

## Rola etyki zawodowej w kształceniu potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów

Katarzyna Renik

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: katarzyna.renik@uekat.pl

ORCID: 0000-0002-1313-6594

© 2023 Katarzyna Renik

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

**Cytuj jako:** Renik, K. (2023). Rola etyki zawodowej w kształceniu potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 67(4).

DOI: 10.15611/pn.2023.4.11

JEL Classification: M42, I23

**Streszczenie:** Celem niniejszego badania jest określenie roli etyki w zawodzie biegłego rewidenta w kształceniu potencjalnych kandydatów na studiach wyższych w Polsce. Badanie zostało przeprowadzone na podstawie krytycznej analizy literatury, aktów prawnych oraz analizy programów nauczania w postaci sylabusów polskich uczelni ekonomicznych. Mimo podkreślania znaczenia i roli etyki w zawodzie biegłych rewidentów, polskojęzyczne programy kształcenia uczelni ekonomicznych na kierunkach lub specjalnościach związanych z audytem, rewizją lub controllingiem oferują niewielką liczbę przedmiotów w zakresie etyki zawodowej. Badania literaturowe potwierdzają braki w edukacji w zakresie etyki wśród studentów (potencjalnych kandydatów). W związku z tym warto w przyszłości rozważyć rozszerzenie oferty kształcenia w celu zwiększenia wiedzy niezbędnej do zdobycia kwalifikacji i świadomości postaw etycznych potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów.

**Słowa kluczowe:** edukacja, kształcenie, biegły rewident, etyka zawodowa, audyt.

### 1. Wstęp

W ciągu ostatnich kilku lat można zaobserwować spadek liczby biegłych rewidentów (Sprawozdanie PANA, 2021). Badania na temat atrakcyjności zawodu biegłego rewidenta wskazują, iż długi okres kształcenia nie zachęca potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów do podejmowania kroków w celu zdobycia kwalifikacji do wykonywania zawodu (Kogut, 2017). Jedną z przyczyn trendu spadkowego można upatrywać także w wypaleniu zawodowym, które w praktyce coraz częściej dotyka biegłych rewidentów. Uznaje się, iż konflikt wartości (etycznych) ma istotny wpływ na wypalenie zawodowe. Dlatego tak ważne jest, aby budować i rozwijać etyczną kulturę (Baszczyńska i in., 2022, s. 156). Zasady etyki warto promować nie tylko wśród osób wykonujących zawód, ale również wśród młodzieży akademickiej (Voss, 2016, s. 141).

W związku z tym edukacja w zakresie etyki kształtująca wśród przyszłych księgowych i przyszłych biegłych rewidentów umiejętność podejmowania decyzji z uwzględnieniem przekonań moralnych i kodeksu etycznego, a nie tylko na podstawie regulacji prawnych, jest tak istotna (Earley i Kelly, 2004). „Edukacja etyczna” powinna także kształtować charakter osoby oraz skutecznie wyrabiać silne wartości etyczne (Czerny, 2022).

W dotychczasowej literaturze wskazano konieczność przeprowadzenia dalszych badań na temat oceny programów kształcenia oraz pogłębienia badań w zakresie etyki zawodowej w rachunkowości (Kamińska-Stańczak i Silska-Gembka, 2021; Rzepka, 2018).

Celem niniejszego badania jest określenie roli etyki w zawodzie biegłego rewidenta w kształceniu potencjalnych kandydatów na studiach wyższych w Polsce.

Aby go osiągnąć, postawiono następujące pytania badawcze:

1. Jaki wpływ na kształcenie potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów w zakresie etyki zawodowej mają regulacje prawne?
2. Jakie przedmioty w zakresie etyki biegłych rewidentów oferowane są w ramach programów kształcenia na polskich uczelniach ekonomicznych?

## **2. Rola etyki we współczesnej gospodarce a jej postrzeganie przez kandydatów na biegłych rewidentów**

Zawód biegłego rewidenta to zawód *zaufania publicznego*, wymagający posiadania odpowiednich kwalifikacji, wiedzy, umiejętności i doświadczenia zawodowego zdobywanych latami i okupionych ciężką pracą. Często zdobywanie podstawowej wiedzy zaczyna się już od momentu wybrania kierunku lub specjalności związanej z audytem czy rewizją finansową i rozpoczęcia studiów. Jednakże oprócz zdobywania wiedzy merytorycznej, warto również rozwijać swoją inteligencję emocjonalną na każdym etapie procesu kształcenia, gdyż ma ona istotne znaczenie w edukacji przyszłych pracowników (Cieciura, 2019). Ważnym aspektem jest szerzenie wśród przyszłych księgowych (w tym biegłych rewidentów) zasad etyki zawodowej i pozytywne oddziaływanie na postawy etyczne w kręgach studenckich, m.in. poprzez dyskusje (Dyhdalewicz i Gmińska, 2019).

Konieczność włączenia do programów nauczania oddzielnego przedmiotu z zakresu etyki rachunkowości w formie wykładów i ćwiczeń wskazywano już od wielu lat (Nadolna, 2011). Edukacja w zakresie dylematów etycznych, możliwości ich rozwiązań oraz sposobów szerzenia postaw etycznych powinna być uwzględniona w procesie kształcenia (Maruszewska, 2010). Brak odpowiednich przedmiotów na studiach wyższych w zakresie etyki może powodować konieczność wzięcia odpowiedzialności za naukę młodych pracowników odpowiednich postaw etycznych przez przełożonych dopiero w pracy zawodowej. Wprowadzenie etyki do edukacji przyszłych księgowych Żuraw uważa za konieczność i postrzega ją jako tak samo ważny element pracy jak posiadane kompetencje zawodowe (Żuraw, 2005). Uwrażliwienie studentów na kwestie etyczne występujące w pracy zawodowej, zrozumienie odpowiednich wartości i postaw etycznych powinny być głównym efektem kształcenia przyszłych księgowych i biegłych rewidentów. Z tego względu ważne jest nauczanie i propagowanie kodeksu zawodowej etyki we wszystkich formach i etapach kształcenia (Nadolna, 2011).

Przeprowadzone w 2018 roku wśród studentów badania wskazują, iż edukacja ma duży wpływ na etyczne postępowanie. Edukacja oraz właściwe wychowanie dzieci i młodzieży, wzrost znaczenia autorytetów, jak również wzorce moralne znacznie przyczyniłyby się do poprawy zachowań etycznych (Dyhdalewicz i Gmińska, 2019). Inni studenci również w zdecydowanej większości (w prawie 95%) zgadzają się, iż zajęcia prowadzone na studiach mogą znacznie wpływać na świadomość i właściwe postrzeganie zasad etycznych w biznesie (Voss, 2017a, 2017b).

Z praktycznego punktu widzenia studenci, księgowi, jak i pracodawcy dostrzegają konieczność odpowiedniego kształcenia w zakresie przestrzegania norm etycznych, skutków zachowań nieetycznych oraz możliwych sposobów zapobiegania im. Według osób zawodowo związanych z rachunkowością edukacja oraz organizowanie szkoleń z zakresu etyki w rachunkowości na uczelniach wyższych są niezwykle ważne (Banaszkiewicz i Makowska, 2015). Mimo to dowiedziono, iż nacisk na realizację zajęć z zakresu etyki zawodowej biegłych rewidentów jest najrzadziej wskazywanym obszarem – 10,29% (Voss, 2017a, 2017b). W innych badaniach ankietowani pracodawcy wykazywali najmniejsze zainteresowanie szkoleniami z kodeksu etyki – 3,7%. Podobnie przedstawiały się wyniki wśród studentów – zaledwie 7,2% ankietowanych studentów chciałoby uczestniczyć w takich szkoleniach. Natomiast szkolenia, w których faktycznie uczestniczą absolwenci, najrzadziej dotyczą właśnie szkoleń z zakresu kodeksu etyki – 9,1%, oraz tzw. umiejętności miękkich – 7,8% (Drumlak, 2013b). Badanie przeprowadzone wśród młodych pracowników, którzy prawdopodobnie w przeszłości byli studentami, wskazało, iż w zaledwie 5% firm prowadzono szkolenia dla młodych pracowników na temat etyki. Ponadto z badań wynika, iż osoby z krótkim stażem są znacznie bardziej narażone na działania nieetyczne niż osoby zatrudnione dłużej. Osoby te zaobserwowały w pracy wiele nieetycznych zjawisk (Szczepankiewicz, 2018). Można zatem stwierdzić, iż brak wykształcenia postaw etycznych w początkowym etapie nauczania sprawia, iż słabą stroną pracowników pokolenia Y jest m.in. nieodpowiedzialność związana z niskim poziomem etyki (Drumlak, 2012).

Problem niedostatków edukacji w zakresie etyki wskazali również inni autorzy (Rzepka i Wójtowicz, 2018). Przeprowadzone badania potwierdzają konieczność dostosowania oferty edukacyjnej do praktyki zawodowej (Drumlak, 2013a). Położenie większego akcentu na usystematyzowanie kwestii etycznych i dogłębne przedstawienie problematyki pozwoliłoby młodzieży studiującej na uniknięcie wielu problemów w pracy zawodowej (Stroncsek i Sawicka, 2017).

Przykładem potwierdzającym powyższe stwierdzenia mogą być badania empiryczne przeprowadzone przez Dyhdalewicz i Gmińską (2019). Na podstawie analizy wyników badań przeprowadzonych na grupie studentów można stwierdzić, iż znajomość zasad i kodeksów etyki jest niesatysfakcjonująca. Zaledwie 44,5% przebadanych studentów wskazało, iż słyszało o kodeksie etyki zawodowej biegłych rewidentów, a jedyne 10,4% o kodeksie etyki zawodowych księgowych IFAC. Warto podkreślić, iż kodeks jako regulacyjne narzędzie jest skuteczne dopiero w połączeniu z edukacją etyki rozwijającą świadomość, iż postępowanie zawodowych księgowych (w tym również biegłych rewidentów) kreuje wizerunek tych profesji.

Z drugiej strony, mimo iż etyka w życiu gospodarczym obecnie jest bardzo niedoceniana, to nadal uważa się, iż nie ma potrzeby wprowadzania dodatkowych przedmiotów z zakresu etyki, gdyż w programach studiów owe przedmioty już zostały uwzględnione (Gawron, 2018), a jej specjalne odniesienia znajdują się w treści szczegółowej przedmiotów rachunkowości (Jaruga, 2003). Tym bardziej że środowisko biznesowe obecnie bardziej ceni umiejętności techniczne niż wiedzę z zakresu etyki (Gawron, 2018).

Podsumowując, należy stwierdzić, że przegląd i analiza pozycji bibliograficznych wskazuje, iż w literaturze pojawia się wiele opisów badań wskazujących często sprzeczne ze sobą opinie studentów, absolwentów, jak i praktyków na temat konieczności kształcenia kandydatów na biegłych rewidentów w zakresie etyki zawodowej. Mimo podkreślania znaczenia i roli etyki w zawodzie biegłych rewidentów, nadal występują trudności w uświadamianiu konieczności kształcenia wśród potencjalnych kandydatów.

### **3. Wymogi prawne dotyczące kształtowania etyki zawodowej**

Podstawowym aktem prawnym dla biegłych rewidentów jest ustawa o biegłych rewidentach, która opisuje ich prawa i obowiązki. Ustawa określa również zasady etyczne obowiązujące biegłych rewidentów, do których zaliczają się: uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyta staranność, posiadanie odpowiednich kompetencji zawodowych oraz przestrzeganie tajemnicy zawodowej (Ustawa o biegłych rewidentach, art. 69 ust. 1). Określa ona również podstawowe wymogi prawne, jakie

muszą spełnić kandydaci w celu zdobycia kwalifikacji i możliwości wykonywania zawodu. Jednakże powyższe zagadnienia dotyczą kandydatów dopiero od momentu uzyskania przez nich wykształcenia wyższego (Ustawa o biegłych rewidentach, art. 4 ust. 2). Ustawodawca nie wskazuje nawet, że musi być to wykształcenie wyższe ekonomiczne. Nie weryfikuje również kwestii uzyskania tego wykształcenia, tj. zakresu ani procesu edukacji uzyskanych dyplomów ukończenia studiów, mimo występowania ewentualnych różnic programowych.

W zakresie zasad etycznych biegłych rewidentów obowiązują również:

- kodeks zawodowy etyki w rachunkowości,
- uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów,
- międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym międzynarodowe standardy niezależności).

Natomiast regulacje dotyczące wymogów kształcenia potencjalnych kandydatów na księgowych i biegłych rewidentów w obszarze rachunkowości zawarte są m.in. w Międzynarodowych Standardach Edukacyjnych dla zawodowych księgowych i kandydatów na zawodowych księgowych (w tym dla biegłych rewidentów), które określają minimalny zakres programu edukacyjnego oraz wymogi dotyczące kształcenia i rozwoju. Zawierają one następujące standardy (Międzynarodowe standardy edukacyjne, 2020):

- MSE 1. Wymagania wstępne odnoszące się do programów zawodowego kształcenia w obszarze rachunkowości,
- MSE 2. Wstępny rozwój zawodowy – kompetencje techniczne (zaktualizowany),
- MSE 3. Wstępny rozwój zawodowy – umiejętności zawodowe (zaktualizowany),
- MSE 4. Wstępny rozwój zawodowy – wartości, etyka i postawy zawodowe (zaktualizowany),
- MSE 5. Wstępny rozwój zawodowy – doświadczenie praktyczne,
- MSE 6. Wstępny rozwój zawodowy – weryfikacja kompetencji zawodowych,
- MSE 7. Ustawiczne doskonalenie zawodowe (zaktualizowany),
- MSE 8. Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych (zaktualizowany).

Pierwszym standardem wartym uwagi jest MSE 8, który oprócz kwestii formalnych związanych z przeprowadzaniem badania, wskazuje również konieczność stosowania się do zasad etycznych. Drugim jest MSE 4, który w zakresie wartości, etyki i postaw zawodowych powinien przede wszystkim wspomóc identyfikację problemów etycznych, ustalenie konsekwencji oraz skutków nieetycznego zachowania, stosowanie fundamentalnych zasad etycznych oraz etycznego zachowania wobec dylematów (Stronczek i Sawicka, 2017).

Międzynarodowe standardy edukacyjne mogą być zatem pomocnym narzędziem w procesie tworzenia programów nauczania przedmiotów związanych z etyką (Nadolna, 2011) dla odpowiednich organów uczelnianych bezpośrednio zaangażowanych w przygotowanie programów kształcenia na uczelniach wyższych.

Niemniej jednak uczelnie zgodnie z prawem o szkolnictwie wyższym mogą indywidualnie dostosować oraz ustalić plany studiów i programy kształcenia, z uwzględnieniem standardów kształcenia zgodnych z rozporządzeniem wydanym przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego (Prawo o szkolnictwie wyższym, art. 6 ust. 1 pkt 2).

Oprócz podstawowej ścieżki zdobycia kwalifikacji biegłego rewidenta, ustawodawca dopuszcza kształcenie kandydatów na biegłych rewidentów i uzyskanie przez nich kwalifikacji na podstawie umowy zawartej z uczelnią uprawnioną do nadawania stopnia naukowego doktora w zakresie nauk ekonomicznych, jeżeli program studiów na danym kierunku, poziomie i profilu obejmuje ten sam zakres, co egzaminy z wiedzy (Prawo o szkolnictwie wyższym, art. 61, art. 14.1, art. 14.2; Ustawa o biegłych rewidentach, art. 12 ust. 3, art. 15 ust. 3). Dotychczas współpracę dotyczącą kształcenia kandydatów

na biegłego rewidenta na podstawie umowy podjęty dwie uczelnie ekonomiczne w Polsce (Polska Izba Biegłych Rewidentów, b.d.a):

- Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie na podstawie umowy podpisanej w listopadzie 2021 r. w zakresie prowadzenia studiów na kierunku „Audyt finansowy” oraz
- Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu na podstawie umowy podpisanej w październiku 2023 r. w zakresie uznawania egzaminów z kierunku „Rachunkowość i podatki, specjalność biegły rewident”.

Zgodnie z umową kandydatowi, który ukończył II stopień na tym kierunku, komisja egzaminacyjna zaliczy wszystkie egzaminy z wiedzy.

Potencjalni kandydaci powinni się zapoznać z wymienionymi aktami prawnymi – czy to w ramach samorozwoju, czy w to w procesie edukacji na odpowiednich kierunkach lub specjalnościach na uczelniach wyższych – gdyż temat etyki zawodowej biegłego rewidenta obowiązuje na jednym z dziesięciu egzaminów w postępowaniu kwalifikacyjnym do zawodu biegłego rewidenta, jak również w praktyce zawodowej (Polska Izba Biegłych Rewidentów, b.d.b).

## 4. Wyniki badań

### 4.1. Metodyka

W literaturze istnieje wiele artykułów na temat kształcenia w rachunkowości, również na uczelniach w Polsce, które to artykuły posłużyły jako inspiracja do przeprowadzenia niniejszych badań (Drumlak, 2013a, 2013b; Dyhdalewicz i Gmińska, 2019; Kasprzak-Dobrowolska i in., 2005; Okrój, 2012). Wielu autorów przeprowadza badania na temat kształcenia w całym systemie rachunkowości, jednak niewiele z nich dotyczy kierunków lub specjalności związanych z audytem lub rewizją. Autorzy rzadko również badają w tym zakresie przedmioty związane wyłącznie z etyką zawodową.

Niniejsze badanie zostało rozszerzone do analizy materiałów źródłowych w postaci sylabusów programów kształcenia wszystkich (sześciu) uczelni ekonomicznych w Polsce w roku akademickim 2022/2023 i dotyczy wyłącznie mających w swojej ofercie polskojęzyczne kierunki lub specjalności związane z audytem, rewizją finansową czy controllinglem. Materiały źródłowe w postaci sylabusów, które nie wpiły się w powyższe kryteria, zostały wykluczone. Dodatkowo badanie zostało ograniczone tylko do przedmiotów związanych z etyką zawodową. Kierunki studiów w językach obcych również zostały wykluczone.

Dla realizacji celu przedstawionego w artykule zastosowano metodę przeglądu i analizy literatury z zakresu etyki w rachunkowości oraz etyki zawodowej biegłych rewidentów. Jako metodę badawczą zastosowano także analizę aktów prawnych, metodę dedukcji i indukcji. Przedstawiono i przeanalizowano wymogi dostępne w regulacjach prawnych pod kątem edukacji w zakresie etyki zawodowej potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów.

### 4.2. Programy kształcenia na uczelniach ekonomicznych w Polsce

Warto również zbadać oferty kształcenia na wyższych uczelniach ekonomicznych, uwzględniając krytyczną analizę aktów prawnych oraz pozycji literaturowych w zakresie edukacji z zakresu etyki.

W pierwszej kolejności należy zastosować pierwsze kryterium włączenia uczelni do badania, które przedstawiono za pomocą rankingu polskich uczelni ekonomicznych na przestrzeni ostatnich trzech lat (2020-2022).

Analiza programów kształcenia dotyczy wyłącznie polskich uczelni ekonomicznych przedstawionych w tab. 1. Jak można zauważyć, co roku uczelnie te zajmują w rankingu podobne lub te same miejsca, co może świadczyć o utrzymywaniu przez nie stałego poziomu kształcenia oraz zainteresowania studentów oferowanymi kierunkami studiów.

Tabela 1. Ranking uczelni ekonomicznych w Polsce w latach 2020-2022

Nazwa uczelni ekonomicznej	Rok 2020	Rok 2021	Rok 2022
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie	1	1	1
Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie	1	2	2
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu	3	3	3
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu	4	4	4
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	5	5	5
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach	5	6	6

Źródło: opracowanie własne na podstawie rankingów „Perspektywy” z roku 2020, 2021, 2022 (Ranking perspektyw, b.d.a, b.d.b, b.d.c).

Badanie powyższych uczelni przeprowadzono, opierając się na programach nauczania (sylabusy) w zakresie etyki zawodowej na kierunkach związanych z audytem, rewizją finansową, controllingiem lub finansami i rachunkowością, które to kierunki mają w swojej ofercie takie specjalności.

Tabela 2 przedstawia podział dostępnych kierunków ze względu na stopień studiów, kierunek, specjalność, nazwę przedmiotu związanego z etyką, liczbę godzin na poszczególnych trybach oraz liczbę punktów zaliczeniowych ECTS. Analizowane są wyłącznie kierunki prowadzone w języku polskim. Kierunki i programy nauczania w językach obcych zostały wykluczone. Przedstawione przedmioty zostały pozyskane z sylabusów poszczególnych uczelni ekonomicznych na studiach pierwszego i drugiego stopnia dostępnych w roku akademickim 2022/2023.

Tabela 2. Programy kształcenia w roku akademickim 2022/2023

Stopień	Nazwa kierunku	Nazwa specjalności	Nazwa przedmiotu	Liczba godzin wykładu (st/nst)	Liczba godzin ćwiczeń (st/nst)	Liczba punktów ECTS
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie						
I	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Etyka w biznesie	30/30	0	3
I	Globalny biznes, finanse i zarządzanie	Ogólna	Etyka w gospodarce i biznesie międzynarodowym	30/14	0	3
I	Międzynarodowe stosunki gospodarcze	Ogólna	Etyka w gospodarce i biznesie międzynarodowym	30/14	0	3
II	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Etyka w biznesie	15/8	0	3
II	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Etyka i ochrona klienta w finansach	30/14	0	3
Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie						
I	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Etyka w finansach i rachunkowości	20/20	0	3
II	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Nadzór korporacyjny i etyka	20/20	0	4
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu						
I	Finanse, audyt, inwestycje	Finanse, audyt i podatki	Brak	-	-	-
I	Finanse, audyt, inwestycje	Kontrola finansowa i rachunkowość	Brak	-	-	-
I	Rachunkowość i finanse biznesu	Finanse i rachunkowość przedsiębiorstw	Brak	-	-	-
II	Finanse, audyt, inwestycje	Ogólna	Etyka gospodarcza	30	0	3
II	Rachunkowość i finanse biznesu	Ogólna	Brak	-	-	-
II	Nadzór i kontrola	Ogólna	Etyka i odpowiedzialność w finansach i rachunkowości	30	0	5

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu						
I	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Etyka wpływu i manipulacji	15/16	15/0	3
I	Rachunkowość i controlling	Brak	Brak	-	-	-
II	Finanse i rachunkowość	Brak	Brak	-	-	-
II	Rachunkowość i controlling	Biegły rewident	Brak	-	-	-
II	Rachunkowość i controlling	Controlling	Brak	-	-	-
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie						
I	Finanse i rachunkowość	Rachunkowość i rewizja finansowa	Brak	-	-	-
I	Rachunkowość i controlling	Controlling	Brak	-	-	-
I	Rachunkowość i controlling	Rachunkowość	Brak	-	-	-
II	Audyt finansowy	Ogólna	Brak	-	-	-
II	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Etyka w biznesie	15/9	0	3
II	Finanse i rachunkowość	Rachunkowość i rewizja finansowa	Brak	-	-	-
II	Rachunkowość i controlling	Controlling	Brak	-	-	-
II	Rachunkowość i controlling	Rachunkowość	Brak	-	-	-
II	Rachunkowość i controlling	Rachunkowość wg MSR/MSSF	Brak	-	-	-
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach						
I	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Etyka gospodarcza	30/18	0	3
I	Finanse i rachunkowość	Rachunkowość i rewizja finansowa	Brak	-	-	-
II	Finanse i rachunkowość	Ogólna	Etyka w finansach i rachunkowości	15/9	0	3

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tab. 2, przedmioty związane z etyką zawodową występują w każdej badanej uczelni ekonomicznej. Najlepszą ofertę kształcenia w tym zakresie oferuje Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, gdyż na każdym badanym kierunku oferuje co najmniej jeden przedmiot związany z etyką. Następnie Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie, mimo niewielkiej liczby kierunków w badanej tematyce, ma przedmioty związane z etyką na studiach zarówno pierwszego, jak i drugiego stopnia. Można zatem wywnioskować, iż dla tych uczelni kwestie etyczne były na tyle istotne, aby ująć je w programach kształcenia potencjalnych kandydatów na zawodowych księgowych lub biegłych rewidentów.

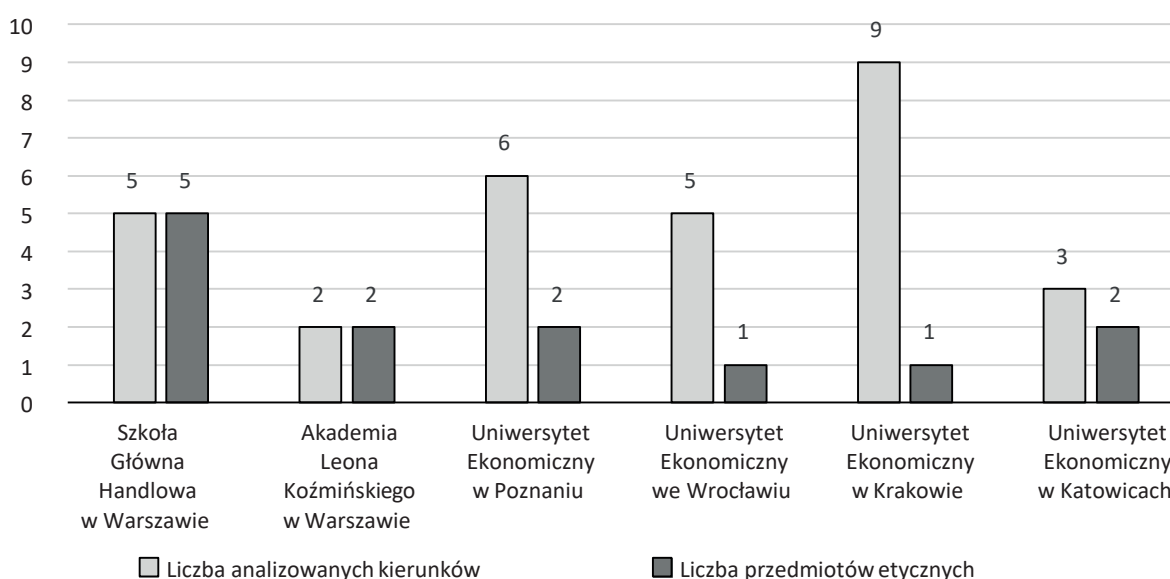
Natomiast w ofercie kształcenia Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu i Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie z zakresu etyki odnotowano zaledwie po jednym przedmiocie na każdym badanym kierunku. Proporcje w pierwszym przypadku wynoszą 1:5, natomiast w drugiej uczelni jest to 1:9. Co więcej, pierwsza z nich w roku akademickim 2022/2023 ma specjalność „Biegły rewident”, a druga realizuje kierunek „Audyt finansowy” na podstawie umowy z Komisją Egzaminacyjną dotyczącą kształcenia kandydatów na biegłego rewidenta, a żadna z nich nie wprowadziła osobnego przedmiotu z zakresu etyki zawodowej biegłego rewidenta, mimo iż na jednym z dziesięciu egzaminów kwalifikacyjnych taki temat kandydatów obowiązuje. Program Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu również warto zweryfikować i zmodyfikować, gdyż przedmioty związane z etyką pojawiają się dopiero na studiach drugiego stopnia.

Ponadto należy podkreślić, iż wszystkie analizowane programy kształcenia polskich uczelni ekonomicznych mają w swojej ofercie przedmioty związane z etyką zawodową. Najczęściej jednak przedmioty te

proponowane są na kierunkach ogólnych, nie wprowadza się zaś dodatkowych przedmiotów na specjalnościach dostosowanych do specjalności związanych z audytem, rewizją czy controllingiem, które niewątpliwie powinny być pierwszym etapem przygotowania potencjalnych kandydatów do zdobycia kwalifikacji biegłego rewidenta.

Wątpliwość budzi również liczba godzin przedmiotów z zakresu etyki, która jest nieproporcjonalnie niska w porównaniu z liczbą oferowanych kierunków oraz istotnością tematu etyki, który występuje na egzaminie kwalifikacyjnym. Dlatego powinna ona być dostosowana adekwatnie do kluczowej roli, jaką odgrywa etyka w tym zawodzie.

Wykres na rys. 1 przedstawia stosunek oferowanych kierunków na uczelniach ekonomicznych do realizowanych przedmiotów z zakresu etyki.



Rys. 1. Stosunek liczby kierunków do liczby przedmiotów w zakresie etyki

Źródło: opracowanie własne.

W zestawieniu na rys. 1 najkorzystniejszą ofertę dydaktyczną w zakresie etyki ma Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, gdyż stosunek ten wynosi 100%. Mimo niewielkiej liczby oferowanych kierunków Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie również osiąga proporcje 1:1 oferowanych kierunków do przedmiotów związanych z etyką. Następną uczelnią oferującą wysoki wskaźnik jest Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach mający przedmioty z zakresu etyki na pierwszym i drugim stopniu studiów (66,7%).

Wyniki pozostałych uczelni przedstawiają się w bardziej zróżnicowany sposób. Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu oferuje przedmioty z zakresu etyki zawodowej w stosunku do oferowanych kierunków na poziomie 33,3%, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu – 20%, a Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie – 11,1%. Warto jednak podkreślić, iż wiele z analizowanych przedmiotów z zakresu etyki jest oferowanych na profilu ogólnym, przed wybraniem konkretnej specjalności, co może istotnie ograniczać możliwość poznania zasad etycznych bezpośrednio związanych z zawodem biegłych rewidentów.

Na podstawie analizy można stwierdzić, iż występują istotne braki w edukacji potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów z zakresu etyki zawodowej. Niedostatki te widoczne są nie tylko w zestawieniu dostępnych kierunków kształcenia na uczelniach ekonomicznych, ale również w faktycznej liczbie ofertowanych przedmiotów związanych z etyką zawodową. Dlatego warto w przyszłości rozważyć rozszerzenie oferty dydaktycznej o zajęcia z etyki zawodowej w celu zachęcenia studentów



do zgłębiania i szerzenia postaw etycznych oraz zwiększenia ich świadomości na temat istotności przestrzegania zasad etycznych.

Podsumowując, należy stwierdzić, że uniwersytet powinien stworzyć najlepsze warunki do nauki, dbać o ofertę edukacyjną oraz dostosować programy kształcenia do wymagań stawianych przed kandydatami na biegłych rewidentów (Okrój, 2012). Absolwenci po pierwszym etapie kształcenia powinni mieć co najmniej wystarczającą wiedzę i być przygotowani do zdobywania zawodu biegłego rewidenta (Gos i Hońko, 2011). Przedstawione sylabusy mają w swojej ofercie przedmioty związane z etyką, jednakże mogłyby one zostać lepiej dopasowane do kierunków związanych z audytem, rewizją finansową lub controllingiem, aby lepiej przygotować potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów do egzaminów kwalifikacyjnych w przyszłości.

## 5. Zakończenie

Kwestie kształcenia w zakresie etyki zawodowej postrzegane są zarówno przez naukowców, praktyków, jak i przez studentów w zróżnicowany sposób. Każda z tych grup często wyraża odmienne opinie na temat konieczności edukacji w tym zakresie oraz przedstawia różne wymagania dotyczące edukacji potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów.

Autorzy podkreślają istotność i konieczność kształcenia młodzieży w zakresie etyki oraz jej pozytywny wpływ na decyzje podejmowane przez nich w przyszłości. Według studentów edukacja z obszaru etyki jest potrzebna i przydatna w pracy zawodowej. Jednakże szkolenia z tego zakresu nie są najchętniej przez nich wybierane, nie wykazują oni również wystarczającej znajomości kodeksów etyki, co negatywnie wpływa na kształtowanie odpowiednich zachowań i może prowadzić do dylematów etycznych. Z perspektywy środowiska biznesowego znajomość zasad etycznych jest traktowana jako mniej wartościowa od umiejętności technicznych.

Jednakże podstawowym źródłem do zdobycia wiedzy na temat zasad etycznych w zawodzie biegłego rewidenta, ale również kształtowania wśród potencjalnych kandydatów postaw etycznych oraz zdobycia kwalifikacji do wykonywania tego zawodu podczas egzaminów państwowych są akty prawne. Znaczącą rolę w planowaniu edukacji z perspektywy uczelni i studentów odgrywają Międzynarodowe Standardy Edukacji, gdyż wyznaczają one m.in. wymogi dotyczące kształcenia i rozwoju oraz programów edukacyjnych. W związku z tym studenci, którzy planują ubiegać się o uzyskanie kwalifikacji biegłego rewidenta lub podjąć pracę w firmach audytorskich w przyszłości, powinni zapoznać się z tymi aktami prawnymi.

Na podstawie analizy programów kształcenia dostępnych na uczelniach ekonomicznych w Polsce można wnioskować, iż w procesie edukacji potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów brakuje przedmiotów z zakresu etyki zawodowej. Polskie uczelnie ekonomiczne mające odpowiednie wytyczne dotyczące planowania kształcenia potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów nie mają w swojej ofercie edukacyjnej przedmiotów z obszaru etyki zawodowej na każdej specjalności związanej z audytem, rewizją czy controllingiem. W przypadku gdy oferują takie przedmioty, najczęściej są one realizowane na kierunku ogólnym, przed wybraniem specjalności. W związku z tym programy nauczania oraz liczba oferowanych przedmiotów na specjalnościach mogą nie stanowić wystarczającej podstawy przygotowującej do przystąpienia przez nich do państwowych egzaminów kwalifikacyjnych z zakresu etyki. Uczelnie wyższe ekonomiczne powinny wywierać większy nacisk na postawy i zachowania etyczne studentów, jak również na uświadamianie znaczenia i roli etyki w zawodzie biegłych rewidentów, gdyż odpowiednie kompetencje, kształtowanie postaw moralnych oraz umiejętne i świadome wykorzystanie posiadanej wiedzy mogą zminimalizować ryzyko nieetycznych zachowań w praktyce zawodowej.

W celu lepszego dostosowania oferty warto w przyszłości zbadać oczekiwania i ewentualne problemy potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów występujące w procesie kształcenia w zakresie etyki zawodowej.

Niniejsze badanie jest obciążone ograniczeniami w postaci analizy wyłącznie polskojęzycznych kierunków kształcenia uczelni ekonomicznych. Z badania wykluczone zostały uczelnie o charakterze ogólnym, mimo posiadania kierunków związanych z finansami, rachunkowością czy audytem. Do analizy dokumentów źródłowych zostały wzięte pod uwagę sylabusy dotyczące tylko roku akademickiego 2022/2023. Przedmiotem badań były wyłącznie kwestie związane z etyką zawodową biegłych rewidentów.

## Literatura

- Banaszkiewicz, A. i Makowska, E. (2015). Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości w świetle badań ankietowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (396), 9-18. <https://doi.org/DOI: 10.15611/pn.2015.396.01>
- Baszczyńska, A., Kabalski, P., Nowak, M., Syper-Jędrzejak, M. i Sz wajcar, J. (2022). *Wypalenie zawodowe biegłych rewidentów i rewidentów w Polsce – Skala, przyczyny, skutki*. Wydawnictwo IUS PUBLICUM Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o.
- Cieciura, M. (2019). Inteligencja emocjonalna jako behawioralny element współczesnej rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu*, 63(11), 220-230. <https://doi.org/10.15611/pn.2019.11.15>
- Czerny, M. (2022). Sens i możliwość zastosowania elementów buddyjskiej edukacji etycznej w nauczaniu etyki rachunkowości w chrześcijańskim kręgu kulturowym. *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce*, 46(2), 27-49.
- Drumlak, U. (2012). Ocena stopnia przygotowania do wykonywania zawodu księgowego według opinii absolwentów i studentów wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis Oeconomica*, 294(67), 37-50.
- Drumlak, U. (2013a). Badanie opinii na temat przygotowania absolwentów kierunku finanse i rachunkowość do wykonywania zawodu księgowego – fragmenty badań. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia*, 61(765), 5-17.
- Drumlak, U. (2013b). Ocena oferty kształcenia ustawicznego dla profesjonalnych księgowych w Polsce. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis Oeconomica*, 303(72), 19-30.
- Dyhdalewicz, A. i Gmińska, R. (2019). Etyka zawodowa księgowych z perspektywy studentów – prezentacja wyników badań ankietowych. *Folia Oeconomica Acta Universitatis Lodzianensis*, 6(345), 27-55. <https://doi.org/10.18778/0208-6018.345.02>
- Earley, C. E. i Kelly, P. T. (2004). A Note on Ethics Educational Interventions in an Undergraduate Course: Is There an “Enron Effect”? *Issues in Accounting Education*, 19, 53-71.
- Gawron, D. (2018). Wybrane problemy edukacji w obszarze etyki w rachunkowości. *Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo*, 13(1), 119-130. <https://doi.org/10.23830/13/I/2018/119130>
- Gos, W. i Hońko, S. (2011). Propozycja modyfikacji programu kształcenia księgowych w wyższych uczelniach w świetle Krajowych Ram Kwalifikacji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62(118), 127-150.
- Jaruga, A. (2003). Nowelizacja modelu edukacji rachunkowości w dobie globalizacji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 17, 183-190.
- Kamińska-Stańczak, A. i Siłska-Gembka, S. (2021). Badania empiryczne nad etyką w rachunkowości – systematyczny przegląd literatury. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(3), 128-152. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.2348>
- Kasprzak-Dobrowolska, A., Łakomiak, A. i Bogacz-Miętka, O. (2005). Programy edukacyjne dla kandydatów na zawodowych księgowych w wybranych krajach a Międzynarodowy Standard Edukacji IFAC nr 2. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 26, 17-44.
- Kogut, J. (2017). Directions of Changes in the Audit System and Their Impact on the Quality and Perception of the Audit of Financial Statements. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu*, 479, 86-98. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.479.08>
- Martin, J. i Schmidt, C. (2010). Jak zatrzymać najbardziej utalentowanych pracowników? *Harvard Business Review Polska*, 92.
- Maruszewska, E. W. (2010). Edukacja w zakresie etyki zawodowej w rachunkowości. *Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 14(2), 19-25.
- Międzynarodowe standardy edukacyjne 1-8. (2020). Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości (IAESB). Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Nadolna, B. (2011). Wartości etyczne i zawodowe w edukacji księgowego. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis Oeconomica*, 287(63), 179-188.
- Okrój, K. (2012). Egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów a program kształcenia na specjalności „rachunkowość finansowa i auditing” na wydziale Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia*, 45, 147-166.
- Rzepka, A. (2018). Nauczanie etyki w zakresie rachunkowości na publicznych wyższych uczelniach ekonomicznych w Polsce. W: R. Oczkowska, R. Seweryn (red.), *Knowledge Economy Society Challenges and Dilemmas of the Changing Economy*. Publishing House, s. 63-72.
- Rzepka, A. i Wójtowicz, P. (2018). *Rola Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC w opinii praktyków i studentów – wyniki wstępnych badań*. 96(152), 123-150. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0011.6174>

- Sprawozdanie PANA z monitorowania rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie (2021). Pobrano 15 marca 2023 z [https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2022/08/PANA\\_Sprawozdanie-z-monitorowania-ryнку-2021.pdf](https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2022/08/PANA_Sprawozdanie-z-monitorowania-ryнку-2021.pdf)
- Stępień, M. i Pogodzińska-Mizdrak, E. (2011). Wybrane problemy dydaktyczne rachunkowości w uczelni wyższej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 849, 109-129.
- Stronczek, A. i Sawicka, J. (2017). Postrzeganie zasad etyki przez studentów i czynnych zawodowo przedstawicieli zawodów księgowych. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 345, 99-112.
- Szczepankiewicz, E. (2018). Audyt wewnętrzny a znaczenie etyki w jednostkach – wyniki badań. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu*, 521, 181-193. <https://doi.org/10.15611/pn.2018.521.18>
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017, poz. 1089)
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. 2018, poz. 1668)
- Voss, G. (2016). *Kształtowanie norm etycznych a odpowiedzialność zawodowa księgowych*. Wydawnictwo Uczelniane Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego w Bydgoszczy.
- Voss, G. (2017a). Efekty kształcenia – normy etyczne w rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 479, 174-184. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.479.15>
- Voss, G. (2017b). Ocena norm etycznych w praktyce i dydaktyce według studentów z wybranych województw. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis Oeconomica*, 335(87), 283-292. <https://doi.org/10.21005/oe.2017.87.2.26>
- Żuraw, P. (2005). Etyka zawodu księgowego w procesie edukacyjnym. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, 1079, 142-148.

### Źródła internetowe

- Polska Izba Biegłych Rewidentów. (b.d.a). <https://www.pibr.org.pl/pl/umowy-z-uczelniami>
- Polska Izba Biegłych Rewidentów. (b.d.b). <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow#egzaminy>
- Ranking perspektyw. (b.d.a). <https://ranking.perspektywy.pl/2020/ranking/ranking-uczelni-akademickich/types/uczelnie-ekonomiczne>
- Ranking perspektyw. (b.d.b). <https://2021.ranking.perspektywy.pl/ranking/ranking-uczelni-akademickich/types/uczelnie-ekonomiczne>
- Ranking perspektyw. (b.d.c). <https://ranking.perspektywy.pl/2022/ranking/ranking-uczelni-akademickich/types/uczelnie-ekonomiczne>
- Sylabus Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. (b.d.). [https://kozminski.bip.gov.pl/rozpoczynajace-sie-od-roku-akademickiego-2022-2023/579180\\_finanse-i-rachunkowosc.html](https://kozminski.bip.gov.pl/rozpoczynajace-sie-od-roku-akademickiego-2022-2023/579180_finanse-i-rachunkowosc.html)
- Sylabus Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. (b.d.). <https://www.sgh.waw.pl/informator>
- Sylabus Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. (b.d.). <https://sylabusy.ue.katowice.pl/kandydat/>
- Sylabus Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. (b.d.). [https://usosweb.uek.krakow.pl/kontroler.php?\\_action=katalog2/programy/szukajProgramu&method=by\\_faculty&jed\\_org\\_kod=UEK](https://usosweb.uek.krakow.pl/kontroler.php?_action=katalog2/programy/szukajProgramu&method=by_faculty&jed_org_kod=UEK)
- Sylabus Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. (b.d.). <https://esylabus.ue.poznan.pl/pl/10/1/1/105>
- Sylabus Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. (b.d.). <https://ue.e-sylabus.pl/forstudents>

## Role of Professional Ethics in the Education of Potential Candidates for Auditors

---

**Abstract:** The aim of this study is to define the role of ethics in the profession of statutory auditor in the education of potential candidates in the auditor's profession. The study was based on a critical analysis of literature, legal acts, and an analysis of the syllabuses of Polish economic universities. Despite emphasizing the importance and role of ethics in the profession of statutory auditors, Polish education programs of economics universities in fields related to audit or controlling still offer a small number of ethical subjects. The literature review confirms students' lack of ethical education (potential candidates). Therefore, it is worth considering expanding the educational offer in the future to increase the helpful knowledge to acquire qualifications and awareness of ethical attitudes of potential candidates for statutory auditors.

**Keywords:** education, auditor, professional ethics, auditing.

---