

STRUKTURA I ROZWÓJ ZAWODU KSIĘGOWEGO W POLSCE. PERSPEKTYWA HISTORYCZNA I STAN OBECNY

W artykule przedstawiono zmiany systemu rachunkowości w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem zmian w postrzeganiu zawodu księgowego. Opisano strukturę, rozwój historyczny i stan obecny zawodu księgowego w Polsce

Wprowadzenie

Rachunkowość dostosowuje się do zmieniających się potrzeb społeczeństwa i odzwierciedla uwarunkowania kulturowe, ekonomiczne, prawne oraz polityczne. Początki nowożytnej rachunkowości to proste systemy rejestracji zdarzeń gospodarczych, określających zmiany w kapitałach firmy. Era industrializacji przyniosła potrzebę rozwoju rachunku kosztów i systemów rachunkowości zarządczej. Rozwój współczesnych przedsiębiorstw działających w warunkach globalnych wymusza dalszy rozwój sprawozdawczości finansowej oraz auditingu wewnętrznego i zewnętrznego. Różne drogi rozwoju różnych społeczeństw i gospodarek przyczyniają się do występowania różnic między systemami rachunkowości na świecie. Do czynników różnicujących krajowe systemy rachunkowości niewątpliwie należą środowisko społeczno-ekonomiczne, środowisko polityczne oraz czynniki kulturowe. Wpływ na system rachunkowości danego kraju mają także sami księgowi, choć rozmiar, rola oraz organizacja profesji i znaczenie zawodu księgowego także zależy od wielu czynników. Na przykład, rola audytu jak i ustanawianie regulacji związanych z zawodem księgowym zależy od systemu prawnego danego kraju, ale także od rodzaju i liczby przedsiębiorstw w danym kraju.

W pracy analizuje się strukturę i rozwoju zawodu księgowego w Polsce. Pełniejszy obraz zmian roli i znaczenia zawodu księgowego można uzyskać dzięki analizie zmian w samym systemie rachunkowości. Dalsza część opracowania zawiera informacje na temat najważniejszych organizacji księgowych wpływających na stan systemu rachunkowości w Polsce.

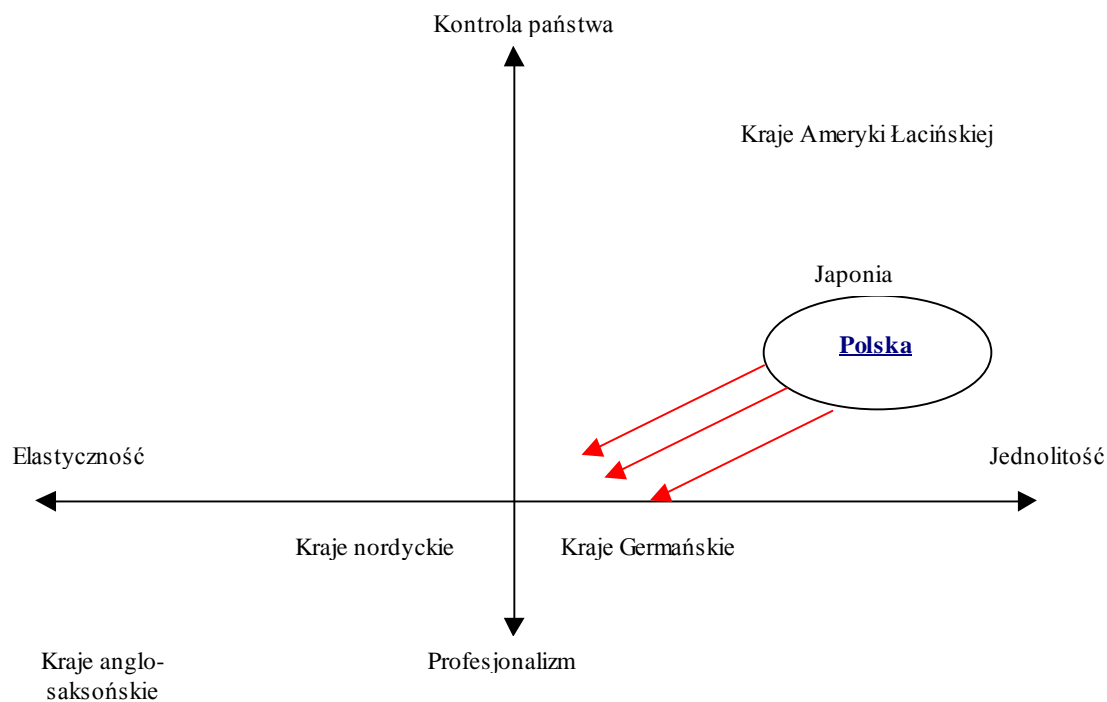
1. Rozwój rachunkowości w Polsce

Nie istnieją dwa kraje mające identyczne systemy rachunkowości. Na system rachunkowości wpływa wiele czynników, a czynniki te pozostają ze sobą w relacji zwrotnej. Wśród najczęściej wymienianych zmiennych wpływających na system

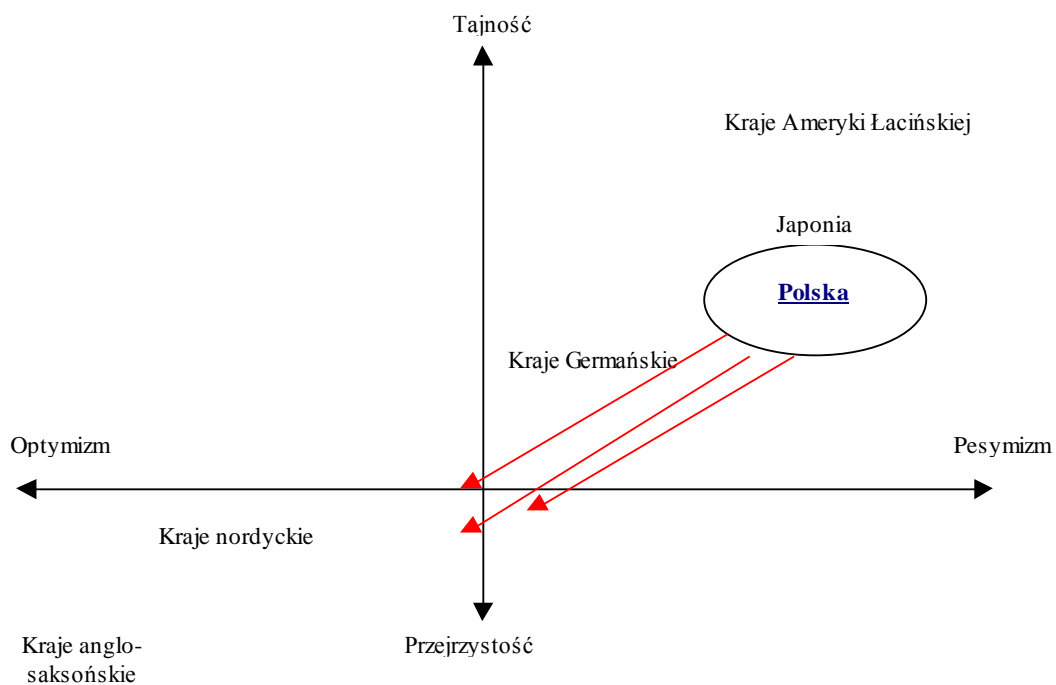
rachunkowości należy organizacja społeczeństwa oraz system politycznych danego kraju. To, jaki system rachunkowości jest dominujący w danym kraju zależy od układu równowagi pomiędzy systemami: politycznym, ekonomicznym, prawnym, podatkowym, finansowym i edukacyjnym. Powyżej wymienione czynniki są czynnikami endogenicznymi. W literaturze przedmiotu wymienia się także czynniki egzogeniczne, a wśród nich inwestycje zagraniczne i kierunki handlu zagranicznego (Roberts, Weetman, Gordon, 1998).

Rozpoczynając analizę systemu rachunkowości i roli zawodu księgowego warto umiejscowić jest system rachunkowości Polski pośród systemów innych krajów. W literaturze przedmiotu można znaleźć wiele metodologii klasyfikacji systemów rachunkowości (zobacz Choi, Frost, Meek, 2001; Roberts, Weetman, Gordon, 1998; Krzywda, Schroeder, 2005; Nowak W., 2005). W naszej analizie posłużymy się modelem Graya (1988). Model ten klasyfikuje czynniki kulturowe w czterech głównych obszarach (1) władza, (2) rygorystyczność, (3) pomiar i (4) sprawozdawczość. Władza i rygorystyczność dotyczy regulacji rachunkowości: kto reguluje rachunkowość (sektor publiczny czy też sektor prywatny) oraz czy reguły rachunkowości są elastyczne czy też jednolite. Pomiar i sprawozdawczość dotyczą aspektów praktyki rachunkowości. Tutaj szukamy odpowiedzi jak istotna jest zasada konserwatyzmu w rachunkowości danego kraju, oraz do jakiego stopnia istnieje otwartość w sprawozdawczości finansowej. Wykorzystując powyższe czynniki Gray zaproponował mapy systemów rachunkowości. Poniżej przedstawione zostały dwie mapy obrazujące miejsce systemu rachunkowości w Polsce w porównaniu z systemami innych krajów (rys. 1 i rys. 2).

Tradycyjnie, rachunkowość w Polsce była bardziej zbliżona do rachunkowości w krajach Europy kontynentalnej, z największym wpływem rozwiązań niemieckich jak i francuskich. System rachunkowości w Polsce charakteryzował wysoki stopień kontroli państwa oraz rygorystyczne podejście do rozwiązań księgowych. Jeśli chodzi o kwestie praktyki rachunkowości sprawozdawczość charakteryzowała się niskim stopniem transparentności oraz wysokim stopniem konserwatyzmu w wycenie transakcji finansowych. Po wkroczeniu na drogę zmian społeczno-gospodarczych system rachunkowości w Polsce ulega przeobrażeniom. Kierunki tych zmian (przedstawione za pomocą strzałek) pokazują rysunki 1 i 2.



Rys 1. System rachunkowości w Polsce – model Graya. Regulacje: władza i rygorystyczność



Rys 2. System rachunkowości w Polsce – model Graya. Praktyka rachunkowości: pomiar i sprawozdawczość

Analizując zmiany w systemie rachunkowości z perspektywy historycznej można wyodrębnić cztery charakterystyczne okresy, które przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Okresy w rozwoju rachunkowości w Polsce

<i>Etap</i>	<i>Okres</i>	<i>Krótką charakterystyka</i>
1	1918 – 1945	Pierwsze próby ustanowienia zawodu księgowego. Rachunkowość nakierowana na dostarczanie informacji głównie rządowi i kredytodawcom, jako głównym dostarczycielom kapitału
2	1945 – 1994	Ustanowienie gospodarki centralnie planowanej. Integracja rachunkowości finansowej i rachunkowości podatkowej. Zwiększenie się roli podatków i sprawozdawczości podatkowej. Zwiększona kontrola państwa nad przedsiębiorstwami.
3	1995 – 2000	Kontrola podatkowa staje się mniej istotna. Rozwój rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Wprowadzenie nowej Ustawy o rachunkowości dostosowującej rachunkowość do standardów UE. Ustanowienie i stopniowy rozwój współczesnej profesji księgowego i biegłego rewidenta.
4	2000 - obecnie	Próby dostosowania Polskiej rachunkowości do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zwiększenie się roli zawodu księgowego i biegłego rewidenta.

Źródło: opracowanie własne

Etap 1 (1918 – 1945)

Do 1939 roku trudno było znaleźć regulacje dotyczące rachunkowości. Istniał Kodeks handlowy, choć przepisy dotyczące prowadzenia rachunkowości były ogólne, co pozwalało przedsiębiorstwom na dużą elastyczność w projektowaniu swoich systemów rachunkowości. W okresie dwudziestoletnia międzywojennego (1918 – 1939) gospodarkę Polski charakteryzował znaczny interwencjonizm państwa, odznaczający się szczególnie ochroną kredytodawców jak i znaczeniem podatków. W czasie okupacji wprowadzono niemieckie zasady rachunkowości, co z praktyce oznaczało szczegółowe reguły rachunkowości w oparciu o jednolity plan kont. Zasady te dotyczyły nie tylko rachunkowości finansowej, ale także systemów rachunkowości zarządczej – rachunku kosztów, budżetowania oraz sprawozdawczości dla celów statystycznych. Kolejne lata to zaś okres rozwoju gospodarki centralnie planowanej

Etap 2 (1945 – 1994)

Rachunkowość okresu gospodarki centralnie planowanej budowana była na wcześniej stworzonych fundamentach. Rachunkowość w dalszym ciągu określona była w aktach prawnych. Nadzór nad rachunkowością przedsiębiorstwa sprawowało Ministerstwo Finansów oraz Główny Urząd Statystyczny. Ministerstwo Finansów określało, poprzez branżowe plany kont, jak przedsiębiorstwa powinny prowadzić rachunkowość, w jaki sposób transakcje powinny być ujęte w systemie rachunkowości oraz jak wyceniać majątek firmy. Państwo, określając zasady rachunkowości

przedsiębiorstw, rzadko szukało konsensusu poprzez konsultacje ze społeczeństwem, choć do pewnego stopnia uwzględniano głosy płynące od przedstawicieli zawodu księgowego czy też przedstawicieli nauki.

W tym okresie przedsiębiorstwa były bowiem głównie postrzegane jako jednostki, gdzie wypełnianie roli politycznej było bardziej istotne niż realizacja celów ekonomicznych (Obłój, Kostera, 1993). Księgowość traktowana była jako techniczna dyscyplina służąca celom Centralnego Komitetu Planowania, a sam system rachunkowości traktowano jako narzędzie kontroli władz i jako źródło informacji statystycznej dla celów planowania. W większości przypadków ceny były odgórnie ustalane, stąd też nie było istotnej potrzeby rozwijania systemów informacyjnych służących wspomaganie decyzji menedżerskich. (Vellam, 2004).

W gospodarce centralnie planowanej przedsiębiorstwa państwowe przygotowywały sprawozdania finansowe choć zasady ich przygotowywania różniły się od zasad stosowanych w gospodarkach rynkowych. Nie przygotowywano sprawozdania o przepływach środków pieniężnych, chociaż niektóre przedsiębiorstwa przygotowywały wewnętrzne sprawozdania, planując między innymi przepływy finansowe. W 1986 roku dokonano zmiany w zasadach rozliczania kosztów pośrednich (koszty ogólne i sprzedaży zostały wyłączone z kosztu własnego sprzedaży), wprowadzając w praktyce zasadę współmierności kosztów z przychodami. Stosowano jednolitą metodę amortyzacji – metodę amortyzacji liniowej, gdzie stopy amortyzacji ustalone były odgórnie dla specyficznych kategorii środków trwałych. Wyniki finansowe, raportowane w rachunku zysków i strat, były powszechnie zniekształcone poprzez stosowanie dotacji i subsydiów oraz sztucznie zawyżane stopy podatku dochodowego.

W okresie przejścia do gospodarki rynkowej zlikwidowano nadmierne dotacje i subsydia. Pojawiła się także potrzeba realistycznego podejścia do pomiaru zysków zwłaszcza w sektorze prywatnym, powstałym w wyniku pojawienia się nowych prywatnych przedsiębiorstw lub też w wyniku prywatyzacji istniejących przedsiębiorstw państwowych. Wciąż jednak rachunkowość odznaczała się swoim konserwatyzmem i przestrzeganiem istniejącej litery prawa, a prawo podatkowe wciąż miało przewagę nad prawem bilansowym.

Etap 3 (1994 – 2000)

W 1994 roku Parlament uchwalił Ustawę o rachunkowości. Ustawa ta była pierwszą próbą dostosowania rachunkowości w Polsce do standardów rachunkowości stosowanych w rozwiniętych krajach działających w gospodarce rynkowej. Ustawa dostosowywała rozwiązania krajowe do regulacji zawartych w Dyrektywach Unii

Europejskiej. Cechą charakterystyczną tej ustawy było ustanowienie kosztu historycznego jako podstawy wyceny aktywów i zobowiązań. W przypadku braku uregulowań w Ustawie należało się odwołać do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Ustawa o rachunkowości regulowała format oraz zawartość sprawozdania finansowego, zasady pomiaru aktywów i zobowiązań, raportowania informacji o zyskach i przepływach pieniężnych oraz zasad polityki rachunkowości. Ustawa o rachunkowości z 1994 poruszała także kwestie związane z odpowiedzialnością biegłego rewidenta, badaniem sprawozdania finansowego oraz jego częstotliwością. Dopuszczano w niej uproszoną formę rachunkowości dla małych przedsiębiorstw. Lata 1994 – 2000 to okres zmian w postrzeganiu roli księgowego w przedsiębiorstwie. Nie jest to już techniczna funkcja, ale ważna rola, odpowiedzialnego za dostarczanie informacji finansowych dla wspomaganie procesu podejmowania decyzji.

Etap 4 (2000 – obecnie)

W 2000 r. dokonano znaczących zmian w Ustawie o rachunkowości, czyniąc bardziej dopasowaną do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz dopuszczając bardziej rynkowo zorientowane metody wyceny aktywów i zobowiązań, tak aby istniała możliwość lepszego odzwierciedlenia rzeczywistych wyników firmy. Zakres zmian był istotny. Z 83 artykułów ustawy zmieniono 72. Zmodyfikowano i rozszerzono dotąd obowiązujące przepisy oraz wprowadzono nowe (wartość godziwa, przewaga treści nad formą, konsolidacja sprawozdań finansowych, inwestycje, terminy długoterminowe, zasady wyceny zapasów, leasing). Wprowadzono także obowiązek ujawniania dodatkowej informacji (sprawozdanie o zmianie w stanie kapitałów własnych, osobne ujawnianie informacji o transakcjach z jednostkami podporządkowanymi, rozszerzono zakres informacji dodatkowej, wprowadzono obowiązek ujawniania informacji o polityce rachunkowości stosowanej danym o przedsiębiorstwie).

Analizując ostatnie zmiany w rachunkowości w Polsce wydaje się, że jest to sygnał odejścia od rachunkowości zorientowanej na rozliczenia podatkowe na rzecz niezależnego systemu wspomaganie decyzji przez wiele grup interesariuszy. Świadczy także o tym wprowadzona zasada przewagi treści nad formą. Zwiększenie zakresu ujawnień oraz obowiązku informowania o polityce rachunkowości oraz oparcie wyceny o wartość godziwą niewątpliwie przyczyni się do lepszego informowania szerokiego grona interesariuszy i lepszego funkcjonowania w warunkach globalnej gospodarki rynkowej.

2. Zawód księgowego w Polsce. Analiza zmian strukturalnych

Analizę zmian strukturalnych można dokonać wykorzystując model Streecka i Schmittera (1985), który postrzegają społeczeństwa jako twory na które składają się konkurujące ze sobą ale też uzupełniające się przewodnie elementy. Są to: **rynek** (konkurencja), **państwo** (kontrola hierarchiczna) oraz **społeczeństwo** (spontaniczna solidarność). Autorzy proponują także uwzględnienie dodatkowego elementu do modelu jakim jest umiejętność stowarzyszania się w związkach, która może być łączona z koncepcją korporacyjności. Powyższy model został wcześniej wykorzystany do analizy okresu transformacji gospodarczej i rozwoju profesji księgowego w Czechach (Seal W., Sucher P., Zelenka I. (1996). Zdaniem powyżej wspomnianych autorów okres przez 1989 odznaczał się w Czechosłowacji dominacją kontroli hierarchicznej, z ograniczonym wykorzystaniem zasady konkurencyjności (głównie w handlu zagranicznym) a także znaczącym, ale podrzędnym wykorzystaniem zasady społeczności (głównie w wielkich przedsiębiorstwach państwowych: przemysłowych jak i rolniczych). To samo można powiedzieć o innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej w tym także Polsce, które po 1989 roku zdecydowały się na przejście do gospodarki rynkowej. Okres transformacji to okres szybkich zmian strukturalnych. Równowaga pomiędzy powyżej wymienionymi elementami (rynek, państwo i społeczność) początkowo została zachwiana, aby potem stopniowo ją korygowana w kierunku stanu bardziej pożądanego poprzez wprowadzenie radykalnych programów zmierzających do urynkowania gospodarki. Stało się to dzięki wprowadzeniu zasady liberalizmu rynkowego, komercjalizacji i prywatyzacji. Analizując rachunkowość w Polsce w chwili obecnej można powiedzieć, że rynek wyznacza rolę dla zawodu księgowego. Profesja specjalistów rachunkowości (księgowych) jest regulowana przez państwo, choć zauważalne jest zwiększenie roli organizacji społecznych zrzeszających przedstawicieli rachunkowości oraz wpływ tych organizacji na rozwój rachunkowości w Polsce.

Zawód księgowego a rozwój rynku

W przypadku rachunkowości w Polsce istnieją trzy, w zasadzie samodzielne, rodzaje rynków dla rachunkowości: auditing, prowadzenie ksiąg rachunkowych dla małych przedsiębiorstw oraz rachunkowość finansowa i zarządcza w dużych korporacjach. Odrębną grupę stanowią rynki usług doradców podatkowych, oraz specjalistów rachunkowości zarządczej (kontrolerów finansowych) W dużym stopniu wszystkie te rynki korzystają z tej samej bazy wiedzy zgromadzonej w systemach rachunkowości. Przed okresem transformacji baza wiedzy ograniczona była do wiedzy zakodowanej w planie kont. Obecnie, wiedza ta postrzegana jest znacznie szerzej, jako

informacje finansowe, a coraz częściej i niefinansowe, dostarczane przez integrowane systemy rachunkowości finansowej i zarządczej.

Zawód księgowego a państwo

Analizując relacje pomiędzy daną profesją a państwem jednym z najważniejszych pytań jest to, czy dany zawód powinien być regulowany przez oddelegowanie uprawnień do odpowiednich izb czy też licencjonowanie powinno odbywać się pod nadzorem państwa. Z przypadku zawodu księgowego wydają się że kraje Europy Środkowo-wschodniej wybierają model pośredni z wydaniem odpowiednich licencji przez odpowiednie organy władzy i zapewnienie maksymalnej autonomii w kontrolowaniu. Takie rozwiązanie jednak zachowuje monopolistyczną przewagę państwa w regulowaniu zawodu, zwłaszcza w przypadku budowania zaufania społecznego do kompetencji właściwych izb w których zrzeszają się profesjonaliści.

Zawód księgowego a społeczeństwo

Zgodnie z teorią Giddensa (1984) nowe instytucje budowane są poprzez rutynizację codziennych interakcji. W przypadku braku ustalonych struktur księgowi mają możliwość konstruowania nowych rzeczywistości opartych na normatywnym modelach mówiących określających „dobrą”, „złą” rachunkowość i audyt finansowy, lub też posługując się doświadczeniami płynących z innych krajów. Zgodnie z teorią strukturyzacji (Abbot, 1988), kontrola profesjonalistów nad specyficzną wiedzą może wynikać z obiektywnych i subiektywnych czynników. Do obiektywnych czynników zaliczamy technologie, organizacje, kulturę, do czynników subiektywnych zaś, te, które zdefiniowane zostaną przez daną profesję.

Powyższa analiza ukazuje strukturę profesji księgowego na poziomie systemowych. Głębsza analiza organizacji stowarzyszających księgowych i biegłych rewidentów pozwoli na lepszą ocenę fizycznych i intelektualnych zasobów badanej profesji, i co z tym jest związane rzeczywistych możliwości do podejmowania samodzielnych działań i wpływania na rozwój rachunkowości.

3. Instytucje mające wpływ na rozwój rachunkowości i auditingu

Sposób w jaki profesja księgowego została zorganizowana demonstruje, że Polska stosuje tak zwany model Europy Kontynentalnej. Prawo stanowi przepisy rachunkowości, a jednostką odpowiedzialną za regulacje z zakresu rachunkowości jest Ministerstwo Finansów. Pomimo tego że istnieją prężnie działające organizacje księgowe oraz powołany został Komitet Standardów Rachunkowości, wciąż trudno jest mówić o samo-regulacji i profesji księgowego jako twórcy standardów rachunkowości i najlepszych praktyk.

Do organizacji mających największy wpływ na rozwój rachunkowości należą:

➤ Ministerstwo Finansów (Departament Rachunkowości i Departament Podatków).

➤ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP).

➤ Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR).

➤ “Wielka Czwórka” i inne międzynarodowe organizacje księgowe.

Ministerstwo Finansów (www.mf.gov.pl)

Wraz z początkiem przeobrażeń gospodarczych związanych z przejściem do gospodarki rynkowej rozpoczęto proces zmian w rachunkowości. Jednostką, która miała duży wpływ na zbudowanie nowej struktury rachunkowości było Ministerstwo Finansów. Kodeks handlowy reguluje kwestie związane z prowadzeniem biznesu w tym kwestie związane z rachunkowością. Drugi poziom regulacji to ustawy dotyczące rachunkowości, rewizji gospodarczej oraz podatków. Przygotowano i wprowadzono w życie wiele aktów prawnych regulujących zawody księgowego, audytora i doradcy podatkowego. Ministerstwo Finansów decyduje, kto i pod jakimi warunkami może świadczyć usługi z zakresu rachunkowości i podatków. Departament Rachunkowości jest odpowiedzialny za licencjonowanie usług księgowych i regulacje dotyczące rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Departament podatków bezpośrednich odpowiedzialny jest za regulacje związane z podatkami oraz licencjonowaniem usług podatkowych. Biegli rewidenci oraz doradcy podatkowi nie muszą uzyskać licencji na usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Do dzisiaj Ministerstwo wydało około 11200 licencji na usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Aby uzyskać licencję kandydat musi spełnić co najmniej jedno z trzech warunków.

➤ udokumentowały trzyletnią praktykę w księgowości oraz posiadają wykształcenie wyższe magisterskie uzyskane na jednym z kierunków ekonomicznych o specjalności rachunkowość;

➤ udokumentowały trzyletnią praktykę w księgowości, posiadają wykształcenie wyższe magisterskie lub równorzędne na kierunku innym niż rachunkowość oraz ukończyły studia podyplomowe z zakresu rachunkowości;

➤ udokumentowały dwuletnią praktykę w księgowości, posiadają wykształcenie co najmniej średnie oraz złożyły z wynikiem pozytywnym egzamin sprawdzający kwalifikacje osób ubiegających się o certyfikat księgowy. Egzamin obejmuje 160 pytań wielokrotnego wyboru oraz trzy studia przypadków.

Ustawa o Rachunkowości z 1994 roku zobowiązała Ministerstwo Finansów do powołania Komitet Standardów Rachunkowości (KSR). KSR stanowi forum, gdzie dyskutuje się ważne zagadnienia dotyczące rachunkowości. Komitet także opiniuje

projekty nowelizacji ustawy o rachunkowości oraz analizuje projekty zmian w MSR/MSSF, oraz w dyrektywach z zakresu rachunkowości. Komitet też przygotowuje krajowe standardy rachunkowości.

KSR został powołany w kwietniu 2002 r. Do głównych zadań komitetu należy

- wydawanie krajowych standardów rachunkowości, oraz przegląd i aktualizacja istniejących standardów,
- opiniowanie projektów aktów prawnych w zakresie rachunkowości,
- analiza Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, standardów rachunkowości opracowanych przez inne kraje, a także dyrektyw Unii Europejskiej - z zakresu rachunkowości,
- współpraca z międzynarodowymi organizacjami do spraw standaryzacji rachunkowości,
- podejmowanie innych działań mających na celu harmonizację i standaryzację zasad rachunkowości.

KSR przyjął dwa standardy: “Rachunek Przepływów Pieniężnych” oraz “Podatek dochodowy”. Obecnie trwają prace nad standardami “Umowy budowlane i montażowe”, “Utrata wartości aktywów”, “Restrukturyzacja jednostek i rachunkowość w procesie sanacji”, “Rezerwy i zobowiązania warunkowe” oraz “Leasing”.

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2002 r. Nr 9) reguluje zawód doradcy podatkowego ustanawiając jednocześnie Krajową Izbę Doradców Podatkowych (KIDP) jako niezależną organizację zrzeszającą licencjonowanych doradców podatkowych. Proces wydawania licencji doradcy podatkowego administrowany jest przez Departament Podatków w Ministerstwie Finansów. Licencja doradcy podatkowego daje prawo do: (1) świadczenia usług z zakresu doradztwa podatkowego, (2) prowadzenia rejestracji podatkowej oraz (3) reprezentowania klienta w Urzędach Skarbowych. Osoby posiadające licencje na usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych mogą także świadczyć usługi z zakresu doradztwa podatkowego zawierające się w punktach 2 i 3.

Aby uzyskać licencję kandydat powinien zdać egzamin przez państwową komisją. Krajowa Izba Doradców Podatkowych prowadzi listę doradców podatkowych. Obecnie na liście wpisanych jest około 1500 osób fizycznych oraz około 300 jednostek prawnych. Wszyscy doradcy podatkowi muszą być członkami KIDP. Zgodnie z Ustawą (1996) Izba reprezentuje doradców podatkowych oraz działa na mocy ustawy o doradztwie podatkowym.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (www.skwp.org.pl)

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) jest najstarszą i największą polską organizacją skupiającą przedstawicieli środowiska zawodowego związanego z rachunkowością i finansami. Od 1907 roku, Stowarzyszenie nieustannie dokłada starań, by jego członkowie nie tylko odznaczyli się najwyższej jakości kompetencjami technicznymi, ale też postępowali zgodnie z rygorystycznymi standardami etyki. Zgodnie ze statutem SKwP misją stowarzyszenia jest dążenie do rozwoju rachunkowości i praktyk rewizji finansowej aby sprostać wyzwaniom dzisiejszego świata oraz wymaganiom stawianym przez globalnie uznawane standardy. Stowarzyszenie czuje się odpowiedzialne za wspomaganie swoich członków w ich drodze do stania się najwyższej klasy specjalistami na rynku. Jednym z celów organizacji jest przyciągnięcie młodych talentów oraz stwarzanie nowym możliwości do dalszego rozwoju. Możliwe jest to między innymi poprzez organizację szkoleń. Dla praktyków z doświadczeniem stowarzyszenie przygotowuje ofertę doszkalającą z zakresu najnowszych rozwiązań rachunkowości.

Zgodnie ze statutem członkowie stowarzyszenia dzielą się na (1) członków zwyczajnych (obywateli polskich zajmujących się rachunkowością i finansami), (2) członków wspierających (jednostki prawne, organizacje oraz inne instytucje zainteresowane działaniami SKwP, oraz (3) członków honorowych (osoby, które szczególnie zasłużyły się SKwP lub w wniosły znaczący wkład w rozwój teorii i praktyki rachunkowości oraz finansów.

Obecnie Stowarzyszenie posiada około 30 000 członków zwyczajnych oraz 10 000 członków wspierających. Najliczniejsza grupa spośród członków zwyczajnych to techniczny personel księgowy, główni księgowi, dyrektorzy finansowi oraz biegli rewidenci.

Statut określa także władze stowarzyszenia. Są to: (a) Krajowy Zjazd Delegatów, (b) Zarząd Główny, (c) Główna Komisja Rewizyjna, (d) Główny Sąd Koleżeński. Głównymi celami stowarzyszenia zgodnie ze statutem jest:

- obrona praw, godności i interesów członków Stowarzyszenia,
- podejmowanie i prowadzenie działalności w zakresie doskonalenia kwalifikacji dla prawidłowego wykonywania zawodu oraz możliwości zatrudnienia i tym samym zapewnienia odpowiednich warunków materialnych członkom,
- krzewienie poczucia godności i wspólnoty zawodowej oraz popularyzowanie pozycji i znaczenia zawodu księgowego i finansisty,
- troska o nienaganny poziom etyczny i zawodowy członków i tworzenie odpowiednich warunków do podnoszenia tego poziomu,

➤ współpraca z organami państwowymi i samorządu terytorialnego, samorządami zawodowymi, a zwłaszcza z Krajową Izbą Biegłych Rewidentów, organizacjami społeczno-zawodowymi i samorządami gospodarczymi w zakresie doskonalenia rachunkowości, metod przetwarzania jej danych, analizy, finansów, podatków i innych rozliczeń zrównanych z podatkami oraz wykonywania zawodu, rewizji ksiąg i kontroli finansowo-księgowej,

➤ współdziałanie z międzynarodowymi organizacjami i instytucjami dla kształtowania, organizowania i wykonywania zawodu według rozwiązań europejskich i standardów światowych, wymiany doświadczeń i integracji międzynarodowej, jak również działań mających na celu harmonizację rachunkowości.

SKwP nie ma formalnie, zgodnie z prawem ani też bezpośrednio wpływu na określanie polityki rachunkowości w Polsce. Ma natomiast znaczący wpływ na wiedzę specjalistów w zakresie rachunkowości poprzez powszechnie uznawane i wysoce cenione kursy : „dyplomowanego samodzielnego księgowego” oraz „dyplomowanego głównego księgowego”. Te kwalifikacje mają już długą tradycję i powszechnie uznawane są jako dobry początkowy dla osób wiążących swoją przyszłość z rachunkowością. Stowarzyszenie także przygotowuje obowiązkowe kursy dla członków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

Pozycja SKwP niewątpliwie jest wzmocniona poprzez jej działania badawcze oraz publikacje. Rada Naukowa jest stałym organem Stowarzyszenia. Do głównych zadań Rady Naukowej należy:

➤ Inicjowanie oraz prowadzenie badań w zakresie nauki i praktyki w dziedzinie finansów i rachunkowości.

➤ Udział w opracowaniu programów nauczania rachunkowości, rewizji finansowej i finansów w szkołach średnich i wyższych.

➤ Opiniowanie projektów i rozwiązań w zakresie rachunkowości, podatków i finansów.

➤ Pomoc w organizacji przedsięwzięć służących zwiększeniu zainteresowania rachunkowością i finansami wśród uczniów średnich i wyższych szkół ekonomicznych.

Od wielu lat Rada Naukowa Stowarzyszenia Księgowych w Polsce organizuje konkurs na najlepsze prace z dziedziny rachunkowości. Do konkursu dopuszczane są prace habilitacyjne, doktorskie, magisterskie i dyplomowe.

Rada Naukowa SKwP publikuje także *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* od 1977 roku. Publikacja ta, uznawana za najlepsze czasopismo z rachunkowości zawiera artykuły naukowe publikowane przez pracowników naukowych jak i praktyków. SKwP publikuje także dziesiątki materiałów i podręczników szkoleniowych oraz

miesięcznik poświęcony praktykom rachunkowości pt. „Rachunkowość”. Czasopismo to publikowane jest od 1949 roku.

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (www.kibr.org.pl)

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów jest ustawowo powołanym samorządem zawodowym zrzeszającym biegłych rewidentów. Powstała z mocy uchwalonej 19 października 1991 r. ustawy o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie, która weszła w życie 1 stycznia 1992 r. 13 października 1994 r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej uchwalił odrębną ustawę o biegłych rewidentach i ich samorządzie, poświęconą wyłącznie sprawom samorządu zawodowego. Zgodnie z powyższą ustawą (ostatnia nowelizacja z 27 sierpnia 2004 r.) Krajowa Izba Biegłych Rewidentów jest niezależna w wykonywaniu swoich zadań i działa na podstawie przepisów ustawy oraz postanowień statutu. Przynależność do Krajowej Izby Biegłych Rewidentów jest obowiązkowa i powstaje po wpisaniu do rejestru biegłych rewidentów.

Do zadań Krajowej Izby Biegłych Rewidentów należy m. in.:

- reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych;
- ustanawianie norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- ustalanie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów;
- określanie teoretycznych i praktycznych kwalifikacji kandydatów na biegłych rewidentów i nadawanie im tytułu biegłego rewidenta;
- sprawowanie nadzoru nad należytym wykonywaniem zawodu i przestrzeganiem zasad etyki zawodowej przez członków KIBR oraz przestrzeganie przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych przepisów ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie oraz innych przepisów dotyczących samorządu biegłych rewidentów i przepisów dotyczących przedmiotu działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- doskonalenie zawodowe członków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów;
- nakładanie na członków KIBR kar dyscyplinarnych za naruszanie prawa i norm wykonywania zawodu oraz etyki zawodowej.

Zgodnie z Art. 21 Statutu Organami Krajowej Izby Biegłych rewidentów są: Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, Krajowa Komisja Nadzoru, Krajowa Komisja Rewizyjna, Krajowy Sąd Dyscyplinarny oraz Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny. Kadencja tych organów trwa 4 lata.

W celu uzyskania tytułu biegłego rewidenta kandydat musi posiadać wyższe wykształcenie. Nie istnieje formalny wymóg posiadania wykształcenia z zakresu ekonomii, finansów czy też rachunkowości. Kandydat musi zdać 10 egzaminów w czterech sesjach i nie być karanym.

Sesja

Przedmiot egzaminacyjny

I

1. Rachunkowość finansowa cz. I
2. Ekonomia i zarządzanie

II

1. Prawo cywilne, prawo pracy, prawo gospodarcze
2. Prawo podatkowe cz. I
3. Finanse

III

1. Prawo podatkowe cz. II
2. Rachunkowość finansowa cz. II
3. Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza

IV

1. Sprawozdania finansowe i ich analiza
2. Badanie sprawozdań finansowych i inne usługi biegłego rewidenta

Poza obowiązkiem zdania powyższych egzaminów kandydat musi odbyć praktykę w zawodzie księgowego (przynajmniej jeden rok) oraz odbyć aplikacje (co najmniej 2 lata). Po odbyciu stażu, kandydat poddawany jest ostatniemu egzaminowi ustnemu przez członkami Komisji Egzaminacyjnej.

Biegły rewident może wykonywać zawód jako: (1) osoba prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek, (2) wspólnik spółki, (3) osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotami, (4) osoba nie pozostająca w stosunku pracy i nie prowadząca działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych.

Wielka czwórka i inne organizacje zawodowe

Wielka czwórka i wiele innych dużych Europejskich firm audytorskich ma swoje biura w najważniejszych miastach Polski. Większość firm z kapitałem zagranicznym oraz duże firmy z kapitałem polskim mają swoje sprawozdania finansowe badane przez firmy międzynarodowe. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest postrzeganie międzynarodowych firm audytorskich jako tych, które mają większe doświadczenie, mają bardziej rozpoznawalną markę, szerszy zakres usług i są wybierane pomimo tego, że pobierają większe opłaty za swoje usługi. Niewątpliwie duże globalne firmy audytorskie mają wpływ na rozwój zawodu księgowego w Polsce. Pracownicy tych firm muszą uczestniczyć w wewnętrznych szkoleniach z zakresu rachunkowości oraz zdobywać międzynarodowe kwalifikacje zawodowe. Wielkie firmy audytorskie współpracują blisko z organizacjami szkoleniowymi oferującymi renomowane kwalifikacje zawodowe takimi jak ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) lub też CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants). CIMA nie posiada swojego biura na terenie Polski, ale ma swojego przedstawiciela.

Regionalne biuro ACCA mieści się w Warszawie i niewątpliwie jest miejscem spotkań dla wszystkich członków stowarzyszenia oraz studentów. Obecnie ACCA ma około 700 członków na terenie Polski oraz około 1400 studentów.

4. Podsumowanie i wnioski

W artykule przedstawiono zmiany systemu rachunkowości w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem zmian w postrzeganiu zawodu księgowego. Zawód księgowy przechodzi okres przeobrażeń. Księgowy to już nie technik księgowy, ale aktywna osoba mająca wpływ na zarządzanie jednostkami gospodarczymi. Księgowy, powinien posiadać intelektualne możliwości zdobywania wiedzy, analizy zdarzeń oraz syntezy różnorodnych informacji w obraz finansowy jednostki. Powinien także dążyć do ustawicznego podnoszenia kwalifikacji z potrzeby intelektualnej, a nie z przymusu oraz biegle obsługiwać techniczne środki gromadzenia i przetwarzania danych. Oczywiście musi też umieć współpracować w zespole i mieć cechy przywódcze, posiadać predyspozycje organizatorskie, mieć właściwą postawę etyczną dla wykonywania zawodu księgowego. Ponadto zawodowy księgowy musi posiadać ogromną wiedzę z zakresu regulacji prawnych finansów jednostki i to pogłębioną do indywidualnych przypadków.

Jak wynika z wcześniejszych analiz zawód księgowy do pewnego stopnia jest regulowany przez Ministerstwo Finansów (zwłaszcza w przypadku osób prowadzących usługowej działalności księgowej). Nie ma natomiast regulacji na temat, kto, z jakimi kwalifikacjami, i pod jakimi warunkami może wykonywać zawód księgowy i kierować rachunkowością jednostek gospodarczych. Obecnie to Stowarzyszenie Księgowych w Polsce jest organizacją skupiającą księgowych. To właśnie Stowarzyszenie Księgowych dba o rozwój kwalifikacji księgowych oraz stwarza platformę do wymiany doświadczeń, choć przynależność to tej organizacji jest nieobowiązkowa.

Można zatem oczekiwać zmian w regulacjach zawodu księgowego w najbliższym czasie. Trwają prace, które na celu mają regulację zawodu księgowego, na wzór rozwiązań dla biegłych rewidentów. Propozycja dotyczy ustalenia obowiązków oraz określenia wymogów kwalifikacyjnych osób kierujących rachunkowością jednostek gospodarczych oraz ustanowienia Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce. Uregulowania te miałyby na celu zdefiniowanie zawodu księgowego oraz wyraźne rozgraniczenie według posiadanych kwalifikacji: księgowych-techników oraz księgowych-ekspertów. Obowiązkowe szkolenia na tytuł dyplomowanego księgowego oraz obligatoryjne szkolenie zawodowe mają także się przyczynić się do upowszechnienia dobrych praktyk i standardów międzynarodowych w działalności zawodowych księgowych. Rada Dyplomowanych Biegłych Księgowych ustalałaby zasady etyki obowiązujących biegłych księgowych.

BIBLIOGRAFIA:

1. Abbot A.(1988), *The System of Professions*, University of Chicago Press, Chicago
2. Choi F.D.S., Frost C.A., Meek G. K. (2001), *International Accounting*, Prentice Hall, fourth edition, Upper Saddle River, New York
3. Giddens A. (1984), *The Construction of Society*, Polity Press, Cambridge
4. Gray S. J., (1988), *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, *Abacus* 24(1), ss. 12 –13
5. Kostera M, Obłój K. (1993), *Polish Privatisation, Action, Symbolism and Cultural Barriers*, *Industrial and Environmental Crisis Quaterly*, 7(3), ss.7-21
6. Krzywdą D., Schroeder M., (2005), *Measuring the degree of comparability of financial statements: methodological considerations*, [w] Micherda D., (red), *Sprawozdawczość i rewizja w procesie poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, Centrum Rozwoju i Promocji Akademii Ekonomicznej w Krakowie
7. Nowak W., (2005), *Ekonomicznie zorientowany model sprawozdawczosci finansowej jednostki samorządu terytorialnego: wzór anglo-amerykański*, [w] Micherda D., (red), *Sprawozdawczość i rewizja w procesie poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, Centrum Rozwoju i Promocji Akademii Ekonomicznej w Krakowie
8. Roberts C., Weetman P., Gordon P.(1998), *International Financial Accounting. A comparative approach*, FT Pitman Publishing, London
9. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991r. o rachunkowości. Warszawa, Ministerstwo Finansów.
10. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. Nr 140, poz. 1580 ze zm.)
11. Seal W., Sucher P., Zelenka I (1996), *Post-socialist Transition and the Development of an Accountancy Profession in the Czech Republic*, *Critical Perspectives on Accounting*, 7, ss 485 – 508
12. Streeck W, Schmitter P.C. (1985), “Community, market, state – and associations? In: Streeck and Schmitter P.C.(ed.) *Private Intrest, Government and Public Policy*, Sage, London
13. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Ministerstwo Finansów
14. Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2002 r. Nr 9)
15. Vellam I., *Implementation of International Accounting Standards in Poland: Can True Convergence be Achieved in Practice?*, *Accounting in Europe*, Volume 1, September 2004, ss. 143 – 168