czy omawiany zawód kojarzony jest w głównej mierze poprzez związany z nim profesjonalizm oraz wiedzę merytoryczną z zakre-

su rachunkowości, czy też poprzez posiadany status społeczny oraz gratyfikacje finansowe. Wyniki zgromadzone w ramach powyższego pytania zostały zaprezentowane na rysunku 3.

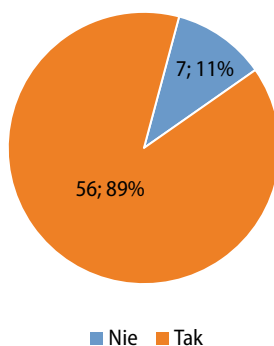
Rysunek 3. Skojarzenia związane z zawodem biegłego rewidenta – wybór spośród proponowanych (%)



Źródło: opracowanie własne.

Można zauważyć, iż najczęściej wskazywanym skojarzeniem związanym z zawodem biegłego rewidenta było skojarzenie dotyczące posiadania kompetencji z dziedziny rachunkowości oraz rewizji finansowej. Odpowiedź ta została wskazana przez 33 respondentów, co stanowi 52% badanych. Drugim, pod względem częstotliwości wskazań wśród zgromadzonych odpowiedzi, było skojarzenie dotyczące szerokiego spektrum możliwości, jakie związane są z posiadaniem tytułu biegłego rewidenta. W poprawnie wypełnionych kwestionariuszach ankiety odpowiedzi te zostały wskazane przez 15 ankietowanych, co stanowi 24% badanej zbiorowości. Pozostałe skojarzenia dotyczące prestiżowego statusu społecznego oraz wysokich zarobków były wskazywane przez respondentów biorących udział w badaniu znacznie rzadziej.

Rysunek 4. Świadomość odpowiedzialności karnej przed rozpoczęciem procesu zdobywania kwalifikacji do zawodu biegłego rewidenta



Źródło: opracowanie własne.

Niekaralność oraz świadomość konsekwencji związanych z wszelkimi podejmowanymi przez biegłych działaniami jest podstawowym warunkiem wykonywania wspomnianego zawodu. Wszyscy ankietowani, którzy wzięli udział w badaniu, wskazali, iż posiadają oni pełną świadomość odpowiedzialności karnej, jaka związana jest z zawodem biegłego rewidenta. Uzyskane w ramach pytania o świadomość kandydatów przez rozpoczęciem procesu zdobywania kwalifikacji wyniki zaprezentowano na rysunku 4.

Na podstawie uzyskanych wyników można zaobserwować, iż prawie 90% badanej zbiorowości miała pełną świadomość odpowiedzialności przed rozpoczęciem zdobywania uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Wśród respondentów znalazły się również osoby, które nie były świadome odpowiedzialności związanej ze wspomnianym zawodem.

5. Podsumowanie

W oczach kandydatów na biegłego rewidenta zawód ten kojarzy się głównie z odpowiedzialnością, kontrolą, badaniem i prestiżem. Młodszy stażem pracownicy postrzegają go przez pryzmat obowiązków związanych z wykonywaniem zawodu oraz jego istotności dla funkcjonowania gospodarki. Natomiast wśród respondentów z dłuższym doświadczeniem zawodowym najczęściej wymienianym skojarzeniem był prestiż, zaś na drugim miejscu – odpowiedzialność. Wyniki te wskazują, że osoby posiadające kilkuletnią praktykę w branży finansowej, decydując się na zdobycie tytułu biegłego rewidenta, koncentrują się na rozwijaniu swoich kwalifikacji oraz osiągnięciu statusu eksperta w swojej dziedzinie, co może bezpośrednio wpływać na wzrost ich prestiżu i poczucia własnej wartości.

Analizując wyniki badań, można zauważyć, że w kontekście wyboru z listy najczęściej wskazywanym skojarzeniem z zawodem biegłego rewidenta były najwyższe kompetencje. Z kolei wysokie zarobki kojarzyło z zawodem 10% respondentów, a wysoki prestiż 14%. Łącznie stanowi to mniej niż 25% wskazań. Można więc przypuszczać, że biegły rewident jest postrzegany bardziej przez pryzmat posiadanych kompetencji niż statusu na rynku pracy, którego wyznacznikiem jest wynagrodzenie. Wynik ten jest zgodny z wnioskami badań Ministerstwa Finansów, według których wiedza, predyspozycje i odpowiedzialność są kluczowymi atrybutami zawodu biegłego rewidenta [Ministerstwo Finansów, 2024].

Warto również podkreślić, że kandydaci na biegłych rewidentów mają pełną świadomość odpowiedzialności karnej związanej z tym zawodem. Tym samym rodzi się pytanie o motywację do obrania tej ścieżki zawodowej, zważywszy na wysokie wymagania dotyczące rzetelności oraz odpowiedzialności karnej. Kluczowym kierunkiem dalszych badań powinno być określenie motywacji do zostania biegłym rewidentem, ze szczególnym uwzględnieniem motywatorów o charakterze płacowym i pozapłacowym.

Ograniczenia badawcze, które miały wpływ na pełną analizę zagadnienia dotyczącego skojarzeń z zawodem biegłego rewidenta, obejmowały przede wszystkim niewielką liczebność próby badawczej oraz skupienie się wyłącznie na perspektywie kandydatów na biegłych

rewidentów. Czynniki te ograniczyły możliwość uogólnienia wyników na całą populację kandydatów, a także nie skupiały się na opinii innych istotnych grup interesariuszy, takich jak pracodawcy, klienci czy obecnie praktykujący biegli rewidenci.

W przyszłych analizach warto rozszerzyć badanie na szerszą i bardziej urozmaiconą próbę kandydatów na biegłych rewidentów, obejmującą różne regiony kraju oraz uczelnie o zróżnicowanym profilu. Zasadne byłoby również uwzględnienie perspektywy innych grup interesariuszy, takich jak pracodawcy, mentorzy czy przedstawiciele samorządów zawodowych, co pozwoliłoby na uzyskanie pełniejszego i bardziej wieloaspektowego obrazu postrzegania zawodu. Interesującym kierunkiem badań może być także porównanie percepcji zawodu biegłego rewidenta w różnych krajach, co umożliwiłoby identyfikację różnic kulturowych i systemowych. Ponadto, warto rozważyć analizę wpływu postrzegania zawodu na motywację kandydatów do jego wykonywania, ich długofalowe zaangażowanie zawodowe oraz plany kariery.

Bibliografia

Akty prawne

1. IFAC–Międzynarodowa Federacja Księgowych. (2013). *Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek. Tom 2 – Wskazówki praktyczne*. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów.
2. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483).
3. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2017 r., poz. 1089).
4. Uchwała nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, https://www.pibr.org.pl/assets/file/551_KRBR-uchwala-4249-60-2011.pdf (dostęp: 13.02.2025).
5. Uchwała nr 207/7a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 17 grudnia 2023 r. w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, https://www.pibr.org.pl/assets/meta/7792,207_Uchwa%C5%82a%20ws.%20Kodeksu%20etyki_final.pdf (dostęp: 13.02.2025).
6. Załącznik do uchwały nr 2336/42/2022 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 30 sierpnia 2022 r. w przedmiocie zmiany uchwały w sprawie szczegółowego zakresu tematycznego egzaminów w postępowaniu kwalifikacyjnym na biegłych rewidentów, <https://www.pibr.org.pl/assets/meta/6604,2336.%20Uchwa%C5%82y%20w%20przedmiocie%20zmiany%20zakresu%20szczeg%C3%B3%C5%82owego.pdf> (dostęp: 13.02.2025).
7. Załącznik do uchwały Nr 207/7a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 17 grudnia 2023 r., Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych, w tym Międzynarodowych standardów niezależności, Wydanie 2022 r., https://www.pibr.org.pl/assets/meta/7023,2732.%20Za%C5%82%C4%85cznik%20nr%201_Kodeks_%20etyki%20IESBA%202022.pdf (dostęp: 13.02.2025).

Wydawnictwa zwarte

1. Głębocka, M., Pfaff, J. (2022). *Rewizja finansowa w procesie atestacji determinant użyteczności sprawozdań finansowych*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
2. Grabowska-Kaczmarczyk, E., Jonas, K., Szulc, M., Świetla, K., Zieniuk, P. (2020). *Rola księgowych i biegłych rewidentów w zmieniającym się otoczeniu prawnym i gospodarczym*. Warszawa: Difin.
3. Karpińska, M. (2017). Zawód biegłego rewidenta we współczesnych warunkach gospodarczych, w: *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоekonomічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» 11–12 травня 2017 р.* (s. 14–16). ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль.
4. Pfaff, J. (2008). *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach.
5. Pfaff, J. (2018). *Rewizja finansowa*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
6. Pomianowski, P., Lewiński, T., Kruszyński, W. (2016). *Orzecznictwo organów dyscyplinarnych w wybranych zawodach zaufania publicznego*. Warszawa: Wydawnictwo Campidoglio.

Artykuły naukowe

1. Banaszkiewicz, A., Makowska, E. (2015). Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości w świetle badań ankietowych, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (396), s. 9–18.
2. Czerny, M. (2022). Sens i możliwości zastosowania elementów buddyjskiej edukacji etycznej w nauczaniu etyki rachunkowości w chrześcijańskim kręgu kulturowym, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 46(2), s. 27–49.
3. Mackowiak, E. (2018). From Behavioral Accounting to Aggressive Accounting, *Economic and Social Development: Book of Proceedings*, s. 153–161.
4. Nadolna, B. (2011). Wartości etyczne i zawodowe w edukacji księgowego, *Folia Pomeraniae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica*, 287(63), s. 179–188.
5. Renik, K. (2023). Rola etyki zawodowej w kształceniu potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 67(4), s. 121–131.
6. Sawicki, K. (2011). Audytor wewnętrzny i biegły rewident jako osoby wykonujące audyt i badanie sprawozdań finansowych, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia*, 42, s. 361–374.
7. Voss, G. (2016). Przestrzeganie zasad etycznych w rachunkowości w ocenie kierowników jednostek, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 4(11), s. 286–301.
8. Wszelaki, A. (2016). Zasady i etyka wykonywania zawodu biegłego rewidenta w regulacjach polskiego prawa, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (274), s. 113–121.
9. Wszelaki, A. (2016). Zasady i etyka wykonywania zawodu biegłego rewidenta w regulacjach polskiego prawa, *Studia Ekonomiczne*, (274), s. 113–121.

Materiały internetowe

1. Ministerstwo Finansów (2024). *Dostęp do zawodu biegłego rewidenta. Prezentacja wyników badania ankietowego. Raport z badania*, <https://www.gov.pl/web/finanse/wyniki-badania-ankietowego-dotyczacego-zawodu-bieglego-rewidenta> (dostęp: 13.02.2025).
2. Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR). (2023). *Kobiety w zawodach zaufania publicznego*, <https://www.pibr.org.pl/pl/aktualnosci/1932,Kobiety-w-zawodach-zaufania-publicznego> (dostęp: 13.02.2025).
3. Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR). (2025). *Umowy z uczelniami*, <https://www.pibr.org.pl/pl/umowy-z-uczelniami> (dostęp: 1.10.2025).

The Profession of Statutory Auditor as Perceived by Candidates for this Profession

Abstract

Economic activities require reliable record-keeping and compliance with applicable legal regulations. In response to these needs, the profession of statutory auditor was established, with the role of independently verifying the accuracy of the recording of these activities. In recent years, this profession has gained importance, prestige and public credibility. The aim of the article is to present the associations related to the profession of statutory auditor and to assess the level of awareness of criminal liability among candidates for this position who are pursuing relevant studies. The research method applied was a survey using a questionnaire distributed to respondents. The research group consisted of candidates for statutory auditors, studying programmes conducted in cooperation between the University and the Examination Board for statutory auditor candidates. The results showed that the most common associations with this profession include responsibility, control, auditing and prestige. The study also revealed that candidates are aware of the criminal liability involved, although before starting their studies, full awareness was declared by only 89% of respondents.

Keywords: auditor, auditor profession, perception of the profession
