

Joanna Zuchewicz

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

WYMAGANIA WOBEC PROWADZĄCYCH KSIĘGI RACHUNKOWE W REGULACJACH POLSKICH I MIĘDZYNARODOWYCH

1. Wstęp

Księgi rachunkowe mogą być prowadzone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w siedzibie jednostki, przez księgowych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, bądź poza siedzibą jednostki (oddziału, zakładu) w razie powierzenia ich prowadzenia osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce nieposiadającej osobowości prawnej, uprawnionej do świadczenia takich usług. W takim przypadku kierownik jednostki jest obowiązany powiadomić właściwy urząd skarbowy o miejscu prowadzenia ksiąg w terminie 15 dni od dnia wydania ksiąg poza siedzibę jednostki (oddziału, zakładu) oraz zapewnić dostępność ksiąg rachunkowych do badania przez upoważnione organy kontroli zewnętrznej w siedzibie jednostki (oddziału, zakładu).

W Polsce nie zostały jeszcze opracowane rozwiązania w zakresie wymagań, jakie powinni spełniać księgowi zatrudnieni na podstawie umowy o pracę. Kwestie dotyczące usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych regulują następujące przepisy:

- Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (DzU nr 121, poz. 592 z późn. zm.) [9];
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (DzU nr 102, poz. 475 z późn. zm.) [11];

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2002 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (DzU nr 120, poz. 1022 z późn. zm.) [4].

Zgodnie z powyższymi aktami prawnymi osobami uprawnionymi do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych są: biegli rewidenci, doradcy podatkowi oraz osoby fizyczne mające certyfikat księgowy. Jak już wspomniano, księgi rachunkowe mogą prowadzić również osoby zatrudnione na podstawie umowy o pracę w charakterze księgowego. Do tej grupy osób, w głównej mierze, zostały skierowane obowiązujące od dnia 1 stycznia 2005 r. Międzynarodowe Standardy Edukacji (MSE) dla Zawodowych Księgowych (*International Education Standards for Professional Accountants*) opracowane przez Komitet ds. Edukacji IFAC (International Federation of Accountants) z siedzibą w Nowym Jorku [3, s. 2]. Zgodnie z MSE, osobami uprawnionymi do prowadzenia ksiąg rachunkowych są zawodowi księgowi. Międzynarodowe Standardy Edukacji nie są przepisami prawa oraz nie uchylają krajowych przepisów, jednak wskazują kierunek, w którym powinny zmierzać poszczególne regulacje państwowe czy własne programy edukacyjne organizacji profesjonalnych. Obok MSE Komitet ds. Edukacji opracował Międzynarodowe Wytyczne Edukacyjne dla Zawodowych Księgowych (MWE) oraz Międzynarodowe Artykuły Edukacyjne dla Zawodowych Księgowych (MAE).

2. Krajowe regulacje dotyczące usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych a Międzynarodowe Standardy Edukacji

Zgodnie z regulacjami krajowymi, księgi rachunkowe mogą prowadzić usługowo biegli rewidenci wpisani do rejestru biegłych rewidentów, doradcy podatkowi wpisani na listę doradców podatkowych oraz osoby fizyczne, które uzyskały certyfikat księgowy i zostały ujęte w wykazie osób posiadających taki certyfikat. Natomiast w myśl Międzynarodowych Standardów Edukacji *zawodowy księgowy* to osoba, która jest członkiem organizacji członkowskiej IFAC (w Polsce członkiem Międzynarodowej Federacji Księgowych IFAC jest m.in. Stowarzyszenie Księgowych). W MSE występuje również pojęcie „techniczny personel księgowy”. *Techniczny personel księgowy* to osoby zatrudnione przy technicznych pracach księgowych, które pomagają zawodowym księgowym lub pracują pod ich kierownictwem.

Zarówno kandydaci ubiegający się o certyfikat księgowy, jak i kandydaci na zawodowych księgowych powinni posiadać wykształcenie wyższe magisterskie¹. Kandydaci ubiegający się o certyfikat księgowy muszą je zdobyć na jednym z kie-

¹ Podpisana w 1999 r. przez 29 państw europejskich Deklaracja bolońska poparła przyjęcie dwóch głównych cykli studiów kończących się uzyskaniem tytułu studiów licencjackich i studiów magisterskich. Studia licencjackie mają trwać minimum trzy lata.

runków ekonomicznych o specjalności rachunkowość, w jednostkach organizacyjnych uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych. Mogą też posiadać wykształcenie wyższe magisterskie lub równorzędne oraz ukończone studia podyplomowe z zakresu rachunkowości w jednostkach organizacyjnych uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych, albo wykształcenie co najmniej średnie oraz złożony z wynikiem pozytywnym egzamin sprawdzający kwalifikacje osób ubiegających się o certyfikat księgowy.

Zdaniem Komitetu ds. Edukacji, ze względu na niezwykle ważną rolę księgowych w każdym społeczeństwie, szczególnie w dobie globalizacji gospodarki rynkowej, kiedy to księgowi w coraz większym zakresie muszą być ekspertami o doskonałych umiejętnościach, program edukacyjny w dziedzinie rachunkowości, jak również program praktyki zawodowej powinny wykraczać poza tradycyjne podejście. Zgodnie z MSE *edukacja zawodowa księgowych* to edukacja, która bazuje na edukacji ogólnej i wyposaża w wiedzę zawodową, umiejętności zawodowe, wartości, etykę i postawy zawodowe. MSE określają obszary tematyczne procesu edukacji zawodowej, która może być realizowana w szkołach wyższych w trybie zarówno dziennym, jak i zaocznym, bądź w ramach programów edukacyjnych oferowanych przez organizacje zawodowe.

2.1. Praktyka zawodowa jako kryterium wymagań

Osoby prowadzące usługowo księgi rachunkowe muszą legitymować się przebyłą praktyką zawodową. Wymagania dotyczące praktyki zawodowej, jaką powinni odbyć kandydaci, przedstawia tab. 1. Praktyka zawodowa kandydatów na biegłych rewidentów i zawodowych księgowych powinna odbyć się pod kierunkiem osób uprawnionych i doświadczonych w danej dziedzinie. W przypadku pozostałych kandydatów nie ma takich wskazań.

Tabela 1. Praktyka zawodowa jako kryterium wymagań uprawniających do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

Kryterium wymagań	Biegły rewident	Doradca podatkowy	Osoba posiadająca certyfikat księgowy	Zawodowy księgowy
Praktyka zawodowa	Trzyletnia praktyka w Polsce, w tym co najmniej dwuletnia aplikacja pod kierunkiem biegłego rewidenta, przy czym spełnienie tego warunku musi zostać	Dwuletnia praktyka zawodowa w Polsce. Praktyka zawodowa obejmuje zapoznanie się z funkcjonowaniem organów podatkowych oraz wykonywaniem doradztwa podatkowego. Praktykę po	Udokumentowana trzyletnia praktyka w księgowości, jeśli kandydat posiada wykształcenie wyższe magisterskie uzyskane na jednym z kierunków ekonomicznych o spe-	Okres praktyki zawodowej polegającej na wykonywaniu pracy zawodowego księgowego powinien być na tyle długi, a intensywność pracy na tyle

tab. 1, cd.

	uznane przez Komisję Egzaminacyjną	zdaniu egzaminu odbywa się w urzędach i w izbach skarbowych, w urzędach kontroli skarbowej, u doradców podatkowych lub w spółkach doradztwa podatkowego, w tym: • w urzędzie skarbowym – przez okres 4 miesięcy; • w izbie skarbowej – przez okres 4 miesięcy; • w urzędzie kontroli skarbowej – przez okres 4 miesięcy; • u doradcy podatkowego lub w spółce doradztwa podatkowego – przez okres 12 miesięcy; Na równi z praktyką traktowane jest zatrudnienie przez co najmniej cztery lata w: • urzędzie skarbowym, • izbie skarbowej, • urzędzie kontroli skarbowej, • Ministerstwie Finansów, • samorządowych służbach finansowych, • samorządowym kolegium odwoławczym [5]	cialności rachunkowości lub posiada wykształcenie wyższe magisterskie lub równorzędne oraz ukończył studia podyplomowe z zakresu rachunkowości, albo udokumentowana dwuletnia praktyka w księgowości, jeżeli kandydat posiada wykształcenie co najmniej średnie oraz złożył z wynikiem pozytywnym egzamin sprawdzający kwalifikacje osób ubiegających się o certyfikat księgowy	wysoka, aby kandydat mógł zdobyć zawodową wiedzę i umiejętności, wartości, etykę i postawy zawodowe, konieczne do wykonywania tego zawodu, nie krótszy jednak niż trzy lata. Zadania realizowane podczas praktyki zawodowej muszą być uznawane za właściwe przez organizację zawodową, o przyjęcie do której ubiegają się kandydaci. Ponadto praktyka powinna przebiegać pod kierunkiem mentora, będącego doświadczonym członkiem organizacji członkowskiej IFAC
--	---	--	---	--

Źródło: opracowanie własne.

Zarówno przepisy krajowe, jak i rozwiązania międzynarodowe przewidują pewne ulgi i zwolnienia z praktyki zawodowej. Na przykład komisja może zwolnić

kandydata na biegłego rewidenta, na jego wniosek, z praktyki pod warunkiem odbycia dwuletniej aplikacji pod kierunkiem biegłego rewidenta, jeżeli:

- był zatrudniony w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych przez co najmniej 3 lata;
- nie będąc zatrudnionym w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, pozostawał w stosunku pracy na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych co najmniej 3 lata lub ma uprawnienia inspektora kontroli skarbowej.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych może zwolnić kandydata na doradcę podatkowego – obywatela polskiego, obywatela państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), z konieczności odbycia praktyki, jeżeli wykonywali oni czynności doradztwa podatkowego co najmniej przez 2 lata w jednym z tych państw. Ponadto z praktyki zawodowej zwolnieni są:

- kandydaci zatrudnieni przez okres co najmniej dwóch lat w podmiotach uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego z zakresu prawa podatkowego na rzecz klientów tych podmiotów;
- pracownicy naukowo-dydaktyczni, dydaktyczni lub naukowci, pozostający w zatrudnieniu przez okres co najmniej pięciu lat i zajmujący się dziedzinami, w których zakres wchodzi prawo podatkowe;
- osoby uprawnione do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, prokuratora, radcy prawnego oraz sędziego, jeżeli okres zatrudnienia wynosi co najmniej dwa lata;
- osoby, które uzyskały certyfikat księgowy albo uprawnienia lustracyjne oraz legitymują się co najmniej dwuletnim okresem zatrudnienia w zawodzie;
- osoby zatrudnione na stanowisku głównego księgowego przez okres co najmniej trzech lat w podmiotach, które obowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- osoby zatrudnione na stanowisku skarbnika gminy przez okres co najmniej czterech lat.

Przepisy przewidują również pewne zwolnienia z praktyki dla kandydatów ubiegających się o certyfikat księgowy. Za praktykę w księgowości uważa się wykonywanie na podstawie stosunku pracy, umowy cywilnoprawnej, umowy spółki lub w związku z prowadzeniem ewidencji własnej działalności gospodarczej następujących czynności:

- prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- wyceny aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego lub
- sporządzania sprawozdań finansowych na zasadach określonych w ustawie o rachunkowości lub w ramach badania sprawozdania finansowego, pod nadzorem biegłego rewidenta.

W przypadku kandydata na zawodowego księgowego jedynie okres zawodowych studiów wyższych (powyżej licencjackich) może zostać uznany maksymalnie za 12 miesięcy wymaganej praktyki zawodowej, jednak pod warunkiem że w programie studiów istotny element stanowiło praktyczne zastosowanie rozwiązań rachunkowych. Innych zwolnień międzynarodowe standardy nie przewidują.

2.2. Egzamin i zwolnienia z egzaminu uprawniającego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

Kolejnym etapem na drodze do uzyskania dokumentu uprawniającego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych jest egzamin, który należy zdać z wynikiem pozytywnym. Formę egzaminu dla poszczególnych kandydatów przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Forma egzaminu jako kryterium wymagań uprawniających do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

Kryterium wymagań	Biegły rewident	Doradca podatkowy	Osoba posiadająca certyfikat księgowy	Zawodowy księgowy
Forma egzaminu	Egzaminy pisemne przeprowadzane w IV sesjach egzaminacyjnych. Zaliczenie egzaminów I sesji jest warunkiem dopuszczenia do egzaminów sesji II i III, których z kolei zaliczenie jest warunkiem przystąpienia do egzaminów sesji IV	Egzaminy pisemny i ustny. Warunkiem dopuszczenia do części ustnej jest zdanie z wynikiem pozytywnym części pisemnej egzaminu	Testy egzaminacyjne i zadania sytuacyjne: • 160 pytań w formie testu jednokrotnego wyboru oraz • 3 zadania sytuacyjne	Znaczna część odpowiedzi kandydata powinna mieć formę pisemną. Ocena całego zakresu wiedzy zawodowej i umiejętności powinna być oceniana w kilku sesjach. Pytania należy oprzeć na analizie różnych scenariuszy oraz studiów przypadku

Źródło: opracowanie własne.

Kandydaci na biegłych rewidentów i ubiegający się o certyfikat księgowy składają egzamin tylko w formie pisemnej. Dla kandydatów na doradców podatkowych i zawodowych księgowych przewidziany jest również egzamin obejmujący część ustną. Nie tylko różna jest forma przeprowadzania egzaminu, ale również jego zakres.

Kandydaci na biegłych rewidentów zdają egzaminy przeprowadzane przez komisję. Podczas egzaminów sprawdzane jest praktyczne (umiejętności) i teoretyczne

(wiedza ogólna) przygotowanie kandydata na biegłego rewidenta. Zakres przedmiotów egzaminacyjnych ujętych w poszczególnych sesjach przedstawia tab. 3.

Tabela 3. Zagadnienia objęte egzaminem dla kandydatów na biegłych rewidentów

Sesja	Przedmiot	Zakres tematyczny
I	Rachunkowość finansowa cz. I	– przedmiot, zakres i zasady rachunkowości, – bilans oraz rachunek zysków i strat, – zdarzenia gospodarcze, – prowadzenie ksiąg rachunkowych, – inwentaryzacja, – elementy organizacji rachunkowości
	Ekonomia i zarządzanie	– makroekonomia, – mikroekonomia, – zarządzanie i kontrola procesów zarządzania
II	Prawo cywilne, prawo pracy, prawo gospodarcze	– propedeutyka prawa, – elementy prawa pracy, – prawo o działalności gospodarczej, – odpowiedzialność za naruszenie przepisów prawa
	Prawo podatkowe cz. I	– źródła prawa podatkowego i jego wykładnie, – proceduralne prawo podatkowe, – prawo karno-skarbowe, – materialne prawo podatkowe, – prawo celne
	Finanse	– rynek finansowy, – finanse przedsiębiorstw, – wycena przedsiębiorstw, – finanse banków i instytucji finansowych, – finanse zakładów ubezpieczeń, – finanse publiczne
III	Prawo podatkowe cz. II	– podatek dochodowy, – podatek od nieruchomości, – podatek rolny i leśny, – międzynarodowe prawo podatkowe
	Rachunkowość finansowa cz. II	– rachunkowość finansowa jednostek prowadzących działalność gospodarczą, – rachunkowość finansowa jednostek finansów publicznych, – rachunkowość finansowa jednostek w szczególnych sytuacjach,

tab. 3, cd.

	Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza	– klasyfikacja kosztów, – przekroje ewidencyjne kosztów, – modele rachunku kosztów, – pomiar kosztów i korzyści w rachunkowości zarządczej, – rachunek efektywności decyzji krótkookresowych, – rachunek efektywności decyzji długookresowych, – planowanie i budżetowanie, – nowoczesne metody pomiaru i oceny dokonań w przedsiębiorstwie
IV	Sprawozdania finansowe i ich analiza	– ogólne zasady sporządzania sprawozdań, – roczne jednostkowe sprawozdanie finansowe banków i innych instytucji finansowych, – roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, – obowiązki sprawozdawcze spółek giełdowych, – analiza finansowa
	Badanie sprawozdań finansowych i inne usługi biegłego rewidenta	– cel, przedmiot i przebieg badania sprawozdań finansowych – zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta – metody, procedury, techniki i przebieg badania sprawozdań finansowych – badanie poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego i związanych z nimi zagadnień – inne usługi biegłego rewidenta

Źródło: opracowanie własne na podstawie [8, s. 1].

Egzamin na doradców podatkowych jest sprawdzianem teoretycznego i praktycznego przygotowania kandydatów z następujących dziedzin:

- źródła prawa i wykładnia prawa;
- analiza podatkowa, materialne prawo podatkowe oraz podstawy międzynarodowego prawa podatkowego;
- postępowanie administracyjne i postępowanie egzekucyjne w administracji;
- prawo celne i dewizowe;
- prawo karne skarbowe;
- administracja finansowa i kontrola skarbową;
- rachunkowość;
- ewidencja podatkowa i zasady prowadzenia ksiąg podatkowych;
- przepisy o doradztwie podatkowym;
- etyka zawodowa [7].

Egzamin na doradcę podatkowego w stosunku do osób, które zajmowały stanowiska sędziów, prokuratorów oraz inspektorów kontroli skarbowej lub wykonywały zawód adwokata, radcy prawnego, notariusza, biegłego rewidenta, nie obej-

muje zakresu egzaminu wymaganego do uzyskania wyżej wymienionego stanowiska lub zawodu.

Kandydaci ubiegający się o certyfikat księgowy zdają egzamin obejmujący swym zakresem dziedziny wymienione w tab. 4.

Tabela 4. Zagadnienia objęte egzaminem dla kandydatów ubiegających się o certyfikat księgowy

Zagadnienia	Zakres tematyczny
Rachunkowość	– podstawy rachunkowości, – prowadzenie ksiąg rachunkowych, – zasady ewidencji w księgach rachunkowych, – sprawozdania finansowe – ogólne zasady sporządzania sprawozdań finansowych, – roczne sprawozdanie finansowe i jego składniki, tryb i terminy sporządzania, badania, zatwierdzania i ogłaszania sprawozdań finansowych, – rachunek kosztów, rodzaje i metody kalkulacji kosztów
Wybrane zagadnienia z niektórych dziedzin prawa	– elementy prawa pracy, stosunek pracy i związane z nim obowiązki pracodawcy i pracownika, – elementy prawa cywilnego, – elementy postępowania podatkowego, – elementy prawa działalności gospodarczej, – instrumenty finansowe, – współpraca jednostki z bankiem, – przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł
Zobowiązania podatkowe, opłaty i zobowiązania o charakterze podatkowym	– system podatkowy i wykonywanie zobowiązań podatkowych, – podatki pośrednie, – podatki bezpośrednie, – podatki stanowiące dochód budżetów gmin (podatki lokalne) i opłata skarbową, – podatek od czynności cywilnoprawnych, – organizacja organów podatkowych oraz procedury postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, – postępowanie egzekucyjne, – prawo karne skarbowe, – system ubezpieczeń społecznych, – cło i opłaty pobierane w związku z obrotem towarowym i z usługami z zagranicą

Źródło: opracowanie własne.

Podobne zagadnienia tematyczne zawarte są w treści egzaminu dla kandydatów na zawodowych księgowych. Przedstawiono je w tab. 5.

Tabela 5. Zagadnienia objęte egzaminem dla kandydatów na zawodowych księgowych

Zagadnienia	Zakres tematyczny
Rachunkowość, finanse oraz powiązane zagadnienia	– rachunkowość finansowa i sprawozdawczość finansowa, – rachunkowość zarządcza i kontrola, – podatki, – prawo gospodarcze i handlowe, – rewizja finansowa i usługi atestacyjne, – finanse i zarządzanie finansami, – wartości zawodowe i etyka
Organizacja i biznes	– ekonomia, – środowisko gospodarcze, – nadzór korporacyjny, – etyka biznesu, – rynki finansowe, – metody ilościowe, – zachowanie organizacyjne, – podejmowanie decyzji zarządczych i strategicznych, – marketing, – biznes międzynarodowy i globalizacja
Technologia informacji	– ogólna wiedza z zakresu technologii informacji, – kontrola nad środowiskiem technologii informacji, – kompetencje użytkownika systemów technologii informacji, – rola osoby oceniającej, projektującej systemy technologii informacji lub zarządzającej nimi

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2, s. 12].

Oprócz zagadnień podanych w tab. 5, ocenie podlegają również umiejętności:

- intelektualne;
- techniczne i funkcjonalne;
- osobiste;
- interpersonalne i komunikacyjne;
- z zakresu organizacji i zarządzania.

Końcowa ocena musi uwzględniać zakres wiedzy zawodowej, umiejętności, wartości, etyki i postaw zawodowych, niezbędny do wykazania, że oceniany kandydat na zawodowego księgowego ma wystarczające przygotowanie i kwalifikacje.

Zakres zagadnień objętych egzaminami dla kandydatów do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zarówno w polskim prawie, jak i w rozwiązaniach międzynarodowych jest podobny i obejmuje głównie rachunkowość, prawo, biznes i informatykę. Najmniej zagadnień związanych z rachunkowością obejmuje egzamin dla kandydatów na doradców podatkowych.

Zarówno polskie ustawodawstwo, jak i międzynarodowe standardy przewidują zwolnienia z egzaminu uprawniającego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Podmioty oraz zagadnienia objęte zwolnieniem przedstawia tab. 6.

Tabela 6. Zwolnienia z egzaminu uprawniającego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

Biegły rewident	Doradca podatkowy	Osoba posiadająca certyfikat księgowy	Zawodowy księgowy
Komisja może zwolnić kandydata, na jego wniosek, z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli w tym zakresie zdał egzaminy uniwersyteckie lub równorzędne 3 lata przed dniem złożenia wniosku	Zwolnieni z egzaminu są: • członkowie Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego lub • osoby, które posiadają stopień naukowy doktora habilitowanego nauk prawnych lub nauk ekonomicznych w zakresie prawa finansowego lub finansów	Osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów lub na listę doradców podatkowych uznaje się za uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, bez konieczności ubiegania się o certyfikat księgowy. Kolejne zwolnienia zależą od rodzaju wykształcenia	Ocena przygotowania i kompetencji zawodowych może się odbyć w kilku etapach w trakcie trwania programu edukacyjnego

Źródło: opracowanie własne.

W przeciwieństwie do regulacji krajowych Międzynarodowe Standardy Edukacji w zasadzie nie przewidują żadnych konkretnych sytuacji, które umożliwiałyby kandydatom na zawodowych księgowych zwolnienie z egzaminu, jedynie sugerują, że pewne zaliczenia uzyskane w trakcie programu edukacyjnego mogą być zaliczone na poczet przyszłego egzaminu końcowego.

2.3. Doskonalenie zawodowe osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

Ze względu na częste zmiany legislacyjne, rozwijające i zmieniające się otoczenie niezwykle istotnym zagadnieniem związanym z prowadzeniem ksiąg rachunkowych jest doskonalenie zawodowe. Regulacje krajowe w tym zakresie skierowane są w zasadzie jedynie do biegłych rewidentów. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określa zasady podnoszenia kwalifikacji zawodowych, natomiast Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów określa zasady obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów w ramach modułów uchwalonych na dany rok przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Na doradców podatkowych ustawodawca nakłada jedynie obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji, natomiast do osób posiadających certyfikat księgowy nie kieruje żadnych wytycznych w tym zakresie.

Nieco odmienne podejście do doskonalenia zawodowego można zauważyć w Międzynarodowych Standardach Edukacji, a zwłaszcza w Standardzie nr 7, który

kładzie ogromny nacisk na własne doskonalenie zawodowych księgowych oraz w Kodeksie Etyki IFAC.

Podstawowa zasada Kodeksu Etyki IFAC stanowi: „Zawodowy księgowy jest zobowiązany do utrzymywania wiedzy fachowej i umiejętności na poziomie niezbędnym do zagwarantowania, że zleceniodawca lub pracodawca odniesie korzyści z usług zawodowych opartych na najnowszych rozwiązaniach w zakresie wykonywania zawodu, legislacji i rozwiązań merytorycznych rachunkowości” [1, s. 3]. MSE 7 wprowadza z kolei obowiązek uczestniczenia w programach ustawicznego rozwoju zawodowego (URZ) przez wszystkich zawodowych księgowych. Celem URZ jest rozwijanie zawodowych kompetencji oraz utrzymanie przygotowania zawodowych księgowych do kompetentnego wykonywania obowiązków w środowisku zawodowym.

2.4. Prowadzenie ksiąg rachunkowych przez obywateli innych państw

Zarówno polskie ustawodawstwo, jak i rozwiązania międzynarodowe przewidują możliwość usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych przez obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej. Regulacje w tym zakresie przedstawia tab. 7.

Tabela 7. Wymagania uprawniające do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych przez obywateli państw członkowskich UE

Biegły rewident	Doradca podatkowy	Osoba posiadająca certyfikat księgowy	Zawodowy księgowy
Do rejestru biegłych rewidentów mogą być wpisani biegli rewidenty będący obywatelami polskimi lub, na zasadach wzajemności, osoby nie posiadające polskiego obywatelstwa, które posiadają kwalifikacje do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane za granicą, uznawane przez państwa Unii Europejskiej lub państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony	Na listę doradców podatkowych wpisuje się również osoby fizyczne, których kwalifikacje do wykonywania zawodu doradcy podatkowego zostały uznane na zasadach określonych w przepisach o zasadach uznawania nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej kwalifikacji do wykonywania zawodów regulowanych, po zdaniu testu umiejętności w języku polskim. Test składa się z części pisemnej i	Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje certyfikat księgowy obywatelom państw członkowskich Unii Europejskiej, których kwalifikacje do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zostały uznane zgodnie z przepisami o zasadach uznawania, nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, kwalifikacji do wykonywania zawodów regulowanych [6]	Ze względu na różnorodność kultur, języków, systemów edukacyjnych, prawnych i społecznych w różnych krajach organizacji członkowskich, każda organizacja indywidualnie określa szczegółowe wymagania dotyczące nauki, praktyki i programów rozwojowych dla zawodowych księgowych. Jednak organizacje członkowskie są zobowiązane do maksymalnego zharmonizowa-

umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, po złożeniu z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w Polsce	ustnej. Zakres tematyczny testu umiejętności jest ustalany indywidualnie dla każdego wnioskodawcy		nia regulacji krajowych z międzynarodowymi standardami i wytycznymi
--	---	--	---

Źródło: opracowanie własne.

Zarówno biegli rewidenci, jak i doradcy podatkowi, osoby posiadające certyfikat księgowy czy zawodowi księgowi muszą być nieskazitelnego charakteru oraz posiadać pełną zdolność do czynności prawnych i korzystać z pełni praw publicznych.

3. Regulacje dotyczące usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych w projekcie nowelizacji ustawy o rachunkowości

Projekt nowelizacji ustawy o rachunkowości z dnia 14 czerwca 2007 r. w zasadzie nie zmienia zapisów dotychczasowych aktów prawnych w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, jedynie uszczegóławia uregulowania ujęte w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2002 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Jednym z istotnych punktów podlegających doprecyzowaniu jest zakres czynności wykonywanych w ramach praktyki zawodowej przez kandydatów ubiegających się o certyfikat księgowy. Obejmuje on przede wszystkim następujące czynności:

- prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- sporządzanie sprawozdań finansowych lub
- badanie sprawozdań finansowych, pod nadzorem biegłego rewidenta.

Projekt zmian ustawy o rachunkowości rozszerza grupę państw, których obywatele mogą ubiegać się o certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych na terenie naszego kraju, o państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), państwa członkowskie Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym oraz Konfederacji Szwajcarskiej. Obywatele wyżej wymienionych państw otrzymują certyfikat księgowy, jeżeli ich kwalifikacje do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zostały uznane zgodnie z przepisami o zasadach uznawania kwalifikacji do wykonywania zawodów regulowanych, nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej,

Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), państwach członkowskich Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym oraz Konfederacji Szwajcarskiej.

W projekcie nowelizacji ustawy o rachunkowości został nieco zmieniony i rozszerzony zakres egzaminu dla kandydatów ubiegających się o certyfikat księgowy. Zgodnie z projektem egzamin obejmuje następujące dziedziny:

- rachunkowość,
- materialne i formalne prawo podatkowe,
- ubezpieczenia społeczne,
- podstawy prawa cywilnego i gospodarczego.

Projekt przewiduje również, że osoby zarówno posiadające certyfikat księgowy, jak i wpisane do rejestru biegłych rewidentów lub na listę doradców podatkowych, które zostały skazane prawomocnym wyrokiem za przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów, mienia, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, za przestępstwa skarbowe oraz czyny określone w art. 9 ustawy o rachunkowości, tracą uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

4. Zakończenie

W warunkach gospodarki rynkowej i globalizacji procesów gospodarczych osoby prowadzące księgi rachunkowe, oprócz fachowej wiedzy z zakresu rachunkowości podmiotów gospodarczych oraz innych jednostek, prawa czy ekonomii, powinny wykazać się wiedzą o organizacji biznesu, strategii, rozwoju czy poszczególnych technikach wspomagających zarządzanie jednostką. Tezy wypracowane przez Międzynarodową Federację Księgowych IFAC w ramach Międzynarodowych Standardów Edukacji zmierzają do podniesienia rangi zawodu księgowego. Stanowią one odniesienie w procesie oddziaływania na lokalnych regulatorów. W naszym kraju nie zostały jeszcze opracowane szczegółowe rozwiązania dotyczące wymagań, jakie powinni spełniać księgowi, zatrudnieni na podstawie umowy o pracę. Regulacje w tym zakresie są niezwykle istotne, gdyż zawód księgowy powinien być zawodem zaufania publicznego. Przedstawione w artykule regulacje prawne dotyczą jedynie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Pomimo różnych wymagań ujętych w aktach prawnych, stawianych kandydatom do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, ubiegającym się o certyfikat księgowy lub wpis na listę biegłych rewidentów czy też doradców podatkowych, opracowane przez organy legislacyjne zapisy przyczyniają się do wzrostu jakości usług księgowych oraz wzrostu bezpieczeństwa podmiotów z nich korzystających.

Literatura

- [1] *Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, 2001.
- [2] *Information Technology for Professional Accountants*, IFAC, New York 2003, MWE 11.
- [3] *Międzynarodowe Standardy Edukacyjne dla Zawodowych Księgowych*, Biuletyn Krajowej Rady Firm Audytorskich nr 12, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- [4] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2002 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (DzU nr 120, poz. 1022 z późn. zm.).
- [5] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o doradztwie podatkowym (DzU nr 107, poz. 940 z późn. zm.).
- [6] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2004 r. w sprawie stażu adaptacyjnego i testu umiejętności przeprowadzanych w celu uznania kwalifikacji do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (DzU nr 282, poz. 2803).
- [7] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2005 r. w sprawie testu umiejętności przeprowadzanego w celu uznania kwalifikacji do wykonywania zawodu doradcy podatkowego (DzU nr 41, poz. 387).
- [8] Uchwała nr 154/11/2004 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 20 kwietnia 2004 r. w sprawie wymagań kwalifikacyjnych dla kandydatów na biegłych rewidentów.
- [9] Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (DzU nr 121, poz. 592 z późn. zm.).
- [10] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: DzU 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm.).
- [11] Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (DzU nr 102, poz. 475 z późn. zm.).

REQUIREMENTS REGARDING PERSONS RESPONSIBLE FOR RUNNING ACCOUNT BOOKS IN POLISH AND INTERNATIONAL REGULATIONS

Summary

In Poland the issues related to providing services consisting in running account books are regulated by the following laws:

1. the Act dated 13 October 1994 on expert auditors and their authorities,
2. the Act dated 5 July 1996 on tax consultancy,
3. the Minister of Finance Regulation dated 18 July 2002 regarding the entitlement for providing services consisting in running account books.

In accordance with the above legal acts individuals entitled to provide services of running account books are as follows: expert auditors, tax consultants and individual persons certified as public accountants. Account books may also be run by persons employed on the basis of work contract at the position of an accountant. For this particular group of people International Education Standards for Professional Accountants were addressed. They entered into force on 1 January 2005 and were elaborated by the IFAC Committee for Education with an official seat in New York. International Education Standards are not observed as legal regulations and they do not overrule national legislation, however, they point to the direction which particular state regulations should follow.