



Zawód biegłego rewidenta – rola we współczesnej gospodarce

Aleksandra Kaliszuk

Akademia Śląska

aleksandra.kaliszuk@akademiaslaska.pl, ORCID: 0009-0004-0445-4664

Streszczenie: Wraz z rozwojem gospodarki oraz rosnącym zaangażowaniem kapitału zewnętrznego w działalność przedsiębiorstw pojawiła się potrzeba zapewnienia rzetelności prowadzonej ewidencji finansowej. System rachunkowości finansowej dostarcza informacji wspierających proces decyzyjny, jednak to biegli rewidenty odgrywają kluczową rolę w weryfikacji poprawności jego funkcjonowania. Ich działalność nie tylko zwiększa transparentność, ale także buduje zaufanie wśród interesariuszy. Celem artykułu jest przedstawienie roli i znaczenia zawodu biegłego rewidenta, a także omówienie jego uwarunkowań prawnych w Polsce. W realizacji tego celu zastosowano tematyczny przegląd literatury uzupełniony analizą branżowych stron internetowych oraz polskich aktów prawnych. Przeprowadzone badania wskazują, że zawód biegłego rewidenta jest ważnym elementem współczesnej gospodarki i nieodłącznie wiąże się z rachunkowością, ponieważ zapewnia rzetelność audytu finansowego. Jego rola nie ogranicza się jedynie do sprawdzania poprawności ksiąg rachunkowych oraz sprawozdań finansowych – dzięki jego pracy przedsiębiorstwa mogą budować zaufanie wśród inwestorów czy partnerów biznesowych. Pomaga to w unikaniu błędów i nieprawidłowości, a także w lepszym zarządzaniu finansami i podejmowaniu świadomych decyzji biznesowych. Rola biegłego rewidenta jest istotna nie tylko dla samych przedsiębiorstw i ich interesariuszy, ale również dla organów regulacyjnych, które wydają akty prawne i nadzorują funkcjonowanie zawodu, zapewniając transparentność jego działalności. Jednocześnie regulacje te nakładają wysokie wymagania na kandydatów na biegłych rewidentów, w tym obowiązek ciągłego doskonalenia zawodowego. Dzięki temu ich wiedza nie tylko pozostaje precyzyjna, ale także aktualna.

Słowa kluczowe: audyt finansowy, rewizja finansowa, biegły rewident.

Kod JEL: M40, M42, M49.

1. Wstęp

Zanim powstały międzynarodowe korporacje z rozbudowanymi systemami rachunkowymi i dedykowanymi działami księgowości, prowadzenie działalności gospodarczej nie wymagało sporządzania dokumentacji księgowej. Początki aktywności gospodarczej były związane z działalnością prowadzoną przez pojedyncze osoby lub całe rodziny, często przekazywaną z pokolenia na pokolenie. Nad wszystkim czuwał właściciel, który nie musiał (a często nawet nie potrafił) spisywać transakcji. Wraz z gromadzeniem majątku i rosnącą liczbą operacji gospodarczych, zwłaszcza w ramach klasycznego handlu, pojawiła się potrzeba ewidencjonowania transakcji, aby zachować kontrolę nad działalnością gospodarczą (Kawa, 2002). Początkowo rachunki zapisywano na tabliczkach woskowych, później zaczęto używać papirusu i pergaminu, które miały formę zwojów. Z biegiem czasu dokumenty te zaczęto łączyć, zszywając pojedyncze karty, co doprowadziło do powstania ksiąg (Sojak, 2023).

Z uwagi na małą skalę prowadzonej działalności ówcześni przedsiębiorcy byli w stanie samodzielnie prowadzić swoje księgi rachunkowe i identyfikować wszelkie nieprawidłowości. Jednak z biegiem lat oraz rozwojem przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, których działalność rozpoczęła ekspansję na rynkach międzynarodowych, na początku XIX wieku przedsiębiorcy byli zmuszeni do zwiększenia szczegółowości gromadzonych danych, aby skuteczniej monitorować prowadzoną działalność i na podstawie informacji podejmować bardziej efektywne decyzje. Działania te doprowadziły do zmiany organizacji zaplecza administracyjnego przedsiębiorstwa z samodzielnego księgowego, którym był właściciel, na wykwalifikowany zespół posiadający kompleksową wiedzę z zakresu rachunkowości przedsiębiorstwa (Nowak, 2013, s. 9).

Rozwój gospodarki, zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym, wymaga stałej kontroli oraz nadzoru, aby podmioty gospodarcze oraz ich zarządzający mogli podejmować świadome i pewne decyzje. Księgowość jest uznawana za jeden z kluczowych podsystemów ewidencyjnych jednostki gospodarczej (Adamek, 2012). W celu zapewnienia bezpieczeństwa oraz rzetelności prowadzonych ksiąg rachunkowych powstała profesja biegłego rewidenta, która na przestrzeni lat ewoluowała, osiągając status zawodu zaufania publicznego.

W literaturze dotyczącej rachunkowości, sprawozdawczości i audytu dominują analizy aspektów technicznych, podczas gdy charakterystyka samych zawodów – w tym biegłego rewidenta – jest podejmowana stosunkowo rzadko. Tymczasem zawód biegłego rewidenta zasługuje na szczególną uwagę ze względu na

długą ścieżkę kształcenia oraz wysoką odpowiedzialność, w tym również odpowiedzialność karną, a przede wszystkim rolę, jaką pełni on we współczesnej gospodarce. Niniejszy artykuł ma na celu wypełnienie tej luki poprzez przedstawienie roli i znaczenia biegłego rewidenta, a także omówienie jego uwarunkowań prawnych w Polsce. W realizacji tego celu zastosowano tematyczny przegląd literatury uzupełniony analizą branżowych stron internetowych oraz polskich aktów prawnych. Artykuł koncentruje się na odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

1. Jak kształtował się zawód biegłego rewidenta na przestrzeni lat?
2. Jak przebiegało powstanie i rozwój tej profesji w Polsce?
3. Jakie są współczesne uwarunkowania prawne oraz znaczenie zawodu biegłego rewidenta w Polsce?

Struktura artykułu jest następująca: w kolejnej sekcji omówiono historię zawodu biegłego rewidenta, jego ewolucję na przestrzeni lat wraz ze wskazaniem miejsca jego powstania. Następnie omówiono implementację do polskich przepisów prawa. Rozważania kończy przedstawienie obecnych regulacji prawnych zawodu biegłego rewidenta w Polsce.

2. Historyczne uwarunkowania zawodu biegłego rewidenta na świecie

Za miejsce powstania pierwszych form organizacji zawodu księgowych, jak również rewizji finansowej uznaje się Wielką Brytanię. Kraj ten wiódł znaczący prym w ilości posiadanych specjalistów charakteryzujących się specjalistyczną wiedzą z zakresu rachunkowości. Zgodnie z danymi historycznymi pod koniec XVIII wieku w największych miastach Szkocji oraz Anglii swoją działalność prowadziło 50 dyplomowanych biegłych księgowych. W XIX wieku ich ilość zaczęła znacząco rosnąć, do czego przyczyniła się wydana w 1862 roku w Wielkiej Brytanii Ustawa o spółkach (ang. British Companies Act) wprowadzająca obowiązek badania bilansów przedsiębiorstw. Istotnym momentem w kształtowaniu się podejścia do weryfikacji prawdziwości ujawnianych danych finansowych było wykrycie w 1932 roku w Wielkiej Brytanii prezentacji obrazu przedsiębiorstwa Royal Mail Steam Shipping niezgodnego z rzeczywistą sytuacją majątkową. Nieprawidłowości przejawiały się w wykazywaniu zysków pomimo osiągniętego przez spółkę bankructwa. Sytuacja ta doprowadziła do podjęcia przez brytyjskiego prawodawcę kroków zmierzających do uchwalenia nowej

ustawy o spółkach, zawierającej uwzględnienie minimalnych wymogów w zakresie ujawniania informacji finansowych oraz wprowadzenie obowiązkowego rocznego badania sprawozdań finansowych wraz z określeniem przejrzystych praw i obowiązków biegłych rewidentów biorących udział w badaniu. Dokument ten, wprowadzony do prawodawstwa w 1948 roku, był także przełomowy z uwagi na skoncentrowanie szczególnej uwagi na ochronie interesów kredytodawców, a także akcjonariuszy badanych podmiotów (Pfaff, 2018, s. 34). Wprowadzenie do brytyjskich przepisów prawa wymogów związanych z weryfikacją sprawozdań finansowych oraz nadanie w europejskiej gospodarce istotnego znaczenia roli biegłego rewidenta spowodowało, iż zawód ten znacznie szybciej rozwinął się w Wielkiej Brytanii niż w Stanach Zjednoczonych.

Pierwsze stowarzyszenie biegłych rewidentów w Ameryce powstało w 1887 roku i nosiło nazwę Amerykańskiego Stowarzyszenia Biegłych Księgowych (ang. American Association of Public Accountants – AAPA) (www 1). Początkowo stowarzyszenie to nie miało znaczącego wpływu na politykę amerykańskiej sprawozdawczości finansowej. Decydujący wpływ uzyskało jednak 100 lat później dzięki istotnemu zwiększeniu swojej liczebności do 290 tysięcy członków. Obecnie stowarzyszenie to nosi nazwę Amerykańskiego Instytutu Dyplomowanych Biegłych Księgowych (ang. American Association of Certified Public Accountants – AICPA). W niemieckim prawodawstwie natomiast definicja i zawód biegłego rewidenta zostały zaimplementowane do Prawa bilansowego utworzonego w Niemczech w 1985 roku. Wszyscy certyfikowani biegli rewidentzi posiadający specjalistyczne uprawnienia do badania sprawozdań finansowych obligatoryjnie musieli być zarejestrowani w Izbie Biegłych Rewidentów (niem. Wirtschaftsprüferkammer). Izba ta została utworzona w 1971 roku, a nadzór nad nią był sprawowany przez Federalnego Ministra Gospodarki Niemiec (Pfaff, 2018, s. 37).

3. Ewolucja zawodu biegłego rewidenta w Polsce

– kontekst historyczny

W Polsce zawód biegłego rewidenta został usankcjonowany po raz pierwszy w Rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej w prawie o spółkach akcyjnych z 1928 roku. Zgodnie z art. 7 niniejszej ustawy sprawozdania finansowe spółek akcyjnych podlegały badaniu przez biegłych rewidentów pod kątem ich prawdziwości oraz dokładności dotyczącej uzasadnionej wysokości przyznanej

zapłaty oraz wynagrodzenia (Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Prawo o spółkach akcyjnych, 1928). Ustawa ta przywoływała także osobę biegłego rewidenta w art. 89, zgodnie z którym „każda spółka akcyjna powinna corocznie poddać bilans, rachunek zysków i strat, tudzież sprawozdanie, sporządzone przez zarząd, badaniu przez biegłych rewidentów zarówno pod względem ich zgodności z księgami i dokumentami, jako też faktycznym stanem majątku i interesów spółki”. Wskazane przepisy nie zostały jednak zrealizowane i nie były przestrzegane w praktyce. Uregulowania te zostały przeniesione do Kodeksu Handlowego opublikowanego w Polsce w 1934 roku (Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Kodeks Handlowy, 1934). Regulacje zawarte we wspomnianym akcie prawnym również nie weszły w życie przed II wojną światową, co zostało uargumentowane brakiem odpowiednich kwalifikacji kadry księgowej (Pfaff, 2008, s. 75).

Przełomowym momentem w procesie standaryzacji i rozwoju zawodu biegłego rewidenta w Polsce była zawarta w 1959 roku Uchwała Rady Ministrów w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych, na mocy której został ustanowiony pierwszy zawodowy tytuł „dyplomowanego biegłego księgowego” (Uchwała w sprawie rewizji finansowo-księgowej..., 1959). Zgodnie z par. 47 niniejszej Uchwały wyłącznie dyplomowani biegli księgowi wpisani na państwową listę mogli przeprowadzać badania sprawozdań finansowych. Lista biegłych była ustalana przez Ministra Finansów, który nadawał tytuł zawodowy na wniosek komisji egzaminacyjnej również przez niego ustalonej. Wspomnianą komisją egzaminacyjną było Stowarzyszenie Księgowych w Polsce będące najstarszą i największą w kraju organizacją zrzeszającą przedstawicieli środowiska związanego z finansami i rachunkowością, funkcjonującą zgodnie ze stanem wiedzy na koniec 2024 roku. Początki funkcjonowania organizacji datuje się na 9 czerwca 1907 roku (Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2020).

Kluczowe zmiany w przepisach dotyczących zawodu biegłych rewidentów zaimplementowała Ustawa z dnia 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Ustawa o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych..., 1991). Ustawa ta była uznawana za akt prawny, który jako pierwszy w historii dostosował polską rewizję do europejskich rozwiązań. Dokument ten wprowadził nowe warunki i wymagania, których spełnienie było niezbędne do zdobycia statusu biegłego rewidenta. Zgodnie z art. 15 niniejszej ustawy „biegłym rewidentem mógł zostać obywatel polski, który:

- ma pełną zdolność do czynności prawnych,
- korzysta z pełni praw publicznych,

- nie był karany za przestępstwa przeciwko mieniu, za przestępstwa przeciwko dokumentom, za przestępstwa gospodarcze, za fałszowanie pieniędzy, papierów wartościowych, znaków urzędowych oraz przestępstwa i wykroczenia karno-skarbowe,
- posiada wykształcenie wyższe,
- odbył z wynikiem pozytywnym 4-letnią praktykę zawodową w podmiocie uprawnionym do badania, w tym 2-letnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, a w przypadku osób posiadających co najmniej 5-letnią praktykę na stanowiskach samodzielnych lub kierowniczych w pionach ekonomiczno-finansowych – 2-letnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta,
- złożył z wynikiem pozytywnym egzamin na biegłego rewidenta przed Państwową Komisją Egzaminacyjną,
- złożył ślubowanie,
- został wpisany na listę biegłych rewidentów”.

Wymienione powyżej wymagania zostały zmodyfikowane wprowadzoną i aktualnie obowiązującą nowelizacją Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Nowe zasady zdobywania uprawnień biegłego rewidenta oraz niezbędne kwalifikacje zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa zostaną omówione w kolejnych punktach.

4. Obecne uwarunkowania prawne zawodu biegłego rewidenta w Polsce

Zawód biegłego rewidenta – jak już wcześniej zostało wspomniane – jest zaliczany do zawodów zaufania publicznego. Cechuje go to, że niewątpliwie stanowi on profesję bazującą na wykonywaniu zadań o szczególnym z punktu widzenia zadań publicznych charakterze oraz trosce o realizację interesu publicznego. Jest on zawodem opartym na wielu normach prawnych. Osoby posiadające uprawnienia do wykonywania wspomnianego zawodu, jak również podmioty zajmujące się badaniem sprawozdań finansowych świadczą swoje usługi przewidziane wieloma aktami prawnymi zaimplementowanymi do polskiego prawodawstwa. Wśród nich znajdują się m.in. (Gabrusewicz, 2014):

- „Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 1994 Nr 121, poz. 591;
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009 Nr 157, poz. 1240;

- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. 2000 Nr 94, poz. 1037;
- Ustawa z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Dz.U. 2000 Nr 116, poz. 1216”.

Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta jest Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (2017). Zgodnie z art. 1 dokument ten określa zasady m.in. w zakresie:

- „uzyskiwania uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i wykonywania tego zawodu;
- działalności firm audytorskich, w tym ich organizacji oraz odpowiedzialności za naruszenia przepisów prawa;
- wykonywania czynności rewizji finansowej, w tym w jednostkach zainteresowania publicznego;
- odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów”.

Oprócz wspomnianej powyżej ustawy zawód biegłego rewidenta i zasady jego wykonywania zostały także zawarte w Kodeksie etyki zawodowej biegłych rewidentów (www 2). Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów został stworzony przez Międzynarodową Federację Księgowych – IFAC (ang. International Federation of Accountants) odpowiedzialną za standaryzację w skali światowej powszechnie obowiązujących zasad rachunkowości (Międzynarodowa Federacja Księgowych, 2013). Organizacja ta została założona w 1977 roku, a w jej skład wchodzi członkowie uznawani za specjalistów najwyższej klasy, m.in. przez Bank Światowy czy Światową Organizację Handlu. Jej podstawowym zadaniem jest „służenie interesowi publicznemu, wzmocnienie światowego zawodu księgowych oraz wpływanie na rozwój silnych gospodarek na całym świecie poprzez tworzenie i promowanie przestrzeni wysokiej jakości standardów zawodowych, wspieranie międzynarodowej konwergencji takich standardów oraz wypowiedanie się w sprawach interesu publicznego w sytuacjach, gdy najistotniejszą rolę odgrywają kompetencje zawodowe”. Zadanie to jest niezwykle ważne z uwagi na istotną rolę zawodu księgowych i biegłych rewidentów w gospodarce oraz dążenie do harmonizacji i standaryzacji przepisów związanych z prowadzeniem ksiąg rachunkowych oraz sporządzaniem i badaniem sprawozdań finansowych.

W ramach realizacji założonego celu wspomniana organizacja wyodrębniła specjalistyczną komórkę organizacyjną w postaci Komitetu do spraw Etyki. Do jej zadań należy opracowywanie jak najwyższej jakości etycznych standardów,

jak również rozpowszechnienie stosowania praktyk zapewniających umocnienie zaufania publicznego wobec zawodu księgowych. Rola wspomnianego Komitetu jest obecnie pełniona przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki (ang. International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA) (Grabowska-Kaczmarczyk, Jonas, Szulc, Świetla, Zieniuk, 2020, s. 98). Komitet ten opracował wspomniany wcześniej Kodeks etyki zawodowych księgowych, który stanowił wzorzec do utworzenia krajowych wytycznych w zakresie etyki zawodowej. Zawarte w nim zasady dotyczyły norm postępowania oraz podstawowych zasad, których powinni przestrzegać zarówno księgowi, jak i osoby świadczące usługi atestacyjne.

Na podstawie ustalonego wzorca polski prawodawca wprowadził krajowy Kodeks etyki zawodowej. Dokument ten obowiązywał jednak wyłącznie do 31 grudnia 2011 roku z uwagi na wprowadzenie obligatoryjnego stosowania zasad Kodeksu etyki zawodowych księgowych sporządzonych przez IFAC od 1 stycznia 2012 roku (Uchwała w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, 2011). Istotnym momentem w zakresie implementacji zasad etyki zawodowej przez biegłych rewidentów było wprowadzenie Uchwałą nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów obowiązkowego stosowania od dnia 1 stycznia 2020 roku Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych, wydanego przez IFAC w 2018 roku (Uchwała w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, 2019). Kodeks ten jest przestrzegany przez biegłych i składa się z poniżej wymienionych części:

1. „Część 1 – Przestrzeganie Kodeksu, podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne, która zawiera podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne oraz ma zastosowanie do wszystkich zawodowych księgowych.
2. Część 2 – Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach, która określa dodatkowy materiał odnoszący się do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach podczas wykonywania czynności zawodowych. Część 2 ma zastosowanie również do osób będących zawodowymi księgowymi wykonującymi wolny zawód podczas wykonywania czynności zawodowych wynikających z ich powiązania z firmą, bez względu na to, czy jako wykonawca, pracownik lub właściciel.
3. Część 3 – Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, która określa dodatkowy materiał odnoszący się do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód podczas wykonywania profesjonalnych usług.

4. Międzynarodowe standardy niezależności, które określają dodatkowy materiał odnoszący się do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód podczas świadczenia usług atestacyjnych jak poniżej (Międzynarodowa Federacja Księgowych, 2018):

- część 4A – Niezależność dla zleceń badania i przeglądu, która ma zastosowanie podczas wykonywania zleceń badania lub przeglądu;
- część 4B – Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu, która ma zastosowanie podczas wykonywania zleceń atestacyjnych niebędących zleceniami badania lub przeglądu”.

Ostatnią częścią Kodeksu jest Słowniczek zawierający definicje wykorzystywanych pojęć, a także objaśnienie pojęć posiadających specyficzne znaczenie w poszczególnych częściach Kodeksu (Międzynarodowa Federacja Księgowych, 2018).

Omawiając zagadnienie związane z przepisami prawa, do których przestrzegania są zobligowani biegli rewidenty, należy wskazać także na Krajowe Standardy Rewizji Finansowej, jak również Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej. Pierwsze z nich zaimplementowano do polskich przepisów na mocy Uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej (Uchwała w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, 2015). Zgodnie z par. 2 wspomnianej uchwały wprowadzono do polskich przepisów 43 standardy uznawane za krajowe standardy rewizji finansowej, zwane potocznie „KSRF”. Uchwała ta wprowadziła także jako krajowe standardy rewizji finansowej wydane przez IFAC:

1. „Międzynarodowe Standardy Badania (ang. International Standards on Auditing).
2. Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (ang. International Standards on Review Engagements).
3. Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji Finansowych (ang. International Standards on Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information)”.

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej zostały natomiast opracowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB). Sporządzone przez nią standardy są dla biegłych rewidentów standardami o wysokiej jakości, które powinny być przez nich stosowane podczas przeprowadzanych usług atestacyjnych w celu zapewnienia ich należytego wykona-

nia oraz realizacji usług o najwyższej jakości (Pfaff, 2018, s. 25). Biegli rewidentów są zobowiązani do stosowania wspomnianych przepisów na mocy przyjętej do polskiego prawodawstwa Dyrektywy 2006/43/WE. Dokument ten zobowiązuje wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej do stosowania międzynarodowych regulacji, a jego nadrzędnym celem jest harmonizacja oraz standaryzacja procedur oraz technik wykorzystywanych do przeprowadzania badań sprawozdań finansowych w celu zapewnienia porównywalności danych finansowych podmiotów państw członkowskich (Pfaff, 2008, s. 128).

Wspomniana harmonizacja i standaryzacja są niezwykle istotne we współczesnej gospodarce światowej. Międzynarodowe współprace, jak również międzynarodowe struktury organizacyjne przedsiębiorstw wymagają zapewnienia prezentacji zrozumiałych i porównywanych danych w ramach dbałości o rozwój przedsiębiorstw. Przedstawiane w dokumentacji finansowej dane muszą być przejrzyste zarówno dla właścicieli, jak i akcjonariuszy, którzy nierzadko pochodzą z różnych obszarów gospodarczych i kulturowych. Z uwagi na powyższe właśnie dlatego tak ważne jest ujednolicenie zasad dotyczących sporządzania i badania sprawozdań finansowych.

W ramach przepisów prawa związanych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta należy wspomnieć także o Ustawie z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Akt ten spowodował, iż zakres obowiązków biegłego rewidenta został znacznie rozszerzony. Ustanowienie go przez prawodawcę było związane z obowiązkową implementacją do polskich przepisów regulacji Dyrektywy Unii Europejskiej ws. sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. CSRD), związanej z obowiązkową sprawozdawczością podmiotów gospodarczych w zakresie zrównoważonego rozwoju. W ramach wprowadzonych przepisów biegli rewidentów zostali zobligowani od 1 stycznia 2025 roku m.in. do obligatoryjnego kształcenia zawodowego z zakresu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz obowiązkowej atestacji sprawozdań dotyczących zrównoważonego rozwoju badanej jednostki (Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich..., 2024).

Wykonywanie zawodu biegłego rewidenta w Polsce jest związane z przynależnością do Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. Przynależność do wspomnianego samorządu zawodowego, wymagana przepisami prawa, została ustanowiona na mocy Ustawy z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Ustawa o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych..., 1991). Obecnie przepisy

dotyczące samorządu zawodowego biegłych rewidentów są określone Ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, a samorząd ten nosi nazwę Polskiej Izby Biegłych Rewidentów. Zgodnie z art. 22 niniejszej ustawy przynależność do PIBR powstaje z chwilą wpisu biegłego rewidenta do krajowego rejestru biegłych rewidentów. Do podstawowych zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów należy (Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich..., 2017):

- „reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych;
- ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości oraz zasad etyki zawodowej;
- wykonywanie zadań służących należytemu wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta i przestrzeganiu zasad etyki zawodowej przez członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w tym:
 - kontrola wypełniania przez biegłych rewidentów obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz prowadzenie postępowań dyscyplinarnych dotyczących naruszeń obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego;
 - prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom dotyczących przewinień innych niż:
 - powstałych przy wykonywaniu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu;
 - naruszenie obowiązków, o których mowa w lit. a;
- współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej;
- opracowywanie materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów”.

Warto także nadmienić, iż zawód biegłego rewidenta oprócz wielu uwarunkowań oraz zasad prawnych jego wykonywania wymaga od jego przedstawicieli także stałego, obowiązkowego doskonalenia i kształcenia zawodowego. Zgodnie z art. 9 Ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (2017) obligatoryjne doskonalenie zawodowe powstaje „z pierwszym dniem roku następującego po roku, w którym biegły rewident został wpisany do rejestru”. Wymagane przepisami szkolenia mają na celu podnoszenie jego kompetencji oraz umiejętności zawodowych, w szczególności z zakresu badania sprawozdań finansowych, jak również z zakresu rachunkowości.

Obligatoryjny samorozwój, przestrzeganie przepisów prawa oraz restrykcje, którymi jest obarczony zawód biegłego rewidenta, zapewniają, iż nie bez powodu jest on zaliczany do grupy zawodów zaufania publicznego. Nieustannie zmienia-

jące się przepisy prawa wymagają stałego rozwoju, co bez wątpienia jest podstawą prezentowanego przez nich profesjonalizmu i eksperckiej wiedzy. Obowiązujące biegłych rewidentów przepisy zapewniają, że świadczone przez nich usługi, m.in. w postaci badań sprawozdań finansowych, opracowywania specjalistycznych ekspertyz lub usług atestacyjnych, są na najwyższym poziomie, co bezpośrednio przekłada się na wzrost zaufania do wspomnianej grupy zawodowej. Biegli rewidentzi oraz realizowane przez nich zadania przyczyniają się także do wzrostu transparentności obrotu i tym samym zwiększenia efektywności gospodarki, zarówno krajowej, jak i zagranicznej, w tym również wzrostu bezpieczeństwa obrotu gospodarczego oraz eliminacji nieuczciwych zachowań mogących spowodować zakłócenia systemowe, zarówno sektora gospodarczego, jak i finansowego.

5. Wnioski

Księgowość ewoluowała wraz z rozwojem przedsiębiorstw, pełniąc rolę podsystemu ewidencyjnego, który dostarcza kluczowych informacji menedżerom. Dzięki temu mogą oni ograniczyć niepewność przy podejmowaniu decyzji oraz zwiększyć ich efektywność. Jednak wraz z rosnącym zaangażowaniem kapitału zewnętrznego w przedsiębiorstwach pojawiła się potrzeba zapewnienia, że ewidencja finansowa jest prowadzona w sposób rzetelny i zgodny z obowiązującymi standardami. W odpowiedzi na tę potrzebę rynku powstał zawód biegłego rewidenta, którego zadaniem jest dbanie o wiarygodność ksiąg rachunkowych.

Rola biegłego rewidenta jest istotna nie tylko dla samych przedsiębiorstw i ich interesariuszy, ale również dla organów regulacyjnych, które wydają akty prawne i nadzorują funkcjonowanie zawodu, zapewniając transparentność jego działalności. Jednocześnie regulacje te nakładają wysokie wymagania na kandydatów na biegłych rewidentów, w tym obowiązek ciągłego doskonalenia zawodowego. Dzięki temu ich wiedza nie tylko pozostaje precyzyjna, ale także aktualna. W tym miejscu warto także podkreślić, iż zawód ten jest związany z szeregiem wyzwań, m.in. w postaci wysokich wymagań regulacyjnych oraz odpowiedzialności zawodowej, a także niedoborem specjalistów, co jest spowodowane coraz mniejszym zainteresowaniem wspomnianym zawodem. Zawód ten ma jednak przed sobą wiele możliwości rozwoju za sprawą automatyzacji procesów oraz rozwoju sztucznej inteligencji, która w znacznym stopniu ułatwi pracę audytorów, a także poprzez wzrost zapotrzebowania na audyty niefinansowe związane z rosnącym znaczeniem ESG.

Przeprowadzone badania wskazują, że zawód biegłego rewidenta jest ważnym elementem współczesnej gospodarki i nieodłącznie wiąże się z rachunkowością, ponieważ zapewnia rzetelność audytu finansowego. Jego rola nie ogranicza się jedynie do sprawdzania poprawności ksiąg rachunkowych – dzięki jego pracy przedsiębiorstwa mogą budować zaufanie wśród inwestorów czy partnerów biznesowych. Pomaga to nie tylko w unikaniu błędów i nieprawidłowości, ale także w lepszym zarządzaniu finansami i podejmowaniu świadomych decyzji biznesowych. Rola biegłego rewidenta jest istotna nie tylko dla samych przedsiębiorstw i ich interesariuszy, ale również dla organów regulacyjnych, które wydają akty prawne i nadzorują funkcjonowanie zawodu, zapewniając transparentność jego działalności. Jednocześnie regulacje te nakładają wysokie wymagania na kandydatów na biegłych rewidentów, w tym obowiązek ciągłego doskonalenia zawodowego.

Niniejszy artykuł może stanowić fundament do dalszych badań nad zawodem biegłego rewidenta zarówno w Polsce, jak i na świecie. Wśród potencjalnych kierunków przyszłych analiz warto wskazać identyfikację motywacji do podjęcia pracy w tym zawodzie oraz wyzwań, z jakimi mierzą się biegli rewidentci. Istotne byłoby również określenie czynników wyróżniających tę profesję na tle innych, a także charakterystyka społeczno-demograficzna kandydatów. Zasadne wydaje się również określenie, na ile uzyskanie kwalifikacji biegłego rewidenta przekłada się na satysfakcję finansową.

Aleksandra Kaliszuk – absolwentka kierunku Finanse i rachunkowość na Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach oraz kierunku Audyt finansowy na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie. Zawodowo związana z audytem finansowym; kandydatka na Biegłego Rewidenta.

Spis literatury

- Adamek, J. (2012). Historia księgowości w Chinach – rys. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 107, 59–67.
- 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 dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG.
- Gabruszewicz, W. (red.) (2014). *Audyt sprawozdań finansowych. Teoria i praktyka*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.

- Grabowska-Kaczmarczyk, E., Jonas, K., Szulc, M., Świetla, K., Zieniuk, P. (2020). *Rola księgowych i biegłych rewidentów w zmieniającym się otoczeniu prawnym i gospodarczym*. Warszawa: Difin.
- Kawa, M. (2002). Ewolucja pojęcia majątku jednostek gospodarczych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 11, 54–91.
- Międzynarodowa Federacja Księgowych. (2013). *Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek. Tom 2 – Wskazówki praktyczne*. Warszawa: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów.
- Międzynarodowa Federacja Księgowych. (2018). *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)*. Warszawa: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów.
- Nowak, A. (2013). *Zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta na przestrzeni 95 lat*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Pfaff, J. (2008). *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego.
- Pfaff, J. (2018). *Rewizja finansowa*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. Prawo o spółkach akcyjnych (Dz.U. 1928 Nr 39, poz. 383).
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks Handlowy (Dz.U. 1937 Nr 57, poz. 502).
- Sojak, S. (2023). Czy starożytni Rzymianie mieli księgowość podwójną? *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 47(2), 121–139.
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. (2020). *W służbie księgowym i gospodarce od 1907 roku*. https://skwp.pl/content/uploads/2020/01/SKwP_PL_v.06.indd_.pdf
- Uchwała nr 187 Rady Ministrów z dnia 12 maja 1959 r. w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych (M.P. 1959 Nr 58, poz. 278).
- Uchwała nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.
- Uchwała nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.
- Uchwała nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. 2017, poz. 1089).
- Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. 1991 Nr 111, poz. 480).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2024, poz. 1863).

(www 1) <https://www.aicpa-cima.com/resources/article/history> (dostęp: 4.07.2024).

(www 2) <https://www.pibr.org.pl/pl/etyka> (dostęp: 5.07.2024).

The profession of a certified auditor – role in the modern economy

Abstract: With the development of the economy and the increasing involvement of external capital in business activities, the need to ensure the reliability of financial records has emerged. The financial accounting system provides information that supports the decision-making process; however, it is the certified auditors who play a key role in verifying its proper functioning. Their work not only enhances transparency but also builds trust among stakeholders. The aim of this article is to present the role and significance of the certified auditor profession, as well as to discuss the legal framework governing the profession in Poland. To achieve this objective, a thematic literature review was conducted, supplemented by an analysis of industry-related websites and Polish legal acts. The findings indicate that the profession of a certificated auditor is a vital component of the modern economy and is inextricably linked to accounting, as it ensures the reliability of financial audits. Their role extends beyond merely verifying the accuracy of accounting records and financial statements – through their work, businesses can foster trust among investors and business partners. This helps not only in avoiding errors and irregularities but also in improving financial management and making informed business decisions. The role of certificated auditors is crucial not only for businesses and their stakeholders but also for regulatory bodies that issue legal acts and oversee the profession, ensuring the transparency of its operations. At the same time, these regulations impose high standards on aspiring auditors, including the requirement for continuous professional development. As a result, their knowledge remains not only precise but also up to date.

Keywords: financial audit, financial review, certified auditor.

JEL Classification: M40, M42, M49.