

## REGULACJA ZAWODU KSIĘGOWEGO<sup>1</sup>

### Wprowadzenie

Wysoka jakość pracy zawodowych księgowych przynosi korzyści gospodarce i społeczeństwu, gdyż przyczynia się do efektywnej alokacji zasobów i sprawnego zarządzania nimi w sektorze prywatnym i publicznym oraz dodatkowo wpływa na funkcjonowanie rynków finansowych i kapitałowych, implikujących produkcję towarów i świadczenie usług.

### Zawód księgowego

Przedstawiciele zawodu księgowego oddziałują na społeczeństwo poprzez pełnienie różnorodnych funkcji oraz podejmowanie wielorakich działań w wielu organizacjach. Zawodowi księgowi pracują i wpływają praktycznie na wszystkie sektory gospodarki, pełniąc w nich odmienne role.

Zawodowi księgowi:

- przyczyniają się do rozwoju poszczególnych firm, wspierają organizacje non-profit oraz pomagają rządowi w realizowaniu ich gospodarczych i społecznych celów oraz
- promują i prezentują wyniki działalności rynków finansowych za pomocą sprawozdawczości i atestowania informacji finansowych, na których mogą polegać inwestorzy oraz inni interesariusze podejmujący decyzje o alokacji środków.

Te oraz inne sposoby działania księgowych sprawiają, że są oni profesjonalistami, którzy przyczyniają się do wzrostu gospodarczego, a w konsekwencji do dobrobytu społeczeństwa.

### Czemu służy regulacja zawodu księgowego?

Każdy zawód można zdefiniować za pomocą wiedzy, umiejętności, postaw i etyczności osób go wykonujących. Regulacja danego zawodu stanowi specyficzną odpowiedź na zapotrzebowanie na spełnianie określonych standardów przez przedstawicieli tego zawodu. Potrzeba i charakter regulacji zależą od konkretnego zawodu, warunków rynkowych, w jakich zawód działa oraz rodzaju usług, które

---

<sup>1</sup> Uwaga tłum: niniejsze tłumaczenie jest oparte na 2 dokumentach: *Regulation of the Accountancy Profession* z września 2011 r. (copyright IFAC, ISBN: 978-1-934779-19-4) oraz *Making Regulation Work* z sierpnia 2017 r. (copyright IFAC, 978-1-60815-315-2). Wszelkie prawa do dokumentów zostały zastrzeżone. Można je wykorzystywać na użytek akademicki lub osobisty pod warunkiem, że nie będą przedmiotem sprzedaży lub rozpowszechniania.

świadczą jego przedstawiciele. Jeżeli z zawodem wiąże się, tak jak w przypadku zwołu księgowego, świadczenie ważnych usług w sferze publicznej, zasadą nadrzędną staje się służenie i działanie zawodu w interesie publicznym.

Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości (IAESB)<sup>2</sup> definiuje zawodowego księgowego jako osobę, która osiągnęła kompetencje zawodowe, potrafi się nimi wykazać i dalej je rozwija w celu pełnienia funkcji w zawodzie księgowego. Wymaga się od tej osoby przestrzegania kodeksu etyki zgodnie z wytycznymi zawodowej organizacji księgowej lub organu wydającego dokument uprawniający do wykonywania zawodu.

Tak jak w przypadku innych zawodów, zrównoważony rozwój zawodu księgowego zależy od jakości usług świadczonych przez jego przedstawicieli oraz od zdolności zawodu do efektywnej i skutecznej odpowiedzi na potrzeby gospodarki i społeczeństwa. Celem regulacji jest zapewnienie wysokiej jakości usług księgowych oraz, tam gdzie to właściwe, spójnej jakości tych usług<sup>3</sup>.

Istnieje wiele powodów, dla których wprowadzenie regulacji może być konieczne, aby zapewnić wysoką jakość na rynku usług księgowych<sup>4</sup>. Należy do nich zapewnienie przestrzegania standardów etycznych, zawodowych i technicznych, zniwelowanie dysproporcji wiedzy w relacji księgowego z klientem, oraz potrzeba uwzględnienia interesów pozaumownych użytkowników usług księgowych, którymi są inwestorzy i wierzyciele.

### **Zakres regulacji zawodu księgowego**

Regulacja zawodu księgowego zwykle obejmuje edukację, etykę, jakość usług i egzekwowanie (stosowania wymogów). Regulacja jest realizowana za pomocą różnorodnych działań, w tym poprzez przegląd usług, monitorowanie, proces dochodzeniowy i dyscyplinarny oraz nadzór publiczny.

**Edukacja:** Międzynarodowe Standardy Edukacyjne (MSE) ustanawiają wymagania dotyczące i) przystąpienia do programów wstępnego kształcenia zawodowego w obszarze rachunkowości, ii) wstępnego rozwoju zawodowego (WRZ) kandydatów na zawodowych księgowych oraz iii) ustawicznego doskonalenia zawodowego (UDZ) zawodowych księgowych.

**Etyka:** Cechą wyróżniającą zawód księgowego jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Działając w interesie publicznym, zawodowy księgowy stosuje i przestrzega zasady etyczne. Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) w *Kodeksie etyki zawodowych księgowych* określa standardy etyczne odpowiednie do stosowania przez księgowych na całym świecie.

**System dochodzeniowo - dyscyplinarny:** sprawiedliwy i skutecznie działający system dochodzeniowo

---

<sup>2</sup> Uwaga od tłum.: IAESB przestała istnieć w roku 2019 (została przez IFAC rozwiązana w związku z przyjęciem nowej strategii rozwoju kształcenia księgowych).

<sup>3</sup> *Zawodność rynku* (ang. market failure) jest ogólnym terminem ekonomicznym odnoszącym się do sytuacji, w której regulację uważa się za niezbędną w celu zapewnienia efektywności rynku. Zawodność rynku może wynikać z wielu powodów, które nie zawsze oznaczają brak konkurencji na rynku albo inne niedociągnięcia (w tym zachowania przeciwko konkurencji) ze strony uczestników rynku. Generalnie profesjonalne usługi podlegają pewnej formie regulacji ze względu na ich charakter, który w przypadku zawodu księgowego cechuje się działaniem w interesie publicznym.

<sup>4</sup> Konkurencja na rynku jest potężną siłą napędową poprawiającą jakość i wartość towarów i usług. Rynek usług księgowych, który można uznać za dość aktywny, z pewnością stanowi jeden z mechanizmów zapewniających ogólną jakość i spójność usług na rynku, ponieważ zawodowi księgowi konkurują ze sobą w oferowaniu usług najwyższej jakości. Dlatego w większości gospodarek obowiązują przepisy chroniące konkurencję.

- dyscyplinarny jest niezbędny dla wszystkich zawodowych księgowych. System dochodzeniowo - dyscyplinarny mający zastosowanie w przypadku niewłaściwego postępowania, w tym naruszenia standardów zawodowych przez zawodowych księgowych i firmy, powinien być uwzględniony w zasadach i przepisach organów odpowiedzialnych za system dochodzeniowo - dyscyplinarny. System ten może być realizowany przez zawodową organizację księgową lub przez inny podmiot. Opracowany przez IFAC OOC 6 „System dochodzeniowy i dyscyplinarny” zawiera najlepsze praktyki dla zawodowych księgowych z tego obszaru.

**Zapewnianie jakości:** IFAC opracowała szereg dokumentów i standardów dotyczących systemu przeglądu zapewniania jakości, które mają zastosowanie do monitorowania pracy profesjonalistów wykonujących badania, usługi przeglądu, usługi atestacyjne oraz usługi pokrewne. Przyjęcie standardów kontroli jakości, w tym MSKJ 1 i MSB 220, ma ogromne znaczenie dla opracowania systemu zapewniania jakości. System zapewniania jakości musi być powiązany z wymogami Udziału i systemem dochodzeniowo-dyscyplinarnym.

### Skuteczna regulacja

Regulacja dotycząca indywidualnych zawodowych księgowych dokonuje się przede wszystkim na poziomie krajowym, przy czym zawodowe organizacje księgowe odgrywają ważną rolę, gdyż współpracując z rządami zapewniają, że regulacja staje się skuteczna, wydajna i spełnia wymogi interesu publicznego. Stały dialog i współpraca między podmiotami zaangażowanymi w regulację mają zasadnicze znaczenie dla zapewnienia, że jest ona odpowiednio rygorystyczna, proporcjonalna i oparta na przesłankach (uzasadniona).

Musi również być zachowana odpowiednia równowaga między samoregulacją dokonywaną przez zawód, samoregulacją podlegającą nadzorowi publicznemu i obowiązkowi raportowania (sprawozdawczości) a regulacją zewnętrzną - równowaga między tymi trzema modelami będzie różna w zależności od systemu prawnego. Współdzielona regulacja powinna być dynamiczna tj. umożliwiać ciągły dialog i uzgadnianie działań i stanowisk między zawodowymi organizacjami księgowymi i rządami.

Raport IFAC *Od kryzysu do pewności: wezwanie do globalnej regulacji spełniającej wysokie standardy*<sup>5</sup> określa dziesięć kluczowych zasad leżących u podstaw spójnej, wysokiej jakości, globalnej regulacji:

|   |   |
|---|---|
| <b>1. Jasne cele w interesie publicznym</b>       | Zakres odpowiedzialności organów regulacyjnych oraz cele regulacji powinny być jasno określone i służyć interesowi publicznemu.                                     |
| <b>2. Proporcjonalne i zrównoważone podejście</b> | Regulacja powinna być odpowiednia do wyznaczonych celów oraz właściwie dobrana do wielkości i struktury zawodu i poszczególnych podmiotów, na które będzie wpływać. |
| <b>3. Ocena oparta na faktach</b>                 | Korzyści z nowej regulacji dla gospodarki i społeczeństwa powinny przewyższać jej koszty, co w wyraźny sposób powinny potwierdzić dowody i badania.                 |
| <b>4. Odpowiednie zasoby</b>                      | Organy regulacyjne muszą posiadać odpowiednie źródła finansowania i zdolność do należytego wykonywania swoich obowiązków i  |

<sup>5</sup>Tytuł oryginału: *From Crisis to Confidence: A Call for Consistent, High-Quality Global Regulation*, luty 2016 r.

|   |   |
|---|---|
|   | uprawnień.  |
| <b>5. Współpraca</b>                        | Regulacja powinna umożliwiać współpracę i kontakty z krajowymi, regionalnymi i międzynarodowymi interesariuszami i ich odpowiednikami.  |
| <b>6. Spójność i zgodność</b>               | Organy regulacyjne powinny dążyć do spójnego wykonywania swoich obowiązków oraz, w miarę możliwości, należy utrzymać zgodność w obszarze regulacji poprzez działania koordynujące na szczeblu krajowym (w relacji z rządem) oraz międzynarodowym.                             |
| <b>7. Przejrzyste i otwarte konsultacje</b> | Ponieważ regulacja angażuje wiele stron, potrzebne są szerokie konsultacje w trakcie jej opracowywania, a w kolejnym etapie trwała przejrzystość, dzięki której opinia publiczna pozna i zrozumie, w jaki sposób zawód jest regulowany i jakie działania podejmuje regulator. |
| <b>8. Aktywny nadzór</b>                    | Organy regulacyjne powinny stosować zasady zarządzania i nadzoru oraz upubliczniać szczegóły dotyczące swojej działalności.   |
| <b>9. Systematyczny przegląd</b>            | Należy wprowadzić proces regularnego przeglądu, aby zapewnić, że regulacja jest odpowiednia do wyznaczonych celów i spełnia swoje zadania.  |
| <b>10. Przemyślane egzekwowanie</b>         | Sprawiedliwe i widoczne skutki egzekwowania regulacji w decydującym stopniu wpływają na zaufanie i wiarygodność zawodu, a przez to na zaufanie w wiarygodność informacji finansowych.   |

Mimo iż generatory zmian w regulacji zawodu księgowego będą się zmieniać wraz z upływem czasu, dwa ogólnie przyjęte wyjaśnienia pokazują, dlaczego regulacja może być skutecznym środkiem zapewniania jakości i zapobiegania zawodności nieodłącznie związanej z funkcjonowaniem rynku usług księgowych.

Po pierwsze, regulacja może pomóc w sytuacjach, w których istnieje *dysproporcja wiedzy* między klientem, który nabywa usługi księgowe, a księgowym, który posiada doświadczenie zawodowe (zob. Ramka 1).

### **Ramka 1: Korzyść z regulacji - przeciwdziałanie dysproporcji wiedzy**

Regulacja może rozwiązać problem dysproporcji wiedzy w relacji dostawca - nabywca zawodowych usług poprzez zapewnienie nabywcy pewności, że dostawca zawodowych usług posiada niezbędne kwalifikacje i ma obowiązek przestrzegania odpowiednich zawodowych standardów w swojej pracy. Dzięki temu nabywca zawodowych usług księgowych zdobywa pewność, że otrzymywane usługi są odpowiedniej jakości.

Po drugie, regulacja może pomóc w przypadku pojawienia się znaczących korzyści lub kosztów z tytułu świadczenia usług księgowych, które to korzyści i koszty *otrzymują lub ponoszą strony trzecie* inne niż strony nabywające lub świadczące zawodowe usługi (zob. Ramka 2).

## **Ramka 2: Korzyść z regulacji – wpływ na strony trzecie**

Regulacja może dotyczyć sytuacji, w której strony niebędące stronami umowy (tj. nabywcą lub dostawcą usług księgowych) otrzymują korzyści lub ponoszą koszty w wyniku transakcji. Regulacja może sprawić, że przy określaniu rodzaju świadczonych usług oraz poziomu ich jakości będą brane pod uwagę korzyści i koszty stron trzecich. Przykładowo ponieważ sprawozdanie finansowe ma znacznie szersze zastosowanie niż tylko na potrzeby firmy nabywającej usługę badania, uregulowanie sprawozdawczości finansowej oraz badania zapewnia, że inwestorzy lub potencjalni inwestorzy (będący stronami trzecimi) otrzymują niezbędne dla siebie informacje. Regulacja ma na celu zapewnić, że korzyści dla tych stron trzecich będą niejako „wbudowane” w zawieraną przez firmę umowę o badanie.

W ostatnich latach nastąpiło wiele zmian w otoczeniu regulacyjnym zawodu księgowego, ponieważ zawodowi księgowi, ich klienci, zawodowe organizacje księgowe i rządy dążą do zapewnienia, aby zawód nieprzerwanie gwarantował świadczenie wysokiej jakości usług, przyczyniając się w ten sposób do wzrostu gospodarczego i rozwoju. Niektóre ze zmian były spowodowane niedociągnięciami w rozwiązaniach regulacyjnych, dlatego nadal toczy się dyskusja na temat najlepszego modelu regulacji.

## **Cechy dobrej regulacji**

Projektując i wdrażając regulację zawodu, należy zadbać o należyte zrozumienie charakteru i cech funkcjonowania jego rynku; w przeciwnym razie regulacja może nie doprowadzić do osiągnięcia założonych celów. Aby sprostać potrzebom interesu publicznego, regulacja musi być proporcjonalna, przejrzysta, niedyskryminująca, ukierunkowana na cel, wdrażana konsekwentnie i uczciwie oraz podlegać regularnym przeglądom. Ponadto efektywna regulacja nie może eliminować konkurencyjności, a korzyści wynikające z regulacji dla gospodarki i społeczeństwa powinny przewyższać koszty jej wprowadzenia<sup>6</sup>. Regulacja, która spełnia powyższe kryteria ma większe szanse na osiągnięcie pożądaných wyników oraz zyskanie akceptacji i wiarygodności w społeczeństwie.

Co ważne, regulacja musi być przejrzysta. Organy regulacyjne powinny dysponować solidnymi rozwiązaniami z obszaru zarządzania i nadzoru oraz praktykować upublicznianie informacji na temat szczegółów swojej działalności. Przejrzystość jest szczególnie ważna, ponieważ umożliwia społeczeństwu poznanie i zrozumienie sposobu uregulowania zawodu oraz działań organów regulacyjnych. Informacje te wzmacniają wiarygodność regulacji i zwiększają jej skuteczność, zapewniając społeczeństwu możliwość oceny wartości regulacji i wpływu, jaki wywiera na rynek.

## **Obszary, których dotyczy regulacja w zawodzie księgowych**

Istotne jest opracowanie wysokiej jakości standardów, które dla przedstawicieli zawodu, użytkowników usług księgowych i organów regulacyjnych stanowią podstawę do oceny przestrzegania najlepszych praktyk przez przedstawicieli zawodu. Przestrzeganie wymogów wynikających z regulacji ułatwiają

<sup>6</sup> W ekonomii występuje również „zawodność rządu” (zawodność regulacji). Istnienie rzeczywistej lub potencjalnej zawodności w funkcjonowaniu rynku nie musi ulec poprawie na skutek wprowadzenia regulacji. Regulacja może także pogorszyć sytuację. Może się tak zdarzyć, gdy koszty regulacji będą wyższe niż szacowano lub wystąpią poważne niezamierzone konsekwencje. Celem polityki jest zaprojektowanie systemów regulacyjnych, które będą reagować na zawodność rynku bez wywoływania efektu niezawodności rządu lub samej regulacji, a tym samym zwiększą dobrostan gospodarki i społeczeństwa.

wysokiej jakości standardy. Międzynarodowa spójność regulacji ma miejsce wówczas, gdy istnieje ogólnoswiatowa zbieżność praktyk i standardów.

Regulacja dotycząca zawodu księgowego zwykle dotyczy następujących obszarów: a) wymagania wstępne i licencyjne - w tym wymagania dotyczące wykształcenia i ustawicznego rozwoju zawodowego – b) monitorowanie postępowania i wyników działalności zawodowych księgowych, c) standardy - w tym standardy etyczne, których muszą przestrzegać zawodowi księgowi, oraz d) systemy i procedury dyscyplinarne stosowane wobec osób niespełniających wymagań. Stosuje się wiele praktyk regulacyjnych, które obejmują: a) przeglądy zapewnienia jakości pracy wykonywanej przez poszczególnych zawodowych księgowych, b) egzekwowanie stosowania standardów zawodowych i etycznych przez zawodowe organizacje księgowe i/lub organy regulacyjne, c) przestrzeganie obowiązków członkowskich określonych przez IFAC oraz przez zawodowe organizacje księgowe oraz d) nadzór publiczny ze strony zewnętrznych organów regulacyjnych.

### **Modele regulacji**

Istnieje wiele sposobów łączenia samoregulacji i regulacji zewnętrznej w celu stworzenia wydajnej i skutecznej regulacji współdzielonej. Aby zachować równowagę między różnymi metodami regulacji, możliwym rozwiązaniem jest podział odpowiedzialności za różne aspekty regulacji między zawodową organizację księgową oraz rząd lub niezależny organ. Zawodowa organizacja księgowa może na przykład odpowiadać za te aspekty regulacji, w których posiada doświadczenie, np. ustalanie wymogów dotyczących wykształcenia zawodowych księgowych.

Połączenie samoregulacji, współdzielonej regulacji i regulacji zewnętrznej będzie różne w zależności od systemu prawnego i zależne od wielu czynników, takich jak:

- wcześniejsze doświadczenia związane np. z błędami w sprawozdawczości finansowej, które często skutkowały większą ilością regulacji zewnętrznych,
- osiągnięcia zawodowej organizacji księgowej w zakresie samoregulacji,
- osiągnięcia rządu w zakresie regulacji,
- członkostwo w organizacjach międzynarodowych oraz stosowanie standardów i praktyk przez nie opracowanych i zatwierdzonych,
- ogólny stosunek do regulacji jako instrumentu zarządzania w gospodarce,
- ścieżka rozwoju gospodarki oraz
- charakter i cechy zawodności rynku, które mogą zostać wyeliminowane dzięki regulacji.

Można zaobserwować różne tendencje mające na celu zachowanie równowagi między samoregulacją a regulacją zewnętrzną. W ostatnich latach w wielu krajach wzrosła rola regulacji zewnętrznej a w innych krajach, zwłaszcza tych znajdujących się w okresie przejściowym, obserwuje się tendencję wzmocnienia samoregulacyjnej roli zawodu. Niezależnie od zastosowanego modelu regulacji lub połączenia modeli regulacji, niezbędna jest okresowa ocena ich skuteczności.

### **Samoregulacja**

Samoregulacja opiera się na mocnych stronach zawodowej organizacji księgowej, które wynikają z jej znajomości rynków, na których działają jej organizacje, a w konsekwencji z dogłębnego zrozumienia

możliwego wpływu regulacji na postępowanie członków. Z samoregulacją wiąże się również łatwiejszy dostęp zawodowej organizacji księgowej do informacji oraz jej umiejętności i doświadczenie niezbędne do uregulowania zawodu. W szczególności zawodowe organizacje księgowe mają zdolność szybkiego reagowania na zmieniające się okoliczności. Odgrywają one również ważną rolę w zapewnianiu jakości usług świadczonych przez swoich członków, a co za tym idzie, równie ważną rolę pełnią przy regulacji zawodu.

W niemal wszystkich systemach prawnych na zawodowe organizacje księgowe nakłada się obowiązki związane z wdrożeniem niektórych elementów samoregulacji. Na przykład zawodowe organizacje księgowe na podstawie OOC IFAC monitorują i egzekwują jakość profesjonalnych usług księgowych świadczonych przez swoich członków. Tworzą także regulacje dla swoich członków - zarówno tych zatrudnionych w biznesie jak i sporządzających oraz badających sprawozdania finansowe jednostek sektora publicznego - poprzez egzekwowanie standardów zawodowych, UDZ i wymogów etycznych.

### **Samoregulacja podlegająca nadzorowi publicznemu i obowiązkowi raportowania**

Samoregulacja podlegająca nadzorowi publicznemu i obowiązkowi raportowania angażuje zazwyczaj zawodową organizację księgową i niezależny organ sprawujący pewną formę nadzoru. Zawodowa organizacja księgowa, której dotyczy obowiązek raportowania niezależnemu organowi, wywiązuje się w ten sposób z publicznej odpowiedzialności a zastosowane wobec niej działania nadzorcze uzupełniają i wzmacniają samoregulację.

Zawodowe organizacje księgowe mogą wypełniać obowiązki związane z regulacją w sposób zwiększający ogólną skuteczność systemu regulacyjnego. Celem zawodowych organizacji księgowych jest zapewnianie wysokiej jakości usług świadczonych przez członków, co realizuje się przez zaangażowanie organizacji w utrzymywanie i promowanie wysokiej jakości praktyk zawodowych. Zawodowe organizacje księgowe pełnią ważną rolę przy tworzeniu regulacji zawodu, w tym odpowiadają za utrzymywanie w interesie publicznym kontaktów i współpracy z rządami. Aby pomóc rządowi i zewnętrznym organom regulacyjnym w opracowywaniu i wdrażaniu wysokiej jakości profesjonalnej regulacji, zawodowe organizacje księgowe powinny korzystać ze swojej wiedzy na temat zawodu i lokalnych rynków.

### **Regulacja zewnętrzna**

Regulacja zewnętrzna ma miejsce wtedy, gdy regulator pozostaje niezależny od zawodu a badania JZP są regulowane przez niezależny zewnętrzny organ. W związku z tym zawód nie jest zaangażowany w system, proces ani instytucję związaną z regulacją, ale mogą go dotyczyć odpowiednie zabezpieczenia przed wywieraniem nadmiernego wpływu na ustalenia regulacyjne. Z racji tego, że zawód oferuje wiele usług, jest możliwe, że będzie istnieć wiele zewnętrznych lub nadzorczych ustaleń regulacyjnych.

Zewnętrzny nadzór regulacyjny jest prawdopodobnie najbardziej zaawansowany w obszarze świadczenia usług audytorskich. Międzynarodowa organizacja regulatorów audytu IFIAR<sup>7</sup> opracowała podstawowe zasady nadzoru audytorskiego i choć są specyficzne dla badania, ich główne przesłanki mogą być również istotne przy rozważaniu zewnętrznych regulacji dotyczących innych usług oferowanych przez zawód.

Główne elementy tych zasad:

- nadzór jest sprawowany w interesie publicznym: organ nadzoru działa w sposób niezależny od

<sup>7</sup> International Forum of Independent Audit Regulators

nadmiernego wpływu jakiegokolwiek grupy, uwzględniając zarazem opinie i uwagi szerokiej grupy interesariuszy,

- określając formę nadzoru, należy mieć na uwadze wyjątkową specyfikę ram prawnych i regulacyjnych danego kraju oraz rynku kapitałowego,
- organy regulacyjne powinny posiadać niezbędną wiedzę i umiejętności do realizacji zadań,
- kluczowe znaczenie ma przejrzystość i informowanie o strukturze, zasadach, zarządzaniu i działalności organów regulacyjnych oraz regularne i terminowe publikowanie sprawozdań z ich działalności,
- potrzeba niezależnego lub bezwarunkowego finansowania, które jest zabezpieczone przed nadmiernym wpływem i cechuje się stabilnością i bezpieczeństwem źródeł finansowych oraz
- współpraca międzynarodowa, w ramach której organy regulacyjne wymieniają się kompetencjami i wiedzą z regulatorami z innych systemów prawnych.

## **Współdzielona regulacja**

Współdzielona regulacja ma miejsce wówczas, gdy zawodowa organizacja księgową i rządowe organy regulacyjne mają wspólne interesy i cele w obszarze jakości, postępowania i standardów zawodowych księgowych, a także łączy je przekonanie o wadze interesu publicznego dla zawodu.

Wiele zawodowych organizacji księgowych działa na podstawie uprawnień przekazanych im przez rządy, które, uznając prawnie zawodowe organizacje księgowe, delegują na nie zestaw ról i obowiązków oraz wymóg odpowiedzialności (rozumianej jako raportowanie).

Obowiązki zawodowej organizacji księgowej mogą obejmować:

- ustalanie kryteriów przyjmowania do zawodu,
- ustalanie wymagań dotyczących kształcenia, w tym wymagań dotyczących ustawicznego doskonalenia zawodowego,
- ustalanie procedur dyscyplinarnych oraz
- przyjmowanie i wdrażanie standardów etycznych, zawodowych i technicznych.

Rola rządu w obszarze regulacji zawodu polega na zapewnieniu, że regulacja efektywnie i wydajnie realizuje cel interesu publicznego - przy nakładzie możliwie najniższych kosztów - którym jest jakość i spójność świadczonych usług księgowych. Aby zapewnić te cele, rząd musi:

- zrozumieć naturę i charakterystykę zagadnień, do których regulacja ma się odnosić,
- zapewnić system monitorowania działalności organu lub organów odpowiedzialnych za regulowanie zawodu,
- skoncentrować się na wynikach, w tym przypadku na ogólnej jakości usług księgowych,
- posiadać umiejętność szybkiej zmiany przepisów i regulacji, gdy wymagają tego okoliczności.

Jeżeli rząd ponosi główną, nadrzędną odpowiedzialność za nadzór, na zawodowej organizacji księgowej może spoczywać obowiązek raportowania i przekazywania rządowi rocznych sprawozdań z działalności. Składanie sprawozdań przez zawodową organizację księgową wspomaga jej wywiązywanie się z obowiązków wobec interesu publicznego i publicznej odpowiedzialności.



Niezależnie od tego, jaki model regulacji zostanie przyjęty i jaki będzie zakres związanych z tym obowiązków, konieczne jest przeprowadzanie okresowych przeglądów w celu oceny jego efektywności.

Jeśli regulacja ma być spójna i skuteczna w skali międzynarodowej, niezbędna jest zbieżność uregulowań. Na poziomie krajowym konieczny jest stały dialog i uzgadnianie działań między rządami i zawodowymi organizacjami księgowymi. Dialog ten powinien dotyczyć zmian w zawodzie oraz w gospodarce i społeczeństwie, które mogą wpływać na zawód i na sposób, w jaki wypełnia swoją funkcję. Dialog jest niezbędny, jeśli regulacje i systemy regulacyjne mają pozostać aktualne, wydajne i skuteczne. Niezależnie od tego, jaka jest równowaga regulacyjna w danym systemie prawnym, skuteczność regulacji jest większa, jeśli towarzyszy jej współpraca oparta na wzajemnym poszanowaniu stron uczestniczących w procesie.

### **Wartość etycznego postępowania**

O ile regulacja jest ważna, sama nie wystarczy dla osiągnięcia celu, jakim jest zapewnienie spójnej jakości świadczonych usług księgowych. Żadna regulacja nie będzie naprawdę skuteczna, jeśli nie będzie jej towarzyszyć etyczne postępowanie zawodowych księgowych, dlatego systemy regulacyjne powinny być zaprojektowane w sposób uwzględniający promowanie i przestrzeganie etycznego postępowania zawodowych księgowych. To właśnie etyczne postępowanie jest ostateczną gwarancją dobrych, wysokiej jakości usług.

IFAC zdaje sobie również sprawę, że wartości mają kluczowe znaczenie dla sposobu postępowania zawodowych księgowych. Dlatego edukacja i praktyczne szkolenia z obszaru wartości - realizowane z wykorzystaniem przykładów, doświadczenia i profesjonalnego osądu - oparte na solidnych podstawach edukacyjnych i wzmocnione poprzez ustawiczne doskonalenie zawodowe, są niezbędne w promowaniu etycznego zachowania.

Wysokiej jakości usługi świadczone przez zawód są pochodną zawodowych standardów, w tym etyki, osobistych kompetencji, wartości oraz systemów regulacyjnych, które muszą być ze sobą spójne i wzajemnie się wspierać.

### **Obecne otoczenie regulacyjne**

Zbieżność regulacji dotyczących zawodu księgowego w wymiarze globalnym, obejmująca przyjęcie i wdrożenie wysokiej jakości standardów etycznych, zawodowych i technicznych, zwiększa zdolność rynków kapitałowych do globalnego działania, umożliwia bardziej efektywne, transgraniczne inwestycje oraz zmniejsza ryzyka i niepewności na rynkach kapitałowych. Pomaga w osiągnięciu wyznaczonego celu G-20, jakim jest wzmocnienie przejrzystości i odpowiedzialności na potrzeby rynków finansowych i kapitałowych, oraz stwarza równe szanse w dziedzinie interpretacji i wymiany informacji finansowych.

IFAC zdaje sobie sprawę, że regulacja zawodu księgowego jest prowadzona głównie na poziomie krajowym. Dlatego, aby osiągnąć międzynarodową zbieżność regulacji, krajowe regulacje powinny mieć na celu zatwierdzenie i wdrożenie zasad, podejść i obowiązków przedstawionych w materiałach wydanych przez uznane organy międzynarodowe.

Spójność między regulacjami zewnętrznymi wprowadzanymi przez poszczególne rządy została w ostatnich latach wzmocniona dzięki wymianie wiedzy i doświadczeń oraz ściślejszej współpracy między organami regulacyjnymi, która często dokonuje się za pośrednictwem międzynarodowych organizacji ustanowionych przez krajowych regulatorów, w których to organizacjach mają oni swoich

przedstawicieli.

W ciągu ostatniej dekady nastąpiło wiele zmian w otoczeniu regulacyjnym zawodu księgowego. Nowe i wyłaniające się trendy w regulacjach zawodu księgowego uwypukliły znaczenie nieprzerwanego dialogu między zawodem księgowych a rządowym regulatorem, dzięki czemu zachowana jest odpowiednia równowaga między samoregulacją zawodu a regulacjami rządowymi. Zmiany te są następujące:

- Globalne przyjęcie i wdrożenie międzynarodowych, wysokiej jakości standardów technicznych i zawodowych. Uwieńczone sukcesem przyjęcie i wdrożenie standardów w różnych systemach prawnych zakłada, że standardy zostaną przyjęte bez zmian, aby zapewnić spójność i uniwersalizm ich stosowania. Zakłada również, że rządy zapewnią: (i) rygorystyczne procesy gwarantujące spójne tłumaczenie standardów na wszystkie języki oraz (ii) rozwiązania i wymogi wspierające odpowiednie organizacje w opracowywaniu i dostarczaniu wysokiej jakości wytycznych dotyczących wdrażania standardów jak również wysokiej jakości szkoleń dla podmiotów odpowiedzialnych za stosowanie i monitorowanie standardów.
- Zewnętrzna regulacja rynku badań JZP, często przeprowadzana w myśl zasad określonych w *Podstawowych zasadach niezależnych organów nadzoru*, wydanych przez Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (IFIAR). Regulacje określające niezależny audyt funkcjonują w krajach, które reprezentują około 80% globalnej kapitalizacji giełdowej.
- Wydane przez IFAC Oświadczenia w sprawie obowiązków członkowskich (OOC) stanowią punkt odniesienia dla zawodowych organizacji księgowych, mający pomóc im w zapewnieniu wysokiej jakości wyników pracy ich członków. W ramach programu zapewniania zgodności z obowiązkami członkowskimi IFAC, organizacje członkowskie są zobowiązane do przeprowadzania bieżącej samooceny zgodności z każdym OOC. Siedem OOC obejmuje m.in. obszary takie jak: zapewnienie jakości, procedury dochodzeniowo – dyscyplinarne oraz wspomaganie przyjmowania i wdrażania standardów wydawanych przez niezależne Rady.

## **Wnioski**

Zawodowe organizacje księgowe i rządowe organy regulacyjne łączą wspólne interesy i cele jeśli chodzi o troskę o jakość, należyte postępowanie i standardy zawodowych księgowych, a także świadomość znaczenia interesu publicznego dla zawodu księgowego. Sposób uregulowania zawodu jest ważnym aspektem dla osiągnięcia tych celów.

Chociaż regulacja pomaga zapewnić jakość usług świadczonych przez zawodowych księgowych, w ostatecznym rozrachunku to zdolność zawodu, aby postawić interes publiczny na pierwszym miejscu sprawi, że zawód zdobędzie szacunek społeczeństwa i organów regulacyjnych.