



Stowarzyszenie
Księgowych
w Polsce

3.3. Regulacje zawodu księgowego – przegląd rozwiązań międzynarodowych

Raport został przygotowany w ramach prac zespołu powołanego przez Komisję ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością działającą przy Radzie Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (SKwP)

Marcin Michalak (przygotowanie raportu)

Skład zespołu:

dr Marcin Michalak – Uniwersytet Łódzki (Lider)

prof. dr hab. Ewa Walińska – Uniwersytet Łódzki

dr Angelika Kaczmarczyk – Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

dr Artur Jastrzębowski – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Spis treści

Spis treści	2
1. Cel i opis badania.....	3
2. Uregulowania zawodu księgowego w badanych krajach – wyniki badania	6
3. Uregulowania zawodu księgowego, biegłego rewidenta oraz doradcy podatkowego w badanych krajach	27
4. Wnioski i rekomendacje	53

1. Cel i opis badania

Badanie stanowiące przedmiot niniejszego raportu wpisuje się w prowadzoną aktualnie debatę na temat skutków deregulacji zawodu księgowego przeprowadzonej w Polsce w 2014 r. oraz przyszłości tej profesji w naszym kraju. Dotychczasowe prace badawcze dotyczące tego problemu, zrealizowane m.in. przez Ministerstwo Finansów i Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP), ujawniły w szczególności: spadek jakości świadczonych usług księgowych, obniżenie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, niewykształcenie się rynkowych mechanizmów atestacji zawodu księgowego, potrzebę zdefiniowania zawodu księgowego i poparcie dla inicjatywy ponownej instytucjonalizacji tej profesji. Istotnym akceleratorem działań na rzecz formalizacji zawodu księgowego była dyskusja na temat wzajemnych relacji między nieregulowanym zawodem księgowego a zawodem doradcy podatkowego, która rozgorzała w Polsce po 2020 roku.

Przedstawione wyżej uwarunkowania stały się inspiracją do przeprowadzenia badania, którego **celem było rozpoznanie kwestii uregulowania zawodu księgowego w innych krajach europejskich**, a w szczególności uzyskanie odpowiedzi na następujące pytania:

1. Czy zawód księgowego lub wykonywanie usług księgowych są regulowane?
2. Kogo lub jakich czynności księgowych dotyczą te regulacje: usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, samozatrudnionych, pracowników etatowych?
3. Jaki rodzaj uregulowań obowiązuje: rangi ustawowej, środowiskowe (organizacje zawodowe) czy mieszane (regulacje ustawowe z delegacją dla organizacji zawodowych)?
4. Jakie wymogi warunkują dostęp do zawodu księgowego lub wykonywania usług księgowych?
5. Czy uprawnienia są nadawane dożywotnio czy wymagają okresowego odnawiania?

Dodatkowo celem badania były identyfikacja i specyfikacja rozwiązań obowiązujących w zawodach pokrewnych, które stanowić mogą istotną przesłankę uregulowań w obszarze księgowości.

Badanie zostało przeprowadzone na podstawie dostępnych źródeł pierwotnych (aktów prawnych, standardów lub innych regulacji) oraz źródeł wtórnych (opracowania i artykuły dotyczące przedmiotowej problematyki), przy czym przeważały te drugie.

Badaniem objęto stan uregulowań w zakresie dostępu do zawodu księgowego lub czynności księgowych, rozumianych jako identyfikacja, grupowanie, opis, pomiar, ewidencja, przetwarzanie i przekazywanie informacji o wynikach działalności firmy, zmianach w jej majątku i sytuacji finansowej.

Dodatkowo analizie poddano uregulowania dotyczące wykonywania zawodów doradcy podatkowego i biegłego rewidenta lub czynności zwyczajowo wchodzących w ich zakres. Wyniki takiej analizy mogą posłużyć jako swoisty *benchmark* dla dyskusji o potrzebie i sposobach sformalizowania zawodu księgowego.

Badaniem objęto uregulowania funkcjonujące w 20 krajach europejskich. Dobór państw był celowy i zależny od dostępnych źródeł informacji. Dążeniem autorów było objęcie analizą jak największej grupy krajów europejskich.

Wykaz krajów* objętych badaniem:

1. Austria	6. Francja	11. Litwa	16. Rumunia
2. Belgia	7. Grecja	12. Niemcy	17. Serbia
3. Bułgaria	8. Hiszpania	13. Norwegia	18. Słowacja
4. Estonia	9. Holandia	14. Polska	19. Szwecja
5. Finlandia	10. Irlandia	15. Portugalia	20. Włochy

* Pogrubioną czcionką zaznaczono kraje, w których dostęp do zawodu księgowego lub wykonywania czynności księgowych podlega regulacjom.

Z punktu widzenia przedmiotu niniejszego raportu należy wskazać, że istotne znaczenie dla samego uregulowania zawodu księgowego oraz sposobu tego uregulowania mogą mieć uwarunkowania kulturowe, środowiskowe, ekonomiczne, polityczne czy historyczne właściwe dla danego kraju. W literaturze z zakresu rachunkowości międzynarodowej stanowią one podstawę wyróżnienia dwóch przeciwstawnych modeli rachunkowości: **kontynentalnego** i **anglosaskiego**. Pierwszy z nich jest charakterystyczny dla większości krajów europejskich. Drugi obejmuje m.in. Wielką Brytanię i Holandię, a poza Europą np.: Stany Zjednoczone, Kanadę, Australię.

Model kontynentalny cechuje się w szczególności: konserwatywnym podejściem do sprawozdawczości finansowej, stroniącym od ryzyka; nastawieniem na wierzycieli (duże znaczenie sektora bankowego), a w konsekwencji na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, dominację zasady ostrożności i wyceny w koszcie historycznym nad zasadą współmierności kosztów i przychodów.

Z kolei model anglosaski rachunkowości jest zorientowany głównie na inwestora właścicielskiego (udziałowca, akcjonariusza, rynki kapitałowe), cechuje się otwartością na ryzyko, szerszym zastosowaniem wartości godziwej, indywidualnego osądu i oszacowań.

Z punktu widzenia niniejszej analizy kluczową cechą różnicującą wymienione modele jest podejście do sposobu, rangi i stopnia uszczegółowienia uregulowań w obszarze rachunkowości. Model kontynentalny wyróżnia duże przywiązanie do uregulowań prawnych (ustawy, rozporządzenia), o charakterze szczegółowym i mających formę wytycznych (interpretacje, komunikaty, wzorcowe rozwiązania), przy jednoczesnym silnym oddziaływaniu prawa podatkowego. W modelu anglosaskim dominują uregulowania środowiskowe lub branżowe, swoista

samoregulacja systemów rachunkowości, bazująca raczej na ogólnych zasadach (np. MSSF) niż drobiazgowych wytycznych, w większym stopniu na organizacjach zawodowych rachunkowości niż na szczegółowych zasadach i organach legislacyjnych; stawiająca na osąd oraz interpretację treści ekonomicznej zdarzeń gospodarczych bez względu na ich konstrukcję formalną. Chociaż większość krajów europejskich zaliczanych jest do kontynentalnego modelu rachunkowości to natężenie poszczególnych cech w każdym z tych krajów jest inne, a przez to w różnym stopniu przekładać się może zarówno na samo uregulowanie zawodu księgowego, jak i na sposób tego uregulowania. Na kwestię zasadności uregulowania zawodu księgowego w danym kraju wpływać może ponadto sposób ukształtowania wzajemnych relacji i koegzystencji między zawodem księgowym a zawodami biegłego rewidenta i doradcy podatkowego.

Wskazane powyżej wybrane uwarunkowania kulturowe i środowiskowe, w których kształtowany jest system rachunkowości danego kraju, przekładają się pośrednio na określone cechy osób wykonujących zawód księgowego, ich pożądane kompetencje i charakter, oczekiwania względem profesji, a w dalszej konsekwencji na wzajemne relacje z przedstawicielami zawodów pokrewnych jak biegły rewident czy doradca podatkowy. To z kolei prowadzi do konkluzji, że każdy kraj może inaczej odnosić się zarówno do samej kwestii uregulowania tego zawodu, jak i zakresu oraz sposobu tego uregulowania. Decyzje te powinny być wypadkową zidentyfikowanych potrzeb, preferencji lub uwarunkowań wykonywania zawodu księgowego w danym kraju, niezależnie od tego jak problematyka ta przedstawia się w innych państwach.

2. Uregulowania zawodu księgowego w badanych krajach – wyniki badania

Na potrzeby niniejszego opracowania przez uregulowanie zawodu księgowego rozumie się funkcjonowanie rozwiązań prawnych warunkujących dostęp do wykonywania zawodu księgowego lub czynności wchodzących w jego zakres, niezależnie od tego jaki podmiot jest delegowany do ich egzekwowania (instytucje państwowe czy organizacje zawodowe). Tak rozumiane uregulowania zawodu księgowego funkcjonują w 7 spośród 20 krajów poddanych analizie w tym opracowaniu. Stanowi to **35%** badanych przypadków. Obejmują one:

1. Austrię
2. Belgię
3. Francję
4. Portugalię
5. Rumunię
6. Serbię
7. Włochy.

Odnosząc się ww. listy krajów warto wskazać, że na przykład we Francji od 1947 r. obowiązuje wzorcowy plan kont (*Plan Comptable General* – PCG), standaryzujący system rachunkowości, co jednocześnie stanowi wyraz wysokiego stopnia uregulowań w obszarze rachunkowości w tym kraju, typowy dla kontynentalnego modelu rachunkowości. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że francuski PCG ma swoje korzenie w rozwiązaniach niemieckich. To z kolei może uzasadniać obecność na przedmiotowej liście krajów Austrii i Belgii - krajów, które w przeszłości znajdowały się pod wpływami Niemiec lub Francji, a zatem posiadających wspólne doświadczenia historyczne. Nie bez znaczenia dla składu ww. listy krajów są wpływy prawa rzymskiego, co oprócz Włoch dotyczy także wymienionych wcześniej Austrii i Belgii oraz Portugalii. Przytoczone syntetycznie uwarunkowania historyczne tworzą przesłankę do potwierdzenia tezy, że względy kulturowe i środowiskowe stanowią jeden z elementów decydujących o stopniu uregulowań prawnych w danym kraju w różnych dziedzinach życia, nie tylko kwestii zawodu księgowego.

Syntetyczne zestawienie wymogów regulacyjnych dotyczących zawodu księgowego lub czynności księgowych w badanych krajach przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Syntetyczne zestawienie uregulowań dotyczących zawodu księgowego

Lp.	Kraj	Rodzaj uregulowań	Wymogi	Egzamin
1	Austria	Uregulowanie ustawowe, w tym dotyczące zawodów księgowego zarządczego i księgowego ds. płac	Brak wymogu w zakresie poziomu lub profilu wykształcenia. Doświadczenie praktyczne 3 lata i 1,5 roku. Kwalifikacje nabyte zewnętrznie muszą zostać potwierdzone minimum 22,5 godz. pracy zawodowej w roku	TAK

Lp.	Kraj	Rodzaj uregulowań	Wymogi	Egzamin
2	Belgia	Uregulowania ustawowe	Wymóg wyższego wykształcenia, doświadczenie zawodowe, egzamin 200 dni stażu (1000 godzin) w okresie 12–36 miesięcy	TAK
3	Francja	Uregulowanie ustawowe i środowiskowe dwie ścieżki: 1. wykształcenie / praktyka 2. Egzamin	Wymóg wyższego wykształcenia kierunkowego, 3-letnie doświadczenie praktyczne, egzamin Druga ścieżka nie wymaga wykształcenia kierunkowego	TAK
4	Portugalia	Delegacja ustawowa dla organizacji zawodowej do nadawania uprawnień	Wymóg wyższego wykształcenia kierunkowego (studia licencjackie lub podyplomowe) , 1,5 roku doświadczenia zawodowego	TAK
5	Rumunia	Delegacja ustawowa dla organizacji zawodowej do nadawania uprawnień	Bd	Bd
6	Serbia	Delegacja ustawowa dla organizacji zawodowej do nadawania uprawnień	Bd	Bd
7	Włochy	Uregulowanie wymagań na poziomie ustawowym	Wykształcenie wyższe, wymogi doświadczenia praktycznego i egzamin państwowy	TAK

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów źródłowych.

We wszystkich krajach wymienionych w tabeli 1 **uregulowaniom podlega usługowe wykonywanie zawodu księgowego** lub czynności księgowych, realizowane w formie samozatrudnienia lub za pośrednictwem podmiotów gospodarczych świadczących usługi księgowe.

Z przedstawionego w tabeli 1 zestawienia rezultatów badania wynika, że **sposób uregulowania** zawodu księgowego jest zróżnicowany w badanych krajach i obejmuje następujące modele:

- 1) ustawowe,
- 2) ustawowe z delegacją dla organizacji zawodowych,
- 3) środowiskowe/zawodowe.

W większości ww. krajów obowiązują uregulowania ustawowe, ale z delegacją dla wskazanych organizacji zawodowych rachunkowości do nadawania uprawnień lub sprawowania nadzoru nad tym procesem.

Najczęstsze wymogi warunkujące uzyskanie dostępu do wykonywania zawodu księgowego to:

- 1) wykształcenie wyższe,
- 2) odpowiedni staż pracy/doświadczenie zawodowe,
- 3) egzaminy końcowe.

Przedstawione wyżej **rodzaje wymogów warunkujących dostęp do zawodu księgowego** są względnie uniwersalne i powtarzalne. Odpowiadają one wymogom, jakie co do zasady obowiązywały także w Polsce przed wdrożeniem deregulacji zawodu księgowego w 2014 r., a dotyczyły certyfikatu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych wydawanego przez Ministerstwo Finansów RP.

Warunek wyższego wykształcenia występuje w większości krajów wskazanych w tabeli 1. Nie w każdym przypadku musi być to wykształcenie kierunkowe, związane z rachunkowością, finansami lub ekonomią. Brak wykształcenia kierunkowego jest co do zasady zastępowany warunkiem doświadczenia zawodowego w obszarze rachunkowości.

W odniesieniu do obowiązkowego stażu pracy należy wskazać, że w niektórych przypadkach musi on być zrealizowany pod określonym nadzorem, z udokumentowanym przebiegiem czynności wykonywanych przez kandydata do zawodu księgowego. W poszczególnych krajach długość stażu jest zindywidualizowana, oznaczona w latach (od 1,5 roku do 3 lat) lub w godzinach faktycznie zrealizowanych czynności.

W większości badanych krajów¹ prawo do wykonywania zawodu księgowego otrzymuje się po zdaniu egzaminu państwowego. Egzamin ten ma charakter obowiązkowy niezależnie od innych wymagań albo dobrowolny – jako równoległy sposób uzyskania uprawnień, zastępujący inne wymogi. Podobne rozwiązanie obowiązywało w Polsce przed deregulacją zawodu księgowego w 2014 r. w zakresie uzyskania certyfikatu specjalisty usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Innymi wymogami warunkującymi dostęp do zawodu księgowego w badanych krajach są:

- 1) wymóg aktywnego wykonywania zawodu, w tym odnawianie uprawnień,
- 2) wymóg ciągłego doskonalenia,
- 3) wymóg przestrzegania norm etycznych.

Są to wymagania znane w polskich warunkach z regulacji dotyczących zawodu biegłego rewidenta i doradcy podatkowego. W związku z tym w tabeli 2 uwzględniono także opis uwarunkowań dotyczących tych dwóch zawodów. Może on stanowić *benchmark* dla poszukiwania rozwiązań regulacyjnych w obszarze rachunkowości.

Wymóg aktywnego wykonywania zawodu i ciągłego doskonalenia jest szczególnie istotny w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu prawnym i regulacyjnym rachunkowości. Wymóg ciągłego doskonalenia i przestrzegania norm etycznych jest podkreślany m.in. przez respondentów biorących udział w badaniach na temat

¹ W pięciu z siedmiu, przy czym w przypadku dwóch zabrakło wyczerpujących danych na ten temat.

zawodu księgowego i warunków jego wykonywania prowadzonych m.in. przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKWP).

W toku niniejszej analizy, ze względu na mnogość regulacji i trudności lingwistyczne, nie udało się zbadać **zakresu czynności księgowych** podlegających uregulowaniom. Wskazać przy tym należy, iż przeprowadzone badanie ujawniło, że w Austrii i w Szwecji² zakres certyfikacji jest szeroki i dotyczy także zawodu księgowego ds. płac oraz księgowego zarządczego.

W powyższym kontekście należy wskazać, że w części z badanych krajów dostęp do zawodu księgowego jest certyfikowany lub regulowany środowiskowo przez organizacje zawodowe księgowych. Kraje te nie zostały wykazane w tabeli 1. Do krajów o uregulowaniach środowiskowych rachunkowości należą: Irlandia, Anglia, Szkocja, Walia, Szwecja, Holandia, Litwa, Polska.

Dla przykładu w Szwecji występują dwie ścieżki certyfikacji:

1. zawody księgowe, takie jak konsultanci księgowi, doradcy podatkowi i konsultanci ds. płac mogą dobrowolnie przystąpić do członkostwa w FAR (organizacji autoryzowanych księgowych) i podlegać jego przepisom. FAR oferuje kwalifikacje takie jak **autoryzowani konsultanci księgowi (AAC)**, **autoryzowani doradcy podatkowi (ATA)** i **autoryzowani konsultanci ds. płac (APC)** dla profesjonalistów, którzy spełniają określone kryteria wykształcenia i doświadczenia zawodowego, a także zdali specjalistyczne egzaminy.
2. Księgowi mogą dobrowolnie dołączyć do Srf Konsulterna (Srf – Stowarzyszenie Konsultantów Księgowych) i podlegać jej regulacjom. Srf oferuje kwalifikacje doradcy księgowego i autoryzowanego doradcy księgowego członkom, którzy spełniają określone wymagania.

Aby uzyskać kwalifikacje AAC lub APC, kandydaci **muszą aktywnie pracować w firmie księgowej lub audytorskiej** i posiadać **licencjat w zakresie biznesu, a ponadto wykazać się 3-letnim doświadczeniem praktycznym**. Aby uzyskać uprawnienia, należy **zdać egzaminy AAC lub APC**. Aby zachować tytuły, trzeba zrealizować co najmniej 120 godzin odpowiedniego programu doskonalenia zawodowego (CPD) w ciągu trzech lat (minimum 20 godzin rocznie) – 60 godzin musi być weryfikowalne. **Uprawnienia AAC lub APC muszą być odnawiane co 6 lat**, przechodząc kontrole zapewnienia jakości zorganizowane przez FAR. Wszyscy doradcy księgowi są zobowiązani do ukończenia **60 godzin** programu ciągłego doskonalenia zawodowego (CPD) **w ciągu 3 lat, aby odnowić licencję autoryzacyjną** i przestrzegać Kodeksu etycznego wydanego przez FAR. Ponadto członkowie tego instytutu podlegają kontroli jakości przeprowadzanej przez doradców Srf co 6 lat.

Z kolei w krajach modelu anglosaskiego instytucjonalizacja zawodu księgowego ma głównie charakter środowiskowy. W **Holandii** księgowi nie podlegają regulacjom na szczeblu państwowym, ale mogą dobrowolnie przystąpić do Vereniging van Registercontrollers (Holenderskie Stowarzyszenie

² W tabeli 1 nie ujęto uregulowań szwedzkich, gdyż mają one charakter wyłącznie środowiskowy.

Zarejestrowanych Kontrolerów, VRC) i podlegać jego regulacjom oraz wytycznym. Podmioty zarejestrowane w VRC oferują usługi z zakresu rachunkowości zarządczej, rachunkowości finansowej, raportowania zintegrowanego, kontroli strategicznej i zarządzania ryzykiem oraz ładu korporacyjnego. VRC oferuje tytuł zarejestrowanego kontrolera członkom, którzy pomyślnie ukończą program Executive Master of Finance and Control. Wymaga również ciągłego rozwoju zawodowego, przestrzegania Kodeksu Etyki..

W Irlandii i pozostałych krajach Wysp Brytyjskich zawód księgowego jest regulowany środowiskowo przez takie organizacje zawodowe rachunkowości jak: ACCA (Association of Chartered Certified Accountants - Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów), ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – Instytut Biegłych Rewidentów Anglii i Walii), ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland – Instytut Biegłych Rewidentów Szkocji), CPA. Ireland (Certified Public Accountants Association – Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów Irlandii) .

Podsumowanie uregulowań dotyczących zawodu księgowego w badanych krajach zawiera tabela 2.

Tabela 2. Uregulowania dot. zawodu księgowego w wybranych krajach

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
1	Estonia	Stowarzyszenia Estońskich Księgowych (AEA)	„Nie ma bezpośredniej regulacji naszego zawodu i nie ma też obowiązkowych wymogów kwalifikacyjnych. Jeśli chodzi o formalną odpowiedzialność księgowego, to jest bardzo ograniczona, dlatego że pełną odpowiedzialność ponoszą właściciele spółki i zarząd spółki” ³	W Estonii stworzono nowy komitet spółek rachunkowych, a księgowi współpracują z ministerstwem finansów, żeby stworzyć ramy prawne dla spółek zapewniających usługi rachunkowe. „Celem jest, aby jakość usług księgowych dla przedsiębiorców była naprawdę wysoka” ⁴ .
2	Litwa	Związek Stowarzyszeń Księgowych (AAA)	Zawód księgowego nie jest regulowany, nie ma wymogów dotyczących wykształcenia, kryteriów zawodowych ani etyki. W rezultacie każdy może pracować w tym zawodzie, nie ma żadnych ograniczeń i wymagań.	<p>Ustawa o księgowości wprowadza koncepcję „księgowego profesjonalisty”, który może nabyć odpowiednie kompetencje do wykonywania zawodu w wielu prywatnych firmach specjalizujących się w przygotowaniach do pracy w księgowości.</p> <p>Pozostałe zawody księgowe nie są regulowane na poziomie państwowym. Zainteresowani mogą dobrowolnie przystąpić do profesjonalnej organizacji księgowej i podlegać jej przepisom i wytycznym. Na Litwie istnieje Litewskie Stowarzyszenie Księgowych i Audytorów (LAAA), które oferuje tytuł zawodowego księgowego (<i>professional accountant</i>).</p> <p>Wymagania LAAA w zakresie uzyskania tytułu zawodowego, a dotyczące IPD (Initial professional development - Wstępne przygotowanie zawodowe), obejmują: stopień licencjat (w przeciwnym przypadku jest</p>

³ <https://ksiegowosc.infor.pl/vademecum/ksiegowi-rewidenci/785305,Zawod-ten-sam-ale-nie-taki-sam-miedzynarodowe-dyskusje-o-zawodzie-ksiegowego.html>

⁴ ibidem

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
				wymagane 10-letnie doświadczenie zawodowe i co najmniej 7-letnie doświadczenie w rachunkowości); posiadanie co najmniej 3-letniego doświadczenia w ciągu ostatnich 10 lat w dziedzinie rachunkowości, finansów, ekonomii lub kontroli; zdanie egzaminów LAAA (3 tematy egzaminacyjne); nienaganna reputacja. LAAA podejmuje następujące działania: (i) ustanawianie wymogów edukacyjnych i zawodowych dla członków; (ii) przeprowadzanie egzaminu „zawodowy księgowy” przeznaczonego dla osób ubiegających się o kwalifikacje na poziomie zaawansowanym oraz (iii) tworzenie i obsługa systemów kontroli jakości i rozwoju dla swoich członków.
4	Serbia	Stowarzyszenia Księgowych i Audytorów Republiki Serbskiej (AAARS)	Ustawa o rachunkowości i audycie Republiki Serbskiej przyznała AAARS uprawnienia do kształcenia specjalistów w zakresie rachunkowości i audytu oraz wydawania certyfikatów dla wszystkich kwalifikacji, w tym uprawnienia do wydawania licencji technikom księgowym i certyfikowanym księgowym. Stowarzyszenie zawodowe określone w tej ustawie, zgodnie z międzynarodowymi standardami edukacyjnymi, wdraża unikatowy program nabywania kwalifikacji i tytułów w dziedzinie rachunkowości i audytu, a także innych powiązanych tytułów zawodowych w Republice Serbskiej ⁵ .	

⁵ ibidem

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
5	Włochy	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów i Ekspertów ds. Rachunkowości (CNDCEC) oraz Ministerstwo Sprawiedliwości	<p>Kluczowymi przepisami prawa ustanawiającymi ramy regulacyjne dla zawodu księgowego są: dekret ustawodawczy nr 139/05, dekret ustawodawczy nr 39/2010 i dekret nr 135/2016.</p> <p>Dekret ustawodawczy nr 139/05 wyznacza ramy regulacyjne dla profesjonalnych księgowych, w tym obowiązki organizacji odpowiedzialnych za regulację zawodu księgowego, m.in. Krajowej Rady Biegłych Rewidentów i Ekspertów ds. Rachunkowości (CNDCEC) i Ministerstwa Sprawiedliwości.</p> <p>Profesjonalni księgowi mogą otrzymać jedno z dwóch poniższych kwalifikacji. Obie podlegają ogólnemu nadzorowi Ministerstwa Sprawiedliwości, z powiązanymi prawami i obowiązkami:</p> <p><i>Esperti contabili (eksperci księgowi)</i> – upoważnieni do świadczenia usług księgowych, dokonywania rozliczeń podatkowych i wykonywania ograniczonych funkcji kontrolnych.</p> <p><i>Dottori commercialisti (biegli księgowi)</i> – upoważnieni do świadczenia tych samych usług <i>co esperti contabili (eksperci księgowi)</i>, a także do przeprowadzania wycen firm, postępowań upadłościowych, reprezentowania klientów w sprawach podatkowych oraz wykonywania pełnego</p>	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
			<p>zakresu usług audytowych i atestacyjnych na rzecz badań niestatutowych.</p> <p>Zgodnie z Dekretem ustawodawczym nr 139/05, <i>dottori commercialista</i> i <i>esperti contabili</i> podlegają obowiązkowej edukacji na poziomie uniwersyteckim. Wymaga się również od nich zdobycia praktycznego doświadczenia, zdania państwowych egzaminów końcowych, a także spełnienia szczegółowych warunków określonych przez Ministerstwo Edukacji, Uniwersytetów i Badań Naukowych oraz zarejestrowania się jako członkowie CNDCEC.</p> <p>CNDCEC jest wyznaczony Dekretem ustawodawczym nr 139/05 jako podmiot odpowiedzialny za: (i) opracowywanie wymogów etycznych dla swoich członków; (ii) monitorowanie i egzekwowanie przestrzegania przez swoich członków standardów technicznych i etycznych zawodu; (iii) ocenę i zatwierdzanie programów ustawicznego doskonalenia zawodowego w oddziałach terytorialnych; (iv) reprezentowanie zawodu na poziomie krajowym i międzynarodowym; oraz (v) w razie potrzeby formułowanie opinii na temat projektów ustaw.</p>	
6	Belgia	ITAA (<i>Institute for Tax Advisors and</i>	Księgowi i doradcy podatkowi mają obowiązek przynależności do ITAA,	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		<p><i>Accountants – Instytut Doradców Podatkowych i Księgowych)</i></p> <p>ITAA powstał w 2020 roku z połączenia Instytutu Księgowych i Doradców Podatkowych (Institute of Accountants and Tax Consultants - IAB-IEC) oraz Instytutu Zawodowych Księgowych i Ekspertów Podatkowych (Institute of Accounting Professionals and Tax Experts - BIBF-IPCF)</p>	<p>ustanowiony na mocy ustawy z 1999r. dotyczącej zawodu księgowego i doradcy podatkowego.</p> <p>ITAA odpowiada za: (i) wdrażanie wymogów wstępnego i ciągłego doskonalenia zawodowego, określonych w ww. Ustawie; (ii) organizowanie i przeprowadzanie egzaminów zawodowych oraz kursów przygotowujących do nich; (iii) prowadzenie rejestrów nadanych uprawnień zawodowych w zakresie rachunkowości i doradztwa podatkowego; (iv) opracowanie i funkcjonowanie systemu przestrzegania dyscypliny zawodowej i norm etycznych; (v) bieżące i systematyczne informowanie członków o zmianach w regulacjach rachunkowości i kodeksie etycznym.</p>	
7	Hiszpania	<p>Genralna Rada Ekonomistów Hiszpanii (The Consejo General De Economistas de España - GCEE)</p>	<p>Brak regulacji dla zawodu księgowego</p> <p>CGCEE zrzesza profesjonalistów z wykształceniem na poziomie uniwersyteckim w zakresie ekonomii, zarządzania i handlu. Część członków CGCEE świadczy usługi księgowe, w tym doradztwo podatkowe, prowadzenie ksiąg rachunkowych, konsulting, Przynależność do organizacji nie jest obowiązkowa.</p>	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
8	Słowacja		Brak regulacji dla zawodu księgowego	
9	Austria		Obowiązujące regulacje dotyczą usługowego prowadzenia rachunkowości (świadczenie usług księgowych na własny rachunek).	<p>na własny rachunek)</p> <p>Ustawa o rachunkowości (Bundesgesetz über die Bilanzbuchhaltungsberufe – BibuG) oraz Dyrektywa w sprawie praktyki zawodowej to dwa dokumenty określające ramy regulacyjne dla księgowych prowadzących działalność na własny rachunek. Zgodnie z prawem samozatrudnieni księgowi obejmują certyfikowanych księgowych zarządzających, księgowych ds. Płac i certyfikowanych księgowych.</p> <p>Samozatrudnieni księgowi oraz podmioty prowadzące usługowo księgi rachunkowe mają obowiązek rejestracji we Wspólnej Komisji (Joint Commission), która jest uprawniona do przestrzegania dyscypliny, nakładania sankcji lub cofania zezwolenia na wykonywanie zawodu, jeśli dany podmiot nie spełnia wymogów lub narusza regulacje.</p> <p>Aby uzyskać uprawnienia samozatrudnionego księgowego w którymkolwiek z 3 ww. obszarów, kandydaci muszą pomyślnie zdać odpowiedni egzamin zawodowy, obejmujący części pisemną i ustną. Egzamin jest przeprowadzany przez Wspólną Komisję pod nadzorem Ministerstwa Finansów. Nie ma żadnych wymagań w zakresie wykształcenia, aby przystąpić do egzaminów. Wnioskodawcy muszą wykazać się udokumentowanym doświadczeniem zawodowym – 3 lata dla certyfikowanych księgowych zarządzających i 1,5 roku zarówno dla certyfikowanych księgowych, jak i księgowych ds. płac).</p>

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
				Kwalifikacje zdobyte w innym miejscu muszą być uznane za porównywalne przez Wspólną Komisję. Wszyscy praktykujący zarejestrowani specjaliści księgowi są zobowiązani do podjęcia 22,5 godziny rocznie. Wspólna Komisja selektywnie weryfikuje zgodność z wymogami w zakresie doskonalenia zawodowego na początku każdego roku i nakłada sankcje w przypadku niezgodności.
10	Węgry		Brak regulacji dla zawodu księgowego	
11	Rumunia	<p>Izba Ekspertów i Licencjonowanych Księgowych Rumunii (CECCAR) i Izba Audytorów Finansowych Rumunii (CFAR)</p> <p>Izba Ekspertów i Licencjonowanych Księgowych Rumunii (CECCAR)</p> <p>CECCAR zostało założone 21 września 1921 r., a następnie przywrócone w 1992 r. Rozporządzeniem rządowym nr 65 z 1994 r.</p> <p>CECCAR składa się z biegłych księgowych i licencjonowanych</p>		<p>Izba składa się z biegłych księgowych i licencjonowanych księgowych, a członkostwo w organizacji jest obowiązkowe.</p> <p>Biegli księgowi muszą legitymować się wykształceniem wyższym o profilu ekonomicznym uznany przez Ministerstwo Edukacji i Badań Naukowych, zdać egzamin ze wstępnego przygotowania zawodowego (IPD), wykazać się 3-letnim doświadczeniem praktycznym i zdać końcowy egzamin kwalifikacyjny.</p> <p>Licencjonowani księgowi muszą posiadać dyplom ukończenia szkoły średniej uznawany przez Ministerstwo Edukacji, Badań, Młodzieży i Sportu, zdać egzamin ze wstępnego przygotowania zawodowego (IPD), mieć 3 lata praktycznego doświadczenia i zdać egzamin końcowy.</p>

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		<p>księgowych. Członkostwo w organizacji warunkuje możliwość wykonywania usług księgowych.</p> <p>którzy muszą dołączyć do CECCAR, aby oferować powiązane usługi. Instytucja jest upoważniona przez prawo do: (i) prowadzenia rejestrów swoich członków; (ii) określania wymogów dotyczących wstępnego i ustawicznego doskonalenia zawodowego (IPD i CPD); oraz (iii) wyznaczanie standardów etycznych oraz systemu przestrzegania dyscypliny i standardów przez swoich członków.</p>		

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		<p><i>Izba Audytorów Finansowych Rumunii (CFAR)</i> CFAR została ustanowiona rozporządzeniem rządowym nr 75 z 1999 r. i składa się wyłącznie z audytorów – osób fizycznych i prawnych. Członkowie CFAR są upoważnieni do świadczenia innych usług niż badania ustawowe, chyba że uzyskali licencję od ASPAAS (organu nadzoru nad badaniem).</p>		
12	Bułgaria	Instytut Biegłych Rewidentów w Bułgarii (ICPAB) ICPAB został ustanowiony na mocy ustawy o rachunkowości z 1996 r. Członkostwo w ICPAB jest obowiązkowe dla certyfikowanych księgowych i	W Bułgarii tylko zawód biegłego rewidenta jest regulowany. Brak jest regulacji zawodu księgowego.	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		zarejestrowanych audytorów.		
13	Irlandia	<p>Na mocy Prawa Spółek został powołany Irlandzki Urząd Nadzoru nad Auditingiem i Rachunkowością (The Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority - IAASA), którego rolą jest badanie i egzekwowanie standardów sprawozdawczości finansowej przez niektóre spółki publiczne oraz nadzorowanie funkcji regulacyjnych Uznaných Organizacji Rachunkowości (Prescribed Accountancy Bodies - PAB) w Irlandii. PAB to każda organizacja zajmująca się rachunkowością i oferująca kwalifikacje księgowe, podlegająca nadzorowi IAASA.</p>	<p>Prawo Spółek z 2014r. (znowelizowane w 2018r.) oraz rozporządzenie nr 360 z 2017r określa kluczowe wymagania zawodowe i etyczne dla zawodowych księgowych w Irlandii, jak również określa i ustanawia zadania i odpowiedzialność różnych organizacji zaangażowanych w proces regulowania i rozwoju zawodu księgowego lub czynności wchodzących w jego zakres (PAB).</p> <p>Zawodowi księgowi funkcjonujący w firmach (PAIB - Professional Accountants in Business) – w tym technicy, specjaliści rachunkowości zarządczej i księgowi sektora publicznego nie podlegają regulacjom prawnym i środowiskowym. PAIB, którzy dobrowolnie stają się członkami Irlandzkiej Organizacji Techników Rachunkowości (Accounting Technicians Ireland) CIMA lub CIPFA, podlegają wymogom edukacyjnym i etycznym wymienionych profesjonalnych organizacji księgowych (PAO), a także ich systemom odpowiedzialności dyscyplinarnej.</p>	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		<p>Uregulowania zawodu księgowego wynikają zatem ze źródeł ustawowych, jednakże ich realizacja została delegowana na organizacje środowiskowe rachunkowości (PAB).</p> <p>Status PAB posiadają m.in. takie powszechnie znane organizacje jak: ACCA (Association of Chartered Certified Accountants – Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów); AIA (Association of International Accountants) Stowarzyszenie Międzynarodowych Księgowych; CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) Dyplomowany Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej; CIPFA (Chartered Institute of</p>		

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		Public Finance and Accountancy) Dyplomowany Instytut Finansów Publicznych i Rachunkowości; ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England & Wales) Instytut Biegłych Rewidentów w Anglii i Walii); ICAI (Institute of Chartered Accountants in Ireland) Instytut Biegłych Rewidentów Irlandii; ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland) Instytut Biegłych Rewidentów Szkocji; CPA (Institute of Certified Public Accountants in Ireland) Instytut Biegłych Rewidentów w Irlandii.		
14	Finlandia		Brak regulacji dla zawodu księgowego	
15	Szwecja	FAR - instytut Zawodu Rachunkowości FAR został założony w 1923 r. i w tym czasie	W Szwecji kategorie zawodu księgowego, takie jak konsultanci księgowi, doradcy podatkowi i konsultanci ds. płac, nie są regulowane przez prawo. Jednak specjaliści	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		<p>skupiał tylko biegłych rewidentów. W 2006 r. organizacja połączyła się ze Szwedzkim Stowarzyszeniem Księgowych (Svenska Revisorsamfundet - SRS). Od tego czasu FAR rozszerzyła zakres członkostwa o innych profesjonalnych księgowych świadczących usługi publiczne, takich jak: autoryzowani konsultanci księgowi, autoryzowani doradcy podatkowi i autoryzowani konsultanci. Członkostwo w FAR jest dobrowolne.</p> <p>Konsultanci Srf (Konsulter Srf) to organizacja profesjonalna założona w 1936 r. dla autoryzowanych księgowych i konsultantów ds. płac. Srf oferuje członkom kwalifikacje</p>	<p>reprezentujący te obszary mogą dobrowolnie przystąpić do członkostwa w FAR i podlegać jego przepisom. FAR oferuje kwalifikacje, takie jak <u>autoryzowani konsultanci księgowi</u> (AAC), <u>autoryzowani doradcy podatkowi</u> (ATA) i <u>autoryzowani konsultanci ds. płac</u> (APC), które można uzyskać po spełnieniu określonych kryteriów w zakresie wykształcenia i doświadczenia zawodowego oraz po zdaniu specjalistycznych egzaminów. FAR licencjonuje również audytorów, którzy badają firmy finansowe. Aby uzyskać i utrzymać taką licencję, biegły rewident musi spełniać określone kryteria, tj. odpowiednie doświadczenie w zakresie audytu i warunki doskonalenia zawodowego w sektorze finansowym. Zgodnie z umową między FAR a Finansinspektionen (Szwedzkim Organem Nadzoru Finansowego) licencja ta jest obowiązkowa. Aby uzyskać kwalifikacje AAC lub APC, kandydaci muszą aktywnie pracować w firmie księgowej lub audytorskiej; posiadać licencjat w zakresie biznesu oraz 3 lata praktycznego doświadczenia.</p> <p>Aby uzyskać tytuł AAC lub APC kandydaci muszą zdać egzaminy. Z kolei, aby je zachować, członkowie są zobowiązani do ukończenia co najmniej 120 godzin odpowiedniego programu rozwoju ustawicznego (CPD) w ciągu 3</p>	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		<p>konsultanta księgowego, a także autoryzowanego konsultanta księgowego. Srf monitoruje i egzekwuje wymogi w zakresie ciągłego doskonalenia zawodowego dla członków i przeprowadza kontrole jakości co 6 lat. Jego członkowie przestrzegają Kodeksu Etyki wydanego przez FAR.</p>	<p>lat (minimum 20 godzin rocznie), z czego– 60 godzin musi być weryfikowalne. Tytuł AAC lub APC musi być odnawiany co 6 lat w ramach kontroli zapewnienia jakości zorganizowanej przez FAR.</p> <p>Wreszcie, zawód księgowego jest samoregulujący. Księgowi mogą dobrowolnie dołączyć do Srf Konsulterna (Srf) i podlegać jej regulacjom. Srf oferuje kwalifikacje konsultanta księgowego członkom, którzy spełniają wymagania wiedzy teoretycznej instytutu i posiadają i 3 lata praktycznego doświadczenia w zawodzie. Członkowie z co najmniej 8-letnim doświadczeniem w zawodzie mogą ubiegać się o kwalifikacje autoryzowanego konsultanta księgowego. Kandydaci nie mogą otrzymać kwalifikacji autoryzowanego konsultanta księgowego, dopóki nie zdadzą końcowego egzaminu uwierzytelniającego. Aby odnowić licencję autoryzacyjną, wszyscy konsultanci księgowi są zobowiązani do ukończenia 60 godzin CPD w ciągu 3 lat i przestrzegania zasad Kodeksu etycznego wydanego przez FAR. Ponadto członkowie tego instytutu podlegają kontroli jakości przeprowadzanej przez konsultantów Srf co 6 lat.</p>	
16	Norwegia	Norweski Instytut Biegłych Rewidentów (Norwegian Institute	Brak regulacji dla zawodu księgowego.	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		<p>of Public Accountants - DnR) DnR jest profesjonalną organizacją zrzeszającą zarejestrowanych i autoryzowanych na szczeblu państwowym księgowych (biegłych rewidentów) w Norwegii. Członkostwo w instytucie jest dobrowolne i obejmuje większość biegłych księgowych.</p>		
17	Grecja	<p>Instytut Biegłych Rewidentów Grecji (The Institute of Certified Accountants of Greece - SOEL) Dekret prezydencki nr 226/1992, zmieniony Dekretem prezydenckim nr 341/1997, ustanowił SOEL w 1992 r. jako osobę prawną. Przed ustanowieniem Greckiej Rady Nadzoru nad Standardami</p>	Brak regulacji dla zawodu księgowego.	

Lp.	Kraj	Organizacja księgowych	Wymogi w zakresie dostępu do zawodu księgowego	Uregulowania dotyczące biur rachunkowych
		<p>Rachunkowości i Audytu (ELTE) SOEL działał jako organ nadzorczy dla zawodu audytora. Obecny mandat instytutu, pod nadzorem ELTE, obejmuje: (i) prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i firm audytorskich; (ii) przeprowadzanie egzaminów zawodowych na biegłych rewidentów; (iii) ustanawianie i egzekwowanie wymogów w zakresie kształcenia początkowego i ustawicznego oraz (iv) przeprowadzanie kontroli jakości biegłych rewidentów.</p>		

3. Uregulowania zawodu księgowego, biegłego rewidenta oraz doradcy podatkowego w badanych krajach

Holandia

W Holandii tylko biegli rewidenci podlegają regulacjom na szczeblu państwowym na mocy Ustawy o nadzorze nad firmami audytorskimi z 2006 r. (z późniejszymi zmianami), Ustawy o zawodach księgowych z 2014 r. (z późniejszymi zmianami) oraz Ustawy o orzecznictwie dyscyplinarnym księgowych z 2008 r. (z późniejszymi zmianami).

Wymogi dotyczące początkowego i ustawicznego rozwoju zawodowego (IPD i CPD) są określone dla biegłych rewidentów w Ustawie o zawodach księgowych z 2014 r. (z późniejszymi zmianami). Odpowiedzialność za ich wdrożenie ponoszą Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (Królewski Holenderski Instytut Dyplomowanych Księgowych – NBA Holandia), Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (Komisja Szkolenia Księgowych - CEA), De Nederlands-Vlaamse Accreditatieorganisatie (Holenderska Flamandzka Organizacja Akredytacyjna NVAO) oraz uniwersytety (akademickie i zawodowe).

NBA Holandia nadaje tytuły dyplomowanych księgowych (RA) lub konsultantów księgowych (AA), w zależności od kierunku studiów na poziomie uniwersyteckim (lub podyplomowym). Oba te tytuły są chronione i uprawniają do wykonywania zawodu w zakresie audytu. Aby ubiegać się o kwalifikacje RA lub AA, należy posiadać stopień uniwersytecki na akredytowanej uczelni, wykazać 3 lata praktycznego doświadczenia i zdać egzaminy NBA Holandia. Wymagania dotyczące obu tytułów są podobne, z wyjątkiem tego, że RA muszą mieć tytuł magistra i dodatkowo specjalizować się w audycie finansowym i sprawozdawczości zewnętrznej.

Zgodnie z wymienionymi na początku tej sekcji ustawami tylko biegli rewidenci zarejestrowani w Royal NBA, którzy są również zarejestrowani na liście firm audytorskich z licencją Holenderskiego Urzędu Rynków Finansowych (AFM), mogą wykonywać badania ustawowe w Holandii. NBA Netherlands informuje, że badania ustawowe są w większości wykonywane przez RA, podczas gdy AA zwykle koncentrują się na małych i średnich przedsiębiorstwach. Od 2018 r. audyty jednostek interesu publicznego (PIE) są ograniczone do RA. Ustawa przewiduje również uznawanie zagranicznych kwalifikacji i upoważnia AFM do uznawania kwalifikacji zawodowych uzyskanych za granicą dla osób, które chcą wykonywać praktykę w Holandii.

Komisja Szkolenia Księgowych (CEA), która jest niezależnym organem powołanym przez **Ministerstwo Finansów**, jest odpowiedzialna za nadzór kształceniem

uniwersyteckim RA i AA, akredytację i nadzór nad instytucjami edukacyjnymi oraz uznawanie kwalifikacji związanych z doświadczeniem zawodowym. Zgodnie z Ustawą o orzecznictwie dyscyplinarnym dla księgowych z 2008 r. (z późniejszymi zmianami), organy regulacyjne i AA, które naruszają jakiegokolwiek zasady lub przepisy, podlegają systemowi dochodzeń i postępowań dyscyplinarnych (I&D) **Ministerstwa Sprawiedliwości**. Jeśli chodzi o firmy audytorskie, ustawa o nadzorze nad firmami audytorskimi z 2006 r. (z późniejszymi zmianami) stanowi, że podlegają one systemowi I&D Urzędu Nadzoru Finansowego (AFM). Zarówno AFM, jak i NBA Holandia są zobowiązane na mocy Ustawy o nadzorze nad firmami audytorskimi z 2006 r. (z późniejszymi zmianami) do wnoszenia i przekazywania spraw przeciwko poszczególnym audytorom do Sądu Dyscyplinarnego Ministerstwa Sprawiedliwości.

Oprócz powyższego, AFM: (i) nadzoruje działalność NBA Holandia; (ii) monitoruje wykonywanie zawodu poprzez własny system kontroli zapewniania jakości dla jednostek interesu publicznego; oraz (iii) prowadzi rejestr biegłych rewidentów.

Do obowiązków NBA Holandia należy: (i) ustalanie standardów audytu i standardów etycznych dla audytorów; (ii) przeprowadzanie przeglądów zapewniania jakości podmiotów niebędących jednostkami PIE (zleconych przez AFM); (iii) prowadzenie ustawicznego rozwoju zawodowego; (iv) przeprowadzanie egzaminów licencyjnych na biegłych rewidentów i wydawanie certyfikatów; (v) podejmowanie wszelkich innych działań promujących wysokie standardy zawodowe i poprawiających jakość usług audytorskich; oraz (vi) zbieranie i przekazywanie skarg do Sądu Dyscyplinarnego.

Księgowi nie podlegają regulacjom na szczeblu państwowym, ale mogą dobrowolnie przystąpić do Vereniging van Registercontrollers (Holenderskie Stowarzyszenie Zarejestrowanych Kontrolerów, VRC) i podlegać jego regulacjom i wytycznym. Członkowie VRC oferują usługi z zakresu rachunkowości zarządczej, rachunkowości finansowej, raportowania zintegrowanego, kontroli strategicznej i zarządzania ryzykiem oraz ładu korporacyjnego. VRC oferuje tytuł Zarejestrowanego Kontrolera członkom, którzy pomyślnie ukończą program Executive Master of Finance and Control. Wymaga również ciągłego rozwoju zawodowego od swoich członków, przestrzegania Kodeksu Etyki i utrzymywania systemu I&D.

BELGIA

Główne regulacje rachunkowości, którym towarzyszą Dekrety Królewskie, obejmują: (i) Ustawę o rachunkowości z 1975 r. (z późniejszymi zmianami); (ii) Ustawę z 1999 r. o zawodach księgowych i podatkowych oraz (iii) Ustawę o audytach z 2016 roku.

Księgowi

Ustawa o rachunkowości z 1975 r. (z późniejszymi zmianami) oraz Ustawa z 1999 r. o rachunkowości i zawodach podatkowych (zwana dalej „ustawą z 1999 r.”) określają główne cele i zadania kluczowych organizacji zajmujących się regulacją zawodów księgowych – Instytutu Księgowych i Doradców Podatkowych (IEC-IAB) oraz Zawodowego Instytutu Księgowych i Księgowych Podatkowych (IPCF). Zgodnie z ustawą z 1999 r. IEC-IAB jest organizacją członkowską dla księgowych i doradców podatkowych, zaś IPCF dla księgowych i księgowych podatkowych. Członkostwo w obydwu organizacjach jest obowiązkowe. Dodatkowo, zgodnie z art. 16 ustawy z 1999 r. aby móc wykonywać praktykę, księgowi IEC-IAB i doradcy podatkowi muszą być również zarejestrowani w rejestrze IPCF.

Aby kandydaci zostali wpisani do rejestru IPCF, muszą ukończyć program szkoleniowy IPCF. Art. 51 ustawy z 1999 r. stanowi, że stażyści muszą odbyć 200 dni (1000 godzin stażu) samodzielnej praktyki zawodowej, trwającej od 12 do 36 miesięcy. IPCF może zwolnić z odbycia stażu osoby posiadające zagraniczne kwalifikacje, o ile instytucja uzna je za równoważne ze statusem specjalisty księgowego w Belgii. Wszyscy stażyści i członkowie IPCF podlegają: (i) wymaganiom ustawicznego rozwoju zawodowego (CPD); (ii) pod Kodeks etyki IESBA 2009 oraz (iii) pod system wstępnego i ustawicznego kształcenia IPCF.

Aby zostać członkiem IEC-IAB, kandydaci muszą: (i) uzyskać stopień uniwersytecki (lub wyższy) uznawany przez społeczność flamandzką, francuską lub niemieckojęzyczną; (ii) odbyć 3-letni staż w instytucie lub wykazać co najmniej 7-letnie doświadczenie praktyczne oraz (iii) zdać egzamin końcowy. **Zwolnienia z programu stażowego dostępne są na stronie internetowej organizacji.**

Ustawa z 1999 r. przyznaje IEC-IAB odpowiedzialność za: (i) wdrażanie wymogów dotyczących wstępnego i ustawicznego rozwoju zawodowego określonych w ustawie dla jej członków; (ii) organizowanie szkoleń i egzaminów licencyjnych; (iii) funkcjonowanie systemu dyscyplinarnego dla swoich członków w celu zapewnienia zgodności z wymogami edukacyjnymi i etycznymi; oraz (iv) informowanie członków o wszelkich zmienionych lub nowych standardach rachunkowości i etyki. Ustawa o rachunkowości z 1975 r. (z późniejszymi zmianami) deleguje uprawnienia w zakresie ustanawiania standardów rachunkowości do Belgijskiej Rady Standardów Rachunkowości (BASB).

Audytorzy

Funkcjonowanie biegłych rewidentów jest regulowane na szczeblu państwowym zgodnie z ustawą o audytach z 2016 r. Ustawa określa role Belgijskiego Instytutu Zarejestrowanych Biegłych Rewidentów (IBR-IRE) oraz Belgijskiego Kolegium Nadzoru Audytowego (BAOC), które normalizują zawód audytora.

Zgodnie z ustawą IBR-IRE, pod nadzorem BAOC, posiada uprawnienia do: (i) zatwierdzania i rejestracji biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz (ii) zapewniania ustawicznego doskonalenia zawodowego (CPD) audytorom. Jednocześnie BAOC jest odpowiedzialny za przeprowadzanie kontroli jakości dla

wszystkich biegłych rewidentów przeprowadzających badania ustawowe jednostek zainteresowania publicznego (JIP) i innych niż JIP; oraz przeprowadzanie dochodzeń w odniesieniu do wszystkich audytorów i kierowanie spraw do Komisji Sankcji Urzędu ds. Usług Finansowych i Rynków (FSMA).

W celu wykonywania zawodu biegłego rewidenta ustawa o kontroli z 2016 r. stanowi, że osoba fizyczna musi: (i) być obywatelem państwa członkowskiego Unii Europejskiej; (ii) mieć mniej niż 65 lat; (iii) być niekarana; (iv) posiadać tytuł magistra na belgijskim uniwersytecie lub równoważny dyplom zagraniczny; (v) ukończyć 3 lata praktycznego szkolenia w zakresie audytu; (vi) zdać egzamin (prowadzony przez IBR-IRE); oraz (vii) złożyć przysięgę audytora w Sądzie Apelacyjnym. Osoby o równoważnych zagranicznych kwalifikacjach muszą zdać egzamin z prawa spółek, prawa rachunkowości i etyki zawodowej zgodnie z procedurą IBR-IRE dla zagranicznych specjalistów (2019).

Zawodowy Instytut Księgowych i Księgowych Podatkowych (IPCF)

IPCF jest obowiązkową organizacją członkowską dla księgowych i księgowych podatkowych, założoną zgodnie z Ustawą z 1999 r. Jest przede wszystkim odpowiedzialna za prowadzenie rejestru księgowych, księgowych i doradców podatkowych; oraz do administrowania programem szkoleniowym IPCF. Wszyscy stażyści i członkowie IPCF podlegają: (i) wymogom ustawicznego rozwoju zawodowego; (ii) pod kodeks, który zawiera wymagania Kodeksu Etyki IESBA 2009 oraz (iii) wymogi dyscyplinarne.

FRANCJA

We Francji zawód księgowego jest regulowany na szczeblach państwowym i zawodowym. Ustawa o zabezpieczeniu finansowym, wpisana do Kodeksu Handlowego, uznaje Naczelną Radę Kontroli Ustawowej (H3C) pod nadzorem Ministerstwa Sprawiedliwości za niezależną, pozarządową jednostkę odpowiedzialną za nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta. Ponadto Kodeks handlowy uznaje dwie kategorie zawodu: *commissaire aux comptes* (ustawowi rewidenci) i „expert-comptable” (certyfikowani księgowi) – które są regulowane na poziomie zawodowym przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (Compagnie nationale des commissaires aux comptes - CNCC) oraz Radę Naczelną Orderu Biegłych Rewidentów (Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables - CSOEC).

We Francji, uniwersytety, ministerstwa Szkolnictwa Wyższego, Sprawiedliwości i Gospodarki, Finansów i Budżetu uczestniczą we wdrażaniu wymagań dotyczących wstępnego rozwoju zawodowego (IPD) dla zawodowych księgowych, które są określone w Kodeksie handlowym dla *commissaires aux comptes* i w Dekrecie 2012-432 z 2012 r. dla „expert-comptable”. Aby otrzymać uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta lub dyplomowanego księgowego, kandydaci muszą: posiadać wykształcenie wyższe, mieć co najmniej 3-letnie

doświadczenie zawodowe w firmie księgowej/audytorskiej, zdać końcowy egzamin i uzyskać francuski wyższy stopień księgowy *Diplôme d'Expertise Comptable* (DEC). DEC daje dostęp do obu zawodów, przy czym audytorzy muszą zdobyć praktyczne doświadczenie w audycie.

Aby zostać dyplomowanym księgowym można przejść także inną drogę. Jest nią uzyskanie certyfikatu potwierdzającego kwalifikacje do wykonywania zawodu audytora (*Certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes - CAFCAC*), który umożliwia osobie bez określonego wykształcenia uniwersyteckiego w zakresie rachunkowości (kandydaci są m.in. inżynierami) otrzymanie świadectwa przygotowawczego przed rozpoczęciem 3 lat praktyki. Następnie kandydaci muszą zarejestrować się w CNCC lub CSOEC w celu odbycia praktyki.

H3C, jako organ nadzoru nad zawodem audytora *commissaires aux comptes*, ma następujące obowiązki: (i) zatwierdzanie i rejestrację biegłych rewidentów i firm audytorskich; (ii) przyjęcie standardów audytu, etyki zawodowej i kontroli wewnętrznej, a także najlepszych praktyk zawodowych; (iii) ustanowienie systemu zapewniania jakości (QA); (iv) opracowanie systemu dyscyplinarnego oraz (v) nadzór nad ustawicznym rozwojem zawodowym (CPD) biegłych rewidentów. Ministerstwo Sprawiedliwości jest ostatecznie odpowiedzialne za zatwierdzanie standardów rewizji finansowej oraz etyki zawodowej biegłych rewidentów.

W ramach swojego mandatu H3C przekazała CNCC następujące czynności: (i) rejestrację biegłych rewidentów i firm audytorskich, z wyjątkiem biegłych rewidentów i firm audytorskich spoza UE; (ii) inspekcje QA jednostek interesu niepublicznego (nie JZP) oraz (iii) monitorowanie doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów.

Biegli rewidenci podlegają również regulacji CNCC, ustanowionej Dekretem z dnia 12 sierpnia 1969 r. (z późniejszymi zmianami z 27 maja 2005 r.) i skodyfikowanej w Kodeksie handlowym z sierpnia 2007 r.. Biegli rewidenci, którzy są upoważnieni do wykonywania zawodu we Francji, niezależnie od tego, czy są osobami fizycznymi czy prawnymi, muszą należeć do CNCC będącego niezależnym instytutem pod auspicjami i nadzorem Ministerstwa Sprawiedliwości. Oprócz obowiązków delegowanych przez H3C, CNCC wraz ze swoimi 33 oddziałami regionalnymi – (*Compagnies régionales des commissaires aux comptes*) – wykonuje następujące działania regulacyjne: (i) dostarczanie danych wejściowych do programów rachunkowości i wymogów wstępnego przygotowania zawodowego (IPD) dla biegłych rewidentów; (ii) wydawanie opinii na żądanie Ministerstwa Sprawiedliwości w sprawie projektów ustaw i dekretów oraz (iii) przedstawianie władzom publicznym wszelkich przydatnych propozycji dotyczących organizacji zawodowej i zlecenia audytu.

Tymczasem wykonywanie zawodu dyplomowanego księgowego podlega we Francji Rozporządzeniu nr 45-2138 z 1945 r., które powołało CSOEC, jako niezależną organizację, podlegającą Ministerstwu Gospodarki, Finansów i Budżetu.

Osoby fizyczne i prawne oferujące usługi księgowe inne niż badania ustawowe muszą należeć do CSOEC. Zgodnie z prawem do zadań CSOEC należą: (i) prowadzenie rejestru dyplomowanych księgowych i firm księgowych; (ii) ustanowienie wymogów w zakresie doskonalenia zawodowego i postępowania zawodowego; (iii) ustanowienie i funkcjonowanie systemu kontroli jakości; (iv) przygotowywanie i opracowywanie standardów etyki zawodowej; (v) opracowywanie standardów rewizji finansowej dla audytów umownych i przeglądów historycznych informacji finansowych oraz innych zleceń atestacyjnych i usług pokrewnych; (vi) dostarczanie danych wejściowych do programów nauczania rachunkowości i wymogów wstępnego przygotowania zawodowego (IPD) dla biegłych księgowych oraz (vii) reprezentowanie, promowanie, obrona i rozwijanie zawodu biegłego rewidenta, zarówno we Francji, jak i za granicą.

Ponadto Kodeks handlowy upoważnia Regionalne Izby Dyscyplinarne, niezależne prawnie od CNCC i CSOEC, do badania i dyscyplinowania biegłych rewidentów i biegłych rewidentów. Regionalne Izby Dyscyplinarne są w pełni zintegrowane z francuskim systemem sądownictwa. Okręgowe Izby Dyscyplinarne podejmują postępowanie dyscyplinarne i dochodzeniowe dla biegłych rewidentów w sprawach dotyczących członków jednostek zainteresowania niepublicznego (nie JZP) oraz członków CSOEC. Osoby zarejestrowane w CNCC mogą odwołać się do H3C, natomiast zarówno członkowie CNCC, jak i CSOEC mogą odwołać się od decyzji do Krajowej Izby Dyscyplinarnej. Odwołanie od orzeczeń Krajowej Izby Dyscyplinarnej odbywa się przed Sądem Najwyższym (Conseil d'Etat).

HISZPANIA

Zawód biegłego rewidenta jest regulowany w Hiszpanii Ustawą 22/2015. Dokument ustanawia wymagania dotyczące początkowego i ustawicznego rozwoju zawodowego (odpowiednio IPD i CPD), system oceny zapewniania jakości (QA) oraz mechanizm dyscyplinarny (I&D). Ustawa upoważnia Instytut Rachunkowości i Audytu (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC), działający w ramach Ministerstwa Gospodarki, do nadzorowania zawodu audytora. Kandydaci chcący uzyskać tytuł biegłego rewidenta zobowiązani są do spełnienia określonych w ustawie wymagań, takich jak: uzyskanie wyższego wykształcenia, zdanie egzaminu końcowego, odbycie praktycznego doświadczenia, spełnienie wymagań doskonalenia zawodowego. ICAC prowadzi oficjalny rejestr audytorów, w którym audytorzy muszą być zarejestrowani w celu wykonywania zawodu.

Do pozostałych obowiązków ICAC należy: (i) prowadzenie Urzędowego Rejestru Biegłych Rewidentów; (ii) przyjmowanie standardów etycznych i standardów kontroli wewnętrznej dla zawodu biegłego rewidenta, które zostały opracowane przez uznane zawodowe organizacje księgowe, (iii) proponowanie technicznych standardów rewizji finansowej zgodnie z warunkami Ustawy 22/2015, jeżeli inne

uznane zawodowe organizacje księgowo nie opracowały takich standardów; (iv) projekty ogólnych regulacji rachunkowości dostosowanych do przepisów UE; (v) monitorowanie i nadzorowanie wypełniania przez audytorów wymogów doskonalenia zawodowego; (vi) ustanowienie i prowadzenie systemu oceny zapewniania jakości (QA) dla audytów oraz (vii) przeprowadzanie procedur dyscyplinarnych dla audytorów.

Ponadto audytorzy mogą dobrowolnie przystąpić do profesjonalnych organizacji zawodowych księgowych (PAO) i tym samym podlegać wymogom dla ich członków. Instytut Biegłych Księgowych Hiszpanii (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España - ICJCE) należy do PAO i zrzesza na zasadzie dobrowolności biegłych rewidentów i firmy. ICJCE wymaga, aby kandydaci byli zarejestrowani w Oficjalnym Rejestrze Audytorów ICAC. ICJCE ustanawia standardy etyczne, bada i dyscyplinuje swoich członków, promuje przyjmowanie i wdrażanie międzynarodowych standardów, reprezentuje i promuje zawód biegłego rewidenta, rozwija działania szkoleniowe i dąży do poprawy praktyk zawodowych.

Inne czynności księgowe, takie jak doradztwo podatkowe, księgowość, doradztwo czy księgowość, nie wymagają kwalifikacji, a zatem nie są regulowane.

PORTUGALIA

W Portugalii dekrety z mocą ustawy nr 140/2015 i 139/2015 wyróżniają dwie kategorie zawodu księgowego: biegłych rewidentów (ROC) i dyplomowanych księgowych (Contabilista Certificado). Ustawa nr 148/2015 uznaje Komisję Rynku Papierów Wartościowych (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários -CMVM) za organizację odpowiedzialną za nadzorowanie zawodu audytora (ROC). Dodatkowo zawód ten podlega nadzorowi zawodowemu: ze strony Izba Biegłych Rewidentach (Ordem dos Revisores Oficial de Contas - OROC) i Izba Dyplomowanych Księgowych (Ordem dos Contabilistas Certificados - OCC).

Uniwersytety oraz organizacje OROC i OCC – pod nadzorem Ministerstwa Finansów (MF) –współuczestniczą we wdrażaniu wymagań dotyczących wstępnego rozwoju zawodowego (IPD) i ustawicznego rozwoju zawodowego (CPD) dla zawodowych księgowych, które są określone w ustawie nr 148/2015 oraz dekretach z mocą ustawy nr 140/2015 i nr 139/2015.

Aby uzyskać uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i zostać członkiem OROC trzeba: posiadać wykształcenie wyższe, zdać egzaminy wstępne (4 egzaminy pisemne i 1 ustny), mieć co najmniej 3-letni staż pracy (pod kierunkiem mentora z minimum 5-letnim doświadczeniem) i zdać końcową ocenę.

Aby zostać dyplomowanym księgowym i zostać członkiem OCC, kandydaci muszą: posiadać dyplom studia licencjackie lub podyplomowe odpowiadającym w zakresie ich treści i długości wymaganemu przez OCC programowi kształcenia w

zakresie rachunkowości, ukończyć co najmniej 3-letnie studia biznesowe na poziomie uniwersyteckim zakończone dyplomami, wykazać 18 miesięcy monitorowanego doświadczenia praktycznego oraz zdać końcowy egzamin zawodowy. Zarówno członkowie OROC, jak i OCC podlegają wymogom doskonalenia zawodowego.

Komisja Rynku Papierów Wartościowych (CMVM), jako organ nadzoru nad zawodem audytora, ma następujące obowiązki: (i) prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i firm audytorskich [Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC)]; (ii) ustanowienie systemów zapewniania jakości (QA) na potrzeby kontroli jednostek interesu publicznego (JZP); (iii) opracowanie systemu dyscyplinarnego (I&D) oraz (iv) wydawanie rozporządzeń w sprawach wchodzących w zakres jego kompetencji w porozumieniu z OROC. Niektóre obowiązki OROC nakładają się na obowiązki CMVM, w tym proces rejestracji, system QA i system I&D.

Biegli rewidenci podlegają regulacji Izby Biegłych Rewidentów (OROC), która prowadzi następujące działania regulacyjne: (i) wdrażanie wymagań wstępnego i ustawicznego kształcenia zawodowego dla biegłych rewidentów; (ii) prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i firm audytorskich; (iii) ustalanie wymogów etycznych dla swoich członków; (iv) administrowanie i monitorowanie programu doskonalenia zawodowego; (v) ustanowienie systemu zapewniania jakości na potrzeby badania jednostek interesu niepublicznego (nie JZP) oraz (vi) ustanowienie systemu dyscyplinarnego dla swoich członków.

Dyplomowani księgowi podlegają regulacjom Izby Dyplomowanych Księgowych (OCC) pod nadzorem MF. Zgodnie z prawem do zadań OCC należy: (i) prowadzenie rejestru dyplomowanych księgowych i firm księgowych; (ii) wdrożenie wymagań wstępnego i ustawicznego kształcenia dla dyplomowanych księgowych; (iii) egzekwowanie standardów etycznych; (iv) ustanowienie systemu dyscyplinarnego dla swoich członków; (v) administrowanie i monitorowanie programu doskonalenia zawodowego oraz (vi) ustanowienie systemów zapewniania jakości (QA) dla swoich członków.

Profesjonalne organizacje księgowe

Izba Dyplomowanych Księgowych (OCC)

OCC, utworzona w 1995 r., jest obowiązkową organizacją zawodową dla dyplomowanych księgowych (*contabilista certificado* – CC) i firm księgowych (*sociedades profissionais de contabilistas certificados e sociedades de contabilidade*) zgodnie z Dekretem z mocą ustawy 459/99, zmienionym przez Dekret z mocą ustawy nr 139/2015. **Członkowie OCC przygotowują sprawozdania podatkowe i finansowe i jako jedyni w zawodzie mogą podpisywać sprawozdania finansowe wraz z przedstawicielami firmy.** Zgodnie z prawem do zadań OCC należy: (i) prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i firm księgowych; (ii) wdrożenie wymagań wstępnego i ustawicznego kształcenia dla dyplomowanych księgowych; (iii) egzekwowanie standardów etycznych; (iv) ustanowienie systemu dyscyplinarnego dla swoich członków; (v) administrowanie i monitorowanie

programu doskonalenia zawodowego oraz (vi) ustanowienie systemów zapewniania jakości (QA) dla swoich członków.

Izba Biegłych Rewidentach (OROC)

OROC, utworzona w 1974 r. na mocy rozporządzenia ministerialnego 83/74 z dnia 6 lutego, zmienionego dekretem z mocą ustawy nr 140/2015, jest obowiązkową zawodową organizacją biegłych rewidentów [Revisores Oficiais de Contas (ROCs)] i badania ustawowego przedsiębiorstwa [Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROCs)]. Członkowie OROC są jedynymi zawodowymi księgowymi upoważnionymi do świadczenia usług audytorskich lub związanych z audytem. Zgodnie z prawem OROC prowadzi następujące działania regulacyjne: (i) wdrażanie wymagań wstępnego i ustawicznego kształcenia dla biegłych rewidentów; (ii) prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i firm audytorskich; (iii) ustalanie wymogów etycznych dla swoich członków; (iv) administrowanie i monitorowanie programu doskonalenia zawodowego; (v) ustanowienie systemu zapewniania jakości na potrzeby badania jednostek interesu niepublicznego (nie JZP) oraz (vi) ustanowienie systemu dyscyplinarnego dla swoich członków.

SŁOWACJA

Jedynie biegli rewidenci podlegają regulacjom na poziomie państwowym zgodnie z Ustawą nr 423/2015 o ustawowym badaniu rewizji finansowej. Ustawodawstwo reguluje biegłych rewidentów i przeprowadzanie audytów oraz działalność, prawa i obowiązki audytorów, firm audytorskich i asystentów audytorów. Określa również wymagania dotyczące początkowego i ustawicznego rozwoju zawodowego dla audytorów; wymagania wstępne do zawodu biegłego rewidenta; standardy zawodowe, których należy przestrzegać; wymóg wdrożenia mechanizmów oceny zapewniania jakości; oraz system odpowiedzialności dyscyplinarnej.

Ustawa nr 423/2015 powołała Biuro Nadzoru Kontroli Audytowej (Úrad pre dohl'ad nad výkonom auditu - UDVA) jako niezależny organ nadzoru audytowego, odpowiedzialny za nadzór nad: biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi; biegłymi rewidentami z państw trzecich i firm audytorskich z państw trzecich zarejestrowanych na Słowacji; działalność Słowackiej Izby Biegłych Rewidentów (Slovenská Komora Auditorov - SKAU); jednostek interesu publicznego (JZP) oraz dużymi przedsiębiorstwami w rozumieniu Ustawy.

Zgodnie z przepisami kandydaci na biegłego rewidenta muszą najpierw dołączyć do SKAU w roli „asystenta audytora”, legitymować się dyplomem ukończenia studiów wyższych; zdać egzamin wstępny SKAU; być niekarani i mieć nieskazitelną reputację. Osoby fizyczne muszą następnie posiadać co najmniej 5 lat praktycznego doświadczenia w księgowości, a 3 z tych lat (3000 godzin) zrealizować w audycie. Po zdobyciu praktycznego doświadczenia, osoby ubiegające się o członkostwo w SKAU muszą zdać egzamin końcowy organizowany przez UDVA, a następnie zarejestrować się w UDVA i SKAU jako biegły rewident.

Aby pozostać członkiem SKAU i zachować prawo wykonywania zawodu audytorzy muszą realizować ustawiczny rozwój zawodowy (kształcenie).

Do zadań UDVA należy: (i) organizowanie końcowych egzaminów audytorów; (ii) wydawanie licencji i certyfikatów audytorskich; (iii) zawieszanie i cofanie licencji audytorskich oraz nadzorowanie systemu egzekwowania SKAU; (iv) prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz biegłych rewidentów i firm z państw trzecich; (v) nadzorowanie przestrzegania międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Kodeksu Etyki Biegłego Rewidenta oraz przepisów ustawy; (vi) przeprowadzanie przeglądów zapewniania jakości (QA) JZP i dużych przedsiębiorstw; (vii) nadzorowanie realizacji ustawicznego rozwoju zawodowego audytorów (CPD); (viii) udział w międzynarodowym procesie stanowienia norm poprzez współpracę z organami UE oraz (ix) współpraca z Ministerstwem Finansów przy przygotowywaniu ustawodawstwa dotyczącego rachunkowości i audytu na Słowacji.

Jednocześnie SKAU jest upoważniona do: (i) wydania Kodeksu Etyki Biegłego Rewidenta zgodnie z Kodeksem Etyki IESBA; (ii) przeprowadzania przeglądów zapewnienia jakości biegłych rewidentów świadczących usługi na rzecz podmiotów niebędących JIP pod nadzorem UDVA; (iii) gwarantowania doskonalenia zawodowego i egzekwowania wymogów w zakresie doskonalenia zawodowego; (iv) prowadzenia rejestru członków; (v) prowadzenia systemu dochodzeń i postępowania dyscyplinarnego dla członków pod nadzorem UDVA oraz (vi) dostarczania audytorom tłumaczenia standardów.

AUSTRIA

W Austrii wszystkie segmenty zawodu są regulowane na szczeblu państwowym. Istnieje rozróżnienie między biegłymi rewidentami a księgowymi pracującymi na własny rachunek.

Uregulowania w zakresie księgowych pracujących na własny rachunek

Ustawa o księgowych (Bundesgesetz über die Bilanzbuchhaltungsberufe – BibuG) i Dyrektywa w sprawie praktyki zawodowej to dwa źródła prawa, które określają ramy prawne dla samozatrudnionych księgowych. Zgodnie z nimi do samozatrudnionych księgowych zalicza się dyplomowanych księgowych zarządczych, księgowych ds. płac i dyplomowanych księgowych.

Samozatrudnieni księgowi i praktykujący księgowi rejestrują się w Komisji Wspólnej, która ma prawo udzielić lub cofnąć zezwolenie na wykonywanie zawodu w przypadku niespełnienia wymagań.

Aby uzyskać uprawnienia do wykonywania wymienianych wyżej kategorii zawodu księgowego, kandydaci muszą zdać odpowiedni egzamin zawodowy, który obejmuje egzamin pisemny i ustny, przeprowadzany przez Komisję Wspólną pod nadzorem Ministerstwa Finansów.

Nie ma żadnych wstępnych wymagań edukacyjnych, aby przystąpić do egzaminów. Kandydaci muszą posiadać dowód odpowiedniego doświadczenia zawodowego (3 lata dla dyplomowanych księgowych zarządzających i 1,5 roku dla dyplomowanych księgowych i księgowych ds. płac). Kwalifikacje nabyte w innym miejscu muszą być uznane przez Komisję Wspólną za porównywalne. Wszyscy praktykujący zarejestrowani specjaliści księgowi są zobowiązani do podjęcia 22,5 godziny praktyki rocznie. Komisja Wspólna weryfikuje przestrzeganie wymogów doskonalenia zawodowego na początku każdego roku i nakłada sankcje za ich nieprzestrzeganie

Regulacje dotyczące księgowych — biegli rewidenci i księgowi podatkowi

Zawód księgowy obejmuje doradców podatkowych i dyplomowanych księgowych (CPA), którzy są upoważnieni do działania jako biegli rewidenci. Zawód biegłego rewidenta jest regulowany na szczeblu państwowym przez Statut Praktyki Zawodowej Księgowych Publicznych (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz - WTBG) z 1999 r. z późniejszymi zmianami w 2019 r. WTBG reguluje zawód księgowych i księgowych podatkowych, w tym dopuszczanie, charakter i zakres egzaminów zawodowych. Zawiera również przepisy dotyczące Izby Księgowych (Kammer der Wirtschaftstrehänder – KSW).

WTBG upoważniło KSW do opracowania i wydania Dyrektywy w sprawie wykonywania zawodów księgowych (Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie – WTARL) z 2003 r. (z późniejszymi zmianami), która określa wymogi etyczne i doskonalenia zawodowego. CPA muszą ukończyć łącznie 120 godzin, rozłożonych na 3 lata (minimum 30 godzin rocznie) na odpowiednich zaawansowanych kursach szkoleniowych, które mogą obejmować prywatne studia (nie więcej niż 10 godzin rocznie).

W Austrii CPA muszą posiadać odpowiedni poziom wykształcenia wyższego, a także co najmniej 3-letnie doświadczenie zawodowe w charakterze audytorów stażystów, zarejestrowane w KSW. Po zdaniu egzaminu i złożeniu ślubowania zawodowego przed Ministerstwem Finansów KSW wystawia kandydatowi zaświadczenie.

Podstawa prawna austriackiego systemu zapewniania jakości i nadzoru publicznego jest określona w austriackiej Ustawie o nadzorze audytorskim z 2016 r. (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), która ustanawia austriacki organ nadzoru audytowego (Abschlussprüferaufsichtsbehörde – APAB) jako organ nadzoru audytowego w jurysdykcji działającej pod nadzorem Ministerstwa Finansów. APAB odpowiada za rejestrację biegłych rewidentów i firm audytorskich, zapewnienie jakości (QA) pracy audytów oraz system odpowiedzialności dyscyplinarnej.

RUMUNIA

W Rumunii zarówno funkcjonowanie księgowych, jak i biegłych rewidentów jest regulowane przez rządowe i zawodowe organizacje księgowe (PAO) — Organ

Ekspertów i Licencjonowanych Księgowych Rumunii (CECCAR) oraz Izbę Biegłych Rewidentów Rumunii (CFAR). Działalność CFAR podlega nadzorowi Urzędu Nadzoru Publicznego Audytu (ASPAAS), który został ustanowiony ustawą 162 z 2017 r. jako organ nadzoru nad działalnością audytową.

Ustawa 162 z 2017 r., oprócz ustanowienia ASPAAS jako rady nadzorczej działalności w zakresie badania ustawowego, określa działalność, prawa i obowiązki biegłych rewidentów i firm audytorskich; ustanawia wymagania dotyczące wstępnego i ustawicznego doskonalenia zawodowego dla audytorów; określa wymagania wstępne do zawodu biegłego rewidenta; ustala standardy zawodowe; wprowadza wymóg wdrożenia mechanizmów oceny jakości i systemu odpowiedzialności zawodowej. Kandydaci na audytorów przed uzyskaniem uprawnień i przystąpieniem do CFAR muszą posiadać wykształcenie wyższe, ukończyć szkolenie teoretyczne organizowane lub zatwierdzone przez ASPAAS, posiadać 3-letnie praktyczne doświadczenie w audycie pod nadzorem wykwalifikowanego audytora/firmy audytorskiej – uznanego przez ASPAAS za certyfikowanego mentora oraz zdać egzamin końcowy kompetencji zawodowych zorganizowany lub zatwierdzony przez ASPAAS.

Zgodnie z przepisami głównymi zadaniami ASPAAS są: (i) autoryzacja rejestracji biegłych rewidentów i firm audytorskich; (ii) zatwierdzanie standardów zawodowych i wymogów etycznych, (iii) zapewnienie ciągłego rozwoju zawodowego i szkolenia audytorów; (iv) przeprowadzania kontroli zapewniania jakości (QA) oraz mechanizmów dochodzeniowych i dyscyplinarnych (I&D) dla biegłych rewidentów i firm; (v) organizowanie egzaminu z kompetencji zawodowych na kwalifikację audytora; (vi) nadzorowanie CFAR w wykonywaniu delegowania zadań; (vii) w razie potrzeby wydawanie własnych regulaminów oraz (viii) współpraca z innymi właściwymi organami na szczeblu krajowym i międzynarodowym w z obszaru audytu. ASPAAS może przekazać CFAR dowolne z powyższych zadań.

CFAR jest upoważniony na mocy Rozporządzenia nr 75 z 1999 r. do wykonywania pewnych obowiązków: (i) prowadzenia rejestrów swoich członków – audytorów i firm audytorskich; (ii) ciągłego rozwoju zawodowego swoich członków we wszystkich odpowiednich dziedzinach, z wyjątkiem badania ustawowego; (iii) egzekwowania odpowiedzialności dyscyplinarnej swoich członków oraz (iv) przeprowadzania przeglądów zapewniania jakości w przypadku zleceń innych niż badania ustawowe. ASPAAS powierzył CFAR następujące zadania: (i) organizacja egzaminu dopuszczającego do szkolenia praktycznego; (ii) organizacja egzaminu z kompetencji zawodowych na zakończenie szkolenia praktycznego oraz (iii) organizacja programu doskonalenia zawodowego dla rumuńskich audytorów finansowych.

Inni zawodowi księgowi podlegają wymogom CECCAR, ustanowionym Rozporządzeniem nr 65 z 1994 r. oraz Ustawą nr 162/2017 o ustawowym badaniu rocznych sprawozdań finansowych i rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

CECCAR jest upoważniona do: (i) prowadzenia rejestrów swoich członków; (ii) ustalania wymagań dotyczących wstępnego i ustawicznego doskonalenia zawodowego oraz (iii) ustanawiania standardów etycznych oraz systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej dla swoich członków.

Instytut składa się z ekspertów księgowych i licencjonowanych księgowych, a członkostwo w instytucie jest obowiązkowe dla wykonywania zawodu publicznego. Eksperci księgowi muszą posiadać wyższe wykształcenie ekonomiczne uznane przez Ministerstwo Edukacji i Badań Naukowych, zdać egzamin wstępny na WRZ, 3-letnie doświadczenie praktyczne oraz zdać egzamin kompetencyjny/końcowy. Licencjonowani księgowi muszą posiadać świadectwo dojrzałości uznawane przez Ministerstwo Edukacji, Nauki, Młodzieży i Sportu, zdać wstępny egzamin na WRZ, wykazać 3-letnie doświadczenie praktyczne oraz zdać egzamin uzdolnień/końcowy.

BUŁGARIA

Zawód księgowego – składający się z biegłych rewidentów (CPA) i zarejestrowanych rewidentów – w Bułgarii jest regulowany przez Instytut Certyfikowanych Księgowych Publicznych w Bułgarii (ICPAB) pod nadzorem Komisji ds. Publicznego Nadzoru nad Biegłymi Rewidentami (CPOSA) zgodnie z Ustawą o niezależnym audycie finansowym z 2016 r.

Ustawa o niezależnym audycie finansowym z 2016 r. określa wymagania dotyczące wstępnego rozwoju zawodowego i ustawicznego kształcenia zawodowego. W szczególności ustanawia obowiązkową edukację uniwersytecką, rodzaje przedmiotów i wymagane doświadczenie (w latach) w zależności od rodzaju dyplomu uniwersyteckiego, niezbędne, aby przystąpić do programu edukacji księgowej i zakwalifikować się do egzaminu certyfikacyjnego.

Aby **zostać biegłym rewidentem (CPA)**, należy spełnić następujące wymagania edukacyjne:

- 1) wykształcenie wyższe (licencjat, magister);
- 2) doświadczenie zawodowe w dziedzinie rachunkowości, audytu, kontroli finansowej, nauczania uniwersyteckiego (od 4 do 10 lat w zależności od poziomu wykształcenia);
- 3) ukończenie profesjonalnego programu edukacji księgowej;
- 4) zdać egzaminy – rachunkowość, prawo handlowe, prawo podatkowe i społeczne, audyt;
- 5) Rok doświadczenia zawodowego jako asystent biegłego rewidenta przed egzaminem niezależnego audytu finansowego.

Po zdaniu wszystkich egzaminów i co najmniej 3 latach praktycznego doświadczenia, kandydaci mogą złożyć do CPOSA wnioski o uznanie ich jako zarejestrowanych audytorów.

Główne obowiązki nadzorcze CPOSA obejmują: (i) nabycie i odebranie (w razie potrzeby) prawa do wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz rejestrację biegłych rewidentów, w tym biegłych rewidentów z państw trzecich; (ii) nadzór nad ICPAB, któremu przekazuje niektóre ze swoich obowiązków nadzorczych podlegających odpowiednim mechanizmom nadzoru i zatwierdzania; (iii) przegląd przyjęcia i zgodności ze standardami etyki zawodowej, jakości kontroli wewnętrznej w jednostkach audytorskich i podczas przeprowadzania audytów; (iv) zatwierdzanie zasad i procedur kontroli zapewnienia jakości oraz (v) funkcjonowanie systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej dla zarejestrowanych biegłych rewidentów.

W ramach ustaleń nadzorczych określonych w przepisach prawa ICPAB jest odpowiedzialny za prowadzenie i publikację rejestru certyfikowanych księgowych publicznych oraz przeprowadzanie kontroli zapewnienia jakości audytów pomiotów niebędących jednostkami zainteresowania publicznego. CPOSA jest odpowiedzialna za prowadzenie i publikację wykazu zarejestrowanych audytorów. Dodatkowe funkcje i obowiązki ICPAB obejmują między innymi: (i) prowadzenie i publikowanie rejestru certyfikowanych księgowych publicznych; (ii) organizowanie egzaminów certyfikacyjnych zgodnie z wymogami CPOSA; (iii) organizowanie systemu zapewnienia jakości dla swoich członków i przeprowadzanie przeglądów zgodnie z zapisami dyrektywy CPOSA; (iv) monitorowanie zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi; (v) utrzymywanie kontaktów z organami w zakresie działań wspierających przyjęcie międzynarodowych standardów i najlepszych praktyk w obszarze rachunkowości i audytu, w tym przedstawianie uwag do projektów ustaw i rozporządzeń; (vi) wspieranie swoich członków poprzez prowadzenie szkoleń i rozpowszechnianie materiałów do egzaminów certyfikacyjnych i ustawicznego doskonalenia zawodowego oraz przyjmowanie i wdrażanie poradnictwa zawodowego oraz (vii) prowadzenie badań w dziedzinie audytu, rachunkowości, analizy finansowej i innych dziedzin.

IRLANDIA

Ustawa o spółkach z 2014 r. (z późniejszymi zmianami z 2018 r.) oraz Instrument ustawowy nr 360 z 2017 r. (SI nr 360 z 2017 r.) określają kluczowe wymogi zawodowe i etyczne dla profesjonalnych księgowych w Irlandii oraz ustanawiają i określają role oraz obowiązki różnych organów zaangażowanych w regulację zawodu.

Irlandzki Urząd Nadzoru Rewizji Finansowej i Rachunkowości (Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority - IAASA) został ustanowiony na mocy przepisów Ustawy o spółkach w celu badania i egzekwowania sprawozdawczości finansowej przez niektóre podmioty notowane na giełdzie oraz w celu nadzorowania funkcji regulacyjnych uznanych organizacji rachunkowych (PAB) w Irlandii. PAB to każda

organizacja księgową oferującą kwalifikacje księgowe, która zatwierdzona i kontrolowana przez IAASA.

Dodatkowe obowiązki IAASA obejmują: (i) nadzorowanie sposobu, w jaki PAB regulują i monitorują swoich członków; (ii) prowadzenie systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej; (iii) promowanie przestrzegania wysokich standardów zawodowych w zawodzie biegłego rewidenta i księgowego; (iv) monitorowanie, czy sprawozdania finansowe niektórych kategorii spółek są zgodne z ustawami o spółkach i odpowiednimi wymogami w zakresie rachunkowości; (v) przeprowadzanie kontroli jakości jednostek interesu publicznego w zakresie zapewniania jakości; (vi) nadzorowanie systemów kontroli jakości akredytowanych organizacji księgowych (RAB), którym PAB nadał uprawnienia do wyznaczania osób fizycznych i firm do przeprowadzania audytów (vii) oraz przyjęcie standardów rewizji finansowej do stosowania w Irlandii na podstawie licencji Rady Sprawozdawczości Finansowej (FRC) w Zjednoczonym Królestwie. IAASA nadzoruje również zatwierdzanie i rejestrację firm audytorskich przez RAC, przyjmowanie standardów etyki zawodowej, wewnętrzną kontrolę jakości firm audytorskich, kształcenie ustawiczne oraz system odpowiedzialności dyscyplinarnej.

Status PAB posiadają m.in. takie powszechnie znane organizacje jak:

ACCA (Association of Chartered Certified Accountants – Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów); AIA (Association of International Accountants) Stowarzyszenie Międzynarodowych Księgowych; CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) Dyplomowany Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej; CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) Dyplomowany Instytut Finansów Publicznych i Rachunkowości; ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England & Wales) Instytut Biegłych Rewidentów w Anglii i Walii); ICAI (Institute of Chartered Accountants in Ireland) Instytut Biegłych Rewidentów Irlandii; ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland) Instytut Biegłych Rewidentów Szkocji; CPA (Institute of Certified Public Accountants in Ireland) Instytut Biegłych Rewidentów w Irlandii

Zawodowi księgowi funkcjonujący w firmach (PAIB - Professional Accountants in Business) – w tym technicy, specjaliści rachunkowości zarządczej i księgowi sektora publicznego nie podlegają regulacjom prawnym i środowiskowym. PAIB, którzy dobrowolnie stają się członkami Irlandzkiej Organizacji Techników Rachunkowości (Accounting Technicians Ireland) CIMA lub CIPFA, podlegają wymogom edukacyjnym i etycznym wymienionych profesjonalnych organizacji księgowych (PAO), a także ich systemom odpowiedzialności dyscyplinarnej.

POLSKA

Tylko zawód audytora podlega w Polsce uregulowaniom prawnym na poziomie państwowym. Zawód księgowego, w tym usługowe prowadzenie ksiąg

rachunkowych, nie podlega uregulowaniom prawnym. Księgowi mogą jednakże wstąpić do zawodowej organizacji księgowej i podlegać jej regulacjom. Nie ma też szczególnych wymogów związanych z osobami podpisującymi sprawozdanie finansowe jako osoby, którym powierzono prowadzenie ksiąg. Osoby świadczące usługi księgowe zobowiązane są do zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody powstałe w związku z prowadzoną przez nie działalnością zawodową.

Regulacja zawodu biegłych rewidentów

W Polsce Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR) pod nadzorem Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA), która rozpoczęła działalność od 1 stycznia 2020 r., zastępując Komitet Nadzoru nad Audytem, reguluje zawód biegłych rewidentów zgodnie z Ustawą o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym z 2017 r. Ustawa ta jest zgodna z przepisami UE. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym z 2017 r. zawiera przepisy dotyczące świadczenia usług audytorskich, certyfikacji biegłych rewidentów oraz określa główne obowiązki kluczowych organizacji zaangażowanych w regulację zawodu biegłego rewidenta.

Zgodnie z tą Ustawą wszystkie badania ustawowe sprawozdań finansowych muszą być przeprowadzane przez członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (PIBR). Członkostwo w PIBR jest obowiązkowe dla audytorów.

PIBR jest odpowiedzialny za: (i) certyfikację i rejestrację audytorów; (ii) przyjęcie standardów rewizji finansowej i standardów kontroli jakości, (iii) ustanowienie i egzekwowanie wymogów etycznych, jak również wymogów dotyczących ustawicznego doskonalenia zawodowego; (iv) ustanowienie odpowiedzialności dyscyplinarnej i ich egzekwowanie.

Działalność PIBR jest nadzorowana przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego (PANA). Oprócz nadzoru nad PIBR PANA kontroluje również firmy audytorskie, prowadzi wykaz firm audytorskich i rejestr jednostek audytorskich z państw trzecich, przeprowadza kontrole zapewnienia jakości firm audytorskich, prowadzi postępowania wyjaśniające, dochodzenia dyscyplinarne oraz występuje jako prokurator przed sądami w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych podczas badań ustawowych. Minister Finansów nadzoruje działalność PANA, powołuje i odwołuje organy PANA, uchwała jego statut i zatwierdza sprawozdania finansowe.

Kandydaci do zawodu biegłego rewidenta są zobowiązani do spełnienia szczegółowych wymogów edukacyjnych określonych w ustawie o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym z 2017 r. Należą do nich posiadanie dyplomu ukończenia studiów wyższych, spełnienie wymogu praktycznego doświadczenia oraz zdanie egzaminów zawodowych zarządzanych przez Komisję Egzaminacyjną PIBR w porozumieniu z Ministerstwem Finansów. Aby świadczyć usługi audytorskie, wykwalifikowane osoby muszą być wpisane do rejestru audytorów prowadzonego przez PIBR, ukończyć obowiązkowe ustawiczne

doskonalenie zawodowe i przestrzegać standardów etycznych. PANA zastrzega sobie prawo do odrzucenia wpisania przyszłego biegłego rewidenta do rejestru.

Regulacje dotyczące księgowych

Jak wspomniano powyżej, w Polsce aktualnie brak jest uregulowań dotyczących zawodu księgowego. Jest to wynikiem przeprowadzonej w 2014r. deregulacji usługowego prowadzenia ksiąg.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP)

SKwP jest profesjonalną organizacją zawodową rachunkowości, w której członkostwo ma charakter dobrowolny. Jako najstarszy i największy samorząd księgowy w Polsce aktywnie angażuje się w rozwój i prowadzenie szerokiej gamy kursów dla wszystkich zawodów księgowych w ramach systemu certyfikacji i kształcenia księgowych. Wielu członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (PIBR) należy również do SKwP. Zgodnie ze Statutem SKwP celem stowarzyszenia jest: (i) prowadzenie działań szkoleniowych i kursów ustawicznego doskonalenia zawodowego w celu poprawy wyników jego członków; (ii) obrona praw, godności i interesów swoich członków; (iii) zapewnienie przestrzegania standardów zawodowych i etycznych przez jej członków, jak również stworzenie odpowiednich warunków do podniesienia tych standardów; (iv) dalszy rozwój i doskonalenie praktyk księgowych oraz (v) organizowanie zawodu zgodnie z europejskimi i światowymi standardami.

SKwP opracowała własne programy certyfikacyjne i przyznaje certyfikaty pod warunkiem zdania odpowiednich egzaminów i udokumentowania praktycznego doświadczenia.

Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR)

Biegli rewidenci muszą być członkami PIBR, dawniej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, która została powołana Ustawą z 1991 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym. Zgodnie z Ustawą o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym z 2017 r. głównymi obowiązkami prawnymi PIBR są: (i) certyfikacja i rejestracja biegłych rewidentów; (ii) przyjmowanie standardów rewizji finansowej i standardów kontroli jakości, (iii) ustanowienie i egzekwowanie wymogów etycznych, jak również wymogów dotyczących ustawicznego doskonalenia zawodowego; (iv) ustanawianie mechanizmów dochodzeniowo-dyscyplinarnych oraz prowadzenie postępowań dyscyplinarnych.

Nad działalnością PIBR czuwa Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA), która rozpoczęła działalność 1 stycznia 2020 r.

FINLANDIA

W Finlandii regulowane jest jedynie świadczenie usług audytorskich. **Ministerstwo Gospodarki i Zatrudnienia** jest odpowiedzialne za opracowywanie przepisów dotyczących kontroli.

Ustawa o rewizji finansowej nr 1141 z 2015 r. zawiera przepisy dotyczące świadczenia usług audytorskich, ustanawia wymogi wstępnego rozwoju zawodowego (IPD) i ustawicznego rozwoju zawodowego (CPD) dla zawodu biegłego rewidenta oraz upoważnia Jednostkę Nadzoru nad Audytem (AOU) do regulowania zawodu biegłego rewidenta.

AOU jest odpowiedzialna za: (i) nadzór nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, w tym obowiązki w zakresie egzekwowania przepisów; (ii) licencjonowanie i rejestrację biegłych rewidentów i firm audytorskich; (iii) organizację egzaminów zawodowych; (iv) nadzór nad kompetencjami zawodowymi audytorów, ustawiczne kształcenie i utrzymanie kwalifikacji; (v) zapewnianie jakości i nadzór nad badaniami przeprowadzanymi przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie; (vi) ogólne wytyczne i opracowanie standardów rewizji finansowej oraz (vii) współpracę międzynarodową i wymianę informacji.

Kauppalamarin hyväksymä tilimies (zwani dalej autoryzowanymi audytorami HT), *keskuskaupparakamin hyväksymä tilintarkastaja* (zwani dalej autoryzowanymi księgowymi publicznymi KHT) i *julkishallinnon tilintarkastaja* (zwani dalej audytorami sektora publicznego JHT) to jedyne kategorie specjalistów księgowych regulowane przez prawo w Finlandii.

Kwalifikacja HT jest podstawą świadczenia usług audytorskich. Osoba, która zdała egzamin HT, może specjalizować się w: (i) audytach PIE po zdaniu egzaminu KHT i/lub (ii) w audytach administracji publicznej i finansów – po zaliczeniu egzaminu JHT, jak opisano poniżej.

Kandydat na audytora HT musi m.in.: (i) ukończyć studia wyższe lub uzyskać co najmniej 7-letnie doświadczenie w księgowości, finansach i prawie; (ii) ukończyć studia z zakresu rachunkowości, prawa i innych przedmiotów z zakresu biznesu i ekonomii; (iii) posiadać co najmniej 3-letnie doświadczenie praktyczne w zakresie badania sprawozdań finansowych lub co najmniej 15-letnie doświadczenie praktyczne w dziedzinie rachunkowości, finansów i prawa oraz (iv) zdać egzamin zawodowy dla audytorów HT.

Aby zostać audytorem KHT, kandydat musi: (i) być audytorem HT; (ii) ukończyć studia wyższe lub pracować jako biegły rewident HT przez co najmniej pięć lat lub posiadać co najmniej siedmioletnie doświadczenie w dziedzinie rachunkowości, finansów i prawa oraz (iii) zdać egzamin z badania jednostek interesu publicznego.

Aby zostać audytorem JHT, kandydat musi: (i) być audytorem HT; (ii) ukończyć studia wyższe lub pracować jako audytor HT przez co najmniej 5 lat lub posiadać co najmniej 7-letnie doświadczenie w dziedzinie rachunkowości, finansów i prawa; (iii) ukończyć studia niezbędne do wykonywania obowiązków biegłego rewidenta

administracji publicznej i finansów publicznych w zakresie rachunkowości i prawa oraz wykazać się co najmniej 18-miesięcznym doświadczeniem w zakresie administracji publicznej i finansów publicznych oraz (iv) zdać egzamin z zakresu kontroli administracji publicznej i finansów publicznych.

Profesjonalne organizacje księgowo

Fińskie Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów (Suomen Tilintarkastajat ry) jest dobrowolną organizacją członkowską zrzeszającą autoryzowanych księgowych publicznych, autoryzowanych audytorów i audytorów sektora publicznego w Finlandii od kwietnia 2014 r. Wszyscy jej członkowie są certyfikowani przez Jednostkę Nadzoru nad Audytem (AOU) zgodnie z Ustawą o audycie nr 1141 z 2015 r. Fińskie Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów jest zaangażowane w szkolenie audytorów poprzez dobrowolny program przygotowawczy, którym zarządza. Prowadzi również ustawiczne doskonalenie zawodowe, wymaga od swoich członków przestrzegania Kodeksu etycznego IESBA wydanego przez IESBA oraz zapewnia funkcjonowanie systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej swoich członków.

Stowarzyszenie powstało w wyniku połączenia dwóch stowarzyszeń audytu, KHT-yhdistys i HTM-tilintarkastajat, które zintegrowały swoją działalność w jedno stowarzyszenie. Ponad 90% wszystkich audytorów z byłych instytutów audytorskich KHT i HTM przeszło do połączonej organizacji.

Stowarzyszenie wspiera swoich członków w wykonywaniu wysokiej jakości pracy i pomaga im spełniać wymagania etyczne i zawodowe poprzez rozwijanie solidnych praktyk audytowych, w tym promowanie dobrych standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Stowarzyszenie rozwija również i wzmacnia umiejętności swoich członków, zapewniając edukację, informacje na temat bieżących problemów branżowych oraz możliwości profesjonalnego dialogu i nawiązywania kontaktów. Fińskie Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów jest również właścicielem ST-Akatemia Oy, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która specjalizuje się w szkoleniach i rozwoju dla księgowych.

SZWECJA

Ustawa o biegłych rewidentach z 2001 r. (z późniejszymi zmianami z 2018 r.) powołała szwedzki Inspektorat audytorów (Revisorsinspektionen - RI) jako niezależny organ nadzoru audytowego w Szwecji.

Ustawa określa również kryteria wymagane, aby stać się zatwierdzonymi księgowymi publicznymi i upoważnionymi księgowymi publicznymi. Wszystkie osoby, które ubiegają się o egzaminy upoważnionych księgowych publicznych opisane w sekcjach 4 i 5 Ustawy o audycie, muszą najpierw spełnić następujące wymagania: (i) uzyskać tytuł licencjata; (ii) ukończyć 3-letnie szkolenie praktyczne, które obejmuje szkolenie w zakresie badania sprawozdań finansowych, w państwie

należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) pod nadzorem osoby fizycznej uprawnionej do przeprowadzania badań ustawowych. Aby uzyskać tytuł upoważnionego księgowego publicznego, osoby fizyczne muszą również: mieszkać w Szwecji lub w innym państwie w EOG; wykonać co najmniej 1 500 godzin czynności audytowych w ciągu 5 lat bezpośrednio poprzedzających złożenie wniosku i pracować w firmie audytorskiej.

Wszyscy upoważnieni księgowi publiczni uprawnieni do przeprowadzania badań ustawowych (tj. audytorzy) podlegają odpowiedzialności dyscyplinarnej ustanowionej przez RI. Ponadto zgodnie z Ustawą o biegłych rewidentach z 2001 r. (z późniejszymi zmianami z 2018 r.), RI przeprowadza kontrole firm audytorskich, w których badane są jednostki interesu publicznego (PIE). RI i FAR podpisały umowę, która deleguje FAR odpowiedzialność za przeprowadzanie kontroli zapewnienia jakości audytorów i firm audytorskich, które są członkami FAR i nie przeprowadzają audytów PIE.

Dodatkowe obowiązki regulacyjne i nadzorcze RI obejmują: (i) zapewnianie wytycznych dotyczących autoryzacji i zatwierdzania księgowych publicznych oraz rejestracji firm audytorskich; ii) nadzorowanie praktyk rewizji finansowej, upoważnionych i zatwierdzonych księgowych publicznych oraz zarejestrowanych firm audytorskich; (iii) zapewnienie, że ogólnie przyjęte zasady rachunkowości i ogólnie przyjęte zasady rewizji finansowej są opracowywane w sposób zorientowany na cel oraz (iv) monitorowanie i egzekwowanie wymogów wstępnego i ustawicznego doskonalenia zawodowego (odpowiednio IPD i CPD) biegłych rewidentów w danej jurysdykcji (100 godzin w okresie 5 lat).

Zgodnie z dokumentacją przygotowawczą (komentarzem) do Ustawy o biegłych rewidentach, organizacja zawodowa (tj. FAR) jest odpowiedzialna za wydawanie wytycznych w postaci zaleceń i oświadczeń co do tego, czym są „ogólnie przyjęte zasady audytu”. RI z kolei ma wyraźny mandat do interpretowania i oceny zaleceń oraz oświadczeń wydanych przez FAR, a tym samym określenia „dobrej praktyki audytu”.

W Szwecji zawody księgowe, takie jak konsultanci księgowi, doradcy podatkowi i konsultanci ds. płac, nie są regulowane przez prawo. Jednak te kategorie profesjonalistów, a także te opisane powyżej, mogą dobrowolnie przystąpić do członkostwa w FAR i podlegać jego przepisom.

FAR oferuje kwalifikacje, takie jak **autoryzowani konsultanci księgowi (AAC)**, **autoryzowani doradcy podatkowi (ATA)** i **autoryzowani konsultanci ds. płac (APC)** dla profesjonalistów, którzy spełniają określone kryteria wykształcenia i doświadczenia zawodowego oraz zdadzą specjalistyczne egzaminy. FAR licencjonuje również audytorów, którzy badają firmy finansowe. Aby uzyskać i utrzymać taką licencję, biegły rewident musi spełniać określone kryteria, tj. odpowiednie doświadczenie w zakresie audytu i doskonalenie zawodowe w sektorze finansowym. Zgodnie z umową między FAR a Finansinspektionen (szwedzkim organem nadzoru finansowego) licencja ta jest obowiązkowa.

Aby uzyskać kwalifikacje AAC lub APC, kandydaci muszą: być aktywni w firmie księgowej lub audytorskiej; posiadać licencjat z biznesu i ukończyć 3 lata praktycznego doświadczenia. Aby uzyskać tytuły, wnioskodawcy muszą zdać egzaminy AAC lub APC. Aby zachować tytuły, członkowie są zobowiązani do ukończenia co najmniej 120 godzin odpowiedniego CPD w ciągu 3 lat (minimum 20 godzin rocznie) – 60 godzin musi być weryfikowalne. Tytuł AAC lub APC musi być odnawiany co 6 lat w ramach kontroli zapewnienia jakości zorganizowanych przez FAR.

Jeśli chodzi o ATA, kandydaci muszą posiadać tytuł magistra; 5 lat odpowiedniego doświadczenia zawodowego; muszą być aktywnymi konsultantami lub specjalistami w branży. ATA muszą również zdać egzamin z zakresu standardów etycznych.

Wreszcie, zawód księgowego jest samoregulujący. Księgowi mogą dobrowolnie dołączyć do Srf Konsulterna (Srf) i podlegać jej regulacjom. Srf oferuje **kwalifikacje doradcy księgowego** członkom, którzy spełniają wymagania wiedzy teoretycznej instytutu i ukończyli 3 lata praktycznego doświadczenia w zawodzie. Członkowie z co najmniej 8-letnim doświadczeniem w zawodzie mogą ubiegać się o kwalifikacje autoryzowanego doradcy księgowego. Kandydaci nie mogą otrzymać kwalifikacji autoryzowanego doradcy księgowego, dopóki nie zdadzą końcowego egzaminu uwierzytelniającego. Wszyscy doradcy księgowi są zobowiązani do ukończenia 60 godzin CPD w ciągu 3 lat, aby odnowić licencję autoryzacyjną i przestrzegać Kodeksu etycznego wydanego przez FAR. Ponadto członkowie tego instytutu podlegają kontroli jakości przeprowadzanej przez doradców Srf co 6 lat.

GRECJA

Zawód biegłego rewidenta jest regulowany na poziomie państwowym i zawodowym przez dwie ustawy. Po pierwsze, Ustawa nr 3148/2003, zmieniona Ustawą nr 4449/2017, która ustanowiła Grecką Radę Nadzoru nad Standardami Rachunkowości i Rewizji Finansowej (ELTE) – organ nadzoru publicznego działający pod nadzorem Ministra Finansów (MF). Po drugie, Dekret prezydencki nr 226/1992, zmieniony Dekretem prezydenckim nr 341/1997, która ustanowiła Instytut Certyfikowanych Księgowych Grecji (SOEL). Tylko certyfikowani księgowi publiczni (CPA) mogą przeprowadzać audyty, a każdy CPA musi być zatrudniony przez firmę audytorską.

Zgodnie z Ustawą 4449/2017 kandydaci, którzy chcą uzyskać tytuł CPA i zostać członkiem SOEL, są zobowiązani do spełnienia określonych w ustawie wymagań, takich jak: (i) posiadanie wykształcenia wyższego; (ii) zdanie końcowych egzaminów z rachunkowości zawodowej; oraz (iii) posiadanie 5-letniego doświadczenia praktycznego. Dwa lata praktycznego doświadczenia muszą zostać ukończone po zdaniu egzaminu końcowego.

Do obowiązków ELTE należy: (i) prowadzenie rejestru CPA i firm audytorskich; (ii) nadzorowanie działalności SOEL – prowadzenie rejestru CPA i firm audytorskich; administrowanie profesjonalnym badaniem CPA; ustanawianie i egzekwowanie wymogów w zakresie kształcenia początkowego i ustawicznego; (iii) doradzanie Ministerstwu Finansów w zakresie norm; (iv) opracowanie systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej (I&D); (v) ustanowienie wymogów etycznych dla CPA w następstwie wniosków przedstawionych przez SOEL oraz (vi) ustanowienie systemu zapewniania jakości (QA) dla CPA wszystkich jednostek interesu publicznego (PE). Niektóre obowiązki ELTE pokrywają się z obowiązkami SOEL.

Na przykład SOEL prowadzi następujące działania regulacyjne pod nadzorem ELTE: (i) prowadzenie rejestru CPA i firm audytorskich; (ii) przeprowadzanie egzaminów zawodowych CPA; (iii) ustanawianie i egzekwowanie wymogów w zakresie kształcenia początkowego i ustawicznego oraz (iv) przeprowadzanie kontroli jakości CPA podmiotów z państw trzecich.

LITWA

Ustawa o kontroli nr XIII-96 z 2017 r. reguluje biegłych rewidentów na Litwie, ustanawiając wstępne i ustawiczne wymagania dotyczące rozwoju zawodowego (odpowiednio IPD i CPD), wymogi etyczne, kontrole zapewnienia jakości oraz procedury dochodzeniowe i dyscyplinarne. Prawo bezpośrednio przyjmuje Kodeks Etyki IESBA jako Kodeks etyki zawodowej dla certyfikowanych audytorów w jurysdykcji.

Aby móc **ubiegać się o tytuł biegłego rewidenta**, osoby fizyczne muszą posiadać: akademicki tytuł magistra; nienaganną reputację; 3-letnie szkolenie praktyczne oraz zdać egzaminy (5 egzaminów z zakresu wspólnych zagadnień, prawa, podatków, rachunkowości, audytu). Kandydaci muszą następnie przystąpić do Litewskiej Izby Audytorów (LCA) i uzyskać certyfikat biegłego rewidenta.

Istnieją dwa oficjalne organy zaangażowane w regulację zawodu audytora: Organ Audytu, Rachunkowości, Wyceny Nieruchomości i Zarządzania Niewypłacalnością (AAPVIM), pod nadzorem Ministerstwa Finansów, oraz LCA. Zakres obowiązków AAPVIM obejmuje: (i) audyt, etykę i ustalanie standardów rachunkowości; (ii) przeprowadzanie procedur zapewniania jakości i egzekwowania odpowiedzialności dyscyplinarnej; (iii) tłumaczenie norm wydanych przez IESBA i RMSR na język litewski; (iv) współpracę z innymi organami nadzoru audytu publicznego i podmiotami ustanawiającymi standardy oraz (v) nadzór nad wszystkimi działaniami LCA, w tym nad mechanizmami zapewniania jakości i egzekwowania; (vi) zatwierdzanie, licencjonowanie i rejestracja biegłych rewidentów oraz (vii) kształcenie ustawiczne.

Zgodnie z ustawą o audycie LCA reguluje zawód biegłego rewidenta i jest **odpowiedzialna** za: (i) administrowanie egzaminem kwalifikacyjnym biegłego rewidenta; (ii) wydawanie certyfikatu biegłego rewidenta; (iii) administrowanie

programem doskonalenia zawodowego i jego monitorowanie; (iv) prowadzenie rejestru biegłych rewidentów oraz (v) ustanowienie systemów kontroli jakości i badań i rozwoju dla audytorów w celu zapewnienia zgodności ze standardami we współpracy z AAAPVIM.

Inne zawody profesjonalnych księgowych nie są regulowane na poziomie państwowym, ale zainteresowani mogą dobrowolnie przystąpić do profesjonalnej organizacji księgowej i podlegać jej przepisom i wytycznym. Na Litwie istnieje Litewskie Stowarzyszenie Księgowych i Audytorów (LAAA), które oferuje tytuł *professional accountant*. (zawodowy księgowy). Wymagania LAAA dotyczące wstępnego kształcenia zawodowego, warunkujące otrzymanie tego tytułu obejmują: posiadanie tytułu licencjata (zamiennie z 10-letnim doświadczeniem zawodowym i co najmniej 7-letnim doświadczeniem w rachunkowości); co najmniej 3-letnie doświadczenie w ciągu ostatnich 10 lat w dziedzinie rachunkowości, finansów, ekonomii lub kontroli; zdanie egzaminów LAAA (3 tematy egzaminacyjne) i nienaganną reputację. LAAA podejmuje następujące działania: (i) ustanawianie wymogów edukacyjnych i zawodowych dla członków; (ii) przeprowadzanie egzaminu „zawodowy księgowy” przeznaczonego dla osób ubiegających się o kwalifikacje na poziomie zaawansowanym oraz (iii) tworzenie i obsługa systemów kontroli jakości i rozwoju dla członków.

ESTONIA

W Estonii zawód biegłego rewidenta jest regulowany przez **Ustawę o działalności audytorskiej**. Ustawa ustanowiła Radę Nadzoru nad Działalnością Rewizyjną (AAOC), która nadzoruje wszystkie funkcje związane z estońskimi audytorami i firmami audytorskimi w koordynacji z Estońskim Stowarzyszeniem Biegłych Rewidentów (EAA). Ministerstwo Finansów ponosi ostateczną odpowiedzialność za zapewnienie, że obie organizacje prowadzą swoją działalność z poszanowaniem interesu publicznego. Wreszcie, ustawa o działalności audytorskiej określa również wymagania dotyczące uczestnictwa i funkcjonowania systemu dochodzeniowo-dyscyplinarnego, a także procedur i podmiotów odpowiedzialnych za zapewnienie jakości badania.

Ustawa określa wstępne wymagania dotyczące rozwoju zawodowego w celu wykonywania zawodu biegłego rewidenta w jurysdykcji. Zaprzysiężony audytor (audytor) to osoba, która posiada tytuł licencjata uznany przez państwo; 3 lata praktycznego doświadczenia; niezbędne szkolenie teoretyczne; aktywną zdolność do czynności prawnych, nienaganną reputację oraz na zaliczone egzaminy kwalifikacyjne organizowane przez MSZ. Osoby fizyczne muszą przystąpić do EAA.

Oprócz nadzorowania przyznawania, zawieszania i cofania licencji na audyt, AAOC jest również odpowiedzialny za: (i) opracowywanie standardów audytu i etycznych; (ii) zatwierdzanie treści egzaminów zawodowych dla biegłych rewidentów; (iii) przeprowadzanie przeglądów zapewniania jakości (QA) i postępowań

dyscyplinarnych; (iv) nakładanie sankcji oraz (v) nadzorowanie działań delegowanych EAA, takich jak ustawiczne kształcenie zawodowe i rozwój.

Tymczasem EAA dzieli niektóre z wyżej wymienionych obowiązków, takich jak: (i) tłumaczenie standardów na język estoński w celu zastosowania w jurysdykcji; (ii) organizowanie ustawicznego kształcenia zawodowego biegłych rewidentów; (iii) proponowanie treści badania biegłego rewidenta oraz (iv) udział w postępowaniu dyscyplinarnym AAOC.

Wreszcie, dzięki transpozycji unijnej reformy prawa dotyczącego sprawozdań finansowych biegli rewidenci jednostek interesu publicznego podlegają obecnie obowiązkowej rotacji firm audytorskich, a także ograniczeniom dotyczącym usług niezwiązanych z badaniem sprawozdań finansowych. Zostały one wdrożone poprzez zmiany w Ustawie o działalności biegłych rewidentów w styczniu 2017 r., które ograniczają możliwość przedłużenia umów o świadczenie ustawowego badania rocznych sprawozdań finansowych do 10 kolejnych lat. Ponadto zaprzysiężony biegły rewident nie może świadczyć usług na rzecz podmiotu publicznego (jednostki rządowej) przez okres dłuższy niż 7 lat. Dodatkowo firma audytorska przeprowadzająca badanie ustawowe jednostki interesu publicznego lub którykolwiek z członków sieci zaprzysiężonych biegłych rewidentów, do której należy taka firma audytorska, nie może, bezpośrednio ani pośrednio, świadczyć żadnej usługi określonej w art. 5 ust. 1 rozporządzenia (UE) nr 537/2014 na rzecz badanej jednostki interesu publicznego, swojej jednostki dominującej ani jednostki przez nią kontrolowanej w państwie członkowskim.

NIEMCY

W Niemczech członkowie tego zawodu są znani jako *wirtschaftsprüfer* i *vereidigte buchprüfer* (księgowi publiczni / zaprzysiężeni audytorzy, dla uproszczenia zwani dalej *wirtschaftsprüfer*). Zawód ten jest przede wszystkim **regulowany przez Wirtschaftsprüferordnung [Ustawę o księgowych publicznych (WPO)] z 1961 r.** i jej zmiany, które określają obowiązki zawodowe *wirtschaftsprüfer*, ustanowienie Wirtschaftsprüferkammer (Izby Księgowych Publicznych – WPK) oraz warunki wstępne do wykonywania zawodu *wirtschaftsprüfer*.

Wirtschaftsprüfer, po uzyskaniu licencji, jest upoważniony do przeprowadzania badań przedsiębiorstw, a w szczególności do przeprowadzania audytów rocznych sprawozdań finansowych przedsiębiorstw oraz do wydawania sprawozdań biegłego rewidenta na temat przebiegu i wyników takich badań. *Wirtschaftsprüfer* może również doradzać i reprezentować klientów w sprawach podatkowych, działać jako ekspert w dziedzinie zarządzania przedsiębiorstwem, doradzać w sprawach gospodarczych oraz działać jako powiernik.

Przed otrzymaniem oznaczenia *wirtschaftsprüfer* osoby fizyczne muszą ukończyć studia wyższe i studia, które obejmują wszystkie dyscypliny zgodnie z §4 rozporządzenia egzaminacyjnego Wirtschaftsprüfer. Kandydaci muszą następnie

ukończyć 3 lata praktycznego doświadczenia, przy czym co najmniej 2 lata praktyki kontrolnej. Następnie kandydaci mogą przystąpić do egzaminów. Po zdaniu egzaminów są powoływani na *wirtschaftsprüfer*, po czym otrzymują certyfikat wydany przez WPK.

WPK działa pod nadzorem prawnym Federalnego Ministerstwa Gospodarki i Energii i jest odpowiedzialna w szczególności za: (i) udzielanie licencji *wirtschaftsprüfer* i firmom audytorskim; (ii) cofanie licencji; (iii) rejestrację publicznych księgowych i firm audytorskich; (iv) przeprowadzanie egzaminów na oznaczenie *wirtschaftsprüfer*; (v) ustalanie wymogów etycznych; (vi) ustanowienie wymogów dotyczących ustawicznego doskonalenia zawodowego; (vii) przeprowadzanie przeglądów zapewniania jakości oraz (viii) procedur odpowiedzialności dyscyplinarnej dla biegłych rewidentów.

Działalność i członkowie WPK podlegają niezależnemu **nadzorowi** Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS/AOB – Auditor Oversight Body), który został ustanowiony w wyniku reformy audytu UE i przyjęty do prawa krajowego przez Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG; Ustawa o reformie nadzoru audytorskiego) oraz nowelizacją WPO. obejmują: (i) inspekcje firm audytorskich jednostek interesu publicznego (PIE) oraz badania PIE; (ii) egzekwowanie (dochodzenia i sankcje) w odniesieniu do audytów PIE; (iii) obowiązkowe oświadczenie o wszelkich zmianach w zasadach zawodowych (etyka, kontrola jakości) wydanych przez WPK do zatwierdzenia przez Federalne Ministerstwo Gospodarki; (iv) monitorowanie rynku zgodnie z art. 27 Rozporządzenia (UE) nr 537/2014 oraz (v) nadzór i ostateczna odpowiedzialność oraz uprawnienia decyzyjne, w szczególności w odniesieniu do wyżej wymienionych działań WPK.

Wreszcie, standardy rewizji finansowej, które mają zastosowanie w danej jurysdykcji, są wydawane przez Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Instytut Biegłych Rewidentów Publicznych w Niemczech, Incorporated Association – IDW) – profesjonalną organizację księgową z dobrowolnym członkostwem dla biegłych rewidentów wraz z innymi specjalistami, takimi jak licencjonowani doradcy podatkowi i prawnicy w praktyce publicznej. Misją IDW jest: (i) zapewnienie kształcenia i ustawicznego rozwoju zawodowego (CPD) *wirtschaftsprüfer* oraz prowadzenie odpowiednich działań w tym zakresie; (ii) opowiadanie się za jednolitymi zasadami wykonywania zawodu w sposób niezależny, indywidualnie odpowiedzialny i sumienny oraz zapewnianie przestrzegania tych zasad przez członków oraz (iii) wspieranie dalszego rozwoju roli zawodu *wirtschaftsprüfer*. Osoby, które dołączają do IDW, muszą być zarejestrowane w rejestrze instytutu i podlegają wymogom CPD oraz procedurom dochodzeniowym i dyscyplinarnym.

WŁOCHY

Dekret ustawodawczy nr 139/05, dekret ustawodawczy nr 39/2010 i dekret nr 135/2016 stanowią kluczowe przepisy ustanawiające ramy regulacyjne dla zawodu księgowego.

Profesjonalni księgowi

Dekret ustawodawczy nr 139/05 ustanawia ramy regulacyjne dla profesjonalnych księgowych, w tym obowiązki organizacji odpowiedzialnych za regulację zawodu księgowego takich jak Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) i Ministerstwa Sprawiedliwości.

Profesjonalni księgowi mogą otrzymać jedne z niżej wymienionych kwalifikacji. Obie podlegają ogólnemu nadzorowi Ministerstwa Sprawiedliwości:

- 1) *esperti contabili* – upoważniony do świadczenia usług księgowych, wykonywania rozliczeń podatkowych i wykonywania ograniczonych funkcji kontrolnych.
- 2) *dottori commercialisti* – upoważniony do świadczenia tych samych usług co *esperti contabili*, a także do przeprowadzania wycen firm, postępowań upadłościowych, obrony klientów przed sądami podatkowymi oraz wykonywania pełnego zakresu usług audytowych i atestacyjnych na potrzeby badań niestatutowych.

Zgodnie z Dekretem ustawodawczym nr 139/05 *dottori commercialista* i *esperti contabili* muszą legitymować się wykształceniem wyższym. Wymaga się również od nich zdobycia praktycznego doświadczenia, zdania państwowych egzaminów końcowych, a także spełnienia szczegółowych warunków określonych przez Ministerstwo Edukacji, Uniwersytetów i Badań Naukowych oraz zarejestrowania się jako członkowie CNDCEC.

CNDCEC jest wyznaczony Dekretem ustawodawczym nr 139/05 jako podmiot odpowiedzialny za: (i) opracowywanie wymogów etycznych dla swoich członków; (ii) monitorowanie i egzekwowanie przestrzegania przez swoich członków standardów technicznych i etycznych zawodu; (iii) ocenę i zatwierdzanie programów ustawicznego doskonalenia zawodowego ustanowionych w rozdziałach terytorialnych; (iv) reprezentowanie zawodu na poziomie krajowym i międzynarodowym; oraz (v) w razie potrzeby formułowanie opinii na temat projektów ustaw.

4. Wnioski i rekomendacje

Przeprowadzona analiza stanu i sposobu uregulowania zawodu księgowego w badanych krajach wskazuje na duże zróżnicowanie w tym zakresie.

Kluczowe wnioski, wynikające z ustaleń poczynionych w rozdziale 2 niniejszego opracowania, dotyczą w szczególności:

- 1) Rangi uregulowania zawodu księgowego, która obejmuje trzy rozwiązania:
 - a) uregulowania ustawowe,
 - b) uregulowania ustawowe z delegacją dla organizacji zawodowych,
 - c) uregulowania środowiskowe /zawodowe/;
- 2) Wymogów związanych z dostępem do zawodu księgowego, obejmujących m.in.:
 - a) wykształcenie wyższe (nie zawsze warunek konieczny, nie zawsze musi być to wykształcenie ekonomiczne),
 - b) odpowiedni staż pracy/doświadczenie, w tym liczba godzin pracy pod nadzorem certyfikacyjnym,
 - c) egzaminy końcowe;
- 3) Innych wymogów lub wytycznych regulujących dostęp do zawodu księgowego:
 - a) wymóg aktywnego wykonywania zawodu, w tym odnawianie uprawnień,
 - b) wymóg ciągłego doskonalenia,
 - c) wymóg przestrzegania norm etycznych.

Z uwagi na to, że regulacje dotyczące zawodu księgowego obowiązują w ok. 30% badanych krajów, ostateczna decyzja o odejściu od deregulacji w Polsce i o wprowadzeniu wymogów instytucjonalnych powinna:

- a) być wypadkową zdiagnozowanych potrzeb i oczekiwań otoczenia gospodarczego /interesariuszy,
- b) uwzględniać specyfikę wzajemnych relacji pomiędzy zawodami związanymi z rachunkowością, w tym stopnia ich uregulowania,
- c) uwzględniać uwarunkowania kulturowe danego kraju (skłonność do kodeksowych czy środowiskowych rozstrzygnięć → model kontynentalny czy anglosaski).

Jak wskazywano wcześniej, prowadzone aktualnie szerokie konsultacje dotyczące potrzeby i formy uregulowania zawodu księgowego wychodzą naprzeciw sformułowanym rekomendacjom. Podstawą podjęcia decyzji o wdrożeniu regulacji instytucjonalnych zawodu księgowego w Polsce nie powinien być fakt jego uregulowania lub nieregulowania w poszczególnych krajach, a potrzeby w tym zakresie wynikające z uwarunkowań gospodarczych, kulturowych, wzajemnych relacji między zawodami pokrewnymi etc.

Reasumując, w świetle przeprowadzonej analizy należy uznać, że w Polsce występują uwarunkowania uzasadniające uregulowanie zawodu księgowego, co potwierdzają także kolejne badania w tym zakresie, prowadzone m.in. przez SKwP.