



Stowarzyszenie  
Księgowych  
w Polsce

### 3.4. Księgowy a biegły rewident (z uwzględnieniem biur rachunkowych)

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)

#### Skład zespołu:

prof. dr hab. Jolanta Chluska – Politechnika Częstochowska (lider)

Prof. dr hab. Jerzy Gierusz – Uniwersytet Gdański

dr hab. Joanna Wielgórska-Leszczyńska, prof. SGH – Szkoła Główna Handlowa

dr hab. Bogusława Bek-Gaik, prof. AGH – Akademia Górniczo-Hutnicza

dr hab. Sylwia Łęgowik-Świącik, prof. PCz – Politechnika Częstochowska

dr Dorota Adamek-Hyska – Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

dr Izabela Emerling – Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

dr Ewa Grabowska-Kaczmarczyk – Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Barbara Misterna-Dragan – Polska Izba Biegłych Rewidentów

dr Jarosław Szyszka – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

dr Magdalena Wójcik-Jurkiewicz – Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

## Spis treści

1. Zawód biegłego rewidenta w Polsce – rys historyczny 1991-2016.....	3
2. Biegły rewident – analiza stanu prawnego 2017-2022.....	7
3. Samorząd biegłych rewidentów – organizacja i kontrola.....	14
4. Główny księgowy a biegły rewident w jednostkach sektora finansów publicznych.....	22
5. Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych w Polsce – regulacje prawne do 2014 r. ....	29
6. Rekomendacje dotyczące zawodu księgowego .....	34
6.1. Zakres regulacji.....	34
6.2. Kompetencje księgowych objętych regulacją.....	35
6.3. Obowiązki księgowych w ramach regulacji zawodu księgowego.....	37
6.4. Organy certyfikujące i kontrolne .....	39
6.5. Konsekwencje profesjonalizacji zawodu księgowego.....	39
Bibliografia.....	41

## 1. Zawód biegłego rewidenta w Polsce – rys historyczny 1991-2016

Zmiana systemu polityczno-gospodarczego w 1989 r. wymusiła uregulowanie zasad rachunkowości z uwzględnieniem nowych realiów ekonomicznych. Początkowo najważniejszym aktem prawnym w tym zakresie było Rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r.<sup>1</sup> w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości. Rozporządzenie to w dużej mierze bazowało na IV Dyrektywie EWG. Po raz pierwszy zasady polskiej rachunkowości oparto na koncepcji *true and fair view*.

Zmiany uwarunkowań gospodarczych i społecznych sprawiły, że konieczne stało się ogłoszenie w formie ustawy regulacji prawnych określających zasady funkcjonowania zawodu biegłych rewidentów oraz ich samorządu. Pierwszą była Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie<sup>2</sup>. Akt ten regulował szczegółowe zagadnienia, takie jak:

- a) badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych,
- b) wymogi dotyczące biegłych rewidentów,
- c) organizacja samorządu zawodowego biegłych rewidentów,
- d) odpowiedzialność karna biegłych rewidentów,
- e) zmiany przepisów obowiązujących oraz przepisy przejściowe.

Ważnym elementem Ustawy było zdefiniowanie „biegłego rewidenta”. Mógł nim być obywatel Polski który:

- a) posiadał pełną zdolność do czynności prawnych,
- b) korzystał z praw publicznych,
- c) nie był karany za przestępstwa przeciwko mieniu, dokumentom i inne przestępstwa,
- d) posiadał wykształcenie wyższe,
- e) odbył 4-letnią praktykę zawodową w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, w tym 2-letnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta. z praktyki mogli być zwolnieni kandydaci posiadający 5-letnią praktykę na stanowiskach samodzielnych lub kierowniczych,
- f) zdał z wynikiem pozytywnym egzamin na biegłego rewidenta przed Państwową Komisją Egzaminacyjną,
- g) złożył ślubowanie,
- h) został wpisany na listę biegłych rewidentów.

---

<sup>1</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości z 15 stycznia 1991 r. (Dz. U. nr 10 poz. 35).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 111 poz. 480 z póź. zm).

Wpis na listę biegłych rewidentów, jak również podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, dokonywała Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR). Ustawa określała przypadki powodujące skreślenie z listy biegłych rewidentów. Jedną z nich było niewykonywanie zawodu biegłego rewidenta przez 5 kolejnych lat. Do czasu zwołania pierwszego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych prowadziła Komisja Papierów Wartościowych. W okresie 4 lat od wejścia w życie Ustawy osoby posiadające dyplom biegłego księgowego nadany przez Ministra Finansów i figurujące na liście dyplomowanych biegłych księgowych mogły być (na ich wnioski) wpisywane na listę biegłych rewidentów.

Ustawa z dnia 19 października 1991 r. powoływała Krajową Izbę Biegłych Rewidentów jako samorząd biegłych rewidentów. Przynależność do Izby była obowiązkowa

i powstawała z chwilą wpisu na listę biegłych rewidentów. Organami Izby ustalono:

- a) Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów,
- b) Krajową Radę Biegłych Rewidentów,
- c) Krajową Komisję Rewizyjną,
- d) Krajowy Sąd Dyscyplinarny,
- e) Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego.

Kadencja organów KIBR trwała 3 lata. W zakresie nieuregulowanym w Ustawie zasady funkcjonowania KIBR określał statut zatwierdzony przez Ministra Finansów. Minister ten sprawował także nadzór nad Izbą. Do jej zadań należało:

- a) reprezentowanie członków Izby oraz ochrona ich interesów zawodowych,
- b) ustanawianie, w porozumieniu z Ministrem Finansów, norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- c) ustalanie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów,
- d) określanie i sprawdzanie teoretycznych i praktycznych kwalifikacji kandydatów na biegłych rewidentów i nadawanie im tytułu biegłego rewidenta,
- e) sprawowanie nadzoru nad należyтым wykonywaniem zawodu przez członków Izby i przestrzeganiem przez nich etyki zawodowej,
- f) doskonalenie zawodowe członków Izby,
- g) nakładanie na członków Izby kar dyscyplinarnych za naruszenie norm wykonywania zawodu oraz etyki zawodowej.

Izba mogła prowadzić działalność wydawniczą i szkoleniową.

Jako podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych Ustawa wymieniała:

- a) biegłych rewidentów,
- b) spółki cywilne z wyłącznym udziałem biegłych rewidentów, które zatrudniały do badania sprawozdań finansowych biegłych rewidentów i zostały wpisane na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
- c) osoby prawne spełniające łącznie następujące warunki:

- zatrudniały do badań sprawozdań finansowych biegłych rewidentów,
- większość głosów stanowiących w organach kolegialnych przysługiwało biegłym rewidentom lub podmiotom wpisanym na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
- większość członków zarządu stanowili biegli rewidenci, a jeżeli zarząd składał się z nie więcej niż dwóch osób, to jedna z nich posiadała tytuł biegłego rewidenta,
- zostały wpisane na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Ustawa odnosiła się także do konieczności zachowania przez podmiot uprawniony do badania bezstronności i niezależności (art. 12). Pierwszy Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów zwołała Komisja Papierów Wartościowych w ciągu 2 miesięcy od dnia wpisania 200 osób na listę biegłych rewidentów.

Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie<sup>3</sup> nie tylko uchylili poprzednią ustawę, ale także wprowadziła szereg ważnych regulacji, doprecyzowując zarówno zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta, jak i organizację samorządu zawodowego biegłych rewidentów. Do istotnych przepisów uzupełniających zaliczyć należy:

- a) przepisy dotyczące trybu badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów przeniesiono do Ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości,
- b) powierzenie Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów wpisu biegłych rewidentów do rejestru, prowadzenia i publikacji listy biegłych rewidentów wykonujących zawód biegłego rewidenta oraz listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
- c) określenie przedmiotu działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
- d) doprecyzowanie form wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta,
- e) sprecyzowano obowiązki biegłego rewidenta oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, obok wykonywania tego typu badań, mógł oferować jedynie takie usługi, jak:

- a) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych,
- b) ekspertyzy ekonomiczno-finansowe,
- c) doradztwo podatkowe,
- d) doradztwo w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości,
- e) prowadzenie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego,
- f) działalność wydawnicza i szkoleniowa w zakresie rachunkowości.

---

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 121, poz. 592 z późn. zm.).

Biegły rewident mógł wykonywać zawód jako osoba prowadząca działalność gospodarczą, wspólnik spółki cywilnej, jawnej lub komandytowej lub osoba pozostająca w stosunku pracy.

W trakcie prac nad najważniejszą Ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>4</sup> podjęto decyzję, że w jej ramach uwzględniona zostanie problematyka badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, co świadczy tylko o tym, jak wielkie znaczenie dla ustawodawcy i samej rachunkowości ma kwestia rewizji finansowej. Ustawa o rachunkowości definiowała „biegłego rewidenta jako osoby fizyczne, spółki jawne, spółki komandytowe, spółki cywilne i osoby prawne uprawnione na podstawie odrębnych przepisów do badania sprawozdań finansowych w trybie przewidzianym ustawą”. Definiowała ona także zasady bezstronności i niezależności biegłego rewidenta. Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie weszła w życie z dniem 1 stycznia 1995 r.

Kolejnym krokiem w dostosowywaniu regulacji krajowych do standardów unijnych było uchwalenie Ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym. W tym akcie prawnym warunki przeprowadzania rewizji finansowej zdefiniowane zostały jako MSRF<sup>5</sup> ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej. Wprowadzono również wymogi Dyrektywy 2006/43/WE, zgodnie z którą państwa członkowskie UE mają obowiązek utworzenia niezależnego systemu nadzorowania dla osób wykonujących zawód biegłego rewidenta oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, a także zapewnienia jakości rewizji finansowej<sup>6</sup>.

Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym była wielokrotnie nowelizowana. Ostatni tekst jednolity z 2016 r. przed nowymi regulacjami z 2017 r.

---

<sup>4</sup> Podstawowe kwestie, które zostały uregulowane Ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości to :

- a) jednostki objęte obowiązkiem badania i ogłaszania sprawozdań finansowych,
- b) cel badania,
- c) podstawowa treść opinii oraz raportu biegłego rewidenta,
- d) ogólne wymagania co do dokumentacji rewizyjnej,
- e) zasada bezstronności i niezależności biegłego rewidenta (przyp, aut.),
- f) wybór podmiotu przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego,
- g) termin podpisania umowy o badanie i koszty badania sprawozdania finansowego,
- h) prawa biegłego rewidenta i obowiązki osób trzecich w zakresie udostępnienia informacji,
- i) obowiązki: udostępnianie sprawozdań i opinii wraz z raportem biegłego rewidenta przez poszczególne rodzaje jednostek wspólnikom, akcjonariuszom lub członkom, złożenie sprawozdania finansowego i innych dokumentów w rejestrze sądowym, złożenie sprawozdania finansowego i innych dokumentów do ogłoszenia.

<sup>5</sup> Międzynarodowy standard rewizji finansowej.

<sup>6</sup> J. Wielgórska-Leszczyńska, J. Zakrzewska, *Wpływ wprowadzenia międzynarodowych standardów badania w Polsce na małe i średnie firmy audytorskie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie/Cracow Review of Economics and Management” 2021, 4(988), s. 25-43.

obejmował nie tylko zagadnienia dotyczące zawodu biegłego rewidenta, zasad wykonywania zawodu, organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów ale również:

- a) działania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym tych umocowanych prawnie do badania sprawozdań finansowych, wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,
- b) sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów,
- c) utworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego,
- d) współpracy organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.

## 2. Biegły rewident – analiza stanu prawnego 2017-2022

Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym określa zasady<sup>7</sup>:

- a) uzyskiwania uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i wykonywania tego zawodu,
- b) organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów,
- c) sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, samorządem zawodowym biegłych rewidentów oraz jednostkami zainteresowania publicznego,
- d) współpracy międzynarodowej organu nadzoru publicznego, w szczególności z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich,
- e) organizacji i finansowania Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego,
- f) działalności firm audytorskich, w tym ich organizacji, oraz odpowiedzialności za naruszenie przepisów prawa,
- g) odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów,
- h) wykonywania usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych przez biegłych rewidentów lub firmy audytorskie,
- i) tworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami biegłym rewidentem może zostać osoba, która spełnia następujące warunki<sup>8</sup>:

- a) korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych,

---

<sup>7</sup> Art. 1. Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2021 r. poz. 2106 z późn. zm.).

<sup>8</sup> Art. 4 ust. 2-3 Tamże.

- b) nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,
- c) ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- d) ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie,
- e) złożyła przed Komisją Egzaminacyjną egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta,
- f) złożyła przed Komisją Egzaminacyjną egzamin dyplomowy,
- g) złożyła ślubowanie,
- h) odbyła roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej 2-letnią aplikację w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta, albo,
- i) 3-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta, albo,
- j) posiada co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie rachunkowości, prawa, finansów i rewizji finansowej, podczas którego nabyła umiejętności wymagane od biegłych rewidentów.

Egzaminy na biegłego rewidenta są egzaminami pisemnymi, które zostały podzielone na 10 tematów z zakresu<sup>9</sup>:

- a) teorii i zasad rachunkowości,
- b) międzynarodowych standardów rachunkowości,
- c) zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- d) zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej,
- e) rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej,
- f) analizy finansowej,
- g) krajowych standardów wykonywania zawodu,
- h) rewizji finansowej,
- i) etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta,
- j) wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i firm audytorskich.

W trakcie egzaminów sprawdzana jest również wiedza niezbędna do badania sprawozdań finansowych, szczególnie z zakresu<sup>10</sup>:

- a) mikroekonomii, makroekonomii i ekonomii finansowej,
- b) funkcjonowania rynku finansowego,
- c) podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych,
- d) technologii informacyjnych i systemów komputerowych,

---

<sup>9</sup> Art. 14 ust. 1 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach..., dz. cyt,

<sup>10</sup> Art. 14 ust. 2 tamże.



- e) prawa cywilnego,
- f) prawa pracy i ubezpieczeń społecznych,
- g) prawa podatkowego,
- h) prawa ubezpieczeniowego,
- i) prawa bankowego,
- j) prawa handlowego, w tym prawa spółek i ładu korporacyjnego,
- k) prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego,
- l) matematyki i statystyki.

Poszczególne egzaminy z wiedzy składają się z 2 albo 3 bloków tematycznych. Kandydat na biegłego rewidenta może ubiegać się o zaliczenie egzaminów z wiedzy na podstawie zdanych w tym zakresie egzaminów uniwersyteckich lub równorzędnych – pod warunkiem że miały one formę pisemną, a od dnia ukończenia studiów wyższych, zakończenia postępowania kwalifikacyjnego albo zdania egzaminów w ramach postępowania kwalifikacyjnego nie upłynęło więcej niż 3 lata.

Istnieje również możliwość zwolnienia kandydata ze wszystkich egzaminów z wiedzy, jeżeli ukończył on studia wyższe, których program kształcenia został zrealizowany w ramach umowy pomiędzy uczelnią wyższą a Komisją Egzaminacyjną<sup>11</sup>.

Kandydat na biegłego rewidenta musi odbyć roczną praktykę w zakresie rachunkowości oraz 2-letnią lub 3-letnią aplikację. Wspomniana roczna praktyka może zostać zrealizowana w jednostkach prowadzących księgi rachunkowe, podmiotach prowadzących usługowo księgi rachunkowe dla innych jednostek lub firmach audytorskich, jeżeli prowadzą usługowo księgi rachunkowe dla innych podmiotów<sup>12</sup>.

Ustawa przewiduje możliwość zwolnienia z praktyki, jeżeli kandydat był zatrudniony w firmie audytorskiej lub na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych przez co najmniej 3 lata lub posiada certyfikat uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych wydany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Odbywać praktyk nie musi również mianowany kontroler Najwyższej Izby Kontroli<sup>13</sup>.

Oprócz praktyki z zakresu rachunkowości kandydat na biegłego rewidenta musi odbyć co najmniej: 2-letnią aplikację – jeśli wcześniej zrealizował roczną praktykę (albo został z niej zwolniony) – lub 3-letnią aplikację, jeżeli nie zaliczył praktyki. Aplikacja może odbyć się w firmach audytorskich, które<sup>14</sup>:

---

<sup>11</sup> Art. 15 ust. 1-4 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach..., dz. cyt.

<sup>12</sup> Par. 20 Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (Dz.U. 2017 poz. 2396).

<sup>13</sup> <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow#praktyki-i-aplikacja> [dostęp: 27.12.2021].

<sup>14</sup> Jw.

- a) prowadzą badania jednostkowych sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych dla co najmniej 10 podmiotów lub
- b) zatrudniają co najmniej 3 biegłych rewidentów wykonujących zawód biegłego rewidenta lub współpracują takimi osobami.

Z odbycia aplikacji zwolniony jest kandydat na biegłego rewidenta, który udokumentuje Komisji Egzaminacyjnej co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie rachunkowości, prawa i finansów oraz rewizji finansowej, podczas którego nabył umiejętności wymagane od biegłych rewidentów. Końcowym etapem postępowania kwalifikacyjnego jest egzamin dyplomowy sprawdzający umiejętności praktycznego zastosowania wiedzy teoretycznej do samodzielnego i należytego wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w szczególności badania rocznych sprawozdań finansowych oraz rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych<sup>15</sup>.

Egzamin dyplomowy składa się z 2 części<sup>16</sup>:

- a) część I – egzamin pisemny (trwający nie dłużej niż 180 min), który polega na analizie wybranych zagadnień między innymi dotyczących badania rocznych jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, rozpoznawania ryzyka badania, opracowywania strategii badania, opracowywania akt badania sprawozdań finansowych, wyboru i stosowania właściwych metod i technik w procesie badania sprawozdań finansowych, rozstrzygania zawodowych dylematów etycznych oraz oceny poprawności stosowanych zasad i procedur wewnętrznego systemu kontroli jakości w firmie audytorskiej oraz komunikowania i raportowania,
- b) część II – egzamin ustny (trwający do 30 minut) polegający na udzieleniu odpowiedzi na 3 pytania, z których jedno dotyczy omówienia rozwiązań zaprezentowanych w części pisemnej.

Kandydat na biegłego rewidenta może przystąpić do egzaminu dyplomowego dopiero po zdaniu wszystkich pisemnych egzaminów z wiedzy oraz po odbyciu praktyki w zakresie rachunkowości i aplikacji<sup>17</sup>.

Kandydatowi na biegłego rewidenta, który zdał egzamin dyplomowy, Komisja Egzaminacyjna wydaje zaświadczenie uprawniające do ubiegania się o wpis do rejestru biegłych rewidentów. Po otrzymaniu opisanego wyżej zaświadczenia kandydat składa Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów wnioski o dokonanie wpisu do rejestru biegłych rewidentów, załączając odpowiednie dokumenty poświadczające spełnienie wszystkich ustawowych wymagań. KRBR podejmuje uchwałę o wpisie do rejestru biegłego rewidenta i po jej zatwierdzeniu, przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego, wydaje legitymację biegłego rewidenta zawierającą imię, nazwisko oraz numer legitymacji, który jest jednocześnie

---

<sup>15</sup> J. Pfaff, *Rewizja finansowa*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2020, s. 53.

<sup>16</sup> <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow#egzaminy> [dostęp: 27.12.2021].

<sup>17</sup> Art. 14 ust. 3 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach..., dz. cyt.

numerem wpisu biegłego rewidenta do rejestru. Rejestr ten jest prowadzony w postaci elektronicznej na stronie internetowej Polskiej Izby Biegłych Rewidentów<sup>18</sup>.

Zgodnie z „Krajowym Standardem Badania 200 (KSB 200) Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania” celem badania jest zwiększenie poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego. Osiąga się to dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazuje rzetelny i jasny obraz zgodnie z ramowymi założeniami. Badanie przeprowadzone zgodnie z MSB oraz odpowiednimi wymogami etycznymi umożliwia biegłemu rewidentowi wyrażenie takiej opinii<sup>19</sup>.

Podstawą do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta, zgodnie z MSB, jest uzyskanie racjonalnej pewności, o tym że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem czy oszustwem. Racjonalna pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania obniżające ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania (niskiego) poziomu<sup>20</sup>.

W tabeli 1 zostały przedstawione kompetencje biegłych rewidentów w świetle obowiązujących regulacji prawnych.

Tabela. 1 Kompetencje biegłych rewidentów

Lp,	Kompetencje/czynności/obowiązki	Regulacje prawne/środowiskowe
1	Zawód biegłego rewidenta polega na: 1) wykonywaniu czynności rewizji finansowej, 2) świadczeniu usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów, 3) świadczeniu usług pokrewnych – zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu	Art. 3 ust. 1 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1089)
2	Biegły rewident jest obowiązany w szczególności: 1) postępować zgodnie ze złożonym ślubowaniem,	Art. 8 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach

<sup>18</sup> J. Pfaff, *Rewizja finansowa...*, dz. cyt., s. 54.

<sup>19</sup> Par. 3 KSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, <https://www.pibr.org.pl/assets/file/4169,1.1%20KSB%20200.pdf> [dostęp: 04.01.2022].

<sup>20</sup> Par. 5. tamże,

Lp,	Kompetencje/czynności/obowiązki	Regulacje prawne/środowiskowe
	2) stale podnosić kwalifikacje zawodowe, w tym przez odbywanie obowiązkowego doskonalenia zawodowego w każdym roku kalendarzowym, 3) przestrzegać krajowych standardów wykonywania zawodu, wymogów niezależności oraz zasad etyki zawodowej, 4) regularnie opłacać składkę członkowską, 5) przestrzegać uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w zakresie, w jakim dotyczą one biegłych rewidentów	audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1089)
3	5. <b>Przegląd</b> historycznych sprawozdań finansowych jest usługą dającą ograniczoną pewność, na co wskazują Międzynarodowe ramowe założenia koncepcyjne usług atestacyjnych (Ramowe założenia usług atestacyjnych). 6. <b>W związku z przeglądem sprawozdania finansowego biegły rewident formułuje wniosek</b> mający zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników do tego, że sprawozdanie finansowe jednostki zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Wniosek biegłego rewidenta jest oparty na uzyskaniu przez biegłego rewidenta ograniczonej pewności. Raport biegłego rewidenta zawiera opis charakteru zlecenia przeglądu jako kontekst dla czytelników tego raportu, umożliwiając zrozumienie wniosku.	Par. 5 i 6 Załącznika nr 1.1 do Uchwały Nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 r. Krajowy Standard Przeglądu 2400 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu 2400 (Zmienionego) Przegląd Historycznych Sprawozdań Finansowych
4	Celami biegłego rewidenta w związku z przeglądem sprawozdania finansowego zgodnie z niniejszym MSUP są: a) uzyskanie ograniczonej pewności, przede wszystkim poprzez kierowanie zapytań i przeprowadzenie procedur analitycznych dotyczących tego czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, co umożliwi biegłemu rewidentowi sformułowanie wniosku na temat tego, czy nic nie zwróciło uwagi biegłego rewidenta, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz b) <b>sporządzenie raportu na temat sprawozdania finansowego</b> jako całości i przekazanie informacji zgodnie z wymogami niniejszego MSUP	Par. 14 a), b) tamże
5	<b>Usługi atestacyjne</b> obejmują zarówno usługi zaświadczające, w których inna strona niż biegły	Par 2 Załącznika nr 2.1 do Uchwały Nr 3436/52e/2019

Lp,	Kompetencje/czynności/obowiązki	Regulacje prawne/środowiskowe
	rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów, oraz usługi bezpośrednio, w których biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów	Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 r., Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż badanie i przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (Zmienionego) Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych
6	<b>Pozostałe usługi</b> a) usługi objęte Międzynarodowymi Standardami Usług Pokrewnych (MSUPo), takie jak uzgodnione procedury i usługi kompilacji, b) sporządzanie deklaracji podatkowych, bez formułowania wniosku atestacyjnego oraz c) usługi konsultingowe (lub doradcze), takie jak doradztwo w zakresie zarządzania i podatków.	Par. 6 tamże
7	Następujące usługi, które mogą być spójne z opisem w paragrafie 12(a), nie są uważane za usługi atestacyjne z punktu widzenia MSUA: <b>a) usługi polegające na składaniu zeznań podczas postępowań prawnych z zakresu rachunkowości, rewizji, podatków lub innych spraw oraz</b> <b>b) usługi, które obejmują profesjonalne opinie, poglądy lub sformułowania, z których użytkownik może uzyskać określone zapewnienie, jeżeli spełnione są wszystkie poniższe warunki:</b> (i) te opinie, poglądy lub sformułowania są jedynie incydentalne w kontekście całego zlecenia, (ii) wykorzystanie jakiegokolwiek wydanego pisemnego raportu jest wyraźnie zastrzeżone dla zamierzonych użytkowników określonych w raporcie, (iii) zgodnie z pisemnym porozumieniem z określonymi zamierzonymi użytkownikami, usługa z założenia ma nie być usługą atestacyjną oraz (iv) usługa nie jest przedstawiana, jako usługa atestacyjna w raporcie biegłego rewidenta.	Par. 8 tamże
8	<b>Podejmując się usługi sprawdzenia prospektywnych informacji finansowych,</b> biegły rewident powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody potwierdzające, że:	Par. 2 Załącznika nr 2.2 do Uchwały Nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8

Lp,	Kompetencje/czynności/obowiązki	Regulacje prawne/środowiskowe
	a) założenia oparte na najlepszych szacunkach, przyjęte przez kierownictwo za podstawę prospektywnych informacji finansowych, nie są nieracjonalne, a w przypadku hipotetycznych założeń, są zgodne z celami jakim służą te informacje, b) prospektywne informacje finansowe są poprawnie przygotowane na podstawie tych założeń, c) prospektywne informacje finansowe są poprawnie zaprezentowane i wszystkie istotne założenia są odpowiednio ujawnione wraz z jednoznacznym wskazaniem, czy są one ustalone na podstawie założeń opartych na najlepszych szacunkach, czy też hipotetycznych założeniach oraz d) prospektywne informacje finansowe są przygotowane na podstawie zgodnej z historycznym sprawozdaniem finansowym przy zastosowaniu odpowiednich zasad rachunkowości.	kwietnia 2019 r., Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż badanie i przegląd 3400 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3400 Sprawdzanie prospektywnych informacji finansowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1089), Krajowego Standardu Przeglądu 2400 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu 2400 (Zmienionego) – Przegląd Historycznych Sprawozdań Finansowych, Załącznika nr 1.1 do Uchwały Nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 r., Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż badanie i przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (Zmienionego) Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, Załącznika nr 2.1 do Uchwały Nr 3436/52e/2019, Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż badanie i przegląd 3400 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3400 Sprawdzanie prospektywnych informacji finansowych, Załącznika nr 2.2 do Uchwały Nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 r.

### 3. Samorząd biegłych rewidentów – organizacja i kontrola

Na początku lat 90. XX wieku podjęto prace zmierzające do stworzenia na nowo zawodu i samorządu biegłych rewidentów. Jako zawód zaufania publicznego z istoty swej jest on szczególny, a tym samym podlega szczególnej ocenie – ocenie społecznej. Wykonywane przez biegłych rewidentów czynności rewizji finansowej wymagają wysokich standardów zawodowych i etycznych. Praca ta jest regulowana przepisami ustawowymi i to na ich gruncie funkcjonuje samorząd zawodowy biegłych rewidentów. Pierwszą regulacją w tym obszarze, o czym wspomniano w rozdziale 1, była Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie<sup>21</sup>. Weszła w życie 1 stycznia 1992 r. Na podstawie tego aktu została utworzona Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR) jako samorząd zawodowy.

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 111, poz. 480 z późn. zm.).

Najważniejszym organem KIBR był **Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów**, do którego kompetencji należało:

- 1) powoływanie organów Izby,
- 2) uchwalanie statutu Izby,
- 3) uchwalanie programu działania Izby,
- 4) uchwalanie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów,
- 5) rozpatrywanie i zatwierdzanie sprawozdań organów Izby i udzielanie im absolutorium,
- 6) powoływanie regionalnych oddziałów Izby i określenie ich organizacji i zakresu kompetencji.

Organem, który kierował działalnością samorządu między Krajowymi Zjazdami Biegłych Rewidentów, była **Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (KRBR)**. Zgodnie z przepisami Ustawy do zadań Krajowej Rady Biegłych Rewidentów należało:

- 1) wykonywanie uchwał Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów,
- 2) reprezentowanie Izby wobec organów państwowych i samorządowych, instytucji naukowych, organizacji gospodarczych i społecznych oraz międzynarodowych organizacji zawodowych,
- 3) powoływanie Komisji Egzaminacyjnej dla biegłych rewidentów,
- 4) dokonywanie wpisów na listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań zgodnie z art. 17,
- 5) ustanawianie, w porozumieniu z Ministrem Finansów, norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- 6) uchwalanie, w porozumieniu z Komisją Egzaminacyjną, regulaminu określającego wymagania kwalifikacyjne oraz programy i zasady przeprowadzania egzaminów na biegłych rewidentów, jak również ustalanie programów i zasad odbywania praktyk i aplikacji przez kandydatów na biegłych rewidentów oraz programów aktualizacji wiedzy,
- 7) ustalanie wysokości składek członkowskich,
- 8) rozpatrywanie i zatwierdzanie rocznych planów finansowych i sprawozdań z ich wykonania,
- 9) rozpatrywanie odwołań od uchwał Prezydium Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,
- 10) podejmowanie innych uchwał, które uzna za celowe dla właściwego funkcjonowania Izby i działalności zawodowej biegłych rewidentów.

Organami KIBR, poza KRBR, były:

- 1) **Krajowa Komisja Rewizyjna (KKR)** do zadań, której należały kontrola działalności finansowej organów Izby i przedstawianie Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów wniosków w tym zakresie,
- 2) **Krajowy Sąd Dyscyplinarny (KSD)**, którego zadaniem było nakładanie na członków Izby kar dyscyplinarnych za naruszanie norm wykonywania zawodu oraz etyki zawodowej,
- 3) **Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny (KRD)** lub jego zastępca będący oskarżycielami w postępowaniu przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym.

W tym czasie nadzór nad KIBR sprawował Minister Finansów. W ramach tej kompetencji mógł w szczególności:

- a) zawiesić na okres 14 dni uchwały organów Izby, jeżeli rażąco naruszały przepisy prawa albo statutu Izby,
- b) zaskarżać do sądu wojewódzkiego uchwały organów Izby, jeżeli naruszały przepisy prawa albo statutu Izby,
- c) występować o rozpatrzenie określonej sprawy przez organ Izby; uchwała w tej sprawie powinna być podjęta w terminie 1 miesiąca,
- d) ustalić maksymalne wysokości opłat za wykonywanie usług biegłych rewidentów.

Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie<sup>22</sup> wraz z kolejnymi nowelizacjami rozszerzyła zakres kompetencji Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów, określając, że KZBR:

- a) dokonuje wyboru Prezesa Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,
- b) dokonuje wyboru Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego i jego zastępców,
- c) dokonuje wyboru pozostałych członków Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,
- d) dokonuje wyboru Krajowej Komisji Rewizyjnej, Krajowego Sądu Dyscyplinarnego oraz Krajowej Komisji Nadzoru,
- e) uchwała statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów,
- f) uchwała program działania i zasady gospodarki finansowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów,
- g) uchwała zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów,
- h) określa zasady obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów,
- i) rozpatruje i zatwierdza sprawozdania organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2-6, i udziela im absolutorium,
- j) określa zasady ustalania składek członkowskich biegłych rewidentów,
- k) określa zasady ustalania opłat z tytułu wpisu na listę oraz opłat rocznych z tytułu nadzoru, o którym mowa w art. 20 ust. 1 pkt 5.

Z powyższego wynika, że do funkcjonujących przed 1994 r. organów KIBR (których kompetencje zostały zmodyfikowane, a dotyczyło to w szczególności KRBR oraz KKR) dołączył nowy organ, a mianowicie **Krajowa Komisja Nadzoru** (KKN). Do jej zadań należało organizowanie i sprawowanie nadzoru i kontroli nad:

- a) należywym wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta,
- b) przestrzeganiem procedur badania (przebiegów) sprawozdań finansowych przez podmioty, o których mowa w art. 10 ust. 1 i 2.

Natomiast minister właściwy do spraw finansów publicznych w ramach nadzoru nad Krajową Izbą Biegłych Rewidentów mógł w szczególności:

---

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 121. poz. 592 z późn. zm.), a następnie t.j. z 2001 r. (Dz. U. Nr 31 poz. 359 z późn. zm.).



- a) zaskarżyć do Sądu Okręgowego w Warszawie uchwały organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów naruszające przepisy prawa lub jej statut, w terminie 30 dni od dnia doręczenia uchwały,
- b) występować o rozpatrzenie określonej sprawy przez organ Krajowej Izby Biegłych Rewidentów; uchwała w tej sprawie musiała być podjęta w terminie miesiąca.

Można stwierdzić, że nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta oparty był na samokontroli środowiska biegłych rewidentów realizowanej przez Krajową Komisję Nadzoru oraz kontroli administracyjnej KIBR wykonywanej przez Ministra Finansów.

Sytuacja uległa zmianie na skutek implementacji do polskiego porządku prawnego Dyrektywy 2006/43/WE<sup>23</sup> poprzez Ustawę z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym<sup>24</sup>. Na podstawie przepisów tej Ustawy 2 lipca 2009 r. powołano **Komisję Nadzoru Audytowego** (KNA), czyli organ nadzoru publicznego nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nad funkcjonowaniem samorządu biegłych rewidentów. Do zadań KNA należało:

- a) zatwierdzanie uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów w przypadkach określonych w ustawie,
- b) zatwierdzanie rocznych planów kontroli, sporządzanych przez Krajową Komisję Nadzoru, dotyczących wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,
- c) przeprowadzanie kontroli oraz uczestniczenie w kontrolach, o których mowa w art. 26 ust. 3,
- d) rejestrowanie biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich,
- e) zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów niepodlegających zatwierdzeniu, które naruszają przepisy prawa lub godzą w interes publiczny lub też mają znamiona pomyłki lub błędu – w terminie 30 dni od dnia doręczenia uchwał,
- f) rozpatrywanie odwołań od uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego,

---

<sup>23</sup> Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę 84/253/EWG (Dz. Urz. UE Nr L 157 poz. 87 z późn. zm.).

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77 poz. 649 z późn. zm.), a następnie t.j.

- g) przeprowadzanie kontroli dokumentacji stanowiącej podstawę podjęcia przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru lub wpisu podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na listę,
- h) zatwierdzanie kandydatów na kontrolerów przed ich zatrudnieniem oraz kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli, o których mowa w art. 26 ust. 3 pkt 1,
- i) prowadzenie współpracy międzynarodowej, w tym w szczególności z Komisją Europejską, z organami nadzoru z innych państw Unii Europejskiej oraz państw trzecich,
- j) wykonywanie innych zadań określonych w ustawie oraz innych czynności niezbędnych do prawidłowej realizacji tych zadań.

Ustawą z 7 maja 2009 r. zmodyfikowano zadania organów Izby, w tym także Krajowej Komisji Nadzoru. Określono, że do zadań KKN należy sprawowanie kontroli nad przestrzeganiem przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym dokonywanie kontroli:

- a) systemu wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych,
- b) zgodności działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z przepisami prawa,
- c) dokumentacji rewizyjnej z wykonanych czynności rewizji finansowej, w tym zgodności z obowiązującymi standardami rewizji finansowej i wymaganiami dotyczącymi niezależności,
- d) ilości i jakości wykorzystywanych zasobów kadrowych,
- e) naliczonego wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej.

Z przytoczonych treści wynika, że zadania w zakresie nadzoru publicznego powierzono Komisji Nadzoru Audytowego oraz organom samorządowym. Takie podejście wskazywało na potrzebę współdziałania i określenia zasad współpracy, tak aby zarówno samorząd zawodowy, jak i KNA dbały o jakość wykonywania czynności rewizji finansowej. Wynikało to z faktu, iż wzrosły wymagania wobec biegłych rewidentów. Oznaczało to zarazem, że KNA realizowała część zadań samodzielnie, a część zlecała KKN. Wówczas KNA nadzorowała wykonanie zadań zleconych (w tym wskazywała na potrzebę uzupełnienia raportów z kontroli, zalecała wystąpienie do KRDB o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego lub złożenie wniosków do KRBR o nałożenie kary na kontrolowane podmioty). Jednak w miarę upływu czasu i dokonywania następnych nowelizacji Ustawy sytuacja w tym zakresie ulegała zmianie. KNA przejmowała kolejne zadania od samorządu biegłych rewidentów i wprowadzała nowe instrumenty nadzorcze w odniesieniu do podmiotów uprawnionych do badania oraz samorządu zawodowego biegłych rewidentów. Wynikało to także ze zmian dokonywanych w regulacjach unijnych,

a w szczególności uchwalenia Dyrektywy 2014/56/UE<sup>25</sup> oraz Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014<sup>26</sup>. To one spowodowały, iż w 2017 r. uchwalono nową Ustawę<sup>27</sup> wprowadzającą duże zmiany w zakresie nadzoru publicznego, a mianowicie przejęcie od samorządu zadań dotyczących kontroli i postępowań wobec firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego, a także zmianę nazwy Izby z KIBR na Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR). Ustalono, że do zadań KNA należy:

- a) zatwierdzanie uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w przypadkach określonych w przedmiotowej ustawie,
- b) zatwierdzanie sporządzanych przez Krajową Komisję Nadzoru rocznych planów kontroli,
- c) przeprowadzanie kontroli, o których mowa w art. 106 ust. 1, oraz uczestniczenie w kontrolach, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 1 i art. 39 Ustawy,
- d) przeprowadzanie kontroli tematycznych,
- e) przeprowadzanie kontroli doraźnych,
- f) prowadzenie postępowań wyjaśniających, dochodzeń dyscyplinarnych oraz występowanie jako oskarżyciel przed sądami w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym jednostek zainteresowania publicznego,
- g) prowadzenie postępowań administracyjnych dotyczących naruszeń, o których mowa w art. 182,
- h) wpisywanie jednostek audytorskich pochodzących z państw trzecich na listę na podstawie art. 205 ust. 1,
- i) zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w przypadkach określonych w niniejszej ustawie,
- j) rozpatrywanie odwołań od uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, do których mają zastosowanie przepisy Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego,
- k) przeprowadzanie kontroli dokumentacji stanowiącej podstawę podjęcia przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru lub wpisu firm audytorskich na listę,
- l) prowadzenie współpracy międzynarodowej, w szczególności z Komisją Europejską oraz organami nadzoru z innych państw Unii Europejskiej oraz państw trzecich, a także Komitetem Europejskich Organów Nadzoru Audytorowego (zwanym dalej "KEONA") oraz europejskimi urzędami nadzoru,

---

<sup>25</sup> Dyrektywa 2014/56/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. Urz. UE Nr L 158 poz. 196).

<sup>26</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE, (Dz. Urz. UE Nr C 191).

<sup>27</sup> Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089).

- m) monitorowanie rynku w zakresie usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, w szczególności w zakresie, o którym mowa w art. 27 Rozporządzenia nr 537/2014,
- n) przekazywanie do KEONA rocznej zbiorczej informacji dotyczącej kar nałożonych na biegłych rewidentów i firmy audytorskie,
- o) informowanie KEONA o nałożeniu kar, o których mowa w art. 159 ust. 1 pkt 3, art. 183 ust. 1 pkt 3-6 oraz art. 193 ust. 1 pkt 2,
- p) wykonywanie innych zadań określonych w niniejszej ustawie oraz innych czynności niezbędnych do prawidłowej realizacji tych zadań.

Natomiast do zadań KKN należy przeprowadzanie kontroli przestrzegania przepisów prawa, procedur i standardów przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w zakresie:

- a) badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego,
- b) usług objętych krajowymi standardami wykonywania zawodu innych niż badanie ustawowe.

Można zauważyć malejącą rolę samorządu, gdyż jego dotychczasowy obszar kontroli i nadzoru przejęła Komisja Nadzoru Audytowego. KNA motywowała swoje działania budową zaufania do informacji finansowej oraz dążeniem do zapewnienia najwyższej jakości i rzetelności badań sprawozdań finansowych. W 2019 r. znowelizowano Ustawę z 11 maja 2017 r.<sup>28</sup> W wyniku tej nowelizacji Krajowa Komisja Nadzoru oraz Komisja Nadzoru Audytowego przestały istnieć, a powstała Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA). Agencja rozpoczęła swoją działalność 1 stycznia 2020 r. i od tego momentu wszystkie kontrole w firmach audytorskich są przeprowadzane przez nią. Do zadań PANA należy:

- a) zatwierdzanie uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w przypadkach określonych w Ustawie,
- b) przeprowadzanie kontroli, o których mowa w art. 106 ust. 1 oraz art. 123a ust. 1,
- c) przeprowadzanie kontroli tematycznych,
- d) przeprowadzanie kontroli doraźnych,
- e) prowadzenie postępowań wyjaśniających, dochodzeń dyscyplinarnych oraz występowanie jako oskarżyciel przed sądami w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym oraz wykonywaniem innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych,
- f) prowadzenie postępowań administracyjnych dotyczących naruszeń, o których mowa w art. 182,
- g) podejmowanie decyzji o wpisie firmy audytorskiej na listę,
- h) wpisywanie jednostek audytorskich pochodzących z państw trzecich na listę na podstawie art. 205 ust. 1,
- i) zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w przypadkach określonych w niniejszej ustawie,

---

<sup>28</sup> Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571 z późn. zm.).

- j) rozpatrywanie odwołań od uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, do których mają zastosowanie przepisy Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego,
- k) przeprowadzanie weryfikacji dokumentacji stanowiącej podstawę podjęcia przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru,
- l) prowadzenie współpracy międzynarodowej, w szczególności z Komisją Europejską oraz organami nadzoru z innych państw Unii Europejskiej oraz państw trzecich, a także Komitetem Europejskich Organów Nadzoru Audytowego, zwanym dalej "KEONA", oraz europejskimi urzędami nadzoru,
- m) monitorowanie rynku w zakresie usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, w szczególności w zakresie, o którym mowa w art. 27 Rozporządzenia nr 537/2014,
- n) przekazywanie do KEONA rocznej zbiorczej informacji dotyczącej kar nałożonych na biegłych rewidentów i firmy audytorskie,
- o) informowanie KEONA o nałożeniu kar, o których mowa w art. 159 ust. 1 pkt 3, art. 183 ust. 1 pkt 3-6 oraz art. 193 ust. 1 pkt 2,
- p) podejmowanie działań:
  - służących prawidłowemu funkcjonowaniu rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich,
  - mających na celu rozwój rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz jego konkurencyjności,
  - mających na celu wspieranie rozwoju innowacyjności rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich,
  - edukacyjnych i informacyjnych w zakresie funkcjonowania rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- r) opiniowanie projektów aktów prawnych w zakresie biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- s) wykonywanie innych zadań określonych w niniejszej ustawie oraz innych czynności niezbędnych do prawidłowej realizacji tych zadań.

Warto zauważyć, że zakres zadań PANA w zakresie nadzoru uległ rozszerzeniu w stosunku do tego co realizowała KNA. KNA kontrolowała badania ustawowe, a PANA realizuje kontrole także w zakresie innych usług atestacyjnych niż badania ustawowe oraz usług pokrewnych.

Podsumowując, należy stwierdzić, że system nadzoru przechodził przez różne etapy – od nadzoru samorządowego do nadzoru publicznego. Jednak i zadania realizowane przez nadzór publiczny podlegały zmianom. Część zadań dotyczących kontroli KNA przekazywała do KKN, ale przy tym weryfikowała ich wykonanie. Opracowano wtedy procedury kontrolne odnoszące się do obszarów podlegających kontroli, zwłaszcza tych o szczególnym ryzyku. Dokonano także ustaleń na temat stwierdzonych w trakcie kontroli nieprawidłowości istotnych i nieistotnych. Ostatecznie, zmiana regulacji spowodowała, iż aktualnie kontrole realizowane są wyłącznie przez PANA.

## 4. Główny księgowy a biegły rewident w jednostkach sektora finansów publicznych

Główny księgowy, obok osoby kierownika jednostki, należy do grona najważniejszych pracowników jednostek sektora finansów publicznych. Obie te osoby dzielą między siebie odpowiedzialność za finanse tych podmiotów. W art. 53 Ustawy z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych ( Dz. U. z 2021 r. poz. 305 z późn. zm., dalej UFP) kierownikowi jednostki przypisano odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej jednostki. Natomiast art. 54 UFP reguluje status prawny głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych (dalej: główny księgowy), czyli pracownika takiej jednostki, przyjmującego na siebie obowiązki i odpowiedzialność w ściśle oznaczonym zakresie:

- a) za prowadzenie rachunkowości,
- b) za wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi, oraz
- c) za dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Zakres czynności głównego księgowego, wpisuje się w pojęcie gospodarki finansowej, co oznacza, że konieczne jest precyzyjne określenie wszystkich praw i obowiązków, które kierownik jednostki przekazuje głównemu księgowemu. Wskazuje na to również orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 28 lutego 2013 r. (sygn. BDF1/4900/113/111/12/32), w którym odczytać można, że przyjęcie obowiązków przez głównych księgowych powinno być potwierdzone dokumentem w formie upoważnienia lub wskazane w regulaminie organizacyjnym jednostki samorządu terytorialnego<sup>29</sup>. Podkreślenie wymaga, że powierzenie głównemu księgowemu obowiązków w obszarze księgowości nie zwalnia kierownika jednostki z odpowiedzialności za rachunkowość. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 5 Ustawy z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm., dalej UOR) to właśnie kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych Ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą.

Przechodząc na grunt obowiązków i odpowiedzialności, które przyjmuje na siebie główny księgowy, najistotniejszą z nich jest prowadzenie rachunkowości. Zakres rachunkowości jest uregulowany w art. 4 ust. 3 UOR. Zgodnie z nim obejmuje ona w jednostce m. in.: prowadzenie ksiąg rachunkowych, dbałość o politykę rachunkowości, dowody księgowe oraz pozostałą dokumentację, okresową inwentaryzację, wycenę aktywów i pasywów, ustalanie wyniku finansowego oraz

---

<sup>29</sup> K. Obszańska, *Rola skarbnika w jednostkach samorządu terytorialnego Rola skarbnika w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2018, 46, s. 107.

sporządzanie, poddanie badaniu, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych. Odpowiedzialność za prowadzenie rachunkowości nie ogranicza się wyłącznie do obowiązków wynikających z UOR, ale dotyczy również sprawozdawczości budżetowej, wynikającej z UFP.

Druga ze wskazanych odpowiedzialności, wykonywanie dyspozycji środkami publicznymi, nie jest związana z decydowaniem o przeznaczeniu środków publicznych. Decyzje o wykorzystaniu środków publicznych to wyłączna kompetencja kierownika jednostki, natomiast główny księgowy odpowiada za wykonanie takiej decyzji. Oznacza to, że działania głównego księgowego sprowadzone są wyłącznie do czynności organizacyjno-technicznych, które mają zapewnić wykonywanie dyspozycji zasobami finansowymi. Obejmują one zapewnienie pod względem finansowym prawidłowości umów zawieranych przez jednostkę sektora finansów publicznych, terminowość dochodzenia przysługujących jej należności i roszczeń spornych oraz spłaty zobowiązań<sup>30</sup>. Jako przykłady takich czynności wskazać można<sup>31</sup>:

- a) dokonanie płatności za faktury i rachunki zarówno gotówką, jak i przelewem,
- b) dokonanie płatności z list płac, zapomóg, pożyczek itp.,
- c) wypłata zaliczek stałych i na bieżące potrzeby.

Trzeci obowiązek, jaki przyjmuje główny księgowy jednostek sektora finansów publicznych, dotyczy dokonywania wstępnej kontroli w dwóch aspektach. Pierwszy aspekt dotyczy kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym. Jest to kontrola prewencyjna, mająca na celu zapobieżenie niewłaściwej realizacji zadania publicznego, wykonania czynności niezgodnych z prawem, planem finansowym lub zasadami gospodarności<sup>32</sup>. Prowadzenie takiej kontroli wiąże się z obowiązkiem nadzorowania stopnia realizacji planu, zaangażowania wydatków, zagrożeń przekroczenia lub niewykonania planu (w całości i w poszczególnych pozycjach), a także zapewnieniem terminowego rozliczania należności i zobowiązań<sup>33</sup>.

Drugi aspekt dotyczy kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Stanowi wyraz realizacji obowiązków postawionych w rozdziale 2 UOR, a zarazem ułatwienie w kontroli nad przepływem środków publicznych. Dowody księgowe uznaje się za rzetelne wtedy, gdy są zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej. Innymi słowy, dowód księgowy i zgromadzona do niego dokumentacja powinny odzwierciedlać to co wydarzyło się w jednostce. Kompletność dokumentacji wiązać się będzie

---

<sup>30</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność głównego księgowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Biuletyn Finanse Publiczne” 2007, 5, [www.finanse-publiczne.pl](http://www.finanse-publiczne.pl), M. Kaczurak-Kozak, *Główny księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego – jego rola, zakres kompetencji i status*, „Studia Lubuskie”, 2010, 6, s. 276,

<sup>31</sup> D. Adamek-Hyska, *Podmioty odpowiedzialne za funkcjonowanie i ocenę kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, 72, s. 15,

<sup>32</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Na czym polega kontrola wykonywana przez skarbnika?* [w:] *Finanse Samorządowe*, C. Kosikowski (red.), Warszawa 2005, s. 451.

<sup>33</sup> M. Kaczurak-Kozak, *Główny księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego – jego rola, zakres kompetencji i status*, „Studia Lubuskie” 2010, 6, s. 274.

z zapewnieniem ujawnienia wszystkich operacji gospodarczych i zgromadzeniem wszystkich dowodów niezbędnych do stwierdzenia przebiegu operacji gospodarczej.

Potwierdzeniem dokonania przez głównego księgowego tych kontroli jest złożenie kontrasygnaty, tzn. podpisu na dokumentach danej operacji, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo (merytorycznie). Przez złożenie podpisu główny księgowy poświadcza, że:

- a) nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem (kontrola merytoryczna),
- b) nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji (kontrola formalno-rachunkowa),
- c) zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki (kontrola zaangażowania środków budżetowych).

Tym samym główny księgowy, dokonując kontrasygnaty, potwierdza rzetelność dokumentu, legalność i prawidłowość dokumentowania operacji gospodarczej oraz to, że operacja ta została ujęta w budżecie i są środki finansowe na jej zrealizowanie. Podpis ten stanowi dowód dokonania przez niego wstępnej kontroli i oświadczenie, że jednostka posiada środki finansowe na uregulowanie zobowiązania. Jest on również wyrazem realizacji przez głównego księgowego obowiązku dbałości o prawidłowe gospodarowanie środkami budżetowymi<sup>34</sup>. Należy jednak zaznaczyć, że kontrasygnata nie jest oświadczeniem woli w rozumieniu prawa cywilnego, lecz oświadczeniem wiedzy, a zatem jej brak, poza przypadkami wyraźnie wskazanymi w przepisach prawa (jakim jest np. zaciągnięcie kredytu przez JSFP, o czym mówi art. 262 UFP), nie powoduje nieważności operacji gospodarczej. Główny księgowy, w przypadku ujawnienia nieprawidłowości, ma prawo do zwrotu dokumentu właściwemu rzeczowo pracownikowi, jak również możliwość odmowy podpisania dokumentu w razie nieusunięcia nieprawidłowości, przy jednoczesnym pisemnym powiadomieniu kierownika jednostki o odmowie podpisu i jej przyczynach (art. 54 ust. 4-5 UFP).

W celu zagwarantowania realizacji powierzonych obowiązków i odpowiedzialności, zgodnie z art. 57 ust. 7 UFP, główny księgowy ma prawo:

- a) żądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień,
- b) wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

---

<sup>34</sup> Tamże, s. 283.



Posiadane uprawnienia mają dać wystarczającą pewność głównemu księgowemu do złożenia kontrasygnaty i potwierdzenia rzetelności, legalności i prawidłowości przeprowadzonej operacji gospodarczej. Należy bowiem zaznaczyć, że za uchybienia w realizacji obowiązków główny księgowy może ponieść odpowiedzialność w zakresie naruszenia<sup>35</sup>:

- a) dyscypliny finansów publicznych,
- b) przepisów karnych UOR,
- c) przepisów karnych z Ustawy z dnia 6.06.1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 2021 r. poz. 2345 z późn. zm.),
- d) przepisów karnoskarbowych z Ustawy z dnia 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105 z późn. zm.),
- e) zasad odpowiedzialności pracowniczej z Ustawy z dnia 26.06.1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2020 r. poz. 1320).

Istotną rolę głównego księgowego w podmiotach sektora finansów publicznych podkreśla również wprowadzenie przez ustawodawcę wymogów dla osób ubiegających się o tę funkcję. Może ją pełnić osoba, która:

- a) spełnia wymogi formalne odnośnie do obywatelstwa, zdolności do czynności prawnych, posiadania praw publicznych, niekaralności czy znajomości języka polskiego,
- b) ma odpowiednie kompetencje, które weryfikowane są przez:
  - posiadanie wykształcenia kierunkowego wraz z doświadczeniem o określonym wymiarze czasu,
  - poświadczenie w postaci: wpisu na listę biegłych rewidentów lub certyfikat księgowego lub świadectwo kwalifikacyjne do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Rozległy zakres praw i obowiązków, odpowiedzialność oraz wymogi, jakie prawnie stawiane są głównym księgowym jednostek sektora finansów publicznych, wskazują jak ważną rolę pełnią oni w strukturach sektora publicznego. Jednak należy również zauważyć, że obecnie rola głównego księgowego, obok spełniania wymienionych wyżej funkcji, jest znacznie szersza. Powinien on być także managerem przygotowującym decyzje w sprawach finansowych i koordynującym ich realizację, dokonywać wstępnego rachunku ekonomicznego zamierzonych działań, prowadzić analizę budżetu jednostki, proponować optymalne metody i sposoby pozyskiwania dochodów i wydatkowania środków pieniężnych przez jednostkę<sup>36</sup>. Dodatkowo powinien wykazać się wiedzą w zakresie współdziałania z innymi jednostkami, zarówno z sektora finansów publicznych (spółki z udziałem podmiotów publicznych, instytucje kultury, zakłady budżetowe, jednostki budżetowe), jak i spoza sektora finansów publicznych (np. w ramach PPP czy zamówień publicznych). Niewątpliwie, w większych jednostkach musi potrafić zarządzać zespołem i organizować pracę w komórkach finansowych (księgowych,

---

<sup>35</sup> M. Mierzwa, *Rola Skarbnika w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostkę samorządu terytorialnego*, „Studenckie Zeszyty Naukowe” 2019, 22(41), s. 88.

<sup>36</sup> M. Kaczurak-Kozak..., dz. cyt., s. 276.

budżetowych, podatkowych/dochodowych), jak również nadzorować pracę swojego zespołu. Tym samym główny księgowy musi wykazać się bardzo szerokimi kompetencjami, co tylko podkreśla istotę i trudność pełnienia tego stanowiska.

### **Badanie sprawozdań finansowych JSFP**

W art. 2 ust. 1 pkt. 4 UOR wskazuje, że podmiotami rachunkowości są m.in. powiaty, województwa i ich związki, a także państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowych oraz gminne, powiatowe i wojewódzkie zakłady budżetowe. Dalej art. 80 ust. 1 UOR określa, że do tych jednostek nie stosuje się przepisów rozdziałów 5 („Sprawozdania finansowe jednostki”), 6 („Skonsolidowane sprawozdania grupy kapitałowej”) i 7 („Badanie, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”). Minister finansów został umocowany do wprowadzenia, w drodze rozporządzenia, obowiązku badania sprawozdań finansowych tych jednostek. Na chwilę obecną takiego rozporządzenia nie ma, ale w art. 268 UFP (w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2010 r.) pojawił się zapis obligujący jednostki samorządu terytorialnego, w których liczba mieszkańców, ustalona przez Główny Urząd Statystyczny na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie przekracza 150 tysięcy, do badania przez biegłego rewidenta rocznych sprawozdań finansowych.

Oczywiście przywołane regulacje prawne nie dotyczą wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, co z kolei przekłada się na to, że obowiązek prowadzenia rachunkowości zgodnie z UOR dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych wynika z art. 40 ust. 1 UFP, a badanie rocznych sprawozdań finansowych najczęściej z odrębnych ustaw określających podstawy prawne funkcjonowania poszczególnych podmiotów sektora finansów publicznych (tabela 2).

Tabela 2. Podstawy prawne badania rocznych sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych

Lp.	Jednostka sektora finansów publicznych	Podstawa prawna badania sprawozdań finansowych
1	organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały	brak podstaw prawnych do badania rocznych sprawozdań finansowych
2	jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki	tylko jednostki samorządu terytorialnego określone w art. 268 ustawy o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
3	związki metropolitalne	art. 26 ustawy o związku metropolitalnym w województwie śląskim (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 439), w związku z art. 18 pkt 20 ustawy o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 512 ze zm.) oraz w związku z 268 ustawy o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
4	jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe	dla państwowych jednostek budżetowych brak podstaw prawnych do badania rocznych sprawozdań finansowych,  dla samorządowych jednostek i zakładów budżetowych art. 268 ustawy o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.), ponieważ ich jednostkowe sprawozdania finansowe wchodzą w zakres sprawozdania macierzystej jednostki samorządu terytorialnego
5	agencje wykonawcze	np. art. 28 ust. 4 ustawy o Agencji Mienia Wojskowego (tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 231 ze zm.)
6	instytucje gospodarki budżetowej	brak podstaw prawnych do badania rocznych sprawozdań finansowych
7	państwowe fundusze celowe	brak podstaw prawnych do badania rocznych sprawozdań finansowych
8	Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego	art. 78. ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.)

Lp.	Jednostka sektora finansów publicznych	Podstawa prawna badania sprawozdań finansowych
9	Narodowy Fundusz Zdrowia	art. 128 ust. 4 ustawy świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tj. Dz. U. z 2021 poz. 1285 ze zm.)
10	samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej	art. 64 ust. 4 ustawy o rachunkowości (tj. Dz. U. z 2021 poz. 217 ze zm.)
11	uczelnie publiczne	art. 410 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tj. Dz. U. z 2022 poz. 574 ze zm.)
12	Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne	§ 5. ust. 2 i § 11. ust. 2 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie szczegółowego trybu finansowania i gospodarki finansowej Polskiej Akademii Nauk i jej instytutów naukowych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 156)
13	państwowe i samorządowe instytucje kultury	brak odrębnych podstaw prawnych do badania rocznych sprawozdań finansowych. Ale obowiązek badania rocznego sprawozdania finansowego np.: Instytutu Adama Mickiewicza (tj. państwowej instytucji kultury) przewiduje § 8 pkt 3 jego Statutu w związku z art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.)
14	inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego	art. 64 ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 poz. 217 ze zm.) – w zakresie spółek akcyjnych i spółek z o.o.,  pozostałe państwowe i samorządowe osoby prawne odrębne regulacje prawne, np. dla Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej (państwowa osoba prawna) art. 10 ust. 5 ustawy o kinematografii (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 257)

Źródło: opracowanie własne.

Oceniając zakres regulacji prawnych dotyczących obowiązku badania rocznych sprawozdań finansowych w sektorze finansów publicznych, można stwierdzić, że jest on bardzo szeroki, jednakże rozproszony w licznych dokumentach. Co do zasady rodzaje podmiotów, których roczne sprawozdania finansowe podlegają badaniu, określa UOR, jednak – jak wskazuje tabela 1 – przepisy UFP i innych regulacji prawnych mają charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów UOR.

## 5. Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych w Polsce – regulacje prawne do 2014 r.

Przed 10 sierpnia 2014 r. czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych mogły być wykonywane przez osoby spełniające konkretne warunki (wskazane w kolejnych podpunktach tego rozdziału) oraz posiadające odpowiednie uprawnienia (tj. certyfikat księgowy lub świadectwo kwalifikacyjne<sup>37</sup> wydane przez Ministra Finansów, wpis do rejestru biegłych rewidentów lub na listę doradców podatkowych). Co więcej, przedsiębiorcy wykonujący działalność gospodarczą w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych byli zobowiązani<sup>38</sup> do zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone w związku z tą działalnością oraz odpowiedzialni z tytułu usługowo prowadzonych ksiąg.

### Uzyskanie certyfikatu

W myśl już nieobowiązujących przepisów certyfikat księgowy można było uzyskać po spełnieniu warunków określonych w art. 76b ust. 1 Ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem minister właściwy do spraw finansów publicznych wydawał certyfikat księgowy na wniosek osoby fizycznej, która:

1. Miała pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych.
2. Nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, za przestępstwo skarbowe oraz za czyn określony w rozdziale 9 Ustawy o rachunkowości,
3. Spełniała co najmniej jeden z następujących wymogów:
  - posiadała 3-letnią praktykę w księgowości oraz wykształcenie wyższe magisterskie uzyskane na kierunku rachunkowość lub na innym kierunku ekonomicznym o specjalności rachunkowość lub innej, dla której plan studiów i program kształcenia odpowiadał wymogom określonym przez organy uczelni dla specjalności rachunkowość, w jednostkach organizacyjnych uprawnionych do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych,
  - posiadała 3-letnią praktykę w księgowości i wykształcenie wyższe magisterskie lub równorzędne oraz ukończyła studia podyplomowe zakresu rachunkowości w jednostkach organizacyjnych uprawnionych do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych,

---

<sup>37</sup> Świadectwa kwalifikacyjne oraz certyfikaty księgowe są dokumentami równoważnymi – potwierdzającymi uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zgodnie bowiem z art. 3. ust. 1. Ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. zmieniającej Ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2008 r. Nr 223 poz. 1466) certyfikaty księgowe oraz świadectwa kwalifikacyjne wydane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie dotychczasowych przepisów zachowują ważność (przyj. aut.).

<sup>38</sup> I nadal są (przyj. aut.).

- posiadała 2-letnią praktykę w księgowości i wykształcenie co najmniej średnie oraz złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin sprawdzający kwalifikacje osób ubiegających się o certyfikat księgowy.

Dokumenty potwierdzające spełnienie warunków do wydania certyfikatu należało dołączyć do wniosku o wydanie certyfikatu, sporządzonego zgodnie ze wzorem określonym w załączniku nr 1 do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>39</sup>.

### **Niekaralność**

Składając wniosek o wydanie certyfikatu księgowego należało załączyć informację z Krajowego Rejestru Karnego, opatrzoną datą nie wcześniejszą niż 30 dni przed złożeniem wniosku, o niekaralności za przywołane wcześniej w pkt. 2 przestępstwa. Jednakże niekaralność była tylko jednym z kilku warunków niezbędnych do uzyskania certyfikatu księgowego oraz zachowania tego uprawnienia (art. 76a ust. 6 Ustawy o rachunkowości).

### **Wykształcenie**

Udokumentowanie wykształcenia zależało od tego, które warunki z wcześniej wskazanego pkt. 3 osoba ubiegająca się o certyfikat księgowy spełnia. Uzyskanie certyfikatu bez egzaminu było możliwe w sytuacji, gdy osoba posiadała wykształcenie wyższe magisterskie, uzyskane na odpowiednim kierunku i specjalności – pkt 3 lit. a). Mógł to być kierunek rachunkowość bądź inny kierunek ekonomiczny o specjalności rachunkowość lub takiej, w ramach której realizowany jest pogłębiony program dotyczący rachunkowości, np. sprawozdawczość finansowa czy rewizja finansowa.

W takim przypadku wykształcenie należało udokumentować:

- dyplomem – jeśli studia ukończone zostały na kierunku rachunkowość lub innym kierunku ekonomicznym o specjalności rachunkowość;
- dyplomem i zaświadczeniem wystawionym przez uczelnię o tym, że plan studiów i program kształcenia odpowiada wymogom określonym przez organy uczelni dla specjalności rachunkowość – jeśli studia zostały ukończone na kierunku ekonomicznym o specjalności innej niż rachunkowość, ale odpowiadającej jej programowo.

Zdobycie certyfikatu bez egzaminu było także możliwe przez osoby, które uzyskały wykształcenie wyższe na kierunku lub specjalności innej niż określona w pkt 3 lit. a). Aby ubiegać się o certyfikat bez egzaminu, osoby takie musiały ukończyć dodatkowo studia podyplomowe z zakresu rachunkowości w odpowiedniej jednostce – pkt 3 lit. b). Dotyczyło to także kandydatów z wykształceniem wyższym równorzędnym magisterskiemu. Za takie uznawane było ukończenie studiów wyższych, trwających od 5 do 6 lat, których absolwenci otrzymywali tytuł równorzędnym z tytułem magistra, np. lekarz, magister farmacji, magister sztuki. Nie

---

<sup>39</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. U. z 2009 r. Nr 62, poz. 508).

można było uznać natomiast za równorzędne z wykształceniem wyższym magisterskim, wykształcenia zdobytego na studiach wyższych zawodowych, trwających na ogół 3 lata, których absolwenci uzyskują tytuł licencjata lub inżyniera. Udokumentowaniu odpowiedniego wykształcenia służyły dyplomy i świadectwa.

Osoby, które nie posiadały wykształcenia, o którym mowa w pkt 3 lit. a) lub b), musiały ubiegać się o certyfikat księgowy na drodze egzaminacyjnej. Szczegółowe regulacje dotyczące sposobu organizowania i regulaminu przeprowadzania egzaminu, a także jego zakres tematyczny określono w drodze rozporządzenia. Sam egzamin miał formę pisemną i obejmował zagadnienia z rachunkowości, prawa podatkowego, ubezpieczeń społecznych oraz podstaw prawa cywilnego i gospodarczego.

Aby przystąpić do egzaminu, trzeba było złożyć wniosek o jego zakwalifikowanie do Ministra Finansów. Wzór wniosku był możliwy do pobrania na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Do wniosku należało załączyć:

- oświadczenie o posiadaniu pełnej zdolności do czynności prawnych oraz korzystaniu z pełni praw publicznych,
- oświadczenie o niekaralności za przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, za przestępstwo skarbowe oraz za czyn określony w rozdziale 9 Ustawy o rachunkowości.

Osoba, która ubiegała się o zakwalifikowanie do egzaminu, uiszczała opłatę egzaminacyjną w wysokości 40% minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalonego na podstawie przepisów o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, na rachunek bankowy wskazany przez organizatora egzaminu. Po zdaniu egzaminu z wynikiem pozytywnym otrzymywała zaświadczenie potwierdzające zdanie egzaminu. Zaświadczenie to, wraz ze świadectwem dokumentującym co najmniej średnie wykształcenie, były podstawą udokumentowania wymogów w zakresie wykształcenia w przypadku ubiegania się o certyfikat księgowy na drodze egzaminacyjnej.

### **Odpowiedzialność osób prowadzących usługowo księgi rachunkowe**

Działalność polegająca na usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych uregulowana była wówczas w rozdziale 8a Ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.), która nakładała na osoby zajmujące się usługowym prowadzeniem ksiąg do zdobycia odpowiednich kwalifikacji i zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności ogólnej, za wyrządzone szkody w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Taki rodzaj działalności był realizowany przez osoby zajmujące się usługowym prowadzeniem ksiąg, w postaci biura rachunkowego, które mogło zostać pociągnięte do odpowiedzialności z kodeksu karno-skarbowego, przy czym zakres tej odpowiedzialności zależał od treści umowy łączącej strony.

Odpowiedzialność karną ponosiła osoba prowadząca księgi zatrudniona w biurze z tytułu ich nieprowadzenia zgodnie z art. 60 § 1, 2, jak i też z tytułu prowadzenia

ksiąg w sposób nierzetelny lub wadliwy, jeżeli te działania miały charakter umyślny zgodnie z art. 61, § 1, 3.

Zgodnie z przepisami Kodeksu karnego przedsiębiorca prowadzący wówczas biuro rachunkowe ponosił odpowiedzialność karną w przypadku, gdy zajmując się sprawami majątkowymi lub działalnością innego podmiotu, wyrządził temu podmiotowi znaczną szkodę majątkową, wskutek nadużycia udzielonych mu uprawnień bądź niedopełnienia obowiązków<sup>40</sup>. Na podstawie art. 471 Kodeksu cywilnego biuro rachunkowe ponosiło odpowiedzialność kontraktową, na mocy której klient ma prawo domagać się naprawienia szkody wskutek niewykonania lub niewłaściwego wykonania umowy zawartej pomiędzy stronami. Natomiast jeżeli biuro rachunkowe naraziło zleceniodawcę na szkodę (sankcję karną lub administracyjną) mogło dochodzić swoich praw przed sądem.

Dodatkowy zakres obowiązków i związanej z nimi odpowiedzialności nałożyła na biuro rachunkowe nowelizacja Ustawy o przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu. Zgodnie z nią biura rachunkowe zostały zaliczone do tzw. instytucji obowiązanych, które muszą stosować środki bezpieczeństwa finansowego zawarte w Ustawie.

Załącznik do Komunikatu Ministra Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości dotyczącej niektórych zasad prowadzenia ksiąg określał, iż powierzenie prowadzenia ksiąg rachunkowych przedsiębiorcy, prowadzącemu działalność gospodarczą w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, nie zwalnia kierownika jednostki z odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości<sup>41</sup>. Zgodnie z punktem Załącznika do komunikatu kierownik jednostki był zobowiązany do starannego wyboru biura rachunkowego, skonstruowania odpowiedniej umowy o usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych i kontroli dotrzymywania tych warunków. Ponadto szczególną uwagę należy zwrócić na te postanowienia umowy, które przewidują odpowiedzialność innych – obok kierownika jednostki – osób za określone obszary rachunkowości. Kierownik jednostki powinien efektywnie sprawować nadzór nad usługowo prowadzonymi księgami rachunkowymi i wdrożyć program pozwalający na bieżącą kontrolę zapisów. Zobowiązany był również do zweryfikowania kwalifikacji osób, które faktycznie wykonywały te czynności w imieniu przedsiębiorcy (w tym ich uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz posiadania ważnych polis ubezpieczenia OC<sup>42</sup>).

---

<sup>40</sup> T. Kiziukiewicz, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2011.

<sup>41</sup> Odpowiedzialność za rachunkowość jednostki w świetle regulacji prawnych, Komunikat Ministra Finansów Nr 10 z dnia 18 maja 2010 r., w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. Urz. Min. Fin. 2010, Nr 6, poz. 26).

<sup>42</sup> J. Góralaska, *Odpowiedzialność za rachunkowość jednostki w świetle regulacji prawnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, 827, s. 57–67.



## Praktyka w księgowości

Osoba, która zamierzała uzyskać certyfikat księgowy bez egzaminu, winna była udokumentować 3-letnią praktykę w księgowości. Natomiast w razie podchodzenia do egzaminu sprawdzającego kwalifikacje osób ubiegających się o certyfikat księgowy, wystarczyło wykazanie się 2-letnią praktyką. Za praktykę w księgowości uważało się wyłącznie wykonywanie czynności wskazanych w art. 76b ust. 2 Ustawy o rachunkowości, na zasadach określonych w tym przepisie, w szczególności:

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

Czynności te musiały być wykonywane na podstawie stosunku pracy w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu, odpłatnej umowy cywilnoprawnej zawartej z przedsiębiorcą świadczącym usługi w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, umowy spółki lub w związku z prowadzeniem własnej działalności gospodarczej. Nie zaliczało się do praktyki w księgowości prowadzenia:

- podatkowej księgi przychodów i rozchodów na podstawie umowy o pracę czy umowy zlecenia,
- rozliczeń z tytułu ryczału ewidencjonowanego i VAT we własnej działalności,
- ksiąg rachunkowych lub sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie odpłatnej umowy cywilnoprawnej (zlecenia czy o dzieło) zawartej z przedsiębiorcą, który nie wykonuje działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- ksiąg rachunkowych na podstawie umowy o pracę na 1/4 lub mniejszą część etatu,
- wykładów z rachunkowości (w technikum ekonomicznym, na studiach wyższych, czy na szkoleniach specjalistycznych).

Potwierdzeniem praktyki w przypadku księgowości były:

- umowa o pracę – świadectwo pracy lub zaświadczenie wystawione przez pracodawcę, w którym należy wskazać wymiar czasu pracy (np. cały etat, 1/2 etatu); jeżeli ze stanowiska pracy lub formy prawnej jednostki nie wynika praktyka wymagana przez przepisy ustawy o rachunkowości, dodatkowym dokumentem potwierdzającym staż pracy jest np. zakres obowiązków,
- umowy cywilnoprawne - umowa lub zaświadczenie zleceniodawcy; należy podać jej charakter (odpłatny, nieodpłatny), profil działalności przedsiębiorcy (czy świadczy on usługi w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wskazać rodzaj uprawnień), zakres obowiązków i okres ich wykonywania,
- umowa spółki - wystawione przez innego współnika spółki zaświadczenie potwierdzające tę praktykę, które wyszczególnia faktycznie wykonywane

- czynności wraz ze wskazaniem okresu ich wykonywania, oraz potwierdzenie wpisu spółki do CEIDG lub KRS,
- wykonywanie własnej działalności gospodarczej - sprawozdania finansowe jednostki za lata prowadzenia jej ksiąg rachunkowych, podpisane przez osobę ubiegającą się o certyfikat, a także potwierdzenie wpisu do CEIDG.

## 6. Rekomendacje dotyczące zawodu księgowego

### 6.1. Zakres regulacji

W wyniku analiz i dyskusji stwierdzono, że księgowy powinien być zawodem regulowanym. Autorzy rekomendują rozwiązanie zakładające włączenie zawodu księgowego do katalogu zawodów regulowanych i prawne usystematyzowanie czynności zastrzeżonych dla poszczególnych grup objętych daną regulacją. Zespół opowiada się za nazwą „licencjonowany księgowy”. Regulacja powinna dotyczyć zarówno osób podpisujących sprawozdanie finansowe, jak i pracowników księgowości poczynając od pracowników średniego szczebla przez personel zajmujący stanowiska specjalistów i kierowników.

Zasadnicze argumenty przemawiające za takim rozwiązaniem są następujące:

1. Istnieje duża luka prawna pomiędzy ustawowo uregulowanym zawodem biegłego rewidenta a brakiem jakichkolwiek norm w odniesieniu do osób sporządzających sprawozdania finansowe (SF). Ponieważ minimalny odsetek przedsiębiorstw w Polsce objętych jest obowiązkiem badania SF, rodzi to poważne ryzyko przygotowywania SF niespełniających warunków zawartego w art. 4, ust. 1 Ustawy o rachunkowości (uor), tj. prezentujących rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki gospodarczej.
2. W efekcie rośnie ryzyko przedstawienia fałszywego obrazu przedsiębiorstwa, co obniża bezpieczeństwo obrotu gospodarczego – głównie w relacjach podmiotu z bankiem, leasingodawcą i kontrahentami.
3. Przepisy w obszarze podatków i wynagrodzeń systematycznie komplikują się, nie są to problemy, które może rozwiązywać przypadkowa osoba – wymagane jest ustawiczne kształcenie i spełnianie wysokich wymagań etycznych. W interesie państwa leży rzetelne rozliczanie się przedsiębiorstw z obciążeń podatkowych i na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, a to mogą zagwarantować jedynie wysoko kwalifikowane służby finansowo-księgowe.

Należy stworzyć wiele ścieżek zdobywania licencji. Przykładowo poprzez:

- a) uprawnienia biegłego rewidenta,
- b) pełne kwalifikacje ACCA,
- c) uprawnienia doradcy podatkowego,
- d) ukończone studia magisterskie na kierunku finanse i rachunkowość lub podobnym (audyt finansowy, rachunkowość i controlling) plus 3 lata praktyki,
- e) ukończone studia podyplomowe z obszaru rachunkowości i podatków plus 3 lata praktyki,

- f) trzeci i wyższy stopień certyfikacji SKwP,
- g) egzamin państwowy plus 3 lata praktyki,
- h) certyfikat wydany przed 2014 r.

Studia magisterskie lub podyplomowe potwierdzające uprawnienia kandydata na „licencjonowanego księgowego”, realizowane w uczelniach posiadających uprawnienia do nadawania stopnia doktora w dyscyplinie „ekonomia i finanse” lub „nauki o zarządzaniu i jakości” powinny uwzględniać określony zakres programowy. Licencję powinno wydawać MF, a ustawiczne kształcenie powinno podlegać nadzorowi.

## 6.2. Kompetencje księgowych objętych regulacją

Licencjonowany księgowy, niezależnie od tego czy pracuje na etacie, czy prowadzi biuro rachunkowe, powinien mieć prawo (jako jedyny) do podpisywania SF oraz deklaracji podatkowych i ZUS. Nie są konieczne odrębne regulacje dotyczące prowadzenia biur rachunkowych – licencjonowany księgowy mógłby prowadzić biuro rachunkowe. Z tym łączyłoby się wykonywanie (lub sprawowanie nadzoru nad wykonywaniem) innych czynności wymienionych w art.4 ust. 3 UOR, czyli np. prowadzenie ksiąg rachunkowych, czy dokonywanie wyceny aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego. Oznacza to, że licencjonowany księgowy brałby odpowiedzialność za treść i formę SF oraz za rozliczenia publicznoprawne.

Na podstawie zapisów **Ustawy o rachunkowości** wymieniono niżej zadania, do wykonywania których niezbędne byłoby posiadanie uprawnień księgowego:

- 1) „prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 2) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 3) wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 4) sporządzanie sprawozdań finansowych,
- 5) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą<sup>43</sup> oraz
- 6) podpisywanie sprawozdań finansowych<sup>44</sup>.

Poniżej zostały przedstawione zapisy **Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych**<sup>45</sup> regulujące obowiązki głównego księgowego w jednostkach sektora finansów publicznych zawarte w art. 54, które to obowiązki przypisane byłyby licencjonowanemu księgowemu:

- a) „prowadzenie rachunkowości jednostki,
- b) wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi,
- c) dokonywanie wstępnej kontroli:
  - zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,

---

<sup>43</sup> Art. 4 ust. 3 pkt 2–6 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

<sup>44</sup> Art. 52 ust. 2 tamże.

<sup>45</sup> Art. 54 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U z 2021 r. poz. 305).

- kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

W celu realizacji swoich zadań licencjonowany księgowy w jednostkach sektora publicznego miałby prawo:

1. Żądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień.
2. Wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Przepisy dotyczące głównego księgowego stosowane byłyby odpowiednio do głównego księgowego budżetu państwa, głównego księgowego części budżetowej oraz skarbnika (głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego). Zadania te weszłyby w zakres kompetencji licencjonowanego księgowego.

Obowiązkiem licencjonowanego księgowego byłoby stosowanie się do wymogów **w zakresie etyki zawodowej**. Pomocny w określeniu zakresu tej odpowiedzialności mógłby być kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości SkwP. Kodeks zawiera pojęcia wyjaśniające między innymi: czynności księgowe, czynności wspomagające zarządzanie oraz rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne wykonywane przez osoby fizyczne lub jednostki gospodarcze w ramach usług z dziedziny rachunkowości<sup>46</sup>. Zgodnie z Kodeksem, czynności księgowe obejmują:

- a) prowadzenie – na podstawie dowodów księgowych – ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- b) uzgadnianie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów z danymi księgowymi,
- c) przeprowadzanie oraz dokumentowanie wyceny bilansowej aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- d) sporządzanie sprawozdań finansowych i innych informacji finansowych,
- e) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji wymaganej przez obowiązujące jednostkę prawo bilansowe,
- f) wykonywanie analizy finansowej w zakresie wynikającym z funkcji informacyjnej systemu rachunkowości jednostki,
- g) współpracę z biegłym rewidentem badającym sprawozdania finansowe jednostki.

Dodatkowo do czynności księgowych należy zaliczyć również:

- a) administrowanie systemami informatycznymi rachunkowości,
- b) przekazywanie objaśnień o stosowaniu zasad rachunkowości w praktyce oraz

---

<sup>46</sup> *Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości*, SKwP Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2012, s. 15–17.

- c) popularyzowanie wiedzy w zakresie zasad prowadzenia rachunkowości.

Do czynności wspomagających zarządzanie należy zaliczyć działania polegające na wykorzystaniu, w ramach przyjętego w jednostce systemu zarządzania, informacji tworzonych zarówno w systemie rachunkowości jednostki, jak i uzyskiwanych z innych źródeł, mianowicie:

- a) dostarczanie danych dla tworzenia strategii jednostki,
- b) sporządzanie jej planów operacyjnych i doradztwo w zakresie ich realizacji,
- c) controlling prowadzonych operacji gospodarczych i związanych z nimi kosztów,
- d) wieloaspektowa ocena dokonań jednostki,
- e) doradztwo lub konsulting gospodarczy w jednostce,
- f) projektowanie, wdrażanie i obsługa systemów informacyjnych rachunkowości w jednostce,
- g) działania i analizy mające na celu synchronizację działalności operacyjnej ze strategią jednostki, które służą wspomaganie podejmowania decyzji gospodarczych przez kadre menedżerską jednostki,
- h) prace związane z wewnętrznym systemem raportowania i innymi działaniami z zakresu rachunkowości zarządczej.

Dodatkowo do czynności wspomagających zarządzanie zaliczyć można popularyzowanie wiedzy w zakresie koncepcji rozwiązań w rachunkowości wspomagających zarządzanie.

#### **Powyższe czynności weszłyby w skład kompetencji licencjonowanego księgowego.**

W ramach rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych, do kompetencji licencjonowanych księgowych powinny należeć następujące zadania:

- 1) gromadzenie informacji oraz prowadzenie ewidencji niezbędnych do dokonania rozliczeń podatkowych i rozliczeń z innych tytułów publicznoprawnych,
- 2) wypełnianie dokumentów związanych z podatkami i innymi tytułami publicznoprawnymi,
- 3) wyjaśnianie problemów podatkowych i innych świadczeń publicznoprawnych.
- 4) popularyzowanie wiedzy w zakresie rozliczeń publicznoprawnych.

### **6.3. Obowiązki księgowych w ramach regulacji zawodu księgowego**

Do obowiązków księgowych podpisujących sprawozdanie finansowe powinny należeć następujące zadania:

- a) sporządzenie i aktualizacja dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości oraz innych niezbędnych instrukcji i regulaminów bezpośrednio związanych z zasadami (polityką) rachunkowości,
- b) prowadzenie ksiąg rachunkowych w porządku chronologicznym i systematycznym, w tym m.in.:
  - otwieranie i zatwierdzanie ksiąg rachunkowych,
  - kwalifikowanie i zatwierdzanie dowodów księgowych do ujęcia w księgach rachunkowych,

- c) okresowe ustalanie lub sprawdzanie inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, w tym w szczególności:
  - drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic,
  - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników,
  - rozliczenie w księgach rachunkowych zatwierdzonych przez kierownika jednostki różnic inwentaryzacyjnych,
- d) wycena początkowa, bieżąca oraz bilansowa aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego, w tym dobór adekwatnych parametrów i modeli wyceny aktywów i pasywów oraz metod ustalenia wyniku finansowego,
- e) sporządzenie i podpisanie sprawozdania finansowego oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej Ustawą,
- f) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej Ustawą,
- g) rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne, w tym akceptacja dokumentacji określonej w odrębnych przepisach,
- h) wykonywanie analizy finansowej w zakresie wynikającym z funkcji informacyjnej systemu rachunkowości jednostki,
- i) kierowanie działem finansowo-księgowym lub równoważnym, w zależności od struktury organizacyjnej jednostki,
- j) czynności wspomagające zarządzanie jednostką, w tym współpraca z kierownikiem jednostki, biegłym rewidentem, audytorem wewnętrznym oraz innymi podmiotami,
- k) administrowanie systemami informatycznymi służącymi do prowadzenia rachunkowości jednostki,
- l) przekazywanie objaśnień oraz popularyzowanie wiedzy o stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości jednostki,
- m) przestrzeganie zasad przedstawionych w Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości,
- n) inne określone w odrębnych przepisach prawa.

Do obowiązków księgowych, którzy nie podpisują sprawozdania finansowego, powinny należeć następujące zadania:

- a) pozyskiwanie, tworzenie i porządkowanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,
- b) dekretacja dowodów księgowych,
- c) wprowadzanie zapisów księgowych w księgach rachunkowych,
- d) udział w zespołach spisowych oraz komisji inwentaryzacyjnej,
- e) przygotowanie dokumentacji inwentaryzacji oraz przeprowadzenie inwentaryzacji drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych

- różnic oraz drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników,
- f) prowadzenie ewidencji podatkowych oraz innych w zakresie rozliczeń publicznoprawnych,
  - g) prowadzenie innych rejestrów i ewidencji określonych w procedurach wewnętrznych jednostki,
  - h) inne obowiązki określone w procedurach wewnętrznych jednostki,
  - i) współpraca z księgowym, który podpisuje sprawozdanie finansowe, kierownikiem jednostki, biegłym rewidentem, audytorem wewnętrznym oraz innymi podmiotami,
  - j) przestrzeganie zasad przedstawionych w Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości.

#### 6.4. Organy certyfikujące i kontrolne

Organem certyfikującym może być, w zależności od stopnia (poziomu) certyfikacji:

I stopień – organizacja samorządowa (Samorząd Zawodowy Księgowych) powołująca Komisję Egzaminacyjną spośród osób posiadających wiedzę i doświadczenie w zakresie rachunkowości (powinni to być zarówno pracownicy naukowi, jak i praktycy).

II stopień – Państwowa Komisja Egzaminacyjna powołana np. przez Samorząd Zawodowy Księgowych w porozumieniu z Ministrem Finansów spośród osób posiadających wiedzę i doświadczenie w zakresie rachunkowości (powinny to być zarówno pracownicy naukowi, jak i praktycy).

Komisja Egzaminacyjna powinna liczyć od 10 do 20 członków. Powinna ona opracować wymagania kwalifikacyjne, zasady uznawania dotychczasowego doświadczenia zawodowego.

Organ kontrolny powinien być powołany przez Samorząd Zawodowy Księgowych, do którego przynależność wszystkich certyfikowanych księgowych powinna być obowiązkowa. Samorząd powinien na Krajowym Zjeździe Zawodowych Księgowych dokonywać wyboru organu, jakim byłaby Komisja Kontroli i Nadzoru.

Komisja Kontroli i Nadzoru powinna organizować i sprawować kontrolę i nadzór nad:

- a) należyтым wykonywaniem zawodu księgowego, w tym doskonaleniem zawodowym,
- b) przestrzeganiem przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności księgowych,
- c) działalnością biur rachunkowych.

#### 6.5. Konsekwencje profesjonalizacji zawodu księgowego

W wyniku przeprowadzonych analiz i dyskusji uznano, że wprowadzenie regulacji dotyczących zawodu księgowego jest czynnością niezbędną, wymagającą uregulowań prawnych, wprowadzonych zapisami ustawy, podobnie jak

w przypadku zawodu biegłego rewidenta, czy też usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Profesjonalizacja powinna dotyczyć wszystkich księgowych, co wymagać będzie określenia wielu ścieżek dojścia do uprawnień, wymaganego wykształcenia kandydata wraz z obowiązkowym wskazaniem i udokumentowaniem posiadanego doświadczenia w zawodzie księgowego oraz dodatkowych uprawnień i kwalifikacji (ACCA, MBA).

Weryfikacja kompetencji powinna dotyczyć również osób obecnie wykonujących obowiązki księgowego, a w przypadku usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych powinien zostać postawiony warunek, że min. jedna lub dwie osoby reprezentujące biuro legitymować się będą uprawnieniami licencjonowanego księgowego.

Istotne będzie również wskazanie szczegółowych kompetencji, które powinien posiadać licencjonowany księgowy. Szczegółowe regulacje powinny zostać określone przez samorząd zawodowy. Ścieżki certyfikacji licencjonowanego księgowego powinny być uzupełnione wymaganiami ustawicznego doskonalenia. Ustawiczne uzupełnianie wiedzy, doskonalenie umiejętności księgowego oraz certyfikacja w tym obszarze wpłyną na:

- a) podniesienie jakości usług świadczonych przez księgowych,
- b) zwiększenie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego w Polsce,
- c) podniesienie prestiżu zawodu księgowego,
- d) pełną profesjonalizację tego zawodu.

Szczegółowe zasady powinny dotyczyć także ścieżki pozyskania uprawnień licencjonowanego księgowego drogą egzaminu, tak jak wcześniej było to określone w odniesieniu do uzyskania uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

**Księgowy jest uznawany za zawód zaufania publicznego. Obraz ten zakłóciła deregulacja. Czas najwyższy przywrócić wysoką rangę tej profesji, jaką cieszy się ona w innych krajach gospodarki rynkowej.**



## Bibliografia

### Akty prawne

1. Dyrektywa 2014/56/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. Urz. UE Nr L 158 poz. 196).
2. Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę 84/253/EWG (Dz. Urz. UE Nr L 157 poz. 87 z późn. zm.).
3. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE, (Dz. Urz. UE Nr C 191).
4. Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 111, poz. 480 z późn. zm.). Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 121, poz. 592 z późn. zm.).
5. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).
6. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2021 r. poz. 2106 z późn. zm.).
7. Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 111, poz. 480 z późn. zm.).
8. Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77 poz. 649 z późn. zm.), a następnie t.j.
9. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089).
10. Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571 z późn. zm.).
11. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U z 2021 poz. 305).
12. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości z 15 stycznia 1991 r. (Dz. U. Nr 10, poz. 35).
13. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. U. z 2009 r. Nr 62, poz. 508).
14. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (Dz.U. 2017 poz. 2396).
15. Odpowiedzialność za rachunkowość jednostki w świetle regulacji prawnych, Komunikat Ministra Finansów nr 10 z dnia 18 maja 2010 r., w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. Urz. Min. Fin. 2010, Nr 6, poz. 26).

## Publikacje

1. Adamek-Hyska D., *Podmioty odpowiedzialne za funkcjonowanie i ocenę kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, 72, s. 15,
2. Glumińska-Pawlic J., *Na czym polega kontrola wykonywana przez skarbnika?* [w:] *Finanse Samorządowe*, C. Kosikowski (red.), Warszawa 2005.
3. Górska J., *Odpowiedzialność za rachunkowość jednostki w świetle regulacji prawnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, 827, s. 57–67.
4. Kaczurak-Kozak M., *Główny księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego – jego rola, zakres kompetencji i status*, „Studia Lubuskie”, 2010, 6, s. 276,
5. Kaczurak-Kozak M., *Główny księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego – jego rola, zakres kompetencji i status*, „Studia Lubuskie” 2010, 6, s. 274.
6. Kiziukiewicz T., *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2011.
7. *Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości*, SKWP Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2012.
8. Lipiec-Warzecha L., *Odpowiedzialność głównego księgowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Biuletyn Finanse Publiczne” 2007, 5, [www.finanse-publiczne.pl](http://www.finanse-publiczne.pl),
9. Mierzwa M., *Rola Skarbnika w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostkę samorządu terytorialnego*, „Studenckie Zeszyty Naukowe” 2019, 22(41), s. 88.
10. Obszańska K., *Rola skarbnika w jednostkach samorządu terytorialnego Rola skarbnika w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2018, 46, s. 107.
11. Pfaff J., *Rewizja finansowa*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2020.
12. Wielgórska-Leszczyńska J., Zakrzewska J., *Wpływ wprowadzenia międzynarodowych standardów badania w Polsce na małe i średnie firmy audytorskie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie/ Cracow Review of Economics and Management” 2021, 4(988), s. 25-43.
13. <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow#praktyki-i-aplikacja> [dostęp: 27.12.2021].
14. <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow#egzaminy> [dostęp: 27.12.2021].
15. KSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, <https://www.pibr.org.pl/assets/file/4169,1.1%20KSB%20200.pdf> [dostęp: 04.01.2022].