

Dylematy etyczne biegłych rewidentów – systematyczny przegląd literatury

Auditor's ethical dilemmas – a systematic literature review

Katarzyna Renik

Celem artykułu jest identyfikacja – na podstawie literatury – dylematów etycznych biegłych rewidentów i ich przyczyn w odniesieniu do ustawowych zasad etycznych. Badanie przeprowadzono przy zastosowaniu metody systematycznego przeglądu literatury z wykorzystaniem analizy bibliometrycznej oraz analizy treści. Na podstawie analizy treści wyselekcjonowanej literatury stwierdzono, iż dylematy etyczne wśród biegłych rewidentów najczęściej występują w zakresie zasad obiektywizmu oraz odpowiednich kompetencji. Źródła tych dylematów często są wynikiem skomplikowanych relacji z klientami, presji, jak również kwestii wynagrodzeń oraz wymagań wobec biegłych. Na podstawie 21 wyselekcjonowanych publikacji dotyczących dylematów etycznych wśród biegłych rewidentów określono lukę badawczą w zakresie badań empirycznych oraz obszary potencjalnych badań w przyszłości. Systematyczny przegląd literatury został przeprowadzony na podstawie literatury polskojęzycznej zbieranej od lipca 2022 roku do końca stycznia 2023 roku.

The aim of the article is to identify – based on the literature – ethical dilemmas among auditors as well as their underlying causes with respect to the professional code of ethics. The study was conducted using a systematic literature review that employed both content and quantitative analysis. The review results indicate that ethical dilemmas in the literature are often associated with issues of independence and the need for appropriate competencies. The dilemmas typically arise from complex client relations, various forms of pressure, and concerns related to remuneration and requirements for auditors. Based on 21 selected publications on ethical dilemmas among auditors, a research gap in empirical studies and potential areas for future research was identified. The systematic literature review covers only Polish-language articles collected from July 2022 to the end of January 2023.

DOI <https://doi.org/10.60749/vj8a-vj79>

SŁOWA KLUCZOWE dylematy etyczne, biegły rewident, etyka zawodowa

KEYWORDS ethical dilemmas, auditor, professional ethics

JEL M42

O AUTORCE asystentka, Katedra Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej,
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
✉ katarzyna.renik@uekat.pl
ORCID: 0000-0002-1313-6594

Wstęp¹

Etyka zawodowa powinna określać podstawowe normy zachowania względem współpracowników, przełożonych i klientów, zabezpieczać przed zagrożeniami wiążącymi się z pokusami i nadużyciami oraz utrzymywać prestiż zawodu w opinii społeczeństwa². Wiele osób wykonujących zawody związane z rachunkowością można nazwać osobami zaufania publicznego, a są nimi m.in. biegli rewidenci³, którzy zobowiązani są do przestrzegania zasad etyki zawodowej zawartych w krajowych i międzynarodowych aktach prawnych. Osoby te są odpowiedzialne za wizerunek własny, całej społeczności biegłych rewidentów, jak i całego systemu kontroli. Jednocześnie wydawane przez biegłych rewidentów opinie z badania mają istotne znaczenie dla funkcjonowania rynku finansowego, gdyż dostarczają one inwestorom wielu informacji, na podstawie których podejmują decyzje finansowe. Dlatego – oprócz posiadania odpowiedniej wiedzy i kompetencji z zakresu wielu dziedzin – przestrzeganie przez biegłych rewidentów zasad etyki jest kluczowe dla wypełnienia funkcji potwierdzającej wiarygodność danych finansowych.

Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej Ustawa o biegłych rewidentach)⁴ określa zasady etyki zawodowej obejmujące:

- uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyłą staranność;
- posiadanie odpowiednich kompetencji zawodowych;
- przestrzeganie tajemnicy zawodowej.

Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych, opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) oraz Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC), obowiązuje nie tylko księgowych, lecz także biegłych rewidentów, którzy w polskim systemie prawnym określani są jako osoby odpowiedzialne za badanie sprawozdań finansowych. Zasady ujęte w tym dokumencie w większości są zgodne z ustawą o biegłych rewidentach, jednakże w kodeksie występuje dodatkowa zasada – profesjonalne postępowanie.

Praktyczne zastosowanie obowiązujących przepisów w zakresie zasad etycznych może niejednokrotnie powodować sytuacje, w których osoby sporządzające sprawozdanie finansowe (księgowi) oraz osoby badające poprawność sprawozdań finansowych (biegli rewidenci) są postawieni przed wieloma dylematami.

1 Finansowanie badań: Projekt Młodych Naukowców, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, 2023 r.

2 P. Sarna, *Kultura zawodu dla ekonomistów*, Poznań: eMPI2 Mariana Pietraszewskiego 1998, s. 60.

3 K. Burnos i G. Idzikowska, *Zapewnienie niezależności w systemie badania sprawozdań finansowych w aspekcie regulacji międzynarodowych i projektu regulacji polskich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 46, s. 23. E. Pogodzińska-Mizdrak, *Autonomia i etyka biegłego rewidenta*, „Zeszyty Naukowe. Akademia Ekonomiczna w Krakowie” 2003, nr 633, s. 52.

4 Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r., poz. 1015), art. 69.1.

Dylemat to sytuacja, w której ma się do czynienia z alternatywą, czyli z wyborem między opcją A i opcją B. Często w takich przypadkach jest to wybór tzw. mniej-szego zła i jest on *de facto* intuicyjny⁵. Bąk uważa, iż dylemat etyczny to „konieczność dokonania trudnego wyboru, podjęcia kontrowersyjnej decyzji w sytuacji niejednoznacznej” i dotyczy przypadków nieoczywistego wyboru⁶. Natomiast inni autorzy w węższym kontekście wskazują, iż dylematy etyczne w rachunkowości „są częstym zjawiskiem w miejscu pracy, które wynikają z konieczności podjęcia decyzji między dwiema opcjami”⁷. Często dylematy zawodowe pojawiają się w sytuacjach, gdy moralność w czynnościach zawodowych jest tożsama z działaniami niezwiązanymi z zawodem. Problem ten wynika z faktu, iż oba obszary oceniane i regulowane są z perspektywy innej moralności – moralności zawodowej i powszechnej⁸. Pierwsza z nich odnosi się do poglądów na temat praw i obowiązków danej grupy zawodowej, natomiast druga dotyczy poglądów na temat powszechnie obowiązujących praw i obowiązków całej społeczności. Ponadto badania wskazują, iż kontekst sytuacyjny i instytucjonalny może powodować nieetyczność dokonywanych wyborów i podejmowanych działań⁹. Decyzje podejmowane w wyniku dylematów etycznych mogą rodzić niepożądane skutki dla zainteresowanych stron. Dlatego profesjonalista musi mieć „czystą głowę” i posiadać właściwą perspektywę etycznego działania, aby pomagać innym podejmować etyczne decyzje, ponieważ leży to w jego własnym interesie¹⁰.

W celu uniknięcia dylematów natury etycznej, biegły rewident musi spełnić warunki niezbędne do wykonywania tego zawodu, które oparte są na rygorach prawnych i moralnych¹¹. W związku z tym, biegły rewident powinien posiadać wiedzę z zakresu etyki zawodowej, gdyż rozstrzygnięcie zawodowych dylematów etycznych oraz posługiwanie się zawodowym osądem przy rozwiązywaniu zagadnień występujących w działalności gospodarczej są nie tylko elementami sprawdzanymi podczas pisemnej części egzaminu dyplomowego na biegłego rewidenta¹², ale przede wszystkim niezbędnymi umiejętnościami prowadzącymi do wydania wiarygodnej oceny z przeprowadzonego badania sprawozdania finansowego.

5 J. Kmieć, *Dylematy etyczne księgowych*, w: *Konferencja Nadużycia Gospodarcze z punktu widzenia służb finansowo-księgowych*, Poznań 2012, s. 6.

6 D. Bąk, *Pojęcie dylematu etycznego. Zarys problemu dylematu etycznego w organizacji*. „Prakseologia” 2013, nr 154/2013, s. 5–7.

7 J. Chluska i E. Sikora, *Etyka zawodowa w rachunkowości a sukces rynkowy przedsiębiorstwa*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 374, s. 8–19.

8 T. Turzyński, *O charakterze norm moralnych rachunkowości kodyfikacje etyki zawodowej księgowych i biegłych rewidentów*. „Przegląd Organizacji” 2011, nr 3 (854), s. 44–47.

9 M. Nowak, *Etyka księgowego i biegłego rewidenta w świetle zjawiska finansokracji. Pomiedzy etyką ogólną a szczegółową*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2017, nr 322, s. 148.

10 M. Davis, *The special role of professionals in business ethics*. „Business and Professional Ethics Journal” 1988, vol. 7, pp. 51–62.

11 J. Pfaff, *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej 2007, s. 56–57.

12 Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (Dz. U. z 2017 r., poz. 2396 ze zm.), art. 13, pkt. 3.

W polskojęzycznej literaturze temat dylematów etycznych jest szeroko omawiany z punktu widzenia księgowych. Ostatni polski przegląd literatury dotyczący zagadnień etycznych w rachunkowości był przeprowadzony w 2021 roku. Przedstawiono w nim wyniki zebranej literatury i pogrupowano tematycznie¹³. Natomiast przedostatni przegląd wykazał, iż temat dylematów etycznych w rachunkowości podejmowany był w zaledwie 4 artykułach, co stanowi 3,7% wszystkich zebranych pozycji literatury¹⁴. Pozycje te nie zawierają jednak podziału dylematów etycznych między różnymi grupami zawodowymi, takimi jak księgowi czy biegli rewidenci.

Można zatem stwierdzić, iż temat dylematów etycznych w rachunkowości nie jest zupełnie obcy dla organów ustawodawczych i naukowców, ale nie jest jeszcze wystarczająco zbadany z perspektywy zawodu biegłego rewidenta. Wskazuje to na konieczność uporządkowania oraz usystematyzowania badań i terminologii wykorzystywanej w artykułach naukowych. Konieczność przeprowadzenia dalszych badań na temat dylematów etycznych w rachunkowości¹⁵ potwierdzają również inni autorzy.

Celem artykułu jest zatem identyfikacja – na podstawie literatury – dylematów etycznych biegłych rewidentów i ich przyczyn w odniesieniu do ustawowych zasad etycznych oraz wskazanie przyszłych kierunków badań.

Dla osiągnięcia powyższego celu postawiono cztery pytania badawcze:

- P1: W zakresie jakich zasad etycznych najczęściej identyfikuje się dylematy etyczne biegłych rewidentów?
- P2: Jakie są przyczyny powstawania dylematów etycznych?
- P3: Jakiego charakteru artykuły dotyczące dylematów etycznych w zawodzie biegłego rewidenta najczęściej występują w polskojęzycznej literaturze?
- P4: Jakie są przyszłe potencjalne kierunki badań w zakresie dylematów etycznych biegłych rewidentów?

Metodyka badania

Wyniki wstępnego przeglądu polskiej literatury z zakresu dylematów etycznych biegłych rewidentów oraz analizy bibliometrycznej wskazującej na niewielką liczbę pozycji bibliograficznych dały wystarczające podstawy do przeprowadzenia systematycznego przeglądu literatury oraz zgłębienia powyższej tematyki.

Dla usystematyzowania badania określono słowa kluczowe składające się z kombinacji słów: „dylematy etyczne”, „biegły rewident”, „etyka zawodowa”, „konflikt etyczny”, „audyt”, które zostały wykorzystane podczas wyszukiwania

13 A. Kamińska-Stańczak i S. Siłska-Gembka, *Badania empiryczne nad etyką w rachunkowości – systematyczny przegląd literatury*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, nr 45(3), s. 128–152.

14 S. Siłska-Gembka i A. Kamińska-Stańczak, *Podsumowanie dorobku publikacyjnego z obszaru etycznych aspektów rachunkowości – przegląd czasopism krajowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2020, nr 108 (164), s. 182.

15 Ibidem, s. 184.

w bazach danych oraz źródłach internetowych. Podstawą zastosowanej metodyki badania w zakresie procedury przeprowadzania przeglądu literatury były pozycje literatury wielu polskich¹⁶ oraz zagranicznych autorów¹⁷.

Do wyszukiwania artykułów wykorzystano naukowe bazy danych, do których można zaliczyć: EBSCO, CEJSH, CEEOL, BazEkon. Wyszukiwanie rozszerzono o pozycje literatury występujące w Google Scholar. Literatura została zgromadzona od lipca 2022 roku do końca stycznia 2023 roku. W celu zwiększenia transparentności przeprowadzonego przeglądu, w Tabeli 1. przedstawiono szczegółowe dane z uwzględnieniem wyników wyszukiwania we wszystkich źródłach.

Tabela 1. Wyniki wyszukiwania artykułów w bazach danych

Baza danych	EBSCO	BazEkon	CEEOL	CEJSH	Google Scholar
Liczba znalezionych artykułów	39	20	32	24	269

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników wyszukiwania w bazach danych.

Etap pierwszy przedstawia wyniki wyszukiwania w bazach danych na podstawie słów kluczowych. Dla ograniczenia zakresu badań zastosowano kryteria włączenia i wyłączenia. Parametrami ograniczającymi wyszukiwanie były:

- język – polski,
- rodzaj dokumentu – artykuły w czasopismach i rozdziały w monografiach,
- forma wydania – online,
- dostęp do pełnych tekstów.

Materiały konferencyjne oraz publikacje w językach obcych zostały wykluczone. Wyszukiwanie nie zostało ograniczone do daty początkowej ze względu na niewielką liczbę artykułów w ostatnich latach, co nie pozwalałoby na całkowite i rzetelne zgłębienie problemu badawczego.

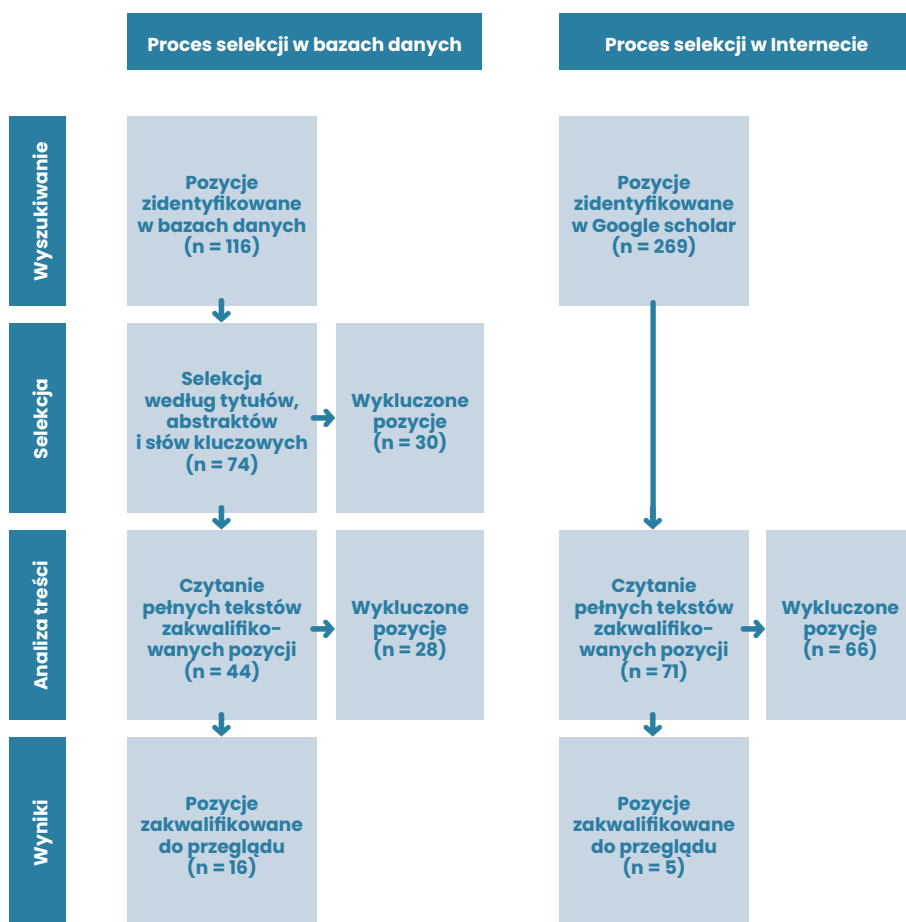
W drugim etapie wszystkie pozyskane pozycje literatury wyselekcjonowano na podstawie tytułów, abstraktów i słów kluczowych, które musiały zawierać temat dylematów/konfliktów etycznych w rachunkowości lub etyki zawodowej biegłego rewidenta. Wszystkie pozostałe pozycje niewpisujące się w powyższe kryteria włączenia oraz powtarzające się w wielu bazach danych jednocześnie zostały na tym etapie wykluczone.

16 A. Kamińska-Stańczak i S. Siłska-Gembka, *Badania...*, s. 128–152. M. Tuszkievicz i E.W. Maruszewska, *Wykorzystanie teorii agencji w publikacjach polskich autorów – potrzeba rozszerzenia badań z zakresu rachunkowości behawioralnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, nr 45(4), s. 135–152.

17 M. Bellucci, D. C. Bianchi i G. Manetti, *Blockchain in accounting practice and research: systematic literature review*. „Meditari Accountancy Research” 2022, vol. 30, iss. 7, pp. 121–146. G. Büyüközkan, Ö. Ilıcak i O. Feyzioğlu, *A review of urban resilience literature*. „Sustainable Cities and Society” 2022, vol. 77, pp. 1–15.

W ostatnim etapie przeczytano wszystkie zakwalifikowane pozycje i na podstawie analizy treści zakwalifikowano wyłącznie pozycje bibliograficzne opisujące dylematy i problemy natury etycznej biegłych rewidentów i audytorów zewnętrznych (w literaturze te dwa określenia często występują zamiennie). Wyniki uzyskane w trakcie każdego z opisanych etapów przedstawia schemat PRISMA.

Schemat 1. Proces selekcji literatury na podstawie diagramu PRISMA



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników wyszukiwania w bazach danych.

Ze Schematu 1. wynika, iż bazę artykułów stanowiącą przedmiot systematycznego przeglądu literaturowego stanowi zbiór 21 publikacji ze wszystkich 385 wyszukanych pozycji.

Dylematy etyczne biegłych rewidentów – systematyczny przegląd literatury

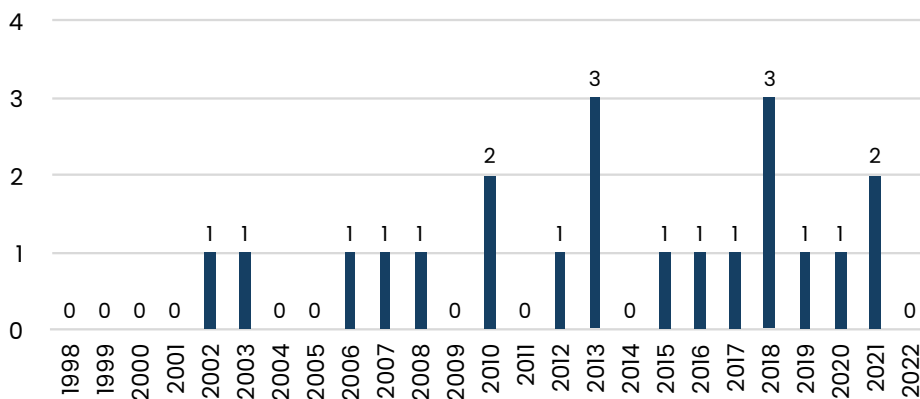
Metody badawcze zastosowane w niniejszym systematycznym przeglądzie literatury były następujące:

- analiza bibliometryczna,
- analiza treści,
- synteza.

Analiza bibliometryczna

Wyniki wyszukiwania dały rezultat w postaci 385 publikacji z okresu 1998-2022. Na podstawie selekcji według kryteriów włączenia i wyłączenia, a następnie analizy treści do systematycznego przeglądu literatury zakwalifikowano 21 publikacji, które dotyczą okresu od 2002 do 2021 roku. Liczba wszystkich wyselekcjonowanych pozycji na przestrzeni ostatnich 25 lat wynosi zaledwie 21 pozycji.

Wykres 1. Zestawienie liczby publikacji w poszczególnych latach uwzględnionych w SLR

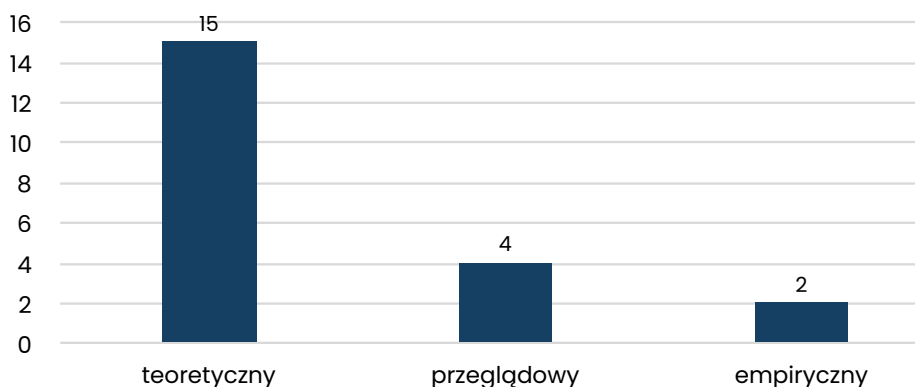


Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyselekcjonowanej literatury.

Wykres 1. przedstawia pozycje bibliograficzne zakwalifikowane do przeglądu literatury ze względu na lata. Można zauważyć, iż w większości lat albo nie odnotowano żadnego artykułu (10 lat), albo odnotowano tylko jeden (11 lat). W roku 2010 oraz 2021 opublikowano po 2 artykuły. W roku 2013 oraz 2018 opublikowano po 3 artykuły.

Przeprowadzona analiza wskazuje na niewielkie zainteresowanie badaczy tematyką dylematów etycznych biegłych rewidentów, mimo iż wielu autorów wskazywało na istnienie problemu badawczego i konieczność przeprowadzania dalszych badań¹⁸. W celu znalezienia przyszłych kierunków badań, warto również przeanalizować charakter artykułów publikowanych w ostatnich latach.

Wykres 2. Zestawienie artykułów ze względu na ich charakter



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyselekcjonowanej literatury.

Wyniki powyższego zestawienia pozwalają stwierdzić, iż najczęściej pojawiającymi się pozycjami literatury z zakresu dylematów etycznych są artykuły o charakterze teoretycznym, gdyż stanowią one 15 z wszystkich wyselekcjonowanych publikacji. Zidentyfikowano 4 pozycje o charakterze przeglądowym. Natomiast najmniejszą grupę stanowią badania empiryczne liczące zaledwie 2 publikacje. Pozwala to na stwierdzenie, iż liczba badań empirycznych na temat dylematów etycznych biegłych rewidentów w literaturze polskojęzycznej jest znikoma.

Analiza treści

W celu identyfikacji i dogłębnego zrozumienia dylematów etycznych warto zapoznać się w pierwszej kolejności ze źródłami powstania tych dylematów. W związku z tym dokonano klasyfikacji przyczyn dylematów etycznych poruszanych w literaturze według zasad etycznych zawartych w ustawie¹⁹.

¹⁸ M. Nowak, *Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomiedzy moralnością ogólną, moralnością roli a interese własnym*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 440, s. 469. S. Silska-Gembka i A. Kamińska-Stańczak, *Podsumowanie...*, s. 182.

¹⁹ Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz. U. z 2023 r., poz. 1015, art. 69.1.

Dylematy etyczne biegłych rewidentów – systematyczny przegląd literatury

Tabela 2. Klasyfikacja przyczyn dylematów biegłych rewidentów według zasad etycznych

Zasady etyczne	Przyczyny dylematów etycznych
uczciwość	<ul style="list-style-type: none"> • chciwość, brak skrupułów • konkurencja cenowa • presja konkurencji • chęć czerpania własnych korzyści
obiektywizm	<ul style="list-style-type: none"> • konflikt interesów (powiązania z jednostką badaną) • zakres świadczonych usług jednocześnie (np. usług doradczych, księgowość) • wykonywanie zawodu biegłego rewidenta i audytora wewnętrznego jednocześnie • zależność finansowa związana z wysokością wynagrodzeń biegłych rewidentów za wykonaną pracę (nie mogą być ani za wysokie, ani za niskie) • presja ze strony klienta • zastraszanie • obwinianie przez klientów za podjęcie decyzji nieprzynoszących zadowalających rezultatów • długoletnia współpraca z klientem • zachęty pieniężne
zawodowy sceptycyzm	–
należyta staranność	<ul style="list-style-type: none"> • nierealistyczne wymagania wobec biegłych rewidentów (terminowość, ograniczony dostęp do informacji o jednostce badanej) • praca pod presją czasu • kontrola firm audytorskich przez państwo
odpowiednie kompetencje zawodowe	<ul style="list-style-type: none"> • globalizacja (konieczność znajomości prawa międzynarodowego) • złożoność zdarzeń gospodarczych wymagających wszechstronnej wiedzy z wielu dziedzin • posiadanie kwalifikacji biegłego rewidenta i audytora wewnętrznego jednocześnie • interpretacja przepisów prawa • brak umiejętności interpersonalnych, systemu wartości i ub zasobów psychicznych (inteligencji emocjonalnej)
przestrzeganie tajemnicy zawodowej	–

Źródło: Opracowanie własne w oparciu o treści zawarte w wyselekcjonowanej literaturze.

W Tabeli 2. przedstawiono klasyfikację przyczyn dylematów biegłych rewidentów według ustawowych zasad etycznych. Można zauważyć, iż najwięcej źródeł dylematów pojawia się w zakresie zasady obiektywizmu oraz odpowiednich kompetencji. Natomiast nie zidentyfikowano w literaturze żadnych rozważań na temat dylematów w zakresie zachowania zawodowego sceptycyzmu oraz przestrzegania tajemnicy zawodowej.

Dla zwiększenia przejrzystości wyników oraz przeprowadzenia rzetelnej analizy treści, pozycje bibliograficzne wyselekcjonowane podczas systematycznego przeglądu literatury zawarto w Tabeli 3. W kolumnie drugiej przyporządkowano ustawowe zasady etyczne, w ramach których zidentyfikowano dylematy i problemy natury etycznej w zawodzie biegłego rewidenta występujące w referencjach wskazanych w kolumnie pierwszej. Natomiast kolumna trzecia zawiera podział prezentujący wyniki oryginalnych badań ze względu na charakter publikacji, tj. empiryczny, teoretyczny, przeglądowy.

Tabela 3. Wykaz publikacji w zakresie dylematów etycznych biegłych rewidentów

Autorzy	Zasady etyczne	Charakter publikacji
G. Idzikowska, 2002	odpowiednie kompetencje, obiektywizm	teoretyczny
E. Pogodzińska-Mizdrak, 2003	obiektywizm	teoretyczny
A. Kamela-Sowińska, 2006	odpowiednie kompetencje, staranność	teoretyczny
M. Skoczek-Spychała, M. Cieślak, 2007	obiektywizm	teoretyczny
K. Burnos i G. Idzikowska, 2008	obiektywizm	teoretyczny
B. Micherda, 2010	odpowiednie kompetencje	teoretyczny
D. Rodewald-Fila, 2010	obiektywizm	przeglądowy
J. Gierusz, 2012	obiektywizm, odpowiednie kompetencje	teoretyczny
K. Sawicki, 2013	obiektywizm	teoretyczny
P. Skuczyński, 2013	obiektywizm	teoretyczny
A. Wąsowska, 2013	obiektywizm, odpowiednie kompetencje	teoretyczny
J. Pfaff, 2015	obiektywizm	teoretyczny

M. Nowak, 2016	–	empiryczny
M. Nowak, 2017	odpowiednie kompetencje	teoretyczny
D. Korzeniowska, 2018	uczciwość, obiektywizm	przeeglądowy
J. Polanowska, 2018	obiektywizm, odpowiednie kompetencje	teoretyczny
E. Szczepankiewicz, 2018	obiektywizm, odpowiednie kompetencje	empiryczny
M. Ciecuiura, 2019	odpowiednie kompetencje	teoretyczny
S. Silska–Gembka, A. Kamińska–Stańczak, 2020	–	przeeglądowy
J. Borowicz, 2021	obiektywizm	teoretyczny
A. Kamińska–Stańczak, S. Silska–Gembka, 2021	–	przeeglądowy

Źródło: Opracowanie własne w oparciu o treści zawarte w wyselekcjonowanej literaturze.

W Tabeli 3. przedstawiono przedstawia próbę usystematyzowania problematyki dylematów etycznych w odniesieniu do zasad etycznych zawartych w Ustawie o biegłych rewidentach.

Analiza treści wyselekcjonowanych publikacji pozwala stwierdzić, iż najczęściej poruszonym problemem jest zachowanie przez firmy audytorskie i biegłych rewidentów niezależności zarówno na etapie pozyskania zlecenia, jak i współpracy z klientem. W tym przypadku pojawia się nieścisłość wynikająca z różnic między nazewnictwem zasad etycznych w przepisach a określeniami używanymi w literaturze. Ustawa jasno określa, iż jedną z zasad etycznych jest „obiektywizm”, który oznacza „dbałość, aby uprzedzenia, konflikt interesów lub oddziaływania osób trzecich nie wpływały na osądy o charakterze zawodowym lub gospodarczym”²⁰. Natomiast autorzy, opisując sytuacje związane z zachowaniem niezależności umysłu i wizerunku przez biegłych rewidentów, często posługują się właśnie pojęciem „niezależności”, która jest obowiązującym wymogiem ustawowym określonym m.in. w Ustawie o biegłych rewidentach oraz rozdziałach 280, 290 i 291 Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC²¹. Zachowanie niezależności przez biegłych rewidentów wpisuje się w znaczenie zasady obiektywizmu, jednakże nie jest ona odrębną zasadą.

20 K. Sawicki, *Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2013, nr 765, s. 581–594.

21 *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC*, 2018.

Niespójność i rozbieżność między określeniami stosowanymi w literaturze a przepisami prawa może powodować brak prawidłowego zrozumienia przez czytelnika opisywanych zagadnień. W związku z tym pozycje zawierające opis problemów z zachowaniem niezależności przez biegłych rewidentów autorka przypisała do ustawowej zasady obiektywizmu.

Dyskusja

Analiza bibliometryczna wskazuje na niewielką liczbę artykułów na temat dylematów etycznych, w szczególności przedstawiających badania empiryczne. Z kolei analiza treści zebranej literatury z zakresu etyki zawodowej biegłych rewidentów pozwala wyodrębnić najczęściej pojawiające się w artykułach tematy, które można sformułować następująco:

- modele podejmowania decyzji etycznych,
- źródła powstawania dylematów biegłych rewidentów,
- identyfikacja dylematów etycznych,
- skutki dylematów etycznych,
- sposoby rozwiązywania dylematów etycznych.

Po przeanalizowaniu wyselekcjonowanych artykułów można stwierdzić, iż najczęściej omawianym dylematem etycznym w literaturze są sytuacje związane z zachowaniem przez biegłych rewidentów obiektywizmu (przez autorów często opisywanego jako „niezależność”). Ustawa o biegłych rewidentach określa sytuacje, w których biegły rewident nie zachowuje niezależności i bezstronności. Niezależność biegłego rewidenta jest naruszona m.in. w przypadku posiadania udziałów, powinowactwa i innych powiązań z jednostką badaną²².

Jednakże ustawodawca w ostatnim punkcie wskazuje na sytuację, w której biegły rewident „z innych powodów” nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii, co daje bardzo szeroki zakres do interpretacji. W związku z tym wiele sytuacji i relacji biegłego może być zaliczonych do tego naruszenia. Ustawa nie porusza jednak kwestii niemierzalnych czynników zewnętrznych i wewnętrznych, w szczególności różnego rodzaju powiązań wpływających na niezależność biegłego rewidenta, tj. służbowych, rodzinnych, finansowych, informacyjnych czy towarzyskich. Niestety, praca biegłego rewidenta nie jest wolna od konfliktów interesów²³. Konflikt interesów jest uznawany za formę dylematu etycznego²⁴. Kodeks etyki IFAC²⁵ wskazuje wiele możliwości, w których biegły rewident i księgowy są ze sobą w jakikolwiek sposób powiązani. Zatem można stwierdzić,

22 Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz. U. z 2023 r., poz. 1015, art. 66 ust. 2.

23 E. Pogodzińska-Mizdrak, op. cit., s. 58.

24 W. Rodgers i S. Gago, *A model capturing ethics and executive compensation*. "Journal of Business Ethics" 2003, vol. 48, pp. 189–202.

25 *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC*, 2018.

Dylematy etyczne biegłych rewidentów – systematyczny przegląd literatury

iż nie jest możliwe, aby osoby wykonujące te zawody nie miały żadnych powiązań z innymi. Szerokie pole do interpretacji przypisów oraz brak jasno określonej prawnie definicji niezależności może powodować dylematy w sytuacji koniecznej do zakwalifikowania, czy nastąpiło naruszenie obiektywizmu, czy też nie.

Negatywny wpływ na niezależność biegłych rewidentów ma również konkurencja, dążenie do lepszych wyników, obwinianie za decyzje wbrew oczekiwaniom jednostki, a także wzrost wymagań i oczekiwań względem gromadzenia większej liczby dokumentów źródłowych powodujący wzrost kosztów²⁶. Istotna jest zatem kwestia wysokości wynagrodzenia za świadczone usługi²⁷, bliskich i długoterminowych relacji z klientem oraz możliwość dalszej współpracy, które mogą mieć wpływ na brak zachowania przez niego niezależności lub co najmniej zagrażające jego niezależności²⁸. Badanie przeprowadzone na 80 audytorach wskazuje na to, iż często stają oni przed dylematami etycznymi podczas oceny finansowej klienta wykazującego oznaki trudności finansowych. Ponadto wykazywali niezamierzoną niechęć do wydawania opinii z zastrzeżeniami. W celu ograniczenia stronniczości według autorów należałoby raczej monitorować przestrzeganie standardów etycznych²⁹ oraz konflikty interesów niż zwiększać liczbę regulacji³⁰. Problem obiektywizmu wśród biegłych rewidentów może być efektem m.in. próby wywierania wpływu przez klientów, zastraszania, nadmiernej zażyłości lub czerpania osobistych korzyści³¹.

Zagrożeniem dla zachowania niezależności przez biegłego rewidenta mogą być również sytuacje, gdy oprócz czynności rewizyjnych³² jednocześnie świadczy on dla jednostki badanej również inne usługi³³ (mimo iż takie rozwiązanie jest dopuszczalne przez przepisy³⁴). Niektóre sytuacje zagrażające niezależności można wyeliminować, ale niektóre są niemożliwe do wyeliminowania, np. połączenie czynności doradczych³⁵ z czynnościami rewizji. Konflikt interesów może wystąpić również w sytuacji, gdy jedna osoba pełni dwie różne funkcje jednocześnie,

26 M. Skoczek-Spychała i M. Cieślak, *Rola etyki w zawodzie biegłego rewidenta*. „Zeszyty Naukowe / Akademia Ekonomiczna w Poznaniu” 2007, nr 83, s. 163–164.

27 G. Idzikowska, *Problemy współczesnej rewizji finansowej a kompetencje biegłych rewidentów*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, nr 11, s. 51.

28 D. Rodewald-Fila, *Istota niezależności audytora*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, s. 95–116.

29 S.O. Okezie, *Auditing and ethical sensitivity: resolving the dilemma*. “European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research” 2016, vol. 4, no. 4, pp. 25–36.

30 A. Guiral, W. Rodgers, E. Ruiz i J.A. Gonzalo, *Ethical Dilemmas in Auditing: Dishonesty or Unethical Bias?* “Journal of Business Ethics” 2010, vol. 91, pp. 161–166.

31 W.E. Gist, W.D. Scott i T. Shastri, *External auditor’s ethical dilemma: Perceived threat to auditor’s responsibility posed by the auditor’s allegiance to corporate management*. “Journal of Accounting, Ethics and Public Policy” 2013, vol. 14, iss. 3, pp. 665–691. K. Sawicki, op. cit., s. 588.

32 J. Pfaff, *Niezależność biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego w świetle nowych regulacji UE*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2015, nr 240, s. 109.

33 E. Pogodzińska-Mizdrak, op. cit., s. 55. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r., poz. 1015), art. 47.2.

34 Takie rozwiązanie jest dopuszczalne z wyjątkiem sytuacji prowadzących do zagrożenia wystąpienia autokontroli, czerpania korzyści własnych, promowania interesów badanej jednostki, zażyłości lub zastraszania. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, art. 69.6.

35 K. Burnos i G. Idzikowska, op. cit., s. 31.

tj. funkcję audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta. Powoduje to dylemat, do którego kodeksu etyki powinien się zastosować. Jednakże kodeks etyki nie zawsze pozwala biegłemu rewidentowi rozstrzygać pojawiające się dylematy etyczne. W pewnych okolicznościach ocena biegłego rewidenta będzie sprzeczna z zasadami i standardami zawodowymi³⁶. W przypadku niezachowania zasady niezależności (obiektywizmu), zaufanie publiczne może zostać osłabione³⁷.

Posiadanie jednocześnie uprawnień biegłego rewidenta oraz certyfikatu audytora wewnętrznego ma również odniesienie do zasady odpowiednich kompetencji, gdyż stosowanie się do dwóch kodeksów jednocześnie rodzi dylematy i konieczność ujednoczenia treści kodeksów etyki³⁸. Jest to drugi najczęściej identyfikowany problem etyczny w literaturze. Problem kompetencji przejawia się m.in. w uwidocznieniu się braku odpowiedniego przeszkolenia w przypadku wystąpienia sytuacji nieprzewidywalnej, niestandardowej i konieczności rozwiązania konfliktu moralnego³⁹, jak również braku inteligencji emocjonalnej, tj. wykorzystania własnego systemu wartości i umiejętności interpersonalnych w pracy z klientem⁴⁰. W związku z tym biegli rewidenci powinni mieć silną świadomość etyczną, by byli w stanie sprostać wymogom etycznym w każdej sytuacji⁴¹.

Do obowiązków biegłego rewidenta należy również znajomość kodeksów etyki, które wpisują się w jego kompetencje zawodowe. Szczerbak porusza dylemat, jaki powstaje podczas postrzegania kwestii dotyczących celów przeprowadzania badania i ustawowych obowiązków biegłego rewidenta, tj. dylemat między spełnianiem oczekiwań klientów (wykrywanie błędów i oszustw) a zakresem wskazanym w ustawie (wydaniem opinii, czy sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z obowiązującymi jednostką przepisami oraz polityką rachunkowości)⁴². Zdarza się, że audytorzy nie mają wystarczających kwalifikacji, co powoduje, iż popełniają błędy, do których często nie mają odwagi się przyznać⁴³.

Obecnie problem tkwi również w wygórowanych wymaganiach względem odpowiednich kwalifikacji zawodowych, których oczekuje opinia publiczna⁴⁴, a także procesu edukacji biegłych rewidentów, co może skutkować podniesieniem

36 C. Chaplais, Y. Mard i S. Marsat, *The auditor facing ethical dilemmas: the impact of ethical training on compliance with a code of conduct*. "Accounting Auditing Control" 2016, vol. 22, iss. 1, pp. 57.

37 M. Skoczek-Spychała i M. Cieślak, op. cit., s.162.

38 E. Szczepankiewicz, *Audyty wewnętrzny a znaczenie etyki w jednostkach – wyniki badań*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 521, s. 186. <https://doi.org/10.15611/pn.2018.521.18>.

39 M. Nowak, *Etyka księgowego...*, s. 148–149.

40 M. Cieciora, *Inteligencja emocjonalna jako behawioralny element współczesnej rachunkowości*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu” 2019, t. 63, nr II, s. 220–230. <https://doi.org/10.15611/pn.2019.11.15>

41 S.O. Okezie, op. cit., s. 34–35.

42 M. Szczerbak, *Rola audytu finansowego w wykrywaniu nadużyć gospodarczych*. „Nowoczesne Systemy Zarządzania” 2019, nr 14(1), s. 201–219.

43 A. Nowak, *Identyfikacja przyczyn i sprawców oszustw finansowo-księgowych – ujęcie statystyczne*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 765(61), s. 139–148.

44 U. Drumlak, *Realizacja wytycznych międzynarodowych standardów edukacyjnych dla zawodowych księgowych w wybranych krajach*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 668, s. 76.

prestżu tego zawodu⁴⁵. Natomiast problemy w zakresie zasad etycznych już na początkowym etapie kształcenia potwierdzają badania przeprowadzone między grudniem 2017 a styczniem 2018 roku wśród studentów kierunku lub specjalności finanse i rachunkowość Wydziału Inżynierii Zarządzania Politechniki Białostockiej i Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku, które wykazały, iż znajomość kodeksów z zakresu etyki przez ankietowanych jest niska. Znajomość Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów plasuje się na poziomie ok. 45%, natomiast Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC zaledwie 10%⁴⁶. Problemy niewłaściwych kompetencji oraz braku niezależności biegłych rewidentów mogą być spowodowane czynnikami technologicznymi, społecznymi i metodologicznymi⁴⁷. Natomiast wyniki badania przeprowadzonego na 122 audytorach i 55 studentach w Hiszpanii w 2012 roku dowodzą, iż biegli rewidenci posiadają wyższy osąd etyczny niż studenci⁴⁸. Pomimo posiadania odpowiednich kompetencji składających się z wiedzy teoretycznej oraz doświadczenia, utrudnieniem w stosowaniu zasad etycznych mogą być także różnice kulturowe wynikające z charakterystyki środowiska⁴⁹. Można zatem stwierdzić, iż dylematy związane z posiadaniem odpowiednich kompetencji rozpatruje się z perspektywy wielu różnych źródeł.

Zasada uczciwości biegłych rewidentów nie może być spełniona w przypadku wydawania opinii zgodnych z oczekiwaniami klientów. Audytorzy (zewnątrzni i wewnątrzni) mogą stawać przed dylematem, czy ujawnić nieetyczne zachowania współpracowników lub przełożonych, lub przed dylematami związanymi z równowagą między pracą a rodziną, zachętami pieniężnymi lub tworzeniem bliskich relacji z klientem⁵⁰. Do przyczyn można zaliczyć: presję ze strony klientów w postaci łapówki, gróźb lub powiązania interesów, promowanie interesów klienta, chęć czerpania własnych korzyści⁵¹, nadmierna zażyłość, a nawet zastraszenie⁵². Inne badania empiryczne przeprowadzone w Hiszpani w 2012 roku na 126 członkach zapisanych w rejestrze biegłych rewidentów (REA) wskazuje, iż oprócz presji ze strony klientów, audytorzy odczuwają także presję ze strony firm audytorskich, która może negatywnie wpływać na jakość przeprowadzanego audytu. Niemniej jednak dowiedziono, iż biegli rewidenci odczuwają większą

45 B. Micherda, *Wymagane kompetencje zawodowe biegłych rewidentów w Polsce w świetle Międzynarodowych standardów edukacyjnych IFAC*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2010, nr 816, s. 5–21.

46 A. Dyhdalewicz i R. Gmińska, *Etyka zawodowa księgowych z perspektywy studentów – prezentacja wyników badań ankietowych*. „Folia Oeconomica Acta Universitatis Lodziensis” 2019, nr 6(345), s. 27–55.

47 G. Idzikowska, op. cit., s. 44–47.

48 I. Barrainkua i M. Espinosa-Pike, *The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students*. „Spanish Accounting Review” 2017, vol. 21, iss. 2, pp. 176–187.

49 M. Czerny, *Sens i możliwość zastosowania elementów buddyjskiej edukacji etycznej w nauczaniu etyki rachunkowości w chrześcijańskim kręgu kulturowym*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46 (2), s. 27–48.

50 D. Korzeniowska, *Przedmiot badań rachunkowości behawioralnej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2018, tom 98 (154), s. 161.

51 J. Pfaff, *Niezależność...*, s. 105.

52 D. Rodewald-Fila, op. cit., s. 106.

presję ze strony klientów niż presję wynikającą z innych czynników⁵³. Z drugiej strony biegli rewidenci mierzą się z dylematami występującymi na poziomie prowadzenia firmy audytorskiej, które wynikają z konfliktu między kosztami a jakością lub wielkością firmy a stażem pracy audytorów. Szczególnie młodzi pracownicy potrzebują wsparcia w radzeniu sobie z presją. Nie bez znaczenia jest również odpowiednie wynagrodzenie w stosunku do nakładu pracy, uczciwa reklama wykonywanych usług, nieprzyjmowanie od klienta prezentów o istotnej wartości⁵⁴, a także okres kontynuacji zlecenia oraz rotacja biegłego rewidenta⁵⁵, które mają wpływ na rzetelność (uczciwość) i staranność prowadzonego badania. Coraz częściej audyt nie jest celem samym w sobie, a tylko narzędziem, dzięki któremu można zdobyć bardziej dochodowe zlecenia⁵⁶. Bardzo łatwo przy takim podejściu o zagrożenie dla niezależności badania i naruszenie uczciwości. Należy się upewnić, iż wysokość otrzymywanego wynagrodzenia i możliwość dalszej współpracy w danym podmiocie rewizyjnym nie wpłynęły negatywnie także na osąd lub sceptycyzm zawodowy.

Warto również zwrócić uwagę na pokusy wynikające z manipulacji, presji na wynik finansowy, technicyzmu, braku wrażliwości na nietypowe dylematy oraz dylemat między własnymi wartościami a zasadami etyki i rozumieniem etyki wyłącznie jako zgodności z prawem⁵⁷. Sytuacje te również niekorzystnie wpływają na uczciwość i staranność biegłych rewidentów. Cieciora⁵⁸ natomiast wskazuje, iż głównymi współczesnymi dylematami są m.in. złożoność życia gospodarczego, praca pod presją czasu, kryzys wartości etycznych, identyfikacja i ujęcie zasobów niematerialnych, trudności z wiarygodną wyceną procesów gospodarczych. Szczególnie presja czasu oraz konieczność zachowania terminów mogą powodować nieetyczne zachowanie⁵⁹.

Wiele dylematów etycznych można zatem przyporządkować do kilku zasad etycznych jednocześnie. Rzadko się zdarza, aby jedna sytuacja dotyczyła naruszenia wyłącznie jednej zasady. Często dylematy i ich przyczyny wzajemnie się przenikają, a dokonywanie osądów byłoby o wiele prostsze, gdyby wystarczyło zastosować się do kodeksu etyki, zgodnie z własnym sumieniem⁶⁰.

Dodatkowo, analiza treści zebranej literatury pozwala wyodrębnić obszary badawcze, które wskazują potencjalne obszary do zbadania w przyszłości. Przede

53 M. Espinosa-Pike i I. Barrainkua, *An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict*. "Spanish Accounting Review" 2016, vol. 19, iss. 1, pp. 10–20.

54 J. Polanowska, *Znaczenie etyki w rachunkowości dla obrazu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa*. „Debiuty Naukowe Studentów Wyższej Szkoły Bankowej” 2018, s. 216.

55 J. Pfaff, *Niezależność...*, s. 108–111.

56 W.K. Lachowski, *Czy zasłużyliśmy już sobie na nowy Enron?*. 2010 [online], https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/W_K_Lachowski_2010.pdf [09.01.2023]

57 M. Nowak, *Etyka księgowego...*, s. 148.

58 M. Cieciora, op. cit., s. 226.

59 R. Nehme, A. Michael i J. Haslam, *The impact of time budget and time deadline pressures on audit behaviour: UK evidence*. "Meditari Accountancy Research" 2022, vol. 30, iss. 2, pp. 245–266.

60 C. Chaplais, Y. Mard i S. Marsat, op. cit., s. 57.

wszystkim warto byłoby przeanalizować poszczególne etapy kształcenia w zakresie etyki zawodowej, aby móc zidentyfikować moment powstania przyczyn dylematów etycznych – począwszy od etapu kształcenia studentów kierunków związanych z rewizją finansową i audytem, poprzez analizę egzaminów państwowych potencjalnych kandydatów, skończywszy na okresowych, obowiązkowych szkoleniach biegłych rewidentów. Pozwoliłoby to w przyszłości zminimalizować ryzyko wystąpienia dylematów etycznych. Z badań (wywiadów lub kwestionariuszy) wynika, że należałoby również zbadać opinię biegłych rewidentów na temat potrzeb w zakresie usprawnienia procesów podejmowania decyzji etycznych oraz ich propozycje w obszarze praktycznych sposobów rozwiązywania dylematów etycznych.

Wskazane potencjalne kierunki przyszłych badań są związane z kolejną luką badawczą w obszarze badań o charakterze empirycznym, także według Nowak⁶¹. Analiza bibliometryczna wskazuje, iż w przeważającej większości (15 z 21 analizowanych) publikowane są artykuły i monografie o charakterze teoretycznym. Natomiast niewielu autorów przeprowadza badania, w szczególności empiryczne, na temat praktycznych dylematów etycznych, z jakimi mierzą się biegli rewidentci w codziennej pracy zawodowej. Poznanie perspektywy postrzegania kwestii etycznych przez głównych zainteresowanych (studentów, kandydatów, a przede wszystkim biegłych rewidentów) mogłoby wzbogacić nie tylko naukę, ale przede wszystkim praktykę i dydaktykę.

Podsumowanie

Opinie bez zastrzeżeń sporządzane przez biegłych rewidentów na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych raportowanych przez przedsiębiorstwa potwierdzają ich wiarygodność i zgodność z przepisami prawa. Opinie te biegli rewidentci powinni wydawać z zastosowaniem obowiązujących zasad etycznych, gdyż na tej podstawie jednostki finansowe, organy podatkowe, inwestorzy czy kontrahenci podejmują różnego rodzaju decyzje. Jednakże, mimo znajomości aktów prawnych regulujących etykę zawodową⁶², biegli rewidentci nadal mierzą się z dylematami w praktycznym zastosowaniu zasad etycznych⁶³. W czasach rozwoju zaawansowanej technologii, cyfryzacji, stale zmieniających się przepisów i rozwijającej się gospodarki biegli rewidentci w swojej praktyce zawodowej coraz częściej stoją przed dylematami i potrzebują rozwiązań tych dylematów.

61 M. Nowak, *Etyka rachunkowości w spojrzeniu polskich badaczy. Metaanaliza monografii krajowych*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 506, s. 104.

62 Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, art. 69.1. *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC*, 2018.

63 *KPMG DilemmaApp – Ethics & Compliance Management*. [online] <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/ch-dilemma-app-factsheet-en.pdf> [19.04.2023]

Pierwszym wnioskiem z analizy treści wyselekcjonowanych artykułów jest fakt, iż najczęściej występującymi dylematami etycznymi biegłych rewidentów są sytuacje związane z zasadą obiektywizmu (z zachowaniem niezależności) wynikające np. z konfliktu interesów, zachęt lub presji klientów, długotrwałych relacji z klientami, ustalania wynagrodzenia za usługi, możliwości świadczenia przez biegłego rewidenta usług doradczych, księgowości lub pełnienia funkcji audytora wewnętrznego jednocześnie. Równie istotne znaczenie ma także problem braku odpowiednich kompetencji, których przyczyn można upatrywać m.in. w globalizacji, złożoności zdarzeń gospodarczych, konieczności posiadania wszechstronnej wiedzy czy braku umiejętności interpersonalnych. W przedstawionym przeglądzie nie zidentyfikowano dylematów w zakresie zasad zachowania tajemnicy zawodowej oraz zawodowego sceptycyzmu, co może świadczyć o potencjalnym kierunku badań w przyszłości.

W odpowiedzi na trzecie pytanie badawcze należy stwierdzić, że analiza bibliometryczna wskazuje, iż dominującą metodą badań są artykuły teoretyczne oparte na krytycznej analizie literatury i regulacji prawnych. Najmniejszą grupę stanowią badania empiryczne wykorzystujące np. metody ilościowe, co może wskazywać na potencjalne kierunki badań w przeszłości.

Kolejnym wnioskiem wynikającym z analizy treści literatury jest fakt, iż wielu autorów porusza tematy związane ogólnie z etyką w rachunkowości. Problemy badawcze podejmowane są najczęściej z perspektywy księgowego lub księgowego i biegłego rewidenta jednocześnie. Rzadko autorzy skupiają się wyłącznie na zawodzie biegłego rewidenta, co potwierdza nie do końca zbadany problem i wskazuje przyszłe obszary badawcze.

W związku z powyższymi rozważaniami można stwierdzić, iż w sensie prawnym istnieją wytyczne dotyczące etycznego postępowania, jednakże w sytuacjach, w których występują dylematy etyczne, mogą one nie być wystarczającym środkiem do rozwiązywania ich w rzeczywistości. Z tego względu istnieje potrzeba wdrożenia narzędzi, które usprawnią podejmowanie decyzji etycznych oraz wskażą odpowiednie postępowanie w sytuacjach kryzysowych.

Odpowiadając na czwarte pytanie badawcze, należy stwierdzić, że niniejszy artykuł jest pierwszym krokiem w kierunku rozważań na temat dylematów etycznych, które warto by rozszerzyć przede wszystkim o artykuły o charakterze empirycznym, jak również o badania ewentualnych skutków tych dylematów oraz sposobów zminimalizowania występowania dylematów w przyszłości. Ostatnią kwestią wartą rozważenia są również badania na temat kształcenia biegłych rewidentów i potencjalnych kandydatów w zakresie stosowania zasad etyki zawodowej w praktyce, postrzegania przez nich kwestii etycznych. Istnieje również konieczność zbadania efektywnych schematów podejmowania etycznych decyzji przed pojawieniem się dylematów, a w przypadku ich wystąpienia –

modeli rozwiązywania tych dylematów. Jednak są to tematy rzadko poruszane w publikacjach, które warto byłoby zgłębić w przyszłości, by ułatwić biegłym rewidentom podejmowanie etycznych decyzji oraz ograniczyć występowanie i skutki dylematów etycznych.

Reasumując, niniejszy artykuł miał na celu zidentyfikowanie dylematów etycznych biegłych rewidentów i ich przyczyn w dotychczasowej literaturze w odniesieniu do zasad etycznych oraz wskazanie przyszłych kierunków badań, do których można zaliczyć:

- empiryczne badania biegłych rewidentów dotyczące dylematów etycznych,
- kształcenie kandydatów w zakresie zasad etycznych,
- zainteresowanie biegłych rewidentów obowiązkowymi szkoleniami w zakresie etyki zawodowej,
- usprawnienie procesu podejmowania decyzji etycznych,
- praktyczne sposoby rozwiązywania dylematów etycznych.

Niewątpliwie dalsze badania poszerzą wiedzę oraz zwiększą świadomość badaczy w tym zakresie. Wiedza ta może przyczynić się do chęci zgłębienia powyższych zagadnień oraz wypełnienia luki badawczej.

Badanie jest obciążone pewnymi ograniczeniami wynikającymi z doboru publikacji wyłącznie do artykułów opublikowanych w języku polskim, z dostępem do pełnej wersji elektronicznej. Niemniej jednak przeprowadzony systematyczny przegląd literatury pozwala na ocenę stanu dotychczasowych badań nad dylematami etycznymi biegłych rewidentów w Polsce oraz wskazanie potencjalnych kierunków badań w przyszłości.

Podziękowania

Szczególne podziękowania kieruję do dr hab. Ewy Wandy Maruszewskiej za udzielenie nieocenionego, merytorycznego i edytorskiego wsparcia w powstanie niniejszego artykułu.

Bibliografia

Wydawnictwa zwarte

Borowicz, J., *Niezależność jako zasada etyki zawodowej wykonawców wolnych zawodów – uwagi na przykładzie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów*, w: Babińska-Górecka, R., Przybyłowicz, A., Stopka, K., Tomanek, A. (red.), *Prawo pracy i prawo socjalne: teraźniejszość i przyszłość: księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Herbertowi Szurgaczowi*. Wrocław: Repozytorium Uniwersytetu Wrocławskiego 2021. <https://doi.org/10.34616/141750>

Sarna, P., *Kultura zawodu dla ekonomistów*. Poznań: eMPI2 Mariana Pietraszewskiego 1988.

Wydawnictwa ciągłe

Barrainkua, I. i Espinosa-Pike, M., *The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students*. "Spanish Accounting Review" 2017, vol. 21, iss. 2. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>

Bąk, D., *Pojęcie dylematu etycznego. Zarys problemu dylematu etycznego w organizacji*. „Prakseologia” 2013, nr 154.

Bellucci, M., Cesa Bianchi, D. i Manetti, G., *Blockchain in accounting practice and research: systematic literature review*. "Meditari Accountancy Research" 2022, vol. 30, iss. 7. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2021-1477>

Burnos, K. i Idzikowska, G., *Zapewnienie niezależności w systemie badania sprawozdań finansowych w aspekcie regulacji międzynarodowych i projektu regulacji polskich*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, tom 46 (102).

Büyükközkán, G., Ilıcak, Ö. i Feyzioğlu, O., *A review of urban resilience literature*. "Sustainable Cities and Society" 2022, vol. 77. <https://doi.org/10.1016/j.scs.2021.103579>

Chaplais, C., Mard, Y. i Marsat, S., *The auditor facing ethical dilemmas: the impact of ethical training on compliance with a code of conduct*. "Accounting Auditing Control" 2016, vol. 22, iss. 1.

Chluska, J. i Sikora, E., *Etyka zawodowa w rachunkowości a sukces rynkowy przedsiębiorstwa*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 374.

Cieciura, M., *Inteligencja emocjonalna jako behawioralny element współczesnej rachunkowości*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2019, vol. 63, nr 11. <https://doi.org/10.15611/pn.2019.11.15>

Czerny, M., *Sens i możliwość zastosowania elementów buddyjskiej edukacji etycznej w nauczaniu etyki rachunkowości w chrześcijańskim kręgu kulturowym*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46 (2). <http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0015.8808>

Davis, M., *The special role of professionals in business ethics*. "Business and Professional Ethics Journal" 1988, vol. 7.

Drumlak, U., *Realizacja wytycznych międzynarodowych standardów edukacyjnych dla zawodowych księgowych w wybranych krajach*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 668.

Dyhdalewicz, A. i Gmińska, R., *Etyka zawodowa księgowych z perspektywy studentów – prezentacja wyników badań ankietowych*. „Folia Oeconomica Acta Universitatis Lodzianis” 2019, vol. 6, nr 345. <https://doi.org/10.18778/0208-6018.345.02>

Espinosa-Pike, M. i Barrainkua, I., *An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict*. „Spanish Accounting Review” 2016, vol. 19, iss. 1. <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>

Gierusz, J., *Wybrane problemy z finansów i rachunkowości*. „Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo” 2012.

Gist, W.E., Scott, W.D. i Shastri, T., *External auditor's ethical dilemma: Perceived threat to auditor's responsibility posed by the auditor's allegiance to corporate management*, "Journal of Accounting, Ethics and Public Policy" 2013, vol. 14, iss. 3.

Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E. i Gonzalo, J.A., *Ethical Dilemmas in Auditing: Dishonesty or Unethical Bias?* "Journal of Business Ethics" 2010, vol. 91. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0573-3>

Idzikowska, G., *Problemy współczesnej rewizji finansowej a kompetencje biegłych rewidentów*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, nr 11.

Dylematy etyczne biegłych rewidentów – systematyczny przegląd literatury

- Kamela-Sowińska, A., *Psychologiczne i ekonomiczne źródła oszustw księgowych*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2006, nr 32.
- Kamińska-Stańczak, A. i Silska-Gembka, S., *Badania empiryczne nad etyką w rachunkowości – systematyczny przegląd literatury*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, nr 45 (3). <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.2348>
- Kmieć, J., *Dylematy etyczne księgowych*, w: *Konferencja Nadużycia Gospodarcze z punktu widzenia służb finansowo-księgowych*, Poznań 2012.
- Korzeniowska, D., *Przedmiot badań rachunkowości behawioralnej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2018, tom 98 (154). <https://doi.org/10.5604/01.3001.0012.1551>
- Larkin, J.M., *The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas*. “Journal of Business Ethics” 2000 vol. 23. <https://doi.org/10.1023/A:1006150718834>
- Micherda, B., *Wymagane kompetencje zawodowe biegłych rewidentów w Polsce w świetle Międzynarodowych standardów edukacyjnych IFAC*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2010, nr 816.
- Miształ, A., *Znaczenie etyki biznesu w zarządzaniu jakością*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2013, nr 786 (64/1).
- Nehme R., Michael, A. i Haslam J., *The impact of time budget and time deadline pressures on audit behaviour: UK evidence*. “Meditari Accountancy Research” 2022, vol. 30, iss. 2. <http://dx.doi.org/10.1108/MEDAR-09-2019-0550>
- Nowak, A., *Identyfikacja przyczyn i sprawców oszustw finansowo-księgowych – ujęcie statystyczne*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2013, nr 765(61).
- Nowak, M., *Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomiedzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 440. <https://doi.org/10.15611/pn.2016.440.44>
- Nowak, M., *Etyka księgowego i biegłego rewidenta w świetle zjawiska finansokracji. Pomiedzy etyką ogólną a szczegółową*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2017, nr 322.
- Nowak M., *Etyka rachunkowości w spojrzeniu polskich badaczy. Metaanaliza monografii krajowych*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 506. <http://doi.org/10.15611/pn.2018.506.09>.
- Okezie, S.O., *Auditing and ethical sensitivity: resolving the dilemma*. “European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research” 2016, vol.4, no. 4.
- Pfaff, J., *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej 2007.
- Pfaff, J., *Niezależność biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego w świetle nowych regulacji UE*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2015, nr 240.
- Pogodzińska-Mizdrak, E., *Autonomia i etyka biegłego rewidenta*. „Zeszyty Naukowe. Akademia Ekonomiczna w Krakowie” 2003, nr 633.
- Polanowska, J., *Znaczenie etyki w rachunkowości dla obrazu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa*. „Debiuty Naukowe Studentów Wyższej Szkoły Bankowej” 2018, nr 18.
- Rodewald-Fila, D., *Istota niezależności audytora*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, tom 59 (115).
- Rodgers, W. and Gago, S., *A model capturing ethics and executive compensation*. “Journal of Business Ethics” 2003, vol. 48.
- Sawicki, K., *Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 765 (61).
- Silska-Gembka, S. i Kamińska-Stańczak, A., *Podsumowanie dorobku publikacyjnego z obszaru etycznych aspektów rachunkowości – przegląd czasopism krajowych*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2020, nr 108 (164). <http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0014.3601>
- Skuczynski, P., *Od kontroli do instytucji refleksyjnej. Etyka audytu a tożsamość zawodu audytora wewnętrznego sektora finansów publicznych*, w: *Standardy etyczne praktyki audytu wewnętrznego*, 2013. https://depot.ceon.pl/bitstream/handle/123456789/12049/Od_kontroli_do_instytucji_refleksyjnej_Etyka_audytu_a_tozsamosc_zawodu_audytora_wewnetrznego_sektora_finansow_publicznych.pdf?sequence=1 [12.07.2022]
- Skoczek-Spychała, M. i Cieślak, M., *Rola etyki w zawodzie biegłego rewidenta*. „Zeszyty Naukowe / Akademia Ekonomiczna w Poznaniu” 2007, nr 83.

Szczepankiewicz, E., *Audyt wewnętrzny a znaczenie etyki w jednostkach – wyniki badań*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 521. <https://doi.org/10.15611/pn.2018.521.18>

Szczerbak, M., *Rola audytu finansowego w wykrywaniu nadużyć gospodarczych*, „Nowoczesne Systemy Zarządzania” 2019, vol. 14, nr 1. <https://doi.org/10.37055/nsz/129550>

Turzyński, T., *O charakterze norm moralnych rachunkowości kodyfikacje etyki zawodowej księgowych i biegłych rewidentów*. „Przegląd Organizacji” 2011, nr 3 (854). <https://doi.org/10.33141/po.2011.03.10>

Tuskiewicz, M.A. i Maruszewska, E.W., *Wykorzystanie teorii agencji w publikacjach polskich autorów – potrzeba rozszerzenia badań z zakresu rachunkowości behawioralnej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, vol. 45, nr 4. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.5746>

Wąsowska, A., *Heurystyki i błędy poznawcze jako źródło niepowodzeń audytu zewnętrznego*. „Problemy Zarządzania” 2013, vol. 11, nr 3 (43). <https://doi.org/10.7172/1644-9584.43.12>

Akty prawne

Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1015 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (Dz. U. z 2017 r., poz. 2396 ze zm.).

Inne

KPMG DilemmaApp – Ethics & Compliance Management. b.m.w. 2019 [online]. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/ch-dilemma-app-factsheet-en.pdf> [19.04.2023]

Lachowski, W.K., *Czy zasłużyliśmy już sobie na nowy Enron?*. b.m.w. 2010 [online] https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/W_K_Lachowski_2010.pdf [09.01.2023]

Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC, 2018.