

Józef Pfaff

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

WPŁYW REGULACJI MIĘDZYNARODOWYCH NA SYSTEM KSZTAŁCENIA KADR POLSKICH BIEGŁYCH REWIDENTÓW

Wprowadzenie

Biegły rewident wykonuje zawód zaufania publicznego. Zawodom społecznie kwalifikowanym jako zawody zaufania publicznego społeczeństwo stawia wymóg posiadania bardzo wysokich kwalifikacji fachowych, stałego doskonalenia poziomu umiejętności i zasobu wiedzy fachowej, a także bardzo wysokich, wyższych niż przeciętne, wymogów etycznych, nienarzucanych z zewnątrz, natomiast tradycyjnie kształtowanych przez samo środowisko korporacji zawodowej.

Biegły rewident, podejmując się świadczenia usług zawodowych, musi posiadać kompetencje niezbędne do ich wykonania, rozumiane jako posiadana wiedza, nabyte umiejętności i doświadczenie. Świadcząc usługi zawodowe, wykorzystuje w pełni te kompetencje. Tytuł zawodowy „biegły rewident” zobowiązuje do posiadania głębokiej wiedzy oraz umiejętności w zakresie prawa bilansowego, znajomości krajowych i międzynarodowych standardów rachunkowości, międzynarodowych standardów rewizji finansowej, prawa gospodarczego i finansowego i innych regulacji w zakresie przydatnym do wykonywania zawodu¹. Biegły rewident jest zobowiązany przepisami ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, do stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w ramach tzw. obowiązkowego szkolenia.

Biegli rewidenty odgrywają ważną rolę w każdym społeczeństwie. Świat zmierza w kierunku globalizacji gospodarki rynkowej, gdzie inwestycje i operacje finansowe coraz częściej przekraczają granice państwowe, dlatego biegli rewidenty potrzebują szerokiej wiedzy, aby zrozumieć kontekst, w jakim działają firmy i inne organizacje. Standaryzacja rachunkowości, bardzo szybkie tempo

¹ J. Pfaff: *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2008, s. 73.

rozwoju informatyki, nowe oczekiwania informacyjne odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych, pojawiające się informacje o międzynarodowych oszustwach oraz aferach gospodarczych, poszerzają odpowiednio zakres merytoryczny i metodologiczny szeroko pojętego badania sprawozdań finansowych czy innych usług poświadczających, wykonywanych przez biegłych rewidentów².

Obecnie od biegłych rewidentów oczekuje się, aby nie tylko zaspokajali potrzeby inwestorów i wierzycieli, ale również potrzeby informacyjne innych użytkowników informacji finansowych i niefinansowych, dlatego poza zdobyciem technicznej wiedzy i umiejętności księgowych, biegłym rewidentom potrzebne są umiejętności, które umożliwią im, gdy znajdzie taka konieczność, pełnienie roli doradcy, analityka finansowego, negocjatora i menedżera.

Celem artykułu jest pokazanie wpływu regulacji Unii Europejskiej oraz Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych na system kształcenia kadr polskich biegłych rewidentów. Do realizacji celu wykorzystano metody badawcze polegające na krytycznej analizie regulacji prawnych krajowych i międzynarodowych, analizie literatury przedmiotu, a także własne obserwacje oraz doświadczenia w zakresie przeprowadzania egzaminów i udziału w szkoleniach obligatoryjnych biegłych rewidentów.

1. Regulacje prawne systemu kształcenia kadr biegłych rewidentów

Oczekiwania użytkowników sprawozdań finansowych i zleceniodawców wobec rewizji finansowej wciąż rosną, dlatego też biegli rewidenci, by im sprostać, muszą wciąż doskonalić swoje kwalifikacje oraz posiadać interdyscyplinarną wiedzę o przedsiębiorstwie, obejmującą:

- prawo bilansowe,
- prawo podatkowe,
- prawo handlowe, cywilne, prawo pracy, ubezpieczeń społecznych,
- analizę finansową,
- finanse (inżynieria finansowa),
- umiejętność oceny i korzystania ze skomplikowanych systemów informacyjnych,
- podstawy ekonomii, zarządzania, statystyki.

² Idem: *Misja biegłego rewidenta na tle przemian społeczno-gospodarczych w Polsce*. Red. M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska. SGH, Warszawa 2004, s. 201.

Do podstawowych cech zawodu biegłego rewidenta jako zawodu zaufania publicznego zalicza się:

- niezależność,
- obiektywizm,
- poufność,
- etykę zawodową.

Wszystko to sprawia, że wymienione wartości, etyka i postawy zawodowe stanowią integralny element przygotowania zawodowego biegłego rewidenta. Zwracają na to uwagę Międzynarodowe Standardy Edukacyjne wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC).

Zapewnienie odpowiedniego poziomu zawodowego biegłych rewidentów wymaga nabycia przez nich niezbędnych kwalifikacji merytorycznych i praktycznych drogą odpowiedniego systemu egzaminów sprawdzających wiedzę teoretyczną, obowiązkowej praktyki zawodowej oraz obligatoryjnego szkolenia.

Polski system kreowania kadr biegłych rewidentów jest oparty na rozwiązaniach międzynarodowych w tym zakresie, a mianowicie:

- Międzynarodowych Standardach Edukacyjnych dla zawodowych księgowych (MSE 1-8)³, wydanych przez Międzynarodową Federację Księgowych – IFAC;
- Dyrektywie 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych⁴.

Międzynarodowe Standardy Edukacyjne (MSE) stanowią wzorzec, jaki organizacje członkowskie powinny stosować podczas procesu przygotowania kandydatów do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i ustawicznego rozwoju tej grupy zawodowych księgowych. MSE kładą szczególny nacisk na połączenie wiedzy zawodowej, umiejętności zawodowych oraz wartości, etyki i postaw zawodowych określonych na tyle szeroko, by umożliwiły dostosowywanie się do ciągłych zmian. Osoby, które zostają biegłymi rewidentami powinny być gotowe na ciągłą naukę i stosowanie nowych rozwiązań. Aby sprostać tym wyzwaniom, ustawowi przedstawiciele zawodu biegłego rewidenta muszą stworzyć odpowiednie procedury, zapewniające osobom przystępującym do tego zawodu posiadanie i ciągłe utrzymywanie odpowiedniego poziomu kompetencji⁵. Osoby te

³ Międzynarodowe Standardy Edukacyjne. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009.

⁴ 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, Dziennik Urzędowy UE (PL) L 157 z 09.06.2006.

⁵ Por.: B. Micherda: *Kompetencje zawodowe w świetle etyki biegłego rewidenta*. W: *Etyka biegłego rewidenta w teorii, prawie i praktyce*. Materiały pokonferencyjne VII Dorocznej Konferencji Audytingu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, Warszawa 2007.

rozwijają i utrwalają swoje kompetencje poprzez ciągłą edukację, praktykę zawodową, a następnie ustawiczny rozwój zawodowy.

Dyrektywa 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych wprowadza jednolity system zdobywania uprawnień biegłego rewidenta w UE, stąd też uprawnienia zdobyte np. w Polsce są honorowane w innych państwach członkowskich UE, i wzajemnie (po spełnieniu ewentualnie dodatkowych warunków).

Rozwiązania te zostały wprowadzone do naszych przepisów prawnych regulujących zagadnienia samorządu biegłych rewidentów oraz zasady postępowania kwalifikacyjnego, a mianowicie:

- Ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym⁶,
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów⁷.

2. Sprawdzanie wiedzy teoretycznej kandydatów na biegłych rewidentów

Przez kolejne lata wymagania kwalifikacyjne stawiane biegłym rewidentom ulegały udoskonaleniom i modyfikacjom. Obecne regulacje w tym zakresie zawiera Ustawa o biegłych rewidentach oraz Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów. System kreowania kadr biegłych rewidentów jest realizowany przez Komisję Egzaminacyjną, powoływaną przez Ministra Finansów.

Komisja składa się z 19 członków. Jej kadencja trwa 4 lata. W skład Komisji wchodzi:

- 10 przedstawicieli Ministra Finansów, w tym 4 osoby niebędące pracownikami Ministerstwa Finansów, wybrane spośród przedstawicieli środowisk akademickich;
- 7 przedstawicieli rekomendowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, spośród biegłych rewidentów wpisanych do rejestru;
- 2 przedstawicieli rekomendowanych przez Komisję Nadzoru Finansowego.

⁶ Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. Nr 77, poz. 649.

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów, Dz.U. Nr 6 z 2009 r., poz. 36.

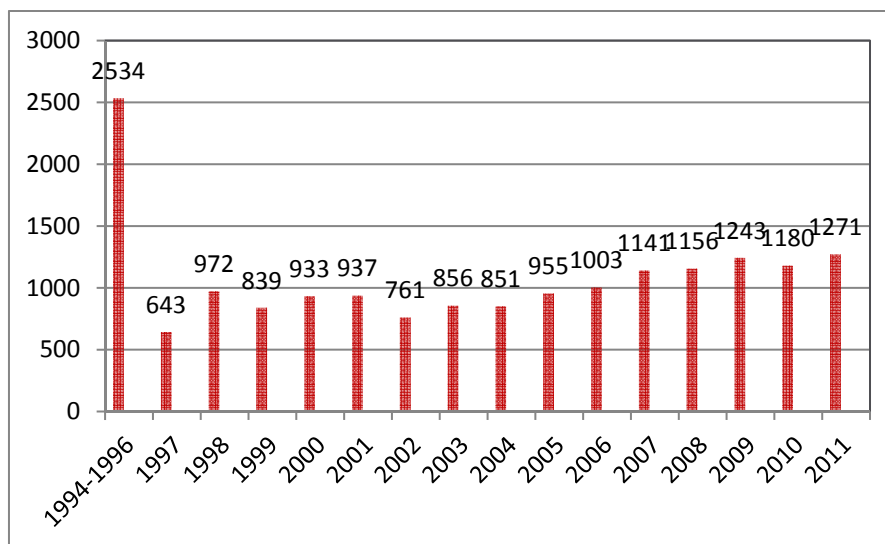
Do zadań Komisji należy:

- ustalanie pytań testowych, zadań sytuacyjnych oraz przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na poszczególne egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów;
- przeprowadzanie egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, w tym egzaminu dyplomowego;
- rozpatrywanie odwołań od wyników egzaminów;
- stwierdzanie, na wniosek kandydata na biegłego rewidenta, odbycia praktyki i aplikacji.

Warunkiem przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego na biegłego rewidenta jest złożenie do Komisji Egzaminacyjnej, w terminie określonym przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zgłoszenia o przystąpieniu do postępowania kwalifikacyjnego.

Osoby, które spełniają warunki przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego, są zawiadamiane pisemnie przez Komisję, w terminie miesiąca od dnia otrzymania zgłoszenia, o dopuszczeniu do postępowania kwalifikacyjnego. Osoba dopuszczona do postępowania kwalifikacyjnego zostaje wpisana przez Komisję na listę kandydatów na biegłych rewidentów.

Postępowanie kwalifikacyjne na uzyskanie uprawnień biegłego rewidenta cieszy się dużą popularnością, o czym świadczą dane o liczbie kandydatów na biegłych rewidentów w poszczególnych latach działania Komisji Egzaminacyjnej. Dane te prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Kandydaci na biegłych rewidentów w latach 1994-2011

Zapewnienie odpowiedniego poziomu zawodowego biegłych rewidentów wymaga nabycia przez nich niezbędnych kwalifikacji merytorycznych i praktycznych drogą odpowiedniego systemu:

- egzaminów sprawdzających wiedzę teoretyczną,
- obowiązkowej praktyki zawodowej i aplikacji,
- obligatoryjnego szkolenia.

Obowiązujący zakres szkolenia teoretycznego jest zbieżny z regulacjami Unii Europejskiej, ujętymi w Dyrektywie 2006/43/WE odnośnie do sprawdzania wiedzy teoretycznej kandydata na biegłego rewidenta. W tab. 1 zestawiono obecnie obowiązujący w Polsce zakres wiedzy teoretycznej, sprawdzanej drogą egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów.

Tabela 1

Zakres wiedzy teoretycznej

Dziedzina wiedzy	Zakres sprawdzanej wiedzy teoretycznej (według Dyrektywy 2006/43/WE i Ustawy o biegłych rewidentach)
RACHUNKOWOŚĆ	Ogólna teoria i zasady rachunkowości Międzynarodowe standardy rachunkowości Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Wymogi prawne i standardy dotyczące sporządzania rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych Analiza finansowa
EKONOMIA I ZARZĄDZANIE	Mikroekonomia, makroekonomia i ekonomia finansowa Zarządzanie ryzykiem i kontrola wewnętrzna
PRAWO CYWILNE I HANDLOWE (GOSPODARCZE)	Prawo spółek i ład korporacyjny Prawo o postępowaniu upadłościowym i podobnych postępowaniach Prawo cywilne, handlowe Prawo ubezpieczeń społecznych i prawo zatrudnienia
PRAWO PODATKOWE	Prawo podatkowe
FINANSE	Podstawowe zasady zarządzania finansowego podmiotów gospodarczych
REWIZJA FINANSOWA	Rewizja finansowa i umiejętności zawodowe Wymogi prawne i standardy zawodowe dotyczące badania ustawowego i biegłych rewidentów Międzynarodowe standardy rewizji finansowej Etyka zawodowa i niezależność
INFORMATYKA I MATEMATYKA	Matematyka i statystyka Technologie informacyjne i systemy komputerowe

Egzaminy na biegłego rewidenta są egzaminami pisemnymi. Przeprowadzane są w czterech sesjach egzaminacyjnych, z których każda obejmuje 2 albo 3 egzaminy. Wykaz tych egzaminów zawiera tab. 2.

Tabela 2

Wykaz egzaminów na biegłego rewidenta

Sesja	Nazwa przedmiotu objętego egzaminem
I	Teoria i zasady rachunkowości Ekonomia i kontrola wewnętrzna
II	Prawo cywilne, prawo pracy, prawo gospodarcze Prawo podatkowe cz. I Finanse
III	Prawo podatkowe cz. II Rachunkowość finansowa Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza
IV	Sprawozdania finansowe i ich analiza Rewizja finansowa

Szczegółowy zakres wymaganej wiedzy teoretycznej i umiejętności praktycznych dla poszczególnych egzaminów został określony uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów⁸.

Na mocy przepisów ustawy o biegłych rewidentach⁹ Komisja może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta na jego wniosek z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli w tym zakresie zdał egzaminy uniwersyteckie. Za egzaminy uniwersyteckie uznane zostały egzaminy zdane w uczelniach posiadających uprawnienia do nadawania tytułu doktora nauk ekonomicznych lub nauk o zarządzaniu albo nauk prawnych. Zwolnienie dotyczy następujących egzaminów:

1. Teoria i zasady rachunkowości.
2. Ekonomia i kontrola wewnętrzna.
3. Prawo cywilne, prawo pracy, prawo gospodarcze.
4. Finanse.
5. Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza.

⁸ Uchwała nr 1798/41/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie szczegółowego zakresu tematycznego egzaminów w postępowaniu kwalifikacyjnym na biegłych rewidentów; www.kibr.org.pl.

⁹ Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. Nr 77, poz. 649.

Szczegółowe warunki tego zwolnienia zostały określone w Uchwale Krajowej Rady Biegłych Rewidentów¹⁰.

3. Praktyka i aplikacja

Oprócz zdania z wynikiem pozytywnym wszystkich przewidzianych wymaganiami kwalifikacyjnymi egzaminów, kandydat na biegłego rewidenta musi odbyć praktykę w zakresie rachunkowości oraz dwuletnią aplikację. Jest to wymóg zgodny zarówno z Międzynarodowymi Standardami Edukacyjnymi, jak i Dyrektywą 2006/43/WE. Praktyka może się odbywać:

- w jednostkach zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgodnie z ustawą o rachunkowości;
- w podmiotach prowadzących usługowo księgi rachunkowe dla innych jednostek;
- w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, jeżeli prowadzą usługowo księgi rachunkowe dla innych jednostek.

Podczas odbywania praktyki kandydat na biegłego rewidenta powinien nabyć umiejętności w zakresie:

- znajomości organizacji i techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sposobów spełniania wymagań stawianych dokumentowaniu zapisów księgowych;
- ewidencji zdarzeń gospodarczych oraz sporządzania sprawozdań finansowych i deklaracji podatkowych, ubezpieczeniowych oraz innych sprawozdań i deklaracji;
- posługiwania się przepisami prawa niezbędnymi w realizacji zadań służb finansowo-księgowych.

Komisja Egzaminacyjna może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta z praktyki, jeżeli:

- był zatrudniony w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych przez co najmniej 3 lata albo
- pozostawał w stosunku pracy na samodzielny stanowisku w komórkach finansowo-księgowych co najmniej 3 lata lub posiada uprawnienia inspektora kontroli skarbowej albo
- posiada certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

¹⁰ Uchwała nr 1802/41/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie warunków udzielania zwolnienia kandydata na biegłego rewidenta z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli w tym zakresie zdał egzaminy uniwersyteckie lub równorzędne; www.kibr.org.pl.

Aplikacja spełnia ważną funkcję w kształceniu przyszłego biegłego rewidenta, ponieważ przybliży kandydatowi na biegłego rewidenta praktyczne aspekty badania sprawozdania finansowego, a sam aplikant ma okazję zapoznać się z problemami, które w przyszłości będzie musiał samodzielnie rozwiązywać. W trakcie odbywania aplikacji kandydat na biegłego rewidenta powinien nabyć umiejętności wymagane do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, a w szczególności w zakresie:

- wyboru i stosowania właściwych metod i technik w procesie badania sprawozdań finansowych;
- opracowywania dokumentacji badania sprawozdań finansowych, w tym dokumentacji roboczej, raportu i opinii biegłego rewidenta oraz wystąpienia porewizyjnego;
- współpracy z przedstawicielami jednostek, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu przez biegłego rewidenta.

Aplikację odbywa się w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, które:

- prowadzą badania rocznych sprawozdań finansowych dla co najmniej 10 podmiotów albo
- zatrudniają lub współpracują z co najmniej 3 biegłymi rewidentami wykonującymi zawód biegłego rewidenta oraz zapewniają kandydatom na biegłego rewidenta udział w badaniu sprawozdań finansowych przez okres co najmniej 5 miesięcy w każdym roku aplikacji.

Aplikacja odbywa się pod kierunkiem doświadczonego biegłego rewidenta (opiekuna aplikacji) wyznaczonego przez podmiot uprawniony do badania, przy czym pod kierunkiem jednego biegłego rewidenta nie może jednocześnie odbywać aplikacji więcej niż 5 kandydatów na biegłego rewidenta. Aplikacja odbywa się na podstawie stosunku pracy w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż pół etatu. W przypadkach uzasadnionych doświadczeniem zawodowym kandydata na biegłego rewidenta Komisja Egzaminacyjna może wyrazić zgodę na odbywanie aplikacji na podstawie umowy cywilnoprawnej.

Kandydat może przystąpić do pierwszego roku aplikacji po uprzednim odbyciu praktyki, zaliczeniu egzaminów pisemnych z sesji II i zdaniu co najmniej dwóch egzaminów pisemnych z sesji III, a do drugiego roku aplikacji może przystąpić dopiero po zaliczeniu wszystkich egzaminów pisemnych.

4. Egzamin dyplomowy

Końcowym etapem postępowania kwalifikacyjnego jest egzamin dyplomowy przeprowadzany przez Komisję Egzaminacyjną. Kandydat na biegłego rewidenta przystępuje do niego po:

- zdaniu z wynikiem pozytywnym egzaminów pisemnych;
- odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości, stwierdzonej przez Komisję;
- odbyciu co najmniej dwuletniej aplikacji, pod kierunkiem biegłego rewidenta, stwierdzonej przez Komisję.

Egzamin dyplomowy polega na udzieleniu ustnej odpowiedzi na 3 pytania zawarte w jednym z 30 zestawów pytań, wylosowanym przez kandydata na biegłego rewidenta.

Egzamin trwa nie dłużej niż 30 minut, odbywa się w obecności przewodniczącego Komisji lub jego zastępcy oraz dwóch członków Komisji. Udzielone odpowiedzi oceniane są z uwzględnieniem poprawności i spójności odpowiedzi oraz umiejętności wykorzystania zdobytej wiedzy w praktyce.

Egzamin dyplomowy może być powtórzony czterokrotnie w terminach ustalonych przez Komisję. Kandydat na biegłego rewidenta, który nie zaliczył egzaminu w tym trybie, ma obowiązek ponownie odbyć aplikację.

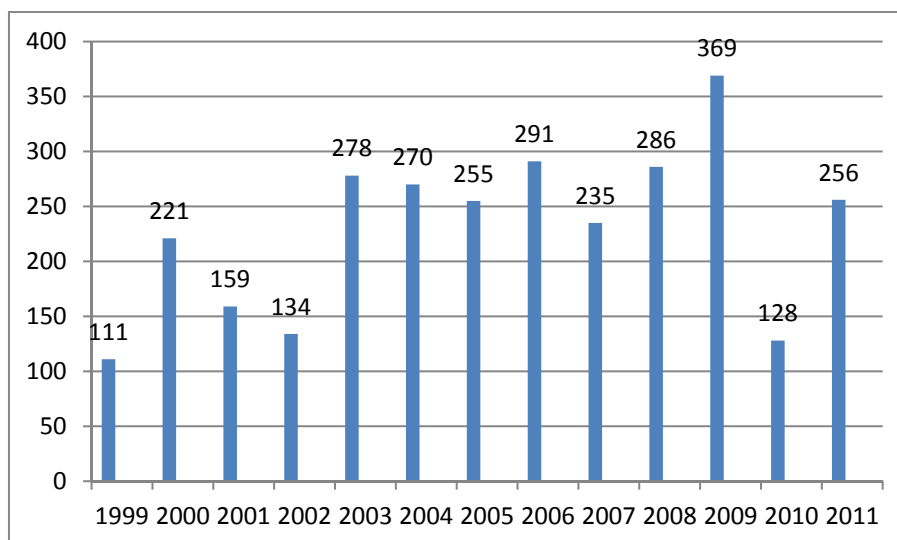
Osoby które zdały egzamin dyplomowy oraz spełniły dodatkowe warunki określone w ustawie o biegłych rewidentach, składają na ręce prezesa Krajowej Rady Biegłych Rewidentów ślubowania, uzyskują wpis do rejestru biegłych rewidentów i tym samym możliwość wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

Aby uzyskać wpis do rejestru biegłych rewidentów, osoba która ukończyła postępowanie kwalifikacyjne przed Komisją Egzaminacyjną, musi spełniać następujące warunki:

1. Korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych.
2. Ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta.
3. Nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.
4. Ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i władza językiem polskim w mowie i piśmie.
5. Odbyła roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, mającą na celu praktyczne przygotowanie do samodzielnego wykonywania zawodu, przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną.
6. Złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym egzaminu dla kandydatów na biegłego rewidenta.

7. Złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym końcowy ustny egzamin dyplomowy sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji.
8. Złożyła ślubowanie przed prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów lub innym upoważnionym członkiem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów¹¹.

Rysunek 2 przedstawia statystykę w zakresie uzyskanych uprawnień biegłego rewidenta w latach 1999-2011.



Rys. 2. Uzyskanie uprawnień biegłego rewidenta

5. Doskonalenie zawodowe

Biegli rewidenci są obowiązani stale podnosić swoje kwalifikacje zawodowe według zasad określanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Obecnie obowiązkowe szkolenia biegłych rewidentów prowadzone są w modułach programowych planowanych na kolejne lata. Każdy moduł obejmuje aktualną tematykę z zakresu rachunkowości oraz rewizji finansowej i kończy się pisemnym sprawdzianem wiadomości. Każdy biegły rewident wykonujący zawód ma obowiązek wybrać odpowiednie moduły z rachunkowości i z rewizji finansowej o łącznej liczbie 40 godzin rocznie. Biegli rewidenci niewykonujący zawodu również mają obowiązek podnoszenia swoich kwalifikacji zawodowych w wymiarze 24 godzin rocznie.

¹¹ Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. Nr 77, poz. 649.

Zakres przedmiotowy obligatoryjnych szkoleń zmieniał się na przestrzeni lat, tak aby był dostosowany do aktualnych zagadnień życia gospodarczego, zmieniających się przepisów prawnych i zgłaszanych potrzeb edukacyjnych ze strony samych biegłych rewidentów.

Przykładowo obligatoryjne doskonalenie zawodowe dla biegłych rewidentów w 2012 roku obejmuje następujące moduły szkoleniowe:

- wycenę w wartościach szacunkowych i ich badanie,
- krajowe standardy rewizji finansowej – stosowanie w praktyce,
- ujawnienia w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF,
- wkłady niepieniężne (aporty) w ujęciu bilansowym i podatkowym u wnoszącego i otrzymującego,
- kontrakty długoterminowe,
- zmiany w MSR/MSSF,
- inne usługi biegłego rewidenta,
- badanie jednostek sektora finansów publicznych,
- przyjęcie i wdrożenie Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF),
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podsumowanie

Obowiązujący w Polsce system kształcenia kadr biegłych rewidentów jest w pełni zgodny z regulacjami międzynarodowymi w tym zakresie. Zdobyte uprawnienia biegłego rewidenta są honorowane w innych państwach członkowskich UE.

Długoletnie własne doświadczenia jako członka Komisji Egzaminacyjnej pozwalają na wyciągnięcie kilku wniosków.

Wśród kandydatów na biegłych rewidentów można zauważyć zbyt słabe doświadczenie praktyczne w rachunkowości, co spowodowane jest z jednej strony możliwością przystąpienia do egzaminów na biegłego rewidenta przez osoby nieposiadające żadnej praktyki (np. studenci), a z drugiej nawet odbyty rok praktyki w zakresie księgowości (poświadczony dzienniczkiem praktyki) nie daje dostatecznego doświadczenia w tym zakresie. Ponadto istnieją jeszcze zwolnienia z praktyki, dość często wykorzystywane przez kandydatów (asystent biegłego rewidenta w biurze audytorskim posiada uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych).

Aplikacja – szczególnie ta odbywana na podstawie umowy cywilnoprawnej – nie zawsze spełnia do końca oczekiwania i wymagania w tym zakresie. Komisja Egzaminacyjna uznaje aplikację za odbytą na podstawie pisemnego sprawozda-

nia złożonego przez kandydata, zaopiniowanego przez opiekuna (kierownika) aplikacji – biegłego rewidenta. Na egzaminie dyplomowym kandydat na zadane pytania z metod czy technik badania odpowiada bardziej z perspektywy studenta lub głównego księgowego, a nie biegłego rewidenta.

Kandydatów na biegłego rewidenta w procesie zdawania egzaminów nie obowiązują wymogi etyczne – nie można ich pociągnąć do odpowiedzialności z tytułu nie przestrzegania zasad etycznych, np. nie można wykluczyć kandydata z postępowania kwalifikacyjnego za nieetyczne zachowanie podczas zdawania egzaminów.

Komisja Egzaminacyjna powinna być usytuowana w strukturze samorządu biegłych rewidentów, a nie w strukturach ministerstwa finansów, a w jej skład powinni wchodzić wyłącznie biegli rewidenci.

IMPACT OF INTERNATIONAL REGULATIONS ON THE PROCESS OF EDUCATION OF POLISH AUDITORS

Summary

Auditors perform an important role in each society. Expectations of financial report users and contracting parties for auditing continuously rise, therefore, in order to satisfy them, auditors need to constantly improve their qualifications and have interdisciplinary knowledge of the enterprise. That is a reason why, besides acquiring technical knowledge and accounting skills, auditors require abilities to perform the roles of a counsellor, a financial analyst, a negotiator and a manager, when necessary.

Because of the fact the world aims at globalising the market economy, in which investments and financial transactions cross country borders more and more frequently, auditors need extensive knowledge in order to understand the context in which companies and other organizations operate. More often they deal with investigating groups of companies of international reach, therefore their knowledge and qualifications should be of an international nature as well.

Polish system of audit staff education is based on international solutions regarding acquiring theoretical knowledge and gaining practical skills in the course of the qualification procedure, aiming at obtaining rights of an auditor.

The purpose of this article is to show the impact of regulations of the European Union and the International Education Standards upon Polish system of audit staff training. In order to accomplish this aim, we have utilized research methods of the critical analysis of legal regulations, both domestic and international, analysis of the literature on the subject, and drawing conclusions based on our own observations and experience regarding conducting examinations for prospective candidates for auditors and participating in a mandatory training of auditors.