


W krajach UE, zgodnie z odpowiednimi dyrektywami, regulacji podlega jedynie zawód biegłego rewidenta. Zakres i obowiązki nakładane w Europie na biegłych rewidentów były do tej pory regulowane odmiennie.

Dopiero dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (VIII dyrektywa) wprowadziła wiele wspólnych, ujednoczonych rozwiązań dla wszystkich członków UE.


Zawód księgowego pozostaje na razie nieuregulowany, choć odnoszą się do niego mniej lub bardziej sformalizowane wymogi określone w poszczególnych krajach europejskich. Każde z państw prezentuje inne podejście do niego, co znajduje odzwierciedlenie w ich odmiennym statusie. W kilku krajach UE ścisłym regulacjom podlegają jedynie księgowi świadczący usługi na rzecz podmiotów trzecich (tj. wykonujący wolny zawód). W innych sprawy te unormowano poprzez nadanie odpowiednich uprawnień organizacjom zawodowym oraz uznanie przez państwo lub rynek wydawanych przez nie dyplomów i tytułów potwierdzających kwalifikacje. Prezentujemy pięć krajów i funkcjonujące w nich podejścia do „regulacji” profesji księgowych.

## Francja

 Księgowi wykonujący wolny zawód (świadczący usługi księgowe na rzecz podmiotów trzecich) mają obowiązek należeć do organizacji zawodowej, tj. do Stowarzyszenia Dyplomowanych Księgowych (*Ordre des Experts Comptables*), która podlega nadzorowi Ministerstwa Finansów. Chcąc uzyskać prawo do świadczenia usług księgowych oraz tytuł dyplomowanego księgowego (*expert comptable*), dana osoba musi spełnić wiele wymogów. Prócz uzyskania odpowiedniego wykształcenia i odbycia praktyki zawodowej zdaje wieloetapowe egzaminy kończące się egzaminem dyplomowym. Kandydatów do zawodu dyplomowanego księgowego czeka 16 egzaminów pisemnych przeprowadzanych przez Ministerstwo Edukacji. Z niektórych z nich można zostać zwolnionym w zależności od posiadanego wykształcenia. Istotne jest, że organizacja członkowska skupiająca dyplomowanych księgowych nie może zajmować się kształceniem poprzedzającym uzyskanie kwalifikacji zawodowych. Tym niemniej ma możliwość wpływania na treść programów nauczania, a jej członkowie zasiadają w komisjach egzaminacyjnych. Organizacja członkowska odpowiada natomiast za ustawiczne doskonalenie zawodowe swoich członków po uzyskaniu przez nich dyplomu księgowego. Dyplomowani księgowi posiadają tak wysokie kwalifikacje, iż mogą wykonywać zawód biegłego rewidenta zaledwie po spełnieniu wymogu odbycia praktyki zawodowej i zdaniu egzaminu z zakresu badania sprawozdań finansowych. Należy podkreślić, iż księgowi zatrudnieni w firmach i w organizacjach (tj. na umowę o pracę) nie mają jakiegokolwiek uznanego statusu i nie mogą posługiwać się tytułem dyplomowanego księgowego. Co więcej, dyplomowany biegły księgowy, który nie zamierza dalej wykonywać wolnego zawodu i decyduje się na podjęcie pracy w firmie (niebędącej firmą księgową), jest zobligowany do rezygnacji z przynależności do organizacji członkowskiej. Wynika to z zapisu w kodeksie etyki, który przewiduje, że dochody dyplomowanego księgowego uzyskiwane z jednego źródła nie powinny przekraczać 15%.


W rejestrze organizacji zawodowej, tj. *Ordre des Experts Comptables*, znajdują się nie tylko osoby fizyczne, ale także firmy księgowe (w formie spółek cywilnych, spółek z o.o. i spółek akcyjnych). Możliwość zarejestrowania w nim firmy księgowej zależy od tego, jaka część kapitału i prawa głosu przypada w udziale dyplomowanym księgowym. W spółce cywilnej wszyscy partnerzy muszą być dyplomowanymi księgowymi, w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością 3/4 kapitału i prawa głosu powinno należeć do biegłych księgowych.

## Norwegia

 Do pewnego stopnia analogiczne jak we Francji rozwiązania funkcjonują w Norwegii. Tu również uregulowaniu podlega zawód księgowego, który świadczy usługi na rzecz stron trzecich (tj. wykonuje wolny zawód). Jednakże osoby te (dyplomowani księgowi) nie mają obowiązku przynależności do organizacji zawodowej. Ich działalność reguluje ustawa o księgowych świadczących usługi zewnętrzne, która weszła w życie w 1993 r. Określa ich obowiązki w zakresie dotyczącym wiedzy i wykształcenia, doświadczenia zawodowego, zasad wykonywania zawodu zgodnie z przepisami i regulacjami, kontynuacji nauki po zdobyciu uprawnień oraz nadzoru i sankcji. Nadzór nad księgowymi, ale również nad firmami zajmującymi się świadczeniem usług księgowych na rzecz stron trzecich, sprawuje organ nadzoru finansowego (*Kredittilsynet*). Ponadto nadzoruje on biegłych rewidentów, a także banki, zakłady ubezpieczeniowe, rynki kapitałowe i urzędy skarbowe. Organ nadzoru finansowego odpowiada również za certyfikację oraz rejestrację księgowych i firm księgowych. Co ciekawe, prawo do świadczenia usług księgowych i uzyskany certyfikat nie jest nadawany księgowym na czas nieograniczony, ale podlega odnowieniu po 5 latach. Odnowienie certyfikatu wymaga od księgowego odbycia 16 dni szkoleń oraz przeprowadzenia

nia przynajmniej 2000 godzin w ciągu okresu objętego autoryzacją. Firmy księgowe, aby uzyskać autoryzację mają obowiązek wpisania się do rejestru, prowadzonego przez organ nadzoru finansowego, ich kierownik musi posiadać tytuł dyplomowanego księgowego, sytuacja finansowa firmy powinna wzbudzać zaufanie, a jej siedziba mieścić się na obszarze Norwegii. Na mocy niedawnego porozumienia, zawartego między organem nadzoru finansowego (*Kreditilsynet*) i Stowarzyszeniem Księgowych Norwegii (NARF), kontrola wewnętrzna i nadzór nad dyplomowanymi księgowymi należącymi do NARF pozostaje w gestii samej organizacji zawodowej. Tym niemniej wszelkie wyniki kontroli muszą być przedkładane w *Kreditilsynet*, który ponadto ma wgląd w założenia, treść i system kontroli przeprowadzanych przez NARF.


## Włochy

 Osoby świadczące usługi księgowe na rzecz stron trzecich i legitymujące się zastrzeżonym tytułem zawodowym (*dottore commercialista* lub *esperto contabile*) mają obowiązek posiadania wykształcenia uniwersyteckiego (minimum trzy lata w przypadku *esperto contabile* lub pięć lat w przypadku *dottore commercialista*), uzupełnionego trzyletnią praktyką zawodową. Funkcjonują zatem dwa tytuły zawodowe, z którymi wiąże się świadczenie innego rodzaju usług. *Esperto contabile* zajmuje się prowadzeniem ksiąg i płacami, zeznaniami podatkowymi, oceną działalności zgodnej z wymogami prawa oraz rewizją finansową. *Dottore commercialista* może wykonywać wszystkie czynności właściwe dla *esperto contabile*, a ponadto ma prawo przeprowadzania wyceny przedsiębiorstw, doradzania jednostce w związku z opracowaniem przez nią obligatoryjnych planów gospodarczych, dokonywania oceny biznesplanów w celu uzyskania finansowania, reprezentowania firmy przed sądami w sprawach dotyczących podatków, bycia syndykiem masy upadłościowej.

Kandydat, ubiegający się o prawo do usługowego prowadzenia ksiąg, musi zdać egzamin państwowy. Trzy elementy, tj. odpowiednie wykształcenie, trzyletnia praktyka zawodowa i zdany egzamin państwowy, upoważniają daną osobę do wykonywania zawodu księgowego, z czym wiąże się ponadto obowiązek przynależności do którejś z organizacji zawodowych nadzorowanych przez Ministerstwo Sprawiedliwości. We Włoszech, podobnie jak we Francji, ten sam egzamin państwowy, który zdają kandydaci na dyplomowanych biegłych księgowych, upoważnia do ubiegania się o wpis na listę biegłych rewidentów pod warunkiem odbycia praktyki zawodowej w dziedzinie rewizji finansowej. Jeżeli trzyletnia praktyka dotyczy zarówno rachunkowości, jak i badania, tj. przebiega u osoby będącej biegłym księgowym i biegłym rewidentem, księgowy ma prawo do wpisu w dwóch rejestrach, tj. biegłych księgowych i biegłych rewidentów. We Włoszech tylko *dottore commercialista* wykonujący wolny zawód jest objęty obowiązkiem ustawicznego szkolenia zawodowego i podlega nadzorowi oraz kontroli sprawowanej przez lokalne oddziały, skupiające zarejestrowanych księgowych (liczące minimum 200 przedstawicieli zawodu). Oddziały, nad którymi nadzór sprawuje Ministerstwo Sprawiedliwości, mają status niezależnych organów publicznych odpowiedzialnych za nadzorowanie przedstawicieli zawodu, utrzymywanie rejestru, procedury dyscyplinarne, ustawiczny rozwój zawodowy, działania administracyjne etc.


We Włoszech rola księgowego jest bardzo znacząca i nie sprowadza się jedynie do wykonywania czynności typowo księgowych, ale pełni on często rolę doradcy jednostek gospodarczych, szczególnie małych i średnich przedsiębiorstw. Należy pamiętać, że w tym kraju nie ma zakazu świadczenia usług księgowych przez osoby, które nie posiadają kierunkowego wykształcenia, nie odbyły praktyki i nie zdały egzaminu państwowego. Nie mogą one wprawdzie posługiwać się wymienionymi zastrzeżonymi tytułami zawodowymi, ale mają prawo działać na rynku usług księgowych i walczyć o klienta. Sam rynek decyduje o tym, kto zostanie uznany za wiarygodnego praktyka.

## Wielka Brytania


 Decyzje o kształcie wykonywania zawodu przez księgowych leżą wyłącznie w gestii sześciu organizacji zawodowych działających na terenie Wielkiej Brytanii. System ten jest odmienny od kontynentalnego, który w klasycznej formie można zaobserwować we Francji i we Włoszech. Rząd brytyjski nie ingeruje w działalność zawodową księgowych i polega na organizacjach zawodowych w określaniu i utrzymywaniu wysokich standardów postępowania oraz jakości pracy zrzeszonych przez nie członków. Innymi słowy, zawód księgowego jest nieuregulowane z wyjątkiem czterech obszarów, które dotyczą: doradztwa inwestycyjnego, postępowania upadłościowego, rewizji finansowej i prania pieniędzy. Znakomita większość księgowych, zarówno tych świadczących usługi zewnętrzne, jak i tych zatrudnionych w firmach (w przemyśle, handlu, czy też w sektorze publicznym), przynależy do organizacji zawodowych obligujących ich swymi wewnętrznymi przepisami do spełnienia określonych wymogów w zakresie posiadanego wykształcenia, umiejętności zawodowych, obowiązkowego doskonalenia wiedzy etc. Jednostki zatrudniające księgowych na etacie, bądź też korzystające z zewnętrznych usług prowadzenia ksiąg, mają pewność co do jakości pracy potwierdzonej przynależnością danego przedstawiciela zawodu do określonej uznanej organizacji zawodowej. Księgowi niezrzeszeni i nie objęci jakimikolwiek obowiązkami, wynikającymi z przynależności do struktur organizacji księgowych, stanowią mniejszość. Wyko-

nywanie przez nich usług księgowych nie jest prawnie zakazane, dlatego tylko od firmy zależy, czy chce ponieść ryzyko zatrudnienia tego rodzaju praktyków księgowych.


## Węgry

 Zgodnie z rozporządzeniem rządowym z 5 maja 2002 r. każda osoba, odpowiadająca za sporządzanie sprawozdań finansowych w firmie lub świadcząca usługi księgowe na rzecz stron trzecich, jest zobligowana do posiadania wydawanego przez Ministerstwo Finansów certyfikatu „dyplomowanego księgowego”. (źródło: *Raport dotyczący przestrzegania standardów i kodeksów. Rachunkowość i rewizja finansowa. Oprac. Bank Światowy, 2004*). Można zatem stwierdzić, iż na Węgrzech wprowadzono rozwiązanie postulowane przez SKwP, aby prawnie określić funkcję głównego księgowego jako osoby, która ponosi odpowiedzialność za rachunkowość jednostki.


## Hiszpania

 W Hiszpanii zawód księgowego nie podlega regulacji. W związku z tym nie są wymagane uprawnienia do świadczenia usług księgowych, jak również nie posiadają certyfikatów księgowi zatrudniani w przedsiębiorstwach. Natomiast regulacją objęci są biegli rewidenci. Za nadawanie uprawnień i regulację odpowiedzialna jest organizacja rządowa – Instytut Księgowych i Audytorów (ICAC). Audytorów zrzesza Izba Audytorów Ekonomistów (ROAC). Aby zostać jej członkiem należy wykazać się praktyczną i teoretyczną wiedzą, zgodnie z odpowiednimi przepisami prawnymi dotyczącymi audytu. Unormowania te, bazując na zapisach VIII dyrektywy, regulują również zagadnienia związane z członkostwem w organizacji. Natomiast by zostać przyjętym do Izby Biegłych Audytorów (REA) należy posiadać tytuł magistra ekonomii i być członkiem ROAC. Organizacje te wspólnie z ICAC prowadzą programy doskonalenia zawodowego. Instytut Księgowych i Audytorów jest również organem nadzoru jakości świadczonych usług. Przesłanie do ICAC informacji o niewłaściwym ich poziomie może skutkować sankcjami.

## Holandia

 W Holandii profesja księgowego podlega regulacji. Odpowiedzialne za nią i za nadawanie uprawnień są Stowarzyszenie Księgowych Doradców Administracyjnych Holandii (NOvAA) oraz Królewski Instytut Biegłych Księgowych Królestwa Niderlandów (NIVRA). Nie są natomiast wymagane uprawnienia do świadczenia usług księgowych. Certyfikacji podlegają jedynie niezależni księgowi, którzy podpisują raport z badania. Od osób zatrudnionych w jednostkach gospodarczych wymaga się wykształcenia księgowego oraz członkostwa w NOvAA lub w NIVRA. Aby przystąpić do organizacji księgowy musi wykazać się odpowiednim wykształceniem i trzyletnią praktyką oraz niekaralnością, jeśli kandydatem jest to firma – nie może znajdować się w stanie upadłości lub bankructwa. Organizacje zrzeszające nadzorują jakość pracy swoich członków, jak również wymagają od nich obowiązkowo dokończenia. Każdy ma obowiązek przeszkolić się w wymiarze 40 godzin rocznie, z możliwością odbycia tylko 20 godzin szkoleń rocznie pod warunkiem jednak, że w ciągu trzech lat suma godzin szkoleniowych wyniesie 120.

## Niemcy

 W Niemczech regulacja profesji księgowego (zgodnie z ustawą o doradztwie podatkowym) zależy od zakresu wykonywanych czynności. Niektóre działania związane z rachunkowością zostały zarezerwowane dla doradców podatkowych, w tym ustalanie planu kont i sporządzanie rocznych sprawozdań finansowych. Księgowość i operacje księgowe mogą być prowadzone przez dowolną osobę, która ukończyła odpowiedni kurs lub posiada określone kwalifikacje oraz ma co najmniej 3-letnie doświadczenie zawodowe w księgowości. Natomiast wykonywanie prostych operacji księgowych nie wymaga jakichkolwiek kwalifikacji i certyfikatów. W Niemczech księgowi nie mają organizacji zawodowej odpowiedzialnej za regulację zawodu. Natomiast doradcy podatkowi podlegają obowiązkowemu członkostwu w regionalnych izbach podatkowych – korporacjach publicznych odpowiedzialnych za mianowanie doradców podatkowych. Nadzór nad nimi pełni Izba Podatkowa. Członkiem izby regionalnej może zostać osoba posiadająca tytuł doradcy podatkowego lub firma świadcząca usługi doradcze z zakresu podatków. Nie ma natomiast obowiązku dokończenia.

## Szwecja



Księgowi w Szwecji podlegają nadzorowi organizacji rządowej, którą jest Rada Nadzoru nad Księgowymi. Natomiast nie jest objęte regulacją usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Również księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych nie podlegają certyfikacji. Nie oznacza to jednak, że nie istnieje nadzór nad jakością świadczonych usług. W przypadku zastrzeżeń, co do ich poziomu, sporządzany jest raport do Rady Nadzoru nad Księgowymi. Od księgowych, którzy chcą należeć do organizacji, wymagany jest certyfikat księgowego wydany przez Radę Nadzoru nad Księgowymi. Nie są prowadzone programy doskonalenia zawodowego. Ważne natomiast jest, że księgowi nie mogą prowadzić działalności wspólnie z osobami reprezentującymi inne zawody, jak np. prawnicy. Zakaz wielodyscyplinarnego partnerstwa uznał i zaakceptował Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie Nova.

*Opracowano na podstawie materiałów Działu współpracy z zagranicą Biura Zarządu Głównego SKwP.*