

Przestrzeganie i postrzeganie zasad etycznych biegłego rewidenta – zachowania (nie)etyczne

Katarzyna Renik

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: katarzyna.renik@uekat.pl

ORCID: [0000-0002-1313-6594](https://orcid.org/0000-0002-1313-6594)

© 2026 Katarzyna Renik

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji dostępna jest online na

<https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Renik, K. (2026). Przestrzeganie i postrzeganie zasad etycznych biegłego rewidenta – zachowania (nie)etyczne. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 70(2), 86-98.

DOI: [10.15611/pn.2026.2.07](https://doi.org/10.15611/pn.2026.2.07)

JEL: M42, I23

Streszczenie

Cel: Celem badania jest identyfikacja potencjalnych nieetycznych zachowań w zawodzie biegłego rewidenta, określenie motywów tych zachowań oraz czynników wpływających na postępowanie etyczne studentów.

Metodyka: Badanie zostało przeprowadzone za pomocą kwestionariusza ankiety wśród 168 studentów kierunków związanych z rachunkowością, rewizją i controllingiem. Do analizy statystycznej wykorzystano test chi-kwadrat niezależności (χ^2 Pearsona) oraz współczynnik V Craméra, w których porównano odpowiedzi studentów z 2025 roku względem badania bazowego z 2019 roku.

Wyniki: Respondenci nie wykazują problemów z przestrzeganiem zasady posiadania odpowiednich kompetencji czy zachowania tajemnicy zawodowej. Większe zagrożenia pojawiają się w obszarze zasady uczciwości i obiektywizmu w przypadku przyjmowania prezentów czy dodatkowych zleceń. Znaczna część potencjalnych kandydatów na biegłego rewidenta stwierdziła, iż największy wpływ na zachowania nieetyczne ma presja kierownictwa, chęć osiągnięcia dużego zysku oraz chęć utrzymania pracy. Natomiast na postępowanie etyczne według studentów wpływają wychowanie, własne poglądy i szacunek dla samego siebie. Co więcej, odrzucono hipotezę dotyczącą braku różnic między rozkładem odpowiedzi dwóch grup studentów. We wszystkich badanych przypadkach występują różnice istotne statystycznie.

Implikacje i rekomendacje: Badanie wykazało, iż decyzje studentów w sytuacjach zagrażających przestrzeganiu zasad etyki często są zachowawcze i nie podejmują oni zbędnego ryzyka. Brak jasnych granic powoduje jednak brak pewności względem etyczności postępowania. W związku z tym należy stale pogłębiać praktyczną wiedzę z zakresu etyki zawodowej oraz rozwijać umiejętności identyfikacji zagrożeń i dylematów etycznych.

Oryginalność/wartość: Niniejsze badanie wypełnia lukę w postaci badań empirycznych wśród potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów oraz wskazuje potencjalne luki badawcze dla naukowców planujących badania w obszarze etyki zawodowej biegłego rewidenta.

Słowa kluczowe: audyt, kandydat, dylematy etyczne

1. Wstęp

Etyka biegłego rewidenta od momentu powstania tego zawodu jest jednym ze stałych elementów obowiązujących audytorów przed, w trakcie i po wykonywaniu czynności atestacyjnych. Etyka odgrywa szczególną rolę ze względu na umiejętność rozpoznania odpowiedzialności w stosunku do społeczeństwa, klientów oraz współpracowników ze środowiska biegłych rewidentów (Skoczek-Spychała i Cieślak, 2007). Normy etyczne zawierające zasady etyki, którymi biegli rewidentzi powinni się kierować, to m.in. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (UoBR), Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) oraz Krajowe Standardy Rewizji Finansowej (KSRLF).

Większość tych dokumentów zawiera podobny zestaw zasad etycznych, tj. uczciwość (rzetelność), obiektywizm (niezależność, bezstronność), zachowanie tajemnicy zawodowej, należytą staranność czy odpowiednie kompetencje. Etyka jest kształtowana nie tylko poprzez zasady etyczne zawarte w ustawie, kodeksach bądź standardach, ale również przez wymagania edukacyjne w trakcie zdobywania kwalifikacji określonych na podstawie MSE 4 (Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości, 2020). Mimo dostępności wiedzy z zakresu zasad etycznych, w praktyce zawodowej pojawiają się dylematy etyczne powodujące zagrożenie zachowania nieetycznego. Dylematy są często związane z presją ze strony klientów lub przełożonych, manipulacją, chęcią osiągnięcia korzyści, ustalaniem wynagrodzenia, pracą w godzinach nadliczbowych, deficytami emocjonalnymi czy brakiem odpowiednich kompetencji (Renik, 2023a).

W związku z tym kandydaci przed podjęciem decyzji o rozpoczęciu zdobywania kwalifikacji biegłego rewidenta powinni rozważyć już na etapie studiów wszelkie za i przeciw, jak również zastanowić się nad indywidualnymi umiejętnościami, zasobami intelektualnymi i emocjonalnymi, kompetencjami oraz predyspozycjami do zachowań etycznych, które stanowią podstawę w trakcie podejmowania trudnych codziennych decyzji zawodowych (Cieciura, 2019). Warto, aby studenci już od początku kształcenia zawodowego zwrócili uwagę na kwestie etyczne. Dlatego intencją niniejszego badania nie jest formułowanie wniosków odnoszących się do całej populacji przyszłych biegłych rewidentów, lecz uchwycenie etapu kształtowania się postaw etycznych na wczesnym etapie edukacji akademickiej.

Celem artykułu jest zatem identyfikacja potencjalnych zachowań nieetycznych wśród studentów, motywów zachowań nieetycznych oraz czynników wpływających na etyczne postępowanie. W związku z tym w artykule postawiono 3 pytania badawcze:

P1: Jaka jest znajomość norm prawnych w zakresie etyki zawodowej w księgowości, a jaka w zakresie etyki biegłych rewidentów?

P2: Jakie decyzje podejmują studenci w sytuacjach zagrażających przestrzeganiu etyki zawodowej?

P3: Jakie według studentów są motywy nieetycznych zachowań, a jakie zachowań etycznych?

Ponadto postawiono do weryfikacji hipotezę zerową (H_0):

H_0 : Nie ma istotnych różnic między rozkładem odpowiedzi studentów względem zachowań nieetycznych w niniejszym badaniu a rozkładem odpowiedzi w badaniu referencyjnym.

2. Metodyka

Podstawą badania było badanie ankietowe przeprowadzone wśród studentów Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach w roku akademickim 2024/2025. Narzędziem wykorzystanym do badania był kwestionariusz ankiety opracowany za pomocą formularza Google. Obejmował on pytania otwarte i zamknięte.

Ankieta składała się z dwóch części. Pierwszą część stanowiły pytania zamknięte dotyczące znajomości norm prawnych obowiązujących biegłych rewidentów, przykładów zachowań nieetycznych w zawodzie biegłych rewidentów oraz potencjalnych przyczyn zagrażających przestrzeganiu zasad etycznych, jak również czynników wpływających na postępowanie etyczne. Druga część badania obejmowała metrykę respondentów zawierającą pytania o wiek, płeć, stopień i kierunek studiów, a także obecne lub planowane zatrudnienie w audycie. Tabela 1 podsumowuje zebrane w metryczce informacje dotyczące respondentów.

Pytania zawarte w ankiecie oparto na badaniu przeprowadzonym przez Gmińską i Dydalewicz (2019), zgłębiającym temat etyki zawodowej księgowych z perspektywy studentów, które w kolejnych sekcjach będzie określane jako „poprzednie badanie” lub „badanie bazowe”. Wyniki poprzedniego badania zostały porównane z wynikami niniejszego badania w celu określenia przypuszczalnych różnic między grupą potencjalnych kandydatów na księgowych (badanie z 2019 r.) a potencjalnymi kandydatami na biegłych rewidentów (badanie przeprowadzone w 2025 r.).

Tabela 1. Profil respondentów

Kierunek studiów	Liczebność	Udział	Stopień studiów	Liczebność	Udział
Finanse i rachunkowość	117	69,6%	Licencjackie	163	97%
Rachunkowość i controlling	51	30,4%	Magisterskie	5	3,0%
Płeć	Liczebność	Udział	Wiek	Liczebność	Udział
Kobieta	107	63,7%	18-25	159	94,6%
Mężczyzna	50	29,8%	26-35	7	4,2%
Nie chce podawać	11	6,5%	36-50	2	1,2%
Staż pracy				Liczebność	Udział
Nie mam doświadczenia i nie planuję pracować w audycie				103	61,3%
Nie mam doświadczenia, ale w przyszłości planuję pracować w audycie				61	36,1%
Do 1 roku				1	0,6%
Do 5 lat				3	1,8%

Źródło: opracowanie własne.

Łączna liczba zakwalifikowanych do badania odpowiedzi wyniosła 168. Wyłączone zostały odpowiedzi studentów studiujących na innych kierunkach lub stopniach. W grupie badanych dominowali studenci pierwszego stopnia (studia licencjackie), w przeciwieństwie do odpowiedzi uzyskanych w poprzednim badaniu (22%). Tę tendencję potwierdzają odpowiedzi dotyczące przedziału wiekowego studentów, którego zakres wiekowy 18-25 był największy.

W związku ze znaczną przewagą studentów studiów licencjackich nad magisterskimi respondenci w niniejszym badaniu wykazywali niższy poziom doświadczenia zawodowego w porównaniu z badaniem z 2019 roku (45%). Natomiast aż 36% studentów deklaruje, iż w przyszłości planuje pracę w audycie.

Badanie miało charakter kohortowy, w którym zastosowano analizę porównawczą danych źródłowych mających na celu przedstawienie udziału procentowego studentów w odniesieniu do zaprezentowanych pytań. Ponadto badanie rozszerzono o analizę statystyczną.

Do porównania rozkładów odpowiedzi studentów badanych w 2019 oraz 2025 roku zastosowano test chi-kwadrat niezależności (χ^2 Pearsona) ze względu na kategoriyczny charakter danych oraz niezależność prób. Analizy przeprowadzono osobno dla każdego pytania ankietowego, na danych zagregowanych (liczebnościach odpowiedzi). Analizę opisową i statystyczną w zakresie testu chi-kwadrat oparto na badaniu Sadowskiej (2024).

Dodatkowo w celu wskazania miary siły efektu obliczono współczynnik V Craméra. Poziom istotności ustalono na $\alpha = 0,05$. Połączenie metod testu chi-kwadrat oraz współczynnika V Craméra w kontekście biznesu zastosowały m.in. Sujová i Simanová (2023). Uzyskane wyniki pozwoliły stwierdzić, czy rozkłady odpowiedzi w grupie studentów niniejszego badania różnią się istotnie od rozkładów danych prezentowanych w artykule Gmińskiej i Dyhdalewicz (2019).

3. Rezultaty badań

3.1. Analiza porównawcza

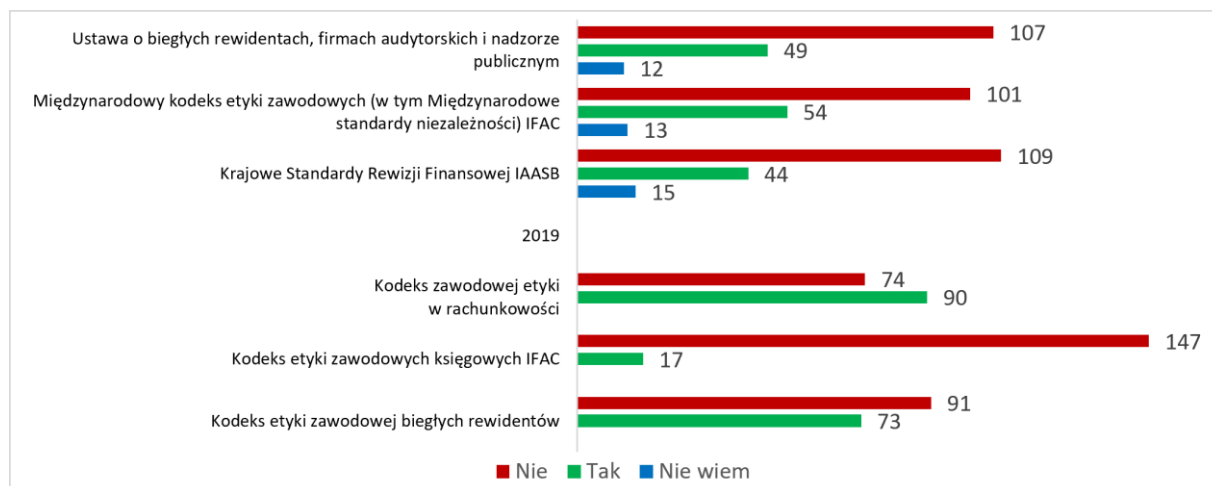
W pierwszym etapie ankiety zadano studentom trzy pytania z zakresu norm prawnych dotyczących etyki zawodowej biegłego rewidenta w celu zbadania znajomości kodeksów etyki obowiązujących biegłych rewidentów.

Tabela 2. Znajomość norm etyki obowiązujących biegłych rewidentów przez studentów

Pytania/Odpowiedzi	Nie		Tak		Nie wiem	
	Liczebność	Udział	Liczebność	Udział	Liczebność	Udział
Czy słyszał Pan/Pani o Ustawie o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym?	107	63,7%	49	29,2%	12	7,1%
Czy słyszał Pan/Pani o Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych IFAC (w tym Międzynarodowych standardach niezależności)?	101	60,1%	54	32,1%	13	7,7%
Czy słyszał Pan/Pani o Krajowych Standardach Rewizji Finansowej (KSRF) opracowanych przez IAASB?	109	64,9%	44	26,2%	15	8,9%

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z danych zawartych w tabeli 2, zaledwie 29,2% ankietowanych słyszało kiedykolwiek o Ustawie o biegłych rewidentach (UoBR), 32,1% o Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych (IFAC, 2018) i 26,2% o Krajowych Standardach Rewizji Finansowej. Średnio 60-65% studentów przyznaje, że nigdy o nich nie słyszało.



Rys. 1. Znajomość norm etyki wśród obu grup studentów

Źródło: opracowanie własne.

W badaniu bazowym (Gmińska i Dyhdalewicz, 2019) zbadano znajomość kodeksów etyki obowiązujących księgowych, tj. Kodeksu etyki zawodowej w rachunkowości, Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC. Wyniki potwierdzające ich znajomość przedstawiały się odpowiednio: 55%, 44,5% oraz 10,4%.

Znajomość norm etycznych może wpływać na postrzeganie i odróżnienie sytuacji etycznych od nieetycznych, potencjalne zachowanie nieetyczne czy podejmowane decyzje w przypadku zagrożenia dla przestrzegania zasad. W związku z tym kolejne pytania dotyczą potencjalnych zachowań studentów w sytuacji zagrożenia nieprzestrzegania etyki zawodowej oraz dylematów etycznych pojawiających się w pracy biegłego rewidenta.

Tabela 3. Rozkład odpowiedzi na pytanie: Czy zaryzykowałby Pan/Pani otwarciem własnej firmy audytorskiej, mając świadomość braku rzetelnej wiedzy i kompetencji zawodowych z dziedziny rachunkowości, audytu i obszarów powiązanych?

Odpowiedzi	Badanie z 2025 r.		Badanie z 2019 r.	
	Liczebność	Udział	Liczebność	Udział
Tak	2	1,2%	3	1,8%
Tak, pod warunkiem systematycznego szkolenia	13	7,7%	17	10,4%
Tak, pod warunkiem zatrudnienia osób z odpowiednimi kwalifikacjami	21	12,5%	37	22,6%
Nie wiem	11	6,6%	0	0%
Nie, najpierw powinienam/powinienem nabrać doświadczenia zawodowego	121	72%	107	65,2%

Źródło: opracowanie własne.

W bieżącym badaniu 72% ankietowanych uznało, iż nie zaryzykowałoby otwarcia własnej firmy przed nabyciem doświadczenia zawodowego. Zaledwie 12,5% zaryzykowałoby otwarcie firmy pod warunkiem zatrudnienia osób z odpowiednimi kwalifikacjami, a 7,7% otworzyłoby firmę pod warunkiem odbycia odpowiedniego szkolenia. Jedynie 1,2% otworzyłoby firmę audytorską bez kwalifikacji i wiedzy. Uzyskane wyniki w bieżącym badaniu w porównaniu z poprzednim badaniem należy ocenić pozytywnie oraz uznać za zachowania zgodne z etyką zawodową.

Biegły rewident powinien także zachować uczciwość i obiektywizm, określany również w niektórych kodeksach, takich jak Międzynarodowy kodeks etyki zawodowej księgowych, jako niezależność.

Tabela 4. Rozkład odpowiedzi na pytanie: Czy przyjąłby Pan/Pani prezenty od jednostki badanej za wykonywaną pracę?

Odpowiedzi	Badanie z 2025 r.		Badanie z 2019 r.	
	Liczebność	Udział	Liczebność	Udział
Tak, ale tylko o małej wartości	24	14,3%	103	62,8
Tak, bez względu na wartość	31	18,5%	16	9,8%
Nie	79	47%	45	27,4%
Nie wiem	34	20,2%	0	0%

Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowych prezentów od klienta za wykonaną pracę nie przyjąłoby 47% ankietowanych (27,4% w poprzednim badaniu), a 20,2% nie wie, jak by się zachowało w tej sytuacji. Co więcej, prawie jedna trzecia studentów była skłonna przyjąć prezent od jednostki badanej o małej wartości (14,3%, w porównaniu do poprzedniego badania – 63%) lub bez względu na jego wartość (18,5% w porównaniu do 9,8%).

Tabela 5. Rozkład odpowiedzi na pytanie: Czy jako pracownik przyjąłby Pan/Pani realizację zlecenia audytu od jednostki prywatnie, poza firmą?

Odpowiedzi	Badanie z 2025 r.		Badanie z 2019 r.	
	Liczebność	Udział	Liczebność	Udział
Tak, w ramach pomocy	18	10,7%	55	33,5%
Tak, odpłatnie	58	34,5%	26	15,8%
Nie	43	25,6%	83	50,6%
Nie wiem	49	29,2%	0	0%

Źródło: opracowanie własne.

Natomiast odpłatne przyjmowanie zleceń na badanie sprawozdań finansowych poza firmą audytorską jest dopuszczalne przez 34,5% studentów oraz w ramach pomocy dla 10,7% studentów. Z kolei 25,6% stwierdziło, iż nie przyjąłoby takiego zlecenia. W porównaniu z poprzednim badaniem wyniki te wynosiły odpowiednio 15,8%, 33,5%, 50,6%. Wyniki wskazują, że studenci na niższym stopniu kształcenia (studia licencjackie) wyrażają większą zgodę na odpłatną realizację zlecenia we własnym zakresie niż studenci na wyższym stopniu (studia magisterskie) w poprzednim badaniu.

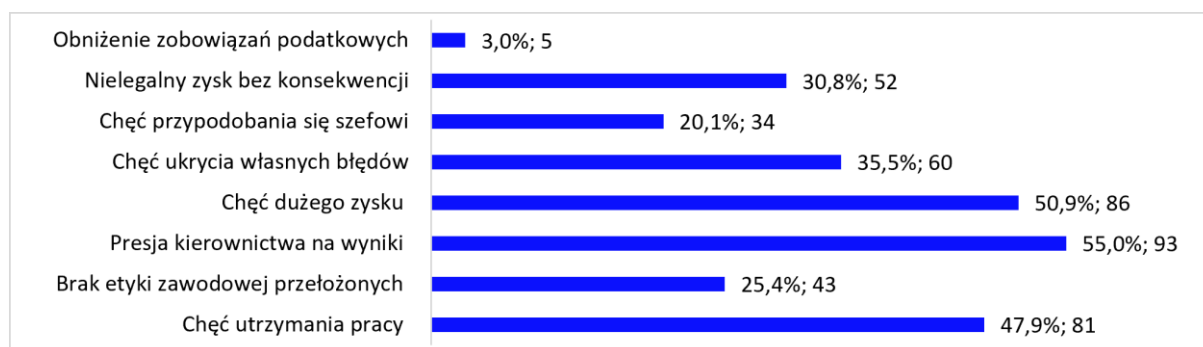
Tabela 6. Rozkład odpowiedzi na pytanie: Czy po zmianie pracy zachowałby Pan/Pani tajemnicę zawodową na temat badań wykonanych u poprzedniego pracodawcy?

Odpowiedzi	Badanie z 2025 r.		Badanie z 2019 r.	
	Liczebność	Udział	Liczebność	Udział
Tak	133	79,2%	149	15,8%
Nie	15	8,9%	15	50,6%
Nie wiem	20	11,9%	0	0%

Źródło: opracowanie własne.

Kolejną zasadą etyczną, którą powinien kierować się biegły rewident, jest zachowanie tajemnicy zawodowej (poufności). W badaniu 79,2% studentów zgodnie stwierdziło, iż nawet po zmianie pracy zachowałby tajemnicę zawodową na temat przeprowadzonych badań u poprzedniego pracodawcy. Zaledwie 8,9% nie zachowałoby tajemnicy po zmianie pracy. W przypadku przestrzegania tajemnicy zawodowej 91% studentów z poprzedniego badania stwierdziło, iż zachowa tajemnicę zawodową po zmianie pracy, a 9,1% wykluczyło zachowanie tajemnicy.

Jak pokazały powyższe wyniki, w odniesieniu do wielu zasad etycznych pojawiają się niejednoznaczne odpowiedzi, co wskazuje na potencjalne dylematy etyczne, które mogą powodować zachowania nieetyczne. W związku z tym warto również się przyjrzeć potencjalnym przyczynom tych zachowań.



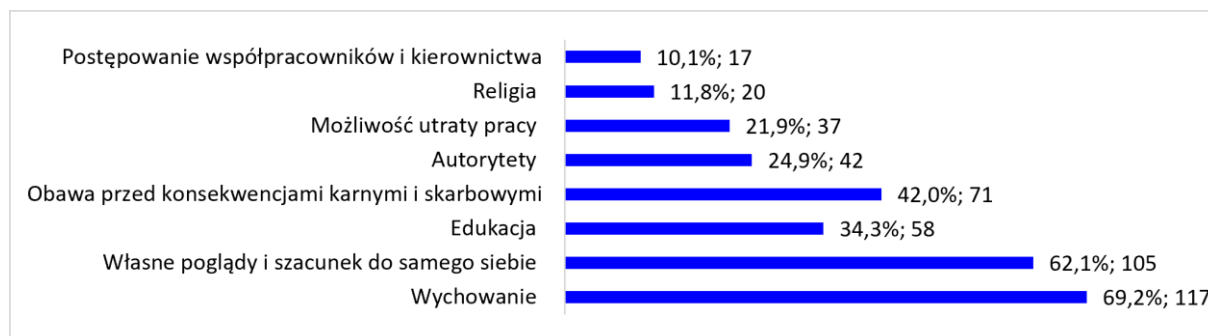
Rys. 2. Jaki wpływ na nieetyczne zachowanie mają określone motywy?

Źródło: opracowanie własne.

Ankietowani jako główne motywy wpływające na nieetyczne zachowanie wskazali przede wszystkim presję kierownictwa na wyniki, chęć osiągnięcia dużego zysku oraz chęć utrzymania pracy. Niewiele mniej odpowiedzi uzyskały chęć ukrycia własnych błędów oraz nielegalny zysk bez konsekwencji.

Natomiast co czwarty student uważa, że zachowania nieetyczne mogą być powodowane brakiem etyki zawodowej przełożonych, a co piąty – chęcią przypodobania się szefowi. Jedynie 3% ankietowanych upatruje obniżenia zobowiązań podatkowych jako jeden z motywów nieetycznego zachowania.

W badaniu Gmińskiej i Dyhdalewicz (2019) studenci stwierdzili, iż największy wpływ na nieetyczne postępowanie ma przede wszystkim chęć utrzymania pracy oraz brak etyki zawodowej przełożonych, dopiero w następnej kolejności wskazali presję kierownictwa oraz chęć osiągnięcia dużego zysku. Co więcej, według studentów obu badań najmniejszy wpływ na nieetyczne zachowanie miało obniżenie zobowiązań podatkowych.



Rys. 3. Jaki wpływ na etyczne postępowanie mają określone czynniki?

Źródło: opracowanie własne.

Natomiast z rysunku 3 wynika, iż według studentów największy wpływ na postępowanie w sposób etyczny ma wychowanie. Jako kolejny czynnik wskazano własne poglądy i szacunek do samego siebie. Najmniejszy wpływ na postępowanie etyczne według studentów mają religia oraz postępowanie współpracowników i kierownictwa.

3.2. Analiza statystyczna

Biorąc pod uwagę różnice i podobieństwa między wynikami dwóch badanych grup, warto również rozważyć potencjalne zależności między odpowiedziami grupy badanej a grupy referencyjnej, w szczególności w pytaniach dotyczących potencjalnych zachowań nieetycznych. Tabela 7 prezentuje wyniki analizy statystycznej dotyczącej potencjalnych zachowań nieetycznych między studentami badanymi w 2025 i 2019 roku.

Tabela 7. Test χ^2 niezależności oraz siła efektu V Craméra

Pytanie dotyczące:	χ^2	P	Df	Różnice	V Craméra	Siła efektu
1. ryzyka otwarcia własnej firmy bez odpowiednich kompetencji (tab. 3)	16,96	$p = 0,002$	4	istotne statystycznie	0,23	mała–umiarkowana
2. otrzymywania prezentów od klientów (tab. 4)	97,22	$p < 0,001$	3	wysoce istotne statystycznie	0,54	duża
3. przyjęcia zlecenia poza firmą (tab. 5)	92,61	$p < 0,001$	3	wysoce istotne statystycznie	0,53	duża
4. zachowania tajemnicy zawodowej (tab. 6)	20,86	$p < 0,001$	2	istotne statystycznie	0,25	mała–umiarkowana

Źródło: opracowanie własne.

W celu oceny różnic pomiędzy badaniami z 2019 i 2025 roku w zakresie potencjalnych zachowań nieetycznych zastosowano test χ^2 niezależności. Jako miarę siły efektu wykorzystano współczynnik V Craméra. Poziom istotności ustalono na $\alpha = 0,05$.

W pytaniu 1. test chi-kwadrat Pearsona (χ^2) oraz współczynnik V Craméra wykazały istotną statystycznie zależność pomiędzy rokiem badania a rozkładem odpowiedzi respondentów ($\chi^2 = 16,96$; $p = 0,002$; $V \approx 0,23$). Wyniki wskazują, że w etycznym kontekście w obu badanych latach dominowała postawa zachowawcza, polegająca na odmowie prowadzenia działalności bez odpowiedniej wiedzy i doświadczenia. Jednocześnie w 2025 roku zaobserwowano mniejszy odsetek odpowiedzi warunkowo akceptujących takie ryzyko.

W pytaniu 2. analiza wykazała istotną statystycznie zależność pomiędzy rokiem badania a rozkładem odpowiedzi respondentów ($\chi^2 = 97,22$; $p < 0,001$; $V \approx 0,54$). W tym przypadku wyniki wskazują na wyraźną zmianę postaw etycznych badanych w analizowanym okresie. W 2025 roku istotnie wzrasta liczba osób deklarujących jednoznaczną odmowę przyjmowania prezentów. Jednocześnie zaobserwowano także nieznaczny wzrost liczby odpowiedzi wskazujących na bezwarunkową akceptację przyjmowania prezentów. Duża wielkość efektu potwierdza, że zaobserwowane różnice mają istotne znaczenie praktyczne.

W pytaniu 3. również zidentyfikowano istotną statystycznie zależność pomiędzy rokiem badania a rozkładem odpowiedzi respondentów ($\chi^2 = 92,61$; $p < 0,001$; $V \approx 0,53$). W niniejszym badaniu znacząco wzrasta odsetek osób deklarujących gotowość do realizacji odpłatnie prywatnych zleceń audytowych, przy jednoczesnym spadku odpowiedzi wskazujących na jednoznaczną odmowę oraz działania motywowane pomocą. Duża wielkość efektu potwierdza praktyczne znaczenie zaobserwowanych różnic.

Natomiast w pytaniu 4. wykazano istotną statystycznie zależność pomiędzy rokiem badania a rozkładem odpowiedzi respondentów ($\chi^2 = 20,86$; $p < 0,001$; $V \approx 0,25$). Wyniki wskazują, że zarówno w 2019, jak i w 2025 roku zdecydowana większość respondentów deklarowała przestrzeganie tajemnicy zawodowej.

4. Dyskusja

Przestrzeganie zasad etyki zawodowej przez biegłych rewidentów jest kluczowym czynnikiem wpływającym na postrzeganie ich jako osób zaufania publicznego. W związku z tym edukacja w zakresie etyki wśród potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów jest niezwykle ważna (Renik, 2023b).

Wyniki przedstawione w niniejszym badaniu wykazały, iż 60-65% studentów nie zna norm obowiązujących biegłych rewidentów w zakresie etyki zawodowej. Wyniki jednoznacznie sugerują wzrost deklarowanej znajomości regulacji etyczno-zawodowych, który istotnie różni się między kohortami. Mimo wzrostu wskaźnika, wyniki dotyczące współczynnika V Craméra (0,29) oraz znajomości norm w zakresie zasad etycznych biegłych rewidentów na poziomie 26-32% mogą świadczyć o tym, że nastąpiła poprawa jakości w edukacji lub świadomości przyszłych biegłych rewidentów, choć nadal nie jest to poziom silnego związku, co sugeruje konieczność dalszych reform w procesie kształcenia przyszłych biegłych rewidentów.

Pytania w ankiecie dotyczące tych zagrożeń odnoszą się do zasad etyki, które mogą wystąpić przed założeniem działalności, w trakcie wykonywania czynności zawodowych, jak również po zakończeniu współpracy z firmą audytorską.

W przypadku posiadania odpowiednich kompetencji i należytej staranności zawodowej (UoBR, art. 69 ust. 1. pkt 2) zasada ta obowiązuje nie tylko podczas przeprowadzania badania, ale już na etapie zakładania działalności audytorskiej. Studenci w niniejszym badaniu w większości (72%) nie zdecydowaliby się na otwarcie firmy audytorskiej, mając świadomość braku kompetencji, kwalifikacji i doświadczenia zawodowego. Podejście to wskazuje na zastosowanie krytycznej oceny własnej wiedzy oraz znajomości swoich wartości. Brak podjęcia owego ryzyka w sytuacji wątpliwości co do własnych kompetencji jest wyrazem dojrzałości i odpowiedzialności. Zachowanie etyczne na etapie zakładania firmy audytorskiej pozwala przypuszczać, iż istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że działalność

założona przez owych założycieli także będzie prowadzona w sposób zgodny z etyką zawodową. Ponadto analiza statystyczna wykazała istotną statystycznie zależność w rozkładzie odpowiedzi obu grup studentów, co może świadczyć o wzroście świadomości złożoności odpowiedzialności zawodowej i etycznej lub ostrożności decyzyjnej respondentów (mniejszej skłonności do pochopnych deklaracji).

W momencie, gdy kandydat uzyska odpowiednie kwalifikacje, musi zdecydować, w jakiej z dostępnych form działalności będzie wykonywać usługi audytorskie lub inne usługi atestacyjne (UoBR, art. 3 ust. 2). W tym przypadku również może wystąpić dylemat, jak powinien się zachować w przypadku pojawienia się możliwości przeprowadzenia badania poza firmą audytorską, w której jest zatrudniony. Ponad połowa ankietowanych (54,5%) uznała, że nie podjęłaby się realizacji badania poza firmą, a jedna trzecia respondentów nie wiedziałaby, jak postąpić w takiej sytuacji. Odpowiedzi na pytanie 2. wskazują wysoce istotne różnice statystyczne, co oznacza znaczącą zmianę postaw etycznych oraz najsilniejszy sygnał erozji norm etycznych ze wszystkich pytań dotyczących zachowań nieetycznych. Z tego wynika, iż prawa rządzące gospodarką wolnorynkową według studentów zaczynają również oddziaływać na zawód biegłego rewidenta, powodując komercjalizację relacji audytor-klient, co może wpływać na ryzyko konfliktu interesów (Hoseininasab i in., 2020; IFAC, 2018; Johari i in., 2017) oraz powodować poważny dylemat etyczny. Warto podkreślić, że UoBR nie zakazuje biegłemu rewidentowi prowadzenia podwójnej działalności. Jednakże obie aktywności nie powinny generować konfliktu interesów między własną działalnością a zatrudnieniem w firmie audytorskiej. Należy także podkreślić, iż w trakcie wykonywania obu czynności biegły rewident nadal powinien przestrzegać standardów rewizji finansowej, niezależności oraz zasad etyki (UoBR, art. 4 ust. 1 pkt 1 i 3). Wyniki te są kluczowe dla nauki i praktyki ze względu na to, iż wskazują na wcześniej niezidentyfikowany dylemat etyczny (Renik, 2023a) oraz zachowawcze postępowanie potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów.

Podczas wykonywania działalności na biegłego rewidenta może czekać wiele zachęt, które zagrażają zasadzie obiektywizmu i uczciwości (UoBR, art. 69 ust. 1, pkt 1), jak również niezależności (IFAC, 2018). Wykonanie przez biegłego rewidenta badania sprawozdania finansowego lub innych usług atestacyjnych wiąże się z otrzymaniem wynagrodzenia ustalonego przy zawarciu umowy o badanie. Zgodnie z kodeksem przyjmowane korzyści, nawet o małej wartości, mogą stanowić zagrożenie dla interesu własnego lub zażyłości. Biegły rewident powinien odrzucać wszelkie ewentualne naciski i sugestie dotyczące sposobu przeprowadzenia czynności badawczych (Skoczek-Spychała i Cieślak, 2007). Przyjęcie prezentów od jednostki badanej zostało odebrane jako zachowanie niedopuszczalne przez niemal połowę studentów biorących udział w badaniu. Pozostała część respondentów przyjęłaby prezent od klienta (ok. 30%) lub byłaby niezdecydowana (ok. 20%). Jak wykazano, odpowiedzi na niniejsze pytanie nie są jednoznaczne. Z jednej strony, połowa respondentów deklaruje pełną asertywność wobec prób obdarowywania, co jest wynikiem pozytywnym. Z drugiej strony niepokój budzi wzrost liczby osób (z 10% do 18,5%) skłonnych przyjąć prezenty bez względu na ich wartość, co wskazuje na konieczność intensyfikacji kształcenia w zakresie etyki zawodowej.

Ponadto analiza statystyczna wykazała wysoce istotne różnice statystyczne potwierdzające zmiany w postawach studentów na przestrzeni lat. Wzrost wyniku jednoznacznej odmowy przy jednoczesnym wzroście skrajnie nieetycznej postawy, jaką jest przyjęcie prezentu bez względu na jego wartość, powoduje dwa przeciwstawne trendy, świadczące zarówno o rosnącej świadomości etycznej, jak i o zacieraniu postaw etycznych u części populacji. Wyniki te mogą świadczyć o braku świadomości konsekwencji wśród części studentów oraz o braku jasnych granic w odróżnianiu wynagrodzenia za usługę badania od prezentów mających potencjalny wpływ na jego opinię, co może powodować naruszenie zasady niezależności. Według Gist i in. (2013) problem obiektywizmu wśród biegłych rewidentów może być również efektem próby wywierania wpływu przez klientów, nadmiernej zażyłości lub czerpania osobistych korzyści. Może to prowadzić do dylematu, w którym przyszły biegły rewident zastanawia się, czy powinien przyjąć dane dobro, czy stanowi ono próbę wywarcia przez jednostkę badaną presji na wydanie przez biegłego rewidenta opinii z badania (Polanowska, 2018). Z tego względu już na początku kształcenia warto zwrócić uwagę na skłonność do ulegania opinii osób trzecich, podatność na manipulacje czy chęć osiągania osobistych korzyści (Espinosa-Pike i Barrainkua,

2016; Pfaff, 2015), aby eliminować lub minimalizować potencjalne zachowania nieetyczne nastawione na własne korzyści.

Biegły rewident w kontaktach z klientami przed, w trakcie oraz po wykonaniu badania sprawozdania finansowego w jednostce badanej musi również zachować wszelkie informacje i dokumenty wynikające z prac atestacyjnych w tajemnicy (UoBR, art. 69 ust. 1, pkt 3). Istnieją pewne wyjątki zawarte w ust. 78.1 ust. 3 UoBR, natomiast w większości przypadków biegły rewident nie może powierzać innym osobom lub firmom informacji zdobytych podczas wykonywania czynności zawodowych ani wykorzystywać ich w celu osiągnięcia własnych korzyści w czasie nieograniczonym. Zdecydowana część respondentów (79,2%) wskazała, iż po zakończeniu pracy u poprzedniego pracodawcy zachowałyby informacje zdobyte podczas badania sprawozdań finansowych, co jest zgodne z zasadą zachowania tajemnicy zawodowej. Powyższy wynik świadczy o największej stabilności norm etycznych u studentów spośród wszystkich czterech pytań dotyczących potencjalnych zachowań nieetycznych. Zasada zachowania tajemnicy zawodowej jest dla studentów silnie uregulowana prawnie, co niezaprzeczalnie wpływa na jej niekwestionowanie i przestrzeganie.

Z powyższej analizy wynika, iż decyzje związane z zachowaniem poufności oraz posiadaniem odpowiednich kompetencji (pytania 1 i 4) nie przysparzają studentom wielu dylematów. Co więcej, analiza statystyczna wskazuje na zależność w rozkładzie odpowiedzi, co oznacza istotne (pozytywne) zmiany zachowań wśród studentów niniejszego badania. Natomiast pytania 2 i 3 wskazują na wysoką istotność różnic statystycznych oraz dużą siłę efektu V Craméra. Pozwala to na odrzucenie hipotezy zerowej zakładającej brak występowania różnic w rozkładzie odpowiedzi.

Powyższe wyniki podkreślają wyraźne zmiany w odpowiedziach studentów dotyczących potencjalnych zachowań nieetycznych na przestrzeni lat na korzyść zachowań etycznych, które mogą wynikać m.in. z modyfikacji programów kształcenia, większego nacisku na etykę zawodową lub wzrostu świadomości regulacyjnej studentów po 2019 roku. Wyniki te świadczą o zmianach w postrzeganiu potencjalnych zagrożeń oraz rosnącej świadomości studentów w zakresie postępowania zgodnego z zasadami etyki zawodowej. Niemniej pojawiają się odpowiedzi wskazujące na problemy części ankietowanych dotyczące m.in. odpłatnej pomocy czy przyjmowania prezentów od jednostki badanej, które w przyszłości mogą powodować istotne dylematy dotyczące zachowań i skutkować zagrożeniem nieprzestrzegania tych zasad etycznych.

Na powyższe decyzje mają wpływ różne czynniki, których wynikiem mogą być zachowania etyczne lub nieetyczne. Na zachowania nieetyczne największy wpływ według respondentów wywiera presja kierownictwa, chęć osiągnięcia zysku i utrzymania pracy. Co więcej, niniejsze wyniki potwierdzają badania z zakresu rachunkowości, że głównym motywem działań nieetycznych jest presja przełożonych oraz obawa przed utratą pracy (Kamińska-Stańczak i Siłska-Gembka, 2021). W praktyce zawodowej występuje o wiele więcej wyzwalaczy prowadzących do nieetycznego postępowania, m.in. obciążenie pracą, wrażliwość etyczna audytora czy atmosfera etyczna w organizacji (Tormo-Carbó i in., 2024), brak równowagi między pracą a rodziną, korzyści materialne (Korzeniowska, 2018), presja ze strony klientów, łapówki, powiązania i promowanie interesów klienta, jak również chęć czerpania własnych korzyści (Pfaff, 2015).

Ponadto badania wskazują, że nieetyczne zachowania w zakresie rachunkowości są zjawiskiem powszechnym (Kamińska-Stańczak i Siłska-Gembka, 2021), a łamanie zasad etyki działa na niekorzyść osób fizycznych, grup, instytucji i społeczeństwa (Dellaportas i in., 2005). W przełożeniu na praktykę rewizji finansowej nieetyczne zachowania mają wpływ na długofalowy wizerunek biegłego rewidenta, interes firmy audytorskiej, ale również całej społeczności audytowej. Niemniej warto również skupić się na czynnikach, które mogą pozytywnie wpływać na etyczne postępowanie i chronić przyszłych audytorów przed konsekwencjami nieetycznych zachowań.

Największy wpływ na etyczne zachowania mają dla studentów kwestie rodzinne, tj. wychowanie, a także wewnętrzne wartości, w tym poglądy na świat oraz szacunek do samego siebie. Rzepka (2018) podkreśla, iż wartości i zasady wykształcone w trakcie wychowania nie zawsze dla wszystkich są takie

same. Wskazuje to na potrzebę jasnych i spójnych wytycznych postępowania, a kształcenie akademickie w zakresie etyki ma w tym kontekście istotne znaczenie. Podejmowane decyzje studenci opierają również na potencjalnych konsekwencjach, co jest wyrazem inteligencji emocjonalnej stanowiącej istotny czynnik realizacji zasad etyki, której rozwijanie powinno współgrać z kształtowaniem wiedzy i umiejętności (Cieciura, 2019). Mniejszy wpływ mają dla nich czynniki od nich niezależne, takie jak organy, instytucje czy środowisko szkoły. Bez większego znaczenia są dla nich także kwestie religii czy zachowanie współpracowników i kierownictwa. Niniejsze podejście wynika m.in. z charakterystyki pokolenia Z, które stanowiło główną część respondentów. Pokolenie to stawia w pierwszej kolejności na rozwój, przyjaźń, zdrowie, rodzinę, a dopiero w następnej kolejności na wykształcenie, pieniądze, rozrywkę i pracę (They Digital, b.d.) – w przeciwieństwie do poprzedniego młodego pokolenia Y, które nastawione jest na pragmatyzm działania i przekonanie o przydatności przekazywanych treści w kontekście przyszłego zawodu (Drumlak, 2013). Obecne pokolenie akademickie modyfikuje i dostosowuje zasady do własnych wartości i potrzeb (Karmolińska-Jogodzik, 2012), w związku z tym wśród młodzieży akademickiej i praktyków mogą występować różne dylematy etyczne.

Niemniej badania wskazują, iż edukacja w zakresie etyki pozytywnie wpływa na przestrzeganie jej zasad (Cagle i Baucus, 2006), a znajomość norm etycznych niezaprzeczalnie wpływa na postrzeganie i odróżnianie sytuacji etycznych od nieetycznych, jak również na podejmowane decyzje w przypadku zagrożenia przestrzegania tych zasad, co ma wpływ na potencjalne zachowanie nieetyczne. Mimo to literatura wskazuje, iż edukacja w zakresie etyki zawodowej biegłych rewidentów jest niewystarczająca i niedostosowana do wymogów egzaminacyjnych (Renik, 2023b). Dlatego należy dążyć do jak największej znajomości norm etycznych wśród młodzieży akademickiej, uwzględnić zagadnienia w obszarze etyki w procesie kształcenia oraz ciągle udoskonalać programy nauczania na uczelniach wyższych (Kamińska-Stańczak i Silska-Gembka, 2021). W celu zwiększenia świadomości etycznej należy położyć na te kwestie większy nacisk poprzez metody aktywizujące, tj. *case study*, materiały szkoleniowe, seminaria z praktykami (Cagle i Baucus, 2006; Nadolna, 2011), aby młodzież akademicka uzyskała odpowiednie przygotowanie merytoryczne i praktyczne do sytuacji zagrażających przestrzeganiu etyki zawodowej (Renik, 2023b).

5. Wnioski

Mimo niskiego odsetka respondentów potwierdzających znajomość norm etyki zawodowej biegłego rewidenta, studenci w sytuacjach zagrożenia i dylematów etycznych w większości przypadków wskazują na postępowania zgodne z zasadami posiadania odpowiednich kompetencji oraz zachowania tajemnicy zawodowej. Potencjalne trudności w zachowaniu etycznym występują dopiero w obszarze zasady uczciwości i obiektywizmu.

Badanie wykazało, iż niezależnie od etapu studiów większość studentów w sytuacji zagrożenia przestrzegania etyki zawodowej jest zgodna, że nie rozpoczęłaby działalności bez posiadania odpowiednich kwalifikacji, a po zakończeniu pracy u poprzedniego pracodawcy zachowałaby informacje zdobyte podczas badania sprawozdań finansowych. Największe dylematy wśród studentów w obu badaniach dotyczyły sytuacji związanych z przyjęciem oferowanych prezentów od klienta oraz zleceniem prac poza firmą. Ponadto według studentów największy wpływ na zachowania nieetyczne mają przede wszystkim:

- presja kierownictwa,
- chęć osiągnięcia zysku,
- chęć utrzymania pracy.

W najmniejszym stopniu na postępowanie nieetyczne wpływa obniżenie zobowiązań podatkowych. Natomiast największy wpływ na postępowanie etyczne mają dla studentów wychowanie, poglądy na świat oraz szacunek do samego siebie. Najmniejszy wpływ mają za to religia oraz postępowanie współpracowników i kierownictwa.

Ponadto w analizie statystycznej zastosowano test chi-kwadrat oraz wskaźnik V Craméra. Jak wykazano, we wszystkich czterech pytaniach (1-4) stwierdzono istotne statystycznie lub wysoce istotne statystycznie różnice pomiędzy studentami badanymi w 2019 a 2025 roku, co oznacza, iż rozkład odpowiedzi w obu grupach studentów istotnie się różnił. Natomiast współczynnik V Craméra, określający siłę związku między odpowiedziami, wskazuje na małą–umiarkowaną lub dużą siłę efektu. W pytaniach dotyczących zachowania tajemnicy zawodowej czy posiadania odpowiednich kompetencji określa się słaby–umiarkowany związek, natomiast w przypadku przyjmowania prezentów od klientów oraz realizacji zlecenia audytu poza firmą audytorską występuje silny związek. Uzyskane wyniki pozwalają odrzucić hipotezę zerową (H_0), która zakłada brak występowania istotnych różnic między rozkładem odpowiedzi studentów w niniejszym badaniu na zachowania nieetyczne a rozkładem odpowiedzi w badaniu poprzednim.

Uzyskane wyniki skłaniają do kształtowania świadomego podejścia do zasad etyki zawodowej wśród studentów (potencjalnych kandydatów) w celu rozpoznawania czynników, które mogą potencjalnie wywołać zachowania nieetyczne poprzez aktywizujące i praktyczne przykłady z pracy zawodowej biegłego rewidenta. Warto również zwrócić uwagę na konieczność ciągłego doskonalenia umiejętności klasyfikacji zagrożeń powodujących zachowania nieetyczne, gdyż takie rozróżnienie może pomóc w podejmowaniu decyzji etycznych lub – w przypadku wystąpienia zagrożeń – rozwiązywaniu dylematów etycznych (Renik, 2023a).

Niniejsze badanie z pewnością poszerza dotychczasową wiedzę dotyczącą kształcenia studentów w zakresie etyki zawodowej i wskazuje na wrażliwość młodzieży akademickiej na przestrzeganie zasad etyki. Stanowi również punkt wyjścia dla firm audytorskich spodziewających się wejścia na rynek pracy potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów. Ponadto artykuł ten uzupełnia lukę badawczą wskazaną w literaturze (Kamińska-Stańczak i Siłska-Gembka, 2021) dzięki wykorzystaniu metodologii zastosowanej przez Gmińską i Dyhdalewicz (2019) oraz zapewnia odpowiedzi na postawione pytania badawcze.

W przyszłych badaniach naukowych warto rozważyć wpływ nowoczesnych technologii na postrzeganie i przestrzeganie zasad etycznych. Ze względu na wdrożenie programów kształcenia zapewniających możliwość zaliczenia egzaminów kwalifikacyjnych do zawodu biegłego rewidenta w trakcie studiów, należy również zbadać i porównać opinie studentów (potencjalnych kandydatów) z opiniami doświadczonych praktyków w zakresie potencjalnych zagrożeń oraz zaproponować metody rozwiązywania dylematów etycznych.

Badanie ma pewne ograniczenia wynikające z doboru respondentów wyłącznie z jednego Uniwersytetu Ekonomicznego, a w badaniu uczestniczyli w znacznej większości studenci studiów licencjackich. Ponadto pytania dotyczące motywów zachowań nieetycznych oraz czynników wpływających na etyczne postępowanie w niniejszym badaniu skonstruowano na zasadzie wielokrotnego wyboru, a nie na skali Likerta, jak to miało miejsce w badaniu poprzednim.

Oświadczenie

Autorka korzystała z narzędzi sztucznej inteligencji, tj. ChatGPT (OpenAI) oraz Gemini jako wsparcie pomocnicze w procesie porządkowania struktury wyводу, doboru testów statystycznych oraz weryfikacji poprawności analizy wyników. Narzędzie nie było wykorzystywane do generowania danych empirycznych. Wszystkie analizy zostały przeprowadzone i zweryfikowane przez autorkę.

Bibliografia

- Cagle, J. A. B. i Baucus, M. S. (2006). Case Studies of Ethics Scandals: Effects on Ethical Perceptions of Finance Students. *Journal of Business Ethics*, 64(3), 213-229. <https://doi.org/10.1007/s10551-005-8503-5>
- Cieciura, M. (2019). Inteligencja emocjonalna jako behawioralny element współczesnej rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 63(11), 220-230. <https://doi.org/10.15611/pn.2019.11.15>
- Dellaportas, S., Alagiah, R., Gibson, K., Leung, P., Hutchinson, M. R. i Van Homrigh, D. (2005). *Ethics, Governance and Accountability: A Professional Perspective*. John Wiley & Sons.
- Drumlak, U. (2013). Badanie opinii na temat przygotowania absolwentów kierunku finanse i rachunkowość do wykonywania zawodu księgowego – fragmenty badań. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (61), 5-18.
- Espinosa-Pike, M. i Barrainkua, I. (2016). An Exploratory Study of the Pressures and Ethical Dilemmas in the Audit Conflict. *Revista de Contabilidad. Spanish Accounting Review*, 19(1), 10-20. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>
- Gist, W. E., Scott, W. D. i Shastri, T. (2013). 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*, 14(3), 665-691.
- Gmińska, R. i Dyhdalewicz, A. (2019). Etyka zawodowa księgowych z perspektywy studentów – prezentacja wyników badań ankietowych. *Folia Oeconomica. Acta Universitatis Lodzensis*, 6(345), 27-55. <https://doi.org/10.18778/0208-6018.345.02>
- Hoseininasab, H., Khodamipour, A. i Pourheidari, O. (2020). Conflict of Interest and Ethical Dilemmas of Independent Auditors; Situations and Strategies. *International Journal of Ethics and Society*, 2(3), 10-23. <https://doi.org/10.52547/ijethics.2.3.10>
- International Federation of Accountants [IFAC]. (2018). *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)*. Załącznik nr 1 do uchwały Nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 25 marca 2019 r. Pobrano 15 stycznia 2026 z https://www.pibr.org.pl/assets/meta/4571,3431.%20Za%C5%82.%20nr%201%20IFAC%20Code%202019_PL_v3.pdf
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z. i Chong, V. K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38-58. <https://doi.org/10.1111/ijau.12080>
- Kamińska-Stańczak, A. i Silska-Gembka, S. (2021). Badania empiryczne nad etyką w rachunkowości – systematyczny przegląd literatury. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(3), 128-152. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.2348>
- Karmolińska-Jagodzińska, E. (2012). Komunikacja międzypokoleniowa – rozważania wokół różnic kulturowych. *Studia Edukacyjne*, (21), 191-210. <https://hdl.handle.net/10593/4286>
- Korzeniowska, D. (2018). Przedmiot badań rachunkowości behawioralnej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 98(154), 147-166. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0012.1551>
- Nadolna, B. (2011). Wartości etyczne i zawodowe w edukacji księgowego. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica*, 287(63), 179-188.
- Pfaff, J. (2015). Niezależność biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego w świetle nowych regulacji UE. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (240).
- Polanowska, J. (2018). Znaczenie etyki w rachunkowości dla obrazu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. *Debiuty Naukowe Studentów Wyższej Szkoły Bankowej*, 18(18), 211-221.
- Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości. (2020). *Międzynarodowe standardy edukacyjne nr 4*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Renik, K. (2023a). Dylematy etyczne biegłych rewidentów – systematyczny przegląd literatury. *Studia i Analizy Instytutu Finansów*, (1), 113-134. <https://doi.org/10.60749/vj8a-vj79>
- Renik, K. (2023b). Rola etyki zawodowej w kształceniu potencjalnych kandydatów na biegłych rewidentów. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 67(4), 121-131. <https://doi.org/10.15611/pn.2023.4.11>
- Rzepka, A. (2018). Nauczanie etyki w zakresie rachunkowości na publicznych wyższych uczelniach ekonomicznych w Polsce. W: R. Oczkowska i R. Seweryn (red.), *Knowledge – Economy – Society. Challenges and Dilemmas of The Changing Economy* (s. 63-72). Foundation of the Cracow University of Economics.
- Sadowska, B. (2024). Relevant Information from the Perspective of Sustainable Forest Management – Auditing Socio-Environmental Information and Data. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 48(3), 233-262. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0054.7265>
- Skoczek-Spychała, M. i Cieślak, M. (2007). Rola etyki w zawodzie biegłego rewidenta. *Zeszyty Naukowe / Akademia Ekonomiczna w Poznaniu*, 83, 156-166.

- Sujová, A. i Simanová, Ľ. (2023). Impacts of Implemented Changes on Business Performance of Slovak Enterprises. *Central European Business Review*, 12(3), 103-122. <https://doi.org/10.18267/j.cebr.328>
- They Digital. (b.d). *Raport: Gen Z o sobie i otaczającym ich świecie. Jakie są polskie zetki? Insighty o generacji bez generalizacji*. Uniwersytet SWPS, They.pl. Pobrano 19 sierpnia 2025 z https://www.they.pl/polskiezetki/GenZ_o_sobie_raport_Theypl_Uniwersytet_SWPS.pdf
- Tormo-Carbó, G., Mardawi, Z. i Seguí-Mas, E. (2024). Should I Stay or Should I Go? Auditor Ethical Conflict and Turnover Intention. *Journal of Business Ethics*, 194(2), 335-350. <https://doi.org/10.1007/s10551-023-05583-x>
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. 2017 poz. 1089) [UoBR]

Compliance and Perception of Auditors' Ethical Principles – (Un)Ethical Behavior

Abstract

Aim: The aim of the study is to identify potential unethical behavior, determine the motives behind such behavior, and identify the factors influencing students' ethical conduct.

Methodology: The study was conducted using a questionnaire survey among 168 students related to accounting, auditing and controlling. Statistical analysis used the chi-square test of independence (Pearson's χ^2) and Cramér's V to compare results for two groups of students from 2025 with those from 2019.

Results: Respondents do not appear to have problems adhering to the principle of possessing appropriate competences or maintaining professional secrecy. Greater risks arise regarding the principles of honesty and objectivity when accepting gifts or additional assignments. A significant proportion of potential candidates for the role of chartered accountant stated that the greatest influence on unethical behavior comes from pressure from management, the desire to make a large profit, and the desire to keep one's job. In contrast, according to the students, ethical conduct is influenced by upbringing, personal views, and self-respect. Furthermore, the hypothesis that the distributions of responses from the two groups of students were identical was rejected. In all cases studied, there are statistically significant differences.

Implications and recommendations: The study showed that students' decisions in situations that threaten compliance with ethical principles are often conservative and avoid unnecessary risk. The lack of clear boundaries leads to uncertainty regarding the ethicality of conduct. Consequently, practical knowledge of professional ethics should be continually deepened, and skills in identifying ethical risks and dilemmas should be developed.

Originality/value: This study fills a gap in empirical research among prospective candidates for the role of statutory auditor and identifies potential research gaps for scholars planning studies in the field of professional ethics for statutory auditors.

Keywords: audit, candidate, ethical dilemmas
