

*Joanna Wielgórska-Leszczyńska*

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
<https://orcid.org/0000-0002-3521-6325>

*Justyna Beata Zakrzewska*

<https://orcid.org/0000-0003-4206-3125>

## Zawód biegłego rewidenta w Polsce i uzyskiwanie uprawnień w ocenie kandydatów

---

### Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie historii zawodu biegłego rewidenta oraz uzyskiwania uprawnień do jego wykonywania, a także próba oceny przyszłości zawodu biegłego rewidenta w Polsce. Do realizacji celu w publikacji wykorzystano w szczególności metodę analizy literatury przedmiotu, aktów prawnych wraz z uzasadnieniami, a w dalszej części metodę analizy wyników ankiety przeprowadzonej wśród kandydatów na biegłych rewidentów oraz analizę danych statystycznych. Podczas analizy poszukiwano odpowiedzi na pytania badawcze: 1) czy rosnące wymagania prawne wpływają negatywnie na liczbę kandydatów przystępujących do postępowania kwalifikacyjnego, 2) co jest największą trudnością w postępowaniu kwalifikacyjnym, 3) czy zmieniające się wymagania prawne wpływają na kandydatów kończących proces kwalifikacyjny i uzyskujących tytuł biegłego rewidenta? Uzyskane wyniki z przeprowadzonego badania nie potwierdziły jednoznacznie, że rosnące wymagania prawne wpływają negatywnie na liczbę kandydatów na biegłych rewidentów kończących proces kwalifikacyjny. Nie ma dowodów również na to, że osoby, które uznają zdawanie egzaminów za największą trudność, różnią się od tych, które nie wskazały tej trudności.

**Słowa kluczowe:** biegły rewident, kandydaci na biegłych rewidentów, audyt, firma audytorska, rewizja finansowa, Międzynarodowe Standardy Badania, KSB, MSB, rynek audytu

**Kody klasyfikacji JEL:** A22, A29, C83, K29, M42

---

## 1. Wprowadzenie

Na całym świecie jednostki borykają się z problemem nieuczciwych działań, które mogą przybierać różne formy, takie jak oszukańcza sprawozdawczość finansowa czy sprzeniewierzenie aktywów. Według przeprowadzonych badań [Henry i in., 2012; Chen, 2016; Bishop i in., 2019; Nanda, Zenita, Salmiah, 2019; Wojcikiewicz, 2020; ACFE, 2024] sprzeniewierzenie aktywów i oszukańcza sprawozdawczość są najczęstszą formą oszustwa. Dlatego nie tylko kierownictwo, zarządy, komitety audytu, audytorzy wewnętrzni, ale przede wszystkim niezależni biegli rewidentzi odgrywają znaczącą rolę w zapewnianiu wiarygodnych informacji w sprawozdaniach finansowych [Zager, Sever Malisa, Novaka, 2016].

Dotychczasowe badania w dużej mierze potwierdziły, że efektywność działania przedsiębiorstwa jest kluczową determinantą jego wartości rynkowej [Alsmady, 2022], a wiarygodność informacji finansowych stanowi ważny czynnik w podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników [Zhai, Wang, 2016], natomiast brak zaufania do nich czyni je bezużytecznymi dla potrzeb decyzyjnych [Iffah Binti Abdullah, Almsafir, Abdal-Majeed Al-Smadi, 2015, s. 29–30].

Aby użytkownicy sprawozdań finansowych mogli uzyskać pewność, że informacje finansowe są prawidłowo prezentowane, a składniki aktywów i pasywów rzetelnie wycenione, niezależni biegli rewidentzi dokonują badania tych sprawozdań, wyrażając o nich opinie w sprawozdaniu z badania. W przypadku gdy sprawozdania finansowe nie są wiarygodne, inwestorzy i wierzyciele mają do nich niewielkie zaufanie lub nie mają go wcale [Okpara, 2019], dlatego badanie sprawozdań finansowych przedsiębiorstw przez niezależnego audytora stanowi kamień węgielny zaufania dla bezpieczeństwa światowych systemów finansowych, zwiększając pewność, że kierownictwo jednostki przedstawiło prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji majątkowej i finansowej [PwC, 2017; Stella, Uchenna, 2019, s. 43–44].

Niezależny biegły rewident, będąc powiernikiem akcjonariuszy oraz pozostałych interesariuszy, zwiększa poziom zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego, które w warunkach występującej asymetrii informacji jest podstawowym źródłem wiedzy o sytuacji finansowej oraz dokonaniach jednostki, wyrażając opinię w sprawozdaniu z badania o tym, że sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Krajowy Standard Badania 200 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania”, Załącznik nr 1.1 do uchwały Nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. zmieniony uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r., par. 3–4; Gad [2018, s. 10].

Badanie sprawozdań finansowych jest złożonym i wysoce wyspecjalizowanym procesem. Cyfryzacja oraz rosnąca automatyzacja przetwarzania transakcji stwarza nowe wyzwania dla audytorów, którzy przeprowadzają te audyty. Nowe techniki analizy danych dają możliwość przezwyciężenia ograniczeń tradycyjnego badania sprawozdań finansowych, a w obliczu coraz większej liczby transakcji istotnych finansowo procedury są przetwarzane automatycznie lub półautomatycznie przez systemy komputerowe [Werner, Wiese, Maas, 2021, s. 1–2].

Celem opracowania jest przedstawienie historii zawodu biegłego rewidenta oraz uzyskiwania uprawnień do jego wykonywania, a także próba oceny przyszłości zawodu biegłego rewidenta w Polsce. Do realizacji celu w publikacji wykorzystano w szczególności metodę analizy literatury przedmiotu, aktów prawnych wraz z uzasadnieniami, a w dalszej części metodę analizy wyników ankiety przeprowadzonej wśród kandydatów na biegłych rewidentów oraz analizę danych statystycznych. Podczas analizy poszukiwano odpowiedzi na pytania badawcze: 1) czy rosnące wymagania prawne wpływają negatywnie na liczbę kandydatów przystępujących do postępowania kwalifikacyjnego, 2) co jest największą trudnością w postępowaniu kwalifikacyjnym, 3) czy zmieniające się wymagania prawne wpływają na kandydatów kończących proces kwalifikacyjny i uzyskujących tytuł biegłego rewidenta?

## **2. Historia zawodu biegłego rewidenta oraz jego znaczenie dla gospodarki**

Zawód biegłego rewidenta w Europie ukształtował się na przełomie XIX i XX w., a pionierami zawodu biegłego rewidenta byli księgowi w północnej części Włoch. Rozwój zawodu księgowego w XVIII i XIX wieku przyczynił się do uznania oficjalnie zawodu księgowego rzeczoznawcy. Osoby posiadające ten tytuł miały prawo reprezentowania w sądach na terenie całego kraju przedsiębiorców, rewizji ksiąg rachunkowych, dokonywania wyceny składników majątku i kapitału, zarządzania majątkiem firm w upadłości, a władze sądowe miały obowiązek powierzać im sprawy dotyczące rachunkowości. Na mocy przepisów prawa rzymskiego od 1929 roku eksperci rachunkowości byli upoważnieni do badań statystycznych i ekonomicznych [Pogodzińska-Mizdrak, 2006, s. 83–87].

Rozwój rachunkowości w czasie rewolucji przemysłowej istotnie przyczynił się do rozkwitu rewizji sprawozdań finansowych [Gabrusewicz, 2009, s. 27–29]. Za ojczyznę zawodu biegłego rewidenta uznaje się Wielką Brytanię, gdzie w 1862 r. uchwalono ustawę o spółkach akcyjnych (*British Companies Act*), w której zobligowano zarówno małe, jak i duże podmioty gospodarcze do niezależnego przeglądu księgowości, tj. obowiązkowego badania bilansu [Gabrusewicz, 2009, s. 29; Hendriksen, van Breda, 2002, s. 67; Hołda, Pocięcha, 2005, s. 15; Pfaff, 2007, s. 27; Laptas, Popa, Dobro, 2014]. Konieczność atestacji informacji finansowych spowodowała wzrost zapotrzebowania na ekspertów w dziedzinie rachunkowości i rewizji finansowej, zwanych dyplomowanymi biegłymi rewidentami i uznanych za pierwszych biegłych rewidentów, a to z kolei przyczyniło się do powstania organizacji ich zrzeszających [Andrzejewski, 2011, s. 394–395].

Rozwój przemysłu w USA zwiększył zapotrzebowanie na usługi rewizji sprawozdań finansowych dokonywanych przez niezależnych fachowców, co spowodowało powszechną migrację biegłych rewidentów z Wielkiej Brytanii i rozwój rewizji sprawozdań finansowych w Stanach Zjednoczonych Ameryki [Micherda, 2005]. Kolejnym krokiem milowym w rewizji finansowej było wprowadzenie w USA obowiązku badania sprawozdań finansowych spółek giełdowych jako odpowiedzi na skutki kryzysu światowego w latach 1929–1933 [Andrzejewski, 2011, s. 395]. Można zatem stwierdzić, że brytyjscy biegli rewidenci stanowili fundament ukształtowania się zawodu biegłego rewidenta w USA [Green, 1930, s. 139, za: Hendriksen, van Breda, 2002, s. 68–72].

Pod koniec XIX w. w Holandii powołano Holenderski Instytut Biegłych Księgowych, a mimo braku obowiązku weryfikacji bilansu, to podpisanie przez biegłego księgowego takiego dokumentu było uznawane przez sądy i urzędy skarbowe. W Niemczech od 1900 r. biegłych księgowych mianowały sądy, a następnie izby handlowo-przemysłowe. Do głównych zadań tych osób należało: zarządzanie majątkiem, zakładanie, reorganizacja i likwidacja przedsiębiorstw, udzielanie porad skarbowych i kontrola rachunków. We Francji w 1912 powstał Związek Księgowych Rzeczoznawców, którego członkowie mogli między innymi: ustalać stan majątku i zobowiązań przedsiębiorstwa, sporządzać zestawienia inwentaryzacyjne, bilanse i rachunek zysków i strat, badać umowy handlowe czy też kierować działami księgowości w podmiotach prowadzących działalność gospodarczą. W Belgii w 1931 r. powołano ekspertów rachunkowości mianowanych przez sądy po zdaniu egzaminów kwalifikacyjnych i odbyciu odpowiedniej praktyki. Ich głównym zadaniem była weryfikacja pracy księgowych w sprawach sądowych. W Austrii w 1904 r. utworzono Stowarzyszenie Buchalterów Rzeczoznawców, będące odpowiednikiem organizacji zrzeszających biegłych księgowych w innych europejskich krajach [Pogodzińska-Mizdrak, 2006, s. 85].

W Polsce początki powstania zawodu biegłego rewidenta, zwanego wtedy „buchalterem rzeczoznawcą”, datuje się na koniec XVIII wieku. Tytuł ten uzyskiwały osoby posiadające specjalistyczną wiedzę z zakresu księgowości, bilansów oraz prawa handlowego, publicznie zaprzysiężone i cieszące się zaufaniem społecznym. W okresie rozbiorów organizacje specjalistów tworzone były według przepisów prawa obowiązujących na danym terytorium [Pogodzińska-Mizdrak, 2006, s. 89]. Dopiero w 1927 r. zawód biegłego rewidenta został sformalizowany aktem regulującym status, prawa i obowiązki biegłych księgowych (rewidentów), czyli Rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej. Natomiast w 1928 r. wprowadzono zapis w Prawie o spółkach akcyjnych [Dz.U. z 1928 r. nr 39 poz. 383, art. 89], zgodnie z którym każda spółka akcyjna powinna co roku poddać badaniu przez biegłych rewidentów bilans, rachunek zysków i strat tudzież sprawozdanie sporządzone przez zarząd, zarówno pod względem ich zgodności z księgami i dokumentami, jak i faktycznego stanu majątku i interesu firmy, jednakże brak przepisów przejściowych uniemożliwił stosowanie przepisów w praktyce [Pogodzińska-Mizdrak, 2006, s. 90].

W okresie powojennym, w 1949 r. utworzono Najwyższą Izbę Kontroli (NIK), a w 1952 r. w jej miejsce Ministerstwo Kontroli Państwowej [Hołda, Pocięcha, 2004, s. 23–24]. W 1957 r. przy-

wrócono istnienie i działanie Najwyższej Izby Kontroli oraz jej podporządkowanie Sejmowi. W 1959 r. powołano instytucję dyplomowanych biegłych księgowych, których praca obejmowała w szczególności ocenę legalności oraz rzetelności działalności przedsiębiorstw, prawidłowości polityki i systemu rachunkowości oraz wykrywanie nieprawidłowości i nadużyć [Kwiecień, 2007, s. 61].

W Europie decydujący wpływ na ugruntowanie znaczenia badania sprawozdań finansowych w aspekcie atestacji informacji finansowych miała dyrektywa VIII z 1984 r. o badaniu sprawozdań finansowych i zawodzie biegłego rewidenta. Dzięki tej dyrektywie nastąpił rozwój rewizji sprawozdań finansowych we wszystkich państwach Unii Europejskiej [Andrzejewski, 2011, s. 396]. Kolejny krok milowy to Dyrektywa 2006/43/WE i zmieniająca ją Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z 16 kwietnia 2014 r. [Dyrektywa 2014/56/UE, 2014] oraz Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE [Rozporządzenie 537/2014].

W związku z koniecznością implementacji powyższych regulacji niezbędne były też zmiany w prawodawstwie polskim. Wdrożenie w 2016 r. do polskiego prawa nowych przepisów UE dotyczących audytu finansowego nastąpiło w drodze nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw [Kogut, 2017, s. 87–88].

### 3. Uprawnienia biegłego rewidenta

Biegły rewident to ekspert w dziedzinie finansów, rachunkowości i audytu finansowego. Jego specjalistyczna wiedza pozwala mu być filarem bezpiecznego obrotu gospodarczego. W związku z tym zawód biegłego rewidenta to zawód zaufania publicznego regulowany ustawowo i podlegający ochronie prawnej. Osoba wykonująca ten zawód posiada uprawnienia w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowej, jest zobowiązana do przestrzegania zasad etyki zawodowej, a także określonych standardów wykonywania zawodu. Główne wymagania dotyczące postępowania kwalifikacyjnego są regulowane ustawowo.

Pierwszym aktem prawnym regulującym usługi atestacyjne w Polsce była ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie [Dz.U. z 1991 r. nr 111, poz. 480]. Na mocy ustawy powstał samorząd zawodowy biegłych rewidentów [Fałowski, 2020]. Zgodnie z Ustawą z 1991 biegłymi rewidentami mogły zostać nie tylko osoby, które ukończyły postępowanie kwalifikacyjne, ale także osoby, które posiadają dyplom biegłego księgowego nadany przez Ministra Finansów i figurują na liście dyplomowanych biegłych księgowych pod warunkiem spełnienia wymagań wymienionych w art. 15 ust. 1 pkt 1–4 i 6 oraz które złożyły wniosek i zostały wpisane na listę biegłych rewidentów w okresie 4 lat od wejścia w życie Ustawy z 1991 [Dz.U. z 1991 r. nr 111, poz. 480, art. 40].

Regulacje te zostały zastąpione nowymi przepisami wprowadzonymi ustawą z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie [Dz.U. z 1994 r. nr 121, poz. 592]. Zgodnie z nowymi regulacjami do rejestru biegłych rewidentów mogli być wpisani biegli rewidenci będący obywatelami polskimi lub na zasadach wzajemności, osoby nieposiadające polskiego obywatelstwa, które posiadają kwalifikacje do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane za granicą, uznawane przez państwa Unii Europejskiej, po złożeniu z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w Polsce [Dz.U. z 1994 r. nr 121, poz. 592, art. 5 ust. 2].

Kolejna nowelizacja ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie z dnia 21 września 2000 r. (Ustawa z 2000) wprowadziła rejestr biegłych rewidentów i listę biegłych uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Zgodnie z zapisami tej ustawy członkami samorządu zostali tylko biegli rewidenci [Dz.U. z 2000 r. nr 89, poz. 992]. W zakresie wymogów wpisania do rejestru biegłych rewidentów usunięto zapis „państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym”, ze względu na rozszerzenie zakresu działania obszaru Unii Europejskiej [Dz.U. z 2000 r. nr 89, poz. 992, art. 5 ust. 2].

Następna zmiana ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym zreformowała system nadzoru nad firmami audytorskimi i biegłymi rewidentami. Utworzono nowy organ, Komisję Nadzoru Audytowego (KNA), którego głównym celem było sprawowanie nadzoru nad samorządem. Komisja Nadzoru Audytowego funkcjonowała w strukturze Ministerstwa Finansów (Ustawa z 2009) [Dz.U. z 2009 r. poz. 649].

W zakresie uznawania uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta do rejestru może być wpisana osoba fizyczna posiadająca uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej uprawnienia, po złożeniu z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania zawodu w Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na zasadzie wzajemności, osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w państwie trzecim, jeżeli spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodne z warunkami określonymi w ustawie lub równoważne oraz zda z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej [Dz.U. z 2009 r. poz. 649, art. 5 ust. 3 i 4].

Prestiż zawodu wiąże się z dużą odpowiedzialnością, co wymaga od kandydatów przygotowania do wykonywania zawodu, również praktycznego (tj. odbycia i udokumentowania obowiązkowej praktyki oraz aplikacji pod kierunkiem biegłego rewidenta). W trakcie postępowania kwalifikacyjnego kandydat na biegłego rewidenta musi:

- 1) zdać dziesięć pisemnych egzaminów obejmujących określony zakres tematyczny, zgodnie z ustalonym harmonogramem egzaminów,
- 2) zaliczyć (wystarczy jedna z trzech możliwych opcji):
  - a) roczną praktykę w zakresie rachunkowości i dwuletnią aplikację lub
  - b) trzyletnią aplikację albo

- c) uzyskać zwolnienie z praktyki i aplikacji (na podstawie art. 4 ust. ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym);
- 3) zdać egzamin dyplomowy,
- 4) złożyć ślubowanie,
- 5) złożyć wniosek do Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR) o wpis do rejestru biegłych rewidentów [PIBR, 2024].

Postępowanie dla obcokrajowców lub osób z uprawnieniami biegłego rewidenta z krajów UE lub państw trzecich wymaga od kandydatów:

- 1) zgłoszenia do postępowania kwalifikacyjnego, wraz z kwestionariuszem osobowym,
- 2) złożenia dokumentów (wraz z tłumaczeniem przysięgłym na język polski), które potwierdzają posiadanie:
  - a) uprawnień do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych uzyskanych w innym państwie Unii Europejskiej,
  - b) kwalifikacji nabytych w drodze dotychczasowego kształcenia,
  - c) doświadczenia zawodowego.

Kandydaci dopuszczeni do postępowania kwalifikacyjnego muszą zdać egzamin z prawa gospodarczego, które obowiązuje w Polsce. Zakres egzaminu ustala Komisja Egzaminacyjna. Po zdanym egzaminie kandydat musi również: złożyć ślubowanie oraz złożyć wniosek do KRBR o wpis do rejestru biegłych rewidentów. Obecnie Polska Izba Biegłych Rewidentów nie ma podpisanych z państwami trzecimi umów o wzajemności, o czym mowa w art. 4 ust. 5 ustawy [PIBR, 2024].

Egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów składają się z dziesięciu tematów egzaminacyjnych:

- 1) teoria i zasady rachunkowości,
- 2) zasady sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- 3) międzynarodowe standardy rachunkowości,
- 4) analiza finansowa,
- 5) rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza,
- 6) zarządzanie ryzykiem i kontrola wewnętrzna,
- 7) rewizja finansowa, z wyłączeniem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- 8) krajowe standardy wykonywania zawodu (tj. a) krajowe standardy badania, b) krajowe standardy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, c) krajowe standardy przeglądu, d) krajowe standardy usług atestacyjnych innych niż badanie, atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i przegląd, e) krajowe standardy usług pokrewnych),
- 9) etyka zawodowa i niezależność biegłego rewidenta,
- 10) wymogi prawne dotyczące badań sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i firm audytorskich;

i obejmują swym zakresem niezbędną wiedzę z zakresu prawa spółek i ładu korporacyjnego, prawa o postępowaniu upadłościowym i naprawczym, prawa podatkowego, prawa cywilnego,

prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, prawa bankowego, prawa ubezpieczeniowego, technologii informacyjnych i systemów komputerowych, mikroekonomii i makroekonomii oraz ekonomii finansowej, matematyki i statystyki, podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych, funkcjonowania rynku finansowego [Dz.U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm., art. 14 ust. 1]. Zakres tematyczny zaprezentowany jest w tabeli 1.

**Tabela 1. Zakres wiedzy teoretycznej wymaganej od kandydatów na biegłych rewidentów**

| Temat egzaminu z wiedzy                | Zakres wiedzy                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rachunkowość                           | Ogólna teoria i zasady rachunkowości<br>Międzynarodowe standardy rachunkowości<br>Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza<br>Wymogi prawne i standardy dotyczące sporządzania rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych<br>Analiza finansowa |
| Ekonomia i zarządzanie                 | Mikroekonomia, makroekonomia i ekonomia finansowa<br>Zarządzanie ryzykiem i kontrola wewnętrzna                                                                                                                                                         |
| Prawo cywilne i handlowe (gospodarcze) | Prawo spółek i ład korporacyjny<br>Prawo o postępowaniu upadłościowym i podobnych postępowaniach<br>Prawo cywilne, handlowe<br>Prawo ubezpieczeń społecznych i prawo zatrudnienia                                                                       |
| Prawo podatkowe                        | Prawo podatkowe                                                                                                                                                                                                                                         |
| Finanse                                | Podstawowe zasady zarządzania finansowego podmiotów gospodarczych                                                                                                                                                                                       |
| Rewizja finansowa                      | Rewizja finansowa i umiejętności zawodowe<br>Wymogi prawne i standardy zawodowe dotyczące badania ustawowego i biegłych rewidentów<br>Międzynarodowe standardy rewizji finansowej<br>Etyka zawodowa i niezależność                                      |
| Informatyka i matematyka               | Matematyka i statystyka<br>Technologie informacyjne i systemy komputerowe                                                                                                                                                                               |

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. [Dz.U. z 2024 r., poz. 1035 z późn. zm.], Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. [Dz. Urz. EU L 157/87] oraz Pfaff [2014, s. 126].

Egzaminy z wiedzy są egzaminami pisemnymi i przeprowadzane są w czterech sesjach egzaminacyjnych, których szczegółowy zakres wymaganej wiedzy teoretycznej i umiejętności praktycznych dla poszczególnych egzaminów został określony uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów [KRBR, 2022]. Wykaz egzaminów objętych poszczególnymi sesjami został przedstawiony w tabeli 2.

Przepisy ustawy o biegłych rewidentach dopuszczają zaliczenie kandydatowi na biegłego rewidenta albo biegłemu rewidentowi ubiegającemu się o uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na jego wniosek z egzaminów z wiedzy z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli:

- 1) w tym zakresie zdał on egzaminy na studiach w Rzeczypospolitej Polskiej lub na studiach w państwie innym niż Rzeczypospolita Polska kończących się uzyskaniem dyplomu uznawanego w Rzeczypospolitej Polskiej za równoważny z dyplomem ukończenia studiów uzyskanym w Rzeczypospolitej Polskiej,



- 2) ukończył on studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie niż Rzeczpospolita Polska, kończące się uzyskaniem dyplomu uznanego w Rzeczypospolitej Polskiej za równoważny z dyplomem ukończenia studiów uzyskanym w Rzeczypospolitej Polskiej, których program studiów został zrealizowany w ramach umowy z uczelnią posiadającą uprawnienie do nadawania stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse lub w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości a program studiów na danym kierunku, poziomie i profilu określa efekty uczenia się w kategorii wiedzy w zakresie wskazanym w ustawie o biegłych rewidentach, a egzaminy w tym zakresie są przeprowadzane w formie pisemnej,
- 3) zdał on egzaminy w ramach postępowania kwalifikacyjnego prowadzonego przez organ uprawniony do nadawania uprawnień biegłego rewidenta w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej, co do których stwierdzone zostanie, że zakresem kształcenia obejmują wiedzę w zakresie wskazanym w ustawie o biegłych rewidentach oraz
- 4) posiada tytuł doradcy podatkowego, w zakresie egzaminów z prawa podatkowego [Dz.U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm., art. 12 ust. 3, art. 15 ust. 1–5].

Warunkiem zaliczenia egzaminów z wiedzy jest, aby były one przeprowadzone w formie pisemnej, a od dnia ukończenia studiów wyższych, zakończenia postępowania kwalifikacyjnego albo zdania egzaminów w ramach postępowania kwalifikacyjnego nie upłynęło więcej niż 3 lata [Dz.U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm., art. 12 ust. 3, art. 15 ust. 4].

Tabela 2. Egzaminy w sesjach

| Sesja | Temat egzaminu                                                                                                                                                                                                                     |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I     | 1. Teoria i zasady rachunkowości<br>2. Ekonomia i kontrola wewnętrzna                                                                                                                                                              |
| II    | 3. Prawo cywilne, prawo pracy i ubezpieczeń społecznych, prawo spółek, prawo upadłościowe, prawo restrukturyzacyjne, prawo regulujące działalność gospodarczą<br>4. Prawo podatkowe, część I<br>5. Finanse i zarządzanie finansami |
| III   | 6. Rachunkowość finansowa<br>7. Prawo podatkowe, część II<br>8. Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza                                                                                                                          |
| IV    | 9. Sprawozdania finansowe i ich analiza<br>10. Rewizja finansowa oraz etyka                                                                                                                                                        |

Źródło: opracowanie własne na podstawie Pfaff [2017, s. 126], KRBR [2022].

## 4. Postępowanie kwalifikacyjne na biegłego rewidenta w opinii kandydatów w liczbach

Dotychczasowe badania obejmujące tematykę zawodu biegłego rewidenta z perspektywy kandydatów na biegłego rewidenta koncentrowały się na analizie przepisów prawa i literatury przedmiotu w odniesieniu do pojedynczych, przykładowych informacji o liczbie kandydatów

kończących proces kwalifikacyjny zdaniem egzaminu dyplomowego [Pogodzińska-Mizdrak, 2006; Andrzejewski, 2011; Pfaff, 2014; Wszelaki, 2016; Kogut, 2017; PwC, 2017, s. 11; Gmińska, Jaworski, 2017; Warsaw Enterprise Institute, 2018]. Badanie ankietowe przeprowadzone na potrzeby niniejszej publikacji pozwoliło zebrać opinie kandydatów na biegłych rewidentów na temat postępowania kwalifikacyjnego. Zostało ono przeprowadzone w terminie od 1 lutego 2023 r. do 31 lipca 2023 r., a próba badawcza została określona tak, aby uzyskać najbardziej wartościowe informacje o procesie zdobywania uprawnień biegłego rewidenta. Użyty skany materiał empiryczny pozwolił na zebranie cennych informacji od respondentów, między innymi o największych trudnościach:

- 1) w uzyskiwaniu uprawnień wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- 2) podczas zdawania egzaminów z wiedzy na biegłego rewidenta,
- 3) w odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości i odbyciu 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta.

Mając na celu ograniczenie możliwości wystąpienia błędów w trakcie prowadzenia badania, a jednocześnie zwiększenie trafności wyników, badanie zaprojektowano w taki sposób, aby uzyskane dane empiryczne pozwoliły znaleźć odpowiedź na postawione w niniejszej pracy pytania badawcze.

Z powodu braku bezpośredniego dostępu do danych osobowych w populacji respondentów podjęto decyzję o przeprowadzeniu procedury doboru próby. W pierwszym jej etapie zidentyfikowano podmioty gospodarcze mające bezpośredni dostęp do ankietowanych [Babbie, 2009, s. 165], co pozwoliło uzyskać wysokiej jakości dane empiryczne poprzez zachowanie w próbie reprezentatywności głównych cech związanych z celami badania i umożliwienie porównania danych uzyskanych od wytypowanych do badania respondentów. Metody doboru próby nie wpłynęły negatywnie na jakość badań i użyteczność zebranych danych empirycznych, a całe badanie zostało przeprowadzone zgodnie z zasadami etyki obowiązującymi w badaniach społecznych [Babbie, 2009, s. 79–94]. Udział respondentów w badaniu był w pełni dobrowolny i anonimowy.

Aktywne linki ankiety udostępnione zostały przez Centrum Edukacji Ekspert z Warszawy, organizujące kursy dla kandydatów na biegłych rewidentów do wszystkich egzaminów. Kwestionariusz ankietowy był udostępniony respondentom za pośrednictwem Internetu (metoda CAWI). Osoba biorąca udział w badaniu samodzielnie wypełniała ankietę [Andrałojć, 2006, s. 110–112], zaś system komputerowy odpowiedzialny za obsługę badania weryfikował techniczną poprawność udzielanych odpowiedzi oraz zapisywał je do późniejszej analizy.

Wziąwszy pod uwagę możliwości czasowe, finansowe oraz organizacyjne przeprowadzenia badań, podjęto decyzję o przeprowadzeniu niepełnych badań, co oznacza, że obserwacją objęto wybraną część populacji kandydatów na biegłych rewidentów. Konsekwencją tej decyzji była konieczność ustalenia minimalnej wielkości próby oraz wyboru metody przeprowadzenia doboru populacji reprezentatywnej [Nowak, 2012, s. 298–303]. W przypadku kandydatów na biegłego rewidenta wielkość populacji była znana, dlatego minimalna wielkość próby

została ustalona z wykorzystaniem poniższego wzoru [Kaczmarczyk, 2003, s. 72] i wynosiła 67 wypełnionych kwestionariuszy ankietowych:

$$n = \frac{N}{1 + \frac{e^2(N-1)}{Z\alpha^2 pq}},$$

gdzie:

$n$  – wielkość próby przy danej wielkości populacji,

$e$  – błąd szacunku będący maksymalną, dopuszczalną różnicą między oceną badanego parametru na podstawie próby a prawdziwą jego wartością w populacji,

$N$  – wielkość badanej populacji,

$Z\alpha$  – wielokrotność standardowego błędu średniej odczytana z tablic statystycznych dla danego poziomu ufności  $(1-\alpha)$ , przyjęto do badania poziom pewności 90%, dla którego  $Z\alpha$  wynosi 1,64 [Kaczmarczyk, 2003, s. 68],

$p$  – oszacowany wskaźnik proporcji wyróżnionej cechy w badanej populacji,

$q = 1 - p$ .

Odpowiedzi na poszczególne pytania kwestionariusza uzyskane od ankietowanych zostały zestawione i podsumowane przy użyciu arkusza kalkulacyjnego Excel. Następnie, przy zastosowaniu metod statystyki opisowej i matematycznej, indukcji i wnioskowania, została wykonana analiza uzyskanego materiału empirycznego, która pozwoliła na znalezienie odpowiedzi na pytania badawcze. Do analizy siły i kierunku zależności zmiennych wykorzystano współczynnik Spearmana ( $\rho$ ), ponieważ jedna lub obie zmienne są jakościowe, z pomiarem w skali porządkowej [Bielecka, 2017, s. 257]. Do oceny, czy zależności pomiędzy uzyskanymi wynikami nie są przypadkowe, zastosowano istotność statystyczną ( $p$ ) [Krasodomska, 2014, s. 191]. Oznacza ona ryzyko błędnego stwierdzenia związku, który w rzeczywistości nie istnieje. W niniejszej pracy przyjęto istotność statystyczną ( $p$ ) na poziomie 5%, jako dopuszczalne prawdopodobieństwo stwierdzenia zależności, która w rzeczywistości nie występuje [Pułaska-Turyna, 2011, s. 242–243; Rószkiewicz, 2012, s. 290–300]. Do określenia różnic między dwiema niezależnymi od siebie grupami danych wyrażonych na skali porządkowej zastosowano test U Manna Whitneya [Józwiak, Podgórski, 2012, s. 230–231]. Do oceny, czy zależności pomiędzy uzyskanymi wynikami nie są przypadkowe, zastosowano także istotność statystyczną ( $p$ ) [Krasodomska, 2014, s. 191].

Na początku każdego kwestionariusza, tak jak wymagają tego zasady projektowania badań naukowych, umieszczono prośbę skierowaną do respondenta o jego wypełnienie [Creswell, 2009, s. 166; Dilmann, 1978]. Przedstawiono w niej cel badania i zapewniono o anonimowości ankiet. Początkowe pytania ankiet odnosiły się do cech demograficzno-społecznych respondentów [Babbie, 2009, s. 277, 281]. Następnie zamieszczone były pytania dotyczące bezpośrednio pytań badawczych zawartych w niniejszej pracy. W tabeli 3 zaprezentowano zestawienie liczby osób, które otworzyły link ankiet, liczbę wypełnionych i niewypełnionych ankiet w badaniu.

**Tabela 3. Zestawienie liczby kwestionariuszy wykorzystanych do analizy**

| Nazwa grupy                     | Minimalna wielkość próby | Liczba wizyt w linku ankiety | Liczba ankiet niewypełnionych | Liczba ankiet wypełnionych | Wskaźnik wypełnienia (%) |
|---------------------------------|--------------------------|------------------------------|-------------------------------|----------------------------|--------------------------|
| Kandydaci na biegłego rewidenta | 67                       | 151                          | 56                            | 95                         | 62,9                     |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

W czasie udostępnienia ankiety online odnotowano 151 wizyt i 95 wypełnionych kwestionariuszy ankietowych, co stanowi 62,9% skuteczności w udzielaniu odpowiedzi. Wśród osób udzielających odpowiedzi 73,7% to kobiety, a 26,3% mężczyźni, natomiast 96,8% osób biorących w badaniu posiada wykształcenie wyższe magisterskie, a tylko 3,2% wyższe licencjackie.

Zebrane informacje dotyczące wykształcenia respondentów pozwoliły na zweryfikowanie, po jakich kierunkach studiów ankietowani najczęściej decydują się na rozpoczęcie procesu kwalifikacyjnego, co przedstawia tabela 4.

**Tabela 4. Kierunki studiów ukończonych przez kandydatów na biegłych rewidentów**

| Kierunek studiów | Liczba wskazań (N)* | Procent badanych* |
|------------------|---------------------|-------------------|
| Ekonomia         | 30                  | 31                |
| Finanse          | 49                  | 50                |
| Zarządzanie      | 15                  | 15                |
| Prawo            | 2                   | 2                 |
| Inny             | 2                   | 2                 |
| Razem            | 98                  | 100               |

\* Pytanie było typem pytania wielokrotnego wyboru, w związku z czym suma odpowiedzi nie równa się liczbie uczestników badania.

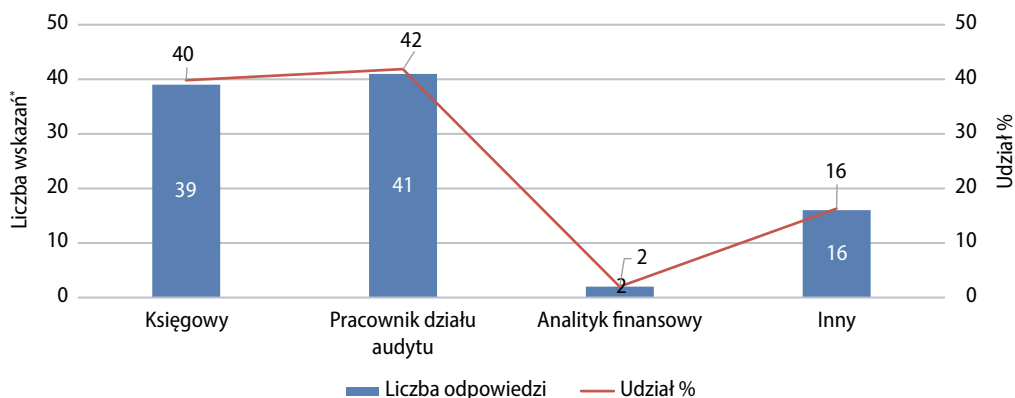
Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Najliczniejszą grupą kandydatów na biegłych rewidentów byli absolwenci kierunku finanse (50%), czyli kierunku najbardziej zbliżonego tematycznie do pracy biegłego rewidenta. Wśród innych ukończonych kierunków studiów ankietowani wymienili energetykę i iberystykę, a 3% respondentów to absolwenci więcej niż jednego fakultetu. Natomiast 32,7% ankietowanych, którzy brali udział w badaniu, wskazało rok ukończenia studiów magisterskich pomiędzy rokiem 2007–2013, a 23,5% respondentów okres 2014–2020.

Osoby biorące udział w badaniu zostały poproszone o wskazanie, jakie zawody wykonują oraz jaki jest ich staż pracy. Strukturę i rozkład odpowiedzi dotyczących zawodów wykonywanych przez kandydatów na biegłych rewidentów zilustrowano na rysunku 1.

Największą liczbę ankietowanych stanowili pracownicy działu audytu i księgowi, co może wskazywać na naturalną chęć podnoszenia swoich kwalifikacji zawodowych. Wśród innych zawodów respondenci wymieniali między innymi: doradcę podatkowego, dyrektora finansowego, inspektora kontroli, kontrolera finansowego, pracownika naukowo-dydaktycznego.

Rysunek 1. Zawody wykonywane przez kandydatów na biegłych rewidentów



\* Pytanie było typem pytania wielokrotnego wyboru, w związku z czym suma odpowiedzi nie równa się liczbie uczestników badania.

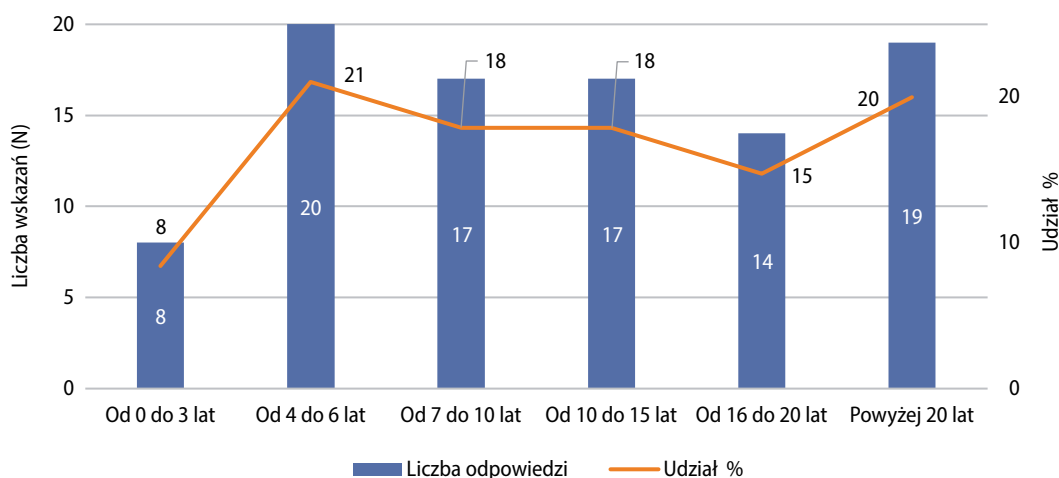
Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Zebrane informacje dotyczące stażu pracy w zawodzie pozwoliły na zebranie informacji o etapie kariery zawodowej, na którym kandydaci na biegłego rewidenta biorący udział w badaniu podejmują decyzje o rozpoczęciu postępowania kwalifikacyjnego. Podsumowanie uzyskanych odpowiedzi ilustruje rysunek 2.

Tylko 8% ankietowanych zadeklarowało, że pracuje maksymalnie 3 lata. Jak wynika z zaprezentowanych danych, kandydaci na biegłych rewidentów najczęściej podejmują decyzje o rozpoczęciu procesu kwalifikacyjnego po zdobyciu doświadczenia w zawodzie.

Respondenci biorący udział w badaniu zostali poproszeni o podanie roku, w którym rozpoczęli postępowanie kwalifikacyjne, w celu uzyskania informacji o długości trwania postępowania kwalifikacyjnego. Zagregowane wyniki zaprezentowane zostały w tabeli 5.

Rysunek 2. Staż pracy w zawodzie



Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

**Tabela 5. Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego**

| Rok   | Liczba wskazań (N) | Procent badanych |
|-------|--------------------|------------------|
| 2008  | 6                  | 6,3              |
| 2009  | 3                  | 3,2              |
| 2010  | 2                  | 2,1              |
| 2011  | 3                  | 3,2              |
| 2012  | 2                  | 2,1              |
| 2013  | 5                  | 5,3              |
| 2014  | 9                  | 9,5              |
| 2015  | 5                  | 5,3              |
| 2016  | 5                  | 5,3              |
| 2017  | 7                  | 7,4              |
| 2018  | 4                  | 4,2              |
| 2019  | 8                  | 8,4              |
| 2020  | 7                  | 7,4              |
| 2021  | 11                 | 11,6             |
| 2022  | 18                 | 18,9             |
| Razem | 95                 | 100,0            |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

**Tabela 6. Liczba egzaminów z wiedzy zdanych przez ankietowanych kandydatów**

| Liczba egzaminów | Liczba wskazań (N) | Procent badanych |
|------------------|--------------------|------------------|
| 1                | 2                  | 2,1              |
| 2                | 29                 | 30,5             |
| 3                | 2                  | 2,1              |
| 4                | 8                  | 8,4              |
| 5                | 10                 | 10,5             |
| 6                | 4                  | 4,2              |
| 7                | 3                  | 3,2              |
| 8                | 8                  | 8,4              |
| 9                | 7                  | 7,4              |
| 10               | 22                 | 23,2             |
| Razem            | 95                 | 100,0            |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Biorąc za podstawę uzyskane wyniki, można uznać, że najwięcej kandydatów na biegłego rewidenta (50,5%) rozpoczęło postępowanie kwalifikacyjne w latach 2018–2022, czyli już po istotnych zmianach regulacji zawodu. Na uwagę zasługuje fakt, że 36,8% ankietowanych rozpoczęło postępowanie kwalifikacyjne przed rokiem 2016 i mimo wielu zmian regulacyjnych w zawodzie, nadal kontynuują proces zdobywania kwalifikacji biegłego rewidenta.

Osoby biorące udział w badaniu zostały poproszone o podanie liczby zdanych egzaminów z wiedzy. Syntetyczne podsumowanie wyników przedstawiono w tabeli 6.

Zaliczenie dwóch egzaminów deklarowało 30,5%. Na uwagę zasługuje fakt, że 23,2% respondentów zadeklarowało zdanie dziesięciu egzaminów.

W celu uzyskania informacji o długości postępowania kwalifikacyjnego ankietowani kandydaci na biegłego rewidenta zostali poproszeni o podanie roku, w którym ostatni raz podchodzili do egzaminu z wiedzy. Zagregowane wyniki zaprezentowane zostały w tabeli 7.

**Tabela 7. Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego**

| Rok, w którym kandydat ostatni raz podchodził do egzaminu z wiedzy | Liczba wskazań (N) | Procent badanych |
|--------------------------------------------------------------------|--------------------|------------------|
| 2023                                                               | 13                 | 13,7             |
| 2022                                                               | 57                 | 60,0             |
| 2021                                                               | 13                 | 13,7             |
| 2020                                                               | 4                  | 4,2              |
| 2019                                                               | 4                  | 4,2              |
| 2018                                                               | 2                  | 2,1              |
| 2017                                                               | 1                  | 1,1              |
| 2011                                                               | 1                  | 1,1              |
| Razem                                                              | 95                 | 100,0            |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Biorąc za podstawę zaprezentowane w tabeli wyniki, można uznać, że ankietowani najczęściej kontynuują zaliczanie egzaminów z wiedzy w początkowym okresie postępowania kwalifikacyjnego (60,0%). Kandydaci na biegłego rewidenta, którzy kontynuują zaliczanie egzaminów po przerwie dłuższej niż 10 lat, stanowili tylko 1,1% ankietowanych.

W celu analizy zależności pomiędzy stażem pracy, liczbą zaliczonych egzaminów, rokiem rozpoczęcia postępowania i rokiem, w którym kandydat zdawał ostatni egzamin z wiedzy, wyliczono współczynnik korelacji  $\rho$  Spearmana. W tabeli 8 zaprezentowano uzyskane dane statystyczne.

Analiza danych przedstawionych w tabeli 8 pozwala stwierdzić, że staż pracy w zawodzie był istotnie powiązany z rokiem, w którym kandydat rozpoczął postępowania kwalifikacyjne ( $\rho = -0,33$ ;  $p < 0,001$ ). Oznacza to, że osoby, które mają większe doświadczenie zawodowe (dłuższy staż pracy), zaczynały swoje postępowania kwalifikacyjne wcześniej. Większą liczbę zaliczonych egzaminów z wiedzy mieli kandydaci z dłuższym stażem pracy w zawodzie ( $\rho = 0,30$ ;  $p = 0,003$ ) i wcześniej rozpoczętym postępowaniem kwalifikacyjnym ( $\rho = -0,62$ ;  $p < 0,001$ ), niż respondenci z krótszym stażem pracy. Kandydaci biorący udział w badaniu, którzy wcześniej rozpoczęli postępowanie kwalifikacyjne, mieli dłuższą przerwę od zaliczenia ostatniego egzaminu ( $\rho = 0,30$ ;  $p = 0,003$ ), niż ankietowani z krótkim stażem pracy.

**Tabela 8. Korelacje  $\rho$  Spearmana pomiędzy stażem pracy, liczbą zaliczonych egzaminów, rokiem rozpoczęcia postępowania i rokiem, w którym kandydat zdawał ostatni egzamin z wiedzy**

|                                                                    |        | Staż pracy w zawodzie | Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy | Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego | Rok, w którym kandydat podchodził ostatni raz do egzaminu z wiedzy |
|--------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Staż pracy w zawodzie                                              | $\rho$ | --                    | --                                    | --                                            | --                                                                 |
|                                                                    | $p$    | --                    | --                                    | --                                            | --                                                                 |
| Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy                              | $\rho$ | 0,30                  | --                                    | --                                            | --                                                                 |
|                                                                    | $p$    | 0,003                 | --                                    | --                                            | --                                                                 |
| Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego                      | $\rho$ | -0,33                 | -0,62                                 | --                                            | --                                                                 |
|                                                                    | $p$    | 0,001                 | < 0,001                               | --                                            | --                                                                 |
| Rok, w którym kandydat podchodził ostatni raz do egzaminu z wiedzy | $\rho$ | -0,02                 | -0,03                                 | 0,30                                          | --                                                                 |
|                                                                    | $p$    | 0,866                 | 0,745                                 | 0,003                                         | --                                                                 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

**Tabela 9. Największe trudności w uzyskiwaniu uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta**

| Największe trudności                                                                                                                           | Liczba wskazań (N)* | Procent badanych* |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-------------------|
| Zdawanie egzaminów z wiedzy                                                                                                                    | 80                  | 70,8              |
| Odbycie rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta | 6                   | 5,3               |
| Odbycie 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta                                                            | 13                  | 11,5              |
| Inne trudności                                                                                                                                 | 14                  | 12,4              |
| Razem                                                                                                                                          | 113                 | 100,0             |

\* Pytanie było typem pytania wielokrotnego wyboru, w związku z czym suma odpowiedzi nie równa się liczbie uczestników badania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Osoby biorące udział w badaniu zostały zapytane o największe ich zdaniem trudności w procesie uzyskania uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Podsumowanie uzyskanych odpowiedzi ilustruje tabela 9.

Jak wynika z danych przedstawionych w tabeli 9, zdecydowana większość ankietowanych (70,8%) wskazała jako trudność zdawanie egzaminów z wiedzy. Osoby, które uważały zdawanie egzaminów z wiedzy za największą trudność w uzyskaniu uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, porównano pod względem stażu pracy, roku rozpoczęcia postępowania i roku podchodzenia do ostatniego egzaminu z tymi, które nie wskazały tej trudności. Biorąc pod uwagę wyniki badań statystycznych (dla stażu pracy:  $Z = 0,63$ ;  $p = 0,530$ ; dla roku, w którym kandydat rozpoczął postępowanie kwalifikacyjne:  $Z = -0,14$ ;  $p = 0,886$ ; dla liczby zaliczonych egzaminów:  $Z = 0,36$ ;  $p = 0,723$ ; dla roku, w którym kandydat zdawał



ostatni egzamin:  $Z = 0,09$ ;  $p = 0,931$ ), można uznać, że analizowane cechy nie mają istotnego wpływu na postrzeganie tej trudności w uzyskaniu uprawnień zawodowych. Odbycie 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta zdaniem kandydatów na biegłego rewidenta jest prawie dwa razy trudniejsze (11,5%) niż odbycie rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta (5,3%).

Respondentów (11,5%), których zdaniem największą trudnością w uzyskaniu uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta jest odbycie 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta, porównano pod względem stażu pracy, roku rozpoczęcia postępowania i roku zdawania ostatniego egzaminu z tymi kandydatami, którzy tej trudności nie wskazali. Jak wynika z danych statystycznych (dla stażu pracy:  $Z = 0,78$ ;  $p = 0,438$ ; dla roku, w którym kandydat rozpoczął postępowanie kwalifikacyjne:  $Z = 0,94$ ;  $p = 0,349$ ; dla liczby zaliczonych egzaminów:  $Z = 0,74$ ;  $p = 0,458$ ; dla roku, w którym kandydat zdawał ostatni egzamin z wiedzy:  $Z = 0,12$ ;  $p = 0,902$ ), cechy te nie wpływają znacząco na sposób postrzegania trudności związanych z uzyskaniem uprawnień zawodowych.

Ankietowani zostali poproszeni o wskazanie największych w ich ocenie trudności w zdawaniu egzaminów z wiedzy. Zagregowane wyniki zaprezentowane zostały w tabeli 10.

**Tabela 10. Największe trudności w zdawaniu egzaminów z wiedzy**

| Największe trudności w zdawaniu egzaminów z wiedzy | Liczba wskazań (N)* |            |          |            |                  | Procent badanych* |            |          |            |                  |
|----------------------------------------------------|---------------------|------------|----------|------------|------------------|-------------------|------------|----------|------------|------------------|
|                                                    | Zdecydowanie nie    | Raczej nie | Nie wiem | Raczej tak | Zdecydowanie tak | Zdecydowanie nie  | Raczej nie | Nie wiem | Raczej tak | Zdecydowanie tak |
| Zakres tematyczny egzaminów z wiedzy               | 3                   | 11         | 3        | 39         | 39               | 3,2               | 11,6       | 3,2      | 41,1       | 41,1             |
| Brak ustandaryzowanych materiałów szkoleniowych    | 3                   | 8          | 7        | 18         | 59               | 3,2               | 8,4        | 7,4      | 18,9       | 62,1             |
| Częste zmiany przepisów prawa                      | 1                   | 18         | 4        | 33         | 39               | 1,1               | 18,9       | 4,2      | 34,7       | 41,1             |
| Inne                                               | 10                  | 5          | 30       | 21         | 29               | 10,5              | 5,3        | 31,6     | 22,1       | 30,5             |

\* Pytanie było typem pytania wielokrotnego wyboru, w związku z czym suma odpowiedzi nie równa się liczbie uczestników badania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Biorąc za podstawę wyniki badań, można stwierdzić, że ponad 82% respondentów wskazało zakres tematyczny egzaminów z wiedzy jako trudność w ich zdawaniu, a zdaniem ponad 75% osób biorących udział w badaniu największą trudnością są częste zmiany przepisów prawa. Brak ustrukturyzowanych materiałów szkoleniowych stanowi trudność dla ponad 81% ankietowanych. Wśród innych największych trudności kandydaci na biegłych rewidentów najczęściej wymieniali:

- zbyt krótki czas trwania egzaminów,
- zbyt szeroki zakres tematyczny egzaminów,

- c) nieprecyzyjne pytania,
- d) zbyt wysoki koszt egzaminów oraz zwiększająca go lokalizacja w Warszawie,
- e) brak zastosowania cyfryzacji aktów prawnych.

W celu analizy istnienia związku między zmiennymi dotyczącymi doświadczenia zawodowego (staż pracy, liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy, rok rozpoczęcia postępowania) a postrzeganymi trudnościami w zdawaniu egzaminów (zakres tematyczny egzaminów z wiedzy, brak standaryzacji materiałów szkoleniowych, częste zmiany przepisów prawa) obliczono  $\rho$  Spearmana. Uzyskane dane statystyczne zaprezentowano w tabeli 11.

Na podstawie danych można stwierdzić, że istnieje związek pomiędzy percepcją trudności wynikających z braku standaryzacji materiałów szkoleniowych a częstymi zmianami przepisów prawa ( $\rho = 0,26$ ;  $p = 0,010$ ). Inne analizowane czynniki nie wydają się mieć istotnego wpływu na postrzeganie trudności w zdawaniu egzaminów przez ankietowanych.

Celem pytania dotyczącego wskazania przez respondentów największych trudności w odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta było uzyskanie informacji, co sprawia ankietowanym kandydatom największe trudności w wypełnieniu tego obowiązku. Syntetyczne podsumowanie wyników przedstawiono w tabeli 12.

**Tabela 11. Korelacje  $\rho$  Spearmana pomiędzy największymi trudnościami w zdawaniu egzaminów a stażem pracy w zawodzie, liczbą zaliczonych egzaminów z wiedzy i rokiem rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego**

|                                                |        | Staż pracy w zawodzie | Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy | Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego | Zakres tematyczny egzaminów z wiedzy | Brak ustandaryzowania materiałów szkoleniowych | Częste zmiany przepisów prawa |
|------------------------------------------------|--------|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------------------|-------------------------------|
| Staż pracy w zawodzie                          | $\rho$ | --                    | --                                    | --                                            | --                                   | --                                             | --                            |
|                                                | $p$    | --                    | --                                    | --                                            | --                                   | --                                             | --                            |
| Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy          | $\rho$ | 0,30                  | --                                    | --                                            | --                                   | --                                             | --                            |
|                                                | $p$    | 0,003                 | --                                    | --                                            | --                                   | --                                             | --                            |
| Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego  | $\rho$ | -0,33                 | -0,62                                 | --                                            | --                                   | --                                             | --                            |
|                                                | $p$    | 0,001                 | < 0,001                               | --                                            | --                                   | --                                             | --                            |
| Zakres tematyczny egzaminów z wiedzy           | $\rho$ | < 0,01                | -0,02                                 | 0,05                                          | --                                   | --                                             | --                            |
|                                                | $p$    | 0,980                 | 0,866                                 | 0,631                                         | --                                   | --                                             | --                            |
| Brak ustandaryzowania materiałów szkoleniowych | $\rho$ | 0,06                  | 0,03                                  | -0,02                                         | 0,05                                 | --                                             | --                            |
|                                                | $p$    | 0,595                 | 0,745                                 | 0,860                                         | 0,642                                | --                                             | --                            |
| Częste zmiany przepisów prawa                  | $\rho$ | -0,08                 | 0,04                                  | 0,12                                          | 0,06                                 | 0,26                                           | --                            |
|                                                | $p$    | 0,426                 | 0,713                                 | 0,256                                         | 0,587                                | 0,010                                          | --                            |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Tabela 12. Największe trudności w odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta

| Największe trudności                                                                | Liczba wskazań (M)* |            |          |            |                  | Procent badanych* |            |          |            |                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|------------|----------|------------|------------------|-------------------|------------|----------|------------|------------------|
|                                                                                     | Zdecydowanie nie    | Raczej nie | Nie wiem | Raczej tak | Zdecydowanie tak | Zdecydowanie nie  | Raczej nie | Nie wiem | Raczej tak | Zdecydowanie tak |
| Spełnienie warunków ustawowych                                                      | 22                  | 35         | 24       | 10         | 4                | 23,2              | 27,3       | 25,3     | 10,5       | 4,2              |
| Znalezienie miejsca odbywania rocznej praktyki z zakresu rachunkowości              | 31                  | 33         | 21       | 9          | 1                | 32,6              | 25,8       | 22,1     | 9,5        | 1,1              |
| Znalezienie miejsca odbywania co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej | 21                  | 32         | 23       | 15         | 4                | 22,1              | 25,0       | 24,2     | 15,8       | 4,2              |
| Prowadzenie dzienniczka                                                             | 5                   | 18         | 38       | 24         | 10               | 5,3               | 14,1       | 40,0     | 25,3       | 10,5             |
| Inne                                                                                | 19                  | 10         | 58       | 4          | 4                | 20,0              | 7,8        | 61,1     | 4,2        | 4,2              |

\* Pytanie było typem pytania wielokrotnego wyboru, w związku z czym suma odpowiedzi nie równa się liczbie uczestników badania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Na podstawie struktury odpowiedzi zaprezentowanej w tabeli 12 można stwierdzić, że najczęściej wskazywaną przez respondentów trudnością w odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta było prowadzenie dzienniczka (35,8%). Wśród innych przyczyn wymieniano głównie: niskie zarobki, łączenie z obowiązkami zawodowymi, określona liczba zdanych egzaminów, brak miejsc do odbycia aplikacji w małych miejscowościach.

W celu identyfikacji i weryfikacji wpływu zmiennych demograficznych lub zawodowych na postrzeganie przez ankietowanych kandydatów największych trudności w odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta policzono współczynnik korelacji  $\rho$  Spearmana. Rezultaty badań statystycznych ilustruje tabela 13.

Zamieszczone dane pozwalają stwierdzić, że osoby z dłuższym stażem pracy ( $\rho = 0,23$ ;  $p = 0,027$ ) oraz wcześniej rozpoczętym postępowaniem kwalifikacyjnym ( $\rho = 0,28$ ,  $p = 0,05$ ) napotykały na więcej trudności w odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości. Osoby, które lepiej radziły sobie ze znalezieniem miejsca odbycia rocznej praktyki w zakresie rachunkowości ( $\rho = -0,30$ ;  $p = 0,003$ ) oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta ( $\rho = 0,25$ ;  $p = 0,013$ ), zadeklarowały zaliczenie większej liczby egzaminów z wiedzy. Trudności ze znalezieniem miejsca na odbycie rocznej praktyki z zakresu rachunkowości i co najmniej 2-letniej aplikacji są ze sobą silnie powiązane ( $\rho = 0,75$ ;  $p < 0,001$ ), co sugeruje, że osoby napotykające problemy ze znalezieniem miejsca na odbycie rocznej praktyki w zakresie rachunkowości często doświadczają również problemów ze

znalezieniem miejsca odbycia co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta. Natomiast kwestie związane z prowadzeniem dzienniczka nie wykazują istotnych powiązań z analizowanymi zmiennymi.

**Tabela 13. Korelacje  $\rho$  Spearmana pomiędzy największymi trudnościami w odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta a stażem pracy w zawodzie, liczbą zaliczonych egzaminów z wiedzy i rokiem rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego**

|                                                                                     |        | Staż pracy w zawodzie | Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy | Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego | Spełnienie warunków ustawowych | Znalezienie miejsca odbywania rocznej praktyki z zakresu rachunkowości | Znalezienie miejsca odbywania co najmniej 2-letniej aplikacji | Prowadzenie dzienniczka |
|-------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-------------------------|
| Staż pracy w zawodzie                                                               | $\rho$ | --                    | --                                    | --                                            | --                             | --                                                                     | --                                                            | --                      |
|                                                                                     | $p$    | --                    | --                                    | --                                            | --                             | --                                                                     | --                                                            | --                      |
| Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy                                               | $\rho$ | 0,30                  | --                                    | --                                            | --                             | --                                                                     | --                                                            | --                      |
|                                                                                     | $p$    | 0,003                 | --                                    | --                                            | --                             | --                                                                     | --                                                            | --                      |
| Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego                                       | $\rho$ | -,33                  | -0,62                                 | --                                            | --                             | --                                                                     | --                                                            | --                      |
|                                                                                     | $p$    | 0,001                 | < 0,001                               | --                                            | --                             | --                                                                     | --                                                            | --                      |
| Spełnienie warunków ustawowych                                                      | $\rho$ | -0,05                 | -0,12                                 | 0,28                                          | --                             | --                                                                     | --                                                            | --                      |
|                                                                                     | $p$    | 0,668                 | 0,258                                 | 0,005                                         | --                             | --                                                                     | --                                                            | --                      |
| Znalezienie miejsca odbywania rocznej praktyki z zakresu rachunkowości              | $\rho$ | 0,08                  | -0,30                                 | 0,25                                          | ,41                            | --                                                                     | --                                                            | --                      |
|                                                                                     | $p$    | 0,426                 | 0,003                                 | 0,013                                         | < 0,001                        | --                                                                     | --                                                            | --                      |
| Znalezienie miejsca odbywania co najmniej 2-letniej aplikacji w firmie audytorskiej | $\rho$ | 0,23                  | -0,25                                 | 0,29                                          | 0,40                           | 0,75                                                                   | --                                                            | --                      |
|                                                                                     | $p$    | 0,027                 | 0,013                                 | 0,005                                         | < 0,001                        | < 0,001                                                                | --                                                            | --                      |
| Prowadzenie dzienniczka                                                             | $\rho$ | 0,06                  | 0,08                                  | -0,17                                         | 0,02                           | 0,03                                                                   | 0,13                                                          | --                      |
|                                                                                     | $p$    | 0,589                 | 0,473                                 | 0,111                                         | 0,889                          | 0,744                                                                  | 0,216                                                         | --                      |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Kandydaci biorący udział w badaniu zostali poproszeni o wskazanie największych trudności w odbyciu 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego. Podsumowanie uzyskanych odpowiedzi ilustruje tabela 14.

Analiza danych przedstawionych w tabeli 14 pozwala stwierdzić, że zdecydowana większość ankietowanych wskazała na prowadzenie dzienniczka aplikacji (28,4%). Najczęściej jako inne największe trudności w odbyciu 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta respondenci wymieniali również: niskie wynagrodzenie, rezygnacja z dotychczasowego miejsca pracy, możliwość rozpoczęcia ostatniego roku aplikacji po zdaniu odpowiedniej ilości egzaminów<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Zgodnie z art. 4 ust 2 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym [tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.] do rejestru biegłych rewidentów może być wpisana

Tabela 14. Największe trudności w odbyciu 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta

| Największe trudności                              | Liczba wskazań (N)* |            |          |            |                  | Procent badanych* |            |          |            |                  |
|---------------------------------------------------|---------------------|------------|----------|------------|------------------|-------------------|------------|----------|------------|------------------|
|                                                   | Zdecydowanie nie    | Raczej nie | Nie wiem | Raczej tak | Zdecydowanie tak | Zdecydowanie nie  | Raczej nie | Nie wiem | Raczej tak | Zdecydowanie tak |
| Spełnienie warunków ustawowych                    | 14                  | 30         | 39       | 8          | 4                | 14,7              | 31,6       | 41,1     | 8,4        | 4,2              |
| Znalezienie miejsca odbywania 3-letniej aplikacji | 17                  | 25         | 35       | 12         | 6                | 17,9              | 26,3       | 36,8     | 12,6       | 6,3              |
| Prowadzenie dzienniczka                           | 8                   | 12         | 48       | 17         | 10               | 8,4               | 12,6       | 50,5     | 17,9       | 10,5             |
| Inne                                              | 15                  | 8          | 65       | 2          | 5                | 15,8              | 8,4        | 68,4     | 2,1        | 5,3              |

\* Pytanie było typem pytania wielokrotnego wyboru, w związku z czym suma odpowiedzi nie równa się liczbie uczestników badania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Chcąc ocenić, czy istnieją zależności pomiędzy największymi trudnościami w odbyciu 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta a stażem pracy w zawodzie, liczbą zaliczonych egzaminów z wiedzy i rokiem, w którym rozpoczęto postępowania kwalifikacyjne dokonano analizy statystycznej w zakresie korelacji  $\rho$  Spearmana. Uzyskane wyniki zaprezentowano w tabeli 15.

Z zaprezentowanych danych statystycznych wynika, że osoby z dłuższym stażem pracy częściej napotykały problemy ze znalezieniem odpowiedniego miejsca do odbycia 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta ( $\rho = 0,23$ ;  $p = 0,02$ ). Ankietowani, którzy zaliczyli więcej egzaminów z wiedzy, mniej negatywnie oceniali spełnienie warunków ustawowych umożliwiających rozpoczęcie 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta ( $\rho = -0,30$ ;  $p = 0,004$ ). Osoby, które wcześniej rozpoczęły postępowanie kwalifikacyjne, zadeklarowały jako największą trudność w odbyciu 3-letniej aplikacji spełnienie warunków ustawowych ( $\rho = 0,28$ ;  $p = 0,006$ ) i to one częściej napotykają problemy ze znalezieniem miejsca do odbycia aplikacji. Możliwe, że problemy w spełnieniu tych warunków mogą utrudniać lub opóźniać znalezienie odpowiedniego miejsca na aplikację ( $\rho = 0,44$ ;  $p < 0,001$ ). Kandydaci na biegłego rewidenta biorący udział w badaniu, którzy uważali prowadzenie dzienniczka aplikacji za trudne, częściej napotykali problemy ze znalezieniem miejsca odbycia aplikacji ( $\rho = 0,24$ ;  $p = 0,020$ ).

osoba fizyczna, która między innymi 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.

**Tabela 15. Korelacje  $\rho$  Spearmana pomiędzy największymi trudnościami w odbyciu 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta a stażem pracy w zawodzie, liczbą zaliczonych egzaminów z wiedzy i rokiem rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego**

|                                                                         |        | Staż pracy w zawodzie | Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy | Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego | Spełnienie warunków ustawowych | Znalezienie miejsca odbywania 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej | Prowadzenie dzienniczka |
|-------------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| Staż pracy w zawodzie                                                   | $\rho$ | --                    | --                                    | --                                            | --                             | --                                                                      | --                      |
|                                                                         | $p$    | --                    | --                                    | --                                            | --                             | --                                                                      | --                      |
| Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy                                   | $\rho$ | 0,30                  | --                                    | --                                            | --                             | --                                                                      | --                      |
|                                                                         | $p$    | 0,003                 | --                                    | --                                            | --                             | --                                                                      | --                      |
| Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego                           | $\rho$ | -0,33                 | -0,62                                 | --                                            | --                             | --                                                                      | --                      |
|                                                                         | $p$    | 0,001                 | <0,001                                | --                                            | --                             | --                                                                      | --                      |
| Spełnienie warunków ustawowych                                          | $\rho$ | 0,04                  | -0,30                                 | 0,28                                          | --                             | --                                                                      | --                      |
|                                                                         | $p$    | 0,678                 | 0,004                                 | 0,006                                         | --                             | --                                                                      | --                      |
| Znalezienie miejsca odbywania 3-letniej aplikacji w firmie audytorskiej | $\rho$ | 0,23                  | -0,13                                 | 0,14                                          | 0,44                           | --                                                                      | --                      |
|                                                                         | $p$    | 0,024                 | 0,195                                 | 0,192                                         | < 0,001                        | --                                                                      | --                      |
| Prowadzenie dzienniczka                                                 | $\rho$ | -0,06                 | -0,01                                 | -0,02                                         | 0,17                           | 0,24                                                                    | --                      |
|                                                                         | $p$    | 0,589                 | 0,919                                 | ,886                                          | 0,097                          | 0,020                                                                   | --                      |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Osoby biorące udział w badaniu zostały zapytane o oczekiwane przez nich ułatwienia w zdawaniu egzaminów z wiedzy. Podsumowanie uzyskanych odpowiedzi ilustruje tabela 16.

Aż 83,2% ankietowanych jako ułatwienie wskazało możliwość korzystania z udostępnionych przez Komisję Egzaminacyjną aktów prawnych online. Wśród innych ułatwień ankietowani wymieniali: publikacje ustandaryzowanych materiałów szkoleniowych, możliwość zdawania egzaminów online, podział egzaminów na części zdawane osobno.

Aby dokonać identyfikacji istnienia związku między tym, jak kandydaci postrzegają potrzebę ułatwień w zdawaniu egzaminów z wiedzy, a ich stażem pracy w zawodzie, liczbą zaliczonych egzaminów z wiedzy i rokiem, w którym rozpoczęli postępowanie kwalifikacyjne zastosowano korelację  $\rho$  Spearmana. W tabeli 17 przedstawiono otrzymane wyniki.

Tabela 16. Oczekiwanie ułatwienia w zdawaniu egzaminów z wiedzy

| Oczekiwane ułatwienia                                                                     | Liczba wskazań (N) * |            |          |            |                  | Procent badanych * |            |          |            |                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|------------|----------|------------|------------------|--------------------|------------|----------|------------|------------------|
|                                                                                           | Zdecydowanie nie     | Raczej nie | Nie wiem | Raczej tak | Zdecydowanie tak | Zdecydowanie nie   | Raczej nie | Nie wiem | Raczej tak | Zdecydowanie tak |
| Podział zakresu tematycznego egzaminów z wiedzy na więcej niż dziesięć egzaminów z wiedzy | 13                   | 33         | 13       | 22         | 14               | 13,7               | 34,7       | 13,7     | 23,2       | 14,7             |
| Zdawanie części egzaminów wiedzy w formie online                                          | 10                   | 27         | 15       | 22         | 21               | 10,5               | 28,4       | 15,8     | 23,2       | 22,1             |
| Akty prawne udostępnione online przez Komisję Egzaminacyjną                               | 3                    | 9          | 4        | 40         | 39               | 3,2                | 9,5        | 4,2      | 42,1       | 41,1             |
| Inne                                                                                      | 8                    | 3          | 38       | 19         | 27               | 8,4                | 3,2        | 40,0     | 20,0       | 28,4             |

\* Pytanie było typem pytania wielokrotnego wyboru, w związku z czym suma odpowiedzi nie równa się liczbie uczestników badania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Tabela 17. Korelacje  $\rho$  Spearmana pomiędzy oczekiwanymi ułatwieniami w zdawaniu egzaminów z wiedzy a stażem pracy w zawodzie, liczbą zaliczonych egzaminów z wiedzy i rokiem rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego

|                                                                                           |        | Staż pracy w zawodzie | Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy | Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego | Podział zakresu tematycznego egzaminów z wiedzy na więcej niż 10 egzaminów z wiedzy | Zdawanie części egzaminów z wiedzy w formie online | Akty prawne udostępnione online przez Komisję Egzaminacyjną |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Staż pracy w zawodzie                                                                     | $\rho$ | --                    | --                                    | --                                            | --                                                                                  | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$    | --                    | --                                    | --                                            | --                                                                                  | --                                                 | --                                                          |
| Liczba zaliczonych egzaminów z wiedzy                                                     | $\rho$ | 0,30                  | --                                    | --                                            | --                                                                                  | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$    | 0,003                 | --                                    | --                                            | --                                                                                  | --                                                 | --                                                          |
| Rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego                                             | $\rho$ | -0,33                 | -0,62                                 | --                                            | --                                                                                  | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$    | 0,001                 | < 0,001                               | --                                            | --                                                                                  | --                                                 | --                                                          |
| Podział zakresu tematycznego egzaminów z wiedzy na więcej niż dziesięć egzaminów z wiedzy | $\rho$ | 0,17                  | < 0,01                                | < 0,01                                        | --                                                                                  | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$    | 0,107                 | 0,977                                 | 0,974                                         | --                                                                                  | --                                                 | --                                                          |
| Zdawanie części egzaminów z wiedzy w formie online                                        | $\rho$ | 0,08                  | -0,31                                 | 0,12                                          | 0,07                                                                                | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$    | 0,440                 | 0,002                                 | 0,46                                          | 0,527                                                                               | --                                                 | --                                                          |
| Akty prawne udostępnione online przez Komisję Egzaminacyjną                               | $\rho$ | -0,18                 | -0,02                                 | 0,09                                          | -0,08                                                                               | 0,43                                               | --                                                          |
|                                                                                           | $p$    | 0,078                 | 0,870                                 | 0,366                                         | 0,419                                                                               | < 0,001                                            | --                                                          |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Tabela 18. Korelacje  $\rho$  Spearmana pomiędzy trudnościami w zdobyciu uprawnień biegłego rewidenta i oczekiwanymi ułatwieniami w zdawaniu egzaminów z wiedzy

|                                                                                                                                           |        |       |                                                |       |                               |                                                                                                                                           |                                                               |                                                                     |                                                               |                                                    |                                             |                                                                                           |                                                    |                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-------|------------------------------------------------|-------|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Zakres tematyczny egzaminów z wiedzy                                                                                                      | $\rho$ | --    | Brak ustandaryzowania materiałów szkoleniowych | --    | Częste zmiany przepisów prawa | Spełnienie warunków ustawowych pozwalających na rozpoczęcie rocznej praktyki z zakresu rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji | Znalezienie miejsca odbywania co najmniej 2-letniej aplikacji | Prowadzenie dzienniczka z przebiegu co najmniej 2-letniej aplikacji | Spełnienie warunków ustawowych do odbycia 3-letniej aplikacji | Znalezienie miejsca do odbycia 3-letniej aplikacji | Prowadzenie dzienniczka 3-letniej aplikacji | Podział zakresu tematycznego egzaminów z wiedzy na więcej niż dziesięć egzaminów z wiedzy | Zdawanie części egzaminów z wiedzy w formie online | Akty prawne udostępnione online przez Komisję Egzaminacyjną |
|                                                                                                                                           | $p$    | --    | --                                             | --    | --                            | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Brak ustandaryzowania materiałów szkoleniowych                                                                                            | $\rho$ | 0,05  | --                                             | --    | --                            | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                                                                           | $p$    | 0,642 | --                                             | --    | --                            | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Częste zmiany przepisów prawa                                                                                                             | $\rho$ | 0,06  | 0,26                                           | --    | --                            | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                                                                           | $p$    | 0,587 | 0,010                                          | --    | --                            | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Spełnienie warunków ustawowych pozwalających na rozpoczęcie rocznej praktyki z zakresu rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji | $\rho$ | 0,16  | -0,07                                          | 0,14  | --                            | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                                                                           | $p$    | 0,131 | 0,532                                          | 0,191 | --                            | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Znalezienie miejsca odbywania rocznej praktyki z zakresu rachunkowości                                                                    | $\rho$ | 0,02  | 0,07                                           | 0,13  | 0,41                          | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                                                                           | $p$    | 0,868 | 0,523                                          | 0,226 | <0,001                        | --                                                                                                                                        | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Znalezienie miejsca odbywania co najmniej 2-letniej aplikacji                                                                             | $\rho$ | 0,04  | 0,08                                           | 0,03  | 0,40                          | 0,75                                                                                                                                      | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                                                                           | $p$    | 0,705 | 0,454                                          | 0,750 | <0,001                        | <0,001                                                                                                                                    | --                                                            | --                                                                  | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |



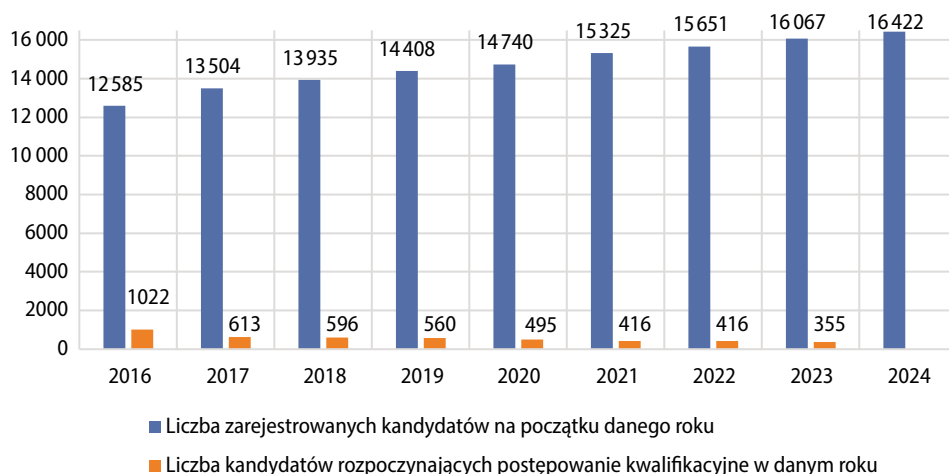
|                                                                                           | Zakres tematyczny egzaminów z wiedzy | Brak standardyzowania materiałów szkoleniowych | Częste zmiany przepisów prawa | Spełnienie warunków ustawowych pozwalających na rozpoczęcie rocznej praktyki z zakresu rachunkowości oraz co najmniej 2-letniej aplikacji | Znalezienie miejsca odbywania co najmniej 2-letniej aplikacji | Prowadzenie dzienniczka z przebiegu 2-letniej aplikacji | Spełnienie warunków ustawowych do odbycia 3-letniej aplikacji | Znalezienie miejsca do odbycia 3-letniej aplikacji | Prowadzenie dzienniczka 3-letniej aplikacji | Podział zakresu tematycznego egzaminów z wiedzy na więcej niż dziesięć egzaminów z wiedzy | Zdawanie części egzaminów z wiedzy w formie online | Akty prawne udostępnione online przez Komisję Egzaminacyjną |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Prowadzenie dzienniczka z przebiegu co najmniej 2-letniej aplikacji                       | $rho$                                | -0,08                                          | < 0,01                        | 0,02                                                                                                                                      | 0,03                                                          | 0,13                                                    | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$                                  | 0,441                                          | 0,976                         | 0,889                                                                                                                                     | 0,744                                                         | 0,216                                                   | --                                                            | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Spełnienie warunków ustawowych do odbycia 3-letniej aplikacji                             | $rho$                                | -0,08                                          | 0,11                          | 0,55                                                                                                                                      | 0,37                                                          | 0,44                                                    | 0,07                                                          | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$                                  | 0,472                                          | 0,313                         | < 0,001                                                                                                                                   | < 0,001                                                       | < 0,001                                                 | 0,533                                                         | --                                                 | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Znalezienie miejsca do odbycia 3-letniej aplikacji                                        | $rho$                                | 0,01                                           | -0,14                         | 0,22                                                                                                                                      | 0,58                                                          | 0,80                                                    | -0,01                                                         | 0,44                                               | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$                                  | 0,940                                          | 0,193                         | 0,031                                                                                                                                     | < 0,001                                                       | < 0,001                                                 | 0,904                                                         | < 0,001                                            | --                                          | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Prowadzenie dzienniczka 3-letniej aplikacji                                               | $rho$                                | 0,05                                           | 0,11                          | 0,13                                                                                                                                      | 0,21                                                          | 0,24                                                    | 0,67                                                          | 0,17                                               | 0,24                                        | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$                                  | 0,664                                          | 0,291                         | 0,215                                                                                                                                     | 0,042                                                         | 0,019                                                   | < 0,001                                                       | 0,097                                              | 0,020                                       | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Podział zakresu tematycznego egzaminów z wiedzy na więcej niż dziesięć egzaminów z wiedzy | $rho$                                | 0,02                                           | 0,01                          | 0,07                                                                                                                                      | -0,07                                                         | 0,08                                                    | 0,09                                                          | -0,01                                              | 0,12                                        | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$                                  | 0,823                                          | 0,945                         | 0,496                                                                                                                                     | 0,525                                                         | 0,466                                                   | 0,394                                                         | 0,957                                              | 0,252                                       | --                                                                                        | --                                                 | --                                                          |
| Zdawanie części egzaminów z wiedzy w formie online                                        | $rho$                                | 0,12                                           | 0,18                          | 0,03                                                                                                                                      | 0,16                                                          | 0,20                                                    | 0,17                                                          | 0,16                                               | 0,05                                        | 0,07                                                                                      | --                                                 | --                                                          |
|                                                                                           | $p$                                  | 0,236                                          | 0,08                          | 0,807                                                                                                                                     | 0,121                                                         | 0,059                                                   | 0,093                                                         | 0,118                                              | 0,613                                       | 0,527                                                                                     | --                                                 | --                                                          |
| Akty prawne udostępnione online przez Komisję Egzaminacyjną                               | $rho$                                | 0,13                                           | 0,14                          | 0,02                                                                                                                                      | 0,08                                                          | 0,06                                                    | 0,15                                                          | -0,02                                              | < 0,01                                      | -0,08                                                                                     | 0,43                                               | --                                                          |
|                                                                                           | $p$                                  | 0,198                                          | 0,178                         | 0,816                                                                                                                                     | 0,455                                                         | 0,575                                                   | 0,149                                                         | 0,858                                              | 0,977                                       | 0,419                                                                                     | < 0,001                                            | --                                                          |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Kandydaci biorący udział w badaniu, którzy zaliczyli mniej egzaminów z wiedzy, byli bardziej przekonani, że zdawanie części egzaminów online byłoby ułatwieniem ( $\rho = -0,31$ ;  $p = 0,002$ ). Respondenci, których zdaniem możliwość zdawania egzaminów online byłaby pomocna, częściej także wskazywali jako pomoc w ich zdawaniu dostępność materiałów online. Sugeruje to, że osoby te postrzegają dostęp do zasobów online jako integralną część procesu przygotowania się do egzaminów, co zwiększa ich preferencje wobec formatu online ( $\rho = 0,43$ ;  $p < 0,001$ ).

W celu identyfikacji i analizy zależności pomiędzy trudnościami w zdobyciu uprawnień biegłego rewidenta, zdawaniu egzaminów i oczekiwanymi ułatwieniami w zdawaniu egzaminów z wiedzy ze stażem pracy w zawodzie, liczbą zaliczonych egzaminów z wiedzy oraz rokiem rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego dokonano wyliczenia współczynnika korelacji  $\rho$  Spearmana. Otrzymane wyniki zaprezentowano w tabeli 18.

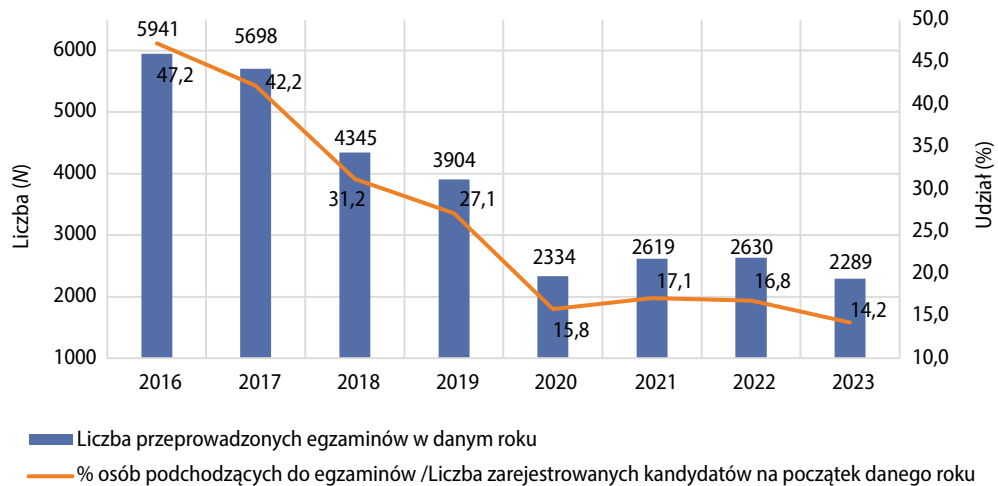
Rysunek 3. Liczba wszystkich zarejestrowanych kandydatów na biegłego rewidenta



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania Komisji Egzaminacyjnej za lata 2016–2023 oraz danych uzyskanych z działu ewidencji PIBR w dniu 10.02.2024 r.

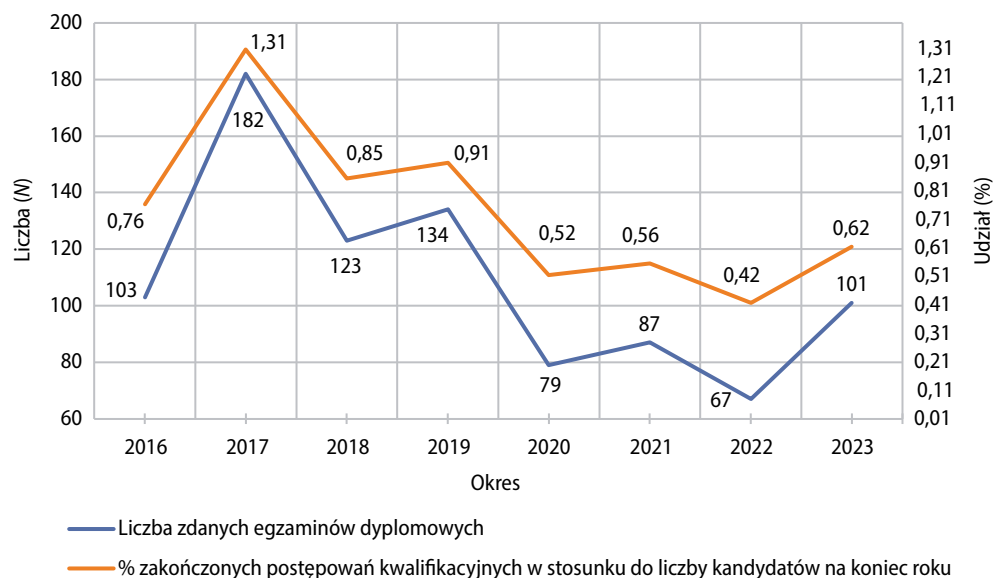
Istnieje umiarkowana pozytywna korelacja między postrzeganiem braku standaryzacji materiałów jako trudności a częstymi zmianami przepisów prawa ( $\rho = 0,26$ ;  $p = 0,010$ ). Sugeruje to, że osoby, które widzą problem w braku standaryzacji materiałów, dostrzegają również trudności wynikające z częstych zmian w przepisach. Występuje umiarkowanie silna, pozytywna korelacja między trudnością w spełnieniu warunków ustawowych do odbycia 3-letniej aplikacji a trudnością w znalezieniu miejsca na odbycie aplikacji ( $\rho = 0,44$ ;  $p < 0,001$ ). Oznacza to, że osoby, które mają problemy ze spełnieniem warunków ustawowych, częściej napotykają też trudności w znalezieniu odpowiedniego miejsca do odbycia aplikacji. Występuje bardzo silna, pozytywna korelacja między trudnością w znalezieniu miejsca na roczną praktykę a trudnością w znalezieniu miejsca na 2-letnią aplikację ( $\rho = 0,75$ ;  $p < 0,001$ ).

Rysunek 4. Liczba kandydatów, którzy zapisali się na egzaminy z wiedzy w danym roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania Komisji Egzaminacyjnej za lata 2016–2023 i danych uzyskanych z działu ewidencji PIBR w dniu 10.02.2024 r.

Rysunek 5. Liczba zdanych egzaminów dyplomowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania Komisji Egzaminacyjnej za lata 2016–2023 i danych uzyskanych z działu ewidencji PIBR w dniu 10.02.2024 r.

Wskazuje to, że te dwa wyzwania są ze sobą silnie powiązane – osoby, które mają problemy z jednym z tych wymogów, często napotykają również trudności z drugim. Istnieje silna pozytywna korelacja między trudnością w prowadzeniu dzienniczka 3-letniej aplikacji a spełnieniem warunków ustawowych do jej odbycia ( $\rho = 0,67$ ;  $p < 0,001$ ). Oznacza to, że osoby, które uważają prowadzenie dzienniczka za trudne, również często napotykają problemy ze

spełnieniem warunków ustawowych. Istnieje umiarkowana pozytywna korelacja między postrzeganiem ułatwienia, jakim są akty prawne udostępnione online przez Komisję Egzaminacyjną, a brakiem ustandaryzowania materiałów szkoleniowych ( $\rho = 0,24$ ;  $p = 0,018$ ). Oznacza to, że osoby dostrzegające korzyści z dostępnych online aktów prawnych, dostrzegają również trudności związane z brakiem standardowych materiałów szkoleniowych.

Wymienione trudności w zdobyciu uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta znajdują także odzwierciedlenie w danych statystycznych opublikowanych przez Komisję Egzaminacyjną PIBR, które znalazły swoje odzwierciedlenie na rysunkach od 3 do 5.

## 5. Podsumowanie

Uzyskane wyniki nie potwierdziły jednoznacznie, że rosnące wymagania prawne wpływają negatywnie na liczbę kandydatów na biegłych rewidentów kończących proces kwalifikacyjny. Nie ma dowodów również na to, że osoby, które uznają zdawanie egzaminów za największą trudność, różnią się od tych, które nie wskazały tej trudności, pod względem analizowanych zmiennych, takich jak staż pracy, rok rozpoczęcia postępowania, liczba zaliczonych egzaminów, rok ostatniego egzaminu. Wyniki te wskazują, że te cechy nie mają wpływu na postrzeganie trudności w uzyskaniu uprawnień zawodowych.

Otrzymane rezultaty sugerują, że staż pracy, rok rozpoczęcia postępowania kwalifikacyjnego, liczba zaliczonych egzaminów oraz rok zdawania ostatniego egzaminu nie mają istotnego wpływu na to, czy respondent uważa odbycie 3-letniej aplikacji za największą trudność w uzyskaniu uprawnień biegłego rewidenta. W związku z tym te cechy demograficzne i staż pracy w zawodzie nie są decydującymi czynnikami kształtującymi percepcję trudności związanych z tym etapem kwalifikacji zawodowej.

Wyniki wskazują na kilka istotnych korelacji. Dłuższy staż pracy oraz późniejsze rozpoczęcie postępowania kwalifikacyjnego mogą wiązać się z większymi trudnościami w znalezieniu miejsca na praktyki i aplikację, jak również z trudnościami w spełnieniu warunków ustawowych. Osoby, które lepiej radzą sobie z tymi problemami, częściej mają zaliczoną większą liczbę egzaminów. Trudności ze znalezieniem miejsca na odbycie praktyk i aplikacji są ze sobą silnie powiązane. Natomiast kwestie związane z prowadzeniem dzienniczka nie wykazują istotnych powiązań z analizowanymi zmiennymi.

Osoby z większym stażem pracy mogą napotykać trudności w znalezieniu miejsca do odbycia aplikacji, co może być związane z ich oczekiwaniami lub specyficznymi wymaganiami. Ponadto, liczba zaliczonych egzaminów jest wyższa u tych, którzy mniej negatywnie oceniają spełnienie warunków ustawowych, co może świadczyć o większej pewności siebie lub lepszym zorganizowaniu tych osób. Osoby, które później rozpoczęły postępowanie, częściej napotykały trudności związane ze spełnieniem warunków ustawowych, co może wynikać z ewoluujących przepisów. Istnieje również istotny związek między trudnościami w spełnie-

niu warunków ustawowych a problemami ze znalezieniem miejsca na aplikację, co sugeruje, że te dwie kwestie mogą być ze sobą powiązane.

Wyniki wskazują na to, że osoby, które zaliczyły mniej egzaminów, są bardziej skłonne widzieć wartość w możliwości zdawania egzaminów online. Ponadto istnieje silny związek między preferencjami dla egzaminów online a oceną dostępności materiałów online, co sugeruje, że dostęp do zasobów edukacyjnych w formie cyfrowej jest kluczowym czynnikiem wpływającym na preferencje dotyczące formatu egzaminów.

Silne korelacje sugerują, że pewne trudności, takie jak znalezienie miejsca na aplikację czy spełnienie warunków ustawowych, mogą być ze sobą związane i wzajemnie wpływać na postrzeganie procesu zdobywania uprawnień.

Zaprezentowane wyniki dostarczają cennych informacji na temat wyzwań, przed jakimi stają kandydaci na biegłych rewidentów, i mogą pomóc w dalszej optymalizacji procesu kwalifikacyjnego. Poza tym mogą być przesłanką do zapoczątkowania dyskusji na temat tego, jak powinno wyglądać postępowanie kwalifikacyjne, w jaki sposób można oddziaływać na trudności wskazywane przez kandydatów, a także jaka jest przyszłość zawodu biegłego rewidenta w Polsce.

## Bibliografia

### Akty prawne

1. Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz.U. EU L 157/87.
2. Krajowy Standard Badania 200 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 200: Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania. Załącznik nr 1.1 do uchwały nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. zmieniony uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r.
3. KRBR (2022). Uchwała 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: 2.05.2024).
4. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 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, L.158/77 z dnia 27.05.2024 r.
5. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 26 marca 1928 r. Prawo o spółkach akcyjnych, Dz.U. nr 39, poz. 383.

6. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1035 z póź. zm.
7. Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz.U. z 1994 r., nr 121, poz. 592.
8. Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz.U. z 1991 r., nr 111, poz. 480.
9. Ustawa z dnia 21 września 2000 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz.U. z 2022 r., nr 89, poz. 992.
10. Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. z 2009 r., nr 77, poz. 649.

### Wydawnictwa zwarte

1. Babbie, E (2009). *Podstawy badań społecznych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
2. Bielecka, A. (2017). *Statystyka dla menadżerów. Teoria i praktyka*. Warszawa: Wydawnictwo Nieoczywiste.
3. Creswell, J.W. (2009). *Projektowanie badań naukowych. Metody jakościowe, ilościowe i mieszane*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
4. Dilmann, D.A. (1978). *Mail and Telephone: The Total Design Method*. New York: John Wiley.
5. Gabrusewicz, W. (2009). *Audyt sprawozdań finansowych*. Warszawa: PWE.
6. Green, W.L. (1930). *History and Survey of Accountancy*. New York.
7. Hendriksen, A.E., van Breda, M.F. (2002). *Teoria rachunkowości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
8. Hołda, A., Pocięcha, J. (2005). *Rewizja finansowa*. Kraków: Wydawnictwo AE w Krakowie.
9. Józwiak, J., Podgórski, J. (2012). *Statystyka od podstaw*. Warszawa: Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.
10. Kaczmarczyk, S. (2003). *Badania marketingowe. Metody i techniki*. Warszawa: PWE.
11. Kwiecień, M. (red.) (2007). *Standaryzacja rachunkowości i rewizji finansowej*. Wrocław: Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu.
12. Pfaff, J. (2007). *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*. Katowice: Wydawnictwo AE.
13. Pułaska-Turyna, B. (2011). *Statystyka dla ekonomistów*. Warszawa: Difin.
14. Rószkiewicz, M. (2012). *Metody ilościowe w badaniach marketingowych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
15. Wojcikiewicz, M. (2020). *How Does the Capability of Top Management Influence Financial Reporting Fraud?* Smithfield: Bryant University Honors Program.

### Artykuły naukowe

1. Alsmady, A.A. (2022). Quality of Financial Reporting, External Audit, Earnings Power and Companies Performance: The Case of Gulf Corporate Council Countries, *Research in Globalization*, 5, 100093.

2. Andrałojć, M. (2006). Zalety i ograniczenia ankiety internetowej jako metody zbierania materiały badawczego w dziedzinie ZZL, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, 5, s. 109–123.
3. Andrzejewski, M. (2011). Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej jako pochodne kryzysów gospodarczych, *Polskie Towarzystwo Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe*, 10, s. 393–412.
4. Bishop, C., Hermanson, D., Marks, J., Riley, R. (2019). Unique Characteristics of Management Override Fraud Cases, *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 11(3), s. 395–415.
5. Chen, S. (2016). Detection of Fraudulent Financial Statements Using the Hybrid Data Mining Approach, *SpringerOpen*, 5, 89.
6. Gad, J. (2018). Rynek usług audytorskich świadczonych na rzecz spółek publicznych notowanych na polskim rynku kapitałowym, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 97(153), s. 9–30.
7. Gmińska, R., Jaworski, J. (2017). Wizerunek biegłego rewidenta według opinii studentów Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4(88), s. 603–614. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-57.
8. Henry E., Gordon G., Reed B., Louwers T. (2012). The Role of Related Party Transactions in Fraudulent Financial Reporting, 4(1), s. 186–213.
9. Iffah Binti Abdullah, Z., Almsafir, M.K., Abdal-Majeed Al-Smadi, A. (2015). Transparency and Reliability in Financial, *Open Journal of Accounting*, 4, s. 29–43. DOI: 10.4236/ojacct.2015.44004.
10. Kogut, J. (2017). Kierunki zmian w systemie rewizji finansowej oraz ich wpływ na jakość i postrzeganie badania sprawozdań finansowych, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 479, s. 86–98.
11. Krasodomska, J. (2014). Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 329, s. 191–197.
12. Laptes, R., Popa, A.F., Dobre, F. (2014). Research on the Evolution of Financial Audit in Romania – Past, Current and Future Trends, *Procedia Economics and Finance*, 15, s. 807–814.
13. Micherda, B. (2005). Badanie sprawozdania finansowego w perspektywie historycznej, *Zeszyty Naukowe AE w Krakowie*, 674, s. 5–13.
14. Nanda, S., Zenita, R., Salmiah, S. (2019). Fraudulent Financial Reporting: A Fraud Pentagon Analysis, *Accounting and Finance Review*, 4(4), s. 106–113.
15. Okpara, M. (2019). Audit Independence and Reliability of Financial Reports: Empirical Evidence from Nigerian Banks, *IIARD International Journal of Economics and Business Management*, 5(3), s. 43–45.
16. Pfaff, J. (2014). Wpływ regulacji międzynarodowych na system kształcenia kadr polskich biegłych rewidentów, *Studia Ekonomiczne*, 164, s. 121–132.
17. Pogodzińska-Mizdrak, E. (2006). Zawód biegłego rewidenta – rys historyczny, *Akademia Ekonomiczna w Krakowie. Zeszyty Naukowe*, 702, s. 83–92.
18. Stella, O., Uchenna, E.D. (2019). Audit Independence and Reliability of Financial Reports: Empirical Evidence from Nigerian Banks, *IIARD International Journal of Economics and Business Management*, 5(3), s. 43–52.
19. Werner, M., Wiese, M., Maas, A. (2021). Embedding Process Mining into Financial Statement Audits, *International Journal of Accounting Information Systems*, 41, 100514.
20. 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.

21. Zager, L., Sever Malissa, S., Novaka, A. (2016). The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reporting, *Procedia Economics and Finance*, 39, s. 693–700.
22. Zhai, J., Wang, Y. (2016). Accounting Information Quality, Governance Efficiency and Capital Investment Choice, *China Journal of Accounting Research*, 9(4), s. 251–266.

### **Materiały internetowe**

1. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2024). *Occupational Fraud 2024: A Report to the Nations*, <https://www.acfe.com/2024-report-to-the-nations.pdf> (dostęp: 06.08.2024).
2. Fałowski, W. (2020). *17 lat funkcjonowania Krajowej Komisji Nadzoru*, [https://rachunkowosc.com.pl/17\\_lat\\_funkcjonowania\\_krajowej\\_komisji\\_nadzoru](https://rachunkowosc.com.pl/17_lat_funkcjonowania_krajowej_komisji_nadzoru) (dostęp: 12.02.2023).
3. PIBR (b.d.). *Informacje dla kandydatów na biegłych rewidentów*, <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow#postepowanie-kwalifikacyjne> (dostęp: 1.05.2024).
4. PwC (2017). *Understanding a Financial Statement Audit*, [www.pwc.com](http://www.pwc.com) (dostęp: 7.04.2024).
5. Warsaw Enterprise Institute (2018). *Kosztowne uprawnienia zawodowe. Analiza możliwych kierunków zmian w systemie kształcenia i pozyskiwania uprawnień do wykonywania zawodu*, <https://wei.org.pl/wp-content/uploads/2021/06/Kosztowne-uprawnienia-zawodowe.-Analiza-mozliwych-kierunkow-zmian-w-systemie-ksztalcenia-i-pozyskiwania-uprawnien-do-wykonywania-zawodu.pdf> (dostęp: 7.04.2024).

---

## **Auditing Profession and Process of Obtaining Certification in Poland as Perceived by Audit Candidates**

---

### **Abstract**

This article aims to present the history of auditing profession, the process of obtaining certification and the assessment of the future of auditing profession in Poland. To achieve this, the publication makes use of analysis of relevant literature, legal acts and their justifications, and also analysis of results of surveys conducted among audit candidates as well as statistical data analysis. The analysis sought answers to the following research questions: (1) Do increasing legal requirements negatively affect the number of candidates entering the qualification process? (2) What is the greatest difficulty in the qualification process? (3) Do changing legal requirements affect candidates completing the qualification process to obtain the title of auditor? The results of the study did not clearly confirm that increasing legal requirements negatively affect the number of audit candidates completing the qualification process. There is also no evidence that those who consider taking the exams the greatest challenge differ from those who do not.

**Keywords:** auditor, auditor candidates, audit firm, financial auditing, International Standards on Auditing, KSB, ISA, audit market

---