

ZAWÓD KSIĘGOWEGO I ZAWODY POWIĄZANE – UJĘCIE FUNKCJONALNE I INSTYTUCJONALNE

Justyna Dobroszek, Marcin Michalak, Agnieszka Wencel



**KATEDRA
RACHUNKOWOŚCI**
Wydział Zarządzania
Uniwersytet Łódzki

SIZ
wydawnictwo

Zawód księgowego i zawody powiązane

– ujęcie funkcjonalne i instytucjonalne

Justyna Dobroszek

Marcin Michalak


Agnieszka Wencel


SIZ


wydawnictwo

ŁÓDŹ 2023

Afiliacja autorów
Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

Justyna Dobroszek
 <https://orcid.org/0000-0003-4728-9019>
justyna.dobroszek@uni.lodz.pl

Marcin Michalak
 <https://orcid.org/0000-0001-9191-3558>
marcin.michalak@uni.lodz.pl

Agnieszka Wencel
 <https://orcid.org/0000-0001-9191-3558>
agnieszka.skotowska@uni.lodz.pl

Recenzja naukowa: dr hab. inż. Michał Biernacki, prof. UEW

Projekt okładki: Kamil Dura

Projekt typograficzny, skład i łamanie: Mateusz Poradecki

Redakcja językowo-stylistyczna: Angelika Chrzanowska

Copyright by the Authors
Copyright for this edition by Wydawnictwo SIZ, Łódź 2023

Wszelkie prawa zastrzeżone

Zezwala się na kopiowanie, dystrybucje, wyświetlanie tylko dokładnych (dosłownych) kopii dzieła.
Niedozwolone jest jego zmienianie i tworzenie na jego bazie pochodnych.

e-ISBN 978-83-65766-93-9

SIZ

wydawnictwo

Wydawnictwo SIZ
ul. Matejki 22/26, pok. 112
90-237 Łódź
Tel. 42 635 47 91
email: biuro@wydawnictwo-siz.pl

Spis treści

Wstęp	7
1. Zawód księgowego – istota, struktura i zakres funkcjonalny	13
1.1. Profesja rachunkowości – istota i rola w otoczeniu społeczno-gospodarczym	13
1.2. Portret specjalistów profesji rachunkowości	20
1.3. Wykaz i opis zawodów związanych rachunkowością i segmentem księgowym	24
1.4. Kompetencje i umiejętności w profesji księgowego	43
1.5. Zawód księgowego z perspektywy praktyki – wyniki badań własnych	51
2. Zawód księgowego – ujęcie funkcjonalne i instytucjonalne	69
2.1. Uwarunkowania instytucjonalizacji zawodu księgowego	69
2.2. Formy instytucjonalizacji zawodu księgowego	77
2.3. Instytucjonalizacja zawodu księgowego w Polsce	80
2.4. Przegląd uregulowań zawodu księgowego w wybranych krajach europejskich	89
2.5. Badanie zależności między formą instytucjonalizacji zawodu księgowego a cechami kulturowymi modelu Hofstedeego	100
3. Sieć zawodów związanych funkcjonalnie z rachunkowością	107
3.1. Specyfikacja zawodów związanych z rachunkowością	107
3.2. Zawody wchodzące funkcjonalnie systemem rachunkowości	109
3.3. Zawody atestacyjne	118
3.4. Zawody wspomagające funkcje rachunkowości lub bazujące na informacjach z tego systemu	125
4. Księgowy a doradca podatkowy	131
4.1. Zawód doradcy podatkowego – regulacje krajowe	131
4.2. Przegląd wybranych regulacji zagranicznych w zakresie unormowania zawodu doradcy podatkowego na tle zawodu księgowego	135
4.3. Doradztwo podatkowe a usługowe prowadzenie ksiąg – analiza orzecznictwa i interpretacji podatkowych	139
4.4. Obszary podatkowe w zawodach księgowych Zintegrowanego Systemu Kwalifikacji	148
4.5. Kompetencje i zakres czynności doradców podatkowych oraz księgowych – podsumowanie	152

Bibliografia	155
Spis rysunków	167
Spis tabel	169

Wstęp

Niniejsza publikacja powstała w ramach cyklu monografii wydanych z okazji 75-lecia Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego (dalej WZ UŁ), określanej w środowisku krajowym mianem Łódzkiej Szkoły Rachunkowości. Cykl ten prezentuje problematykę i obszary badawcze, które były przedmiotem działalności dydaktycznej, naukowej, legislacyjnej oraz wdrożeń praktycznych pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w ciągu ostatnich pięciu latach (2019–2023), tj. od czasu wydania monografii podsumowującej 70 lat działalności Katedry¹.

Ostatnie 75 lat, czasy Polski powojennej, to okres wielu zmian w zawodzie księgowego oraz w zawodach powiązanych z nim funkcjonalnie. Ponad połowa tego czasu (1948–1989) przypada na okres gospodarki socjalistycznej, centralnie planowanej, w którym system rachunkowości, jego struktura, metody i narzędzia podporządkowane były potrzebom głównego i jedyne go użytkownika – organom państwa i statystyce państwowej. W tym okresie część zawodów księgowych (główny księgowy, dyplomowany biegły księgowy) była zawodami regulowanymi, o zdefiniowanym zakresie przedmiotowym (czynnościowym) obowiązków i uprawnień. W latach transformacji ustrojowej w Polsce (po 1989 r.) doszło do istotnych przeobrażeń w systemach rachunkowości i w zawodzie księgowego, spowodowanych zmianą paradygmatów funkcjonowania jednostek gospodarczych, zmianą i rozszerzeniem zakresu interesariuszy rachunkowości oraz ich potrzeb informacyjnych, powstaniem nowych form realizacji procesów księgowych (np. usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, SSC/BPO, doradztwo podatkowe) oraz nowych zawodów (np. specjalista rachunkowości zarządczej/controllingu, audytor wewnętrzny etc.). Przemiany ustrojowe w Polsce w początkowym okresie po 1989 r. wprowadziły deregulację zawodu księgowego. Dopiero w 1994 roku, wraz z uchwaleniem Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości i aktów wykonawczych do niej, uregulowano kwestie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, które powstało w odpowiedzi na potrzeby wolnego rynku. Stan ten, ewoluując, trwał aż do roku 2014, gdy na mocy ustawy deregulacyjnej zawód księgowego „został uwolniony”, objęty swobodą działalności gospodarczej. Jednym z motywów podjęcia tematyki tej monografii jest trwająca w ostatnich kilku latach debata na temat potrzeby i ewentualnej formy instytucjonalizacji zawodu księgowego w Polsce. Jej intensyfikacja nastąpiła w 2022 r. za sprawą Ministerstwa Finansów RP, które uruchomiło szerokie konsultacje społeczne w tej sprawie. Pracownicy Katedry Rachunkowości WZ UŁ włączyli się aktywnie w ten proces, m.in. za pośrednictwem Komisji ds. rozwoju

1 E. Walińska (red.) (2018), *Księga 70-lecia Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego. Ludzie i ich dokonania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

zawodów związanych z rachunkowością, działającą przy Radzie Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (SKwP) pod kierownictwem prof. Ewy Walińskiej, kierownika Katedry Rachunkowości WZ UŁ (od roku 2012 do dziś)². W ramach Komisji powołano pięć zespołów roboczych, składających się z członków Komisji oraz zaproszonych przedstawicieli ośrodków akademickich w Polsce. W ramach prac zespołów powstało pięć raportów dotyczących następujących tematów badawczych:

- 1) *Słownik pojęć – zawód księgowy*, skład zespołu: prof. dr hab. Zbigniew Luty, UE we Wrocławiu (lider), dr hab. Michał Biernacki, prof. UE – UE we Wrocławiu, **dr hab. Justyna Dobroszek, prof. UŁ – Uniwersytet Łódzki**, prof. dr hab. Waldemar Gos – Uniwersytet Szczeciński, dr Ewelina Kuberska – UE w Poznaniu, Damian Łazarczyk – Uniwersytet Szczeciński, dr Marzena Rydzewska – Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, dr Anna Spoz – Katolicki Uniwersytet Lubelski;
- 2) *Mapa zawodów powiązanych funkcjonalnie z rachunkowością (w tym międzynarodowe kwalifikacje)*, skład zespołu: **dr hab. Ewelina Zarzycka, prof. UŁ – Uniwersytet Łódzki (lider)**, dr Renata Biadacz – Politechnika Częstochowska, dr hab. Marlena Ciechan-Kujawa, prof. UMK – Uniwersytet Mikołaja Kopernika, dr hab. Małgorzata Cygańska, prof. UWM – Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, **dr hab. Justyna Dobroszek, prof. UŁ – Uniwersytet Łódzki**, **dr Zuzanna Firkowska-Jakobsze – Uniwersytet Łódzki**, dr Elżbieta Szczepankiewicz – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, dr Beata Zaleska – Politechnika Koszalińska;
- 3) *Regulacje zawodu księgowego – przegląd rozwiązań międzynarodowych*, skład zespołu: **dr Marcin Michalak – Uniwersytet Łódzki (lider)**, **prof. dr hab. Ewa Walińska – Uniwersytet Łódzki**, dr Angelika Kaczmarczyk – Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, dr Artur Jastrzębowski – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.
- 4) *Księgowy a biegły rewident (z uwzględnieniem biur rachunkowych)*, 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 Misterska-Dragan – Polska Izba Biegłych Rewidentów, dr Jarosław Szyszka – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, dr Magdalena Wójcik-Jurkiewicz – Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie;

2 Spośród pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w skład Komisji ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością RN SKwP wchodzili: prof. Ewa Walińska (przewodnicząca), dr hab. Justyna Dobroszek, prof. UŁ (członek), dr Marcin Michalak (sekretarz).

- 5) *Księgowy a doradca podatkowy*, skład zespołu: dr hab. Ewa W. Maruszewska, prof. UEK – UE w Katowicach (lider), dr hab. Stanisław Hońko, prof. US – Uniwersytet Szczeciński, Elżbieta Jędruczyk, Uniwersytet Szczeciński, dr Dawid Obrzeźgiewicz – UE w Poznaniu, dr Marcin Stępień – Politechnika Częstochowska, **dr Agnieszka Wencel – Uniwersytet Łódzki**, dr Zofia Wierzbińska – UE w Poznaniu.

Celem prac badawczych zespołów była próba zdefiniowania zawodu księgowego, w tym na tle zidentyfikowanych zawodów powiązanych z nim funkcjonalnie, ze szczególnym uwzględnieniem zawodu biegłego rewidenta i doradcy podatkowego, jak również ocena stanu i formy ich uregulowania w innych krajach. Badania prowadzone były głównie metodą studiów literaturowych oraz analizy treści aktów prawnych i innych uregulowań zawodu księgowego. Wyniki tych badań tworzą użyteczny wkład w trwającą debatę publiczną na temat potrzeby i formy instytucjonalizacji zawodu księgowego w Polsce. Przywołane raporty i prace zespołów badawczych stanowiły także inspirację dla tematyki niniejszej monografii i podjętych w niej problemów badawczych, łącząc się z dorobkiem badawczym pracowników Katedry ostatnich pięciu lat. Czerpiąc częściowo z wyników prac zespołów, których autorzy niniejszej monografii byli liderami lub aktywnymi członkami, stanowi ona niejako rozwinięcie i pogłębienie zawartych w nich wyników badań.

Celem naukowym monografii jest objaśnienie istoty, roli i zakresu przedmiotowego zawodu księgowego (*sensu stricto*) oraz profesji rachunkowości (*sensu largo*) w ujęciu koncepcyjnym oraz w świetle istniejących uregulowań prawnych lub środowiskowych w Polsce i na świecie. Ponadto zidentyfikowano i przeanalizowano powiązania funkcjonalne pomiędzy zawodem księgowego a wybranymi zawodami związanymi z rachunkowością, ze szczególnym uwzględnieniem zawodu doradcy podatkowego, którego zakres przedmiotowy w warunkach polskich w nieostry sposób pokrywa się w części z zakresem przedmiotowym zawodu księgowego, co rodzi istotne konsekwencje na gruncie praktycznym. Dokonano również analizy rozwiązań europejskich w zakresie uregulowań zawodu księgowego oraz uwarunkowań instytucjonalizacji zawodu księgowego.

Problem badawczy niniejszej monografii wyraża się w następujących pytaniach badawczych:

1. Czym jest zawód księgowego i profesja rachunkowości oraz jaki jest ich zakres przedmiotowy i wzajemne relacje? Czy i jak znajdują one odzwierciedlenie w istniejącej strukturze stanowisk, zawodów i certyfikacji? Jak zmienia się ich rola w kontekście przeobrażeń społeczno-gospodarczych?
2. Jakie atrybuty (kompetencje, umiejętności, postawy, wartości) kształtują i będą kształtować w przyszłości profil zawodu księgowego i profesji rachunkowości? Jakie kompetencje oraz czynności są wymagane przez pracodawców od kandydatów do pracy na stanowiska związane z segmentem księgowym?

3. Jak zawód księgowego postrzegają sami jego wykonawcy? Jakie cechy osobowe, predyspozycje, kwalifikacje właściwe lub konieczne do wykonywania tego zawodu wymieniają?
4. Jakie uwarunkowania i formy instytucjonalizacji zawodu (księgowego) występują w teorii i praktyce?
5. Czy i jakie formy instytucjonalizacji zawodu księgowego występują w wybranych krajach europejskich i w jakim stopniu jest ona warunkowana czynnikami kulturowymi modelu Hofstedeego?
6. Jakie relacje występują między zawodem księgowym a wybranymi zawodami powiązаныmi z nim funkcjonalnie? Czy i jakie formy instytucjonalizacji tych zawodów występują w Polsce?
7. Jak kształtuje się zakres przedmiotowy zawodu księgowego i zawodu doradcy podatkowego? Jak wyznaczyć granicę przedmiotową tych zawodów? Jak kształtują się interpretacje organów państwa w tym zakresie (interpretacje, orzeczenia, stanowiska)?

Na potrzeby realizacji celu monografii i przyjętych pytań badawczych zastosowano następujące metody: analizy literatury, analizy treści przepisów prawa, orzeczeń, interpretacji, stanowisk i innych uregulowań dotyczących zawodu księgowego i wybranych zawodów z nim związanych, jak również przeprowadzono: wywiad ustrukturalizowany z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety, analizę treści ogłoszeń o pracę oraz metodę statystyki opisowej.

W rozdziale pierwszym objaśniono istotę, strukturę i zakres funkcjonalny zawodu księgowego na tle szerszej kategorii zawodowej, za jaką uznano profesję rachunkowości. Przeprowadzono analizę cech, kompetencji i umiejętności istotnych lub charakterystycznych dla zawodu księgowego, warunkujących zachowania zawodowe przedstawicieli tej branży, jak również omówiono strukturę profesji rachunkowości, identyfikując zawody wchodzące w jej zakres oraz ich charakterystykę. Zwieńczeniem rozdziału są dwa badania empiryczne (analiza treści ogłoszeń o pracę i badanie ankietowe) mające na celu weryfikację w praktyce podejmowanych w tym rozdziale zagadnień. Treść rozdziału pierwszego służy odpowiedzi na trzy pierwsze pytania badawcze.

W rozdziale drugim przeprowadzono analizę uwarunkowań i form instytucjonalizacji zawodu księgowego w Polsce i na świecie na podstawie analizy literatury, jak również przeprowadzono badanie dotyczące stanu i formy uregulowania tego zawodu w wybranych dwudziestu krajach europejskich. Celem tej części badania było wyspecyfikowanie czynników sprzyjających lub uzasadniających wprowadzenie uregulowań zawodu księgowego. Zwieńczeniem rozdziału jest badanie zależności między formą instytucjonalizacji zawodu księgowego w krajach objętych badaniem a cechami kulturowymi tych krajów według modelu Hofstedeego. Celem tego rozdziału jest odpowiedź na pytania badawcze czwarte i piąte.

W rozdziale trzecim dokonano identyfikacji zawodów związanych funkcjonalnie z rachunkowością oraz objaśnienia ich zakresu przedmiotowego, występującej w nich struktury stanowiskowej, wymaganych kwalifikacji, kompetencji lub uprawnień, wraz z analizą występującego w nim systemu certyfikacji. W szczególności starano się podkreślić związki funkcjonalne danego zawodu z zawodem księgowego. Celem tego rozdziału jest znalezienie odpowiedzi na szóste pytanie badawcze.

W rozdziale czwartym dokonano analizy porównawczej zakresu przedmiotowego zawodów doradcy podatkowego i księgowego, zarówno w ujęciu krajowym (w Polsce), jak i w świetle wybranych rozwiązań zagranicznych. Na potrzeby próby zidentyfikowania granic między obydwoma zawodami przeprowadzono badanie metodą analizy treści orzeczeń, interpretacji i stanowisk instytucji państwa w Polsce. Wyniki przeprowadzonych analiz posłużyły do odpowiedzi na ostatnie, siódme pytanie badawcze.

Marcin Michalak

1. Zawód księgowego – istota, struktura i zakres funkcjonalny

1.1. Profesja rachunkowości – istota i rola w otoczeniu społeczno-gospodarczym

Profesja rachunkowości jest definiowana w literaturze przedmiotu i w regulacjach na wiele sposobów. W niniejszym rozdziale podjęto próbę jej objaśnienia przez pryzmat kompetencji, funkcji i zadań realizowanych w systemie rachunkowości, jak również odpowiedzialności za nie, uwzględniając aktualne uwarunkowania otoczenia i trendy gospodarcze. Realizacja określonych procesów, zadań i czynności w rachunkowości wymaga konkretnych kompetencji, wyznaczając łącznie istotę profesji rachunkowości i jej rolę w podmiocie gospodarczym i otoczeniu. Profesja rachunkowości jest rozumiana szerzej niż zawód księgowego, o czym jest mowa w dalszej części tego rozdziału oraz w rozdziale trzecim, gdzie omówiono siatkę zawodów powiązanych z zawodem księgowego.

Praktyka rachunkowości od zawsze była zorientowana na biznes i społeczeństwo, ale na przestrzeni lat zmienia się jej natura i meritum. Wynika to z oddziałujących na nią zmian społeczno-gospodarczych, w szczególności zaawansowanej technologii (Zarzycka, 2012; Bhimani, Willcocks, 2014; Stancheva-Todorova, 2018; Łada, Jędrzejka, 2019; Słyozko, Kurilo, Mazina, 2019; Mierzejewska, 2021; Geog, Fernandez, 2022) oraz potrzeb informacyjnych coraz szerszego kręgu interesariuszy systemu rachunkowości. Przeobrażenia te definiują rolę osób odpowiedzialnych za kształtowanie i funkcjonowanie systemu rachunkowości w gospodarce i społeczeństwie oraz przypisują im określone stereotypy. Wymienione kwestie są przedmiotem dyskursu naukowców i instytucji zawodowych rachunkowości w ostatnich dziesięcioleciach (Baldvinsdottir i in., 2009; Parker, Warren, 2017; Samanthi, Gooneratne, 2023).

Najbardziej upowszechniony obraz rachunkowości zaprezentowały dwie amerykańskie organizacje – The American Accounting Association (AAA) i The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Definiują one rachunkowość, a przez to i jej profesję, przez pryzmat składających się na nią procesów: identyfikacji, rejestracji, pomiaru, grupowania skutków finansowych zdarzeń gospodarczych oraz transferu informacji ekonomicznych do użytkowników w celu umożliwienia im podejmowania świadomych decyzji (Kasi Reddy, Saraswathi, 2007). W świetle powyższego specjalista rachunkowości (*accountant*) pełni funkcję kreatora informacji dla zainteresowanych odbiorców (interesariuszy) w formie raportów i sprawozdań (finansowych, podatkowych, statystycznych i zarządczych), których zakres i strukturę oraz zasady sporządzania określają instytucje regulacyjne (ustawodawcze i środowiskowe)

lub same podmioty sprawozdawcze. Specjalista rachunkowości jest odpowiedzialny za dokumentację i inwentaryzację, ocenę, kalkulację i analizy, konta i podwójny zapis oraz sprawozdawczość finansową i raportowanie, czyli za podejścia i metody znane od ponad 500 lat (Slyozko, Kurilo, Mazina, 2019; Michalak, 2023). Tak rozumiana profesja rachunkowości obejmuje dwa kluczowe obszary – księgowość i sprawozdawczość, wypełniając funkcje informacyjną i regulującą zgodnie z wyznaczonymi celami gospodarczymi, publicznymi i finansowymi (Graham i in., 2012). Zbliżone poglądy na temat profesji rachunkowości prezentowały na przykład Walińska (2014) i Burzym (2008)³. Według wymienionych autorek pomiar i komunikacja to kluczowe płaszczyzny praktyki rachunkowości. Przy czym pomiar ma dynamiczny i statyczny charakter, służący określeniu wartości ekonomicznej, komunikacja obejmuje zaś prezentację informacji finansowych w sprawozdawczości finansowej oraz ujawnianie informacji finansowych i niefinansowych dotyczących działalności gospodarczej (Walińska, 2014, s. 510). Z kolei Burzym (2008, s. 33) akcentuje analityczną cechę rachunkowości, a także retrospektywnie i prospektywnie ukierunkowanie jej praktyki, czyli korelację między rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą.

Przedstawione wybrane opinie na temat profesji rachunkowości ukazują jej klasyczne ujęcie, w ramach którego jej podmioty (wykonawcy) skupiają się głównie na „twardych” danych finansowych i technicznych, z reguły powtarzalnych, rutynowych czynnościach (rejestrowanie, raportowanie, kalkulacja kosztów, budżetowanie) (Baldvinsdottir i in., 2009; Parker, Waren, 2017). Dotychczasowym specjalistom rachunkowości badacze nadali w literaturze przedmiotu następujące „etykiety”: łamacze liczb (*number crunchers*), liczykrupy (*bean counters*), trzymający wyniki (*scorekeepers*) czy strażnicy finansów (*financial gatekeepers*) (Graham i in., 2012). Warto jednak podkreślić, że tradycyjny obraz praktyki rachunkowości charakteryzuje się ewolucją. Obejmuje ona m.in. rozwój rachunkowości zarządczej i jej integrację z rachunkowością finansową⁴ (Sobańska, 2012), modeli sprawozdawczości finansowej (MSSF) i raportowania (raportowanie zintegrowane) (Ignatowski, 2009) oraz techniki i technologii, tj. z manualnej księgowości przez język maszynowy i oprogramowania specjalistyczne po księgowość i transfer informacji online (Slyozko, Kurilo, Mazina, 2019).

3 Podobny wgląd na rachunkowość i jej praktykę prezentowali m.in. Jaruga, Szychta, Messner czy Brzezina (za: Sawicki, 2013).

4 Wymiar profesji rachunkowości jest zależny od określonych uwarunkowań (na przykład rachunkowość w modelu kontynentalnym a modelu anglosaskim lub rachunkowość w małym przedsiębiorstwie a korporacji ma inną złożoność i znaczenie, a jej wykonawcy pełnią odmienną funkcję). Warto podkreślić, że praktyka rachunkowości w Polsce zbliża się do podejścia anglosaskiego, w którym występuje powiązanie rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, czego efektem jest większy zakres integracji ujawnianiu informacji (finansowych i niefinansowych), oraz w którym specjaliści ds. rachunkowości mają statut zawodu profesjonalnego z mocno osadzonymi w gospodarce i społeczeństwie profesjonalnymi instytucjami (Krasodomska, 2010).

Z biegiem lat profesja rachunkowości uległa znaczącej transformacji, która trwa nadal. Zgodnie z nowymi trendami jej wykonawcy są w większym stopniu zaangażowani w podejmowanie decyzji, formułowanie strategii, rozwój i organizację systemów rachunkowości i jej podsystemów oraz w zintegrowane pomiary i raportowanie (finansowe i niefinansowe) (Graham i in., 2012; Samanthi, Gooneratne, 2023). Wyniki badań Parkera i międzynarodowych profesjonalnych stowarzyszeń księgowych wykazały, że specjaliści rachunkowości są coraz częściej aktywnymi współuczestnikami zarządzania strategicznego, zarządzania ryzykiem i zarządzania środowiskiem (za: Parker, Warren, 2017). Z kolei Howieson (2003) dowiódł, że usługi księgowe bazujące głównie na wypełnianiu regulacji prawnych tracą na znaczeniu na rzecz działalności doradczej i konsultingu dla biznesu. Ponadto istotne są systematyczne relacje z partnerami biznesowymi, klientami oraz komunikacja (Perera, McKinnon, Harrison, 2005). Poszerzenie bądź inna natura zadań zmienia rolę wykonawców profesji rachunkowości z pasywnej w aktywną, czyniąc z nich „kreatywnych i barwnych” profesjonalistów zaangażowanych w zarządzanie i podejmowanie decyzji, wielowariantowe analizy, doradztwo, rozwój systemów pomiaru i raportowania oraz dążących do realizacji celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych (Jeacle, 2008; Samanthi, Goonerate, 2023). W rezultacie profesji rachunkowości przypisuje się nowe miana, m.in.: konsultant wewnętrzny (*internal consultant*), partner biznesowy (*business partner*), agent zmian (*change agent*) i partner biznesowy, tworzący wartość dodaną, czyli partnera strategicznego (*value-adding business partner*) (Järvenpää, 2007; Parker, Warren, 2017; Samanthi, Goonerate, 2023;).

Głównym źródłem kreacji nowych ról wykonawców profesji rachunkowości jest globalizacja, robotyzacja, automatyzacja, digitalizacja, „eksplozja” danych, sztuczna inteligencja oraz zrównoważony rozwój (Stancheva-Todorova, 2018; Jędrzejka, 2019; Slyozko, Kurilo, Mazina, 2019; Łada, Mierzejewska, 2021; Geog, Fernandez, 2022). Globalizacja spowodowała, że systemy rachunkowości funkcjonują w globalnych sieciach, korzystając z rozwiązań online i w chmurach. Duże znaczenie mają zintegrowane systemy służące zarządzaniu globalnymi organizacjami typu ERP (Caglio, 2003; Zarzycka, 2012). Usprawniają one nie tylko pracę, transfer danych w obrębie globalnego łańcucha, lecz także redukują ryzyka związane z występowaniem niepewnych środowisk biznesowych. Globalizacja jest ściśle związana z integracją, a ta z kolei ma przełożenie na dalszy rozwój międzynarodowych regulacji – MSSF, ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej (Ignatowski, 2009; Kabalski, 2009), czy jeszcze w większym stopniu zacieśnianiu integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (Kabalski, 2013). Samanthi i Goonerate (2023) stwierdzili, że granice między rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą są niejasne w obecnych warunkach biznesowych, ponieważ specjaliści z obszaru rachunkowości odgrywają szerszą rolę, obejmując zadania międzyfunkcyjne. Globalizacja skutkowałą wprowadzeniem także

ram ładu korporacyjnego, które uczyniły profesję rachunkowości odpowiedzialną za ochronę praw inwestorów, rzetelną komunikację i dostarczanie wiarygodnych informacji (Gad, 2019). Zmieniło to rolę jej wykonawców w kierunku interesu publicznego i zawodu zaufania publicznego (Samanthi, Goonerate, 2023). Globalizacja zintensyfikowała ponadto oddziaływanie międzynarodowych profesjonalnych organizacji zrzeszających specjalistów z zakresu zarządzania, finansów i rachunkowości (np. ACCA, CIMA) na praktykę i edukację rachunkowości (Walińska, Michalak, 2013; Wolf i in., 2020). Jednak warto podkreślić, że motory czwartej rewolucji przemysłowej, tj. automatyzacja, robotyzacja, a przede wszystkim sztuczna inteligencja (*Artificial Intelligence* – AI), mają i będą mieć istotny wpływ na rozwój i przeobrażenia profesji rachunkowości i jej roli w organizacji w najbliższej i dalszej przyszłości (Slyozko, Kurilo, Mazina, 2019; Stancheva-Todorova, 2020).

Adaptacja narzędzi i systemów automatyzacji i robotyzacji do powtarzających się i standardowych czynności (np. ewidencji, raportowania) powoduje, że jej wykonawcy mogą poświęcić więcej czasu na zadania kreujące wartość dodaną, często o charakterze strategicznym, które mają szczególne znaczenie dla biznesu i otoczenia, a także na komunikację z klientami i partnerami biznesowymi (Luo, Meng, Cai, 2018; Remlein i in., 2022). W literaturze przedmiotu pojawiają się nawet głosy, że obecny wymiar profesji rachunkowości nie będzie istniał w przyszłości. Będzie miał on odmienny charakter, czego efektem może być pojawienie się nowych typów specjalistów (Baldvinsdottir i in., 2009; Slyozko, Kurilo, Mazina, 2019; Stancheva-Todorova, 2020). Według Slyozko, Kurilo i Maziny (2019) oraz Geog i Fernandez (2022) zwiększy się zapotrzebowanie, m.in. na: analityków księgowych, analityków finansowych, menedżerów i dyrektorów finansowych, notariuszy księgowych i kreatywnych księgowych, obok zaktualizowanego profilu głównych księgowych, audytorów oraz programistów specjalizujących się w rachunkowości, specjalistów ds. sztucznej inteligencji i uczenia maszynowego oraz specjalistów ds. *big data*. Zdaniem badaczy wielu wykonawców profesji rachunkowości zacznie doksztalać się w obszarze programowania i zaawansowanych technologii (Slyozko, Kurilo, Mazina, 2019).

Obok nowoczesnych rozwiązań technologicznych w profesji rachunkowości duże znaczenie mają obecnie kwestie społeczne, środowiskowe i etyka (Chluska, Sikora, 2018; Prinsloo, 2020; Carnegie, Parker, Tsahuridu, 2021; Szadziewska i in., 2021). Wynika to z oczekiwań inwestorów i innych interesariuszy w zakresie zintensyfikowanych działań w kierunku ujawniania informacji dotyczących środowiska, spraw społecznych i zarządzania, co znajduje odzwierciedlenie w raportowaniu niefinansowym (Kawacki, 2018) i zarazem tworzy potrzebę poszukiwania sposobów i metod ich porównywania, analizy i przekładania na decyzje gospodarcze. Wykonawcy profesji rachunkowości powinni zatem być coraz bardziej świadomi, że „rezultaty finansowe zależą od zwrotów z natury” (Geog, Fernandez, 2022), a to z kolei będzie wymagać nowych podejść

i modeli pomiaru kwestii środowiskowych. Pisząc o społecznej perspektywie rachunkowości, warto odnieść się do dyskursu Walkera (2016)⁵. Autor zaznaczył, że współzależność między rachunkowością a zagadnieniami społecznymi będzie miała odmienną naturę, niż było to wcześniej. Uwzględniając wizję społeczeństwa „katastroficznego” uwarunkowanego biologicznymi, środowiskowymi i nuklearnymi zagrożeniami, profesja rachunkowości poprzez zastosowanie określonych formalnych i nieformalnych mechanizmów kontroli może mieć szczególne znaczenie w globalnym zarządzaniu rzadkimi zasobami (np. żywności, wody i paliwa) (Elliott, Turner, 2012; Walker, 2016).

Transformacje otoczenia społeczno-gospodarczego nie pozostały bez wpływu na redefinicję rachunkowości, która obecnie zaczyna być postrzegana jako „praktyka techniczna, społeczna i etyczna związana ze zrównoważonym wykorzystaniem zasobów i odpowiedzialną odpowiedzialnością wobec interesariuszy, aby umożliwić rozwój organizacji, ludzi i przyrody” (Carnegie, Parker, Tsahuridu, 2021, s. 69). Według badaczy profesja rachunkowości powinna być ukierunkowana na rozwiązywanie złożonych i trudnych problemów występujących w ekonomii, społeczeństwie i środowisku. Rachunkowość ma kreować wartość dodaną nie tylko dla samego biznesu i właścicieli, ale przede wszystkim otoczenia bliższego i dalszego (pracowników, klientów, partnerów biznesowych i społeczność). Można jednak poddać polemice, czy aspekty społeczne są czymś nowym w rachunkowości? Czubałowska (2014) pisze, że rachunkowość od ponad 6 000 lat była ściśle związana ze społeczeństwem i jego potrzebami ekonomiczno-informacyjnymi. Z kolei Burchell, Clubb i Hopwood (1980) powiązali rachunkowość ze wspieraniem społecznych celów i potrzeb, a podstawą tej integracji była teza o społecznym pochodzeniu i znaczeniu „rzemiosła księgowego”. Badacze podkreślili, że rachunkowość odzwierciedlała, jak i umożliwiała budowę społeczeństwa w konstrukcje, które obecnie znamy, zarówno z formami instytucjonalnymi, jak i społecznymi sposobami działania. Profesja rachunkowości nie była zatem odizolowana od aspektów społecznych i środowiskowych, a jednie były one słabej lub nie były w ogóle eksponowane w nauce i praktyce gospodarczej. Jest to o tyle zrozumiałe, że rachunkowość jest nauką społeczną, ale i działalnością praktyczną, w związku z tym odzwierciedla intensywność priorytetów społecznych i gospodarczych, jakie dokonują się w jej otoczeniu. Aspekty społeczne i środowiskowe jak dotąd nie przykuwały tak silnej uwagi badaczy, społeczeństwa i biznesu, jak w ostatnich dwóch dekadach.

Wszelkie zmiany występujące w rachunkowości wynikają z m.in. z rodzących się potrzeb informacyjnych jej interesariuszy oraz pojawiania się wyspecjalizowanych i innowacyjnych mechanizmów przetwarzania informacji, nacisku na ujawnianie określonych informacji (ujawnianie tego, co było wcześniej ukryte), kompilacji informacji dla administracji społeczno-gospodarczej oraz rosnących interakcji między podmiotami

5 Walker (2016) określił społeczeństwo XXI wieku m.in. jako społeczeństwo ryzyka, konsumenckie, informacyjne, sieciowe, globalne, audytorskie oraz katastroficzne.

(organami regulacyjnymi, organizacjami zawodowymi, agencjami państwowymi, formalnymi przedstawicielami interesów społecznych), charakteryzującymi się szerszym znaczeniem społecznym. Oznacza to, że współczesne trendy gospodarcze przypisywane do profesji rachunkowości nie są *novum*, lecz po prostu zyskały na znaczeniu. Zagadnienia znane i istotne od wieków (dobro społeczne, ochrona środowiska, etyka, efektywność biznesu) wdraża się pod nowymi hasłami lub koncepcjami, a to w powiązaniu z dynamicznym rozwojem zaawansowanej technologii, w szczególności sztucznej inteligencji, kreuje nowy wymiar praktyki rachunkowości i jej wykonawców (nowe stanowiska, role oraz kompetencje i czynności).

Reasumując, rola profesji rachunkowości w zmieniającym się otoczeniu społeczno-gospodarczym jest związana z realizacją w większym stopniu czynności doradczych i organizatorskich oraz zadań o wymiarze strategicznym i analitycznym, aby kreować wartość dodaną dla biznesu i społeczeństwa. Dodatkowo szczególnego znaczenia nabiera komunikacja, a więc efektywna wymiana dużej ilości danych i informacji z otoczeniem oraz etyka w kontaktach międzyludzkich i przy podejmowaniu decyzji (Geog, Fernandez, 2022). Oznacza to, że zaawansowane rozwiązania technologiczne (automatyzacja, robotyzacja, sztuczna inteligencja) nie wyeliminują wykonawców profesji rachunkowości z rynku pracy, lecz będą poprawiać efektywność ich działań. Z pewnością będą oni potrzebni do organizacji systemu rachunkowości i biznesu, zarekomendowania określonych rozwiązań księgowo-podatkowych i biznesowych, dyskusji, podejmowania czy współpodejmowania decyzji (akceptacji bądź odrzucenia pewnych procesów) oraz monitoringu i kontroli. Warto przy tym wskazać, że są obszary, jak na przykład komunikacja z otoczeniem (klientami, partnerami biznesowymi, menedżerami, instytucjami), które nie mogą być skutecznie zrealizowane przez roboty lub sztuczną inteligencję, choć i w tym zakresie zachodzą dynamiczne zmiany.

Przedstawiona zmieniająca się rola wykonawców profesji rachunkowości jest dostrzegalna na poziomie globalnym, głównie w uwarunkowaniach krajów zachodnich, gospodarkach silnie rozwiniętych oraz w korporacjach. Natomiast mikroperspektywa może prezentować się w tym zakresie zupełnie odmiennie. Niemniej jednak można zilustrować pewne tendencje co do roli wykonawców profesji rachunkowości, uwzględniając różne uwarunkowania pracy (zob. rysunek 1.1).

Tradycyjny i postępowy wymiar profesji rachunkowości współistnieją we współczesnym środowisku pracy, przy czym ten drugi występuje na wyższych stanowiskach. Na przykład główny księgowy lub dyrektor finansowy, będąc odpowiedzialny za organizację rachunkowości, komunikację, nadzór oraz analizy i doradztwo, powinien postrzegać biznes i rachunkowość holistycznie. W wielu przypadkach korzystają oni z zaawansowanego oprogramowania, na przykład Power BI, które wspiera ich czynności i ułatwia podejmowanie decyzji. Można zatem stwierdzić, że „tradycyjną” perspektywę profesji rachunkowości reprezentują głównie osoby na początkowym etapie

rozwoju zawodowego w rachunkowości, odpowiedzialne za wąskie, głównie techniczne aspekty rachunkowości, odnoszące się, m.in. do ewidencji operacji gospodarczych, sporządzania deklaracji podatkowych i uproszczonych sprawozdań finansowych. Poza ich zakresem czynności i obowiązków są analiza danych i informacji czy doradztwo i przedkładanie rekomendacji. Można zatem postawić tezę, że zaawansowana technologia w przyszłości spowoduje powstanie nowych zawodów na poziomie operacyjnym, a jednocześnie zredukuje liczbę dotychczasowego „technicznego” personelu rachunkowości na rzecz ekspertów i doradców rachunkowości, postrzegających rachunkowość oraz przetwarzane przez nią dane i generowane informacje w kontekście biznesu i społeczeństwa.

<p>Tradycyjny wymiar profesji rachunkowości Operacyjna perspektywa</p>	<p>Postępowy wymiar profesji rachunkowości Taktyczna i strategiczna perspektywa</p>
<p>Role: Łamacz liczb, liczykrupa, trzymający wyniki, strażnik finansów</p>	<p>Role: konsultant wewnętrzny, partner biznesowy, agent zmian, partner biznesowy tworzący wartość dodaną</p>
<p>Wykonawcy:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Personel rachunkowości w biurach rachunkowych → Personel rachunkowości w MŚP → Personel rachunkowości (niższy szczebel, asystenci, młodzi specjaliści) w dużych firmach krajowych i międzynarodowych → Personel rachunkowości (niższy szczebel, asystenci, młodzi księgowi) w firmach typu BPO/SSC i firmach Wielkiej Czwórki → Personel rachunkowości w sektorze publicznym 	<p>Wykonawcy:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Główny księgowy w przedsiębiorstwach → Kierownicy biur rachunkowych → Kierownicy/menedżerowie działów finansowo-księgowych/controllers → Specjaliści do spraw rachunkowości (wyższy szczebel, starsi specjaliści) → Dyrektorzy finansowi w przedsiębiorstwach

Rysunek 1.1. Profesja rachunkowości – jej wymiary

Źródło: opracowanie własne.

Postęp społeczno-gospodarczy w odniesieniu do praktyki rachunkowości powinien skłonić jednak do refleksji. Skoro na dalszy plan schodzą kwestie techniczne, a więc jak prowadzić rachunkowość, to kluczowe staje się zdaniem Carnegiego, Parkera i Tsahuridu (2021) uzyskanie odpowiedzi na pytania: „Czym zajmuje się rachunkowość?” oraz „Czym (a czym nie) powinna zajmować się rachunkowość?”.

1.2. Portret specjalistów profesji rachunkowości

Nowe wyzwania w rachunkowości mogą przełożyć się na wzmocnienie roli i rangi profesji rachunkowości, a w szczególności zawodu księgowego w otoczeniu biznesowym i społecznym. Dotychczasowe statystyki w tym zakresie nie są bowiem optymistyczne. Na przykład według instytucji badawczej SW Research w 2023 roku księgowi znaleźli się na 19 miejscu spośród 40 analizowanych grup zawodowych w *Rankingu prestiżu zawodów i specjalności 2023*, notując 5% spadek w stosunku do 2022 roku (SW Research, 2023). W Stanach Zjednoczonych sytuacja w tym zakresie wyglądała lepiej. Na przykład w badaniu Buffet (2014) przeprowadzonym w 2022 roku zawód księgowego (specjalisty rachunkowości) znalazł się na 14 miejscu na 20 wyszczególnionych zawodów (Buffet, 2014).

Prestiż zawodów *stricte* księgowych na gruncie krajowym przeanalizowało Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) w badaniu zatytułowanym *Księgowi oczami przedsiębiorców*. Wyniki ujawniły, że księgowy „raczej ma” (najwięcej wskazań) lub „zdecydowanie ma” (nieco mniej wskazań) uznanie wśród przedsiębiorców, a ci postrzegają księgowych jako cenionych i zaufanych specjalistów i strażników finansów (za: Sołtysik, 2018).

Wyniki wybranych studiów empirycznych dowodzą, że właściciele przedsiębiorstw doceniają w większym stopniu zawód księgowego i darzą go wysokim zaufaniem aniżeli społeczeństwo. Może to wynikać z funkcjonujących stereotypów (w szczególności w Polsce), gdzie zawód księgowego postrzega się jako „nieatrakcyjny wizerunkowo”, przez pryzmat liczykrup w zaręczawkach i okularach, tonących w morzu dokumentów, w nieatrakcyjnym pomieszczeniu, z przestarzałą infrastrukturą (liczydłem lub kalkulatorem), bez ekspresji, zaniedbanych i niemodnych, rutynowych, żyjących w swoim świecie, wiecznie zapracowanych „klepaczy” faktur (Kabalski, Szvajcar, 2015; Kabalski i in., 2016; Wójtowicz, Artienwicz, 2016; Grzesiak, 2017). Bardziej optymistyczne pod tym względem są wyniki badania przeprowadzonego przez Nowak (2017). Księgowi zostali porównani przez respondentów do sowy (metafora zoologiczna) – symbolu mądrości, cierpliwości, rozważli, spokoju i skrupulatności. Cechy te znajdują potwierdzenie w wynikach wyżej wskazanego badania SKwP (za: Sołtysik, 2018). W efekcie przedstawicieli zawodu księgowego cechuje również przychylny wizerunek społeczny. Są oni utożsamiani z wysokimi kwalifikacjami, doradztwem, osobami lubiącymi siedzieć po nocach i dopinać na ostatni guzik wszystkie zapisy w księgach i sprawozdaniach finansowych (Nowak, 2017). Rozbieżności co do opinii na temat profesji rachunkowości zaobserwował także Bougen (1994), wskazując, że z jednej strony utożsamia się omawianych specjalistów z wiarygodnością, rzetelnością i konserwatyzyzmem, a z drugiej strony z brakiem kreatywności i nudą. Smith i Briggs (1999) podkreślają, że tak często eksponowany konserwatyzyzm u księgowych jest pozytywną cechą, utożsamianą

z zaufaniem i szacunkiem do zawodu. Badacze zaznaczają jednak, że trzeba znaleźć balans w konserwatyźmie, ponieważ „bez aktywnego działania nie będzie bohaterów, a księgowość ryzykuje, że zostanie uznana za zawód drugiej kategorii” (Smith, Briggs, 1999, s. 30). Rozwój nowych technologii i aktywizacja profesji rachunkowości może być w tym przypadku skutecznym rozwiązaniem i ociepleniem surowego obrazu specjalisty rachunkowości.

Sprzeczne poglądy na temat postrzegania zawodu nie są zaskakujące. Baldvinsdottir i in. (2009) przedstawili wyniki różnych badań empirycznych na temat postrzegania profesji rachunkowości przez społeczeństwo w środkach masowego przekazu. Na przykład księgowy na obrazkach reklamowych w piśmiennictwie czy w filmie *Kolacja dla palantów* był prezentowany jako postać nudna i bez wyrazu. W komedii romantycznej *Wpływ księżycy* przeważał obraz uczciwego i zdyscyplinowanego specjalisty, ale już w produkcji *W kręgu przyjaciół* była to osoba nieprofesjonalna, gotowa do zachowań przestępczych. W rezultacie wykonawcy profesji rachunkowości są charakteryzowani w środkach masowego przekazu przez takie cechy, jak krótkowzroczność, niekompetentność prowadzącą do bankructwa firmy (oderwane od zarządczych aspektów biznesu), a jednocześnie opisuje się ich jako osoby odważne i aktywne (Baldvinsdottir i in., 2009).

Baldvinsdottir i in. (2009) zweryfikowali wizerunek osób należących do profesji rachunkowości prezentowany w reklamach oprogramowań finansowo-księgowych. Oceny dokonali sami przedstawiciele zawodu. Badacze stwierdzili, że w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX wieku specjalista rachunkowości był przedstawiany jako osoba odpowiedzialna i racjonalna. W latach dziewięćdziesiątych XX wieku wizerunek ten był bardziej wyrazisty. Specjalista rachunkowości jawił się jako odważny i żądny wrażeń odkrywca. Jednak najnowsza studiowana reklama o tytule *Zysk bez bólu* demonstrowuje specjalistę rachunkowości jako osobę bardziej hedonistyczną, od której nie wymaga się wysiłku, a która skupia się w większym stopniu na przyjemnościach. Według badaczy zaobserwowane opinie są odbiciem zmian w praktyce społecznej podkreślającej nowoczesność, dalej wysoką nowoczesność aż do hipernowoczesności. W ramach trzeciej perspektywy idea uwodzenia i czystej przyjemności staje się ważnym narzędziem dyscyplinującym w profesji rachunkowości. Można zatem stwierdzić, że wizerunek specjalisty rachunkowości przechodzi z jednego ekstremum w drugie, tj. od surowej i poważnej postaci do zbyt łagodnej i niejako beztroskiej jednostki. Należy zaznaczyć, że w wielu uwarunkowaniach jest to zawód zaufania publicznego, dlatego też hipernowoczesny wymiar wydaje się nietrafiony. Na pewno ocieplenie, unowocześnienie wizerunku profesji rachunkowości jest pożądanym kierunkiem transformacji, jednak należy zachować powagę jej wykonawców, którzy są odpowiedzialni za finanse przedsiębiorstw, a więc gospodarkę.

Pisząc o postrzeganiu profesji rachunkowości przez samych jej przedstawicieli warto przywołać wyniki wcześniej wymienionego badania przeprowadzonego przez SKwP w zakresie zawodu *stricte* księgowego w Polsce. Okazuje się, że część praktyków widzi własny zawód jako generator dodatkowych kosztów i hamulec dla biznesu (za: Sołtyś, 2018). Zdaniem Hońki (2018b) negatywne oceny zawodu księgowego mogą być skutkiem braku regulacji zawodu. Badacz wskazuje, że na przykład księgowi w Rumunii, gdzie zawód jest uregulowany⁶, mają wysoką samoocenę i autorytet w biznesie i społeczeństwie⁷. Należy także dodać, że znacząca liczba księgowych w Polsce dostrzega u siebie wypalenie zawodowe. Zdaniem Szwajcar, Kabalskiego i Baszczyńskiej (2020) sprzyja temu środowisko pracy, w tym przeciążenie pracą, presja czasu i odpowiedzialności oraz niedostateczne nagrody. W związku z tym pojawia się wątpliwość, jak wypalony księgowy, dodatkowo z negatywnym osądem i złymi emocjami wobec własnego zawodu ma wykonywać efektywnie obowiązki oraz kreować swój pozytywny wizerunek w społeczeństwie?

Przytoczone wyżej wyniki badań dotyczących obrazu księgowego pozwalają postawić tezę, że obniżaniu prestiżu zawodu księgowego w Polsce może sprzyjać ustanowiona w 2014 roku deregulacja (Czubakowska, 2014). Spowodowała ona, że zawód księgowego i czynności księgowe mogą wykonywać osoby, które nie predysponują do miana księgowego czy specjalisty rachunkowości ze względu na brak odpowiednich kwalifikacji, zaniżając w ten sposób reputację zawodu wśród właścicieli przedsiębiorstw, w społeczeństwie oraz wywołując niezadowolenie samego środowiska księgowych, deprecjonując wieloletnią wiedzę, kwalifikacje i doświadczenie. Taka sytuacja nie występuje w pokrewnych zawodach, na przykład biegłego rewidenta i doradcy podatkowego, będącymi zawodami zaufania publicznego, regulowanymi ustawowo, podlegającymi ochronie prawnej oraz mającymi wysokie uznanie społeczne. Należy zaznaczyć, że na przykład główny księgowy jest wysoko wykwalifikowanym specjalistą mającym nie mniejszy zakres kompetencji i umiejętności oraz odpowiedzialności jak biegły rewident i już w latach powojennych był regulowany na równi z zawodem biegłego rewidenta (patrz szerzej rozdział 3.1). Księgowych można określić wręcz

6 Szerzej kwestię dostępu do zawodu księgowego i jego regulacji w różnych uwarunkowaniach krajowych zaprezentował Michalak (2023), jak również jest ona przedmiotem zainteresowania rozdziału trzeciego niniejszej monografii.

7 Dnia 10 sierpnia 2014 roku w Polsce weszła w życie ustawa o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz.U. z 2014 r., poz. 768), która zderegulowała zawód księgowego. Deregulacja spowodowała, że do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych jest uprawniony praktycznie każdy, tj. osoby mające pełną zdolność do czynności prawnych i niebędące skazane za określone przestępstwa. Wówczas pojawiły się liczne dyskusje podkreślające, że deregulacja wpłynie na obniżenie jakości usług księgowych, które są świadczone na rzecz podmiotów działających w obrocie gospodarczym i na rynkach finansowych, co może być wręcz niebezpieczne (Czubakowska, 2014). Były także przeciwstawne opinie w tym zakresie (więcej w: Szczypa, 2016).

„lekarzami biznesu”, którzy prowadzą, monitorują, korygują, usprawniają funkcjonowanie podmiotu gospodarczego i są jego kluczowym filarem oraz wsparciem właścicieli. W związku z tym zawód księgowego powinien mieć rangę zawodu elitarnego, jak jest to chociażby w przypadku lekarzy. Księgowi muszą doksztalać się przez całe życie, co wynika z ciągłych zmian przepisów i regulacji, a także rozwoju technologii. Ponadto są oni również obciążeni odpowiedzialnością w sferze prawa pracy, karnej i cywilnej w przypadku powstania nieprawidłowości. Zawód księgowego wiąże się zatem z rzetelną realizacją powierzonych czynności, a także warunkuje on istnienie jednostek gospodarczych oraz innych profesji, choćby biegłych rewidentów. W związku z tym opisywany zawód nie powinien być wykonywany przez przypadkowe osoby.

Potwierdzeniem przytoczonych wyżej spostrzeżeń na temat istoty profesji rachunkowości, a przede wszystkim roli wykonawców segmentu księgowego są następujące wypowiedzi praktyków (*Zmienia się rola i postrzeganie zawodu księgowego*, 2016): „Jesteśmy doradcami biznesu i naprawdę pomagamy biznesowi przejść przez różnorakie zagrożenia i rafa, których na co dzień jest pełno [...] To jest zawód przyszłości, który wymaga nie tylko doskonałej wiedzy oraz umiejętności komunikowania się z menedżerami i innymi zespołami w firmie, ale też wymaga doskonałych umiejętności poruszania się wśród nowoczesnych technologii [...] Księgowy w przyszłości będzie pracował w coraz bardziej zintegrowanych systemach operacyjnych z zakresu prawa podatkowego oraz prawa bilansowego i dopasowywał oba te obszary do potrzeb przedsiębiorców i operacji biznesowych, które dzieją się w firmie. [...] Księgowi stają się bardzo ważnymi partnerami biznesu i razem z przedsiębiorcami »wchodzą w nowe tematy, sfery, zakresy działalności«”.

Transformacja praktyki rachunkowości może stanowić punkt zwroty do zmiany wizerunku zawodu księgowego, w tym odwrócenia narosłych negatywnych stereotypów na temat księgowych, w szczególności w Polsce. Może być to także początek ponownego zdefiniowania sylwetki księgowego-profesjonalisty, przez pryzmat jego kompetencji i czynności. Caron (2003) podkreśliła, że praktycy nie chcą być więcej utożsamiani z rachunkowością techniczną, ale są gotowi współpracować ściślej z kierownictwem i innymi partnerami organizacji i jej otoczenia, oferując analizę, rozwiązywanie problemów i doradztwo/szkolenie w zakresie logiki rachunkowości. Pojawia się w ten sposób obraz kompetentnego i godnego zaufania specjalisty, jednocześnie otwartego na otoczenie i konstruktywną komunikację z nim.

1.3. Wykaz i opis zawodów związanych rachunkowością i segmentem księgowym

Wykaz zawodów związanych z rachunkowością w Polsce warto rozpocząć od rozpatrzenia anglojęzycznych terminów odnoszących się do profesji rachunkowości – *accountant* i *bookkeeper*. Najczęściej obydwa tłumaczone są na język polski jako księgowy.

W rzeczywistości jednak termin *accountant* jest pojęciem szerszym i odnosi się do specjalisty rachunkowości, który odpowiada za cały system rachunkowości w jednostce oraz za aspekty związane z finansami firmy i jej ogólną sytuacją finansową. Zakres jego obowiązków jest szeroki – od kształtowania polityki rachunkowości, przez przygotowywanie deklaracji podatkowych (*tax accountant*), audyt sprawozdań finansowych (np. *chartered certified accountant*), po rekomendowanie strategii inwestycyjnych (*management accountant*). Mogą oni także opracowywać i proponować różne sposoby poprawy efektywności finansowej organizacji. W krajach anglosaskich *accountants*, którzy wykazali się odpowiednimi kwalifikacjami, popartymi licencjami lub certyfikatami zawodowych stowarzyszeń i mają odpowiednie doświadczenie zawodowe, są predysponowani do używania takich tytułów, jak: *chartered accountant*, *chartered certified accountant*, *certified public accountant* (CPA) lub *registered public accountant*. Określa się ich *professional accountants*, co wiąże się z prestiżem, ale i obowiązkami (ustawiczne kształcenie) oraz odpowiedzialnością. Takim profesjonalistom odpowiednie przepisy przyznają możliwość poświadczania sprawozdań finansowych organizacji (*Accountant, b.r.; What Is the Difference Between Accounting and Accountancy?*, 2023)⁸. Na anglosaskim rynku pracy występuje wiele typów *accountant*, m.in. *certified public accountant* (CPA), *management accountant*, *chartered accountant* (CA), *auditor*, *government accountant*, *project accountant*, *financial adviser*, *investment accountant*, *forensic accountant*, *cost accountant*, *tax accountant*, *financial accountant*, *financial controller*, *staff accountants*, *public accountant* i *fiduciary accountants* (Beaver, 2022; *12 Types of Accountants and Different Areas of Accountancy*, 2023)⁹.

Bookkeeper to z kolei określenie odnoszące się do osób wykonujących techniczne aspekty rachunkowości, związane głównie z prowadzeniem ksiąg rachunkowych, rozliczeń podatkowych i kadrowych oraz sporządzaniem sprawozdań finansowych na podstawie ustalonych w jednostce reguł (polityki rachunkowości). Tym samym przyjęte w Polsce określenie księgowy oraz zawód księgowego ma charakter zawężający

8 W Stanach Zjednoczonych są stany, gdzie osobom niebędącym CPA zabrania używania się określenia *accountant* (*Accountant, b.r.*).

9 Pozostawiono nazewnictwo anglojęzyczne, aby nie popełniać błędu tłumaczeniowego. Niektóre określenia nie mają bezpośredniego odpowiednika albo mają ich więcej w języku polskim.

i w powszechnym odczuciu ogranicza prawidłową percepcję profesji rachunkowości. Taki stan rzeczy wynika w dużym stopniu z faktu, iż w Polsce nie przyjęło się określenie „rachunkowiec” jako odpowiednik anglosaskiego *accountant*, a z kolei termin specjalista rachunkowości jest zbyt długi w praktycznym funkcjonowaniu.

Zdefiniowanie zawodu księgowego, a w szczególności jego hierarchii, na krajowym rynku pracy nie jest jednoznaczne. Źródłem wiedzy w tym zakresie może być Klasyfikacja zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy z dnia 7 sierpnia 2014 roku (Dz.U. z 2022 r., poz. 853)¹⁰. Innym sposobem wyodrębnienia hierarchii zawodu księgowego jest wyszukiwarka pracy i dostępne w Internecie uproszczone wykazy zawodów w księgowości i rachunkowości lub w finansach i rachunkowości.

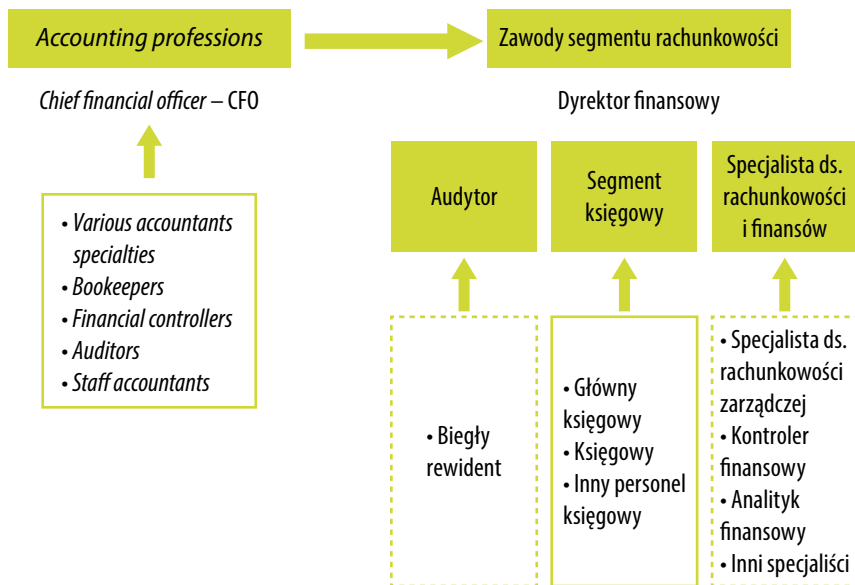
Powszechnie księgowy¹¹ jest utożsamiany z pracownikiem działu księgowości i biura rachunkowego prowadzącym sprawy finansowe jednostki gospodarczej, a często także jej właściciela/właścicieli. Jest on odpowiedzialny za operacje finansowe zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości, zajmuje się księgowaniem dokumentów, sprawdzaniem poprawności rachunkowej przygotowywanych deklaracji podatkowych i sprawozdań, a także sprawami płac (*Księgowy*, b.r.). Na krajowym rynku pracy obok terminu księgowy spopularyzowane jest także określenie główny księgowy¹². Główny księgowy planuje, koordynuje i nadzoruje prowadzenie rachunkowości organizacji, dokładniej nadzoruje on całość zagadnień finansowych, organizuje, koordynuje i kontroluje prace komórek finansowo-księgowych, odpowiada za zgodność dokumentacji księgowej, procedur księgowych, ksiąg rachunkowych, sprawozdań finansowych i raportów o sytuacji finansowej z ustawą o rachunkowości, przepisami podatkowymi, przygotowuje elementy sprawozdawczości finansowej i inne raporty (np. dla GUS, właścicieli), zarządza zobowiązaniami i należnościami w jednostce, dokonuje oceny sytuacji finansowej, współpracuje z kierownictwem, wykonując czynności wspomagające zarządzanie jednostką, oraz z organami podatkowymi, instytucjami finansowymi i innymi interesariuszami (*Główny księgowy*, b.r.). Przedstawiony opis głównego księgowego odpowiada w większym stopniu charakterystyce anglosaskiego

10 W dalszej części pracy dla wymienionej regulacji będzie stosowany skrót Klasyfikacja zawodów i specjalności. Prezentuje ona grupy zawodowe według szczebli, a następnie konkretne zawody. W ramach grup występują kierownicy ds. finansowych, specjaliści ds. księgowości i rachunkowości, średni personel ds. finansowych oraz pracownicy ds. rachunkowości i księgowości.

11 Księgowy według Klasyfikacji zawodów i specjalności jest traktowany jako średni personel ds. finansowych (patrz szerzej tabela 1.1).

12 Główny księgowy według Klasyfikacji zawodów i specjalności jest traktowany jako kierownictwo ds. finansowych (patrz szerzej tabela 1.1).

accountant niż księgowemu – odpowiednio *bookkeeper*¹³. Warto zatem uporządkować korelacje między terminologią polskojęzyczną i anglojęzyczną w tym zakresie, co przedstawia rysunek 1.2¹⁴.



Rysunek 1.2. Zawody z obszaru rachunkowości – ujęcie anglosaskie i krajowe

Źródło: własne opracowanie.

Rysunek 1.2 wskazuje, że w podejściu anglosaskim zawody związane z rachunkowością (*accounting professions*) są w większym stopniu zintegrowane, niż ma to miejsce w krajowych uwarunkowaniach. W Polsce, w szczególności w praktyce gospodarczej,

13 Anglosaski *bookkeeper* pełni funkcję transakcyjną i administracyjną, zajmując się codziennymi zadaniami rejestrowania transakcji finansowych, w tym zakupów, wpływów, sprzedaży i płatności (Fuscaldo, 2023).

W Polsce do 2014 roku występował na rynku pracy certyfikowany księgowy. Otrzymał on certyfikat księgowego wydawany przez Ministra Finansów, po spełnieniu określonych wymogów, który uprawniał do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (*Deregulacja usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych 2014, 2014*) – więcej na ten temat patrz rozdział 2.3.

14 Na rynku anglosaskim występuje również termin *accountancy*. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że *accountancy* odnosi się do teoretycznych aspektów rachunkowości w szerokim kontekście, z uwzględnieniem prognozowania, budżetowania, analizy kosztów czy zarządzania finansowego, natomiast *accounting* zajmuje się kwestiami praktycznymi, przełożeniem wskazanych aspektów teoretycznych i reguł na realne procesy rachunkowości oraz wykorzystaniem ich produktów (informacji, raportów, sprawozdań). Ten pierwszy termin zatem odnosi się do badań, zasad i teorii rachunkowości, odpowiednio drugi jest powszechnie używany w odniesieniu do wszystkich praktyk i procedur rachunkowości w zastosowaniu, w tym *bookkeeping* (*What Is the Difference Between Accounting and Accountancy?*, b.r.).

występuje wyrazistsze grupowanie zawodów związanych z rachunkowością, co jest charakterystyczne dla modelu kontynentalnego. Z segmentu rachunkowości jest wyodrębniony segment księgowy *sensu stricto*, związany z: ewidencją, sprawozdawczością, raportowaniem, podatkami i częściowo płacami. Warto jednak zaznaczyć, że na wyższych stanowiskach (na przykład dla głównego księgowego) granice między wyszczególnionymi grupami są niwelowane. Jest to związane ze stawianymi rozległymi wymaganiami, w tym dysponowaniem wysokimi kwalifikacjami i długoletnim doświadczeniem zawodowym. W efekcie po spełnieniu określonych warunków osoby wykonujące zawody z każdego segmentu (audytor, segment księgowy, specjalista ds. rachunkowości i finansów) mogą pełnić funkcję dyrektora finansowego.

Wolszon (2018) stwierdza, że zawód księgowego nie jest jednoznacznie rozumiany w nauce, a w szczególności w biznesie¹⁵. Według badaczki obejmuje on czynności księgowego lub wchodzące w zakres rachunkowości. Szersze ujęcie zawodu księgowego znaleźć można w Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości i u Patterson (za: Wolszon, 2018). Zawód księgowego reprezentuje „osoba fizyczna wykonująca czynności księgowe, czynności wspomagające zarządzanie, rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne w jednostce oraz każda inna osoba powiązana z rachunkowością poprzez naukę, dydaktykę lub inne formy działalności zawodowej” (*Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości*, 2011, s. 4), lub „osoba posiadającą umiejętności, zakres odpowiedzialności oraz wiedzę specjalistyczną pozwalające na prowadzenie ksiąg rachunkowych i sporządzanie sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa; może być ona również zaangażowana w rachunkowość zarządczą, analizę finansową, proces budżetowania, a także decyzje dotyczące nakładów inwestycyjnych i sposobów finansowania [...]” (za: Wolszon, 2018, s. 292).

W nauce i dydaktyce rachunkowość jest najczęściej dzielona na podsystemy: rachunkowość finansową, rachunkowość zarządczą i rachunkowość podatkową, wyróżnione według kryterium dominującego użytkownika. Inne typologie rachunkowości obejmują ponadto: rachunkowość budżetową, rachunkowość międzynarodową, audyt finansowy, rewizję finansową, analizę finansową, rachunek kosztów, kadry i płace, finanse, rachunkowość odpowiedzialności społecznej, rachunkowość bankową i rachunkowość organizacji non profit (Gabrusiewicz, 2012; Sobańska, 2012). Z kolei w praktyce gospodarczej funkcja rachunkowości może być realizowana, m.in. w prywatnym i państwowym przedsiębiorstwie, mikro-, małym, średnim, dużym przedsiębiorstwie, krajowym i międzynarodowym przedsiębiorstwie, przedsiębiorstwie na rynku regulowanym, organizacji non profit, organizacjach z sektora finansowego

15 Potwierdzeniem takiego stanowiska jest pilotażowe badanie ankietowe autorki rozdziału przeprowadzone na grupie 47 praktyków rachunkowości. Większość z nich nie dostrzega różnicy między terminami księgowość i rachunkowość. Szerzej wyniki badania empirycznego zaprezentowano w punkcie piątym rozdziału pierwszego.

(np. banki), biurach rachunkowości, ale także w firmach Wielkiej Czwórki, centrach usług wspólnych BPO/SSC oraz jednostkach sektora publicznego (np. gmina, szkoła). Wskazane typologie rachunkowości wpływają na różnorodność klasyfikacji w ramach zawodu księgowego.

Różnorodność w nazewnictwie zawodów związanych z rachunkowością w Polsce jest wynikiem istnienia i eksponowania niejednorodnych obszarów rachunkowości generujących odmienne rodzaje informacji dla określonych odbiorców i ich potrzeb, różnych uwarunkowań (miejsc) wykonywania zawodu, a także zakresów obowiązków i odpowiedzialności wynikających ze ścieżki kariery w tym obszarze. Jest to także związane z istnieniem dwóch modeli, tj. kontynentalnego i anglosaskiego, które wpłynęły na odmienne postrzeganie i kształtowanie praktyki rachunkowości.

Uwzględniając niejednoznaczność systematyki zawodów księgowych, warto odnieść się do Klasyfikacji zawodów i specjalności.

Tabela 1.1 przedstawia wykaz zawodów z obszaru rachunkowości¹⁶, według wymienionej regulacji oraz dodatkowo wymagane potencjalnie kompetencje twarde, tj. w zakresie wiedzy rachunkowości i pokrewnej (finanse, analiza finansowa, audyt, podatki, kadry i płace).

Analizując oficjalnie dostępną Klasyfikację zawodów i specjalności, można dostrzec określone mankamenty co do nazewnictwa grup, zawód i specjalności i klasyfikacji. Na przykład dyrektor, kierownik działu finansowego bądź biura rachunkowego odzwierciedlają pełnione funkcje czy odgrywane role, a nie zawody, ponieważ główny księgowy czy biegły rewident może je tak samo realizować. Inna wątpliwość dotyczy grupy specjalistów, w tym specjalisty ds. rachunkowości czy controllingu bądź rachunkowości zarządczej w zestawieniu z biegłym rewidentem. Wydaje się nieadekwatne, jeśli na przykład bycie specjalistą ds. rachunkowości nie jest uwarunkowane zdobyciem odpowiedniego certyfikatu czy licencji, a biegły rewident musi przejść przez ścisłą procedurę egzaminacyjną. Dodatkowo znaczenie terminu księgowy różni się pomiędzy organizacjami w praktyce (młodszy księgowy a starszy księgowy czy samodzielny księgowy). W związku z tym nadanie zawodowi księgowemu rangi średniego personelu w biznesie i administracji może być dla niektórych praktyków rozczarowujące i wpływać na mniejszy prestiż tego zawodu w społeczeństwie. Ponadto nie jest jasna granica między księgowym a specjalistą ds. rachunkowości w praktyce gospodarczej¹⁷. Warto zatem byłoby wyznaczyć wyraźniej ramy (kompetencje, czynności), kiedy

¹⁶ Wykaz i analiza zawodów powiązanych z rachunkowością przedstawiono w rozdziale trzecim.

¹⁷ Warto również doprecyzować kwestię specjalisty ds. rachunkowości zarządczej, specjalisty ds. controllingu i kontrolera finansowego, uwzględniając w tym zakresie oficjalne stanowisko co do korelacji rachunkowości zarządczej i controllingu (Szychta, 2008) oraz postępującą integrację rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

stanowisko w rachunkowości jest zaliczane do początkującego personelu, a kiedy można pisać o specjalistach, a kiedy o profesjonalistach, ekspertach.

Tabela 1.1. Wykaz zawodów segmentu rachunkowości

Nazwy zawodów i specjalności i kod	Synteza	Kompetencje twarde – wiedza
Grupa 1. Przedstawiciele władz publicznych, wyżsi urzędnicy i kierownicy		
Dyrektorzy generalni i zarządzający		
Dyrektor finansowy 12006	Odpowiada za strategię i sytuację finansową organizacji; nadzoruje i koordynuje przygotowania budżetu finansowego; kontroluje rzeczywiste wyniki ekonomiczne firmy w odniesieniu do wyznaczonych celów; nadzoruje dokumentację księgową i kontroluje jej poprawność zgodnie z przepisami i procedurami; ocenia ryzyko finansowe podejmowanych przez organizację działań i inwestycji.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, rachunkowość podatkowa/podatki, audyt (audyt finansowy, rewizja finansowa), analiza finansowa, finanse, kadry i płace
Kierownicy ds. obsługi biznesu i zarządzania		
Kierownicy ds. finansowych		
Główny księgowy 121101	Planuje, koordynuje i nadzoruje prowadzenie rachunkowości organizacji; odpowiada za zgodność dokumentacji księgowej, procedur księgowych, ksiąg rachunkowych, sprawozdań finansowych i raportów o sytuacji finansowej z ustawą o rachunkowości, przepisami podatkowymi; sporządza bilans, rachunek zysków i strat oraz inne sprawozdania zewnętrzne i wewnętrzne; dokonuje oceny sytuacji finansowej; współpracuje z kierownictwem, wykonując czynności wspomagające zarządzanie jednostką oraz z organami podatkowymi, instytucjami finansowymi i innymi interesariuszami.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, rachunkowość podatkowa/podatki, audyt (audyt finansowy, rewizja finansowa) – częściowo, analiza finansowa, finanse, kadry i płace
Kierownik biura rachunkowego 121102	Zarządza i koordynuje pracę biura rachunkowego; kreuje, wdraża i kontroluje realizację planów krótko-, średnio- i długoterminowych; tworzy strategię biura rachunkowego; odpowiada za kontakty i pozyskiwanie klientów.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, rachunkowość podatkowa/podatki, audyt (audyt finansowy, rewizja finansowa) – częściowo, analiza finansowa, finanse, kadry i płace
Kierownik działu finansowego 121103	Odpowiada za prowadzenie polityki finansowej firmy i nadzór nad całokształtem działań finansowych przedsiębiorstwa; odpowiada za nadzorowanie wypłat dla pracowników, zakładanie i likwidowanie rachunków bankowych, windykację długów od wierzycieli, spłatę należności wobec pożyczkodawców oraz zakładanie lokat.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, rachunkowość podatkowa/podatki, audyt (audyt finansowy, rewizja finansowa) – częściowo, analiza finansowa, finanse, kadry i płace

Nazwy zawodów i specjalności i kod	Synteza	Kompetencje twarde – wiedza
Grupa 2. Specjaliści		
Specjaliści ds. ekonomicznych i zarządzania: specjaliści ds. finansowych		
Specjaliści ds. księgowości i rachunkowości		
Biegły rewident 241101	Zajmuje się kontrolą i oceną poprawności formalnej i merytorycznej systemu ewidencji i dokumentacji, dotyczącej finansowych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa, instytucji państwowej, samorządowej i społecznej.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, rachunkowość podatkowa/podatki, audyt (audyt finansowy, rewizja finansowa), analiza finansowa, finanse, kadry i płace
Specjalista ds. controllingu 241102	Uczestniczy w przygotowywaniu budżetów, planów i prognoz finansowych, kontroluje ich realizację, sporządza raporty i analizy finansowe oraz ekonomiczne, inicjuje działania naprawcze w procesach biznesowych w przedsiębiorstwie; zapewnia integrację informacji ekonomiczno-finansowych z procesami biznesowymi.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, analiza finansowa, finanse, kadry i płace
Specjalista ds. rachunkowości 241103	Wykorzystuje uzyskane informacje o stanie majątkowym, sytuacji finansowej i wynikach finansowych podmiotów gospodarczych i instytucji do sprawozdań, analizy i kalkulacji kosztów i efektów, stanowiących podstawę decyzji o kierunkach rozwoju lub likwidacji.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, analiza finansowa, finanse
Specjalista ds. rachunkowości inwestycyjnej 241104	Odpowiada za rachunkową obsługę funduszy inwestycyjnych; zajmuje się przygotowywaniem wyceny portfeli inwestycyjnych oraz księgowaniem operacji dotyczących, inwestycji; kontroluje wewnętrzny obszar transakcji finansowych.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, analiza finansowa, finanse
Specjalista ds. rachunkowości podatkowej 241105	Odpowiada za tworzenie i prawidłowe stosowanie norm dotyczących rozliczeń podatków; zajmuje się uzgadnianiem i rozliczaniem kont księgowych; tworzy procedury ewidencji i rozliczeń finansowych z tytułu rachunkowości podatkowej.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość podatkowa/podatki, analiza finansowa, finanse, kadry i płace – częściowo
Specjalista ds. rachunkowości zarządczej 241106	Odpowiada za gromadzenie, przetwarzanie, analizowanie oraz prezentowanie informacji finansowych i niefinansowych dotyczących funkcjonowania przedsiębiorstwa; wykonuje zadania w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa, a dotyczące głównie kosztów, wyników, rentowności i inwestycji; dba o poprawność i wiarygodność pozyskiwanych informacji dla potrzeb operacyjnego i strategicznego zarządzania.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, analiza finansowa, finanse, kadry i płace

Nazwy zawodów i specjalności i kod	Synteza	Kompetencje twarde – wiedza
Kontroler finansowy 241107	Kontroluje politykę rachunkową i finansową organizacji; kształtuje i koordynuje proces planowania oraz kontroli w celu stałej poprawy efektywności kosztowej i przychodowej firmy; weryfikuje informacje zawarte w dokumentacji finansowej i ich zgodność z obowiązującym prawem i regulacjami wewnętrznymi firmy; analizuje sprawozdania finansowe; kontroluje wydatki i ich zgodność z założonym budżetem na dany okres; uczestniczy w planowaniu polityki kredytowej organizacji; dostarcza informacji dla zarządu oraz działań operacyjnych w celach decyzyjnych na poziomie strategicznym oraz operacyjnym.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, analiza finansowa, finanse, kadry i płace
Analitycy finansowi		
Analityk finansowy 241306	Uczestniczy w tworzeniu strategii finansowych krótko- i długoterminowych oraz w przygotowaniu budżetu i kontroli jego realizacji; wspomaga proces podejmowania decyzji związanych z kapitałem, sporządza analizy finansowe, opracowuje hipotezy i warianty rozwiązań, przedstawia ich ocenę i proponuje rozwiązania końcowe; współpracuje z instytucjami finansowymi.	Rachunkowość zarządcza, analiza finansowa, finanse, rachunkowość finansowa – częściowo
Grupa 3. Technicy i inny średni personel		
Średni personel ds. biznesu i administracji → Średni personel ds. finansowych		
Księgowi		
Księgowy 31301	Odpowiada za prowadzenie operacji finansowych zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości; zajmuje się księgowaniem dokumentów oraz sprawdzaniem poprawności rachunkowej przygotowywanych deklaracji podatkowych i sprawozdań.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza – częściowo, rachunkowość podatkowa/podatki – częściowo, kadry i płace – częściowo
Grupa 4. Pracownicy biurów		
Pracownicy ds. finansowo-statystycznych i ewidencji materiałowej → Pracownicy ds. finansowo-statystycznych		
Pracownicy ds. rachunkowości i księgowości		
Asystent ds. księgowości 431101	Wykonuje podstawowe czynności księgowe wspomagające pracę wykwalifikowanego księgowego, zgodnie z przepisami prawa rachunkowego i podatkowego oraz wewnętrznymi procedurami obowiązującymi w danej jednostce organizacyjnej.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość podatkowa/podatki – częściowo, kadry i płace – częściowo
Fakturzystka 431102	Wystawia i archiwizuje dokumenty związane ze sprzedażą.	Rachunkowość finansowa

Nazwy zawodów i specjalności i kod	Synteza	Kompetencje twarde – wiedza
Technik rachunkowości 431103	Prowadzi uproszczone formy ewidencji dla celów podatkowych oraz księgi rachunkowe, w ramach których sporządza, gromadzi, kontroluje i przechowuje dokumenty księgowe; przygotowuje sprawozdania finansowe; przeprowadza podstawowe analizy w zakresie finansów i księgowości; dokonuje rozliczeń finansowych, sprawdza terminy spłat zobowiązań oraz wpływu należności; nalicza wynagrodzenia oraz składki na ubezpieczenia społeczne.	Rachunkowość finansowa, rachunkowość podatkowa/podatki – częściowo, kadry i płace – częściowo

Źródło: opracowanie własne na podstawie Klasyfikacja zawodów i specjalności, 2014.

Analizując zawody księgowe, można zastosować propozycję Wolszon (2018), która wyodrębniła głównego księgowego, specjalistę ds. rachunkowości podatkowej, specjalistę ds. rachunkowości zarządczej, księgowego, asystenta ds. księgowości oraz technika rachunkowości. Uwzględniając dynamiczne oddziaływanie modelu anglosaskiego na krajową praktykę rachunkowości oraz w jego ramach większą integrację zawodów, do wymienionych wykonawców profesji rachunkowości można dodać specjalistę ds. rachunkowości, specjalistę ds. rachunkowości inwestycyjnej, specjalistę ds. controllingu, kontrolera finansowego oraz analityka finansowego i biegłego rewidenta. Dodatkowo klasyfikację Wolszon (2018) można zmodyfikować o podział na zawody księgowe *sensu stricto* (księgowość) i *sensu largo* (rachunkowość) (zob. tabela 1.2)¹⁸.

Tabela 1.2. Zawody związane z segmentem księgowym rachunkowości

Grupa 1. Zawody <i>sensu stricto</i> segmentu księgowego	
Zawód/ specjalność	Czynności
Główny księgowy	<p>Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie):</p> <ul style="list-style-type: none"> – organizowanie i kontrolowanie rachunkowości; – koordynowanie i nadzorowanie działań związanych z obsługą finansowo-księgową; – kontrolowanie i weryfikowanie prawidłowej kwalifikacji operacji gospodarczych; – kontrolowanie wydatków i zapewnianie efektywnego wykorzystywania zasobów finansowych; – nadzorowanie prawidłowości rozliczeń z budżetem i ZUS oraz terminowości płatności zobowiązań i wpływu należności; – nadzorowanie prawidłowego obiegu dokumentów finansowych i ich archiwizowania; opracowywanie strategii i procedur pozyskiwania środków finansowych dla działalności jednostki.

18 W tabeli pominięto dyrektora finansowego, kierownika biura rachunkowego i kierownika działu finansowego oraz fakturzystkę.

Grupa 1. Zawody sensu stricto segmentu księgowego	
	<p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – prowadzenie rachunkowości organizacji zgodnie z obowiązującymi przepisami. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – sporządzanie i analizowanie sprawozdań finansowych oraz ustalanie wyniku finansowego; – sporządzanie raportów na potrzeby organizacji i instytucji zewnętrznych (m.in. US, ZUS, GUS, banki); – ocenianie sytuacji finansowej.
Księgowy	<p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – prowadzenie ewidencji księgowej; – prowadzenie pełnej lub uproszczonej księgowości podmiotów gospodarczych; – dekretowanie i księgowanie operacji gospodarczych; – prowadzenie procesu uzgadniania rozrachunków i transakcji finansowych oraz rozliczanie operacji finansowych; – księgowanie faktur od dostawców i przygotowywanie płatności; – prowadzenie bieżących rozliczeń z bankami i innymi instytucjami finansowymi; – sporządzanie listy płac oraz przygotowywanie przelewów bankowych wynagrodzeń; – rozliczanie należności wynikających z przepisów wewnętrznych, np. delegacje, zaliczki; – potwierdzanie sald należności i zobowiązań z kontrahentami oraz uzgadnianie rozrachunków, w tym także wyjaśnianie zaistniałych różnic; – rozliczanie faktur z importu i eksportu; – wystawianie zaświadczeń i dokumentów związanych z wynagrodzeniem oraz innych dokumentów rozliczeniowych; – obsługiwanie programu Płatnik w zakresie rozliczeń z ZUS; – sporządzanie deklaracji podatkowych, tj. CIT, VAT oraz deklaracji ZUS; – prowadzenie ewidencji kasowej; – współpraca z klientami zewnętrznymi firmy, tj. dostawcami usług, kancelarią prawną, urzędami, biegłym rewidentem; – przechowywanie dowodów księgowych oraz dbanie o prawidłowy obieg dokumentów finansowych. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – sporządzanie raportów finansowych.
Specjalista ds. rachunkowości	<p>Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie):</p> <ul style="list-style-type: none"> – organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie i instytucji. <p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – dokumentacja zmian wartości majątku przedsiębiorstwa lub instytucji; – ewidencja operacji finansowych. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – sporządzanie i analiza bilansu; – prowadzenie rachunku kosztów i wyników, analizowanie wyników; – przygotowywanie sprawozdań finansowych oraz dokonywanie ich kontroli i analiz, w tym również analizy wskaźnikowej; – opracowywanie raportów o przewidywanych zmianach sytuacji finansowej firmy.

Grupa 1. Zawody <i>sensu stricto</i> segmentu księgowego	
Asystent ds. księgowości	<p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – wprowadzanie do systemu finansowo-księgowego zadekretowanych dokumentów; – segregowanie dokumentów pod względem ich rodzaju; – sprawdzanie dokumentów pod względem formalno-rachunkowym; – przygotowywanie dokumentów do zapłaty za dostawy i usługi wynikające z zatwierdzonych dowodów księgowych; – sprawdzanie zapisów kont rozrachunkowych oraz uzgadnianie sald z dostawcami i odbiorcami; – kompletowanie dowodów księgowych stanowiących podstawę wystawiania dokumentów korygujących; – przygotowywanie korespondencji z kontrahentami, urzędami i bankami; – wypełnianie formularzy podatkowych i sporządzanie zestawień finansowych na podstawie zapisów księgowych; – archiwizowanie dowodów księgowych.
Specjalista ds. rachunkowości podatkowej	<p>Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie):</p> <ul style="list-style-type: none"> – nadzorowanie prawidłowego obiegu dokumentów księgowych, tj. faktur sprzedaży; – zapewnianie i kontrolowanie poprawności księgowania pod kątem podatkowym i rachunkowym; – sprawowanie kontroli nad wewnętrznymi procedurami operacyjnymi w celu zapewnienia zgodności z prawem raportowania podatkowego. <p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – przygotowywanie terminowych ewidencji i rozliczeń rachunkowych, w tym terminowego sporządzania deklaracji podatkowych: VAT, CIT, PIT, PFRON, podatek od nieruchomości, Intrastat; – księgowanie dokumentów księgowych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa w tym zakresie; – uzgadnianie kont podatkowych, księgowanie na kontach VAT, przetwarzanie płatności do/ od lokalnych organów podatkowych; – aktywna współpraca podczas kontroli biegłego rewidenta i innych zewnętrznych kontroli podatkowych; – aktywna współpraca i reprezentowanie spółki w kontaktach z doradcami podatkowymi oraz organami podatkowymi; – bieżące monitorowanie interpretacji i orzecznictwa podatkowego oraz bieżące analizowanie zdarzeń gospodarczych pod kątem prawa podatkowego. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – sporządzanie bilansu podatkowego (ustalanie aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego) oraz rachunku wyników według różnych wariantów sprawozdawczych; sporządzanie analizy uzgodnienia między wynikiem bilansowym i podatkowym; – przygotowywanie analizy podatkowej planowanych aktywności i proponowanie najbardziej efektywnych podatkowo rozwiązań; – sporządzanie not miesięcznych, kwartalnych i rocznych do sprawozdań finansowych; – proponowanie rozwiązań mających na celu usprawnienie procesu przygotowywania deklaracji podatkowych; – opiniowanie sporządzanych umów z kontrahentami w zakresie rozliczeń finansowych i podatkowych; – sporządzanie okresowych raportów i sprawozdań finansowych, raportów statystycznych i do NBP;

Grupa 1. Zawody sensu stricto segmentu księgowego	
	<ul style="list-style-type: none"> – aktywna współpraca z innymi jednostkami organizacyjnymi w celu wyjaśnienia powstałych wątpliwości dotyczących kwestii związanych z rozliczeniem podatkowym oraz w celu zapewnienia poprawnego raportowania podatkowego, a także zapewnianie wsparcia merytorycznego w procesie opracowywania i wdrażania wewnętrznej polityki rachunkowości.
Technik rachunkowości	<p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – dokumentowanie i ewidencjonowanie operacji gospodarczych, w tym sporządzanie i kontrolowanie dowodów księgowych oraz kwalifikowanie ich do księgowania; – przestrzeganie zasad i stosowanie przepisów prawa dotyczących prowadzenia rachunkowości; – otwieranie i zamykanie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie zestawienia obrotów i sald; – klasyfikowanie i wycena aktywów i pasywów, w tym planowanie amortyzacji środków trwałych i dokonywanie odpisów amortyzacyjnych; – rozliczanie kosztów działalności organizacji, w tym ustalanie wyniku finansowego metodą statystyczną i metodą księgową; – prowadzenie ewidencji podatkowej, w tym sporządzanie deklaracji podatkowych, rozliczanie podatku VAT, akcyzowego i podatku dochodowego z uwzględnieniem umów (konwencji) o unikaniu podwójnego opodatkowania; – prowadzenie dokumentacji pracowniczej, w tym obliczanie wynagrodzenia pracowników według różnych systemów wynagradzania, sporządzanie list płac, obliczanie składek na ubezpieczenia społeczne oraz ustalanie uprawnień do zasiłku chorobowego i obliczanie jego wysokości; – rozliczanie wynagrodzeń, w tym obliczanie wysokości świadczeń wypłacanych przez płatnika w imieniu Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, obliczanie składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz odpisu na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych oraz sporządzanie dokumentów dotyczących rozliczeń z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych; – prowadzenie i rozliczanie inwentaryzacji, w tym przeprowadzanie inwentaryzacji różnymi metodami, ustalanie, interpretowanie i rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – sporządzanie sprawozdań finansowych i przeprowadzanie analizy finansowej, w tym sporządzanie jednostkowych sprawozdań finansowych, dobieranie, interpretowanie i obliczanie wskaźników analizy finansowej.
Grupa 2. Zawody związane z segmentem rachunkowości	
Specjalista ds. rachunkowości inwestycyjnej	<p>Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie):</p> <ul style="list-style-type: none"> – podejmowanie działań i proponowanie rozwiązań w celu usprawnienia procesu zarządzania funduszami inwestycyjnymi; – tworzenie i zarządzanie ryzykiem portfela inwestycyjnego m.in. poprzez wykorzystanie modelu CAPM. <p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – przeprowadzanie kalkulacji wartości, tj. sporządzanie wyceny składowych lub całości wartości aktywów netto; – sporządzanie miesięcznych zamknięć funduszu; – wycenianie inwestycji na podstawie porównań rynkowych oraz wycenianie przedsiębiorstw na potrzeby realizacji transakcji fuzji i przejęć.

Grupa 1. Zawody <i>sensu stricto</i> segmentu księgowego	
	<p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – rozpatrywanie wpływu poszczególnych elementów funduszu inwestycyjnego na całą wartość danego funduszu; – analizowanie danych pozafinansowych dotyczących funduszy inwestycyjnych, które mogą mieć wpływ na wycenę aktywów funduszu; – dokonywanie pomiaru efektywności zarządzania wartością inwestycji; – sporządzanie raportów okresowych; – sporządzanie raportów z wykrytych błędów i aktywne uczestniczenie w opracowywaniu rozwiązań mających na celu usunięcie powstałych błędów.
Specjalista ds. rachunkowości zarządczej	<p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – konstruowanie budżetów przedsiębiorstwa; – wykonywanie rachunku kosztów na potrzeby zarządzania; – prognozowanie przyszłych przychodów i wyników. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – analizowanie odchyłeń wykonania budżetu od planu; – analizowanie i ocena sprawozdań i wskaźników finansowych; – raportowanie wykonania budżetów i wyników analiz; – prezentowanie danych i wyników analiz na potrzeby wewnętrzne i zewnętrzne; – ocenianie efektywności podejmowanych działań i inwestycji; – modelowanie i optymalizowanie procesów biznesowych z uwzględnieniem ryzyka gospodarczego; – wskazywanie możliwości finansowania planowanych działań objętych budżetami operacyjnymi; – tworzenie motywacyjnych systemów wynagradzania.
Specjalista ds. controllingu	<p>Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie):</p> <ul style="list-style-type: none"> – koordynowanie budżetów; – kontrolowanie realizacji budżetów operacyjnych; – przygotowywanie i nadzorowanie procesu raportowania z wykonania budżetów; – kontrolowanie poziomu kosztów; – kontrolowanie przepływu środków pieniężnych i wewnętrznej ochrony majątku; – kontrolowanie ryzyka gospodarczego; – wspieranie kierowników różnego szczebla w podejmowaniu decyzji biznesowych i tworzeniu strategii działania przedsiębiorstwa. <p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – tworzenie i konsolidowanie budżetów; – wdrażanie modeli kosztowych; – korygowanie realizacji bieżących planów. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – monitorowanie i analizowanie odchyłeń bieżącej realizacji budżetów od planu; – analizowanie i interpretowanie sprawozdań finansowych oraz wskaźników ekonomicznych przedsiębiorstwa dla oceny opłacalności projektów i inwestycji; – analizowanie przepływu środków pieniężnych i wewnętrznej ochrony majątku; – analizowanie poziomu kosztów; – analizowanie ryzyka gospodarczego.

Grupa 1. Zawody sensu stricto segmentu księgowego	
Kontroler finansowy	<p>Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie):</p> <ul style="list-style-type: none"> – prowadzenie kontroli wewnętrznej z zakresu procesów finansowych i monitorowanie majątku obrotowego (analiza należności i zapasów); – przeprowadzanie kontroli realizacji zadań budżetowych i sporządzanych bieżących prognoz finansowych oraz planu wieloletniego; – planowanie i monitorowanie płynności finansowej oraz koordynowanie pracy zespołu działu księgowości i finansów; – opracowywanie procedur polityki finansowej dotyczącej poszczególnych składników aktywów i pasywów organizacji; – koordynowanie tworzenia norm i standardów kosztowych; – aktywne wspieranie stanowisk operacyjnych poprzez wskazywanie obszarów zwiększenia efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa; – zarządzanie budżetem przepływów gotówkowych w krótkim okresie i współpraca z bankami i instytucjami finansowymi; – kierowanie podległym zespołem; – podejmowanie inicjatyw w zakresie nowych rozwiązań w celu podnoszenia poziomu efektywności i zwiększenia rentowności inwestycji i przedsięwzięć oraz możliwości ich finansowania. <p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – współpraca z działami sprzedaży i marketingu w zakresie tworzenia budżetów. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – analizowanie poszczególnych obszarów biznesowych w zakresie realizacji budżetów, ustalenie odchyleń i wskazanie działań naprawczych; – dokonywanie analizy rentowności produktów, ustalania strategii cenowych oraz warunków kredytowania odbiorców; – wdrażanie i organizacja systemu raportowania i przeprowadzania analiz dla sprzedaży i marketingu; – przygotowywanie pakietów sprawozdawczych według określonych standardów rachunkowości do podejmowania decyzji przez kierownictwo firmy; – sporządzanie planów zapotrzebowania na fundusze w perspektywie krótko- i długookresowej na podstawie budżetów i przygotowanych prognoz średnio- i długoterminowych; – sporządzanie wniosków inwestycyjnych i ich ocena zgodnie ze standardami grupy.
Analityk finansowy	<p>Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie):</p> <ul style="list-style-type: none"> – kontrolowanie kosztów i współpracowanie w tym zakresie z działem finansowym firmy; – diagnozowanie, analizowanie i monitorowanie sytuacji i zmian zachodzących na rynku finansowym oraz w otoczeniu firmy; – rozpoznawanie problemów związanych z procedurami finansowymi firmy i wspieranie zewnętrznego i wewnętrznego audytu finansowego firmy; – udzielanie wsparcia merytorycznego i uczestniczenie w konsultacjach z innymi specjalistami; – monitorowanie transakcji dokonywanych w firmie i przygotowywanie dokumentów do ich zawarcia. <p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – uczestniczenie w procesie przygotowania budżetu rocznego lub planu wieloletniego i sprawowanie kontroli nad realizacją tych planów; – pozyskiwanie danych oraz ich weryfikowanie przed przeprowadzeniem właściwej analizy; – opracowywanie modeli finansowych na potrzeby analizy projektów inwestycyjnych i pozyskania/restrukturyzacji finansowania firmy;

Grupa 1. Zawody <i>sensu stricto</i> segmentu księgowego	
	<ul style="list-style-type: none"> – utrzymywanie kontaktów na poziomie instytucjonalnym, np. z bankami ubezpieczycielami i innymi instytucjami finansowymi; – przygotowanie dokumentacji na potrzeby procesu pozyskania finansowania (memoranda informacyjne, analizy, prezentacje). <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – sporządzanie raportów i analiz finansowych, analiz rentowności produktu, regionu, kategorii; – przeprowadzanie analiz wielopłaszczyznowych w zakresie finansów oraz relacji i powiązań finansowych firmy; – przygotowywanie analiz finansowych przedsiębiorstw oraz projektów inwestycyjnych; – przygotowywanie raportów finansowych na rzecz klientów; – przekazywanie raportów i przedstawianie zarządowi firmy wniosków z przeprowadzonych analiz finansowych, w tym rekomendacji w zakresie finansów; – analizowanie założeń ekonomicznych, w tym identyfikowanie kluczowych wskaźników, ocenianie odchyleń finansowych w skali krótko- i długoterminowej; – przygotowywanie studium wykonalności oraz analizy opłacalności.
Biegły rewident	<p>Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie):</p> <ul style="list-style-type: none"> – analizowanie organizacji pracy w dziale rachunkowości; – przeprowadzanie kontroli wewnętrznej; – prowadzenie postępowań likwidacyjnych i upadłościowych; – analiza podstaw prawnych rewizji finansowo-księgowej i odpowiedni dobór procedur rewizyjnych, takich jak: weryfikacja materialna, procedury analityczne. <p>Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – prowadzenie działalności wydawniczej i szkoleniowej w zakresie rachunkowości; – wykorzystywanie i zabezpieczanie dowodów rewizyjnych; – usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych. <p>Analiza i raportowanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – przeprowadzanie rewizji ksiąg handlowych pod względem organizacyjnym, wyjaśniającym, finansowym czy też podatkowym; – przygotowywanie ekspertyz i opinii ekonomiczno-finansowych; – prowadzenie doradztwa podatkowego oraz doradztwa w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości; – sporządzanie raportów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Klasyfikacja zawodów i specjalności, 2014.

Zaprezentowana w tabeli 1.2 typologia zawodów ma charakter teoretyczny, ponieważ w praktyce gospodarczej granice między wprowadzonymi podziałami czynności i zawodami się zazębiają. Na przykład, analizując zakres i charakter zadań (głównie orientację na rachunkowość finansową, finanse i podatki), biegłego rewidenta można byłoby przyporządkować do segmentu *stricte* księgowego, w szczególności, kiedy zajmuje się prowadzeniem biura rachunkowego i księgowością. Uwzględniając jednak jego szczególną specyfikę (ścieżka egzaminacyjna, zawód zaufania publicznego), został on przypisany do zawodów segmentu rachunkowości. Z kolei specjalista ds.

rachunkowości podatkowej mógłby być przypisany do segmentu rachunkowości. Jednak ściśle powiązanie podatków z praktyką księgowości w Polsce oraz zakres czynności były przesłankami do przyporządkowania go do segmentu księgowości. Pozostając przy sylwetce księgowego, można podać w wątpliwość zapis „prowadzenie uproszczonej księgowości podmiotów gospodarczych”. Jeśli odzwierciedla on prowadzenie karty podatkowej lub książki przychodów i rozchodów, to nasuwa się pytanie, czy w tych przypadkach można pisać o księgowości, a dodatkowo – jeśli dana osoba zajmuje się wyłącznie taką formą uproszczonej ewidencji gospodarczej – o księgowym?

Na podstawie wprowadzonego grupowania zadań i przewagi danego ich rodzaju można wskazać określone klastry analizowanych zawodów (zob. tabela 1.3).

Tabela 1.3. Podział zawodów według dominujących grup czynności

Grupy czynności (uwzględniając przewagę liczebności w czynnościach w danej grupie)	Zawody <i>stricte</i> segmentu księgowego	Zawody segmentu rachunkowości
Zarządzanie (planowanie, organizowanie, kontrolowanie, sterowanie)	Główny księgowy	Specjalista ds. controllingu Kontroler finansowy Biegły rewident
Czynności ewidencyjno-obliczeniowo-administracyjne	Księgowy Asystent ds. księgowości Technik rachunkowości	
Analiza i raportowanie	Specjalista ds. rachunkowości Specjalista ds. rachunkowości podatkowej	Specjalista ds. rachunkowości inwestycyjnej Specjalista ds. rachunkowości zarządczej Analityk finansowy Biegły rewident

Źródło: opracowanie własne.

Z przedstawionej propozycji klastrów zawodów według dominujących grup czynności wynika, że księgowi niższych szczebli kariery zawodowej zajmują się głównie bieżącą ewidencją, przygotowaniem różnej dokumentacji (podatkowej, finansowej) i współtworzeniem sprawozdań finansowych (księgowy, asystent ds. księgowości, technik rachunkowości¹⁹). Wyjątkiem jest główny księgowy, który pełni funkcję menedżera, kontrolera aniżeli technicznego wykonawcy. Zawód głównego księgowego, co zostało wcześniej stwierdzone, jest zatem bliższy naturze anglosaskiego *accountant*. Analogiczne spostrzeżenie występuje względem specjalistów ds. rachunkowości i ds. podatkowych. Duża część ich zadań związana jest z analizą, interpretacją, raportowaniem, co

¹⁹ Technik rachunkowości jest nomenklaturą wywodzącą się ze szkolnictwa średniego i na rynku pracy nie spotyka się ogłoszeń o takim tytule. Z reguły poszukiwani są młodszy księgowi, asystenci ds. księgowości czy personel księgowy lub rachunkowości.

przybliża ich również do segmentu rachunkowości, a więc *accountant*. W kontekście biegłego rewidenta nie jest łatwo dokonać interpretacji, co wynika ze specyfiki pracy. Jednak jego dominująca rola jako koordynatora, kontrolera oraz analityka, interpretatora i doradcy jest odzwierciedleniem segmentu rachunkowości, czyli anglosaskiego *certified accountant*. Z analizy wyłoniła się interesująca kwestia dotycząca specjalisty ds. controllingu i specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Według oficjalnego stanowiska w Polsce od praktycznej strony są to tożsame zawody (Szychta, 2008). Natomiast w Klasyfikacji zawodów i specjalności ten pierwszy przyjmuje rolę kierownika, a drugi wykonawcy, a więc są oni postrzegani odrębnie. Ponadto w praktyce rzadko można spotkać stanowiska z mianem specjalista ds. rachunkowości zarządczej, częściej występują controller i kontroler finansowy.

Weryfikacja opisów czynności na podstawie Klasyfikacji zawodów i specjalności dowodzi, że na poziomie „technicznych” zadań (ewidencja) związanych z rachunkowością finansową i podatkami przeważają zawody związane *stricte* z obszarem księgowym, natomiast w obszarach czynności o charakterze menedżerskim, kontrolnym oraz analitycznym dominują zawody segmentu rachunkowości, co jest odpowiednikiem anglosaskiego terminu *accountants* i *professional accountants*. Postępująca zaawansowana technologia może przyczynić się do zmiany charakteru pracy obecnych księgowych. W efekcie może zostać zredukowana lub wyeliminowana granica między specjalistą rachunkowości (*sensu largo*) a księgowym (*sensu stricto*). Warto zaznaczyć, że zawód księgowego nie powinien być postrzegany, w szczególności wśród praktyków, niezależnie od specjalisty rachunkowości lub z nim całkowicie utożsamiany, lecz jako jego składowa.

Analizując ścieżki kariery w obszarze księgowym, można powołać się na podział zaproponowany w certyfikacji SKwP, w której wyróżnia się m.in. księgowego, specjalistę ds. rachunkowości, głównego księgowego i dyplomowanego księgowego (*Ścieżka certyfikacji*, 2023). Praktycznie wszystkie określenia poza dyplomowanym księgowym są znane i stosowane na rynku pracy oraz mają powiązanie z Klasyfikacją zawodów i specjalności. Inne proponowane stopnie w tym segmencie to:

- 1) młodszy księgowy, samodzielny księgowy, główny księgowy, kierownik ds. finansów (*Kariera w księgowości*, 2020);
- 2) młodszy księgowy, samodzielny księgowy, główny księgowy, dyrektor finansowy (*Kariera w księgowości – jak ją rozpocząć i jakie daje perspektywy?*, 2017);
- 3) asystent księgowości, młodszy księgowy, księgowy, główny księgowy, dyrektor finansowy (*Uprawnienia księgowego i kariera w księgowości – najważniejsze informacje*, 2019).

Dla rachunkowości zarządczej/controllingu występują następujące możliwe ścieżki rozwoju:

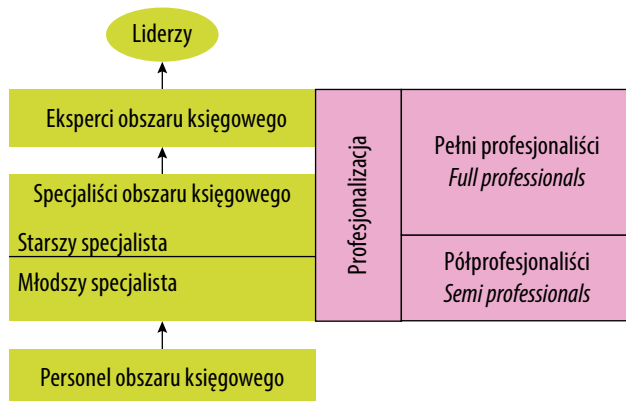
- 1) asystent ds. analiz, asystent kontrolera finansowego, młodszy analityk finansowy, młodszy specjalista ds. controllingu;
- 2) specjalista ds. controllingu, analityk finansowy/ biznesowy (młodszy) kontroler finansowy;
- 3) starszy analityk finansowy, kontroler finansowy/biznesowy;
- 4) kontroler finansowy/biznesowy, kontroler fabryki, szef działu controlling (*Szczegble kariery w controllingu*, 2011).

W tym kontekście warto przywołać strukturę stanowisk rachunkowości w BPO/SSC, które dynamicznie rozwijają się w Polsce i w szerokim zakresie realizują usługi księgowo-finansowe w formie outsourcingu, a w tym również w zakresie controllingu. Wyróżnia się w nim trzy kluczowe obszary specjalizacyjne: zobowiązania (*Accounts Payable*), należności (*Accounts Receivable*) oraz księga główna (*General Ledger*) (Kosiarkiewicz, 2018). Osoby pracujące w dziale księgi głównej można nazwać księgowymi, ale w pozostałych przypadkach może być to dyskusyjne. Ponadto w BPO/SSC odnotowano zróżnicowane nazewnictwo stanowisk. Może występować młodszy księgowy i starszy księgowy bądź główny księgowy, ale też są przyjęte nazwy wynikające z opracowanych szczebli kariery wewnątrz organizacji, na przykład specjalista ds. procesów i *team leader*.

Reasumując, klasyfikacja zawodów i specjalności jest punktem odniesienia do kategoryzacji zawodów w ramach rachunkowości w Polsce, choć ma ona wiele luk. Najbardziej klarowna w opisie czynności i rozpoznania na rynku pracy i w społeczeństwie jest sylwetka głównego księgowego, którego tradycje sięgają lat siedemdziesiątych ubiegłego wieku (patrz szerzej rozdział 2.3). W pozostałych przypadkach nie jest jasne, kiedy można pisać o profesjonalnym księgowym, a więc zawodzie profesjonalnym. Na rynku anglosaskim *accountants* są postrzegani jako *professional accountants*, a więc zawód profesjonalny. W ramach prac zespołu roboczego Komisji ds. zawodów związanych z rachunkowością działającej przy Radzie Naukowej SKwP w 2023 roku pojawiła się propozycja powołania zawodu licencjonowanego księgowego, który będzie wiązał się ze spełnieniem określonych wymogów wydanych przez Ministerstwo Finansów (Luty i in., 2022).

Niejednoznaczność istoty i zakresu zawodu księgowego i jego relacji ze specjalistą rachunkowości w praktyce gospodarczej oznacza konieczność usystematyzowania zawodów (nazewnictwo, zakres czynności i kompetencji), biorąc pod uwagę przy tym zmiany społeczno-gospodarcze (automatyzację, robotyzację, digitalizację), integrację rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej oraz oddziaływanie międzynarodowych profesjonalnych instytucji (ACCA, CIMA) na krajowe środowisko rachunkowości i certyfikację SKwP. Ponadto wskazane byłoby zbudowanie modelu kompetencji dla zawodów/stanowisk księgowych przy jednoczesnym uwzględnieniu stopnia zaawansowania w zakresie wiedzy i umiejętności oraz odpowiedzialności.

W kontekście wyodrębnienia szczebli zawodowych można stworzyć trzystopniowy model klasyfikacji, w którym będzie zaznaczony poziom profesjonalizacji zawodu księgowego (zob. rysunek 1.3)²⁰.



Rysunek 1.3. Szczeble zawodów segmentu księgowego i profesjonalizacja zawodu

Źródło: opracowanie własne.

Poziom ekspertów reprezentują osoby mające rozległą wiedzę i zaawansowane umiejętności z zakresu rachunkowości i pokrewnych obszarów (rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej, rachunkowości podatkowej, rachunkowości międzynarodowej oraz finansów, analizy finansowej i audytu finansowego, a także częściowo kadr i płac oraz biznesu). Może być on reprezentowany przez m.in. licencjonowanego księgowego (krajowa licencja Ministra Finansów), certyfikowanego księgowego – kwalifikacje krajowe (SKwP; III, IV stopień) czy międzynarodowe (ACCA, CIMA, poziom strategiczny), głównego księgowego (certyfikowany księgowy lub ukończenie kierunku z zakresu finansów i rachunkowości oraz minimum określona liczba lat doświadczenia zawodowego w prowadzeniu ksiąg rachunkowości w zależności od miejsca pracy), biegłego rewidenta (licencja). Eksperti są predysponowani do pełnienia funkcji

20 Powstaje pytanie, gdzie w analizowanym modelu powinny się znaleźć osoby prowadzące wyłącznie ewidencję podatkową w postaci książki przychodów i rozchodów czy ryczału od przychodów ewidencjonowanych. Odpowiedź zależy od uwarunkowań sytuacyjnych. Na przykład w biurach rachunkowych pracownicy prowadzą zarówno pełne księgi, jak i uproszczone formy ewidencji podatkowej. W takim przypadku trudno o rozgraniczenie, stąd wydaje się, iż słuszne jest nadawanie statusu zawodowego na podstawie najwyższego zakresu kwalifikacji czy doświadczenia. Jeśli jednak dana osoba nie ma doświadczenia z księgami rachunkowymi, a jedynie w prowadzeniu uproszczonych form ewidencji podatkowej, wówczas nie powinna być określana mianem księgowego, lecz odrębnym tytułem zawodowym, jak na przykład specjalista ds. ewidencji podatkowej. Kolejne wyzwanie dotyczy czynności związanych z raportowaniem niefinansowym – czy przynależać powinno specjalistom rachunkowości zarządczej/controllerom, głównym księgowym, czy też nowo wyodrębnionemu zawodowi, tj. specjaliście ds. raportowania niefinansowego?

doradców (biznes partnerów), menedżerów, dyrektorów w organizacjach, a więc bycia liderami ds. finansowych.

Poziom specjalistów reprezentują osoby, które zajmują się holistycznie rachunkowością lub specjalizują się w jej gałęziach (rachunkowość: finansowa, zarządcza, inwestycyjna, podatkowa). W ramach tego poziomu można wyodrębnić młodszych i starszych specjalistów. Są to z reguły osoby, które ukończyły kierunek związany z rachunkowością i finansami bądź zdobyły certyfikaty krajowe (SKwP – poziom pierwszy i drugi) lub międzynarodowe (ACCA, CIMA, CMA – poziom operacyjny) oraz mają doświadczenie zawodowe (mierzone określoną liczbą lat, odpowiednio dla starszego i młodszego specjalisty). Do specjalistów można zaliczyć także osoby, które nie mają certyfikatów bądź wykształcenia kierunkowego, lecz mogą pochwalić się długoletnią praktyką w zawodzie.

Poziom określany jako personel księgowy reprezentują osoby, które ukończyły studia z zakresu rachunkowości i finansów (I stopień lub II stopień), uzyskały certyfikaty lub tytuł zawodowy technika rachunkowości, ale jeszcze nie mają doświadczenia zawodowego w prowadzeniu ksiąg handlowych, lub są na początku drogi jego zdobywania (od jednego roku, do dwóch lat w zależności od formy i miejsca zatrudnienia). Przynależą do niego również osoby, które nie odebrały wykształcenia kierunkowego, ale wykonują określone czynności księgowe oraz systematycznie szkolą się w zakresie rachunkowości. Personel można przyjmować różne nazwy stanowisk w zależności od miejsca pracy. Dominuje stażysta, asystent, pomoc. Ze względu na brak doświadczenia zawodowego lub brak określonego dokumentu (dyplom, certyfikat) potwierdzającego wiedzę i umiejętności nie można ich określić szczeblem specjalistycznym.

Powyższy model ukazuje, że od etapu specjalistów, w szczególności od starszych specjalistów, do ekspertów rozpoczyna się proces profesjonalizacji zawodu (zawód profesjonalny), co stanowi odpowiednik anglosaskiego *professional accountants*²¹.

1.4. Kompetencje i umiejętności w profesji księgowego

Znaczenie profesjonalizacji we współczesnym otoczeniu społeczno-gospodarczym wzrasta. Parsons (za: Kiliń, Czerci, 2012) wskazuje, że „profesja (zawód profesjonalny) pełni kluczową funkcję społeczną, wymaga znacznego stopnia umiejętności w sytuacjach, które nie są w pełni rutynowe [...] chociaż wiedza zdobyta dzięki doświadczeniu jest ważna, to jest niewystarczająca, aby sprostać wymaganiom na profesjonalnym

21 W profesjonalizacji zawodu księgowego w Polsce w formalny sposób, tj. wyłonienia zawodu profesjonalnego, warto byłoby podjąć działania dotyczące integracji różnych ścieżek certyfikacyjnych (krajowych i międzynarodowych) oraz innych edukacyjnych w tym zakresie.

poziomie, a praktyk musi opierać się na systematycznej wiedzy, co wymaga długiego okresu studiów wyższych, wiąże się z procesem socjalizacji do wartości zawodowych, które mają na celu skupienie się wokół interesu klientów i do pewnego stopnia są one wyraźnie określone w kodeksie etycznym [...] profesjonalista musi mieć swobodę dokonywania własnych osądów [...] profesjonalny zawód musi mieć silny głos w kształtowaniu odpowiedniej polityki publicznej, określony stopień kontroli nad wykonywaniem obowiązków zawodowych i pewną autonomię [...] długie szkolenie, odpowiedzialność i koncentracja na kliencie są nagradzane wysokim prestiżem i wysokim poziomem wynagrodzenia”. Według Kornhausera (za: Kiliń, Çerçi, 2012) główną funkcją profesjonalizmu jest „ochrona standardów doskonałości w obliczu presji na szybkie lub łatwe rozwiązania, które mogą być szkodliwe w dłuższej perspektywie [...] profesjonalista pełni tę funkcję poprzez rozwijanie wiedzy specjalistycznej, autonomię, zaangażowanie i odpowiedzialność w istotnych obszarach ludzkiego działania”. Sherlock i Morris (za: Kiliń, Çerçi, 2012) stwierdzają, że zawód profesjonalny jest „[...] połączeniem systematycznej, często ezoterycznej wiedzy, techniki i samokontroli poprzez system etyki – wszystko rozwinięte w wysokim stopniu [...]”.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na różne atrybuty charakteryzujące zawód profesjonalny. Z reguły tworzą go dwa podstawowe elementy, tj. aspekty strukturalne (wiedza, edukacja) i nastawienie (orientacja na świadczenie usług). Oba powinny być rozwinięte na wysokim poziomie, co różnicuje profesję od zawodu. Goode (1960) uważa, że zawód profesjonalny kształtują następujące wybrane atrybuty szczególne:

- 1) profesja określa własne standardy edukacji i szkolenia;
- 2) osoba dążąca do bycia profesjonalistą bardziej przechodzi przez szeroko idące etapy procesu socjalizacji w porównaniu do osób w innych zawodach;
- 3) praktyka jest często prawnie wymagana przez określoną formę licencji;
- 4) komisje licencyjne i przyjmujące są obsadzone przez reprezentantów profesji;
- 5) większość przepisów prawnych dotyczących profesji jest kształtowana przez profesjonalistów;
- 6) zawód profesjonalny zyskuje na dochodach, władzy i prestiżu, tworzyć go powinny zatem osoby spełniające wysokie standardy w zakresie wymagań i umiejętności;
- 7) normy praktyki egzekwowane są rygorystyczne;
- 8) członkowie są silniej utożsamiani i powiązani z profesją niż członkowie innych zawodów z ich zawodami.

Wiele atrybutów powtarza się u różnych autorów, jak na przykład: wiedza specjalistyczna (ciągłe specjalistyczne szkolenie), autonomia w zakresie rozwiązywania problemów, zaangażowanie, identyfikacja, czyli utożsamianie się z profesją poprzez profesjonalne organizacje oraz etyka i standardy zawodowe. Lawson (2004) zobrazował właściwości zawodu profesjonalnego w trzech obszarach: wiedza (wyrażona i odzwierciedlona w teorii, autorytecie i wyższym wykształceniu), organizacja (uwidoczniona

w organizacjach zrzeszających profesjonalistów, monopolu i licencjonowaniu oraz autonomii) oraz etyka profesjonalnej służby (uzewnętrzniona w ideale służby, kodeksach etycznych i koncepcji kariery). Tak więc profesjonalizacja to proces, który odnosi się do ścieżki podjętej przez profesjonalne instytucje oraz przez system certyfikacji i licencjonowania w celu osiągnięcia profesjonalizmu (Kiliń, Çerçi, 2012). Z kolei MacDonal (1995) dodaje, że zawód może przekształcić się w profesję tylko wtedy, gdy państwo przyznaje monopolistyczną władzę profesji w celu świadczenia usług. W efekcie monopol na wiedzę jest utrzymany w ramach profesji, a specjalne wartości i normy przypisane do profesji prowadzą do wysokiego statusu i szacunku dla profesji i zaufania w społeczeństwie.

Profesjonalny zawód księgowego musi wypełniać współczesne wymagania społeczno-gospodarcze, wkraczając w nowe obszary definiowane przez automatyzację i robotyzację oraz zrównoważony rozwój. Według ACCA istnieją trzy podstawowe cechy należące do profesji księgowego, tj. etyka i uczciwość; umiejętności techniczne i profesjonalne; integracja (komunikacja), których kombinacje znajdują odzwierciedlenie w następujących obszarach:

- 1) kreatywność (zdolność m.in. do stosowania wiedzy w nowych sytuacjach, tworzenia powiązań, badania potencjalnych wyników i generowania nowych pomysłów);
- 2) digitalizacja (świadomość i zastosowanie cyfrowych technologii, możliwości, praktyk i strategii);
- 3) inteligencja emocjonalna (zdolność do identyfikowania emocji własnych i innych osób, okiełznania i zastosowania ich w zadaniach, a także ich regulowania i zarządzania nimi);
- 4) doświadczenie (zdolność i umiejętności do zrozumienia oczekiwań klientów, spełniania pożądaných wyników i tworzenia wartości);
- 5) inteligencja (zdolność do zdobywania i wykorzystywania wiedzy – myślenie, rozumowanie i rozwiązywanie problemów);
- 6) wizja (zdolność do przewidywania przyszłych trendów poprzez ekstrapolację istniejących trendów i faktów oraz wypełnianie luk poprzez innowacyjne myślenie) (*Accountants, purpose and sustainable organisations*, 2020).

Od profesji wymaga się zatem nie tylko technicznego wykonywania czynności, ale przede wszystkim kreowania wartości dodanej dla organizacji i społeczeństwa. Jednak aby taką rolę odegrać, potrzebne są odpowiednie kompetencje i umiejętności.

Kompetencje są łącznikiem między rynkiem pracy a edukacją i wyrażają potrzeby organizacji, czyli wymagania wobec osób, które mają realizować czynności zgodnie z jej celami i strategią. W literaturze przedmiotu nie istnieje jednoznaczna definicja kompetencji (Elbarrad, Belassi, 2023; Kroon, do Céu Alves, 2023; Ott, 2023). Najczęściej kompetencje opisuje się jako możliwość realizacji pracy w umiejętny, wydajny i odpowiedni sposób (*Towards Competent Professional Accountants*, 2003). Obok kompetencji

(*competence*) występują określenia fachowość/kompetentność/umiejętność/znajomość/zdolność do czynności (*competency*), często stosowane zamiennie z kompetencją, ale także zdolność/potencjał (*capability*). Według Rowe (za: Kroon, do Céu Alves, 2023) kompetencje odnoszą się do zakresu odpowiednio wykonywanych czynności, a fachowość/możliwość oznacza zachowania przyjęte w kompetentnym działaniu. Z kolei zdolność to potencjał czy umiejętność do realizacji czynności. Użycie wymienionych pojęć w praktyce i nauce jest wieloznaczne, tj. są one postrzegane jako tożsame lub zupełnie odrębne, bądź dane określenie, na przykład *capabilities*, obejmuje inne pojęcia (*Towards Competent Professional Accountants*, 2003).

Do dalszej analizy sylwetki księgowego będzie stosowany angielski termin *competencies* w znaczeniu kompetencji i umiejętności, a jego składową są: wiedza (*knowledge*), umiejętności/doświadczenie (*skills*), predyspozycja/możliwość (*abilities*), zachowania (*behaviors*) oraz wartości (*values*) i etyka (*ethics*) (Rufino, Payabyab, Lim, 2017; *Towards Competent Professional Accountants*, 2003). W ramach tego zagadnienia należy także zwrócić uwagę na profesjonalne kompetencje i umiejętności *professional competencies*. Wyrażają one umiejętność wykonywania zadań i pełnienia funkcji zgodnie ze standardami krajowymi czy międzynarodowymi, których oczekuje się od stowarzyszonego wykonawcy zawodu księgowego (*Towards Competent Professional Accountants*, 2003).

W literaturze przedmiotu występują różne typy i podziały kompetencji i umiejętności, które definiują profesję księgowego. W badaniu Rufina, Payabyab i Lim (2017) podkreśla się, że podstawowa wiedza (*core knowledge*), umiejętności (*skills*) i wartości (*values*) identyfikują omawianą profesję. Głównie jest to wiedza specjalistyczna z zakresu rachunkowości i finansów, a dokładniej dotycząca sporządzania raportów finansowych zgodnie ze standardami, ale także wiedza biznesowo-organizacyjna na temat modelowania decyzji, identyfikowania problemów biznesowych, oceny potencjalnych i alternatywnych rozwiązań oraz różne podejścia i techniki pomiaru procesów biznesowych. Natomiast ogólna wiedza z zakresu IT nie jest często wykorzystywane przez badanych księgowych. W ramach umiejętności respondenci wskazywali na umiejętności intelektualne, a przede wszystkim na umiejętności interpersonalne (współpraca z otoczeniem, słuchanie innych, szanowanie różnorodności, realizacja licznych zadań przy zachowaniu terminów i jakości) i komunikacyjne (objaśnienie raportów, wyników finansowych i wyników audytów ustnie i pisemnie przy jednoczesnym uwzględnieniu różnych potrzeb informacyjnych odbiorców). Od profesjonalnych księgowych w opinii badacza oczekuje się umiejętności krytycznego myślenia i analiz, rozwiązywania problemów, weryfikacji, interpretacji i oceny danych finansowych, operacyjnych i biznesowych. Profesjonalni wykonawcy, wykorzystując swoje kompetencje i umiejętności, potrafią zatem stworzyć holistyczną macierz potencjalnych szans i zagrożeń w powiązaniu z wizją, strategią, celami i kulturą firmy lub klienta, aby móc podjąć świadome

decyzje. W rezultacie tym, co powinno odróżniać profesjonalnego księgowego od nieprofesjonalnego, są pogłębione kompetencje twarde z różnych obszarów (np. rachunkowości i finansów, podatków), co świadczy o fachowości, oraz kompetencje „wyższego rzędu”, takie, jak: krytyczne myślenie, rozwiązywanie problemów i umiejętności analityczne (Hunton, 2002). Rufino, Payabyab i Lim (2017) zaznaczyli także, że wartości (uczciwość, obiektywizm, niezależność, poufność) są nieodłącznym elementem wykonywania profesji księgowego, podobnie jak obowiązek uczenia się przez całe życie.

Damasiotis i in. (2015) zwrócili uwagę na konieczność dysponowania umiejętnościami IT w profesji księgowego. Odwołali się oni do podziału zaproponowanego przez IFAC, wskazującego na następujące obszary IT i kompetencje:

- 1) ogólne umiejętności informatyczne;
- 2) kompetencje w zakresie kontroli IT jako użytkownika;
- 3) kompetencje dla roli asekuranta i ewaluatora systemów informacyjnych;
- 4) kompetencje dla roli menedżera systemów informacyjnych;
- 5) kompetencje roli projektanta systemów informacyjnych.

Umiejętności IT mogą zyskiwać na znaczeniu dla przyszłych profesjonalistów zawodu księgowego, co jest związane z robotyzacją, automatyzacją i sztuczną inteligencją. Wiele czynności technicznych, standardowych jest powoli przejmowana przez zaawansowane rozwiązania IT, natomiast kluczowe staje się rozumienie dostępnych rozwiązań informatycznych i efektywne współpracowanie z nimi w ramach realizacji. Damasiotis i in. (2015) potwierdzili zatem, że przyszłe modele kompetencji i umiejętności profesjonalnych księgowych powinny mieć charakter holistyczny i koncentrować się na aspektach przywódczych, behawioralnych oraz inteligencji emocjonalnej, motywacji i zaangażowania w pracę, infrastrukturze IT, strategii i zarządzania jakością. W ten sposób profesjonalści zakotwiczą się w systemie społecznym organizacji i poza nią. Tożsamość profesjonalna ich zdaniem przejawia się w atrybutach, takich jak: zaawansowane kompetencje w zakresie inteligencji poznawczej, emocjonalnej i społecznej. Równie interesujące spojrzenie na kompetencje ma Stancheva-Todorova (2020). Autorka odniosła je do koncepcji przemysłu 4.0, tworząc tak zwanego *accountant 4.0*, który staje się hybrydą wyposażoną m.in. w kompetencje wynikające z wymogów ustawodawczych i wykonawczych w zakresie modeli podatkowych, umiejętności analizy baz danych oraz wiedzy z cyberbezpieczeństwa, robotyzacji i sztucznej inteligencji, technologii cyfrowej, którą potrafi stosować w praktyce.

Odnosząc się do kompetencji i umiejętności w obszarze rachunkowości, warto dokonać analizy porównawczej tego, co jest oferowane i pożądane na rynku pracy. Taką analizę przeprowadzili m.in. Kroon i do Céu Alves (2022) oraz Elbarrad i Ballessi (2023). Kroon i do Ceu Alves (2022) ustalili, że najczęściej dostarczane kompetencje i umiejętności (perspektywa ze strony studentów, absolwentów) to: technologia informacyjna, umiejętność rozwiązywania problemów, praca w grupie, umiejętność krytycznego

myślenia, zarządzanie czasem. Z kolei pracodawcy i specjaliści najczęściej poszukują: umiejętności komunikacyjnych, umiejętności pracy w grupie, znajomości technologii informacyjnych, umiejętności analitycznych, znajomości regulacji i prawa gospodarczego. Autorzy ci wskazują na rozbieżności między dostarczanymi a pożądanymi kompetencjami i umiejętnościami. Tezę tę potwierdzili także Elbarrad i Ballessi (2023). Ich studium koncentrowało się na analizie dopasowania kompetencji opracowanych przez Chartered Professional Accountants (CPA)²² w Kanadzie do perspektywy pracodawcy i studentów. Wyniki wykazały, że badani studenci są pewni głównie kompetencji technicznych (twardych) i je uznają za najważniejsze w procesie zatrudnienia. Głównie jest to wiedza z zakresu rachunkowości zarządczej, finansów i podatków. Z kolei profesjonalni specjaliści rachunkowości koncentrują się w większym zakresie na kompetencjach z obszaru strategii, nadzoru i sprawozdawczości finansowej oraz analizy wyników finansowych. Badacze podkreślają, że duże znaczenie mają ogólne umiejętności (*generic skills*), w tym kompetencje wspomagające, miękkie (*enabling competencies*), czyli umiejętności osobiste i intelektualne, umiejętności interpersonalne i komunikacyjne, obok umiejętności IT (Elbarrad, Ballessi, 2023). Istotę ogólnych umiejętności podkreślili także Maradona, Chand i Lodhia (2022) w kontekście raportowania według MSSF. Wśród 47 wyszczególnionych kompetencji za najbardziej kluczowe wskazali: umiejętność osądu księgowego, umiejętności etyczne, umiejętności przywódcze i interpersonalne, umiejętność doceniania, umiejętności osobiste i komunikacyjne, umiejętności analityczne i logiczne, umiejętności prowadzenia rutynowej księgowości, umiejętności awansu oraz wrażliwość kulturową. Rozwój powyższych kompetencji i umiejętności w najbliższej przyszłości, które pozwolą na zwiększone wykorzystanie zaawansowanych technologii (chmura, *big data*) i pełnienie funkcji partnera w biznesie, potwierdziła również ACCA (*Drivers of change and future skills*, 2016).

Dokładną analizą ogólnych umiejętności i kompetencji poznawczych zajął się Ott (2023). W studium empirycznym skupił się na zestawach zaawansowanych kompetencji inteligencji poznawczej, inteligencji emocjonalnej i inteligencji społecznej w zależności od obszaru rachunkowości (rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza), zajmowanej pozycji i doświadczenia specjalisty rachunkowości. Uzyskane wyniki dowodzą, że specjaliści rachunkowości finansowej charakteryzują się niezależnością i odpowiedzialnością (kompetencjami inteligencji emocjonalnej), umiejętnością współpracy i rzetelnością (kompetencjami inteligencji społecznej) i myśleniem strukturalnym (kompetencją inteligencji poznawczej). Typowe dla specjalistów rachunkowości zarządczej to z kolei myślenie analityczne i koncepcyjne oraz łamanie liczb (kompetencje inteligencji poznawczej), orientacja na wyniki, proaktywność i pewność siebie (kompetencje

22 CPA opracowało siedem grup kompetencji wymaganych od przyszłych specjalistów rachunkowości, a są to: wiedza nt. strategii i nadzoru, rachunkowość zarządcza, audyt i osąd księgowy, finanse, podatki oraz kompetencje wspomagające (Elbarrad, Ballessi, 2023).

inteligencji emocjonalnej) oraz bycie doskonałym mówcą (kompetencje inteligencji społecznej). Badacz dodaje, że różnice występują w kontekście charakteru pełnionych funkcji, tj. wykonawczej i kierowniczej. Tożsamość tych pierwszych kształtuje orientacja na wyniki i mentalność praktyczna (kompetencje inteligencji emocjonalnej), asertywność (inteligencja społeczna), natomiast drugich samodzielność, odporność na stres, pracowitość (inteligencja emocjonalna) i bycie dobrym graczem zespołowym (kompetencje inteligencji społecznej) (Ott, 2023).

Przegląd aktualnych wyników badań zagranicznych dowodzi, że punkt ciężki w analizowanym obszarze przesuwają się z kompetencji twardych na miękkie. Jednak można uznać, że kompetencje twarde, umiejętności techniczne, wiedza specjalistyczna nie tracą na znaczeniu, tylko zmienia się ich perspektywa oddziaływania z operacyjnej na strategiczną. Jest to skutkiem rozwoju zaawansowanych technologii. Według ACCA podstawowa księgowość i przetwarzanie transakcji oraz proste kalkulacje, analizy, wyceny i obliczanie podatku dochodowego zostaną zautomatyzowane i przekazane pracownikom biurowym. Natomiast na znaczeniu zyskują umiejętności holistycznej analizy i interpretacji, raportowania zintegrowanego, znajomość biznesu, wiedza informatyczna i jej zastosowanie, w tym zrozumienie narzędzi analizy danych i systemów eksperckich, oraz krytyczne i analityczne myślenie, komunikacja, partnerstwo biznesowe i budowanie relacji (*Drivers of change and future skills*, 2016).

Wyspecyfikowane kategorie kompetencji i umiejętności są podstawą budowania modeli kompetencyjnych. W rachunkowości dominującą rolę w tym zakresie odgrywają profesjonalne organizacje krajowe i międzynarodowe (na przykład ACCA, IMA). Na przykład IMA opracowała model kompetencji dla specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, wyróżniając w nim sześć obszarów: strategiczne zarządzanie, raportowanie i kontrola, technologia i analityka, przedsiębiorczość i operacje, przywództwo oraz etyka i wartości. W każdym z nich zdefiniowano zadania i kompetencje według pięciu stopni zaawansowania: wiedzy ograniczonej, wiedzy podstawowej, wiedzy zastosowanej, wiedzy rozwiniętej oraz wiedzy eksperckiej (*IMA competency framework*, 2018). Organizacja ACCA zaproponowała natomiast ramy kompetencji i współczynniki profesjonalnych wykonawców rachunkowości obejmujące następujące obszary: etykę i profesjonalizm, raportowanie korporacyjne i biznesowe, przywództwo i zarządzanie, podatki, dane, digitalizację i technologię, rachunkowość zarządczą, doradztwo i konsulting, zarządzanie finansami, zarządzanie relacjami interesariuszy, audyt i opiniowanie, nadzór, ryzyka i kontrolę oraz strategię i innowację (*Accountants, purpose and sustainable organisations*, 2020).

Wyniki krajowych badań potwierdzają dotychczasowe tezy, czyli większy nacisk na kompetencje i umiejętności miękkie w wykonywaniu zawodu księgowego (Paszkievicz, Silska-Gembka, 2013). Sołtysik (2018), Jędrzejka (2019), Łada i Mierzejewska (2021) czy Remlein i in. (2022), podobnie jak SKwP, dostrzegają także stopniowe

przekształcanie roli księgowego z rejestratora zdarzeń gospodarczych do funkcji analityka i doradcy zarządu, co jest skutkiem automatyzacji, robotyzacji i sztucznej inteligencji. Jednak powyższe nie stanowi zaprzeczenia przedstawionej wcześniej tezy, że w uwarunkowaniach krajowych występuje nadal silne umocowanie zawodów segmentu księgowego w kompetencjach i umiejętnościach twardych. Dotyczą one znajomości zasad rachunkowości, znajomości ustawy o rachunkowości i standardów w tym zakresie, ale też umiejętności księgowania w księgach rachunkowych, dekretacji dokumentów, sporządzania deklaracji podatkowych i sprawozdań finansowych znajomości oraz obsługi programów finansowo-księgowych (Zygmański, 2015).

W kontekście modelu kompetencji, ale również zakresu zadań związanych z zawodem księgowego odmienną propozycję zaprezentowali Luty i in. (2022). Badacze powołali się na art. 4 ust. 3 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r., poz. 120), który wyznacza zakres przedmiotowy systemu informacyjnego rachunkowości. Przepis ten zawiera cztery grupy zagadnień:

- 1) koncepcyjne ujęcie systemu rachunkowości jednostki;
- 2) techniczny wymiar systemu rachunkowości jednostki;
- 3) atestacyjna funkcja rachunkowości, służąca zapewnieniu wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych i potwierdzeniu tej wiarygodności;
- 4) informacyjna i rozliczeniowa funkcja rachunkowości.

Na tej podstawie wyodrębniono główne grupy czynności oraz zakresy czynności konstytuujących zawód księgowego lub specjalisty rachunkowości:

- 1) opracowanie zasad (polityki) rachunkowości;
- 2) prowadzenie na podstawie dowodów księgowych ksiąg rachunkowych (w tym sporządzanie, kontrola i segregacja dokumentów księgowych; zakładanie, prowadzenie i zamykanie ksiąg rachunkowych; ewidencjonowanie rozrachunków i dokonywanie ich rozliczeń; rozliczanie podatków i innych obciążeń publicznoprawnych; dokumentowanie i ewidencjonowanie rozliczeń z zakresu ubezpieczeń społecznych);
- 3) czynności związane z inwentaryzacją i jej rozliczeniem;
- 4) dokonywanie wyceny aktywów i pasywów;
- 5) przygotowywanie informacji do sporządzania sprawozdań finansowych oraz innych wymaganych prawem lub wynikających z potrzeb wewnętrznych raportów i dokumentów (w tym przygotowywanie informacji do sporządzania sprawozdań finansowych oraz innych wymaganych prawem lub wynikających z potrzeb wewnętrznych raportów i dokumentów; gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą, poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą)²³.

²³ Dokładny przegląd czynności i kompetencji (wiedzy i umiejętności) w Luty i in. (2022).

Warto podkreślić, że propozycja ram kompetencji i umiejętności oraz czynności zgłoszona przez Lutego i in. (2022) akcentuje głównie ich techniczny i twardy, operacyjny wymiar. Ma to uzasadnienie w oczekiwaniach stawianych przez biznes, w szczególności z sektora MŚP wobec księgowych, czyli znajomości przepisów rachunkowości i podatkowych (Zygmański, 2015).

Kompetencje i umiejętności oraz wartości i postawy są ważnymi składowymi organizacji, ponieważ budują jej siłę na rynku. Zaawansowane rozwiązania technologiczne nie wyeliminują ważnego zasobu, jakim jest człowiek, a więc księgowych. Jednak, aby sprostać współczesnemu dynamizmowi, rachunkowość, musi także zwiększyć cyfrowe IQ. W efekcie organizacje muszą stworzyć cyfrową kulturę oraz udoskonalać kompetencje i umiejętności wykonawców rachunkowości w tym zakresie tak, aby mogli oni realizować efektywnie czynności w nowych uwarunkowaniach i nie stracili swojej tożsamości zawodu profesjonalnego (Stancheva-Todorova, 2020).

1.5. Zawód księgowego z perspektywy praktyki – wyniki badań własnych

W tej części rozdziału przedstawiono wyniki dwóch badań empirycznych jako podsumowanie dotychczasowego dyskursu dotyczącego rachunkowości oraz specjalistów rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem zawodu księgowego. Pierwsze studium empiryczne dotyczy analizy treści zastanych, tj. zawartości ogłoszeń o pracy pod kątem kompetencji, umiejętności i wartości, postaw oraz czynności wymaganych wobec zawodu księgowego. Drugie badanie zostało przeprowadzone metodą wywiadu ustrukturalizowanego z wykorzystaniem formularza ankiety i zostało skierowane do praktyków zawodu księgowego. Zostali oni poproszeni o wyrażenie krótkiej opinii na temat postrzegania swojej profesji.

1.5.1. Badanie zawodu księgowego z perspektywy ogłoszeń o pracy

W celu selekcji i analizy materiału badawczego dla kompetencji i umiejętności oraz wartości i postaw w zawodzie księgowego zastosowano Międzynarodowe Standardy Edukacyjne (*International Education Standards – IES*). W badaniu przyjęto następujące grupy kompetencji do analizy: kompetencje techniczne (IES 2), profesjonalne umiejętności (IES 3) oraz profesjonalne wartości, etyka i postawy (IES 4). W ramach kompetencji technicznych wyróżnia się audyt i opinie, środowisko biznesowe i organizacyjne, prawo i regulacje biznesowe, strategię biznesową i zarządzanie, ekonomię, finanse i zarządzanie

finansami, rachunkowość i sprawozdawczość finansową, ład korporacyjny, zarządzanie ryzykiem i kontrolę wewnętrzną, technologię informacyjną, rachunkowość zarządczą i podatki (za: Kroon, do Céu Alves, 2023). Profesjonalne umiejętności dzielą się zaś na:

- 1) umiejętności intelektualne (w tym umiejętności analityczne, umiejętności krytycznego myślenia, umiejętności podejmowania decyzji, analiza numeryczna, umiejętności rozwiązywania problemów);
- 2) umiejętności interpersonalne i komunikacyjne (w tym umiejętności komunikacyjne, empatia, umiejętności interpersonalne, negocjacje, perswazja);
- 3) umiejętności organizacyjne (w tym umiejętności zarządzania priorytetami, obecność i punktualność, wiedza biznesowa, orientacja na klienta, rozwój pracowników, przywództwo, sprawianie, że coś się dzieje, organizacyjna wrażliwość, planowanie i organizacja, wizja strategiczna);
- 4) umiejętności osobiste (w tym adaptacja, ambicja, dbałość o szczegóły, autonomia, konformizm, kreatywność, determinacja, energia, elastyczność, pokora, inicjatywa, innowacja, zdolność do nauki, proaktywność, racjonalizacja, odporność, orientacja na wyniki, rygor, pewność siebie, własny rozwój, tolerancja stresu, wytrwałość, praca, motywacja) (za: Kroon, do Céu Alves, 2023).

Wartości, etyka i postawy dotyczą, m.in. zaangażowania w interes publiczny, etycznych zasad, zawodowego sceptycyzmu i profesjonalnego osądu. Są one związane z niezależnością, uczciwością, odpowiedzialnością oraz poufnością i dyskrecją (za: Kroon, do Céu Alves, 2023).

Analizę czynności przeprowadzono na podstawie klasyfikacji zakresów czynności zaproponowanej przez Luty i in. (2022). Przy czym uzupełniono wymienione zakresy czynności o następujące obszary:

- 1) analizy, kalkulację i budżetowanie;
- 2) doradztwo i konsulting;
- 3) zarządzanie i podejmowanie decyzji,
- 4) inne.

Do procesu zbierania danych zastosowano wyszukiwarkę pracy pracuj.pl. Analizę ogłoszeń o pracy przeprowadzono w dniu 24 sierpnia 2023 r. i wyselekcjonowano ogłoszenia z trzech ostatnich dni, licząc od dnia badania. Łącznie zostało wyświetlonych 1192 ogłoszeń o pracy. Liczba ta obejmowała zawody, stanowiska szeroko związane z rachunkowością lub pokrewne (na przykład kontroler finansowy, specjalista ds. kadr i płac lub asystent w pracach administracyjnych). Dalsza procedura badawcza treści ograniczyła się wyłącznie do weryfikacji ogłoszeń, w których w tytule znajdowały się słowa księgowy, księgowa lub specjalista ds. rachunkowości. Z analizy wyłączono zawód księgowego w sektorze publicznym²⁴ i organizacji non profit.

²⁴ Zawód księgowego w sektorze publicznym został omówiony syntetycznie w rozdziale czwartym.

Dobór ogłoszeń do badania empirycznego był przypadkowy, przy czym w ramach selekcji wybrano różne stanowiska odpowiadające ścieżce kariery w segmencie księgowym oraz potencjalni kandydaci musieli pracować na cały etat. Z selekcji wyłączo- no pozycję dyrektora finansowego.

Warto podkreślić, że w ogłoszeniach o pracy wszyscy księgowi byli oznaczani jako specjaliści, dla samodzielnego księgowego był to starszy specjalista/ekspert, natomiast dla głównego księgowego – kierownik/koordynator. Księgowi wśród pracodawców nie są postrzegani zatem jako średni personel ds. biznesu i administracji, jak to jest wy- znaczone w Klasyfikacji zawodów i specjalności, ale są grupą specjalistów.

W związku z określoną standaryzacją ogłoszeń o pracy ostatecznie analizie pod- dano 40. Spośród nich 15 dotyczyło księgowego, 7 – samodzielnego księgowego, 5 – głównego księgowego, 4 – starszego księgowego, 4 – młodszego księgowego i jedno – specjalisty ds. rachunkowości. Cztery pozostałe ogłoszenia dotyczyły m.in. kierow- nika grupy księgowej, młodszego przedstawiciela ds. księgowości i sprawozdawczości finansowej, specjalisty ds. księgowości i płac oraz młodszego asystenta w dziale usług księgowych. Warto podkreślić, że ogłoszenia dotyczące starszego księgowego i młod- szego księgowego głównie pojawiały się w języku angielskim, a więc dotyczyły miejsc pracy w międzynarodowym środowisku.

Liczba ogłoszeń, które pochodziły z przedsiębiorstw średnich lub dużych, z regu- ły produkcyjnych, 5 ogłoszeń z biur rachunkowych, a 3 z jednostek typu BPO/SSC. Znacząca większość przedsiębiorstw miała formę prawną spółki z o.o. (22 ogłoszenia), następnie spółki akcyjnej (8 ogłoszeń). W pozostałych przypadkach były to inne for- my prawne prowadzenia działalności, tj. spółka komandytowa lub osoba fizyczna.

Od głównego księgowego, samodzielnego księgowego i starszego księgowego pra- codawcy wymagają doświadczenia zawodowego od trzech do pięciu lat, z reguły jest to minimum pięć lat. W przypadku księgowego doświadczenie zawodowego w latach nie było jednoznacznie wskazane. Jedna grupa pracodawców wskazywała na wymóg od jednego roku do dwóch lat doświadczenia zawodowego, inna grupa na od trzech do pięciu lat. Warto dodać, że dużym atutem aplikowania na stanowisko głównego księgowego jest wcześniejsza praca w Wielkiej Czwórce (jedno ogłoszenie o pracę).

Główne wnioski

W przypadku kompetencji i umiejętności dominowały w niewielkim zakresie wskazania na umiejętności personalne (156 wskazań) nad kompetencjami technicznymi (125 wska- zań). Rezultat ten jest potwierdzeniem wcześniej przedstawianych wniosków autorów zagranicznych i krajowych w tym zakresie. Jednak należy podkreślić, że kompetencje techniczne były kluczowe i wskazywane jako pierwsze w wymaganiach. Od wszystkich księgowych, także młodszych księgowych, oczekuje się solidnej wiedzy z rachunkowości

finansowej, sprawozdawczości finansowej, przede wszystkim znajomości ustawy o rachunkowości (40 wskazań), a także przepisów podatkowych, głównie CIT i VAT (27). W trzech analizowanych ogłoszeniach widniał zapis dotyczący dodatkowej znajomości regulacji MSSF. Na wyższych stanowiskach (główny księgowy, samodzielny księgowy czy starszy księgowy) wymaga się zaawansowanej wiedzy z wyżej wymienionych zakresów, wręcz oczekuje się biegłości w realizacji czynności. Na tych szczeblach kariery punkt ciężkości przenosi się na kwestie przygotowywania raportów finansowych, raportów korporacyjnych, raportów wewnętrznych i innych dokumentów (np. ceny transferowe – 2 wskazania) i podatkowe, w tym przeprowadzania analiz i kalkulacji podatkowych, doradzania w zakresie podatków i finansowym oraz komunikowania się z urzędami skarbowymi i otoczeniem, w tym partnerami biznesowymi. W przypadku wyższych stanowisk pracodawcy (6 wskazań) podkreślali konieczność aktualizacji wiedzy z przepisów podatkowych. W jednym ogłoszeniu dotyczącym stanowiska księgowego przedsiębiorca wskazał na wymóg śledzenia interpretacji podatkowych i orzecznictwa sądowego w zakresie CIT i VAT. Ponadto jedna firma zadeklarowała weryfikację wiedzy z zakresu podatków poprzez przeprowadzenie testu kandydatowi na stanowisko samodzielny księgowy. Dla pozostałych obszarów wiedzy, tj. rachunkowość zarządcza, wiedza biznesowa, analiza finansowa oraz kadry i płace, było odpowiednio jedno wskazanie dla księgowego, dwa wskazania dla starszego księgowego i głównego księgowego, oraz dwa wskazania dla samodzielnego księgowego i innego stanowiska.

Praktycznie od wszystkich kandydatów oczekiwano ukończenia wyższych studiów kierunkowych (rachunkowość, finanse bądź ekonomia). Przy czym pracodawcy nie narzucają kandydatom ukończenia II stopnia studiów magisterskich, tylko wskazują na ukończenie studiów wyższych. W trzech przypadkach (stanowisko księgowego – 2 wskazania, młodszy księgowy) wystarczyło wykształcenie średnie, a dla młodszego asystenta bycie w trakcie ścieżki edukacyjnej. W jednym ogłoszeniu (główny księgowy) wymieniono jako atut certyfikat ACCA, a innym (samodzielny księgowy) certyfikat SKwP III stopnia. Oznacza to, że w środowisku krajowym certyfikaty mogą być niewystarczające do objęcia wyższych stanowisk w obszarze księgowym, w szczególności w sektorze MŚP i krajowych firmach. Traktuje się je jako dodatkowy atut, dowodzący samorozwoju i podnoszenia kwalifikacji, które są istotnymi atrybutami podkreślanymi także w ogłoszeniach przez pracodawców.

Umiejętności IT były wymieniane w każdym ogłoszeniu o pracy i dotyczyły solidnej znajomości programu Excel (40 wskazań). W 11 przypadkach podkreślono znajomość systemu ERP, głównie SAP lub Comarch, a w 9 przypadkach odniesiono się do oprogramowania finansowo-księgowego, głównie firmy Optima.

Wśród umiejętności personalnych przeważały umiejętności osobiste (79 wskazań), dalej na równi były umiejętności organizacyjne oraz umiejętności interpersonalne i komunikacyjne (30 i 29 wskazań), a w mniejszym zakresie umiejętności intelektualne

(18 wskazań). Zaskakujący jest niski rezultat dla umiejętności związanych z analitycznym, krytycznym myśleniem czy umiejętnością rozwiązywania problemów. Ten rodzaj umiejętności jest szczególnie eksponowany w nowych opracowaniach i modelach kompetencji dla wykonawców profesji rachunkowości, na przykład w modelach ACCA i IMA. Natomiast duża liczebność w zakresie umiejętności osobistych nie jest wyjątkowa. Oznaczają one predyspozycje personalne i w rzeczywistości można odnieść je do różnych zawodów i profesji, choćby motywacja, wytrwałość, proaktywność, determinacja, zdolność uczenia się przez całe życie, ale też skrupulatność, sumienność, odpowiedzialność, odporność czy rygor i elastyczność.

Wartości, etyka i postawy były mało eksponowane w ogłoszeniach o pracy (4 wskazania). Były to głównie uczciwość, poufność i dyskrecja. Można jednak przypuszczać, że postawy są pośrednio ujęte w umiejętnościach personalnych, a ponadto wymienione elementy powinny być wpisane na stałe do zawodu księgowego. To mogło być przyczyną ich pominięcia w ogłoszeniach.

Wyniki przeglądu czynności typowych dla obszaru księgowego są zbieżne z oczekiwaniami: 65 wskazań dotyczy czynności związanych z prowadzeniem, zamykaniem ksiąg rachunkowych, 51 wskazań jest związanych z przygotowywaniem informacji do sporządzania sprawozdań finansowych oraz innych wymaganych prawem lub wynikających z potrzeb wewnętrznych raportów i dokumentów, a 47 wskazań odpowiednio ze sporządzaniem, segregowaniem i kontrolą dokumentów księgowych. Liczne wyszczególnienia dotyczą ewidencjonowania rozrachunków i dokonywanie ich rozliczeń (30 wskazań) oraz rozliczania podatków i innych obciążeń publicznoprawnych (22 wskazania). Jednak warto zaznaczyć, że wymienione zakresy czynności różnią się co do oczekiwań. Od głównego księgowego i samodzielnego księgowego oczekuje się głównie nadzoru, kontroli i koordynowania w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, jak również większego zaangażowania w rozliczenia podatkowe i kwestie z tym związane oraz odpowiedzialności w tym zakresie. Natomiast od pozostałych badanych stanowisk wymaga się więcej prac o charakterze technicznym, związanych z ewidencją operacji gospodarczych (kosztów, rozrachunków, środków pieniężnych, środków trwałych) oraz przygotowywaniem dokumentów księgowych, w tym dokumentacji sprzedażowej. Ponadto wyższe stanowiska (główny księgowy i samodzielny księgowy) są zobligowane do samodzielnego sporządzania raportów finansowych, w tym sprawozdań finansowych, ale również innych raportów wewnętrznych i analiz dla różnych interesariuszy, na przykład zarządu, GUS i NBP, a także do współpracy i komunikowania się podczas audytów finansowych i kontroli finansowej. To, co wyróżnia głównego księgowego od innych badanych stanowisk w obszarze zawodu księgowego, to dodatkowo realizowanie czynności związanych z zarządzaniem ludźmi i działem, ścisła współpraca z otoczeniem (klientami), aktywne partnerstwo z zarządem i kooperacja w ramach projektów rozwojowych i biznesowych firmy, a także tworzenie nowych i usprawnianie

istniejących procesów księgowych i finansowych oraz budowanie i realizacja strategii finansowo-księgowej firmy. Są to zatem czynności i odpowiedzialność typowa raczej dla zawodów z obszaru rachunkowości niż księgowości. W jednym ogłoszeniu o pracy na stanowisku samodzielny księgowy wskazano na zadanie związane z automatyzacją i standaryzacją procesów księgowych. W przypadku pozostałych stanowisk zawodu księgowego pracodawcy zaznaczali najczęściej współuczestnictwo, wsparcie w przygotowywaniu sprawozdania finansowego czy innych dokumentów z tym związanych, poza standardową ewidencją oraz bieżący kontakt głównie z klientami, a także współuczestnictwo w określonych projektach rozwojowych firmy. Czynności związane inwentaryzacją i rozliczeniem pojawiły się dwa razy w ogłoszeniach (księgowy i samodzielny księgowy) i dotyczyły rozliczenia magazynów.

Analiza holistycznego zakresu czynności dowodzi, że w segmencie księgowym przeważają czynności związane z ewidencją operacji gospodarczej i rozliczeniami podatkowymi. Przepisy podatkowe obok regulacji rachunkowości charakteryzują zawody księgowe niezależnie od etapu ścieżki kariery. Dopiero na stanowisku głównego księgowego i niekiedy samodzielnego księgowego można dostrzec rozbieżności w relacji do pozostałych stanowisk księgowych na rzecz przygotowywania sprawozdawczości finansowej i raportowania. Niższe stanowiska w tym przypadku są wsparciem w tych procesach. Ponadto pracodawcy od wyższych stopni księgowego oczekują aktywnego zaangażowania w sprawy firmy, zarządzania nią oraz sporządzania różnych analiz i raportów wewnętrznych dla potrzeb kontroli i decyzyjnych, a także doradztwa w zakresie podatków. W związku z tym zaawansowana wiedza z zakresu rachunkowości zarządczej, analizy finansowej, finansów i podatków jest koniecznością.

Reasumując, weryfikacja treści ogłoszeń o pracy w zawodzie księgowego lub specjalisty rachunkowości wykazała brak elementów związanych ze współczesnymi trendami społeczno-gospodarczymi: automatyzacją i robotyzacją, *big data*, współpracą ze sztuczną inteligencją czy kwestiami raportowania niefinansowego. Jedynie na poziomie głównego księgowego, a w niektórych przypadkach dla samodzielnego księgowego, można dostrzec w większym stopniu podejście strategiczne do wykonywania czynności, podejście analityczne i zarządcze oraz holistyczne spojrzenie na rachunkowość.

Warto zweryfikować zatem postrzeganie segmentu księgowego przez pryzmat jego wykonawców, a tę perspektywę prezentują wyniki badania ankietowego.

1.5.2. Badanie ankietowe dotyczące relacji pomiędzy księgowością a rachunkowością oraz zdefiniowania zawodu księgowego oraz jego kompetencji i umiejętności

Badanie ankietowe zostało przeprowadzone w lipcu 2023 roku w formie ankiety online Google Forms. Link do formularza ankiety został rozesłany za pośrednictwem SKWP Oddział Łódź na podstawie jego własnej bazy danych. W rezultacie otrzymano 47 zwrotnych ankiet²⁵. Formularz ankiety składa się z jednego pytania zamkniętego dotyczącego zależności między terminami „księgowość” a „rachunkowość” oraz trzech pytań otwartych dotyczących zdefiniowania rachunkowości, zawodu księgowego oraz istotnych kompetencji i umiejętności potrzebny do wykonywania badanej profesji.

W studium empirycznym uczestniczyły osoby będące głównymi księgowymi (26 osób), księgowymi (10 osób), specjalistami ds. rachunkowości (4 osoby), dyrektorami finansowymi (2 osoby), oraz asystentem księgowego, właścicielem, właścicielem biura rachunkowego, trenerem/nauczycielem, *payroll supervisor* (po jednej osobie). Dla 20 respondentów miejscem pracy jest biuro rachunkowe, dalej odpowiednio 12 – średniej wielkości przedsiębiorstwo, 5 – małe przedsiębiorstwo, 3 – duże przedsiębiorstwo, 2 – mikroprzedsiębiorstwo. W pozostałych przypadkach (po jednej odpowiedzi) były to: urząd gminy, szkoła, placówka dyplomatyczna, jednostka sfery budżetowej i biuro rachunkowe dużej wielkości. 35 badanych osób zadeklarowało, że mają doświadczenie zawodowe powyżej 10 lat, 7 osób od pięciu do 10 lat, 3 osoby od trzech do pięciu lat, natomiast 2 osoby miały mniejsze niż dwa lata. Zdecydowana większość respondentów to kobiety (44 osoby), co potwierdza spostrzeżenia Kabalskiego (2021), że w Polsce zawód księgowego jest zawodem kobiecym.

Przedstawiona charakterystyka uczestników badania dowodzi, że są to osoby będące specjalistami bądź ekspertami w zawodzie. Potwierdzeniem tego jest: wysoki szczebel zajmowanych stanowisk, długoletnie doświadczenie praktyczne i miejsce pracy. W związku z tym charakteryzują się oni szerokim spojrzeniem na rachunkowość i zawód księgowego, co uwiarygadnia uzyskane wyniki w badaniu empirycznym.

Główne wnioski

W kontekście rozumienia korelacji między terminami „księgowość” a rachunkowość”, 38 respondentów wskazała, że są one zbieżne, pozostałe 9 osób dostrzega zaś różnice między nimi. Osoby mające odmienne spojrzenie podkreślały, że rachunkowość jest pojęciem szerszym niż księgowość („rachunkowość jest znacznie obszerniejszym działem, w skład którego wchodzi oczywiście księgowość”, „rachunkowość pełni funkcje kalkulacyjne i sprawozdawcze dla kierowników jednostki”, „rachunkowość składa się

²⁵ Ze względu na dane wewnętrzne SKWP oddział Łódź nie przedstawiono łącznej liczebności bazy danych.

z księgowości, kalkulacji i sprawozdawczości”, „rachunkowość to system uwzględniający w sobie księgowość oraz obejmujący również możliwość pomiaru różnych zdarzeń gospodarczych służących do obserwowania wartości ekonomicznej firmy”).

W tym kontekście należy odnieść się to anglojęzycznego terminu *accounting* i jego tłumaczenia na język polski – rachunkowość, księgowość, co było szerzej poruszone w poprzednim podrozdziale. Rachunkowość w podejściu anglosaskim jest rozumiana przez badaczy i międzynarodowe profesjonalne organizacje kompleksowo. Integruje ona różne dziedziny, w tym rachunkowość finansową, rachunkowość zarządczą, finanse, analizę finansową, obecnie dodaje się również kwestie niefinansowe. Warto zatem przyrzeć się bliżej, jak polscy księgowi postrzegają termin rachunkowość (zob. tabela 1.4²⁶).

Tabela 1.4. Opinie księgowych na temat znaczenia terminu rachunkowości

Objaśnienie rachunkowości przez polskich księgowych	
Główny akcent	Objaśnienie
Ewidencja operacji/zdarzeń	<ul style="list-style-type: none"> – „Rachunkowość to ewidencja zdarzeń gospodarczych i sytuacji majątkowej firmy”. – „Odwierciedlenie operacji gospodarczych i finansowych na kontach księgowych”. – „To rejestracja na kontach księgowych operacji gospodarczych”. – „Ewidencja zdarzeń gospodarczych w procesie prowadzenia działalności gospodarczej”. – „Forma ewidencji zdarzeń gospodarczych”. – „Księgowanie w zakresie pełnej księgowości”. – „System ewidencji operacji gospodarczych w przedsiębiorstwie” (pięć razy to objaśnienie) – „Ogół prac dokumentujących wartościowo (w nominale pieniężnym) wszystkie zdarzenia gospodarcze w firmie”. – „To ewidencja zdarzeń, operacji danej firmy”. – „Stanowi system ewidencji zdarzeń gospodarczych dotyczących danej jednostki gospodarczej”. – „Rachunkowość obejmuje ujmowanie operacji gospodarczych na kontach w odpowiednim czasie i po właściwej wycenie”.
Procedury, organizacja	<ul style="list-style-type: none"> – „Zbiór procedur przygotowujących księgowego do stworzenia systemu finansowego”. – „To ogół zasad, na podstawie których prowadzi się zapis procesów gospodarczych”. – „Systematyzuje dziedzinę księgowości i sprawozdawczości raczej takie ogólne pojęcie”. – „To wszelkie operacje finansowe, pieniężne przepływy, podatki, kalkulacje, zasady księgowe”.
Regulacje	<ul style="list-style-type: none"> – „To ustawa o rachunkowości”. – „Znajomość księgowości oraz przepisów z zakresu tego tematu, w tym podatkowych”. – „To ogół zasad, na podstawie których prowadzi się zapis procesów gospodarczych” (dwa razy).

26 Jeden respondent nie udzielił odpowiedzi, a czterech określiło, że rachunkowość jest terminem szerszym niż pojęcie „księgowość”.

Objaśnienie rachunkowości przez polskich księgowych	
	<ul style="list-style-type: none"> – „System obejmujący sklasyfikowane według przepisów, informacje o danym podmiocie gospodarczy”. – „Prowadzenie dokumentacji księgowej zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi oraz prawnymi”.
Ewidencja w celu dostarczenia informacji do dalszych analiz, ocen oraz decyzji	<ul style="list-style-type: none"> – „System gromadzenia i rejestrowania operacji oraz zdarzeń gospodarczych na potrzeby podejmowania osób decyzyjnych, przedstawia sytuację finansową i majątkową jednostki”. – „Służy ewidencji zdarzeń gospodarczych w danym podmiocie gospodarczym, które dzięki zgromadzonym danym mogą znacząco pomóc w prawidłowej analizie sytuacji finansowej i majątkowej danego przedsiębiorstwa, a w konsekwencji podjęciu decyzji, które przyczynią się do rozwoju działalności”. – „To sposób gromadzenia, przetwarzania, analizowania i prezentowania danych finansowych jednostki. Wymaga ogromnej wiedzy z wielu dziedzin i nieustannej aktualizacji tej wiedzy”. – „Dostarcza rzetelne dane na temat sytuacji finansowej oraz majątkowej przedsiębiorstwa, co pozwala na wykrycie niepokojących zdarzeń i trendów oraz szybkie podjęcie działań naprawczych, by uniknąć pogorszenia kondycji finansowej firmy”. – „System ewidencji i rozwiązań rejestrowania zdarzeń gospodarczych w celu oceny kondycji finansowej firmy. Podejmowania odpowiednich decyzji na podstawie sprawozdań rachunkowych”. – „System odzwierciedlający proces prowadzonej działalności gospodarczej i służący jej ocenie”. – „To głównie księgowanie na kontach w celu oceny sytuacji finansowej firmy [...] bilans, RZiS”. – „To ewidencjonowanie operacji gospodarczych podmiotu i wnioskowanie na ich bazie o jego kondycji”. – „Ewidencja zdarzeń gospodarczych w sposób umożliwiający ocenę sytuacji podmiotu”. – „Dekreowanie, sprawozdawczość, podatki, rachunek kosztów, analiza finansowa”.
Pomiar, prezentacja, zarządzanie	<ul style="list-style-type: none"> – „System służący do pomiaru i prezentacji danych finansowych”. – „Rachunkowość poświęcona jest przedstawieniu finansowej sytuacji przedsiębiorstwa”. – „System uwzględniający w sobie księgowość oraz obejmujący również możliwość pomiaru różnych zdarzeń gospodarczych służących do obserwowania wartości ekonomicznej firmy”. – „Zbiór wszystkich przeszłych operacji w firmie, wyrażony w pieniądzu (rachunkowość finansowa) oraz sposób na przewidzenie zdarzeń gospodarczych w przyszłości (rachunkowość zarządcza)”. – „Poświęcona jest przedstawieniu finansowej sytuacji przedsiębiorstwa”. – „System odzwierciedlający proces prowadzonej działalności gospodarczej i służący jej ocenie”. – „Podstawowym celem rachunkowości jest dostarczenie prawdziwego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu gospodarczego. Cechy rachunkowości sprawiają, że pełni ona w praktyce gospodarczej trzy podstawowe funkcje: informacyjną; kontrolną; analityczną”.

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranego materiału badawczego.

Z przekazanych opinii wynika, że badani praktycy postrzegają rachunkowość głównie jako ewidencję, system ewidencji, przepisy, zasady lub zbiór procedur, które tworzą system finansowy i sprawozdawczy. Akcentują techniczną i prawną perspektywę rachunkowości. Stanowi to potwierdzenie wcześniejszych odpowiedzi na temat korelacji rachunkowości i księgowości, gdzie większość respondentów postawiła znak równości między tymi terminami. Kolejna grupa badanych poszerza problematykę ewidencji o dostarczanie informacji do oceny sytuacji finansowo-majątkowej jednostki i podjęcia decyzji. Ostatnia grupa objaśnień akcentuje aspekt pomiaru, prezentacji informacji i ich zastosowania w procesie oceny i zarządzania organizacją. Praktycy prezentują szersze ujęcie rachunkowości, a więc nie tylko księgowość lub zastosowanie księgowości do innych celów aniżeli wyłącznie ewidencji i sprawozdawczości finansowej.

Poza wyżej wymienionymi percepcjami rachunkowości warto wskazać na jeszcze inne ciekawe spostrzeżenia na ten temat. Jeden respondent stwierdził, że „rachunkowość jest to nauka zajmująca się przedstawieniem w liczbach obrazu jednostki; ważne, żeby było to zrobione w czytelny i zrozumiały sposób dla wszystkich interesariuszy zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych”, natomiast drugi, że „rachunkowość jest w moim odczuciu coraz bardziej multifunkcjonalną dyscypliną, która w wielu podmiotach zyskuje na znaczeniu przez łączenie księgowości, controllingu, płac, analizy, raportowania itd.”. Oba objaśnienia prezentują holistyczne znaczenie rachunkowości dla praktyki gospodarczej. Warto zauważyć, że w pierwszym stwierdzeniu badany księgowy podkreśla znaczenie danych finansowych do prezentacji sytuacji firmy, a więc nie dostrzega jeszcze wpływu raportowania niefinansowego na praktykę rachunkowości. Wypowiedź drugiego respondenta nawiązuje do podejścia anglosaskiego, gdzie wskazane obszary od wieków były ze sobą ściśle zintegrowane i które jest popularyzowane przez międzynarodowe instytucje certyfikujące ACCA i CIMA, jak również przez same MSSF.

Znając rozumienie rachunkowości i jej korelację do księgowości wśród badanych praktyków, warto zweryfikować, jak oni postrzegają własny zawód. Zebrane opinie zostały podzielone na pozytywne, negatywne i neutralne (zob. tabela 1.5).

Tabela 1.5. Percepcja zawodu księgowego przez jego wykonawców

Zawód księgowego z perspektywy jego wykonawcy		
Pozytywne ujęcie	Negatywne ujęcie	Neutralne ujęcie
„Jest formą patrzenia na świat z perspektywy zdarzeń gospodarczych”.	„W tych czasach, to okropnie ciężka praca, kompletnie niedoceniana. Stale zmieniające się przepisy ciężko powiązać z rzeczywistością”.	„Codzienna praca związana z ewidencją zdarzeń gospodarczych w jednostce”.
„Jest potrzebnym stanowiskiem w każdej organizacji”.	„Księgowość powinna być »sercem zakładu«, a jest złem koniecznym”.	„To odpowiedzialność, sumienność, posiadana wiedza i ciągłe jej uzupełnianie” (dwa wskazania).
„To rodzaj zewnętrznego obserwatora zdarzeń gospodarczych w firmie, który następnie zamienia swoje notatki w zestawienia finansowe”.	„Obecnie zawód mniej prestiżowy niż dawniej z uwagi na powszechną dostępność do niego, a do którego nie wszyscy się nadają (obecnie biur rachunkowych jest tyle samo co aptek)”.	„Zawód księgowego opiera się nie tylko na zakresie spełnienia wymagań ustawowych, ale także ocenie potrzeb biznesu i wspierania w podejmowaniu decyzji”.
„Bardzo odpowiedzialny zawód, wymagający wciąż aktualizacji wiedzy, dobry księgowy to skarb dla jednostki, w której pracuje”.	„Wojną, która nie kończy się nigdy”.	„Zawód księgowego to suma wiedzy z zakresu prawa podatkowego, rachunkowości, ZUS-ów, czasami kadr i płac”.
„Wyzwanie”.	„Wcześniej zawód księgowego ograniczał się do pracy <i>stricte</i> księgowej, natomiast teraz to księgowy jest i kadrowym, i doradcą podatkowym i najlepiej, żeby jeszcze był prawnikiem”.	„Księgowy staje przed wieloma wyzwaniami, zwłaszcza w zakresie polityki fiskalnej, która często rozミア się z zasadami rachunkowości”.
„Lubiana praca”.	„Rozczarowanie”.	„Osoba zajmująca się prowadzeniem ksiąg rachunkowych” (dwa wskazania).
„Pasja” (dwa wskazania).	„To ciężka harówka za niezbyt duże pieniądze, pod presją czasu, obarczona dużą odpowiedzialnością i wymagająca ciągłego śledzenia przepisów, które ciągle się zmieniają”.	„To osoba, która rejestruje finansowe zdarzenia gospodarcze, pilnuje wykonania budżetu, doradza właścicielowi, pilnuje rzetelnego prawidłowego rozliczania z urzędami (podatki, ZUS)”.
„Duża część mojego życia. Zawód wysokiego zaufania ze strony szefów i współpracowników. Osoba nieustannie ucząca się nowych zagadnień”.		„To ewidencja przychodów i kosztów” (dwa wskazania).

Zawód księgowego z perspektywy jego wykonawcy		
„Jest to zawód, który jest potrzebny przy dzisiejszym ustroju politycznym w naszym kraju”.		„Podatek dochodowy i VAT”.
„Ulubione zajęcie, czasami borykanie się z przepisami zmieniającymi się nieustannie, analiza dokumentów, sprawozdania, prognozowanie, sygnalizowanie zmian kierownictwu jednostki”.		„Przyjmowanie dokumentów, dekretacja, księgowanie, sporządzanie kalkulacji, analizowanie i przyjmowanie najkorzystniejszych rozwiązań dla firmy”.
„Zawód księgowego jest dla mnie kształtowaniem osobowości, uczy odpowiedzialności, rzetelności oraz terminowości w realizacji zdarzeń gospodarczych”.		„Dla większości księgowych jest to praca”.
„Lubię swoją pracę, więc chyba pasją. Zawód księgowego pozwala zrozumieć wpływ operacji i zdarzeń gospodarczych na podmioty gospodarcze. Przy nieustannych zmianach legislacyjnych i cyfryzacji pozwala ćwiczyć szare komórki”.		„Księgowy to osoba, która prowadzi księgi rachunkowe firmy, sporządza sprawozdania finansowe”.
„Pracą, którą lubię, ale która obciąża mnie dużą odpowiedzialnością”.		„Zawód księgowego postrzegam obecnie podobnie, jak postrzegamy specjalizację internisty – osoba wykonująca ten zawód nie tylko powinna znać zasady rachunkowości, ale przepisy podatkowe, przepisy prawa gospodarczego w szerokim zakresie, zasady działania przedsiębiorstwa, procesy zachodzące w firmie, powinna znać biegle obsługę komputera i pomocnych programów, umieć redagować pisma, mieć dobrą komunikację z otoczeniem itd.”.
„Bardzo odpowiedzialna funkcja w organizacji, która nie może zatrzymać się w rozwoju, doszkalananiu ze względu na zbyt dynamiczne zmiany w przepisach”.		„Zawód księgowego to nie tylko ewidencjonowanie zdarzeń gospodarczych oraz liczenie obciążeń podatkowych, ale również spojrzenie globalne na całość przedsiębiorstwa”.

Zawód księgowego z perspektywy jego wykonawcy		
„Według mnie zawód księgowego jest odpowiedzialnym stanowiskiem, które powinno się – tak jak w przypadku wielu innych zawodów – piastować z pasją i zaangażowaniem. Starać się w jak najbardziej przystępny sposób przekazywać informacje zarówno do klientów, jak i współpracowników odnośnie do zgromadzonych danych. Terminowo i zachowując staranność prowadzić rejestry i ewidencje podatkowe zgodnie z przepisami prawa”.		„Zawód księgowej/księgowego to osoba zatrudniona do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub innych ewidencji podatkowych. Odpowiada za zbieranie i przechowywanie faktur i innych dokumentów, wpisywanie ich do systemu księgowego, a następnie analizowanie danych i wyciąganie z nich informacji istotnych w procesie działalności firmy. Tak naprawdę księgowa zajmuje się wszystkim w firmie, ponieważ musi mieć kontrolę nad wszystkimi ustawami, nie tylko podatkowymi, ale i prawnymi oraz cywilnymi”.
„Zawód księgowego jest moją pasją. Jestem jedną z niewielu osób, które od małego dziecka wiedziały, że chcą pracować w biurze. Praca księgowego to misja. Praca księgowego, mimo pozornej monotonii, jest w dużym stopniu stresująca, co wiąże się z dużą odpowiedzialnością za prawidłowe wykonywanie czynności zawodowych”.		„Liczenie podatków, poznawanie i stosowanie nowych przepisów, samodzielność w pracy, stosowanie nowych rozwiązań”.
„Zawód księgowego to nieustanne poszerzanie wiedzy, doskonalenie nie tylko z zakresu prawa, rachunkowości, ale różnych innych dziedzin Przewidywanie, planowanie, działanie i rozwiązywanie napotkanych problemów tu i teraz”.		„Wszechstronna znajomość przepisów oraz duża odpowiedzialność związana z zawodem”.
„Zawód księgowego odgrywa ważną rolę dla wszelkich analiz, sprawozdań itp.”.		„Księgowy to obecnie skupienie kilku zawodów: księgowego, kadrowego, prawnika, analityka finansowego”.
„Zawód księgowego jest potrzebny w firmie”.		

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranego materiału badawczego.

Nie ma jednoznacznej odpowiedzi na pytanie „Czym jest dla mnie zawód księgowo/księgowej?”. Pozytywny jest jednak fakt, że dodatnie i neutralne poglądy przeważają nad negatywnymi.

Neutralne stwierdzenia, głównie koncentrują się na zakresie czynności, które trzeba w tym zawodzie realizować. W większości przypadków to odniesienie do ewidencji zdarzeń gospodarczych, w tym przychodów, kosztów, ale też rozliczania podatków i śledzenia regulacji w tym zakresie. Niektóre opinie w tej grupie prezentują szersze spojrzenie na zawód księgowego, tj. będącego analitykiem, doradcą, niekiedy kadrowcem. Potwierdza to, że księgowy musi mieć holistyczną wiedzę, nawet dotycząca spraw kadrowych (ZUS). Pozytywne osądy są związane często z osobistym nastawieniem respondenta do zawodu. Dla większości badanych księgowych jest to pasja, misja, lubiany zawód, pełniący kluczową funkcję w przedsiębiorstwie, choć jest związany z odpowiedzialnością i ciągłym uczeniem się. Negatywne poglądy również są skutkiem personalnego podejścia do zawodu. Jest on utożsamiany z ciężką, mozolną i mało przewidywalną pracą ze względu na ciągłe zmiany przepisów, głównie podatkowych. Negatywne opinie wskazują, że zawód księgowego jest w Polsce obecnie niedoceniany. Stawia się wobec księgowych wysokie wymagania z coraz większych zakresów wiedzy, w szczególności czynią to pracodawcy, przy czym wkład włożony w podnoszenie kompetencji i rosnący zakres odpowiedzialności nie mają przełożenia na finanse i prestiż.

Zestawiając różny charakter poglądów na temat zawodu księgowego wśród osób go wykonujących, można zauważyć w kilku z nich paralelę do zawodu lekarza, w tym zagadnień medycyny. Jeden z respondentów wskazał, że „księgowy to serce przedsiębiorstwa”. Jak się okazuje, księgowy musi mieć również sprawny zmysł wzroku, ponieważ badany twierdzi, że „obserwuje on świat z perspektywy zdarzeń gospodarczych”. Zawód księgowego zapewnia nawet sprawność umysłową (ochronę na przykład przed demencją). Według badanego praktyka „śledzenie nieustannie zmian legislacyjnych i cyfryzacji pozwala ćwiczyć szare komórki”. Księgowego można porównać do internisty (zob. opinia w tabeli 1.4), a więc jest jednym z najstarszych i trudnych zawodów, który podchodzi do „zdrowia” przedsiębiorstwa całościowo. Co może oznaczać zatem taka analogia? To znaczy, że zawód księgowego należy doceniać i umacniać jego rolę w otoczeniu społeczno-biznesowym. „Zdrowy” księgowy przekłada się na silną i dobrze prosperującą firmę, a więc gospodarkę. Należy jednocześnie stosować profilaktykę poprzez szkolenia, certyfikację, selekcję, aby zapobiegać niepożądanym sytuacjom, które prowadzą do utraty prestiżu zawodu. Jak stwierdził jeden respondent: „przez powszechną dostępność do zawodu, często wykonują go osoby, które się do niego nie nadają (obecnie biur rachunkowych jest tyle samo co aptek)”. W kontekście porównania księgowego do internisty warto także dodać, że aby zostać internistą, trzeba odebrać odpowiednie wykształcenie edukacyjne, poparte praktyką, i zdać oficjalny egzamin. Dopiero wtedy jest większe prawdopodobieństwo zastosowania skutecznych metod leczenia, a więc zapewnienie efektywności pracy. Można zatem z dużym przekonaniem stwierdzić, że zawód

księgowego powinien mieć charakter zawodu profesjonalnego, elitarnego. Jego wykonawcy na co dzień pomagają przedsiębiorstwom przetrwać w obrocie gospodarczym oraz przyczyniają się do jego rozwoju, a w przypadku zakłóceń wdrażają działania korygujące. Warto określić moment profesjonalizacji, który będzie wiązał się określonymi standardami do spełniania i odpowiedzialnością, ale w zamian będzie dawał prestiż.

Na podsumowanie powyższego wątku zostanie przywołana odmienna opinia na temat zawodu księgowego, a mianowicie określająca go jako „żonę biznesową właściciela podmiotu”.

W badaniu empirycznym ankietowani mieli wskazać także pożądane kompetencje i umiejętności dla wykonywania zawodu księgowego. Analiza materiału badawczego ukazała, że większości przypadków badacze zaakcentowali umiejętności personalne, zarówno osobiste, jak i organizacyjne, intelektualne oraz interpersonalno-komunikacyjne. Twarde kompetencje (wiedza, przepisy, umiejętności IT) były rzadziej wskazywane (12 wskazań). Dwie osoby nawiązały do wykształcenia kierunkowego. Taki rezultat w kontekście ostatnich atrybutów może wynikać z faktu, że wiedza, znajomość przepisów, uzyskanie kierunkowego wykształcenia czy obsługa programów IT powinno być lub są oczywiste w wykonywaniu tego zawodu.

Tabela 1.6 prezentuje składowe umiejętności personalnych oraz wartości, etykę i postawy widziane przez wykonawców księgowości dla swojego zawodu.

Tabela 1.6. Atrybuty miękkie wymagane w zawodzie księgowym przez pryzmat ich wykonawców

Atrybuty miękkie	Liczba wskazań
Dokładność, sumienność, rzetelność, obowiązkowość	60
Analityczne myślenie, logiczne myślenie, spostrzegawczość	21
Chęć rozwoju, poszerzanie wiedzy	14
Umiejętność pracy pod presją, odporność na stres, spokój i opanowanie	13
Odpowiedzialność	9
Terminowość	8
Współpraca z otoczeniem, komunikacja	7
Zarządzanie pracą (planowanie, kontrola, organizacja) swoją i zespołu	7
Pracowitość, wytrwałość	7
Poufność, dyskrecja, lojalność, etyka	6
Cierpliwość	5
Kreatywność	4
Dociekliwość, ciekawość	3
Asertywność	2
Umiejętność słuchania	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranego materiału badawczego.

Wyniki częściowo potwierdzają się z opisami w ogłoszeniach o pracy, w szczególności dotyczy to dokładności, sumienności, rzetelności, obowiązkowości oraz chęci rozwoju i poszerzania wiedzy, a także wynikami badania Nowak (2017). Natomiast ankietowani podkreślają duże znaczenie analitycznego i logicznego myślenia i spostrzegawczości. Ich percepcja w tym obszarze jest z kolei zgodna z wynikami badań zagranicznych, na przykład Otta (2023), Huntona (2002), Rufina, Payabyab i Lim (2017), oraz wnioskami dostępnymi w raportach ACCA, np. *Drivers of change and future skills* (2016). Zaskakujące jest jednak, że właśnie te umiejętności intelektualne nie były eksponowane w ogłoszeniach o pracy. Umiejętność pracy pod presją, odporność na stres, zachowanie spokoju, opanowanie, które wiążą się z inteligencją emocjonalną, okazują się zdaniem praktyków także kluczowe w pracy księgowego. Jest to zgodne z linią wnioskowania na przykład u Otta (2023) i przez ACCA (*Drivers of change and future skills*, 2016). Natomiast w mniejszym stopniu respondenci wymieniali współpracę z otoczeniem i komunikację, a więc inaczej niż było to w przypadku analizy ogłoszeń o pracę i jest to w modelach kompetencji ACCA i IMA.

Dwóch respondentów ponownie odniosło się do zagadnień medycznych, dokładniej zdrowia psychicznego, nawiązując do odporności na stres. Określili oni, że księgowego powinien cechować „brak układu nerwowego”, bądź powinien „wykazywać się odpornością psychiczną charakterystyczną dla psychopatów”. Wydaje się, że aż tak drastycznie nie jest, aby takie cechy przypisano księgowym. Opanowanie i spokój są ważne w każdej pracy, a w zawodzie księgowego negatywne skutki presji i stresu może zredukować otwarta i partnerska współpraca z otoczeniem oraz większa przychylność organów sektora publicznego.

Na podsumowanie rozdziału i wyników badań warto przytoczyć inną wypowiedź respondenta: „Księgowy musi kochać swoją pracę”. Taka percepcja oznacza, że zawód księgowego nie jest przymusem, ale pasją, a powstające trudne sytuacje można z takim pozytywnym nastawieniem „przeżyć łagodniej”. Ponadto aby zostać księgowym, należy pamiętać, że „nie trzeba mieć także wybitnego talentu matematycznego, ale biegłość w liczeniu i operowaniu cyframi jest bardzo przydatna” (wypowiedź respondenta). Jeśli zatem osobie nie są straszne liczby, ma motywację do uczenia się przez całe życie oraz cechuje ją otwartość na współpracę, to można mówić o solidnym fundamencie na „dobrego księgowego”. Z kolei w toku zbierania doświadczenia i spełnienia określonych wymogów można stać się profesjonalistą, ekspertem w swojej dziedzinie, który potrafi wykorzystać swoje umiejętności i kompetencje do konkretnych sytuacji biznesowych, z którymi organizacja ma do czynienia dziś i będzie miała w przyszłości.

Przedstawiony dyskurs na postawie przeglądu literatury oraz własnych wyników badań empirycznych²⁷ dowodzi, że istnieją pewne rozbieżności między praktyką za-

²⁷ Przeprowadzone badania empiryczne charakteryzują się ograniczeniami. W obu typach studiów dotyczą one niewielkiej liczby zweryfikowanych ogłoszeń o pracy oraz uzyskanych ankiet, a także niekiedy

graniczną a krajową w tym zakresie, ale też jest wiele obszarów tożsamyh. W kontekście samego środowiska krajowego istnieje potrzeba podjęcia działań porządkujących określone obszary związane z osobami wykonującymi profesję rachunkowości, w tym zawód księgowego. Dotyczą one, na przykład:

- 1) redefinicji zawodu księgowego w kontekście rachunkowości i praktyk zagranicznych oraz trendów społeczno-gospodarczych;
- 2) modyfikacji określeń zawodów związanych rachunkowością, segmentem księgowym w Klasyfikacji zawodów i specjalności; dodatkowo warto zwrócić uwagę na kwestię korelacji specjalisty ds. rachunkowości zarządczej a ds. controllingu i kontrolera finansowego;
- 3) wyznaczenia momentu/punktu rozpoczęcia profesjonalizacji zawodu i warunków z tym związanych;
- 4) zintegrowania ścieżek edukacyjnych, w tym dyplomów, certyfikacji krajowej (SKwP) i zagranicznej (ACCA, CIMA), także licencji doradcy podatkowego w celu holistycznego przygotowania księgowych do bycia specjalistą, dalej ekspertem, liderem w swoim zawodzie; taka integracja również pozwoli na integrację zawodów z zakresu rachunkowości i pokrewnych, co jest charakterystyczne dla modelu anglosaskiego;
- 5) opracowanie modelu kompetencji, uwzględniając wyszczególnione (por. rysunek 1.3), ścieżki rozwoju zawodu księgowego oraz współczesne trendy społeczno-gospodarcze; można wyróżnić kompetencje na poziomie podstawowym (personel rachunkowości), kompetencje na poziomie średniozaawansowanym (specjaliści ds. rachunkowości) w podziale na kompetencje niższe średniozaawansowane (młodszy specjaliści) i kompetencje wyższe średniozaawansowane (starszy specjaliści) oraz kompetencje na poziomie zaawansowanym (eksperci, liderzy ds. rachunkowości).

Transformacja praktyki księgowości powinna wiązać się ze zmianami w edukacji wyższej. Marzo-Navarro, Pedraja-Iglesias i Rivera-Torres (2009) oraz Chaffer i Webb (2017) uważają, że na uniwersytety na świecie wywierana jest presja ze strony pracodawców i studentów, aby poprawić rozwój umiejętności ogólnych, ponieważ absolwenci często nie nabyli umiejętności oczekiwanych przez pracodawców. W szczególności luka występuje w kontekście kształtowania umiejętności rozwiązywania problemów, krytycznego myślenia, kreatywności czy inteligencji emocjonalnej (Thomson, 2017; Rampasso i in., 2021; Elbarrad, Ballessi, 2023). Nie oznacza to, że gruntowna wiedza z rachunkowości czy przepisów podatkowych będzie nieistotna, wręcz przeciwnie, będzie ona konieczna w kontekście doradztwa, ale także weryfikacji wiarygodności

subiektywności przy dopasowywaniu danej cechy do przyjętej kategorii analizy. Jednakże uzyskany materiał badawczy po jego analizie dostarczył holistycznego i ważnego spojrzenia na rachunkowość, a przede wszystkim praktykę zawodu księgowego w Polsce. Wnioski płynące ze studiów empirycznych mogą być początkiem dalszych, pogłębionych prac badawczych w tym obszarze, jak i wskazówką dla regulatorów w zakresie wprowadzania zmian w zawodzie księgowego i porządkowania określonych terminologii.

i słuszności rozwiązań, które może dostarczać zaawansowana technologia, w tym sztuczna inteligencja.

Zdaniem Bakker (2013) trzeba tak przygotować dzisiejszego księgowego, aby był on gotowy do przeprowadzenia jutra. Zawód księgowego powinien stać się jeszcze bardziej centralnym elementem dobrze funkcjonującego społeczeństwa, nie zapominając przy tym o jego fundamentach i historii (Bakker, 2013). Oznacza to dla krajowego środowiska praktyki i nauki rachunkowości konieczność wyeliminowania wizerunku zmęczonego księgowego, skupionego wyłącznie na technice księgowania, a wyłonienia obrazu pełnego energii i inicjatyw eksperta, który pomoże stworzyć lepszy świat, nawet w trudnych, globalnych warunkach XXI wieku.

2. Zawód księgowego – ujęcie funkcjonalne i instytucjonalne

2.1. Uwarunkowania instytucjonalizacji zawodu księgowego

Jak już wskazywano w rozdziale pierwszym, w literaturze przedmiotu i w praktyce gospodarczej w Polsce zawód księgowego jest utożsamiany z profesją, której przedstawiciele zajmują się ewidencją, gromadzeniem, rozliczaniem i komunikowaniem informacji o charakterze głównie finansowym, odzwierciedlających skutki i rezultaty ekonomiczne działalności podmiotów gospodarczych. W wąskim znaczeniu księgowość i zawód księgowego (*bookkeeper*) utożsamiane są z techniczno-formalnym aspektem prowadzenia ksiąg rachunkowych lub innej ewidencji finansowej w podmiotach gospodarczych (ewidencja na kontach księgowych, ewidencja podatkowa, ewidencja kadrowo-płacowa²⁸). W ujęciu *sensu largo* zawód księgowego jest utożsamiany z zawodem specjalisty rachunkowości (*accountant*), obejmując swoim zakresem nie tylko aspekty techniczno-formalne procesu ewidencji, gromadzenia i przetwarzania danych finansowych, lecz także proces kształtowania (projektowania) systemu informacji finansowej podmiotu gospodarczego oraz jego ciągle w czasie adaptowanie do zmieniających się uwarunkowań funkcjonowania podmiotu w celu zapewnienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i dokonań finansowych jednostki (Czubakowska, 2014, s. 17–23; Walińska i in. 2016, s. 21–35; art. 4 u.o.r.).

Niezależnie od wskazanego wyżej zakresu funkcjonalnego, który był przedmiotem szerszych analiz w rozdziale pierwszym, wykonywanie zawodu księgowego wymaga specjalistycznej i zaawansowanej wiedzy, umiejętności i doświadczenia. Jest ono związane m.in. z dostępem do danych wrażliwych jednostki gospodarczej, często stanowiących lub tworzących tajemnicę przedsiębiorstwa, a samo w sobie kształtuje i atestuje obraz ekonomiczny jednostki, na podstawie którego jej interesariusze podejmują decyzje gospodarcze, co wpływa na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego i wielu jego uczestników, wymaga dużej dozy zaufania publicznego, a nadto obwarowane jest licznymi sankcjami i karami, obciążającymi jednostkę gospodarczą, w przypadku nieprawidłowego działania księgowych. W ten sposób księgowi przyczyniają się do rozwoju przedsiębiorstw, wspierają organizacje non profit oraz jednostki sektora publicznego w realizowaniu ich gospodarczych i społecznych celów, oddziałując na wzrost gospodarczy i dobrobyt społeczeństwa (Carey, 1969, s. 3; IFAC, 2011, s. 1; Czubakowska,

28 W rozdziale pierwszym podano w wątpliwość czy osoby realizujące ewidencję podatkową lub kadrowo-płacową w jednostce nieprowadzącej ksiąg rachunkowych (nieposiadających systemu rachunkowości) mogą być zaliczane do zawodu księgowego.

2014, s. 17–23; Hońko, 2018a)²⁹. Wymienione przykładowe cechy predestynują rachunkowość i zawód księgowego do miana odpowiednio systemu lub profesji zaufania publicznego, wypuklając tym samym ich funkcję atestacyjną. Czynnikiem warunkującym ten status jest instytucjonalizacja zawodu księgowego, w tym określenie zasad nadawania uprawnień do jego wykonywania, gwarantujących wymaganą jakość tego systemu. Samo pojęcie instytucjonalizacji jest bardzo pojemne znaczeniowo. Można je rozumieć jako proces „nadawania czemuś charakteru instytucji” lub „społeczne utrwalenie się jakiejś wartości, jakiegoś faktu, zwyczaju, istotnych dla trwania i rozwoju danej zbiorowości” (*Instytucjonalizacja*, hasło w: *Słownik języka polskiego PWN*, 2023). W ujęciu socjologicznym przez instytucjonalizację rozumie się „wzrost stopnia jednostajności i powtarzalności działań ludzkich, albo wzrost stopnia regulacji ludzkich zachowań poprzez zinternalizowane wzory, reguły i normy lub – inaczej – zmniejszenie stopnia indywidualności, dowolności i spontaniczności ludzkich zachowań” (Malikowski, 1991).

W literaturze przedmiotu wskazuje się kryteria warunkujące możliwość lub celowość instytucjonalizacji określonej profesji. Carey (1969, s. 3) specyfikuje kryteria odnoszące się do samej istoty profesji, które obejmują:

- 1) zdefiniowany zakres wiedzy specjalistycznej;
- 2) kształcenie formalne w przedmiocie profesji;
- 3) standardy wykonywania zawodu;
- 4) standardy etyki zawodowej;
- 5) procedury nadawania statusu zawodowego, wynikającego z licencji lub innych zezwoleń;
- 6) istnienie interesu publicznego w przedmiocie profesji;
- 7) świadomość odpowiedzialności społecznej.

Należy zauważyć, że spośród wymienionych wyżej kryteriów część ma charakter endogeniczny i obiektywny, wynikający z natury i istoty samej profesji rachunkowości jako nauki i dziedziny praktycznej, pozostałe zaś są egzogeniczne, zależne od określonych działań interesariuszy rachunkowości (ich woli oraz stopnia i formy uregulowania zawodu). Do pierwszej grupy można zaliczyć: zdefiniowany zakres wiedzy specjalistycznej, istnienie interesu publicznego w przedmiocie profesji i świadomość odpowiedzialności społecznej. Pozostałe cechy, jak: standardy wykonywania zawodu, standardy etyki zawodowej, kształcenie formalne w przedmiocie profesji i procedura nadawania uprawnień do wykonywania zawodu, same w sobie są wyrazem procesu instytucjonalizacji zawodu księgowego. Stanowią wypadkową działań i interesów interesariuszy systemu rachunkowości.

²⁹ Potwierdzają to także wyniki badań prezentowanych w rozdziale pierwszym.

Odnosząc się syntetycznie do wymienionych wyżej kryteriów, należy wskazać, że do zasady rachunkowość jako profesja spełnia wszystkie uwarunkowania endogeniczne instytucjonalizacji. Charakteryzuje się bowiem zdefiniowanym zakresem wiedzy, określonym przez naukę i praktykę rachunkowości, w tym odnoszącym się indywidualnie do głównych jej podsystemów: rachunkowości finansowej, zarządczej i podatkowej. Ów zakres wiedzy podlega ciągłej ewolucji wraz ze zmianami zachodzącymi wewnątrz i na zewnątrz organizacji. Część podsystemów rachunkowości i odnoszących się do niej specjalistycznych stanowisk/funkcji w ramach szeroko rozumianej profesji rachunkowości (rachunkowość finansowa, rachunkowość podatkowa), oprócz teoretycznie określonego zakresu wiedzy, ma także zdefiniowany zakres funkcjonalny, uregulowany przepisami prawa lub regulacjami środowiskowymi. Istnienie interesu publicznego związanego z profesją rachunkowości zostało objaśnione już na wstępie tego rozdziału i dotyczy istoty, roli i funkcji rachunkowości w gospodarce i społeczeństwie, a w szczególności zabezpieczenia obrotu gospodarczego i dostarczania informacji użytecznych do podejmowania decyzji ekonomicznych, co związane jest z poczuciem odpowiedzialności społecznej tego zawodu, jako nieformalnego zawodu zaufania publicznego³⁰.

Czynniki egzogeniczne, jak wspomniane wyżej: standardy wykonywania zawodu, standardy etyki zawodowej, kształcenie formalne i procedura nadawania uprawnień do wykonywania zawodu zależne są od stopnia i formy instytucjonalizacji zawodu księgowego. Mogą być wynikiem wymagań i presji ze strony odbiorców usług świadczonych przez profesję rachunkowości (mechanizmy rynkowe), gry konkurencyjnej między podmiotami i osobami świadczącymi usługi księgowe, konsekwencją uregulowań prawnych lub środowiskowych, lub wynikać z obszaru rachunkowości, jakiego dana subprofesja rachunkowości dotyczy. Sam tryb i forma nadawania uprawnień do wykonywania zawodu księgowego będzie z założenia różnić się w przypadku specjalistów rachunkowości finansowej oraz podatkowej i rachunkowości zarządczej/controllersingu. W zakresie profesji rachunkowości spełniony jest także warunek kształcenia formalnego, które może stanowić samoistną podstawę instytucjonalizacji tego zawodu. W polskich warunkach jest ono oferowane już na poziomie szkoły średniej, najczęściej w technikach ekonomicznych ze specjalnością rachunkowość, ale także na poziomie studiów I i II stopnia w akademickich i zawodowych uczelniach wyższych. Dodatkowo kształcenie formalne odbywa się na kursach organizowanych przez krajowe

30 Jak stwierdza Krasnowolski (2013, s. 3): „pojęcie zawodu zaufania publicznego jest specyficznie polskim tworem i nie jest znane w innych krajach europejskich. W Polsce zostało wprowadzone przez art. 17 Konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 r., który wiąże wykonywanie zawodu zaufania publicznego z istnieniem samorządu zawodowego. Do zawodów zaufania publicznego zalicza się profesje polegające na wykonywaniu zadań o szczególnym charakterze z punktu widzenia zadań publicznych i z troski o realizację interesu publicznego”.

i międzynarodowe profesjonalne organizacje zawodowe księgowych (np.: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – SKwP, ACCA, CIMA, duże firmy audytorskie i firmy szkoleniowe).

Inne podejście do uwarunkowań instytucjonalizacji zawodu księgowego prezentuje IFAC (2011, s. 2). Wśród głównych czynników organizacja ta wymienia relacje danej profesji z interesariuszami, takie jak:

- 1) asymetria wiedzy;
- 2) uwzględnienie interesu stron trzecich.

Pierwszy warunek odnosi się do dysproporcji wiedzy między stroną zlecającą wykonywanie usług księgowych a księgowym (wykonawcą), który zdobył wiedzę specjalistyczną i doświadczenie zawodowe. Uregulowanie zawodu ma być dla odbiorcy usług księgowych gwarantem tego, że osoba wykonująca czynności księgowe uzyskała niezbędne kwalifikacje i ma obowiązek przestrzegania odpowiednich standardów zawodowych, a tym samym gwarantuje odpowiednią jakość świadczonych usług i dostarczanych produktów (informacji finansowej). W drugim przypadku regulacje zawodu księgowego mają zapewnić, że rezultaty jego pracy będą spełniać wymogi i będą użyteczne nie tylko dla podmiotu bezpośrednio zlecającego usługi księgowe, lecz także dla innych interesariuszy niebędących stroną umowy, a korzystających z efektów pracy zawodu księgowego (np. doradcy kredytowi, przyszli inwestorzy, dostawcy, analitycy finansowi). W tej sytuacji zabezpieczenia interesu stron trzecich, w tym bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, upatruje się wprost w naturze wymogów regulacyjnych i związanych z nimi sankcji. Szczególnym przypadkiem uwypuklającym znaczenie interesu stron trzecich są zawody zaufania publicznego.

Poza przywołanymi wyżej determinantami instytucjonalizacji zawodu księgowego w literaturze przedmiotu wskazuje się ponadto na czynniki gospodarcze, społeczne, historyczne, kulturowe danego kraju lub branży (IFAC, 2011, s. 2). Zestawienie wybranych koncepcji czynników środowiskowych warunkujących model rachunkowości, a przez to instytucjonalizację związanego z nim zawodu, przedstawiła m.in.: Krasodomska (2008), Hajduga (2011), Klimczak (2013).

Klimczak wskazuje, że do najważniejszych z nich należą: źródła finansowania działalności przedsiębiorstw, system prawny, system podatkowy, siła i znaczenie zawodowych organizacji księgowych, system polityczny, wydarzenia historyczne, a także kultura (Klimczak, 2013, s. 147). W literaturze z zakresu rachunkowości międzynarodowej wskazane wyżej uwarunkowania społeczno-kulturowo-gospodarcze stanowią podstawę wyróżnienia dwóch przeciwstawnych modeli rachunkowości:

- 1) kontynentalnego,
- 2) anglosaskiego.

Pierwszy z nich jest charakterystyczny dla większości krajów europejskich, ale także na przykład dla Japonii. Drugi obejmuje m.in. Wielką Brytanię i Holandię, a poza

Europą chociażby Stany Zjednoczone, Kanadę, Australię (Gray, 1988; Roberts, Weetman, Gordon, 1998; Surdykowska, 1999; Michalak, 2002; 2023; Radebaugh, Gray, 2002). Modele te charakteryzują pośrednio także funkcjonującą w ramach nich profesję rachunkowości oraz stopień i formę jej instytucjonalizacji.

Tabela 2.1. Wybrane klasyfikacje czynników kształtujących modele rachunkowości

Autor	Determinanty modelu rachunkowości
C. Nobes, R. Parker	<ul style="list-style-type: none"> – System prawny – Źródła finansowania działalności przedsiębiorstw – System podatkowy – Profesja księgowych – Inflacja – Teoria rachunkowości – Wydarzenia historyczne
S. Lawrence	<ul style="list-style-type: none"> – Kulturowe – Polityczne – Prawne – Ekonomiczne
M.Z. Igbal, T.U. Melcher, A.A. Elmallah	<ul style="list-style-type: none"> – Czynniki społeczne (kulturowe) określane przez: – system edukacyjny – system prawny – system polityczny – system ekonomiczny – religię
G.G. Mueller	<ul style="list-style-type: none"> – Rodzaj modelu makroekonomicznego państwa – Wzorce mikroekonomiczne – Niezależność rachunkowości – Oddzielenie rachunkowości od przedsiębiorczości – Zakres i forma uregulowań prawnych w rachunkowości

Źródło: Hajduga, 2011, s. 110.

Model kontynentalny cechuje się w szczególności: konserwatywnym podejściem do sprawozdawczości finansowej, unikaniem ryzyka; dużym znaczeniem wierzycieli, w tym sektora bankowego; nastawieniem na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, dominację zasady ostrożności i wyceny w koszcie historycznym nad zasadą współmierności kosztów i przychodów. Z kolei model anglosaski rachunkowości jest zorientowany głównie na inwestora właścicielskiego (udziałowca, akcjonariusza, rynki kapitałowe), cechuje się otwartością na ryzyko, szerszym zastosowaniem wartości godziwej, indywidualnego osądu i oszacowań. Z punktu widzenia tego rozdziału kluczową cechą różniącą wymienione modele jest podejście do sposobu, rangi i stopnia uszczegółowienia uregulowań w obszarze rachunkowości (Surdykowska, 1999; Radebaugh, Gray, 2002).

Model kontynentalny wyróżnia duże przywiązanie do uregulowań prawnych (ustawy, rozporządzenia), o charakterze szczegółowym i mających formę wytycznych (interpretacje, komunikaty, wzorcowe rozwiązania), przy jednoczesnym silnym oddziaływaniu prawa podatkowego. Wymienione cechy wykazują wysoce legalistyczny i nakazowy charakter tego modelu rachunkowości, co stanowi potencjalnie silną przesłankę na rzecz jego formalno-prawnej instytucjonalizacji. W modelu anglosaskim dominują uregulowania środowiskowe lub branżowe, czyli swoista samoregulacja systemu rachunkowości, bazująca raczej na ogólnych zasadach (np. MSSF) niż jednoznacznych wytycznych; w większym stopniu na organizacjach zawodowych rachunkowości niż na szczegółowych zasadach i organach legislacyjnych; stawianie na osąd oraz interpretację treści ekonomicznej zdarzeń gospodarczych bez względu na ich konstrukcję formalną. Wskazane cechy stanowią potencjalną przesłankę na rzecz koncepcji samoregulacji, przy współdziałaniu profesjonalnych organizacji zawodowych. Chociaż większość krajów europejskich zaliczanych jest do kontynentalnego modelu rachunkowości, to natężenie analizowanych cech w każdym z tych państw jest inne, a przez to w różnym stopniu przekładać się może zarówno na proces instytucjonalizacji zawodu księgowego, jak i na jego formę.

Wskazane powyżej wybrane uwarunkowania kulturowe i środowiskowe, w których kształtowany jest system rachunkowości danego kraju, przekładają się pośrednio na określone cechy osób wykonujących zawód księgowego, ich pożądane kompetencje i charakter, oczekiwania względem profesji (Klimczak, 2013). Uwarunkowania kulturowe mogą zatem wpływać na determinację do instytucjonalizacji zawodu księgowego lub jej formę (DiMaggio, 1997; Schultz, Lopez, 2001; Czerwonka, 2015). Do badania wpływu cech kulturowych określonych społeczności (państw) na decyzje w sferze polityczno-ekonomiczno-społecznej często wykorzystywany jest w nauce model kulturowy Hofstede (Hofstede, Hofstede, Minkov, 2011). Jak wskazuje Klimczak (2013, s. 181): „Hofstede interesował się przede wszystkim najgłębszymi przejawami kultury, a więc wartościami, które zdefiniował jako »skłonności do dokonywania określonego wyboru«”. Wyróżnił on sześć wymiarów narodowych wartości kulturowych (Hofstede, Hofstede, Minkov, 2011; Klimczak, 2013; Czerwonka, 2015):

- 1) dystans do władzy;
- 2) indywidualizm vs. kolektywizm;
- 3) męskość vs. kobiecość;
- 4) unikanie niepewności;
- 5) orientacja długoterminowa vs. krótkoterminowa;
- 6) zaspokajanie potrzeb (inaczej: ugodość/restrykcyjność).

Duży dystans do władzy oznacza akceptację hierarchicznego uporządkowania relacji podwładnych i przełożonych, co wiąże się z tolerancją wobec nakazowych systemów sterowania. Z kolei w społeczeństwach nacechowanych małym dystansem

do władzy władza jest bardziej zdecentralizowana, przełożeni uwzględniają opinie i przekonania podwładnych. Podwładni mają większy wpływ na podejmowanie decyzji (Hofstede, Hofstede, Minkov, 2011; Klimczak, 2013; Czerwonka, 2015). Można przypuszczać, że cecha ta będzie sprzyjać silnym, prawnym formom instytucjonalizacji zawodu księgowego.

Wysoki stopień kolektywizmu oznacza, że funkcjonowanie społeczeństwa opiera się na uznanych normach społecznych. Wiąże się to z rozmyciem odpowiedzialności jednostki za decyzje oraz oczekiwaniu wskazań co do sposobu działania. Wysoki stopień indywidualizmu oznacza szczere i otwarte wyrażanie swoich opinii, skoncentrowanie na jednostce oraz mniejszą akceptację dla ogólnie przyjętych norm (Hofstede, Hofstede, Minkov, 2011; Klimczak, 2013; Czerwonka, 2015). Podobnie jak poprzednia cecha, niski poziom indywidualizmu (wysoki kolektywizm) będzie akceleratorem silnych form instytucjonalizacji zawodu księgowego i skłonności do wdrażania regulacji zewnętrznych.

Wysoki stopień męskości jest właściwy dla społeczeństw cechujących się determinacją, asertywnością, rywalizacją i ukierunkowaniem na sukcesy materialne. W społeczeństwach o niskim stopniu męskości (kobięcych) występuje wyższy stopień uległości, współpracy, ugodowości (Hofstede, Hofstede, Minkov, 2011; Klimczak, 2013; Czerwonka, 2015). Można uznać, że społeczeństwa o niskim stopniu męskości będą bardziej skłonne do ustanawiania mechanizmów zewnętrznego uregulowania zawodu księgowego.

Wysoki poziom niepewności (ryzyka) oznacza poczucie zagrożenia w obliczu nowych, nieznanych sytuacji, dążenie do zapewnienia przewidywalności, w tym poprzez ustanawianie praw i zwyczajów (praktyk). Jak podkreśla Czerny (2018, s. 100), „w społeczeństwach silnie unikających niepewności panuje tendencja do utrzymywania sztywnych kodeksów (praktyk) i generalny brak akceptacji zachowań odbiegających od norm”. Z kolei kraje o niskim poziomie wskaźnika charakteryzują się innowacyjnością, a ludzie nierzadko odbiegają od obowiązujących zasad, jeśli są one nieadekwatne do sytuacji. Na podstawie charakterystyki opisywanej cechy można przyjąć, że w krajach o wysokim poziomie niepewności może występować wyższa skłonność do silnych form instytucjonalizacji zawodu księgowego.

Niski poziom orientacji długookresowej związany jest ze skłonnością do myślenia normatywnego i umiarkowanym stopniem pragmatyzmu. Społeczeństwa takie cechuje przywiązanie do tradycji, dążenie do zdefiniowania jednej „prawdy” i osiągnięcia korzyści krótkoterminowych (Hofstede, Hofstede, Minkov, 2011; Klimczak, 2013; Czerwonka, 2015). Można uznać, że niski poziom orientacji długoterminowej także będzie sprzyjał stosowaniu formalno-prawnym formom instytucjonalizacji zawodu.

Niski poziom przyzwolenia (restrykcyjność) wiąże się z poczuciem bezradności, silniejszą kontrolą, przywiązywaniem wagi do zapobiegliwości (zachowawczości).

Oznacza „poczucie, że działania jednostki ograniczone są różnymi normami społecznymi i zakazami oraz że radość z wypoczynku, wydawania pieniędzy i wszelkich form folgowania sobie jest czymś złym” (Hofstede, Hofstede, Minkov, 2011, s. 246, 288, za: Klimczak, 2013, s. 149). Będzie zatem sprzyjać dążeniu do uregulowania zawodu księgowego. Z kolei wysoki poziom przyzwolenia charakteryzuje się poczuciem nieograniczoności, braku granic i swobody poczynañ jednostki, co oddziaływać będzie na ograniczenia w instytucjonalizacji zawodu księgowego.

Uwarunkowania kulturowe modelu Hofstede’go posłużyły następnie Gray’owi do zidentyfikowania pięciu kategorii czynników społeczno-gospodarczych, które kształtują systemy rachunkowości w różnych krajach i regionach (Krasodomska, 2008, s. 51):

- 1) profesjonalizm lub uregulowania prawne – układ ten wyraża przeciwstawne preferencje: indywidualne i profesjonalne osądy oraz działalność profesjonalnych organizacji zawodowych vs. narzucone odgórnie regulacje prawne i kontrola; w pierwszym przypadku większe znaczenie będą miały zwyczajowe lub środowiskowe uregulowania zawodu księgowego niż regulacje prawne; w społeczeństwie, w którym przeważa awersja do ryzyka, kolektywizm oraz zgoda na nierówności, rachunkowość częściej podlega ścisłym uregulowaniom prawnym (Hajduga, 2011, s. 113) i wykazuje większe tendencje do silnych form instytucjonalnych zawodu księgowego; zamiłowanie do uregulowań prawnych to cecha typowa dla kontynentalnego modelu rachunkowości;
- 2) trwałość lub elastyczność – dążenie do trwałych, pewnych, zestandaryzowanych rozwiązań regulacyjnych vs. elastyczne podejście do kształtowania rozwiązań i norm w zależności od specyfiki działania danego podmiotu; preferencje dla trwałości zasad wykazują społeczeństwa charakteryzujące się dużym dystansem do władzy i awersją do ryzyka (Hajduga, 2011, s. 113), a więc typowe dla modelu kontynentalnego rachunkowości, o dużym udziale legislacji. W społeczeństwach otwartych, ceniących indywidualizm i akceptujących ryzyko stosuje się w większym zakresie elastyczne regulacje rachunkowości, a co za tym idzie – bardziej elastyczne metody instytucjonalizacji zawodu księgowego;
- 3) konserwatyzm lub optymizm – dominacja ostrożności w działaniu i zwalczana niepewności co do przyszłości vs. odważne, optymistyczne i pełne ryzyka działania; konserwatyzm, będący wartością rachunkowości, przeważa w społeczeństwach, w których występuje większa niechęć do ryzyka, w których to ryzyko raczej się eliminuje i unika się go;
- 4) dyskrecja lub jawność – ukierunkowanie na dyskrecję dyskrecji i ograniczania ujawniania informacji tylko do osób bezpośrednio zaangażowanych w zarządzanie i finansowanie danego przedsiębiorstwa jako przeciwieństwo stanowiska polegającego na bardziej przejrzystym, otwartym i publicznie odpowiedzialnym podejściu do zakresu ujawnianych informacji.

Biorąc pod uwagę opisane atrybuty, należy uznać, że silnym, formalno-prawnym formom instytucjonalizacji zawodu księgowego będą sprzyjać: preferencje uregulowań prawnych, trwałość, konserwatyzm i dyskrecja.

2.2. Formy instytucjonalizacji zawodu księgowego

Jak wskazano wcześniej, instytucjonalizacja zawodu księgowego jest determinowana różnymi czynnikami i uwarunkowaniami – od takich, które tworzą jej uzasadnienie i warunek *sine qua non* jej przeprowadzenia, do uwarunkowań społeczno-kulturowo-gospodarczych, wpływających na określony model instytucjonalizacji.

W literaturze przedmiotu i w praktyce spotyka się zróżnicowane modele instytucjonalizacji zawodu księgowego. IFAC (2011, s. 2) wymienia trzy:

- 1) samoregulacja za pośrednictwem rynku lub organizacji zawodowych;
- 2) samoregulacja z nadzorem zewnętrznym ze strony organizacji zawodowych wyznaczonych przez instytucje państwa i przez nie nadzorowane;
- 3) regulacja zewnętrzna przez instytucje państwa, wymogi prawne.

Regulacja zewnętrzna polega na określeniu przez organy państwa (parlament, ministerstwo) standardów wykonywania zawodu księgowego i procedury dopuszczenia do jego wykonywania (m.in. kryteriów wykształcenia formalnego lub doświadczenia zawodowego) oraz na skodyfikowaniu ich w formie aktów prawnych (ustawowych, wykonawczych). Ten model instytucjonalizacji cechuje się zazwyczaj najwyższym stopniem legitymizacji (Łada, 2016, s. 209–211), ale jednocześnie istotnie ogranicza lub całkowicie wyłącza swobodę i elastyczność jednostki lub profesji w zakresie sposobu zapewniania określonych standardów zawodowych lub etycznych. W modelu tym uprawnienia zawodowe nadawane są często bezpośrednio przez organy państwowe, po spełnieniu określonych warunków. Odnosząc się do modelu uwarunkowań kulturowych Hofstede'go można postawić tezę, że analizowany model instytucjonalizacji jest najbardziej adekwatny dla krajów/społeczeństw charakteryzujących się: dużym dystansem do władzy, kolektywizmem, niskim stopniem męskości (kobiecością), unikaniem niepewności, orientacją długookresową i restrykcyjnością. Z kolei w ujęciu modelu Gray'a właściwe dla niego będą: uregulowania prawne, trwałość, konserwatyzm i dyskrecja. Można się zatem spodziewać, że instytucjonalizacja zawodu księgowego poprzez system uregulowań prawnych będzie występował w krajach o dużym nasileniu wymienionych cech.

Instytucjonalizacja zawodu w wyniku ustanowienia regulacji zewnętrznych prowadzi do powstania zawodu regulowanego. Jego wykonywanie wymaga zdobycia określonych kwalifikacji i dozwolone jest dopiero po uzyskaniu zezwolenia, wymagającego spełnienia wymogów określonych przepisami prawnymi danego państwa (np. zdanie

egzaminu, ukończenie wymaganej praktyki zawodowej, uzyskanie wpisu na listę osób uprawnionych do wykonywania zawodu, ukończenie właściwego kształcenia czy szkolenia) (Krasnowolski, 2013). Formalną definicję zawodu regulowanego zawiera art. 2 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 18 marca 2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. 2008 nr 63, poz. 394 ze zm.), określając go zespołem czynności zawodowych, których wykonywanie jest uzależnione od spełnienia wymagań kwalifikacyjnych i warunków określonych w odrębnych polskich przepisach, zwanych dalej „przepisami regulacyjnymi. Z kolei w pkt 8 przywołanej ustawy wskazano, że kwalifikacje do wykonywania zawodu regulowanego to wymogi określone przepisami regulacyjnymi, od których spełnienia jest uzależnione wykonywanie zawodu.

Przeciwstawną charakterystykę ma model samoregulacji zawodu księgowego. Może on być realizowany w formie w pełni elastycznej, opartej tylko na mechanizmach rynkowych, w tym konkurencji albo w formie mieszanej, w której delegację do nadawania uprawnień organy państwa cedują na określoną organizację zawodową, wyznaczając przy tym ewentualnie minimalny zakres standardów zawodowych lub etycznych, albo pozostawiając tę kwestię w gestii upoważnionej organizacji. Można postawić tezę, że w pełni otwarty system samoregulacji zawodu księgowego będzie właściwy dla krajów/społeczeństw, które według modelu Hofstede cechuje: mały dystans do władzy, indywidualizm męskość, tolerancja ryzyka, orientacja krótkoterminowa, ugodowość. Natomiast w modelu Greya koncepcji instytucjonalizacji zawodu księgowego poprzez samoregulację odpowiadają takie cechy jak: profesjonalizm, elastyczność, optymizm i jawność.

Jak można zauważyć, wymieniony wyżej zestaw cech, właściwy dla modelu regulacji zewnętrznych, odpowiada charakterystyce kontynentalnego modelu rachunkowości. Drugi zestaw, właściwy dla modelu samoregulacji, jest charakterystyczny dla modelu anglosaskiego.

Z kolei Ministerstwo Finansów RP w ramach podjętej w lutym 2022 r. debaty o przyszłości zawodu księgowego w Polsce poddało dyskusji następujące warianty modelu instytucjonalizacji (*Zawód księgowego – kierunki rozwoju*, 2022):

- 1) regulację zawodu³¹;
- 2) profesjonalizację zawodu;
- 3) samoregulację na podstawie kwalifikacji rynkowych.

Regulacja zawodu stanowi najsilniejszą formę jego instytucjonalizacji. Jest odpowiednikiem regulacji zewnętrznej w rozumieniu IFAC. Polega na zdefiniowaniu i ujęciu w przepisach prawa czynności zastrzeżonych dla zawodu księgowego, których wykonywanie wymaga stosowanych uprawnień, nadawanych przez powołany do tego

31 Należy przyjąć, że regulacja zawodu księgowego jest rozumiana w kategoriach art. 2 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 18 marca 2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. z 2008 r. nr 63, poz. 394 ze zm.).

organ, po spełnieniu ściśle określonych warunków. Ta forma instytucjonalizacji prowadzi do nadania zawodowi księgowego statusu zawodu regulowanego. Wymaga ona określenia organu lub instytucji, która będzie odpowiedzialna za realizację procesu nadawania uprawnień, w tym: za przeprowadzanie egzaminów, weryfikację spełnienia wymogów koniecznych do uzyskania uprawnień, w tym przy ewentualnym zwolnieniu z egzaminu, wydawanie uprawnień, prowadzenie listy osób uprawnionych, kontrolę przestrzegania standardów zawodowych i etycznych, rozwój zawodowy. Podmiotem takim może być organ państwowy (np. Ministerstwo Finansów RP, jak było w Polsce przed rokiem 2014) albo uznana profesjonalna organizacja zawodowa księgowych (np. SKwP, jako najstarsza polska organizacja zawodowa księgowych oraz inne uznane krajowe lub międzynarodowe organizacje zawodowe księgowych). W pierwszym przypadku nadal byłaby to w pełni regulacja zewnętrzna w rozumieniu IFAC, w drugim z kolei forma pośrednia między regulacją zewnętrzną a samoregulacją z nadzorem zewnętrznym. Jak wskazywano wcześniej, regulacja zewnętrzna zapewnia najwyższy stopień legitymizacji, co podkreślają autorzy raportu Ministerstwa Finansów: „w powszechnym odbiorze uprawnienia nadawane przez organ państwowy lub organ wyznaczony ustawowo cieszą się większym uznaniem aniżeli uprawnienia nadawane przez instytucje rynkowe” (*Zawód księgowego – kierunki rozwoju*, 2022, s. 17).

Z kolei **profesjonalizacja zawodu**, w rozumieniu Ministerstwa Finansów (*Zawód księgowego – kierunki rozwoju*, 2022, s. 18), oznacza „usystematyzowanie zawodu księgowego, w tym m.in. zdefiniowanie zawodu, określenie czynności zawodowych, wprowadzenie dobrowolnej certyfikacji zawodowej”. Profesjonalizacja zawodu księgowego nie przewiduje ustanowienia zakresu czynności prawnie zastrzeżonych dla księgowych, a tym samym nadania mu statusu zawodu regulowanego. W tym rozwiązaniu zawód księgowego podlega co do zasady samoregulacji, jednakże z możliwością, a nie prawnym obowiązkiem, „zdobycia kwalifikacji zawodowych popartych uzyskaniem tytułu zawodowego certyfikowanego księgowego wydawanego przez organ państwowy lub wyznaczony ustawowo” (*Zawód księgowego – kierunki rozwoju*, 2022, s. 18). W tym przypadku przewiduje się m.in.: wskazanie instytucji (jednej lub więcej) nadających tytuł certyfikowanego księgowego i prowadzącej rejestr osób certyfikowanych, określenie zasad egzaminowania kandydatów do tytułu certyfikowanego księgowego, określenie warunków uzyskania tytułu certyfikowanego księgowego (m.in. poziom wykształcenia, wiedza teoretyczna i praktyczna). Jest to zatem forma instytucjonalizacji pomiędzy „samoregulacją z nadzorem zewnętrznym ze strony organizacji zawodowych wyznaczonych przez instytucje państwa i przez nie nadzorowane” a samoregulacją, z myślą ww. omawianej typologii IFAC. Stopień samoregulacji w tym przypadku wyznacza m.in. rodzaj instytucji nadzorującej – organizacje zawodowe czy instytucje państwa.

Samoregulacja na podstawie kwalifikacji rynkowych to utrzymanie deregulacji zawodu księgowego przy założeniu dalszego rozwoju kwalifikacji rynkowych, m.in. w ramach Zintegrowanego Systemu Kwalifikacji. Aktualnie czynności księgowe, zarówno w outsourcingu (świadczone usługowo), jak i na podstawie umowy o pracę lub umowy cywilno-prawnej, może świadczyć każda osoba, która ma pełną zdolność do czynności prawnych i nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, za przestępstwo skarbowe oraz za przestępstwa określone w rozdziale 9 u.o.r. Jedynym wymogiem dodatkowym w przypadku usługowego świadczenia czynności księgowych jest zawarcie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością.

2.3. Instytucjonalizacja zawodu księgowego w Polsce

Wychodząc od okresu powojennego, należy wskazać, że zawód księgowego był w Polsce dość mocno regulowany i to w odniesieniu do osób wykonujących go wewnątrz jednostki na podstawie umowy o pracę, co jest charakterystyczne dla socjalistycznej gospodarki centralnie planowej. Uchwałą Rady Ministrów z dnia 20 stycznia 1950 r. w sprawie praw i obowiązków głównych (starszych) księgowych przedsiębiorstw i zakładów uspołecznionych (M.P. nr A-26, poz. 280) w wymienionych podmiotach wydzielono komórki organizacyjne rachunkowości, na których czele postawiono głównego księgowego lub starszego księgowego (tytuł obowiązujący w mniejszych podmiotach³²). Wymieniona uchwała określała szczegółowo zakres uprawnień i obowiązków głównego księgowego, definiując jednocześnie pośrednio granice tego stanowiska, profesji czy zawodu. W ogólnym ujęciu do zadań głównego (starszego) księgowego należała „organizacja, kierownictwo i kontrola rachunkowości i sprawozdawczości finansowej we własnej instytucji lub przedsiębiorstwie oraz we wszystkich podległych przedsiębiorstwach lub zakładach pracy” (Uchwała Rady Ministrów z dnia 20 stycznia 1950 r., M.P. nr A-26, poz. 280). W ujęciu szczegółowym zawód głównego (starszego) księgowego obejmował:

- 1) zorganizowanie oraz prowadzenie księgowości i sprawozdawczości finansowej, zorganizowanie prawidłowego obiegu dokumentów oraz przestrzeganie ustalonych zasad i wzorów dokumentacji księgowej;
- 2) prawidłowe ewidencjonowanie środków majątkowych, stojących w dyspozycji przedsiębiorstwa lub zakładu;

³² Za określenie, jakie przedsiębiorstwa i zakłady uważa się za mniejsze, odpowiadali w zakresie swego działania właściwi ministrowie oraz prezes Centralnego Urzędu Drobnej Wytwórczości w porozumieniu z ministrem finansów.

- 3) bieżące i prawidłowe księgowanie wszelkich operacji gospodarczych przedsiębiorstwa lub zakładu oraz terminowe sporządzanie kalkulacji kosztów własnych wyrobów i świadczonych usług;
- 4) prawidłowe i terminowe obliczanie i odprowadzanie podatków i opłat państwowych i samorządowych oraz innych wpłat z tytułów publiczno-prawnych;
- 5) inwentaryzację środków majątkowych w terminach ustalonych obowiązującymi przepisami oraz przy zmianach na stanowiskach osób materialnie odpowiedzialnych;
- 6) terminowe i prawidłowe zestawianie i analiza bilansów i sprawozdań księgowości oraz przesyłanie ich w terminach ustalonych do jednostki nadrzędnej;
- 7) organizację, kierownictwo i kontrolę wszystkich zagadnień rachunkowości i sprawozdawczości w podporządkowanych przedsiębiorstwach i zakładach pracy;
- 8) instruktaż i szkolenie personelu rachunkowości własnego przedsiębiorstwa lub zakładu oraz przedsiębiorstw i zakładów podległych;
- 9) należyte przechowywanie ksiąg i dokumentów i zabezpieczanie ich przed zniszczeniem, uszkodzeniem lub zgubieniem.

Do głównego księgowego należały także obowiązki z pogranicza rachunkowości i ekonomiki przedsiębiorstwa, które obejmowały:

- 1) ścisłą kontrolę gospodarki materiałami i wyrobami oraz prawidłowość sporządzanych protokołów, dotyczących spisania wartości materiałów i wyrobów na skutek stwierdzonych uszkodzeń, tłuczki, manka itp. lub zapisywania stwierdzonych nadwyżek;
- 2) kontrolę prawidłowego rozchodowania funduszu płac przez przestrzeganie ustalonych etatów oraz innych wydatków, ustalonych w zatwierdzonych planach finansowych, ewentualnie w budżetach administracyjnych;
- 3) kontrolę przestrzegania dyscypliny finansowej;
- 4) kontrolę terminowego ściągania należności od dłużników i terminowego regulowania zobowiązań w stosunku do wierzycieli.

Zakres obowiązków głównego (starszego) księgowego w przedsiębiorstwach państwowych i zakładach uspołecznionych ewoluował. Jedną z bardziej znaczących zmian nastąpiła na mocy Uchwały nr 210 Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 1973 r. w sprawie głównych księgowych i dyplomowanych biegłych księgowych oraz badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych państwowych jednostek organizacyjnych (M.P. z 1973 r. nr 37, poz. 226). Obejmowała ona modyfikację zakresu obowiązków głównego księgowego, likwidację tytułu (starszego księgowego), jak również dawała dyspozycję właściwym ministrom (kierownikom urzędów centralnych) do ustalenia rodzajów podlegających im lub nadzorowanych przez nich jednostek, w których ze względu na ich znaczenie dla gospodarki, rodzaj działalności oraz szczebel zarządzania. Stanowiska głównych księgowych mogły być zajmowane przez osoby o określonym wykształceniu lub kompetencjach – z wyższym wykształceniem ekonomicznym lub prawniczym i legitymujące się tytułem dyplomowanego biegłego księgowego. Były

to jedyne wymogi regulacyjne dotyczące dopuszczenia do wykonywania określonych czynności z zakresu rachunkowości. Dodać w tym kontekście należy, że warunkiem uzyskania tytułu zawodowego dyplomowanego biegłego księgowego było:

- 1) zdobycie odpowiednich kwalifikacji, w tym:
 - a) wykształcenia ekonomicznego lub prawniczego i co najmniej trzyletniej praktyki w rachunkowości, w tym co najmniej rok na stanowisku głównego księgowego, rewidenta lub na innym kierowniczym lub samodzielnym stanowisku w służbie finansowo-księgowej bądź pracownika nauki w dziedzinie rachunkowości lub nauczyciela rachunkowości w szkole średniej, albo
 - b) wykształcenia średniego lub uznanego za równorzędne i co najmniej ośmioletniej praktyki w zakresie rachunkowości, w tym co najmniej trzy lata na stanowisku głównego księgowego, rewidenta lub na innym kierowniczym lub samodzielnym stanowisku w służbie finansowo księgowej;
- 2) cieszenie się nienaganną opinią moralną i zawodową;
- 3) zdanie egzaminu państwowego na biegłego rewidenta;
- 4) złożenie odpowiedniego przyrzeczenia.

Jednocześnie analizowana uchwała zawierała upoważnienie dla Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (najstarszej polskiej organizacji zawodowej księgowych działającej od 1907 roku – SKwP) do organizowania i prowadzenia szkoleń dla kandydatów na dyplomowanych biegłych księgowych. SKwP było także podmiotem, którego opinii wymagano przed podjęciem decyzji o zawieszeniu lub skreśleniu określonej osoby z listy dyplomowanych biegłych księgowych. Dodać przy tym należy, że na mocy Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1960 r. w sprawie dyplomowanych biegłych księgowych (M.P. z 1960 r. nr 8, poz. 39) SKwP było podmiotem powołanym do obsługi technicznej i kasowej Państwowej Komisji Egzaminacyjnej dla Biegłych Księgowych, w której zasiadało trzech z 14 członków, jak również miało upoważnienie do zgłaszania kandydatów do wpisania na listę tymczasowych biegłych księgowych.

Reasumując, można stwierdzić, że w okresie powojennym, aż do przełomu polityczno-gospodarczego 1989 roku zawód księgowego w Polsce był zdefiniowany w przepisach prawa w odniesieniu do stanowiska głównego (starszego) księgowego i dyplomowanego biegłego rewidenta, jednakże za sam proces nadawania uprawnień oraz zapewnienia kształcenia i ciągłego doskonalenia zawodowego odpowiadała organizacja zawodowa – Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Odnosząc się do form instytucjonalizacji zawodu księgowego omawianych w podrozdziale 2.3, można uznać, że w analizowanym okresie obowiązywała regulacja zewnętrzna w rozumieniu typologii IFAC z pewnym udziałem organizacji zawodowej księgowych. Dodać przy tym należy, że w zakresie pozostałych zawodów księgowych (innych niż główny księgowy i dyplomowany biegły księgowy) funkcjonował system samoregulacji. Jak wskazywano wyżej, już z mocy prawa na głównym księgowym spoczywał obowiązek instruktażu i szkolenia personelu

rachunkowości własnego przedsiębiorstwa lub zakładu oraz przedsiębiorstw i zakładów podległych, który w praktyce realizowany był najczęściej za pośrednictwem systemu szkoleń i certyfikacji prowadzonego przez SKwP.

Sposób uregulowania zawodu księgowego w Polsce po 1989 roku przechodził istotne zmiany. Już w styczniu 1991 roku na mocy Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. z 1991 r. nr 10, poz. 35) dostosowano i wprowadzono w życie zasady rachunkowości właściwe dla rodzącej się wówczas gospodarki rynkowej. Obejmowały one w szczególności zasady: prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyceny aktywów i pasywów, sporządzania sprawozdań finansowych oraz inwentaryzacji. Przepisy te nie definiowały zawodu księgowego ani żadnych wymogów jego wykonywania. Zawód księgowego można było jedynie definiować pośrednio i domyślnie przez pryzmat czynności księgowych opisanych w rozporządzeniu. Był to okres samoregulacji zawodu. Dużą rolę w zakresie kształcenia i certyfikowania księgowych w tym okresie odegrał system certyfikacji realizowany przez SKwP oraz powstające i rozwijające się wówczas komercyjne instytucje i firmy szkoleniowe (np. Fundacja Rozwoju Rachunkowości). Dodać należy, że wtedy gros podmiotów podlegających zapisom rozporządzenia miało status przedsiębiorstw państwowych z tradycyjnymi strukturami organizacyjnymi, w których funkcje księgowe i tzw. rachuba płac, czyli rozliczanie wynagrodzeń wraz z obciążeniami publiczno-prawnymi od nich („narzutami”), prowadzona była przez osoby zatrudnione na podstawie umów o pracę (wewnętrznie). Zjawisko outsourcingu usług księgowych dopiero powstawało, wraz z rozwojem firm sektora prywatnego, co może objaśniać przyczynę braku uregulowań w tym zakresie w rozporządzeniu.

Dopiero pięć lat później, w styczniu 1995 roku na mocy Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. nr 121, poz. 591) oraz aktu wykonawczego do niej, zawód księgowego stał się zawodem regulowanym w ramach **systemu regulacji zewnętrznej** według nomenklatury IFAC. Uregulowaniom podlegało usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych (outsourcing usług księgowych). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie kwalifikacji i innych wymagań, których spełnienie uprawnia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz.U. z 1994 r. nr 140, poz. 790), określało wymagania, jakie musi spełniać osoba ubiegająca się o prawo do usługowego wykonywania czynności księgowych na rzecz podmiotów zewnętrznych. Obejmowały one:

- 1) pełną zdolność do czynności prawnych;
- 2) wykształcenie wyższe ekonomiczne o specjalizacji rachunkowość i co najmniej dwuletnią praktykę w księgowości lub wykształcenie średnie zawodowe o kierunku rachunkowość i co najmniej pięcioletnią praktykę w księgowości, a w tym rok na stanowisku samodzielnym;
- 3) miejsce zamieszkania na terytorium Polski;

- 4) niekaralność za przestępstwa: przeciwko mieniu, gospodarcze, fałszowania pieniędzy, papierów wartościowych, znaków urzędowych, przeciwko wymiarowi sprawiedliwości, naruszeniu tajemnicy państwowej i służbowej, przeciwko dokumentom, albo karne skarbowe.

Warunkiem dodatkowym było uzyskanie **świadectwa kwalifikacyjnego** (zwanego po zmianie przepisów w 2002 roku – certyfikatem księgowym) wydawanego przez Ministra Finansów. Świadectwo, o którym mowa, wydawane było na wniosek osoby zainteresowanej po weryfikacji spełnienia powyższych warunków. O świadectwo ubiegać się mogły także osoby niespełniające warunku wykształcenia (patrz pkt 2 powyżej), jeżeli miały co najmniej wykształcenie średnie i umiejętności zawodowe w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, ale dopiero po zdaniu egzaminu przed Komisją Egzaminacyjną działającą przy Ministrze Finansów. Analizowane rozporządzenie z 1994 roku nie specyfikowało zakresu przedmiotowego praktyki w księgowości, jaką musiał się wykazać kandydat w celu uzyskania świadectwa kwalifikacyjnego.

W późniejszym okresie przedmiotowe rozporządzenie podlegało kilkakrotnie zmianom. Jedną z istotniejszych nowelizacji przeprowadzono już w czerwcu 1995 roku. Polegała w szczególności na:

- 1) zdefiniowaniu zakresu przedmiotowego usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, a przez to jednocześnie zakresu kwalifikacji praktycznych niezbędnych do wykazania w ramach wymaganego doświadczenia zawodowego, obejmującego:
 - a) stwierdzenie zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca księgowania oraz, jeśli nie wynikało to z techniki dokonywania zapisów, sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych;
 - b) kontrolę zapisów w księgach, z zastosowaniem przepisów określonych w rozdz. 1, 2 i 4 u.o.r.;
 - c) sporządzanie i kontrolę sprawozdań, deklaracji i raportów wynikających z ksiąg rachunkowych, z zastrzeżeniem art. 52 ust. 2 i 3 u.o.r.;
- 2) rozszerzeniu zakresu podmiotów uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych o osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów.

Z kolei w 2002 roku (Dz.U. z 2002 r. nr 120, poz. 1022) dokonano zmiany nazwy dokumentu uprawniającego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych ze świadectwa kwalifikacyjnego na certyfikat księgowy oraz rozszerzono uprawnienia na doradców podatkowych, którzy – podobnie jak biegli rewidenci – mogli usługowo prowadzić księgi bez konieczności ubiegania się o wydanie certyfikatu. Dodatkowo zmieniono wymogi dotyczące osób legitymujących się wykształceniem średnim, które w celu uzyskania certyfikatu musiały wykazać się co najmniej dwuletnią praktyką w księgowości oraz zdać obowiązkowo egzamin przed komisją egzaminacyjną (wcześniej okres praktyki nie był zdefiniowany), jak również zdefiniowano szczegółowo zakres wiedzy objętej egzaminem.

W późniejszym okresie kwestie instytucjonalizacji zawodu księgowego zyskały rangę ustawową, na mocy gruntownej zmiany Ustawy z dnia 18 marca 2008 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2008 r. nr 63, poz. 393). Przepisy dotyczące usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych znalazły się w nowo wprowadzonym rozdziale 8a u.o.r. Zakres wymagań nie uległ zmianie w stosunku do stanu istniejącego w rozporządzeniu na dzień wejścia w życie nowelizacji, z wyjątkiem kryteriów uznawania praktyki w rachunkowości.

Za praktykę w księgowości uznano wykonywanie – 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 – następujących czynności:

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

W sierpniu 2014 roku nastąpiły diametralne zmiany w zakresie instytucjonalizacji zawodu księgowego w Polsce. Na skutek wejścia w życie Ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz.U. z 2014 r., poz. 768) zawód księgowego oraz wykonywanie czynności księgowych zostały całkowicie zderegulowane i poddane swobodzie działalności gospodarczej. Odtąd czynności księgowe może wykonywać każda osoba i jednostka organizacyjna. Jedynymi wymogami uprawniającymi do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych są: niekaralność za wskazywane wyżej przestępstwa oraz posiadanie obowiązkowego ubezpieczenia OC w zakresie prowadzonej działalności (*Deregulacja usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych*, 2014). Odtąd zawód księgowego podlega w pełni **samoregulacji**. Do kluczowych organizacji mających wpływ na funkcjonowanie i instytucjonalizację zawodu księgowego w warunkach samoregulacji należą: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Polska Izba Biegłych Rewidentów, jak również uznane międzynarodowe organizacje księgowych (np. ACCA) oraz firmy audytorsko-doradcze i szkoleniowe.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP)

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce jest profesjonalną organizacją zawodową rachunkowości działającą od 1907 roku, w której członkostwo ma charakter dobrowolny. Jako najstarszy i największy samorząd księgowy w Polsce aktywnie angażuje się w rozwój zawodu księgowego, w tym rozwój systemu certyfikacji zawodowej księgowych (w ramach systemu samoregulacji zawodu), który stał się szczególnie ważny w warunkach

deregulacji, tj. po 2014 roku. Organizacja prowadzi szkolenia dla kandydatów do zawodu księgowego, szkolenia rozwijające umiejętności i kwalifikacje księgowych w ramach systemu certyfikacji, jak również zapewnia system ciągłego kształcenia i doskonalenia zawodowego. Dodać należy, że do SKwP należy większość członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (PIBR). Zgodnie ze Statutem SKwP celem stowarzyszenia jest:

- 1) prowadzenie działań szkoleniowych i kursów ustawicznego doskonalenia zawodowego w celu poprawy wyników jego członków;
- 2) obrona praw, godności i interesów swoich członków;
- 3) zapewnienie przestrzegania standardów zawodowych i etycznych przez jej członków, jak również stworzenie odpowiednich warunków do podniesienia tych standardów;
- 4) dalszy rozwój i doskonalenie praktyk księgowych;
- 5) organizowanie zawodu zgodnie z europejskimi i światowymi standardami. SKwP opracowała własne programy certyfikacyjne obejmujące cztery poziomy (Uchwała nr 732/111/2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dnia 20 lipca 2009 r. w sprawie certyfikacji zawodu księgowego):

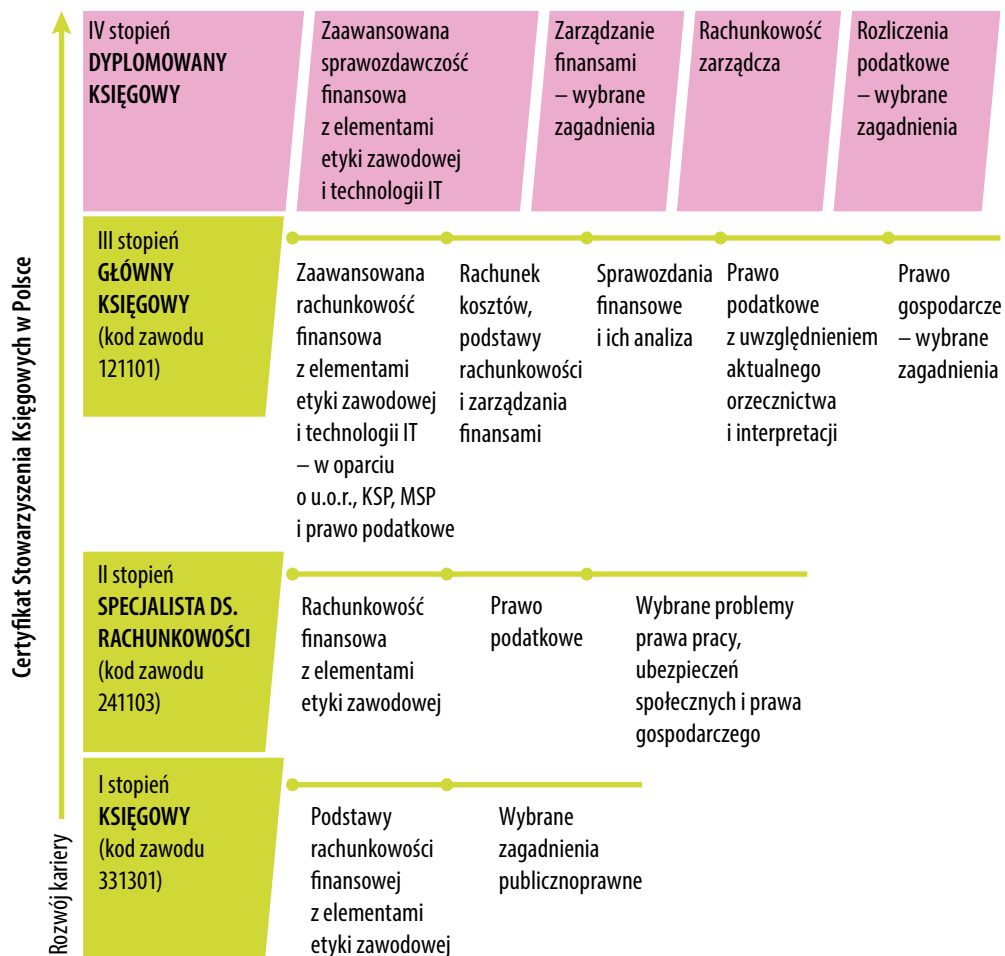
- a) księgowy,
- b) specjalista ds. rachunkowości,
- c) główny księgowy,
- d) dyplomowany księgowy,

z których trzy pierwsze wpisane są w system KRK, stanowiący jeden z potencjalnych filarów instytucjonalizacji zawodu księgowego w Polsce w ramach trwającej od 2022 roku debaty publicznej pod auspicjami Ministerstwa Finansów.

Oprócz wymienionego wyżej systemu certyfikacji księgowych SKwP oferuje także certyfikaty poświadczające wiedzę, kwalifikacje i doświadczenie w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych:

- 1) **certyfikat eksperta usług księgowych** – przeznaczony dla osób, które prowadzą lub zamierzają prowadzić biura rachunkowe, czyli dla aktualnych lub przyszłych właścicieli/szefów biur rachunkowych; o certyfikat mogą się ubiegać osoby, które poza innymi wymogami legitymują się certyfikatem księgowego lub świadectwem kwalifikacyjnym Ministerstwa Finansów, jak również osoby nieposiadające tego certyfikatu, które ukończyły III stopień ścieżki edukacyjnej SKwP (Uchwała nr 817/191/2013 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie tytułu „certyfikowany ekspert usług księgowych” ze zm.);
- 2) **certyfikat specjalisty usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych** – przeznaczony dla pracowników biur rachunkowych, osób o sprawdzonej oraz aktualizowanej wiedzy i umiejętnościach w zakresie rachunkowości, podatków oraz organizowania usług księgowych; o certyfikat mogą się ubiegać osoby, które poza innymi wymogami, mają wiedzę i umiejętności specjalisty ds. rachunkowości potwierdzone zaświadczeniem kwalifikacyjnym uzyskanym po egzaminie kończącym

kształcenie prowadzone przez Stowarzyszenie z zakresu II stopnia certyfikacji SKwP lub zaświadczeniem o ukończeniu kursu specjalisty ds. rachunkowości albo które potwierdzą wiedzę i umiejętności właściwe dla II stopnia certyfikacji w drodze testu/egzaminu (Uchwała nr 872/ 67 /2016 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dnia 29 lutego 2016 r. w sprawie tytułu „certyfikowany specjalista usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych”, zmieniona Uchwałą nr 939/424/2018 Zarządu Głównego SKwP z dnia 17 grudnia 2018 r.).



Rysunek 3.1. Ścieżka certyfikacji zawodowej SKwP

Źródło: Ścieżka certyfikacji, SKwP, 2023.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) wymaga lub zachęca swoich członków do ciągłego rozwoju zawodowego i oczekuje od nich uzyskania jednego z opisanych

wyżej certyfikatów, przestrzegania Kodeksu etyki zawodowej w rachunkowości oraz spełnienia wymogów ustawicznego rozwoju zawodowego (CPD). Stowarzyszenie sprawuje kontrolę nad swoimi członkami i dyscyplinuje ich w przypadku stwierdzonych naruszeń.

Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR)

Biegli rewidenci muszą być członkami PIBR, dawniej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, która została powołana ustawą z 1991 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym. Zgodnie z Ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym głównymi obowiązkami prawnymi PIBR są:

- 1) certyfikacja i rejestracja biegłych rewidentów;
- 2) przyjmowanie standardów rewizji finansowej i standardów kontroli jakości;
- 3) ustanowienie i egzekwowanie wymogów etycznych, jak również wymogów dotyczących ustawicznego doskonalenia zawodowego;
- 4) ustanawianie mechanizmów dochodzeniowo-dyscyplinarnych oraz prowadzenie postępowań dyscyplinarnych.

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

Obecnie, na bazie doświadczeń wynikających z deregulacji zawodu księgowego w Polsce, od kilku lat toczy się debata publiczna na temat powrotu do jego uregulowania. Prowadzone badania ujawniają krytyczny stosunek interesariuszy zawodu księgowego do jego deregulacji oraz akceptację lub oczekiwanie jego ponownego uregulowania. Czynnikiem determinującym ten stan jest dodatkowa nierównowaga regulacyjna pomiędzy trzema kluczowymi zawodami związanymi z rachunkowością – zawodem księgowego, biegłego rewidenta i doradcy podatkowego, z których dwa ostatnie są regulowane, a przez to mają zastrzeżony i zdefiniowany zakres kompetencyjny. Na tym tle dochodzi do sporów kompetencyjnych, w szczególności pomiędzy zawodem doradcy podatkowego a zawodem księgowego, którego zakres jest nieokreślony. Interesariusze zawodu księgowego oczekują wprowadzenia mechanizmów regulujących wykonywanie tego zawodu, jednakże nie ma jednoznacznego stanowiska co do sposobu jego uregulowania.

2.4. Przegląd uregulowań³³ zawodu księgowego w wybranych krajach europejskich

Deregulacja zawodu księgowego oraz przeprowadzona przez Ministerstwo Finansów w 2022 roku debata publiczna nad formą jego instytucjonalizacji w Polsce stała się inspiracją do podjęcia przez Komisję ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością, działającą przy Radzie Naukowej SKwP pod kierownictwem prof. Ewy Walińskiej (Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego) badania nad stanem uregulowań zawodu księgowego w wybranych krajach europejskich, którego celem było rozpoznanie kwestii uregulowania zawodu księgowego w krajach Starego Kontynentu, a w szczególności uzyskanie odpowiedzi na następujące pytania:

1. Czy zawód księgowy lub wykonywanie usług księgowych są regulowane?
2. Kogo lub jakich czynności księgowych dotyczą te regulacje: usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, samozatrudnionych, pracowników etatowych?
3. Jaki rodzaj uregulowań obowiązuje: rangi ustawowej, środowiskowe (organizacje zawodowe) czy mieszane (regulacje ustawowe z delegacją dla organizacji zawodowych)?
4. Jakie wymogi warunkują dostęp do zawodu księgowego lub wykonywania usług księgowych?
5. Czy uprawnienia są nadawane dożywotnio, czy wymagają okresowego odnawiania?³⁴

Badanie zostało przeprowadzone na podstawie dostępnych źródeł pierwotnych w postaci aktów prawnych, standardów lub innych regulacji oraz źródeł wtórnych, tj. opracowań i artykułów dotyczących analizowanej problematyki. Jego przedmiotem był stan uregulowań w zakresie dostępu do zawodu księgowego lub czynności księgowych w badanych krajach.

Badaniem objęto uregulowania funkcjonujące w 20 krajach europejskich. Dobór państw był celowy i zależny od dostępnych źródeł informacji.

Wykaz krajów objętych badaniem³⁵:

³³ Treść podrozdziału jest efektem prac przeprowadzonych przez dr. Marcina Michalaka (Katedra Rachunkowości WZ UŁ) w ramach prac zespołu badawczego działającego przy Komisji ds. rozwoju zawodu księgowego Rady Naukowej SKwP. Wyniki tych prac zostały opublikowane pierwotnie w raporcie Michalak i in., 2022.

³⁴ Liderem zespołu roboczego powołanego przez Komisję ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością przy Radzie Naukowej SKwP do przeprowadzenia analizowanego badania oraz autorem raportu z badania był dr Marcin Michalak (sekretarz Komisji i pracownik naukowy Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego), a w skład zespołu weszli: prof. zw. dr hab. Ewa Walińska – Uniwersytet Łódzki, dr Angelika Kaczmarczyk – Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, dr Artur Jastrzębowski – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.

³⁵ Pogrubioną czcionką zaznaczono kraje, w których dostęp do zawodu księgowego lub wykonywania czynności księgowych podlega regulacjom.

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

Na potrzeby analizowanego badania przyjęto, że przez uregulowanie zawodu księgowego rozumie się samoregulację z nadzorem zewnętrznym ze strony organizacji zawodowych wyznaczonych przez instytucje państwa i przez nie nadzorowane oraz regulację zewnętrzną przez instytucje państwa, wymogi prawne. W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono, że rozwiązania takie funkcjonują w siedmiu spośród 20 badanych krajów (35% próby): Austrii, Belgii, Francji, Portugalii, Rumunii, Serbii i we Włoszech.

Badania literaturowe przeprowadzone na potrzeby opisywanego badania oraz analiza regulacji w zakresie rachunkowości ujawniły, m.in. że na przykład we Francji już od 1947 roku obowiązuje wzorcowy plan kont (*Plan Comptable General* – PCG), który jest wyrazem wysokiego stopnia uregulowania systemu rachunkowości w tym kraju i jego standaryzacji, typowy dla kontynentalnego modelu rachunkowości. Dodać przy tym należy, iż francuski PCG ma swoje korzenie w rozwiązaniach niemieckich. To z kolei zdaniem autorów przywoływanego raportu może uzasadniać obecność na przedmiotowej liście Austrii i Belgii – państw, w przeszłości znajdujących się pod wpływami Niemiec lub Francji, a więc mających wspólne doświadczenia historyczne. Nie bez znaczenia dla składu ww. listy krajów są wpływy prawa rzymskiego, co oprócz Włoch dotyczy także wymienionych wcześniej Austrii i Belgii oraz Portugalii. Przytoczone syntetycznie uwarunkowania historyczne tworzą przesłankę do potwierdzenia wyrażanej w podrozdziale 2.1 tezy, że względy kulturowe i środowiskowe stanowią jeden z elementów decydujących o stopniu uregulowań prawnych w danym kraju w różnych dziedzinach życia, nie tylko kwestii zawodu księgowego.

Syntetyczne zestawienie wymogów regulacyjnych dotyczących zawodu księgowego lub czynności księgowych w badanych krajach przedstawia tabela 2.2.

Jak wynika z danych zawartych tabeli 2.2, we wszystkich przebadanych krajach uregulowaniom podlega usługowe wykonywanie zawodu księgowego lub czynności księgowych, realizowane w formie samozatrudnienia lub za pośrednictwem podmiotów gospodarczych świadczących usługi księgowe. Wyniki badania wykazały na zróżnicowany sposób uregulowania zawodu księgowego, obejmujący następujące modele:

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

Tabela 2.2. Syntetyczne zestawienie uregulowań dotyczących zawodu księgowego

Lp.	Kraj	Rodzaj uregulowań	Wymogi	Egzamin
1	Austria	Uregulowanie ustawowe, w tym dotyczące zawodów księgowego zarządczego i księgowego ds. płac	Brak wymogu w zakresie poziomu lub profilu wykształcenia Doświadczenie praktyczne 3 lata i 1,5 roku Kwalifikacje nabyte zewnętrznie muszą zostać potwierdzone, minimum 22,5 godz. pracy zawodowej w roku	Tak
2	Belgia	Uregulowania ustawowe	Wymóg wyższego wykształcenia, doświadczenie zawodowe, egzamin, 200 dni stażu (1000 godzin) w okresie 12–36 miesięcy	Tak
3	Francja	Uregulowanie ustawowe i środowiskowe dwie ścieżki: 1) wykształcenie/praktyka 2) egzamin	Wymóg wyższego wykształcenia kierunkowego, trzyletnie doświadczenie praktyczne, egzamin Druga ścieżka nie wymaga wykształcenia kierunkowego	Tak
4	Portugalia	Delegacja ustawowa dla organizacji zawodowej do nadawania uprawnień	Wymóg wyższego wykształcenia kierunkowego (studia licencjackie lub podyplomowe), 1,5 roku doświadczenia zawodowego	Tak
5	Rumunia	Delegacja ustawowa dla organizacji zawodowej do nadawania uprawnień	Brak danych	Brak danych
6	Serbia	Delegacja ustawowa dla organizacji zawodowej do nadawania uprawnień	Brak danych	Brak danych
7	Włochy	Uregulowanie wymagań na poziomie ustawowym	Wykształcenie wyższe, wymogi doświadczenia praktycznego i egzamin państwowy	Tak

Źródło: Michalak i in., 2022.

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

Najczęstsze wymogi warunkujące uzyskanie dostępu do wykonywania zawodu księgowego to:

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

Przedstawione wyżej rodzaje wymogów warunkujących dostęp do zawodu księgowego są względnie uniwersalne i powtarzalne. Odpowiadają wymogom, jakie co do zasady obowiązywały także w Polsce przed wdrożeniem deregulacji zawodu księgowego w 2014 roku, a dotyczyły certyfikatu księgowego wydawanego przez Ministerstwo

Finansów RP, oraz są stosowane nadal jako kryteria uzyskania chociażby certyfikacji SKwP.

Jak wykazały badania, warunek wyższego wykształcenia występuje w większości krajów wymienionych w tabeli 2.2. Nie w każdym przypadku musiało być to wykształcenie kierunkowe, związane z rachunkowością, finansami lub ekonomią. Brak wykształcenia kierunkowego jest co do zasady zastępowany warunkiem doświadczenia zawodowego w obszarze rachunkowości.

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

W większości badanych krajów³⁶ uzyskanie prawa do wykonywania zawodu księgowego wymaga zdania egzaminu państwowego. Egzamin ten ma charakter obowiązkowy, niezależnie od innych wymagań, albo dobrowolny – jako równoległy sposób uzyskania uprawnień, zastępujący inne wymogi. Podobne rozwiązanie obowiązywało w Polsce przed deregulacją zawodu księgowego w 2014 roku w zakresie uzyskania certyfikatu księgowego, przy czym istniała możliwość zwolnienia z egzaminu po spełnieniu określonych warunków.

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

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

Są to wymagania znane w polskich warunkach z regulacji dotyczących zawodu biegłego rewidenta i doradcy podatkowego.

Wymóg aktywnego wykonywania zawodu i ciągłego doskonalenia jest szczególnie istotny w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu prawnym i regulacyjnym rachunkowości. Wymóg ten wraz z koniecznością przestrzegania norm etycznych podkreślali m.in. respondenci biorący udział w badaniach na temat zawodu księgowego i warunków jego wykonywania prowadzonych chociażby przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

W toku analizowanego badania, ze względu na mnogość regulacji i trudności lingwistyczne, nie udało się zbadać zakresu czynności księgowych podlegających uregulowaniom. Niemniej jednak przeprowadzone badanie ujawniło, że w Austrii i w Szwecji³⁷ zakres certyfikacji jest szeroki i dotyczy także zawodu księgowego ds. płac oraz księgowego zarządczego.

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

37 W tabeli 2.2 nie ujęto uregulowań szwedzkich, gdyż mają one charakter wyłącznie środowiskowy.

Z treści raportu wynika, że w części z badanych krajów dostęp do zawodu księgowego jest certyfikowany lub regulowany środowiskowo przez organizacje zawodowe księgowych. Kraje te nie zostały wykazane w tabeli 2.2. Do krajów o uregulowaniach środowiskowych rachunkowości należą: Irlandia, Anglia, Szkocja, Walia, Szwecja, Holandia, Litwa, Polska (od 2014 roku).

Dla przykładu w Szwecji występują dwie ścieżki certyfikacji:

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

Aby uzyskać kwalifikacje AAC lub APC, kandydaci muszą aktywnie pracować w firmie księgowej lub audytorskiej i uzyskać licencjat w zakresie biznesu, a ponadto wykazać trzyletnie doświadczenie praktyczne. Zdobycie uprawnień jest możliwe dopiero po zdaniu egzaminów AAC lub APC. W celu zachowania tytułu trzeba zrealizować co najmniej 120 godzin odpowiedniego programu doskonalenia zawodowego (CPD) w ciągu trzech lat (minimum 20 godzin rocznie) – 60 godzin musi być weryfikowalne. Uprawnienia AAC lub APC muszą być odnawiane co sześć lat, przechodząc kontrole zapewnienia jakości zorganizowane przez FAR. Wszyscy doradcy księgowi są zobowiązani do przestrzegania Kodeksu etycznego wydanego przez FAR oraz do ukończenia 60 godzin programu ciągłego doskonalenia zawodowego (CPD) w ciągu trzech lat, aby odnowić licencję autoryzacyjną. Ponadto członkowie tego instytutu podlegają kontroli jakości przeprowadzanej przez doradców SRF co sześć lat.

Z kolei w krajach modelu anglosaskiego instytucjonalizacja zawodu księgowego ma głównie charakter środowiskowy. W Holandii księgowi nie podlegają regulacjom na szczeblu państwowym, ale mogą dobrowolnie przystąpić do Vereniging van Registercontrollers (Holenderskie Stowarzyszenie Zarejestrowanych Kontrolerów, VRC) i podlegać jego regulacjom oraz wytycznym. Podmioty zarejestrowane w VRC gwarantują usługi z zakresu rachunkowości zarządczej, rachunkowości finansowej, raportowania zintegrowanego, kontroli strategicznej i zarządzania ryzykiem oraz ładu korporacyjnego. VRC oferuje tytuł zarejestrowanego kontrolera członkom, którzy pomysłnie ukończą program Executive Master of Finance and Control. Wymaga również ciągłego rozwoju zawodowego, przestrzegania Kodeksu etyki.

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

W dalszej części tego podrozdziału przedstawiono syntetyczny opis wymogów regulacyjnych zawodu księgowego w siedmiu krajach wymienionych w tabeli 2.2, w których zawód księgowego jest regulowany.

Belgia

Główne regulacje rachunkowości, którym towarzyszą dekrety królewskie, obejmują:

- 1) ustawę o rachunkowości z 1975 r. (ze zm.);
- 2) ustawę z 1999 r. o zawodach księgowych i podatkowych oraz
- 3) ustawę o audytach z 2016 r.

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

Aby kandydaci zostali wpisani do rejestru IPCF, muszą ukończyć program szkoleniowy IPCF. Artykuł 51 ustawy z 1999 r. stanowi, że stażyści muszą odbyć 200 dni (1000 godzin stażu) samodzielnej praktyki zawodowej, trwającej od 12 do 36 miesięcy. IPCF może zwolnić z odbycia stażu osoby mające zagraniczne kwalifikacje, o ile instytucja uzna je za równoważne ze statusem specjalisty księgowego w Belgii. Wszyscy stażyści i członkowie IPCF podlegają:

- 1) wymaganiom ustawicznego rozwoju zawodowego (CPD);
- 2) pod Kodeks etyki IESBA 2009 oraz
- 3) pod system wstępnego i ustawicznego kształcenia IPCF.

Aby zostać członkiem IEC-IAB, kandydaci muszą:

- 1) uzyskać stopień uniwersytecki (lub wyższy) uznawany przez społeczność flamandzką, francuską lub niemieckojęzyczną;

- 2) odbyć trzyletni staż w instytucji lub wykazać co najmniej siedmioletnie doświadczenie praktyczne oraz
- 3) zdać egzamin końcowy.

Zwolnienia z programu stażowego dostępne są na stronie internetowej organizacji.

Ustawa z 1999 r. przyznaje IEC-IAB odpowiedzialność za:

- 1) wdrażanie wymogów dotyczących wstępnego i ustawicznego rozwoju zawodowego określonych w ustawie dla jej członków;
- 2) organizowanie szkoleń i egzaminów licencyjnych;
- 3) funkcjonowanie systemu dyscyplinarnego dla swoich członków w celu zapewnienia zgodności z wymogami edukacyjnymi i etycznymi oraz
- 4) informowanie członków o wszelkich zmienionych lub nowych standardach rachunkowości i etyki.

Ustawa o rachunkowości z 1975 r. (ze zm.) deleguje uprawnienia w zakresie ustanawiania standardów rachunkowości do Belgijskiej Rady Standardów Rachunkowości (BASB).

Zawodowy Instytut Księgowych i Księgowych Podatkowych (IPCF)

IPCF jest obowiązkową organizacją członkowską dla księgowych i księgowych podatkowych, założoną zgodnie z ustawą z 1999 r. Odpowiada ona przede wszystkim za prowadzenie rejestru księgowych i doradców podatkowych oraz za administrowanie programem szkoleniowym IPCF. Wszyscy stażyści i członkowie IPCF podlegają:

- 1) wymogom ustawicznego rozwoju zawodowego;
- 2) pod kodeks, który zawiera wymagania Kodeksu etyki IESBA 2009 oraz
- 3) wymogi dyscyplinarne.

Francja

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

We Francji uniwersytety, ministerstwa Szkolnictwa Wyższego, Sprawiedliwości i Gospodarki, Finansów i Budżetu uczestniczą we wdrażaniu wymagań dotyczących

wstępnego rozwoju zawodowego (IPD) dla zawodowych księgowych, które są określone w Kodeksie handlowym dla *commissaires aux comptes* i w dekreście nr 432/2012 dla *expert-comptable*. Aby otrzymać uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta lub dyplomowanego księgowego, kandydaci muszą: zdobyć wykształcenie wyższe, mieć co najmniej trzyletnie doświadczenie zawodowe w firmie księgowej/audytorskiej, zdać końcowy egzamin i uzyskać francuski wyższy stopień księgowy *Diplôme d'Expertise Comptable* (DEC). DEC daje dostęp do obu zawodów, przy czym audytorzy muszą zdobyć praktyczne doświadczenie w audycie.

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

Wykonywanie zawodu dyplomowanego księgowego podlega we Francji rozporządzeniu nr 45–2138 z 1945 r., które powołało CSOEC, jako niezależną organizację, podlegającą Ministerstwu Gospodarki, Finansów i Budżetu.

Osoby fizyczne i prawne oferujące usługi księgowe inne niż badania ustawowe muszą należeć do CSOEC. Zgodnie z prawem do zadań CSOEC zalicza się:

- 1) prowadzenie rejestru dyplomowanych księgowych i firm księgowych;
- 2) ustanowienie wymogów w zakresie doskonalenia zawodowego i postępowania zawodowego;
- 3) ustanowienie i funkcjonowanie systemu kontroli jakości;
- 4) przygotowywanie i opracowywanie standardów etyki zawodowej;
- 5) opracowywanie standardów rewizji finansowej dla audytów umownych i przeglądów historycznych informacji finansowych oraz innych zleceń atestacyjnych i usług pokrewnych;
- 6) dostarczanie danych wejściowych do programów nauczania rachunkowości i wymogów wstępnego przygotowania zawodowego (IPD) dla biegłych księgowych oraz
- 7) reprezentowanie, promowanie, obrona i rozwijanie zawodu biegłego rewidenta zarówno we Francji, jak i za granicą.

Ponadto Kodeks handlowy upoważnia Regionalne Izby Dyscyplinarne, niezależne prawnie od CNCC i CSOEC, do badania i dyscyplinowania dyplomowanych księgowych i biegłych rewidentów. Regionalne Izby Dyscyplinarne są w pełni zintegrowane z francuskim systemem sądownictwa. Okręgowe Izby Dyscyplinarne podejmują postępowanie dyscyplinarne i dochodzeniowe dla biegłych rewidentów w sprawach dotyczących członków jednostek zainteresowania niepublicznego (nie JZP) oraz członków CSOEC. Osoby zarejestrowane w CNCC mogą odwołać się do H3C, natomiast

zarówno członkowie CNCC, jak i CSOEC mogą odwołać się od decyzji do Krajowej Izby Dyscyplinarnej. Odwołanie od orzeczeń Krajowej Izby Dyscyplinarnej odbywa się przed Sądem Najwyższym (Conseil d'Etat).

Portugalia

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

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

Aby zostać dyplomowanym księgowym i członkiem OCC, kandydaci muszą: mieć dyplom studiów licencjackich lub podyplomowych, odpowiadających w zakresie treści i długości wymaganemu przez OCC programowi kształcenia z rachunkowości, ukończyć co najmniej trzyletnie studia biznesowe na poziomie uniwersyteckim zakończone dyplomami, wykazać 18 miesięcy monitorowanego doświadczenia praktycznego oraz zdać końcowy egzamin zawodowy. Zarówno na członków OROC, jak i OCC nałożony jest wymóg doskonalenia zawodowego.

Dyplomowani księgowi podlegają regulacjom Izby Dyplomowanych Księgowych (OCC) pod nadzorem MF. Zgodnie z prawem do zadań OCC należy:

- 1) prowadzenie rejestru dyplomowanych księgowych i firm księgowych;
- 2) wdrożenie wymagań wstępnego i ustawicznego kształcenia dla dyplomowanych księgowych;
- 3) egzekwowanie standardów etycznych;
- 4) ustanowienie systemu dyscyplinarnego dla swoich członków;
- 5) administrowanie i monitorowanie programu doskonalenia zawodowego oraz
- 6) ustanowienie systemów zapewniania jakości (QA) dla swoich członków.

Ikba Dyplomowanych Księgowych (OCC)

OCC, utworzona w 1995 r., jest obowiązkową organizacją zawodową dla dyplomowanych księgowych (*Contabilista Certificado* – CC) i firm księgowych (*Sociedades Profissionais de Contabilistas Certificados e Sociedades de Contabilidade*) zgodnie z dekretem z mocą ustawy 459/99, zmienionym przez dekret z mocą ustawy nr 139/2015. Członkowie OCC przygotowują sprawozdania podatkowe i finansowe i jako jedyni w zawodzie mogą podpisywać sprawozdania finansowe wraz z przedstawicielami firmy. Zgodnie z prawem do zadań OCC należą:

- 1) prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i firm księgowych;
- 2) wdrożenie wymagań wstępnego i ustawicznego kształcenia dla dyplomowanych księgowych;
- 3) egzekwowanie standardów etycznych;
- 4) ustanowienie systemu dyscyplinarnego dla swoich członków;
- 5) administrowanie i monitorowanie programu doskonalenia zawodowego oraz
- 6) ustanowienie systemów zapewniania jakości (QA) dla swoich członków.

Austria

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

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

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

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

Nie ma żadnych wstępnych wymagań edukacyjnych, aby przystąpić do egzaminów. Kandydaci muszą mieć dowód odpowiedniego doświadczenia zawodowego (trzy lata dla dyplomowanych księgowych zarządzających i półtora roku dla dyplomowanych księgowych i księgowych ds. płac). Kwalifikacje nabyte w innym miejscu muszą być uznane przez Komisję Wspólną za porównywalne. Wszyscy praktykujący zarejestrowani specjaliści księgowi są zobowiązani do podjęcia 22,5 godzin praktyki rocznie.

Komisja Wspólna wrywkowo weryfikuje przestrzeganie wymogów doskonalenia zawodowego na początku każdego roku i nakłada sankcje za ich nieprzestrzeganie.

Rumunia

W Rumunii zarówno funkcjonowanie księgowych, jak i biegłych rewidentów jest regulowane przez rządowe i zawodowe organizacje księgowe (PAO) – Organ Ekspertów i Licencjonowanych Księgowych Rumunii (CECCAR) oraz Izbę Biegłych Rewidentów Rumunii (CFAR). Działalność CFAR podlega nadzorowi Urzędu Nadzoru Publicznego Audytu (ASPAAS), który został uznany za organ nadzoru nad działalnością audytową na mocy ustawy nr 162 z 2017 r.

Zawodowi księgowi podlegają wymogom CECCAR, ustanowionym rozporządzeniem nr 65 z 1994 r. oraz ustawą nr 162/2017 o ustawowym badaniu rocznych sprawozdań finansowych i rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

CECCAR jest upoważniona do:

- 1) prowadzenia rejestrów swoich członków;
- 2) ustalania wymagań dotyczących wstępnego i ustawicznego doskonalenia zawodowego oraz
- 3) ustanawiania standardów etycznych oraz systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej dla swoich członków.

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

Włochy

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

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

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

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

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

CNDCEC jest wyznaczony dekretem ustawodawczym nr 139/05 jako podmiot odpowiedzialny za:

- 1) opracowywanie wymogów etycznych dla swoich członków;
- 2) monitorowanie i egzekwowanie przestrzegania przez swoich członków standardów technicznych i etycznych zawodu;
- 3) ocenę i zatwierdzanie programów ustawicznego doskonalenia zawodowego ustanowionych w rozdziałach terytorialnych;
- 4) reprezentowanie zawodu na poziomie krajowym i międzynarodowym oraz
- 5) w razie potrzeby formułowanie opinii na temat projektów ustaw.

2.5. Badanie zależności między formą instytucjonalizacji zawodu księgowego a cechami kulturowymi modelu Hofstede

2.5.1. Cel i opis badania

Wyniki badania przedstawionego w podrozdziale 2.4 stały się inspiracją do dalszych badań, przeprowadzonych przez Michałaka (2023), których celem była analiza i identyfikacja zależności pomiędzy opisywanymi w podrozdziale 2.1 czynnikami modelu kulturowego Hofstede (Hofstede, Hofstede, Minkov, 2011; Czerwonka, 2015; Klimczak, 2013) a sposobem uregulowania dostępu do zawodu księgowego w badanych krajach europejskich (patrz podrozdział 2.2–2.4). W kontekście dylematów dotyczących potencjalnego sposobu uregulowania zawodu księgowego w Polsce analizie poddano także uwarunkowania kulturowe tego kraju celem spozycjonowania ich na tle innych krajów, w których obowiązuje system regulacji zewnętrznych lub samoregulacji

z nadzorem zewnętrznym. Na tej podstawie ustalono, czy uwarunkowania kulturowe w Polsce stanowią uzasadnioną przesłankę dla wprowadzenia systemu regulacji zewnętrznych dla zawodu księgowego.

Problemem badawczym była odpowiedź na pytanie: czy kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym cechują się określoną paletą wspólnych czynników kulturowych według modelu Hofstedeego?

Na potrzeby badania przyjęto tezę, że kraje, w których obowiązuje system regulacji zewnętrznych lub system samoregulacji z kontrolą zewnętrzną, będą cechować:

- 1) duży dystans do władzy;
- 2) wysoki poziom indywidualizmu;
- 3) męskość;
- 4) wysoki stopień unikania niepewności;
- 5) orientacja krótkoterminowa;
- 6) niski poziom zaspokojenia potrzeb (restrykcyjność).

Dla potrzeb realizacji celu badania i weryfikacji przyjętej tezy, oprócz studiów literaturowych, przeprowadzono badania typu *desk reaserch* z wykorzystaniem metody analizy treści dostępnych źródeł pierwotnych (aktów prawnych, standardów lub innych regulacji) oraz źródeł wtórnych (opracowania i artykuły), dotyczących zasad dostępu do wykonywania zawodu księgowego w 20 wybranych krajach europejskich (patrz podrozdział 2.4), posłużono się także zestawieniem charakterystyk badanych krajów w przekroju wartości sześciu czynników kulturowych modelu Hofstedeego według stanu na dzień 8 grudnia 2015 r., dostępnymi na stronie <https://geerthofstede.com/research-and-vsm/dimension-data-matrix/> pod adresem <https://geerthofstede.com/wp-content/uploads/2016/08/6-dimensions-for-website-2015-08-16.xls> (dostęp: 15.02.2023). Biorąc pod uwagę relatywną trwałość cech kulturowych poszczególnych krajów, uznano, że wskazane dane stanowią miarodajną podstawę dla niniejszego badania.

Wyniki badania w zakresie stanu i rodzaju uregulowań w dostępie do zawodu księgowego w krajach objętych próbą badawczą (podrozdział 2.4) zestawiono z wartością czynników kulturowych z modelu Hofstedeego uszeregowanych zgodnie z przyjętymi i wyspecyfikowanymi wyżej kryteriami badania. Dla potrzeb weryfikacji prawdziwości przyjętej tezy całość próby podzielono na dwie równe pod względem liczebności części (po 10 krajów) w zakresie danego uszeregowania każdej z cech celem określenia, czy kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym mieszczą się w medianie wartości cech predestynujących taki rodzaj uregulowań, zgodnie z logiką zaprezentowaną w poprzedniej części artykułu.

2.5.2. Wyniki badania

Badanie wskazanych wcześniej źródeł pierwotnych i wtórnych dotyczących sposobu uregulowania dostępu do zawodu księgowego ujawniło, że uregulowania zewnętrzne lub samoregulacja z nadzorem zewnętrznym występuje w siedmiu z 20 badanych krajów, czyli w 35% badanej próby. Zestawienie tych krajów i sposobu uregulowania zawodu księgowego według nomenklatury OECD zawiera tabela 2.3.

Tabela 2.3. Syntetyczne zestawienie uregulowań dotyczących zawodu księgowego

Lp.	Kraj	Sposób uregulowania wg nomenklatury OECD
1	Austria	Uregulowania zewnętrzne (ustawowe)
2	Belgia	Uregulowania zewnętrzne (ustawowe)
3	Włochy	Uregulowanie zewnętrzne (ustawowe)
4	Francja	Uregulowanie zewnętrzne (ustawowe) oraz równoległe samoregulacja z nadzorem zewnętrznym
5	Portugalia	Samoregulacja za pośrednictwem organizacji zawodowych z nadzorem zewnętrznym (ustawowym)
6	Rumunia	Samoregulacja za pośrednictwem organizacji zawodowych z nadzorem zewnętrznym (ustawowym)
7	Serbia	Samoregulacja za pośrednictwem organizacji zawodowych z nadzorem zewnętrznym (ustawowym)

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Jak wynika z tabeli 2.3, w czterech z siedmiu krajów występują uregulowania zewnętrzne w zakresie dostępu do zawodu księgowego. Tyle samo krajów (cztery z siedmiu) wykorzystuje samoregulację zawodu za pośrednictwem organizacji zawodowych z nadzorem zewnętrznym (ustawowym). W jednym z krajów (Francja) występują jednocześnie dwie ścieżki regulacyjne, co tłumaczy proporcję 4 : 4 w zakresie każdego sposobu uregulowania w grupie siedmiu państw. We wszystkich siedmiu krajach uregulowaniom podlega usługowe wykonywanie zawodu księgowego, realizowane w formie samozatrudnienia lub za pośrednictwem podmiotów gospodarczych świadczących usługi księgowe. Najczęstsze wymogi warunkujące uzyskanie dostępu do wykonywania zawodu księgowego to:

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

W tabeli 2.3 przedstawiono parametry czynników kulturowych modelu Hofstede dla krajów stanowiących próbę badawczą. Pogrubioną czcionką zaznaczono kraje, w których obowiązują uregulowania w zakresie wykonywania zawodu księgowego. Kursywą zaznaczono Polskę, jako kraj, w którym aktualnie nie obowiązują regulacje w przedmiotowym zakresie, niemniej prowadzi się szeroką debatę publiczną na temat przywrócenia uregulowań zewnętrznych bądź samoregulacji z nadzorem zewnętrznym, zniesioną na mocy ustawy deregulacyjnej z 2014 roku. Dane zostały przedstawione w układzie alfabetycznym.

Tabela 2.4. Parametry czynników kulturowych modelu Hofstedeego dla krajów objętych próbą badawczą

Lp.	Kraj	Skrót	Dystans od władzy	Indywidualizm	Męskość	Unikanie niepewności	Orientacja długookresowa	Zaspokajanie potrzeb
1	Austria	AUT	11	55	79	70	60	63
2	Belgia	BEL	65	75	54	94	82	57
3	Bułgaria	BUL	70	30	40	85	69	16
4	Estonia	EST	40	60	30	60	82	16
5	Finlandia	FIN	33	63	26	59	38	57
6	Francja	FRA	68	71	43	86	63	48
7	Grecja	GRE	60	35	57	112	45	50
8	Hiszpania	SPA	57	51	42	86	48	44
9	Holandia	NET	38	80	14	53	67	68
10	Irlandia	IRE	28	70	68	35	24	65
11	Litwa	LIT	42	60	19	65	82	16
12	Niemcy	GER	35	67	66	65	83	40
13	Norwegia	NOR	31	69	8	50	35	55
14	Polska	POL	68	60	64	93	38	29
15	Portugalia	POR	63	27	31	104	28	33
16	Rumunia	ROM	90	30	42	90	52	20
17	Serbia	SER	86	25	43	92	52	28
18	Słowacja	SLK	104	52	110	51	77	28
19	Szwecja	SWE	31	71	5	29	53	78
20	Włochy	ITA	50	76	70	75	61	30

Objaśnienie: im wyższa punktacja w poszczególnych zakresach, tym odpowiednio większy dystans od władzy, większy stopień indywidualizmu, niższa męskość (wyższa kobiecość), większe unikanie niepewności, niższa orientacja długoterminowa, wyższe zaspokajanie potrzeb (niski poziom przyzwolenia).

Źródło: opracowanie własne na podstawie 6 *dimensions for website*, 2015.

W tabeli 2.5 zaprezentowano uszeregowanie krajów według kolejności zgodnej z przyjętym kryterium porządkowania w zakresie każdego z czynników oddzielnie (np. w kolumnie „duży dystans do władzy” w wierszu 1 znajduje się kraj o największym dystansie, a na w 20 – o najmniejszym, w kolejnych kolumnach odpowiednio).

Tabela 2.5. Uszeregowanie krajów według kolejności zgodnej z przyjętym kryterium porządkowania

Lp.	Duży dystans do władzy	Niski indywidualizm	Niski poziom męskości	Wysokie unikanie niepewności	Niska orientacja długookresowa	Niskie zaspokajanie potrzeb
1	SLK	SER	SLK	GRE	GER	LIT
2	ROM	POR	AUT	POR	EST	BUL
3	SER	ROM	ITA	BEL	BEL	EST
4	BUL	BUL	IRE	POL	LIT	ROM
5	POL	GRE	GER	SER	SLK	SER
6	FRA	SPA	POL	ROM	BUL	SLK
7	BEL	SLK	GRE	FRA	NET	POL
8	POR	AUT	BEL	SPA	FRA	ITA
9	GRE	POL	SER	BUL	ITA	POR
10	SPA	LIT	FRA	ITA	AUT	GER
11	ITA	EST	ROM	AUT	SWE	SPA
12	LIT	FIN	SPA	GER	SER	FRA
13	EST	GER	BUL	LIT	ROM	GRE
14	NET	NOR	POR	EST	SPA	NOR
15	GER	IRE	EST	FIN	GRE	BEL
16	FIN	FRA	FIN	NET	FIN	FIN
17	NOR	SWE	LIT	SLK	POL	AUT
18	SWE	BEL	NET	NOR	NOR	IRE
19	IRE	ITA	NOR	IRE	POR	NET
20	AUT	NET	SWE	SWE	IRE	SWE

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2.6. Liczba krajów mieszcząca się w połowie próby badawczej w zakresie każdego z czynników

Lp.		Duży dystans od władzy	Niski indywidualizm	Niski poziom męskości	Wysokie unikanie niepewności	Niska orientacja długookresowa	Niskie zaspokajanie potrzeb
1	Liczba krajów bez Polski	5	4	5	6	4	4
2	Liczba krajów z Polską	6	5	6	7	4	5
3	Procent krajów bez Polski	71,4%	57,1%	71,4%	85,7%	57,1%	57,1%
4	Procent krajów z Polską	75,0%	62,5%	75,0%	87,5%	50,0%	62,5%

Źródło: opracowanie własne

2.5.3. Wnioski z badania

Odnosząc się do problemu badawczego zdefiniowanego w tej części rozdziału, można stwierdzić, że wyniki przeprowadzonego badania (tabele 2.3, 2.5 i 2.6) dostarczają przesłanek do uznania, iż kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym cechują się określoną paletą wspólnych czynników kulturowych według modelu Hofstedeego.

W szczególności można uznać za prawdziwą tezę, że kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym w zakresie dostępu do zawodu księgowego cechują się relatywnie wysokim stopniem unikania niepewności i dystansu od władzy oraz relatywnie niższym stopniem męskości w porównaniu do krajów bazujących na mechanizmach samoregulacji zawodu księgowego.

Aż 85,7% (sześć z siedmiu) krajów stosujących uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym znalazło się w grupie 10 krajów o najwyższym poziomie unikania niepewności. Ten czynnik wydaje się jednym z najsilniej oddziałujących na skłonność do ustanowienia zawodu księgowego zawodem regulowanym. Po uwzględnieniu Polski aż 87,5% (siedem z ośmiu) krajów znalazło się w grupie państw o najwyższym stopniu czynnika awersji do niepewności. W przypadku tych krajów ściśle uregulowania prawne stanowią swoisty mechanizm niwelowania niepewności.

Wysoki wskaźnik zbieżności cech w grupie krajów stosujących silne uregulowania zawodu księgowego można dostrzec w przypadku wysokiego dystansu od władzy oraz niskiego poziomu męskości. Każdym z tych czynników cechuje się 71,4% (pięć z siedmiu) krajów stosujących silne mechanizmy regulacji zawodu księgowego, a po uwzględnieniu Polski aż 75% (sześć z ośmiu). Wysoki dystans do władzy można uznać za czynnik katalityczny dla uregulowania zawodu księgowego, co tylko potwierdza empirycznie tezę wynikającą z analizy logicznej. Wysoki dystans do władzy ogranicza skłonność jednostek do partycypacji, inicjatywy własnej w działaniu i elastyczności działania. Niski poziom męskości jako czynnik sprzyjający ścisłym uregulowaniom zawodu księgowego znajduje uzasadnienie także na gruncie analizy logicznej, jako czynnik wskazujący na większy stopień uległości i podporządkowania. Na bazie danych z tabeli 2.4 można zauważyć, że mimo iż obydwa czynniki osiągnęły te same liczebności i udziały procentowe, to jednak w zakresie cechy wysokiego dystansu do władzy przedmiotowe pięć, sześć krajów o silnych uregulowaniach zawodu księgowego uplasowało się na pierwszych ośmiu miejscach w rankingu danego czynnika, podczas gdy w przypadku niskiego poziomu męskości dopiero w zakresie pierwszych 10 miejsc danego czynnika. Tym samym czynnik wysokiego dystansu do władzy można uznać za istotniejszy czynnik katalityczny od czynnika męskości.

Na podstawie tabel 2.5 i 2.6 można uznać, że najniższe znaczenie dla skłonności do wysokiego stopnia uregulowań zawodu księgowego w badanych krajach ma cecha orientacji długookresowej. Aż trzy z czterech krajów stosujących regulacje zawodu

księgowego, które znalazły się w gronie dziesięciu krajów o najwyższym poziomie tej cechy, znalazło się dopiero na miejscach 8–10.

W przypadku pozostałych czynników – niskiego poziomu indywidualizmu i niskiego poziomu zaspokajania potrzeb (restrykcyjności) – można uznać, iż mają one umiarkowany wpływ na skłonność do ustanawiania ścisłych regulacji zawodu księgowego.

Warto także zauważyć, że w pierwszej dziesiątce krajów o wartości czynników modelu Hofstede'ego właściwej dla krajów o wysokiej skłonności do ścisłego uregulowania zawodu księgowego znajduje się kraj, w którym aktualnie toczy się debata na temat powrotu do uregulowania zawodu księgowego. Polska w analizowanej kwestii mieści się w pierwszej dziesiątce badanych krajów z pięcioma spośród sześciu cech kulturowych, co wskazuje na istnienie przesłanek do wdrożenia przedmiotowej regulacji. Dodać należy, że jedyny czynnik, w którym kraj ten pasuje się na dalszej pozycji, to orientacja długoterminowa, która zgodnie z wnioskami prezentowanymi wyżej, nie stanowi czynnika o istotnym znaczeniu.

Badania przeprowadzone w niniejszym podrozdziale mają charakter pilotażowy. Ich celem była wstępna weryfikacja prawdziwości tezy o istnieniu zależności między cechami kulturowymi wybranych krajów a sposobem uregulowania w nich dostępu do zawodu księgowego. Uzyskane rezultaty badań przyczyniły się do ograniczenia zidentyfikowanej luki badawczej w przedmiotowym zakresie. Podjęty problem badawczy ma potencjał do dalszych pogłębionych badań, obejmujących większą liczbę krajów, ale także badanie wielostopniowych zależności między cechami kulturowymi a sposobem funkcjonowania zawodu księgowego w świecie.

Rezultaty niniejszego badania wpisują się w dyskusję, jaką podjęło Ministerstwo Finansów w Polsce oraz środowisko księgowych w Polsce na czele ze Stowarzyszeniem Księgowych w Polsce (SKwP) w kwestii powrotu do regulacji zawodu księgowego w tym kraju.

3. Sieć zawodów związanych funkcjonalnie z rachunkowością

3.1. Specyfikacja zawodów związanych z rachunkowością

W rozdziale pierwszym podjęto próbę zdefiniowania zawodu księgowego, a w szerszym ujęciu także profesji rachunkowości, obejmującej swoim zakresem określoną hierarchię lub sieć zawodów zaliczanych do rachunkowości. Jednakże współcześnie zadania i zakres funkcjonalny wielu zawodów rozszerza się z powodu presji na wychodzenie ze „studni funkcjonalnych/specjalistycznych” i potrzebę holistycznego patrzenia na zadania i funkcje danego zawodu. Rachunkowość jest w tym kontekście w szczególnej sytuacji, gdyż stanowi systemem i jednocześnie obszar zawodowy, który identyfikuje i mierzy skutki finansowe, ale i niefinansowe, wszelkich zdarzeń i transakcji zachodzących w jednostce gospodarczej i na jej styku z otoczeniem, jak również komunikuje informacje szerokiemu gronu interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, przez co pole jej oddziaływania jest relatywnie szerokie, czyniąc jednocześnie liczne powiązania z innymi zawodami.

W niniejszym rozdziale podjęto próbę zidentyfikowania kluczowych zawodów związanych funkcjonalnie z rachunkowością, przedstawienia ich charakterystyki i rodzaju powiązań z rachunkowością oraz określenia wymogów ich wykonywania oraz ewentualnie obowiązującego w ich ramach systemu certyfikacji. W tej części opracowania skoncentrowano się jedynie na zawodach najsilniej utożsamianych z rachunkowością, pomijając te z nich, w których te związki są słabsze i wynikają głównie z holizmu.

Treść tego rozdziału jest inspirowana i czerpie z wyników pracy zespołu roboczego powołanego na początku 2023 roku w ramach Komisji ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością, działającej przy Radzie Naukowej SKwP, pod kierownictwem prof. Ewy Walińskiej (Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego). W pracach zespołu uczestniczyły trzy przedstawicielki Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ: dr hab. Ewelina Zarzycka, prof. UŁ (lider), dr hab. Justyna Dobroszek, prof. UŁ, dr Zuzanna Firkowska-Jakobsze, natomiast wyniki prac zostały zebrane w formie raportu pt. *Mapa zawodów powiązanych funkcjonalnie z rachunkowością (w tym międzynarodowe kwalifikacje w profesjonalizacji zawodu)* (Zarzycka i in., 2023).

Analiza literatury przedmiotu oraz aktów prawnych dotyczących uregulowań zawodów i klasyfikacji zawodów pozwoliła wyspecyfikować siedem grup zawodów, które są

silnie związane z zawodem księgowym, do tego stopnia, iż często postrzegane są jako jego integralna część. Należą do nich zawody z zakresu:

- 1) kadr i płac;
- 2) podatków;
- 3) rachunkowości zarządczej/controllingu;
- 4) raportowania ESG;
- 5) audytu i kontroli wewnętrznej, a także kontroli zarządczej;
- 6) audytu zewnętrznego;
- 7) finansów.

Powyższy wykaz zawodów został uporządkowany według kryterium stopnia integralności danego obszaru zawodowego z zawodem księgowym, ustalonym na podstawie obserwacji praktyki życia gospodarczego. W typologii tej zdecydowano się wyróżnić odrębnie zawód związany z raportowaniem ESG ze względu na relatywną „świeżość” zagadnienia, które zyskało na znaczeniu w ostatnich latach, choć w przekonaniu autorów niniejszej publikacji jest to obszar stanowiący integralną część rachunkowości zarządczej/controllingu. Kierując się przywołanym wyżej kryterium stopnia integralności danego zawodu z zawodem księgowym, ich ogół można sklasyfikować w trzy zasadnicze grupy:

- 1) zawody wchodzące funkcjonalnie systemem rachunkowości jednostki, tj. odnoszące się do czynności wykonywanych w ramach tego systemu, głównie o charakterze technicznym;
- 2) zawody atestacyjne, które w części lub w całości odpowiadają za kontrolę i atestację systemu rachunkowości;
- 3) zawody wspomagające funkcje rachunkowości lub korzystające z systemu rachunkowości, albo po prostu są związane z finansami i podlegające regulacjom zewnętrznym.

Jak wskazano wyżej, w dalszej części rozdziału dla każdego zawodu zostaną przedstawione standardy jego wykonywania, wymogi kwalifikacyjne, zadania i wybrane stanowiska, a także kierunki rozwoju omawianych profesji. Omówione zostaną także wybrane międzynarodowe kwalifikacje i certyfikaty zawodowe występujące w ramach tych zawodów.

3.2. Zawody wchodzące funkcjonalnie systemem rachunkowości

3.2.1. Zawody z zakresu kadr i płac

Rozliczenie wynagrodzeń oraz świadczeń publiczno-prawnych z tytułu wynagrodzeń jest nieodzownym elementem działalności każdej jednostki gospodarczej zatrudniającej osoby świadczące na jej rzecz pracę, niezależnie od formy prawnej stosunku pracy. Są to jednocześnie świadczenia będące w ofercie niemalże każdego biura rachunkowego. Spotkać można bardzo nieliczne biura zajmujące się wyłącznie rozliczeniami kadrowo-płacowymi. Obszar rozliczeń kadrowo-płacowych jest regulowany dużą liczbą przepisów z różnych dziedzin prawa (prawo pracy, prawo cywilne, prawo ubezpieczeń społecznych itd.), co wymaga wiedzy, kompetencji i doświadczenia w ich stosowaniu, jak również ciągłego dostosowywania się do zmian zachodzących w tych regulacjach. Zakres czynności wchodzących w zakres analizowanego obszaru dotyczy m.in. naliczania: wynagrodzeń za pracę, składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, wypadkowe), zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, świadczeń urlopowych, odpisów i świadczeń z ZFŚS, składek PFRON itp., jak również składania okresowych raportów i deklaracji w wymienionym zakresie. Co więcej, wymienione czynności obwarowane są licznymi sankcjami i karami za błędy i niedopełnienie obowiązków. Tymczasem w obszarze rozliczeń kadrowo-płacowych nie obowiązują obecnie żadne formalne wymagania dotyczące wykonywania analizowanych czynności i zawodu, takie jak na przykład: wykształcenie formalne, tytuły zawodowe, uprawnienia, certyfikaty. Jak wskazano wcześniej, w powszechnym odczuciu w praktyce gospodarczej obszar ten jest utożsamiany przez interesariuszy z rachunkowością i zawodem księgowego, mimo iż jego zakres przedmiotowy nie stanowi ich istoty.

Chociaż zawody związane z rozliczeniami kadrowo-płacowymi nie podlegają regulacjom, to zostały skodyfikowane w Rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania (Dz.U. z 2014 r., poz. 760), określanego w niniejszej monografii Klasyfikacją zawodów i specjalności. Wyróżniono w niej trzy stanowiska w zakresie kadr i płac:

- 1) kierownik kadr i płac;
- 2) specjalista ds. kadr i płac;
- 3) pracownik obsługi płacowej.

Wymienione wyżej stanowiska tworzą swoistą hierarchię zawodów w obszarze kadrowo-płacowym i *de facto* łącznie odpowiadają za przygotowanie i przekazanie danych do działu rachunkowości celem ich ujęcia w systemie. W praktyce jednakże ze

względu na silne związki między tymi obszarami granice między nimi są często nieostre lub się zacierają, co jest warunkowane w części wielkością jednostki.

Kierownik działu kadr i płac to stanowisko kierownicze w grupie stanowisk ds. zarządzania zasobami ludzkimi (kod 1212). Inne zwyczajowe nazwy tego zawodu to: kierownik ds. zarządzania zasobami ludzkimi, koordynator zespołu kadrowo-płacowego, menedżer działu kadr i płac, lider zespołu kadrowo-płacowego, a także HR menedżer i *payroll manager*. Stanowiska kierownicze odpowiadają za planowanie, określanie i realizowanie celów oraz za zarządzanie danym obszarem funkcjonalnym (Klasyfikacja zawodów i specjalności, 2014, s. 74). Analiza wymagań rynku pracy wskazuje, że kandydat do pracy na stanowisku kierownika działu kadr i płac powinien mieć wykształcenie wyższe ekonomiczne. W przypadku ukończenia studiów o innym profilu wskazane jest ukończenie studiów podyplomowych na kierunku związanym z zarządzaniem zasobami ludzkimi. Ponadto wymagane jest kilkuletnie doświadczenie na podobnym stanowisku, znajomość przepisów prawa pracy, ubezpieczeń społecznych, ochrony danych oraz prawa podatkowego, umiejętność obsługi programów kadrowo-płacowych oraz portali informatycznych przeznaczonych do rozwiązywania zagadnień z zakresu płac. Dodatkowymi kwalifikacjami mogą być certyfikaty/uprawnienia potwierdzające kompetencje w obszarze kadrowo-płacowym, znajomość języka angielskiego oraz prawo jazdy.

Niższym poziomem hierarchicznym jest zawód specjalisty ds. kadr i płac (poziom specjalistyczny). Zawód ten określany jest także: kadrowcem/kadrową, pracownikiem ds. kadr lub pracownikiem ds. personalnych. Poziom specjalistyczny wymaga wysokiego poziomu wiedzy zawodowej, umiejętności oraz doświadczenia (Klasyfikacja zawodów i specjalności, 2014, s.74). Do wykonywania zawodu specjalisty ds. kadr i płac wymagane są: wykształcenie wyższe I poziomu na kierunkach ekonomicznych, znajomość przepisów prawa pracy, ubezpieczeń społecznych, umiejętność obsługi komputera, oprogramowania biurowego i kadrowo-płacowego.

Ostatnie stanowisko kadrowo-płacowe, zlokalizowane na poziomie pracowników biurowych – to pracownik obsługi płacowej, określany zamiennie na rynku pracy mianem: specjalisty ds. kadrowo-płacowych, specjalisty ds. płac i specjalisty ds. wynagrodzeń. Kandydaci na stanowisko pracownika obsługi płacowej muszą spełnić minimalne kryteria kwalifikacyjne, wymagane jest bowiem najczęściej wykształcenie średnie (preferowane są kwalifikacje w zwodzie technik rachunkowości lub technik ekonomista) oraz umiejętność obsługi komputera, programów biurowych, a także kadrowo-płacowych. Przytoczone, oczekiwane kwalifikacje zawodowe już same w sobie wskazują na ścisłe związki analizowanego obszaru zawodowego z zawodem księgowego/profesją rachunkowości.

Podsumowując zebrane informacje w podrozdziale, należy wskazać, że na co dzień najsilniejsze powiązania występują między zawodem księgowego a stanowiskami

specjalisty ds. kadr i płac i pracownika obsługi płacowej, z kolei stanowisko kierownika ds. kadr i płac koreluje silniej z szerzej rozumianą profesją rachunkowości, w tym w szczególności z rachunkowością zarządczą/controllersingiem, w zakresie chociażby planowania, wyznaczania celów i systemu pomiaru dokonań i mierników oceny (KPI).

3.2.2. Zawód w zakresie podatków (doradca podatkowy)

Rozliczenia podatkowe w zakresie PIT, CIT i VAT oraz podatków lokalnych to kolejny obszar czynności realizowanych w rachunkowości oraz w zawodzie księgowego i ściśle z nim utożsamiany w praktyce gospodarczej. Spośród zawodów księgowych, objaśnianych w podrozdziale 1.3, w Klasyfikacji zawodów i specjalności został wskazany wprost zawód specjalisty ds. rachunkowości podatkowej (kod 241105), który – jak zauważono – odpowiada za tworzenie i prawidłowe stosowanie norm dotyczących rozliczeń podatków, zajmuje się uzgadnianiem i rozliczaniem kont księgowych, tworzy procedury ewidencji i rozliczeń finansowych z tytułu rachunkowości podatkowej (patrz szerzej tabela 1.2). Odpowiedzialność za kwestie podatkowe mieści się również w zakresie stanowisk kierowniczych w zawodzie księgowego, jak na przykład: dyrektor finansowy, główny księgowy, kierownik działu finansowego, jak również w zakresie zawodów objętych systemem KRK (por. rozdział 4.4 i tabela 4.3).

W ostatnich latach w Polsce toczy się ożywiona dyskusja i powstają obszary konfliktu kompetencji pomiędzy zakresem czynności zawodowych i uprawnień do zajmowania się kwestiami podatkowymi przez przedstawicieli zawodu księgowego i zawodu doradcy podatkowego. Przypomnieć w tym miejscu trzeba, że pierwszy z zawodów jest aktualnie nieregulowany, natomiast drugi ma mocne osadzenie legislacyjne. Confédération Fiscale Européenne (CFE)³⁸ definiuje doradcę podatkowego jako osobę fizyczną, która zgodnie z przepisami właściwymi dla jej kraju jest uprawniona do wykonywania w ramach swojej głównej działalności pełnego zakresu czynności doradztwa podatkowego. Zawód doradcy podatkowego ustawodawca uregulował w ustawie o doradztwie podatkowym³⁹ i jest szeroko dyskutowany w rozdziale czwartym, stąd w tym miejscu został pominięty jego dalszy opis.

Należy wskazać, że istniejąca oś konfliktu między zawodem księgowego a zawodem doradcy podatkowego jest jaskrawym dowodem ścisłych powiązań funkcjonalnych między rachunkowością a podatkami oraz ich profesjami. Nie sposób sobie jednakże wyobrazić, by księgowy został pozbawiony prawa do decydowania w kwestiach stosowanych rozwiązań podatkowych w podmiotach, na rzecz których pracuje lub świadczy usługi. Dodać należy, że w zakresie obowiązujących przed 2014 rokiem wymogów

³⁸ Confédération Fiscale Européenne, <https://taxadviserseurope.org>.

³⁹ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 1996 r. nr 102, poz. 475).

kwalifikacyjnych do uzyskania uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (certyfikatu księgowego) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2002 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, obejmowało następujące zagadnienia z zakresu prawa podatkowego:

I. Elementy postępowania podatkowego:

- a) zasady ogólne, strona, załatwianie spraw, doręczenia, wezwania, terminy, udostępnienie akt, dowody, zawieszenie postępowania, decyzje, postanowienia, odwołania, zażalenia, wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji oraz uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej.

II. Zobowiązania podatkowe, opłaty i zobowiązania o charakterze podatkowym:

1. System podatkowy i wykonywanie zobowiązań podatkowych:

- a) pobierane aktualnie podatki i niepodatkowe należności budżetowe stanowiące dochody budżetu państwa i budżetu gminy;
- b) zasady wykonywania zobowiązań podatkowych i przepisy wykonawcze;
- c) kontrola podatkowa, egzekucja zaległości podatkowych;
- d) podstawowe pojęcia z zakresu systemu podatkowego.

2. Podatki pośrednie:

- a) podatek od towarów i usług: zakres stosowania, ustalanie podstawy wymiaru, dokumentowanie, rozliczanie, deklaracje podatkowe;
- b) akcyza: zakres stosowania, ustalania podstawy wymiaru, dokumentowania, rozliczanie, deklaracje podatkowe.

3. Podatki bezpośrednie:

- a) podatek dochodowy od osób prawnych: zasady ustalania dochodów (przychodu) do opodatkowania, w tym w szczególności pojęcie przychodów i kosztów, ulgi i zwolnienia od podatku, pobór podatku;
- b) podatek dochodowy od osób fizycznych:
 - obowiązki płatnika związane z poborem podatku dochodowego od osób fizycznych (zasady naliczania zaliczek, zasady ewidencjonowania zaliczek, zeznania roczne);
 - podatek od osób fizycznych od przychodów z działalności gospodarczej: zasady ustalania dochodu (przychodu), ulgi i odliczenia, pobór podatku.

4. Podatki stanowiące dochód budżetów gmin (podatki lokalne) i opłata skarbową:

- a) przedmiot opodatkowania podatkami lokalnymi i przedmiot opłaty skarbowej;
- b) zakres stosowania opłaty skarbowej;
- c) zasady ustalania podstawy wymiaru podatków lokalnych i opłaty skarbowej;
- d) pobór i rozliczanie podatków lokalnych i opłaty skarbowej.

5. Podatek od czynności cywilnoprawnych.

6. Organizacja organów podatkowych oraz procedury postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających.

7. Postępowanie egzekucyjne – zabezpieczenia i egzekucja w postępowaniu podatkowym.
8. Prawo karne skarbowe:
 - a) materialne prawo karne skarbowe;
 - b) postępowanie karne skarbowe.
9. Cło i opłaty pobierane w związku z obrotem towarowym i usługami z zagranicą:
 - a) zasady prawidłowego ustalania wysokości należności celnych i podatkowych od importowanych towarów, elementy kalkulacyjne obejmujące zagadnienia dotyczące wartości celnej, środków taryfowych oraz pochodzenia towarów, dokumenty stosowane w sprawach celnych, w szczególności zgłoszenia celne.

Wymienione wyżej wymogi w zakresie prawa do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych z czasów jego obowiązywania wyznaczały pośrednio zakres czynności podatkowych przynależny do zawodu księgowego, który może służyć nadal jako wyznacznik rozgraniczenia obszarów kompetencyjnych obydwu zawodów. Aktualnie funkcję taką pełnić mogą zawody wskazane w Krajowych Ramach Kwalifikacji, o których mowa w podrozdziale 4.4 i tabeli 4.3. Wskazany konflikt kompetencyjny między analizowanymi zawodami jest silną przesłanką w kierunku przywrócenia uregulowań zawodu księgowego i zdefiniowania jego zakresu (patrz rozdział czwarty).

3.2.3. Zawody z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu

Zawody z obszaru rachunkowości zarządczej/controllingu rozwijają się w Polsce powojennej dopiero od momentu przemian polityczno-społeczno-gospodarczych w 1989 roku. Wcześniej, w dobie gospodarki uspołecznionej i centralnie planowanej, rachunkowość zarządcza/controlling nie funkcjonowała. Stosowano co najwyżej określone metody i narzędzia rachunkowości zarządczej, jak kalkulacja kosztów, budżetowanie podporządkowane centralnemu planowaniu, ograniczone rachunki ekonomiczne, niemniej ich zastosowanie nie miało charakteru systemowego, zintegrowanego z procesami zarządzania organizacją i pozbawione było mechanizmów rynkowych, stanowiących swoisty weryfikator racjonalności i trafności decyzji i działań gospodarczych. Jak wskazuje Sobańska (2018, s. 27) „w przedsiębiorstwach państwowych w naszym kraju obligatoryjnie były wówczas stosowane tylko tradycyjne modele z grupy rachunku kosztów pełnych. Zostały one wprowadzone na mocy wytycznych w sprawie zasad rachunku kosztów w przedsiębiorstwach państwowych, stanowiących załącznik do Zarządzenia nr 1 przewodniczącego Komisji Planowania przy Radzie Ministrów i Ministerstwie Finansów z dnia 2 lutego 1968 r.” Dalej Sobańska dodaje za Langem, że „socjalistyczny sposób produkcji dziedziczy po kapitalistycznym sposobie produkcji tylko metodologię prywatno-gospodarczej racjonalności kapitalistycznych przedsiębiorstw,

w szczególności kalkulację i powstałą w związku z tym buchalterię” (Lange, 1974, s. 234; za Sobańska, 2018, s. 27). Dopiero transformacja społeczno-gospodarcza, wprowadzenie mechanizmów rynkowych wywołały konkurencję oraz konieczność podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych i efektywne zarządzanie ograniczonymi zasobami kapitałowymi, a w efekcie pojawienie się zapotrzebowania na informacje finansowe i niefinansowe do zarządzania. Dodatkową siłą napędową rozwoju tego obszaru zawodowego było pojawienie się firm z kapitałem zagranicznym w naszym kraju, które z jednej strony tworzyły zapotrzebowanie na specjalistów z analizowanego obszaru, a z drugiej wywoływały dyspersję rozwiązań controllingowych na podmioty krajowe. Aktualnie rozwój profesji rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce przebiega w sposób rozproszony, bez instytucjonalnego wsparcia, jakie występuje np. w Wielkiej Brytanii. Obszar ten ze swojej natury nie podlega regulacjom prawnym ani samoregulacji z nadzorem zewnętrznym w rozumieniu IFAC (2011), stąd pozostaje wyłącznie ścieżka samoregulacji zawodu (patrz rozdział 2.2).

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, wprowadzając program certyfikacji zawodu księgowego, nie uwzględniło w nim specjalistów ds. rachunkowości zarządczej (Szychta, 2005). Trzeba przy tym dodać, że już w 2015 roku koncepcja i program certyfikacji tego zawodu zostały przygotowane przez Komisję ds. Rachunkowości Zarządczej, działającą przy Radzie Naukowej SKwP, a kierowaną przez byłego wieloletniego (1998–2012) kierownika Katedry Rachunkowości WZ UŁ – prof. Irenę Sobańską. W pracach Komisji nad omawianym projektem certyfikacji zawodu księgowego, ze strony Katedry Rachunkowości WZ UŁ, uczestniczył także prof. UŁ, dr hab. Przemysław Kabalski oraz prof. Anna Szychta. Koncepcja ta jednakże nie weszła w życie do momentu wydania niniejszej monografii. Przewidywała ona docelowo dwuszczeblowy model certyfikacji specjalistów rachunkowości zarządczej. Certyfikat pierwszego szczebla miał nosić nazwę specjalisty rachunkowości zarządczej, a drugiego szczebla menedżera rachunkowości biznesowej. Specjalista drugiego stopnia miał być przygotowany nie tylko do stosowania określonych narzędzi w danej strukturze i kulturze organizacyjnej, ale przede wszystkim miał zdobyć wiedzę i umiejętności niezbędne do modyfikowania i projektowania rozwiązań i struktur. Wiedza i umiejętności obydwu specjalistów miały być dostosowane do wymagań nowoczesnych struktur biznesowych (macierze, sieci itp.)⁴⁰. Niewdrożenie ścieżki certyfikacyjnej dla profesji rachunkowości zarządczej/controllersingu, mimo dysponowania opracowaną, gotową jej koncepcją, może być interpretowane jako ograniczenie się przez SKwP w swoich działaniach i członkostwie typowo do zawodu księgowego w wąskim rozumieniu (por. podrozdział 1.1), co jednocześnie uzasadnia ujęcie zawodów z obszaru rachunkowości zarządczej w grupie zawodów funkcjonalnie związanych z księgowością.

40 Opisu koncepcji certyfikacji zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej dokonano na podstawie materiałów wewnętrznych Komisji ds. Rachunkowości Zarządczej Rady Naukowej SKwP.

W Klasyfikacji zawodów i specjalności⁴¹ zwody z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu zostały sklasyfikowane jedynie w grupie specjalistów. W grupie tej znajdują się: specjalista ds. controllingu, specjalista ds. rachunkowości zarządczej oraz kontroler finansowy. Dodać w tym kontekście należy, że w literaturze przedmiotu współcześnie dominuje pogląd, iż rachunkowość zarządcza i controlling to tożsame podsystemy rachunkowości, a ich odmienne nazwy wynikają ze zróżnicowania obszarów geograficznych i kulturowych, w których się rozwijały (Sobańska, 2010). W tym sensie wprowadzony wykaz zawodów i specjalności pozostawia dowolność interpretacyjną.

Przeprowadzone w Polsce badania ofert pracy z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu (m.in. przez dr hab. Ewelinę Zarzycką, prof. UŁ z Katedry Rachunkowości WZ UŁ) wykazały, iż dominowały w nich stanowiska specjalisty ds. controllingu oraz kontrolera finansowego. W przypadku polskich firm częściej poszukiwany był specjalista ds. controllingu, natomiast tych z kapitałem zagranicznym kontroler finansowy (*financial controller*). Należy jednak podkreślić, iż w przedsiębiorstwach działających w Polsce nazwy stosowane do określenia specjalisty realizującego zadania z obszaru rachunkowości zarządczej są bardzo różne i obejmują m.in. analityka finansowego, kontrolera kosztów. Stosunkowo rzadko pojawiają się oferty poszukujące specjalistów ds. rachunkowości zarządczej czy biznes partnera (Zarzycka, 2016; Banaszekiewicz, Kozak, Smolińska, 2018). Jak można przypuszczać, jest to spowodowane po części faktem, iż określenie kontroler, kontroler finansowy czy specjalista controllingu są określeniami krótszymi i lepiej brzmiącymi w języku polskim, ale i angielskim, niż specjalista rachunkowości zarządczej. Inną przyczyną jest zapewne dyspersja nazw stanowisk z firm zagranicznych funkcjonujących w Polsce.

Jak już wskazywano, wykonywanie zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce nie jest obwarowane spełnieniem żadnych formalnych wymogów, a warunkowane jedynie sprostaniem fakultatywnym oczekiwaniom pracodawcy. Dotyczy to m.in. wymogu potwierdzenia przez kandydata na stanowiska z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu swoich kwalifikacji i kompetencji w zawodzie w postaci certyfikatów uznanych organizacji zawodowych lub na przykład świadectw ukończenia kierunkowych studiów I lub II stopnia albo studiów podyplomowych. Najbardziej znanymi organizacjami potwierdzającymi kwalifikacje z zakresu rachunkowości i finansów w Polsce są: CIMA – Chartered Institute of Management Accountants, ACCA – Association of Chartered Certified Accountant, oraz IMA – Institute of Management Accountants. Inne organizacje rozwijające i poświadczające kwalifikacje w analizowanym zawodzie, mniej popularne w Polsce, to np.: CMA (Certified

41 Klasyfikacja zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy z 2021 r. – załącznik do Rozporządzenia Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z dnia 13 listopada 2021 r. w sprawie zmiany klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania (Dz.U. z 2021 r., poz. 2285).

Management Accountant) wprowadzona przez Institute of Management Accountant oraz Internationaler Controller Verein (ICV).

W Polsce działa aktualnie krajowy oddział Międzynarodowego Stowarzyszenia Kontrolerów (Internationaler Controller Verein – ICV), zrzeszający specjalistów i aktywizujący kształcenie i rozwój w tej dziedzinie, a także podejmujący próbę integracji środowiska. Od 2020 roku funkcjonuje w Polsce program certyfikacji realizowany przez Akademię Controllingu pod patronatem Internationaler Controller Verein (ICV) oraz International Group of Controlling (IGC).

Uczelnie wyższe, uznając znaczenie międzynarodowych kwalifikacji w obszarze rachunkowości i finansów, nawiązują coraz częściej współpracę z wymienionymi zagranicznymi instytucjami certyfikującymi. Współpraca ta może przybrać formę akredytowania kierunków studiów bądź tworzenia nowych ścieżek kształcenia wspólnie z zagraniczną instytucją, ewentualnie pod jej patronatem. W latach 2012–2022 akredytacje ACCA uzyskało dla swoich kierunków studiów 17 polskich uczelni (60 kierunków), podczas gdy siedem uczelni uruchomiło kursy bądź nowe ścieżki kształcenia pod patronatem CIMA, a dwa pod patronatem ICV. Akredytacja ACCA pozwala studentom tych kierunków na zwolnienie z części egzaminów na podstawie zaliczeń zdobywanych w trakcie studiów. Tym samym, po ukończeniu studiów, nie tylko legitymują się oni dyplomem uczelni wyższej, lecz także rozpoczętą kwalifikacją ACCA. Z kolei ścieżki kształcenia uruchomione wspólnie z organizacją CIMA umożliwiają studentom zdobycie certyfikatów CIMA już w trakcie studiów. Absolwenci programów prowadzonych przez uczelnie pod patronatem ICV otrzymują certyfikat potwierdzający nabyte kompetencje wraz ze świadectwem ukończenia studiów podyplomowych z zakresu controllingu (Zarzycka i in., 2023).

3.2.4. Specjalista ds. ESG (Environmental, Social, Governance)

Zjawisko ESG (*Environmental, Social, Governance*) jest stosunkowo nowe we współczesnym otoczeniu biznesowym, głównie za sprawą wdrożenia regulacji prawnych w tym zakresie, gdyż samo w sobie na poziomie fakultatywnym i deklaratoryjnym rozwija się już od wielu lat. ESG to spojrzenie na zarządzanie w kategoriach: środowiskowych, społecznych i korporacyjnych. Jest to zbiór zasad funkcjonowania przedsiębiorstw, ukierunkowujących je na dbałość o środowisko, relacje z klientami czy pracownikami, a także na harmonijną i odpowiednio ustrukturyzowaną pracę. Koncepcja ta wywodzi się z założeń CSR, czyli *Corporate Social Responsibility*. Rozwój ESG związany jest z kilkoma czynnikami: zmianami w prawie międzynarodowym i krajowym, które nakładają nowe obowiązki na firmy, z nowymi wymaganiami instytucji finansowych oraz z oczekiwaniami uczestników łańcuchów dostaw. Podejście to jest

kluczowe niemal dla każdej grupy społeczeństwa, zaczynając od inwestorów, przedsiębiorców, a kończąc na klientach.

Źródłem regulacji w zakresie raportowania ESG jest Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2018 r. dotycząca prezentacji informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności. Natomiast dnia 21 kwietnia 2021 roku Komisja Europejska przedstawiła projekt dyrektywy CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*), która wprowadza obowiązek raportowania zagadnień ESG przez wszystkie spółki – zarówno publiczne, jak i prywatne. W Polsce obowiązkiem przygotowania takiego raportu za rok 2024 zostaną objęte wszystkie duże przedsiębiorstwa i spółki notowane na unijnych rynkach, zatrudniające co najmniej 500 osób, których suma bilansowa przekroczy 85 mln zł lub roczne przychody 170 mln zł. Wprowadzenie tych wymogów spowodowało na całym świecie i w Polsce zapotrzebowanie i rosnące znaczenie specjalistów ds. ESG, którzy będą odpowiedzialni za raportowanie niefinansowe i ocenę ryzyk w tym zakresie.

Specjalista ds. zrównoważonego rozwoju ma zatem za zadanie monitorować i raportować przestrzeganie przez firmę, w której jest zatrudniony, działania zgodnego z wymogami *Environment, Social and Corporate Governance* (ESG), dotyczącymi ochrony środowiska, czynników społecznych i ładu korporacyjnego. Zdaniem autorów tej monografii, w praktyce skuteczna realizacja założeń ESG wymaga stworzenia systemu zarządzania ukierunkowanego na osiągnięcie celów ESG, które stać się muszą częścią założeń strategicznych oraz systemu pomiaru dokonań finansowych i niefinansowych organizacji. Jak dotąd zintegrowany system pomiaru dokonań, łączący ogół celów, procesów i funkcji organizacji na poziomie jej celów nadrzędnych zapewniała i zapewnia rachunkowość zarządcza/controllers, ukierunkowując ponadto zachowania kierownictwa i ludzi w organizacji na osiągnięcie wyznaczonych celów. Jak wskazywano w rozdziale pierwszym, takie ujęcie systemu rachunkowości prezentują m.in. Carnegie, Parker, Tsahuridu (2021, s. 69), wskazując, że jest to współcześnie „praktyka techniczna, społeczna i etyczna związana ze zrównoważonym wykorzystaniem zasobów i odpowiednią odpowiedzialnością wobec interesariuszy, aby umożliwić rozwój organizacji, ludzi i przyrody”. Na kanwie powyższego trzeba przyjąć, że zawód specjalisty ds. raportowania ESG to raczej nowo kreowane stanowisko w obszarze zawodów wchodzących w obszar rachunkowości zarządczej niż nowy zawód.

W tym zawodzie/stanowisku istotne są umiejętności pracy z danymi i analityczne, ale ponad wszystko umiejętność kompleksowego, holistycznego i zintegrowanego postrzegania systemu zarządzania organizacją, w symbiozie z otoczeniem gospodarczym, społecznym i przyrodniczym. Co więcej, jest to obszar, który wymaga współpracy w ramach całej organizacji (m.in. z zarządem), dlatego też pożądane są kompetencje komunikacyjne i relacyjne. Osoba na tym stanowisku powinna być partnerem w biznesie, co stanowi immanentną cechę rachunkowości zarządczej/controllers.

Osoba wykonująca ten zawód musi mieć aktualną wiedzę w zakresie przynajmniej kluczowych regulacji dotyczących danego przedsiębiorstwa, znajomość przydatnych narzędzi czy standardów oraz umiejętność przełożenia tej wiedzy na systemy i narzędzia zarządzania uwzględniające specyfikę danej organizacji. Pożądana jest też znajomość regulacji dotyczących raportowania niefinansowego oraz międzynarodowych wytycznych. ESG jest dziedziną interdyscyplinarną, dodatkowym atutem do kariery w tej dziedzinie są zatem kierunki przyrodnicze, inżynieria środowiska, ale również w zakresie prawa, finansów czy nauk społecznych.

3.3. Zawody atestacyjne

3.3.1. Audyt wewnętrzny, kontrola wewnętrzna, kontrola zarządcza

Audyt wewnętrzny jest definiowany przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (Institute of Internal Auditors – IIA)⁴² jako niezależna i obiektywna działalność doradcza, której celem jest usprawnienie działalności operacyjnej organizacji oraz wniesienie do niej wartości dodanej. Poprzez swoje systematyczne działania mające na celu ocenę procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz ładu organizacyjnego, audyt wewnętrzny przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele poprzez zapewnienie o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo⁴³.

Zgodnie z założeniami audyt wewnętrzny ma stanowić efektywne narzędzie służące wspieraniu procesów decyzyjnych, jak również ciągłemu doskonaleniu organizacji i wczesnemu wykrywaniu nieprawidłowości w analizowanych zakresach. W Polsce audyt wewnętrzny występuje w każdym sektorze, również w sektorze publicznym. W jednostkach sektora finansów publicznych jest regulowany on przez ustawę o finansach publicznych⁴⁴, a zasady jego wykonywania i tworzenia są ponadto regulowane w innych aktach prawnych⁴⁵.

42 www.iaa.org.pl (dostęp: 5.07.2023).

43 www.iaa.org.pl oraz art. 272 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r., poz.1270).

44 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r., poz. 1270).

45 Zarządzenie nr 11 w sprawie szczegółowych zasad i trybu przeprowadzania kontroli przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji oraz organy i jednostki organizacyjne podległe lub nadzorowane przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji (Dz.Urz. z 2010 r. MSWiA nr 7, poz. 29) oraz Zarządzenie nr 32 Ministra Infrastruktury z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu przeprowadzania kontroli działalności organów i jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Infrastruktury (Dz.Urz. Min. Inf. z 2009 r. nr 14, poz. 50).

W polskim sektorze finansów publicznych oraz instytucjach finansowych stosowane są Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrzznego, opracowane przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA). W sektorze instytucji finansowych zasady wykonywania audytu są dodatkowo regulowane ustawami dotyczącymi funkcjonowania niektórych instytucji finansowych (m.in. prawem bankowym⁴⁶, prawem ubezpieczeniowym⁴⁷, ustawą o funduszach inwestycyjnych)⁴⁸. W pozostałych jednostkach audyt wewnętrzny nie jest regulowany, jedynie zalecany i propagowany do stosowania przez międzynarodowe organizacje, ich stosowanie zapewnia bowiem prawidłowość realizowanych przez te podmioty procesów w ramach prowadzonej działalności. Zakres audytu wewnętrznego może obejmować wszystkie obszary działalności organizacji. W tych podmiotach Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego stosowane są fakultatywnie.

W sektorze finansów publicznych, instytucjach finansowych oraz w sektorze prywatnym główne stanowiska w zawodzie audytora wewnętrznego obejmują: dyrektora komórki ds. audytu wewnętrznego, audytora wewnętrznego, asystenta audytora wewnętrznego, a także członka komitetu ds. audytu.

Natomiast stanowiska w zakresie kontroli wewnętrznej to: specjalista ds. kontroli wewnętrznej, a w sektorze finansów publicznych również specjalista ds. kontroli zarządczej.

Ustawa o finansach publicznych określa nie tylko wymogi kwalifikacyjne, lecz także uprawnienia audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

W niektórych jednostkach sektora finansów publicznych (m.in. JST, przy poszczególnych ministerstwach/w ramach administracji rządowej i samorządowej) oraz w jednostkach zainteresowania publicznego obligatoryjne jest funkcjonowanie komitetu ds. audytu.

W sektorze publicznym określone zostały standardy, które wskazują podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych⁴⁹. Celem tych standardów jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami. Standardy mają stanowić zbiór wskazówek do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Sklasyfikowane w pięciu grupach standardy odpowiadają poszczególnym elementom kontroli zarządczej, tj.: środowisko wewnętrzne,

46 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz.U. z 2021 r., poz. 2439).

47 Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. z 2022 r., poz. 655).

48 Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2021 r., poz. 605).

49 Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena (Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych).

Komitet ds. audytu powoływany jest na podstawie rozporządzenia w sprawie komitetu audytu⁵⁰, który również określa niezbędne kwalifikacje członków niezależnych komitetu audytu. Zgonie z zapisami tegoż rozporządzenia członkiem niezależnym komitetu audytu może być osoba, która:

- 1) ma wykształcenie wyższe magisterskie lub równorzędne;
- 2) posiada co najmniej pięcioletnie doświadczenie zawodowe, w tym co najmniej dwuletnie w sprawowaniu funkcji kierowniczych;
- 3) posiada udokumentowane doświadczenie lub wiedzę w zakresie w jednym z zakresów: audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem lub prowadzenia gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych;
- 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 5) nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe.

Szczegółowy zakres zadań oraz sposób działania określa regulamin komitetu.

W jednostkach sektora finansów publicznych występuje również stanowisko specjalisty ds. kontroli zarządczej. Osoba ubiegająca się na to stanowisko powinna uzyskać wykształcenie wyższe administracyjne, prawnicze lub ekonomiczne. Często wymagane jest także ukończenie studiów podyplomowych z dziedziny kontroli wewnętrznej lub audytu. Ponadto kandydat na stanowisko ds. kontroli zarządczej powinien posiadać co najmniej trzyletnie doświadczenie w pracy w obszarze kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem, umiejętność sporządzania pisemnych raportów zarządczych związanych z analizą ryzyka, które będzie niezbędne do przeprowadzania badań kontrolnych oraz sporządzania właściwej dokumentacji w zakresie kontroli zarządczej. Kolejnym warunkiem obowiązkowym jest pełna zdolność do czynności prawnych oraz korzystania w pełni z praw publicznych.

Jak już zostało wspomniane wcześniej, również w każdej jednostce zainteresowania publicznego (tj. emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego oraz instytucje finansowe) powinien być powołany komitet audytu⁵¹. Wymogi dotyczące członków komitetu audytu określa art. 129 ust. 5 ustawy o biegłych

50 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz.U. z 2016 r., poz. 20490).

51 Wyjątek stanowi art. 128 ust. 4 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1015) – te instytucje mogą powierzyć funkcje komitetu audytu radzie nadzorczej.

rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁵² i nakazuje, aby członkowie komitetu audytu mieli wiedzę i umiejętności z zakresu branży, w której działa jednostka zainteresowania publicznego. Warunek ten uznaje się za spełniony, jeżeli przynajmniej jeden członek komitetu audytu ma wiedzę i umiejętności z zakresu tej branży lub poszczególni członkowie w określonych zakresach mają wiedzę i umiejętności z zakresu tej branży.

Do zadań komitetu audytu utworzonej w ramach jednostek zainteresowania publicznego należy w szczególności⁵³:

- 1) monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej oraz skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem oraz audytu wewnętrznego, w tym w zakresie sprawozdawczości finansowej, a także wykonywania czynności rewizji finansowej;
- 2) kontrolowanie i monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, w szczególności w przypadku, gdy na rzecz jednostki są przez firmę audytorską inne usługi niż badanie;
- 3) informowanie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego jednostki o wynikach badania oraz wyjaśnianie, w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej w jednostce, a także jaka była rola komitetu audytu w procesie badania;
- 4) dokonywanie oceny niezależności biegłego rewidenta oraz wyrażanie zgody na świadczenie przez niego dozwolonych usług niebędących badaniem w jednostce;
- 5) opracowywanie polityki wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzania badania;
- 6) opracowywanie polityki świadczenia przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie, przez podmioty powiązane z tą firmą audytorską oraz przez członka sieci firmy audytorskiej dozwolonych usług niebędących badaniem;
- 7) określanie procedury wyboru firmy audytorskiej;
- 8) przedkładanie zaleceń mających na celu zapewnienie rzetelności procesu sprawozdawczości finansowej.

W części instytucjonalnej kontroli można zauważyć powiązanie z audytem wewnętrznym. Kontrola instytucjonalna wykonywana jest przez zespół ludzi, którzy są wyspecjalizowani w tym celu. Inną formą kontroli jest kontrola funkcjonalna, której realizację powierza się wszystkim pracownikom danej jednostki organizacyjnej i związana jest z wywiązaniem się z ich obowiązków. Głównym celem audytu jest ocena całego systemu kontroli w jednostce. Aby rozróżnić audyt i kontrolę, warto zastanowić się, nad ich cechami.

52 Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1015).

53 Art. 130 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1015).

Audyt wewnętrzny:

- 1) skupiony jest na zdefiniowaniu przyczyny powstania niekorzystnego zjawiska;
- 2) może działać prewencyjnie poprzez wskazanie występowania przypuszczalnego ryzyka;
- 3) autonomiczny;
- 4) ukierunkowany na poprawienie skuteczności działań w przedsiębiorstwie;
- 5) jego działania oparte są na podstawie przyjętych standardów zawodowych, a w sektorze publicznym na podstawie przepisów prawa.

Kontrola:

- 1) jej celem jest reakcja na symptomy występowania niepożądanego zjawiska;
- 2) działa po fakcie;
- 3) ma zakres upoważnienia – osoba dająca zlecenie wyznacza zakres działania;
- 4) ukierunkowana na znalezienie winnego występowania nieprawidłowości;
- 5) jej działania oparte są na podstawie wewnętrznie przyjętych uregulowań (*Encyklopedia Zarządzania*, b.r.).

„Rolą audytu wewnętrznego jest niezależne monitorowanie, weryfikacja i ocena skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu korporacyjnego. W konsekwencji audyt wewnętrzny wspomaga system kontroli wewnętrznej poprzez niezależne spojrzenie na funkcjonowanie, adekwatność i efektywność kontroli, czyli ocenę istnienia i działania systemu kontroli wewnętrznej” (*Jakie funkcje pełni kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny*, 2008).

Warto zaznaczyć, że dzięki ocenie przez audytora wewnętrznego, jak funkcjonuje kontrola zarządcza w jednostce gospodarczej, możliwe jest stwierdzenie, czy:

- 1) jest ona narzędziem wspomagającym sprawne i efektywne działanie jednostki;
- 2) pomaga jednostce wykonywać jej zadania w zakresie utrzymywania i wzrostu pozycji na rynku, zyskowności, powiększenia wartości majątku itp.;
- 3) sprzyja prowadzeniu działalności jednostki zgodnie z regulacjami ustawowymi i innymi przepisami;
- 4) zapewnia wiarygodność i rzetelność sprawozdawczości finansowej (Kiziukiewicz, Sawicki, 2011).

3.3.2. Audytor zewnętrzny

Zagadnienie dotyczące audytu wewnętrznego oraz funkcjonujących w ramach tego obszaru stanowisk pracy, zostały omówione w niniejszym rozdziale w części 3.3.1.

Audyty zewnętrzny nie jest tożsamy z audytem wewnętrznym, ponieważ polega na analizie procesów lub produktów w firmie przeprowadzanej przez niezależnego audytora, który w żadnym stosunku prawnym nie jest związany z audytowaną organizacją. Główne różnice pomiędzy audytem wewnętrznym i audytem zewnętrznym przedstawia tabela 3.1.

Tabela 3.1. Różnice pomiędzy audytem wewnętrznym a audytem zewnętrznym

Kryterium porównania	Audyty wewnętrzny	Audyty zewnętrzny
Cel audytu	Ocena systemu kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem i ładu korporacyjnego realizowana na podstawie wymagań zewnętrznych i wewnętrznych w organizacji.	Wykazanie zdolności organizacji do spełnienia określonych wymagań wynikających z przepisów zewnętrznych.
Zainteresowane strony	Skierowany głównie do odbiorcy wewnętrznego.	Skierowany głównie do odbiorcy zewnętrznego.
Koncentracja uwagi	Uwaga skupiona na doskonaleniu procesów i osiągnięciu celów organizacji.	Uwaga koncentruje się na zbieraniu analizie dowodów z przeszłości.
Częstotliwość	Audyty przeprowadzane wielokrotnie w ciągu roku, planowo i regularnie, ale również działania <i>ad hoc</i> .	Sporadycznie.
Zakres	Obejmuje całą organizację, analizuje dokonania przeszłe, a także zamierzenia zarówno w krótkim okresie, jak i długookresowe.	Koncentruje się na danych finansowych z okresu przeszłego. Informacje z zakresu organizacji działania oraz procesów w organizacji oceniane są poprzez pryzmat efektywności działania komórki kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego. Zamierzenia przyszłe jedynie w zakresie ograniczonym do oceny kontynuacji działalności jednostki w okresie kolejnych 12 miesięcy.
Zakres badania	Pełne, od strategii do szczegółowych operacji. Koncentracja na procesach.	W zależności od przyjętego planu badania zwykle schodzi do poziomu zadań opisanych w procedurach oraz weryfikacji dokumentów niezbędnych do wydania opinii o sprawozdaniu finansowym.
Znajomość organizacji	Dogłębna.	Ograniczona do zakresu badania.
Wpływ na doskonalenie	Jest jednym z podstawowych narzędzi doskonalenia systemu zarządzania.	Niewielki.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rosa, 2015, s. 69.

Podstawową różnicą jest inne spojrzenie na przedmiot badania. Audytor zewnętrzny zwraca uwagę na to, co było, i na tej podstawie wyciąga wnioski odnośnie do stanu systemu zarządzania; występuje tu więc jedynie diagnoza. Natomiast audytor wewnętrzny

skupia się na działaniu systemu i przyszłych skutkach oraz środkach zaradczych, oprócz diagnozy znaleźć tu można zatem wstępne elementy procesu projektowania.

Zadaniem audytu wewnętrznego jest wychwycenie potencjalnych błędów i nieprawidłowości wychwyconych przez audytorów wewnętrznych, czyli zatrudnionych przez tę firmę. Audyt zewnętrzny często zlecany jest przez jednostki zewnętrzne i ma na celu wychwycenie nieprawidłowości i przekazanie wyniku tych analiz jednostce zlecającej.

Audytorzy to specjaliści, którzy w celu wykonywania zawodu muszą mieć wykształcenie wyższe ekonomiczne, kilkuletnie doświadczenie w pracy na podobnym stanowisku, dobrą znajomość języka angielskiego oraz prawo jazdy. Dodatkowo osoba kandydująca na to stanowisko powinna legitymować się certyfikatem uprawniającym do wykonywania zawodu. Najpopularniejsze z nich to ACCA, CFA oraz CIA.

Należy podkreślić, że zawód audytora zewnętrznego nie jest tożsamy z zawodem biegłego rewidenta, ponieważ aby wykonywać zawód biegłego rewidenta, niezbędne jest pozyskanie uprawnień.

Aby zostać biegłym rewidentem, należy (Polska Izba Biegłych Rewidentów, b.r.):

- 1) korzystać z pełni praw publicznych oraz mieć pełną zdolność do czynności prawnych;
- 2) mieć nieopozłakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, dawać rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- 3) nie być skazanym prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 4) ukończyć studia wyższe i władać językiem polskim;
- 5) odbyć praktykę i aplikację;
- 6) zdać egzaminy z wiedzy teoretycznej i egzamin dyplomowy;
- 7) złożyć ślubowanie.

Jak zostało już wskazane, podobnie jak doradca podatkowy, kandydat na biegłego rewidenta oprócz zdania egzaminów pisemnych musi również odbyć roczną praktykę w zakresie rachunkowości w jednostce, która prowadzi księgi rachunkowe, podmiocie prowadzącym usługowo księgi rachunkowe dla takich jednostek lub w firmie audytorskiej, jeżeli prowadzi usługowo księgi rachunkowe. Podstawą praktyki może być:

- 1) stosunek pracy w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż pół etatu;
- 2) umowa cywilnoprawna zawarta z:
 - a) jednostką prowadzącą księgi rachunkowe lub
 - b) podmiotem prowadzącym usługowo księgi rachunkowe dla jednostek prowadzących księgi rachunkowe;
 - c) firmach audytorskich, jeżeli prowadzą usługowo księgi rachunkowe dla jednostek prowadzących księgi rachunkowe.

Ponadto, po zaliczeniu praktyki kandydat na biegłego rewidenta musi odbyć co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta w firmach audytorskich i dopiero po tym czasie składa wniosek o dopuszczenie go do egzaminu dyplomowego.

3.4. Zawody wspomagające funkcje rachunkowości lub bazujące na informacjach z tego systemu

Do grupy zawodów wspomagających albo uzupełniających funkcje rachunkowości, zasilając je danymi, chociażby w zakresie analizy i pomiaru ryzyka czy wyceny bilansowej, należy wiele zawodów z obszaru finansów, zarządzania finansami, ekonomiki przedsiębiorstwa. Część z nich bazuje na informacjach z systemu rachunkowości, opracowując lub przedkładając rekomendacje decydom, przez co ich zakres funkcjonalny pokrywa się z obszarem specjalistów rachunkowości zarządczej/controllersingu. W grupie tej występuje większość zawodów z obszaru finansowego.

Na poziomie kierowniczym można wskazać chociażby na stanowisko dyrektora finansowego lub kierownika działu finansowego, z zastrzeżeniem, że zakres ich kompetencji i obowiązków może się istotnie różnić w poszczególnych jednostkach. Na poziomie specjalistów wyróżnić można chociażby następujące zawody:

- 1) doradca finansowy;
- 2) doradca inwestycyjny;
- 3) specjalista bankowości;
- 4) specjalista ds. factoringu;
- 5) specjalista ds. finansów;
- 6) specjalista ds. ubezpieczeń majątkowych i osobowych;
- 7) specjalista ds. ubezpieczeń społecznych;
- 8) specjalista ds. ubezpieczeń zdrowotnych;
- 9) specjalista zarządzania ryzykiem (*underwriter*).

Najwyższe wymagania stawiane są na stanowisku dyrektora finansowego/kierownika działu finansowego. Dyrektor finansowy musi mieć wykształcenie wyższe ekonomiczne w zakresie rachunkowości lub finansów, kilkuletnie doświadczenie na w obszarze finansów i księgowości, bardzo dobrą znajomość przepisów podatkowych, krajowych regulacji bilansowych oraz zagranicznych (MSSF). Ponadto oczekuje się, że osoba zatrudniona na tym stanowisku zdobyła dodatkowe kwalifikacje potwierdzające wiedzę i kompetencje np. będzie miała ukończone studia MBA, dodatkowe uprawnienia i certyfikaty (np. Ministerstwa Finansów, Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, ACCA lub CIMA). Bardzo często wymagana jest biegła znajomość języka angielskiego. Osoba na tym stanowisku powinna także cechować się, m.in.: inicjatywą, samodzielnością i zaangażowaniem w wykonywane obowiązki, dokładnością, przedsiębiorczością,

kreatywnym rozwiązywaniem problemów oraz bardzo dobrą organizacją pracy i umiejętnością zarządzania zespołem⁵⁴.

W obszarze zawodów należących do grupy specjalistów najczęściej wymagane jest wykształcenie wyższe ekonomiczne. Z uwagi na to, że wiele z wymienionych zawodów cechuje się zaufaniem publicznym, to podlegają one dodatkowym regulacjom i wymogom. Na przykład doradca inwestycyjny, jako zawód regulowany, musi mieć pełną zdolność do czynności prawnych, korzystać z pełni praw publicznych oraz nie może być skazany prawomocnie za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi. Poza spełnieniem powyższych warunków formalnych kandydat musi zdać egzamin przed komisją egzaminacyjną dla doradców inwestycyjnych. Po spełnieniu wszystkich warunków osoby te zostają wpisane na listę doradców⁵⁵.

Ponadto kandydaci do wykonywania zawodów z analizowanej grupy muszą spełnić nie tylko wymogi formalne związane z niekaralnością, lecz także zdać egzaminy państwowe. W tabeli 3.2 zostały wykazane certyfikaty/kwalifikacje przyznawane przez zagraniczne instytucje oraz zakres uprawnień.

Każda z wymienionych kwalifikacji wskazuje dodatkowe obostrzenia dotyczące możliwości ich zdobycia, jak na przykład: wymagane wykształcenie, wymagane doświadczenie, przynależność do danej organizacji, uczestnictwo w programach ustawicznego dokształcania. Uzyskanie kwalifikacji/certyfikatów daje kompleksową wiedzę i specjalizację w wybranej dziedzinie z zakresu finansów.

Tabela 3.2. Charakterystyka wybranych certyfikatów w zakresie finansów przyznawanych przez instytucje międzynarodowe

Nazwa certyfikatu		Organizacja przyznająca	Zakres uprawnień/kompetencji
Skrót	Pełna nazwa		
CFP	Certyfikowany planista finansowy (<i>certified financial planner</i>)	Certified Financial Planner Board of Standards (Rada Standardów Certyfikowanego Planisty Finansowego)	Kwalifikacja z zakresu planowania finansowego
CFA	Dyplomowany analityk finansowy (<i>chartered financial analyst</i>)	CFA Institute (Instytut CFA)	Jest to najbardziej ceniona i prestiżowa międzynarodowa kwalifikacja z dziedziny doradztwa inwestycyjnego

54 Szerzej na ten temat: Lista stanowisk – Dyrektor ds. finansowych, 2023.

55 Szerzej na ten temat: Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2023 r., poz. 646).

Nazwa certyfikatu		Organizacja przyznająca	Zakres uprawnień/kompetencji
Skrót	Pełna nazwa		
FRM	Menedżer ds. ryzyka finansowego (<i>financial risk manager</i>)	GARP – The Global Association of Risk Professional	Kwalifikacja z dziedziny zarządzania ryzykiem finansowym. Oprócz osób zajmujących się zarządzaniem ryzykiem na zdobycie kwalifikacji FRM często decydują się specjaliści posiadający kwalifikację CFA w celu uzupełnienia wiedzy z zakresu doradztwa inwestycyjnego
CF	Finanse korporacyjne (<i>corporate finance</i> – CF)	ICAEW – Institute of Chartered Accountants in England and Wales, w porozumieniu z CISI – Chartered Institute for Securities & Investment	Kwalifikacja w zakresie finansów korporacyjnych
CFE	Biegły ds. wykrywania oszustw i nadużyć gospodarczych (<i>certified fraud examiner</i>)	ACFE – Association of Certified Fraud Examiners (Stowarzyszenie Biegłych ds. Przystępstw i Nadużyć Gospodarczych)	Kwalifikacja w zakresie zapobiegania i wykrywania nadużyć i przestępstw gospodarczych
CISM	Certyfikowany kierownik ds. bezpieczeństwa informacji (<i>certified information security manager</i>)	ISACA – Information Systems Audit and Control Association	Kwalifikacja w dziedzinie zarządzania bezpieczeństwem informacji
	Certyfikat Ministerstwa Skarbu (<i>Certificate in Treasury Fundamentals</i>)	ACT – Association of Corporate Treasurers	Pierwszy krok w pozyskiwaniu wiedzy eksperckiej i profesjonalizacji zawodu pracownika w dziale skarbu (<i>treasury</i>) i finansów korporacyjnych (<i>corporate finance</i>)
PFS	Certyfikat osobistego specjalisty finansowego (<i>the personal financial specialist</i>)	AICPA – American Institute of Certified Public Accountants	Znajomość zagadnień związanych z ubezpieczeniami, podatkami, emeryturami, planowaniem majątku i inwestycjami
PMP	Specjalista ds. zarządzania projektami (<i>project management professional</i>)	PMI – Project Management Professional	Certyfikat PMP wraz z certyfikatem PRINCE2 jest najbardziej uznawanym poświadczeniem wiedzy z zakresu zarządzania projektami
CGFM	Certyfikat rządowego menedżera finansowego (<i>certified government financial manager</i>)	Association of Government Accountants	Federalny, stanowy lub miejski analityk finansowy lub menedżer. W przypadku przedsiębiorstw rządowych ta kwalifikacja zawodowa obejmuje sprawozdawczość finansową, kontrole wewnętrzne, audyt i księgowość

Nazwa certyfikatu		Organizacja przyznająca	Zakres uprawnień/kompetencji
Skrót	Pełna nazwa		
CHEP	Certyfikowany specjalista ds. finansowych opieki zdrowotnej (<i>certified healthcare financial specialist</i>)	HFMA – Healthcare Financial Management Association	Certyfikat zarządzania finansami w ochronie zdrowia
CRMA	Certyfikacja w zakresie zapewnienia zarządzania ryzykiem (<i>certification in risk management assurance</i>)	IIA – Institute of Internal Auditors	Kwalifikacja w dziedzinie audytu i zarządzania ryzykiem
FMVA	Certyfikacja analityka modelowania finansowego i wycen (<i>financial modeling and valuation analyst certification</i>)	CFI – Corporate Finance Institute	Potwierdza kompetencje specjalistów ds. finansów przedsiębiorstw
CLU	<i>Chartered underwriter</i> w ubezpieczeniach na życie (<i>chartered life underwriter</i>)	American College	Brokerzy ubezpieczeniowi
IAD	Dyplom doradztwa inwestycyjnego (<i>investment advice diploma</i>)	CISI – Chartered Institute for Securities & Investment	Kwalifikacja przeznaczona dla osób zajmujących się doradztwem, obrotem papierami wartościowymi i zarządzaniem inwestycjami
CIC	Dyplomowany doradca inwestycyjny (<i>chartered investment counselor</i>)	IAA – Investment Adviser Association (Stowarzyszenie Doradców Inwestycyjnych)	Dyplomowany doradca inwestycyjny to tytuł nadawany wykwalifikowanym specjalistom finansowym przez Stowarzyszenie Doradców Inwestycyjnych. Kandydaci do CIC muszą pracować w firmie członkowskiej IAA przez co najmniej rok i muszą mieć co najmniej pięcioletnie doświadczenie w pracy w kwalifikującym się zawodzie, takim jak doradca inwestycyjny

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportu pt. *Mapa zawodów powiązanych funkcjonalnie z rachunkowością (w tym międzynarodowe kwalifikacje w profesjonalizacji zawodu)* (Zarzycka i in., 2023), przez zespół roboczego w ramach Komisji ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością działającą przy Radzie Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Coraz częściej można zaobserwować oczekiwania pracodawców względem kandydatów, aby legitymowali się dodatkowymi (poza wykształceniem wyższym) certyfikatami potwierdzającymi ich kwalifikacje i kompetencje. Dodatkowe certyfikaty/uprawnienia sprawiają, iż kandydaci do pracy mają silniejszą pozycję na rynku pracy, a więc wyższe stanowisko, wynagrodzenie. Osoby, które legitymują się wyżej wymienionymi certyfikatami, mogą znaleźć zatrudnienie w różnych instytucjach. Obecny trend zauważają także uczenie wyższe, które oferują swoim studentom kierunki, które

umożliwiają rozpoczęcie kwalifikacji już w trakcie studiów i uzyskanie zwolnienia z niektórych egzaminów⁵⁶.

Wykazane wyżej wymagania i systemy certyfikacji dla zawodów związanych z finansami prowadzą do wniosku, że także w obszarze zawodu księgowego istnieje pełne uzasadnienie dla wprowadzenia regulacji zewnętrznych lub systemu certyfikacji, celem zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego i odpowiedniej jakości usług.

56 Przykładem jest akredytacja dla kierunków rachunkowość oraz finanse i rachunkowość w ACCA na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, kierunek rachunkowość i controlling na Uniwersytecie Ekonomicznym. Ponadto specjalność bankowość inwestycyjna, korporacyjna i cyfrowa (BIKC) na kierunku finanse i rachunkowość I stopnia na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie, uzyskała międzynarodową akredytację CFA poziom I. We Wrocławiu po zaliczeniu wymaganych przedmiotów można uzyskać sześć z 14 zwolnień z egzaminów na ACCA.

4. Księgowy a doradca podatkowy

4.1. Zawód doradcy podatkowego – regulacje krajowe

Jak sygnalizowano wstępnie w rozdziale 3.3, w ostatnich latach rozgorzała w Polsce dyskusja na temat zdefiniowania wzajemnych relacji między zawodem księgowego i doradcy podatkowego. Przedmiotem sporów jest zakres usług, które w opinii doradców podatkowych są zarezerwowane wyłącznie dla ich zawodu i nie mogą być świadczone przez księgowych, w tym w szczególności przez biura rachunkowe. Pojawia się coraz więcej zarzutów, że księgowi wchodzą w kompetencje doradców podatkowych i świadczą usługi doradztwa bez wymaganych uprawnień. Wątpliwości co do granicy pomiędzy usługowym prowadzeniem ksiąg rachunkowych a doradztwem podatkowym wynikają przede wszystkim z nieprecyzyjnego zakresu usług zarezerwowanych jedynie dla osób uprawnionych, wskazanych w art. 2 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym (dalej zamiennie u.o.d.p.)⁵⁷, a także z braku jednoznacznych definicji zawodu doradcy podatkowego oraz zawodu księgowego.

W Polsce zawód doradcy podatkowego jest zawodem regulowanym. Zakres czynności doradztwa podatkowego określono w ustawie o doradztwie podatkowym. Zgodnie z art. 2. ust.1 u.o.d.p. czynności doradztwa podatkowego obejmują:

- 1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, **porad, opinii i wyjaśnień** z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami;
- 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz **udzielanie im pomocy w tym zakresie**;
- 3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub **udzielanie im pomocy w tym zakresie**;
- 4) reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach wymienionych w pkt 1;
- 5) wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej, o którym mowa w art. 20zo par. 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵⁸.

⁵⁷ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 2117).

⁵⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.).

W ust. 2 tejże ustawy dodano, że zawodowe wykonywanie czynności, o których mowa wyżej w pkt 1, 4 i 5, jest zastrzeżone wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu ustawy⁵⁹. Ustawa o doradztwie podatkowym dzieli zatem czynności doradztwa podatkowego na dwie grupy:

- 1) zastrzeżone dla podmiotów uprawnionych i
- 2) pozostałe, czyli takie, które nie są zarezerwowane dla żadnego regulowanego zawodu (por. tabela 4.1).

Podmiotami uprawnionymi do realizacji zastrzeżonych czynności doradztwa podatkowego są osoby wykonujące tzw. zawody zaufania publicznego: doradcy podatkowi, adwokaci, radcowie prawni oraz biegli rewidenci.

Na mocy art. 81 u.o.d.p. wykonywanie czynności zastrzeżonych przez osoby nieuprawnione albo nieuprawnione posługiwanie się tytułem doradcy podatkowego, podlega karze grzywny do 50 tys. zł.

Uzyskanie uprawnień do wykonywania zawodu doradcy podatkowego wymaga spełnienia łącznie następujących warunków:

- 1) posiadania zdolności do czynności prawnych;
- 2) korzystania z pełni praw publicznych;
- 3) posiadania nieskazitelnego charakteru i gwarantowania swoim dotychczasowym postępowaniem rękopmi prawidłowego wykonywania zawodu doradcy podatkowego;
- 4) posiadania wyższego wykształcenia
oraz
 - 1) złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu na doradcę podatkowego;
 - 2) odbycia w Polsce sześciomiesięcznej praktyki zawodowej;
 - 3) złożenia wniosku o wpis na listę doradców podatkowych (nie później niż w okresie trzech lat od zdania egzaminu)⁶⁰.

⁵⁹ Zgodnie z art. 3 u.o.d.p. podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, są: 1) osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych; 2) adwokaci i radcowie prawni; 3) biegli rewidenci; pkt 4, są: 1) osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych; 2) adwokaci i radcowie prawni; pkt 5, są: 1) osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych; 2) biegli rewidenci.

⁶⁰ Uprawnienia doradcy podatkowego mogą uzyskać również członkowie Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego albo osoby posiadające stopień naukowy doktora habilitowanego nauk prawnych lub nauk ekonomicznych w zakresie prawa finansowego, lub finansów, a także (po spełnieniu określonych warunków) osoby fizyczne, których kwalifikacje do wykonywania zawodu doradcy podatkowego zostały uznane na zasadach określonych w Ustawie z dnia 22 grudnia 2015 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 334).

Tabela 4.1. Podział czynności doradztwa podatkowego na zastrzeżone dla podmiotów uprawnionych oraz czynności pozostałe.

Zakres czynności	Czynności zastrzeżone dla doradców podatkowych	Czynności, które mogą wykonywać adwokaci/radcowie prawni	Czynności, które mogą wykonywać biegli rewidenci	Czynności niezarezerwowane dla żadnego regulowanego zawodu
1. Udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami	Tak	Tak	Tak	Nie
2. Prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie	Tak	Tak	Tak	Tak
3. Sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie	Tak	Tak	Tak	Tak
4. Reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach wymienionych w pkt 1	Tak	Tak	Nie	Nie
5. Wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej, o którym mowa w art. 20zo par. 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa	Tak	Nie	Tak	Nie

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 2 oraz art. 3. u.o.d.p.

Z racji statusu zawodu zaufania publicznego doradcy podatkowi z mocy prawa – ustawy o doradztwie podatkowym – tworzą samorząd doradców podatkowych, zwany Krajową Izbą Doradców Podatkowych (dalej: KIDP). Przynależność doradców podatkowych do Krajowej Izby Doradców Podatkowych jest obowiązkowa i powstaje z chwilą wpisu na listę. Ustawa o doradztwie podatkowym wymaga również od doradców podatkowych stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, nad czym czuwa KIDP.

Z punktu widzenia praktyki gospodarczej szczególne znaczenie ma kwestia jednoznacznego rozróżnienia czynności zastrzeżonych dla doradztwa podatkowego (wymienione w pkt 1 w tabeli 4.1) od czynności niezastrzeżonych (wymienionych w pkt 2 tejże tabeli). Jest to bowiem obszar silnego nachodzenia na siebie zakresu czynności obydwu analizowanych zawodów – księgowego i doradcy podatkowego, będący jednocześnie dowodem mocnego powiązania funkcjonalnego między nimi. Szczególnie ważne jest

ustalenie względnie jednoznacznych kryteriów odróżnienia czynności zastrzeżonych, polegających na udzielaniu porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, od czynności związanych z obsługą podatkową klientów w ramach wykonywania zawodu księgowego na podstawie stosunku pracy albo przez księgowych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Innymi słowy, powstaje pytanie, w jakim zakresie osoby wykonujące zawód księgowy, w tym podmioty prowadzące usługowo księgi rachunkowe, mogą zajmować się sprawami podatkowymi swoich pracodawców lub klientów?

Analiza działalności biur rachunkowych w kontekście zakresu usług zastrzeżonych dla doradców podatkowych jest od kilkunastu lat przedmiotem zainteresowania KIDP. W opinii KIDP usługi wielu biur rachunkowych w sposób nieuprawniony obejmują usługi doradztwa podatkowego zastrzeżone dla zawodów zaufania publicznego. Dnia 6 listopada 2020 roku prezydium Krajowej Rady Doradców Podatkowych wydało stanowisko w sprawie wykonywania czynności doradztwa podatkowego bez uprawnień tj. naruszenia art. 81 u.o.d.p. W stanowisku dokonano m.in. próby rozróżnienia czynności doradztwa podatkowego od usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Prezydium przywołało opinię Trybunału Konstytucyjnego⁶¹, zgodnie z którą pomoc, jaką mogą świadczyć podmioty uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, ma bardzo wąski, ściśle określony przez ustawę o doradztwie podatkowym zakres, ograniczony do pomocy w prowadzeniu ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz pomocy w sporządzaniu zeznań i deklaracji. Nie jest to zatem pomoc, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.o.d.p., polegająca na udzielaniu porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych, która na zasadzie wyłączności została zastrzeżona dla osób wykonujących zawody zaufania publicznego, w tym doradców podatkowych⁶².

Z powyższą opinią nie zgadza się szeroko rozumiane środowisko księgowych, w tym osób usługowo prowadzących księgi rachunkowe, ponieważ w praktyce gospodarczej to księgowi zajmują się bieżącymi sprawami podatkowymi swoich klientów (biura rachunkowe) lub pracodawców (w wewnętrznych działach księgowości podmiotów gospodarczych). Jak podkreślił Hońko (Koślicki, 2020), zapisy ustawy o doradztwie podatkowym są bardzo ogólne. W konsekwencji mogą być zbyt szeroko interpretowane – za doradztwo można uznać udzielanie jakichkolwiek porad. Nie określa się bowiem, czy czynnością zastrzeżoną dla doradców podatkowych są jedynie sprawy złożone, jak na przykład opracowanie strategii podatkowej przedsiębiorcy. Brakuje również wyjaśnienia, czy chodzi o porady udzielane pisemnie, w postaci sformalizowanej.

61 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05 – istotę wyroku przedstawiono w podrozdziale 4.3.

62 <https://kidp.pl/aktualnoscia1.php/10/6732> (dostęp: 7.08.2023).

Z przepisów nie wynika wprost, czy czynnością zastrzeżoną jest prowadzenie bieżącego doradztwa, niezbędnego do prawidłowego prowadzenia ksiąg podatkowych. Nie wiadomo również, czy ograniczenie dotyczy odrębnej usługi doradztwa, czy mieszczącej się w granicach niezbędnych do rzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych. Hońko (Koślicki, 2020) dodał również, że mimo długiego stażu tych nieprecyzyjnych zapisów orzecznictwo dotyczące art. 2 u.o.d.p. jest raczej skromne. Może to świadczyć o tym, że problem nieuprawnionego doradztwa podatkowego nie był zjawiskiem powszechnym w rzeczywistości gospodarczej.

Niejednoznaczność zastrzeżonego zakresu przedmiotowego zawodu doradcy podatkowego była jedną z przesłanek podjęcia przez SKwP inicjatywy zmierzającej do zdefiniowania zawodu księgowego i określenia czynności realizowanych w ramach tej profesji.

4.2. Przegląd wybranych regulacji zagranicznych w zakresie unormowania zawodu doradcy podatkowego na tle zawodu księgowego

Organizacje zawodowe doradców podatkowych działające w krajach UE mają swoje stowarzyszenie. Jest nim Confédération Fiscale Européenne (CFE – Tax Advisers Europe). CFE, które zostało założone w 1959 roku, jest stowarzyszeniem europejskich doradców podatkowych z siedzibą w Brukseli, zrzeszającym członków z 33 organizacji krajowych działających w 26 krajach europejskich, reprezentujących ponad 200 tys. doradców podatkowych. CFE stara się przyczyniać do koordynacji i rozwoju prawa podatkowego w Europie, dzieląc się wiedzą swoich członków z instytucjami europejskimi oraz promując koordynację przepisów krajowych, które regulują i chronią zawód doradcy podatkowego (Tax Advisers Europe, b.r.).

Według CFE doradcą podatkowym jest osoba fizyczna, która zgodnie z przepisami właściwymi dla jej kraju jest uprawniona do wykonywania w ramach swojej głównej działalności pełnego zakresu czynności doradztwa podatkowego. Jej usługi mogą być skierowane zarówno dla przedsiębiorców, jak i dla osób fizycznych. Obejmują one w szczególności: udzielanie porad w sprawach podatkowych (np. planowanie podatkowe), wypełnianie deklaracji podatkowych i innych obowiązków związanych z przestrzeganiem przepisów oraz reprezentowanie klienta przed organami podatkowymi (na przykład w trakcie kontroli podatkowej lub postępowania odwoławczego), a w niektórych krajach także reprezentowanie prawne przed sądami lub trybunałami podatkowymi (Reibel, 2013, s. 1).

Unia Europejska nie narzuca harmonizacji przepisów odnoszących się do uregulowania zawodu doradcy podatkowego. Prawodawstwo europejskie (par. 43 Dyrektywy 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych) uznaje profesję doradcy podatkowego za tzw. wolny zawód „wykonywany osobiście na podstawie odpowiednich kwalifikacji zawodowych w sposób odpowiedzialny i zawodowo niezależny przez osoby świadczące usługi intelektualne i koncepcyjne w interesie klienta i w interesie publicznym. Wykonywanie zawodu może podlegać w Państwach Członkowskich, zgodnie z Traktatem, szczególnym ograniczeniom ustawowym zgodnie z prawem krajowym oraz uregulowaniom zawodowym przyjmowanym w tych ramach samodzielnie przez odpowiednie organizacje zawodowe, chroniącym i rozwijającym profesjonalizm oraz jakość usług, a także poufność w relacjach z klientem”.

Z tego względu zawód doradcy podatkowego w poszczególnych państwach członkowskich różni się pod względem zakresu regulacji i ochrony.

Dostęp do działalności w zakresie doradztwa podatkowego został uregulowany w krajach UE w różnorodny sposób. Niektóre kraje uchwaliły przepisy, które zastrzegają dostęp do tej działalności dla posiadaczy określonych kwalifikacji zawodowych i które regulują postępowanie zawodowe; inne zdecydowały się pozostawić regulację kwalifikacji i postępowania organizacjom zawodowym z dobrowolnym członkostwem. W trzeciej grupie krajów nie istnieją żadne regulacje dotyczące doradców podatkowych, ale doradcy podatkowi są zazwyczaj członkami innych zawodów regulowanych, takich jak prawnicy lub księgowi. Finlandia i Rosja są jedynymi krajami, w których wszystkie trzy zawody: doradców podatkowych, księgowych i prawników (w zakresie podatków), nie są regulowane.

Modele regulacji można podzielić na następujące kategorie:

1. Doradztwo podatkowe jest regulowane jako część działalności prawniczej lub księgowej (Francja, Portugalia). Specjaliści podatkowi są obowiązkowymi członkami organizacji zawodowych.
2. Zawód doradcy podatkowego jest regulowany samodzielnie (Austria, Chorwacja, Czechy, Niemcy, Grecja, Polska, Słowacja). Świadczenie usług doradztwa podatkowego wymaga szczególnych kwalifikacji. Doradcy podatkowi są obowiązkowymi członkami organizacji zawodowych;
3. Używanie tytułu doradcy podatkowego wymaga szczególnych kwalifikacji i członkostwa w organizacji zawodowej, ale działalność polegająca na udzielaniu porad podatkowych nie jest regulowana (Belgia, Rumunia).
4. Nie ma szczególnych kwalifikacji wymaganych przez prawo do udzielania porad podatkowych lub używania tytułu doradcy podatkowego. Członkostwo w stowarzyszeniach zawodowych jest dobrowolne (Irlandia, Łotwa, Holandia, Rosja, Hiszpania, Szwajcaria, Wielka Brytania).

5. Do udzielania porad podatkowych lub posługiwania się tytułem doradcy podatkowego nie są wymagane szczególne kwalifikacje. Stowarzyszenia zawodowe z dobrowolnym członkostwem nie nakładają wymogów dotyczących kwalifikacji. Osoby udzielające porad podatkowych są zazwyczaj członkami innych zawodów regulowanych, takich jak księgowi lub prawnicy (Finlandia, Włochy, Luksemburg, Malta, Ukraina).

Niektóre kraje rozróżniają profesję doradców podatkowych i agentów podatkowych, przy czym agenci podatkowi mogą reprezentować klienta lub składać zeznania podatkowe, podczas gdy doradcy podatkowi udzielają jedynie porad i nie wchodzi w interakcje z organami. W praktyce większość doradców podatkowych jest jednocześnie agentami podatkowymi, ale agentami podatkowymi mogą być także na przykład przyjaciele i rodzina podatnika. W Chorwacji i Portugalii tylko w przypadku agentów podatkowych ich kwalifikacje są regulowane. We Francji funkcjonuje z kolei koncepcja obowiązkowych przedstawicieli podatkowych do składania określonych deklaracji podatkowych, takich jak VAT, natomiast Irlandia nakłada obowiązek rejestracji agentów podatkowych (Reibel, 2013, s. 3).

Doradcom podatkowym zasadniczo nie ogranicza się możliwości zdobycia więcej niż jednej kwalifikacji zawodowej (jednak w Belgii obowiązuje zasada, zgodnie z którą doradcy podatkowi nie mogą być prawnikami, audytorami ani księgowymi). W wielu krajach uprawnienia i kompetencje zawodowe znacząco nakładają się na siebie, zwłaszcza w tych krajach, w których doradcy podatkowi nie są odrębnym zawodem regulowanym i gdzie jedna kwalifikacja jest zwykle uzyskiwana po uzyskaniu innej (na przykład wielu brytyjskich specjalistów zostało księgowymi przed zakwalifikowaniem się jako doradcy podatkowi; wielu niemieckich audytorów zostało najpierw doradcami podatkowymi) (Reibel, 2013, s. 4).

Niezależnie od tego, czy doradca podatkowy jest odrębnym zawodem w danym kraju, niewielu doradców podatkowych zajmuje się wyłącznie podatkami. Ponieważ podatki są często powiązane z innymi dziedzinami, często zdarza się, że doradcy podatkowi świadczą usługi również w tych dziedzinach. Usługi niepodatkowe najczęściej świadczone przez doradców podatkowych to doradztwo w zakresie zarządzania sprawami gospodarczymi lub kadrowymi (w 14 na 18 krajów), ubezpieczenia społeczne i rachunkowość (w 14 na 20 krajów). Na czwartym miejscu znajduje się doradztwo w zakresie prawa emerytalnego (12 na 21 krajów). Z kolei tylko w kilku krajach doradcy podatkowi mogą przeprowadzać badanie rocznych sprawozdań finansowych, mimo że obecnie prawo UE nie uniemożliwia doradcom podatkowym świadczenia usług audytorskich na rzecz osób prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą, spółek osobowych z pełną odpowiedzialnością i małych przedsiębiorstw.

W niektórych krajach tzw. działalność komercyjna (wykraczająca poza doradztwo podatkowe) jest postrzegana jako potencjalnie szkodliwa w kontekście szczególnej

odpowiedzialności tego zawodu oraz interesu publicznego, ponieważ uważa się, że charakteryzuje się ona silniejszym dążeniem do zysku, co może stać w sprzeczności z istotą zawodu zaufania publicznego. Kraje te ograniczyły zakres usług, które mogą oferować doradcy podatkowi, na przykład belgijscy doradcy podatkowi i francuscy prawnicy podatkowi nie mogą angażować się w działalność komercyjną, a jedynie w działalność uznawaną za porównywalną, taką jak nauczanie i doradztwo. Belgijscy doradcy podatkowi nie mogą być również prawnikami, audytorami ani księgowymi. W Niemczech działalność komercyjna jest zabroniona, ale organizacje doradców podatkowych przyznają zwolnienia w indywidualnych przypadkach, jeśli nie narusza to obowiązków zawodowych. Wszystkie pozostałe kraje (20 na 23) z reguły zezwalają doradcom podatkowym na angażowanie się w działalność komercyjną. W Austrii doradcy podatkowi muszą jedynie powstrzymać się od jakiegokolwiek działalności, której podstawę stanowi wynagrodzenie prowizyjne. W Austrii i Polsce doradcy podatkowi muszą zgłaszać działalność poboczną do izby zawodowej (por. Reibel, 2013, s. 21).

CFE zwraca uwagę na korzyści płynące ze współpracy doradców podatkowych z innymi zawodami. Współpraca taka może przybierać różne formy: współpracy indywidualnej, współdzielenia pomieszczeń biurowych lub zakładania wspólnych firm. Działanie wielu profesjonalistów w ramach jednej firmy należy rozumieć jako stałą formę współpracy pomiędzy przedstawicielami różnych zawodów, która obejmuje przyjmowanie wspólnych zleceń na wspólną odpowiedzialność. CFE dodaje, że często ograniczenia dotyczące firm wielozawodowych nie istnieją po stronie doradców podatkowych, ale są nałożone przepisami dotyczącymi innych zawodów, takich jak prawnicy i biegli rewidenci. Dlatego również w krajach, w których zawód doradcy podatkowego nie jest regulowany, możliwości funkcjonowania firm wielozawodowych mogą być bardzo ograniczone (Reibel, 2013, s. 49).

Reasumując, zakres regulacji oraz unormowanie czynności doradcy podatkowego (w tym zastrzeżonych) są indywidualne dla każdego kraju UE. Należy jednak podkreślić, że zarówno w przypadku doradcy podatkowego, jak i zawodów księgowych można wskazać państwa, w których zawody te mają zastrzeżone dla siebie czynności. Nierzadko profesja doradcy podatkowego jest uzupełniana o inne kwalifikacje, w szczególności w obszarze rachunkowości, audytu oraz prawa.

Powyższa analiza prowadzi również do wniosku, że rozróżnienie działalności doradztwa podatkowego, audytu oraz działalności w zakresie rachunkowości jest powszechne. Taki podział jest zgodny z klasyfikacją przyjętą przez UE, ponieważ w bazie zawodów regulowanych Komisji Europejskiej profesje związane z rachunkowością występują pod trzema kodami:

- 1) księgowy/doradca podatkowy (*accountant/tax advisor*) – uregulowany w 42 krajach UE;
- 2) technik rachunkowości (*accounting technician*) – uregulowany w dwóch krajach UE;

3) biegły rewident (*statutory auditor*) – uregulowany w 29 krajach UE (European Commission, b.r.).

Co istotne, w publikacjach dotyczących zawodu doradcy podatkowego nie podniesiono problemu nieuprawnionego świadczenia usług doradztwa podatkowego przez księgowych, zaznaczając, że kompetencje i zakres czynności często się na siebie nakładają. Może to świadczyć o tym, że w krajach UE kwestia ta jest nieznacząca dla praktyki gospodarczej lub że określono szczegółowy zakres czynności przynależnych odrębnie do profesji doradcy podatkowego oraz księgowego, lub że doradcy podatkowi wypracowali dobre praktyki współpracy z księgowymi.

4.3. Doradztwo podatkowe a usługowe prowadzenie ksiąg – analiza orzecznictwa i interpretacji podatkowych⁶³

Obszerna analiza orzecznictwa dotyczącego art. 2 u.o.d.p. miała miejsce w ramach prac Komisji ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością (działającej przy SKwP). Analizą objęto 151 wyroków i postanowień wydanych w latach 1996–2022, przyporzędowanych do art. 2 u.o.d.p. w systemie Lex⁶⁴. Były to przede wszystkim wyroki i postanowienia WSA.

Kwestia nieuprawnionego wykonywania czynności doradztwa podatkowego została podniesiona w wyrokach dotyczących:

- 1) zwolnienia z podatku od towarów i usług usługowego prowadzenia ksiąg;
- 2) czynności zastrzeżonych wyłącznie dla doradców podatkowych.

Zgodnie z regulacjami ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy co do zasady mają prawo do zwolnienia z tego podatku, jeżeli ich przychody w poprzedzającym roku podatkowym nie przekroczyły 200 tys. zł lub kwoty wyliczonej proporcjonalnie w przypadku rozpoczęcia wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT w trakcie roku (art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.). Zwolnienie to nie dotyczy jednak m.in. podatników świadczących usługi prawnicze oraz usługi w zakresie szeroko rozumianego doradztwa⁶⁵.

63 W niniejszym podrozdziale skorzystano z efektów prac zespołu badawczego pracującego przy Komisji ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością działającej przy Radzie Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce w składzie: Ewa W. Maruszewska, Stanisław Hońko, Elżbieta Jędruczyk, Dawid Obrzeźgiewicz, Marcin Stępień, Agnieszka Wencel, Zofia Wierzbińska. Efekt prac zespołu: Maruszewska i in., b.r.

64 <https://sip.lex.pl> (dostęp: 15.08.2023).

65 Z wyjątkiem określonego ustawą doradztwa związanego z rolnictwem.

Kwestią dyskusyjną stała się możliwość zwolnienia z podatku VAT usługowego prowadzenia ksiąg podatkowych, gdyż w opinii niektórych organów, czynności z nim związane były uznawane za usługi w zakresie doradztwa podatkowego. W kontekście zwolnienia podmiotowego z podatku VAT sądy administracyjne musiały zatem pośrednio odnieść się do znaczenia pojęcia doradztwa (w tym podatkowego) w powiązaniu z prowadzeniem ksiąg rachunkowych i podatkowych. Należy zastrzec, że analizowane orzeczenia rozstrzygały kwestię rozróżnienia czynności prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych od czynności doradztwa jako takiego, nie odnosząc się do tego, czy doradztwo mieści się w zakresie usług zastrzeżonych dla zawodów zaufania publicznego (w tym dla doradców podatkowych).

Analiza orzeczeń prowadzi do niejednoznacznych wniosków i potwierdza, że składy sędziowskie mają problem z postawieniem granicy pomiędzy usługowym prowadzeniem ksiąg rachunkowych i podatkowych a doradztwem, w tym doradztwem podatkowym. NSA w Białymstoku już w 1998 r. zwrócił uwagę na to, że „brak precyzyjnej definicji doradztwa podatkowego powoduje występowanie wątpliwości dotyczących stosowania zwolnień przez podmioty gospodarcze prowadzące działalność w zakresie usług rachunkowych” (wyrok NSA z dnia 11 maja 1998 r., sygn. SA/BK 1304/97). Jednocześnie w uzasadnieniu wyroku stwierdzono, że sporządzenie deklaracji podatkowych może stanowić doradzanie podatnikowi sposobu rozliczenia podatku, a także że pomiot z racji działania przez osoby posiadające odpowiednią wiedzę specjalistyczną potwierdza prawidłowość sporządzenia zapisu w księdze, bądź też stwierdza nieprawidłowości i wskazuje sposoby ich usunięcia – co jest doradztwem, a nie usługą księgowo-rachunkową, polegającą na zaewidencjonowaniu i ustaleniu sald końcowych. Jednocześnie Sąd zwrócił uwagę, że wiedza specjalistyczna pracowników Spółki nie jest wystarczającym argumentem za przyjęciem, iż automatycznie oznacza to doradztwo, dodając, że do prowadzenia ksiąg rachunkowych bądź innych ksiąg i ewidencji do celów podatkowych oraz do sporządzania zeznań i deklaracji również wymagana jest wiedza specjalistyczna, a jednak ustawodawca w art. 2 ust. 3 u.o.d.p. nie uznał tych czynności za doradztwo podatkowe.

Z kolei WSA w Gdańsku w wyroku z 28 marca 2012 r. (sygn. I SA/Gd 175/12, LEX nr 1163570) stwierdził, że samych usług księgowych, nawet kompleksowych, nie można utożsamiać ze świadczeniem usług doradztwa, zgadzając się z podatnikiem, że mógł skorzystać ze zwolnienia z VAT. Sąd dodał, że „świadczenie usług księgowych wiąże się z posiadaniem określonej wiedzy pozwalającej na ich wykonywanie. Niemniej jednak nie jest to równoznaczne z uznaniem, że osoba świadcząca tego rodzaju usługi jest doradcą [...] czyli osobą, która «udziela porady, wskazuje sposób postępowania w jakiejś sprawie». Prowadzenie ksiąg rachunkowych i sporządzanie deklaracji podatkowych musi bowiem łączyć się z kwalifikowaniem dokumentów księgowych (rachunków, faktur) do ujęcia ich w tych księgach”.

Na czynności techniczne i doradcze zwrócił uwagę sąd w Łodzi w wyroku z dnia z 4 kwietnia 2013 r. (sygn. I SA/Łd 183/13, LEX nr 1310428). Sąd stwierdził, że świadczenie usługi doradztwa należy postrzegać jako wskazywanie klientowi najlepszych i najskuteczniejszych rozwiązań danego problemu, wykorzystując do tego swoją wiedzę oraz znajomość tematu. Jeśli osoba świadcząca usługę prowadzenia ksiąg rachunkowych, mając stosowną wiedzę, wskazywała swojemu klientowi najlepsze, optymalne rozwiązania, nakłaniała klientów do zastosowania się do rady, porady, wskazówki czy dyrektywy postępowania, należy takie czynności uznać za usługi doradztwa. Sąd uznał, że prawo do zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przysługuje podatnikowi, który świadczy kompleksowe usługi rachunkowo-księgowe, o ile nie prowadzi przy tym usług doradztwa. Jako czynności doradcze sąd wskazał przykładowo:

- 1) kwalifikowanie wydatków pod kątem kosztów podatkowych;
- 2) uwzględnianie podatku naliczonego;
- 3) stosowanie właściwej stawki podatku VAT;
- 4) ustalanie momentu powstania obowiązku podatkowego;
- 5) prowadzenie rozliczeń z tytułu ubezpieczeń społecznych.

Wykonywanie takich czynności stanowiłoby według sądu kompleksową obsługę podmiotu gospodarczego wykraczającą poza charakter techniczny. W przytoczonym wyroku sąd w Łodzi pojęcie doradztwa potraktował szeroko i biorąc pod uwagę zakres oraz charakter usług świadczonych przez większość biur rachunkowych należałoby uznać, że świadczą one usługi doradcze. To w zakresie usług biura rachunkowego mieści się przecież właściwa kwalifikacja podatkowa zdarzeń gospodarczych, w szczególności w obszarze podatku VAT, PIT, CIT, PCC. Biura rachunkowe zajmują się również bieżącym rozliczaniem składek ZUS, zarówno właścicieli obsługiwanych podmiotów, jak i ich pracowników. Wydaje się, że rozróżnienie usług doradczych oraz czynności technicznych jest nieco sztuczne i dalekie od rzeczywistości gospodarczej.

Na szerokie rozumienie pojęcia doradztwa wskazuje również szereg interpretacji indywidualnych zabraniających zwolnienia z VAT usług świadczonych przez biura rachunkowe⁶⁶. Organy podatkowe jednomyślnie uznawały, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.o.d.p. prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie, jak również sporządzanie deklaracji podatkowych i pomoc w tym zakresie stanowią czynności szeroko rozumianego doradztwa podatkowego. W interpretacjach tych przyjęto zatem, że kluczowe znaczenie ma przedmiot i charakter realizowanych usług (czynności doradztwa podatkowego), a nie podmiot, który te usługi świadczy i fakt, czy ma on uprawnienia doradcy podatkowego.

66 Na przykład interpretacje IBPP1/443-1128/14/AW, IBPP1/443-1093/14/AW, IBPP1/443-1003/14/BM, ITPP1/443-974/14/MS.

Jednocześnie można znaleźć takie interpretacje indywidualne, które dopuszczają możliwość korzystania ze zwolnienia z VAT⁶⁷ przez podmioty świadczące usługi księgowo. W treści tych interpretacji można jednak dostrzec pewien dysonans, ponieważ uznano, że termin doradztwo obejmować może szereg usług doradczych, na przykład podatkowych, prawnych, finansowych i innych, jednocześnie konkludując, że zawodowe wykonywanie czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 u.o.d.p., zastrzeżone jest wyłącznie dla podmiotów uprawnionych, co oznacza, że biura rachunkowe mogą korzystać ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ustawy VAT. W jednej z interpretacji stwierdza się, że „samyh usług księgowych, nawet złożonych, w świetle przytoczonych regulacji i definicji terminu »doradztwo« nie sposób uznać za usługi doradcze, ich istota polega bowiem na prawidłowej kwalifikacji dokumentów księgowych, wygenerowaniu w oparciu o ich treść wymaganych prawem rejestrów i ewidencji oraz sporządzeniu, w oparciu o zgromadzone w nich dane, odpowiednich deklaracji, informacji i zeznań podatkowych. Czynności te nie wiążą się zatem z doradzaniem i wskazywaniem klientom określonego sposobu postępowania, co stanowi istotę czynności doradczych. Czynnością doradczą nie jest również podpisywanie w imieniu klienta zeznań, informacji i deklaracji podatkowych oraz ZUS ani udzielanie organom skarbowym wyjaśnień i informacji dotyczących ewidencji i rejestrów prowadzonych przez podatnika na rzecz klientów” (pismo z dnia 7 listopada 2014 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, sygn. ILPP2/443–872/14–2/SJ).

Z uwagi na niejednoznaczne, odmienne, a czasami wewnątrznie sprzeczne interpretacje indywidualne Minister Finansów (dalej MF) dnia 9 kwietnia 2015 r. wydał interpretację ogólną dotyczącą zwolnienia z podatku VAT wykonywania czynności doradztwa podatkowego. Podjęto w niej próbę objaśnienia pojęcia doradztwo, którym posługuje się ustawa o podatku od towarów i usług w odniesieniu do czynności doradztwa podatkowego określonych w ustawie o doradztwie podatkowym. W następstwie wydanych interpretacji indywidualnych MF podkreślił, że termin doradztwo należy rozumieć szeroko. „Odwołując się do wykładni językowej, zgodnie z definicją zawartą w internetowym Słowniku Języka Polskiego PWN, pod pojęciem »doradcy« należy rozumieć tego, »kto udziela porad«. Natomiast »doradzać«, w myśl powołanego wyżej Słownika Języka Polskiego PWN, oznacza »udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie«. Na podobny kierunek wskazuje również potoczne rozumienie tego terminu, zgodnie z którym »doradztwo« to udzielanie porad, opinii i wyjaśnień” (interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2015 r. nr PT3.8101.2.2015.AEW.16). Tak więc doradztwo jest udzielaniem fachowych opinii, porad, np. ekonomicznych, finansowych, prawnych, czy podatkowych. Jak zauważył MF, doradztwo podatkowe i związane z tym zawód doradcy podatkowego jest materia

67 IBPP1/443–896/14/BM, IPPP2/443–866/14–2/RR, ILPP2/443–872/14–2/SJ, IPTPP1/443–868/14–2/MW.

regulowaną ustawowo – Ustawą z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. Dla celów określenia czynności, jakie może wykonywać doradca podatkowy, został określony ustawowo zakres czynności uznawanych za czynności doradztwa podatkowego. Według MF ustawa o podatku od towarów i usług, przywołując pojęcie usług w zakresie doradztwa (zakres tego pojęcia obejmuje również doradztwo podatkowe), nie odwołuje się jednak wprost do innych aktów prawnych, w tym do ustawy o doradztwie podatkowym, do celów stosowania przepisu np. art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług definicją czynności doradztwa podatkowego, stworzoną na potrzeby uregulowania zawodu doradcy podatkowego, można zatem posiłkować się jedynie pomocniczo – decydujące znaczenie ma więc w omawianym zakresie wykładnia językowa.

Według MF „doradztwo podatkowe *sensu stricto* obejmuje zatem czynności polegające na udzielaniu porad z zakresu podatków czy też wskazywaniu sposobu postępowania w sprawie związanej z podatkami, w tym również na opracowaniu pewnej koncepcji czy strategii, którą podmiot np. podatnik może wykorzystać w prowadzonej przez siebie działalności np. do podjęcia lub zaniechania konkretnego działania. Tym samym, jak stwierdził MF, za czynności o charakterze doradczym (w zakresie podatków) powinny zostać uznane tylko czynności polegające na udzielaniu takim podmiotom, jak: podatnicy, płatnicy i inkasenci, osoby trzecie odpowiedzialne za zaległości podatkowe oraz następcy prawni podatników, płatników lub inkasentów, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami” (interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2015 r. nr PT3.8101.2.2015.AEW.16).

Jednocześnie MF wyjaśnił, że „czynności polegające na prowadzeniu ksiąg i ewidencji podatkowych z istoty swej bliskie są działalności zawodowej osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, czyli czynnościom księgowym, a czynności polegające na sporządzaniu deklaracji i zeznań podatkowych mają w znacznej mierze charakter techniczny, a nie prawny, choćby z tego względu, że sporządzane są na podstawie innych dokumentów, w szczególności ksiąg rachunkowych [...]. Tym samym czynności te nie stanowią doradztwa, o którym mowa w art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b ustawy o VAT, niezależnie od tego, że zostały uznane za czynności doradztwa podatkowego w rozumieniu ustawy o doradztwie podatkowym” (interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2015 r. nr PT3.8101.2.2015.AEW.16).

Tak więc można stwierdzić, że według MF pojęcie doradztwa w świetle ustawy o podatku od towarów i usług nie pokrywa się z pojęciem i zakresem doradztwa podatkowego w rozumieniu ustawy o doradztwie podatkowym. Takie rozumienie potwierdza również systematyka ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą

prawodawca w art. 281 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług rozróżnia usługi doradcze oraz księgowe⁶⁸.

Podsumowując tę część rozważań, można stwierdzić, że:

- 1) brak w przepisach o VAT definicji doradztwa (nie tylko podatkowego) jest powodem wątpliwości co do możliwości zastosowania zwolnienia z VAT przez biura rachunkowe;
- 2) rozróżniono czynności techniczne (księgowe) oraz usługi doradcze;
- 3) czynności polegające na prowadzeniu ksiąg i ewidencji podatkowych nie muszą być tożsame z jej wykorzystaniem dla celów doradczych;
- 4) w ramach usług doradczych wyróżniono opracowywanie koncepcji, strategii dla klienta;
- 5) biuro rachunkowe może oferować kompleksowe usługi księgowe, nie świadcząc zastrzeżonych przez ustawę o doradztwie podatkowym usług doradztwa.

Z punktu widzenia rozgraniczenia kompetencji doradców podatkowych oraz podmiotów świadczących usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych i księgowych kluczo- wy wydaje się wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 2007 r.

W 2007 r. Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok na wniosek Krajowej Izby Doradców Podatkowych o stwierdzeniu niezgodności z konstytucją niektórych zapisów Ustawy z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy o rachunkowości⁶⁹. Zakwestionowany ówczesnie obowiązujący art. 3a u.o.d.p. przyznawał podmiotom uprawnionym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych możliwość wykonywania czynności doradztwa podatkowego. Zdaniem KIDP przepis ten był niezgodny z:

- 1) art. 17 Konstytucji RP⁷⁰, ponieważ biura rachunkowe nie zostały objęte pieczęcią sprawowaną w interesie publicznym przez samorząd zawodowy doradców podatkowych oraz
- 2) art. 32 Konstytucji RP, ponieważ warunki działalności doradczej zostały zróżnicowane w zależności od podmiotu, który taką działalność prowadzi⁷¹.

68 W przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej, usług: 3) doradczych, inżynierskich, prawniczych, księgowych oraz usług podobnych do tych usług – miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu (art. 281 u.o.d.p.).

69 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05, OTK-A 2007, nr 6, poz. 49.

70 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483).

71 Zarzut naruszenia art. 32 Konstytucji przez art. 3a u.o.d.p. sprowadza się do tezy, że doradcy podatkowi i podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych mają wspólną cechę istotną (tj. możliwość wykonywania niektórych czynności doradztwa podatkowego) i stąd powinni być przez prawo tak samo (równo) traktowani w zakresie zakazów, ograniczeń i obowiązków, którym z racji wykonywania tych czynności podlegają doradcy podatkowi.

We wniosku Krajowa Izba Doradców Podatkowych podkreśliła, że zmieniona ustawa o doradztwie podatkowym „odmiennie traktuje podmioty prawa mające wspólną cechę istotną, którą jest wykonywanie niektórych czynności z zakresu doradztwa podatkowego. Z jednej bowiem strony zrównuje podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych z doradcami podatkowymi w zakresie wykonywania niektórych czynności doradztwa podatkowego, lecz z drugiej strony nie ustanawia dla nich jednakowych obowiązków i ograniczeń związanych z wykonywaniem tych czynności (przynależność do korporacji zawodowej, nadzór korporacyjny, odpowiedzialność dyscyplinarna czy obowiązek ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej)” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05).

Z wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika, że ówczesna ustawa o doradztwie podatkowym wprowadziła dwie kategorie podmiotów:

- 1) osoby wykonujące zawody zaufania publicznego (doradca podatkowy, radca prawny, adwokat, biegły rewident), która to grupa miała wyłączne prawo do wykonywania wszystkich czynności doradztwa podatkowego, czyli do udzielania podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych oraz
- 2) osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Według Trybunału „różnicowanie to ma służyć interesowi powszechnemu wszystkich podatników, płatników i inkasentów i choć wykonywanie tych czynności zarówno przez osoby podlegające pewnym ograniczeniom z racji wykonywania zawodu zaufania publicznego, jak i osoby niepodlegające tym ograniczeniom, może rodzić wrażenie ich nierównego traktowania przez prawo, to jednak waga interesu, któremu różnicowanie to ma służyć, pozostaje we właściwej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05).

W obecnym kształcie ustawy o doradztwie podatkowym czynnościami, które nie są zarezerwowane wyłącznie dla zawodów zaufania publicznego⁷², a więc mogą być realizowane przez biura rachunkowe i księgowych, są:

- 1) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 2) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie.

W wyroku podkreślono, że „fakt, że od początku ustawodawca upoważnił do prowadzenia ksiąg podatkowych oraz sporządzania deklaracji i zeznań podatkowych osoby

⁷² Dla doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych i biegłych rewidentów.

niewykonyjące zawodu zaufania publicznego, nie uważając jednocześnie tych czynności, o ile są wykonywane przez podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, za czynności doradztwa podatkowego, świadczy, że zależało mu wyłącznie na tym, by czynności te wykonywały osoby mające odpowiednie kwalifikacje, ale już niekoniecznie osoby wykonujące zawód zaufania publicznego. Stąd też za podmioty kwalifikowane do wykonywania tych czynności uznano nie tylko doradców podatkowych i przedstawicieli innych wskazanych w ustawie zawodów zaufania publicznego, lecz również osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05).

Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że pomoc, jaką mogą świadczyć podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, „ma bardzo wąski, ściśle określony przez ustawę zakres, ograniczony do pomocy w prowadzeniu ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz pomocy w sporządzaniu zeznań i deklaracji podatkowych. Nie jest to zatem pomoc, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 UODP, polegająca na udzielaniu porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych, która na zasadzie wyłączności została zastrzeżona dla osób wykonujących zawody zaufania publicznego, w tym doradców podatkowych” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05). Wyjaśnienie to nie rozstrzyga wątpliwości co do granicy pomiędzy doradztwem podatkowym a prowadzeniem ewidencji i ksiąg podatkowych, sporządzaniem deklaracji podatkowych i udzielaniem pomocy w tym zakresie. W związku z tym Trybunał podjął również próbę dookreślenia, czym jest sformułowanie doradztwo, stwierdzając, że „za czynności zastrzeżone do wykonywania wyłącznie przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego uznano natomiast udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych. Wykonywanie tych czynności zostało uznane przez ustawodawcę za istotę doradztwa podatkowego. Warto przy tym zauważyć, że pojęcie «doradzanie» w potocznym rozumieniu oznacza właśnie udzielanie porad, opinii i wyjaśnień. Chodzi tu zatem o czynności polegające na opracowaniu pewnej koncepcji czy strategii, na podstawie której podatnik podejmować będzie konkretne działania. Konkludując, należy stwierdzić, że zakres uprawnień w sferze doradztwa podatkowego zastrzeżony dla osób wykonujących zawód zaufania publicznego dotyczy tylko i wyłącznie udzielania owych porad, opinii i wyjaśnień dotyczących obowiązków podatkowych podatników, płatników i inkasentów. Czynności polegające na prowadzeniu ksiąg i ewidencji podatkowych z istoty swej bliskie są działalności zawodowej osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, a czynności polegające na sporządzaniu deklaracji i zeznań podatkowych mają w znacznej mierze charakter techniczny, a nie prawny, choćby z tego względu, że sporządzane są na podstawie

innych dokumentów, w szczególności ksiąg rachunkowych. Ich wykonywanie wymaga zatem wiedzy z zakresu księgowości i podatków, którą to wiedzę mają podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05) (por. rozdz. 3.3). „Tym samym ustawodawca uznał, że nie jest konieczne, aby osoby wykonujące takie czynności podlegały szczególnym zakazom, obowiązkom i ograniczeniom, jakim podlegają przedstawiciele zawodów zaufania publicznego. To kryterium różnicowania pozostaje zatem w racjonalnym związku z celem i treścią regulacji, gdyż celem ustawy nowelizującej było rozszerzenie kręgu podmiotów, które mogą podatnikom służyć pomocą w wykonywaniu prostszych czynności doradztwa podatkowego w postaci sporządzania zeznań i deklaracji. Czynności bardziej skomplikowane, wymagające udzielenia porady, opinii, wyjaśnienia, zostały zastrzeżone dla osób wykonujących zawody zaufania publicznego wskazane w ustawie” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05).

Analiza uzasadnienia wyroku TK prowadzi do następujących wniosków:

- 1) prowadzenie ksiąg i ewidencji podatkowych jest traktowane jako czynność „w znacznej mierze techniczna”, a nie prawna;
- 2) czynności doradztwa podatkowego dzieli się na bardziej skomplikowane (doradztwo zastrzeżone wyłącznie dla zawodów zaufania publicznego) oraz na prostsze – techniczne prowadzenie ksiąg, ewidencji i sporządzanie deklaracji podatkowych;
- 3) podjęto próbę zdefiniowania doradztwa podatkowego jako opracowywania koncepcji czy strategii, na podstawie której podatnik będzie podejmować konkretne działania; takie podejście można uznać za punkt wyjścia do stwierdzenia, że doradztwem nie jest podejmowanie w imieniu podatnika bieżących decyzji dotyczących stosowania prawa podatkowego, o ile nie mają one charakteru strategicznego (lub koncepcyjnego) oraz nie są niezbędne do prawidłowego prowadzenia ewidencji.

Jednocześnie należy stwierdzić, że Trybunał Konstytucyjny nie odpowiedział jednoznacznie na pytanie, czym są usługi doradcze zarezerwowane dla doradców podatkowych, a czym są usługi z obszaru podatkowego, które mogą świadczyć podmioty uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Ogólnych charakter uzasadnienia wyroku w tym zakresie nie zakończył sporu pomiędzy doradcami podatkowymi a księgowymi, co powoduje, że potrzeba zdefiniowania zawodu księgowego, zwłaszcza w kontekście zagadnień podatkowych, jest nadal aktualna i potrzebna⁷³.

⁷³ Po ogłoszeniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie czynności zastrzeżonych wyłącznie dla doradców podatkowych wypowiedział się m.in. Sąd Okręgowy w Szczecinie, w którym wskazano, że „kwestie związane z doradzaniem przedsiębiorcy, jak ma dokonywać nabycia składników majątkowych, by mogło ono zostać zaliczone jako koszt uzyskania przychodu, pomniejszając w ten sposób zobowiązania podatkowe przedsiębiorcy i kwestie optymalizacji podatkowej, stanowią elementy doradztwa podatkowego, nie zaś działalności rachunkowej [...]”. Przedmiotowa sprawa dotyczyła roszczenia poszkodowanego wobec ubezpieczyciela biura rachunkowego. Ubezpieczyciel odmówił wypłaty

Reasumując, powtarzające się w orzecznictwie objaśnienia pojęć doradztwa, w tym doradztwa podatkowego mają ogólny charakter i nie rozwiązują wątpliwości co do zakresu kompetencji biur rachunkowych i doradców podatkowych. Często w orzeczeniach czynności prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych określa się jako czynności techniczne, pomijając fakt, że prowadzenie ksiąg wymaga rozległej wiedzy, w szczególności z zakresu prawa bilansowego oraz prawa podatkowego⁷⁴. Podkreślanie aspektu technicznego stoi w sprzeczności z równie często pojawiającym się pojęciem kompleksowych usług księgowych, które jest najbliższe rzeczywistości gospodarczej, ponieważ biura rachunkowe – zgodnie z oczekiwaniami klientów – oferują całościową usługę zarówno w obszarze księgowości, podatków, jak i rozliczeń kadrowo-płacowych.

4.4. Obszary podatkowe w zawodach księgowych Zintegrowanego Systemu Kwalifikacji

Analizując zakres umiejętności zawodowych związanych z podatkami, które są realizowane przez księgowych, można sięgnąć do Zintegrowanego Systemu Kwalifikacji.

Dnia 15 stycznia 2016 r. weszła w życie ustawa o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji⁷⁵. Wprowadziła ona Zintegrowany System Kwalifikacji, czyli zbiór zasad, standardów, nowych funkcji i ról oraz procedur regulujących sposób działania różnych podmiotów (osób i instytucji) związanych z nadawaniem kwalifikacji oraz zapewnianiem ich jakości (Sławiński, b.r.). Ustawa ustanowiła również Zintegrowany Rejestr Kwalifikacji (ZRK) jako publiczny rejestr funkcjonujący w systemie teleinformatycznym. Rejestr obejmuje wszystkie kwalifikacje włączone do ZSK.

Ustawa ZSK zawiera podstawową definicję kwalifikacji, według której to „zestaw efektów uczenia się w zakresie wiedzy, umiejętności oraz kompetencji społecznych, nabytych w edukacji formalnej, edukacji pozaformalnej lub poprzez uczenie się nieformalne, zgodnych z ustalonymi dla danej kwalifikacji wymaganiami, których osiągnięcie zostało sprawdzone w walidacji oraz formalnie potwierdzone przez uprawniony podmiot certyfikujący” (art. 2 pkt 8 ustawy ZSK). Zintegrowany system obejmuje trzy rodzaje kwalifikacji:

odszkodowania, twierdząc, że szkoda wynikała z czynności doradztwa podatkowego, którym nie jest objęte ubezpieczenie OC biur rachunkowych.

⁷⁴ W praktyce, aby w sposób właściwy zinterpretować zdarzenie gospodarcze, osoba prowadząca księgi rachunkowe nierzadko wykorzystuje wiedzę z wielu innych dziedzin prawa, na przykład z zakresu prawa cywilnego, prawa handlowego, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.

⁷⁵ Ustawa z dnia 22 grudnia 2015 r. o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji (Dz.U. z 2020 r., poz. 226), dalej nazywana ustawą ZSK.

- 1) kwalifikacje w oświacie oraz w szkolnictwie wyższym – nadawane na podstawie ustaw regulujących działania systemu oświaty oraz systemu szkolnictwa wyższego; ten rodzaj kwalifikacji jest włączony do ZSK z mocy ustawy;
- 2) kwalifikacje „uregulowane”, które są nadawane na podstawie innych przepisów prawa (poza formalną edukacją); do kwalifikacji tych zalicza się, na przykład kwalifikacje biegłych rewidentów, doradców podatkowych, rzeczoznawców majątkowych;
- 3) kwalifikacje „rynkowe” nadawane bez podstawy w przepisach powszechnie obowiązującego prawa.

O włączeniu do ZSK kwalifikacji uregulowanych oraz kwalifikacji rynkowych należących do określonego działu administracji rządowej decyduje minister odpowiedzialny za dany dział. Podjęcie decyzji przez właściwego ministra oznacza w istocie jego akceptację dla przyjętych reguł uznawania danej kwalifikacji.

W ramach ZSK funkcjonuje obecnie pięć kwalifikacji rynkowych związanych z szeroko rozumianą księgowością (obejmującą również kwestie kadrowo-płacowe). Wszystkie zostały zgłoszone do ZSK przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, które jest jednocześnie instytucją certyfikującą⁷⁶. Ich wykaz wraz ze wskazaniem ministra właściwego dla kwalifikacji obejmuje tabela 4.2.

Tabela 4.2. Funkcjonujące kwalifikacje rynkowe związane z szeroko rozumianą księgowością

Lp.	Nazwa kwalifikacji	Minister właściwy dla kwalifikacji
1	Zarządzanie procesami księgowymi	Minister Finansów
2	Obsługa procesów księgowych	Minister Finansów
3	Wspomaganie obsługi procesów księgowych	Minister Finansów
4	Zarządzanie procesami płacowymi	Minister Finansów
5	Zarządzanie obsługą spraw kadrowych	Minister Rodziny i Polityki Społecznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Zintegrowany System Kwalifikacji, b.r.

Zagadnienia podatkowe występują w trzech następujących kwalifikacjach:

- 1) zarządzanie procesami księgowymi;
- 2) obsługa procesów księgowych;
- 3) zarządzanie procesami płacowymi.

Struktura opisu każdej kwalifikacji jest jednolita i obejmuje m.in. trzy kluczowe obszary: krótką charakterystykę kwalifikacji, typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji oraz zestawy efektów uczenia się.

Zestawienie zagadnień podatkowych w ramach ww. obszarów dla każdej z trzech kwalifikacji z zaprezentowano w tabeli 4.3.

⁷⁶ Więcej na temat ZSK – Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, b.r.

Tabela 4.3. Zagadnienia podatkowe dla kwalifikacji rynkowych ZSK związanych z księgowością

Nazwa kwalifikacji wraz z obszarem jej opisu	Zapisy odnoszące się do kwestii podatkowych
Zarządzanie procesami płacowymi	
Krótka charakterystyka kwalifikacji	Osoba z kwalifikacją „zarządzanie procesami płacowymi” jest gotowa do samodzielnego kształtowania i nadzorowania czynności płacowych mających na celu realizację obowiązków pracodawcy wynikających z wypłaty i rozliczania świadczeń związanych z wykonywaną pracą według przepisów prawa względem pracowników i innych osób zatrudnionych oraz organów publicznoprawnych* . Świadczy usługi polegające na kompleksowym dbaniu o poprawność działania pracodawcy w zakresie spraw płacowych i rozliczeń obciążeń publicznoprawnych . Powierzenie prowadzenia zarządzania i rozliczania spraw płacowych osobie posiadającej kwalifikację zagwarantuje pracodawcom zmniejszenie ryzyka niewykonywania lub nieprawidłowego wykonania obowiązków związanych z wynagradzaniem i rozliczaniem wynagrodzeń dla pracowników i osób niebędących pracownikami, jak również rozliczeń z instytucjami państwowymi .
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Nadzorowanie przestrzegania przepisów ubezpieczeniowych, podatkowych , prawa pracy oraz wewnątrzzakładowych regulaminów pracy i wynagradzania.
Zestawy efektów uczenia się	Osoba z kwalifikacją wskazuje sposób rozliczania składników płacowych, z uwzględnieniem źródeł i momentu powstania przychodu oraz zwolnień składkowo-podatkowych .
	Osoba z kwalifikacją weryfikuje dokumenty płacowe pod kątem kompletności oraz spójności z polityką wynagradzania i obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa** .
	Osoba z kwalifikacją oblicza wartość należnych świadczeń, z uwzględnieniem zwolnień składkowo-podatkowych i prawa do świadczeń pieniężnych z ubezpieczenia społecznego.
Obsługa procesów księgowych	
Krótka charakterystyka kwalifikacji	Osoba z kwalifikacją „obsługa procesów księgowych” jest przygotowana do [...] identyfikowania skutków zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą, w tym prowadzenia transakcji z kontrahentami zagranicznymi.
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Kwalifikacja „obsługa procesów księgowych” stanowi średnio zaawansowany poziom w obszarze kwalifikacji związanych z rachunkowością i podatkami . Osoba z kwalifikacją może pracować w działach finansowo-księgowych przedsiębiorstw, biurach rachunkowych oraz samodzielnie prowadzić ewidencję księgowo-podatkową jednostki gospodarczej.
Efekty uczenia się	Osoba z kwalifikacją jest gotowa do identyfikowania skutków zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą , w tym prowadzenia transakcji z kontrahentami zagranicznymi. Wykonując czynności opisane w efektach kształcenia, stosuje rozwiązania wynikające z przepisów o rachunkowości oraz prawa podatkowego , gospodarczego, cywilnego, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.

Nazwa kwalifikacji wraz z obszarem jej opisu	Zapisy odnoszące się do kwestii podatkowych
	<p>Dokumentowanie i ewidencjonowanie operacji gospodarczych powszechnie występujących (z wyłączeniem operacji o dużej złożoności, np. inwestycje rzeczowe i finansowe, leasing, kontrakty długoterminowe, odroczone podatek dochodowy, aporty), z uwzględnieniem przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego, cywilnego, pracy i ubezpieczeń społecznych.</p> <p>Osoba z kwalifikacją ewidencjonuje operacje gospodarcze w księgach rachunkowych, przyporządkowując je do właściwych okresów sprawozdawczych, z punktu widzenia przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego, a także prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.</p> <p>Osoba z kwalifikacją ustala i ujmuje w księgach rachunkowych podatek dochodowy.</p> <p>Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług.</p> <p>Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku dochodowego bieżącego z działalności gospodarczej.</p>
Zarządzanie procesami księgowymi	
Krótka charakterystyka kwalifikacji	Kwalifikacja „zarządzanie procesami księgowymi” potwierdza wysoki poziom wiedzy i umiejętności z zakresu rachunkowości i podatków , pozwalający na kierowanie działem finansowo-księgowym oraz organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwie.
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Kwalifikacja „zarządzanie procesami księgowymi” pozwala na nadzorowanie lub samodzielne prowadzenie ksiąg rachunkowych, organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwach należących do różnych branż, w tym pracy działów finansowo-księgowych, wspieranie kierownictwa jednostki w procesach decyzyjnych mających skutki finansowe i podatkowe .
Efekty uczenia się	<p>Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz bieżącego i odroczonego podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą z uwzględnieniem orzecznictwa sądów i interpretacji urzędowych.</p> <p>Kwalifikacja potwierdza zaawansowany poziom umiejętności zawodowych z zakresu rachunkowości i podatków, pozwalający na kierowanie działem finansowo-księgowym oraz organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwach oraz w organizacjach pozarządowych i innych jednostkach.</p> <p>Osoba z kwalifikacją dokumentuje i ewidencjonuje operacje gospodarcze (w tym: o dużej złożoności, np. inwestycje rzeczowe i finansowe, leasing, kontrakty długoterminowe, odroczone podatek dochodowy, aporty), z uwzględnieniem przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego, gospodarczego, cywilnego, pracy i ubezpieczeń społecznych oraz orzecznictwa sądów i interpretacji urzędowych.</p> <p>Osoba z kwalifikacją ustala i ujmuje w księgach rachunkowych podatek dochodowy.</p> <p>Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług.</p> <p>Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku dochodowego bieżącego i odroczonego związanego z działalnością gospodarczą.</p>

* Za organy publicznoprawne uznaje się m.in. administrację skarbową, w zakres kwalifikacji wchodzi zatem realizacja obowiązków pracodawcy jako płatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

** W tym prawa podatkowego – przyp. aut.

Źródło: Zintegrowany System Kwalifikacji, b.r.

Podsumowując, w trzech kwalifikacjach wymienionych w tabeli 4.3 efekty uczenia się obejmują zagadnienia podatkowe. Potwierdza to, że zakres prac w księgowości (w tym w biurach rachunkowych) nie ogranicza się jedynie do kwestii związanych z rachunkowością. Jest to oczywiste z tego względu, że w pracy w księgowości dokonuje się kwalifikacji skutków podatkowych zdarzeń równoległe do sposobu ujęcia ich w księgach rachunkowych. Biorąc pod uwagę fakt, iż zgodnie z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej księgi rachunkowe są jednocześnie księgami podatkowymi, nie sposób dokonywać w księgach ewidencji zdarzeń gospodarczych bez bieżącego określania ich skutków podatkowych.

Należy również zwrócić uwagę, że funkcjonujące kwalifikacje księgowe nie ograniczają się do osób pracujących we własnych działach księgowości przedsiębiorstw. Żadna z kwalifikacji nie może bowiem ograniczać się do konkretnej formy świadczenia pracy. Są one „przynależne” do osoby z konkretnymi umiejętnościami – niezależnie od formy prawnej współpracy pomiędzy jednostką gospodarczą a tą osobą (umowa o pracę, zlecenie, współpraca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej). Kwalifikacje te dotyczą zatem również osób pracujących w biurach rachunkowych (lub będących ich właścicielami). Przy kwalifikacji „obsługa procesów księgowych” wpisano wprost, że osoba z daną kwalifikacją może pracować w działach finansowo-księgowych przedsiębiorstw, biurach rachunkowych oraz samodzielnie prowadzić ewidencję księgowo-podatkową jednostki prowadzącej działalność. Należy podkreślić, że przyjęcie przez właściwych ministrów kwalifikacji księgowych w określonym kształcie może oznaczać formalne uznanie, że w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych (w tym w formie usługi zewnętrznej) mieszczą się niewątpliwie zagadnienia podatkowe.

4.5. Kompetencje i zakres czynności doradców podatkowych oraz księgowych – podsumowanie

Reasumując, zarówno w polskich, jak i europejskich klasyfikacjach zawodowych zostały wyodrębnione zawody związane z księgowością oraz zawód doradcy podatkowego, co wskazuje na inny zakres kompetencji tych profesji. Podobny podział funkcjonuje w porządku prawnym Unii Europejskiej, akty prawne posługują się bowiem pojęciem doradztwa podatkowego (*tax advise*) oraz czynności związanych z rachunkowością (*accounting*). Potwierdzeniem odmiennego charakteru zawodów doradcy podatkowego oraz księgowego jest fakt, że w wielu krajach UE, w tym w Polsce, zawód doradcy podatkowego jest uregulowany, a określone czynności są dla niego zarezerwowane.

Niemniej w praktyce gospodarczej zakres prac świadczonych przez doradców podatkowych oraz księgowych (w tym podmiotów prowadzących usługowo księgi rachunkowe) po części pokrywa się ze sobą. Nie sposób prowadzić księgi rachunkowe

bez jednoczesnej kwalifikacji podatkowej zdarzeń gospodarczych, w szczególności w obszarze podatku CIT, PIT, czy VAT. Należy zaznaczyć, że księgowy, niezależnie od tego, czy wykonuje swoją pracę na etacie, czy w ramach świadczonych usług, jest zobowiązany do rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych i innych ewidencji wymaganych prawem. Wymóg ten oznacza konieczność oceny skutków zdarzeń gospodarczych zarówno od strony księgowej, jak i podatkowej, a także nierzadko wymaga analizy z punktu widzenia prawa pracy, ubezpieczeń społecznych, prawa cywilnego i handlowego.

Na tę sytuację zwróciło uwagę środowisko polskich doradców podatkowych, podnosząc m.in. zarzut realizowania przez biura rachunkowe (a więc w istocie przez księgowych) usług zastrzeżonych przez ustawę o doradztwie podatkowym dla zawodów zaufania publicznego, w tym dla doradców podatkowych⁷⁷. Wyjaśnienie tych wątpliwości wymagało sprecyzowania zakresu czynności z obszaru podatkowego, które mogą realizować osoby prowadzące usługowo księgi rachunkowe.

Jak wynika z analizy orzeczeń sądowych, stanowiska Ministra Finansów, a w szczególności wyroku Trybunału Konstytucyjnego niezwykle trudno odpowiedzieć na pytanie, gdzie kończą się usługi zarezerwowane wyłącznie dla doradców podatkowych, a gdzie zaczynają te, które mogą być świadczone przez księgowych, w tym osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych? Przywołane w rozdziale stanowiska sądów i administracji skarbowej świadczą o tym, że takie skonkretyzowanie jest wręcz niemożliwe.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce w ramach prac nad profesjonalizacją zawodu księgowego podjęło próbę sformułowania rekomendacji, aby zakwalifikować czynności doradców podatkowych w ramach doradztwa podatkowego jako zastrzeżone i niezastrzeżone, z uwzględnieniem następujących zasad:

- 1) do czynności niezastrzeżonych dla doradców podatkowych zaliczyć czynności:
 - a) charakteryzujące się przewagą zagadnień ekonomicznych nad opiniowaniem prawnym;
 - b) udzielania wyjaśnień związanych z bieżącym prowadzeniem ksiąg podatkowych (w tym rachunkowych);

⁷⁷ Doradcy podatkowi wskazywali również na nierówność traktowania ich zawodu względem podmiotów prowadzących usługowo księgi rachunkowe, tzn. stawiali zarzut, że czynności doradztwa podatkowego wykonują podmioty zaufania publicznego, na których ciążyą określone wymagania i obowiązki z tym związane (egzamininy, podnoszenie kwalifikacji, obowiązkowe członkostwo w organizacjach zawodowych) oraz biura rachunkowe w stosunku, do których takich wymagań nie ma. Środowisko doradców podatkowych kwestionuje prawo do wykonywania czynności z obszaru podatkowego, które są realizowane jedynie w ramach usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, nie podnosząc analogicznego zarzutu w stosunku do księgowych zatrudnionych bezpośrednio przez podmioty gospodarcze. Świadczy to o pewnej niekonsekwencji i słabości zarzutów stawianych przez doradców podatkowych biurom rachunkowym.

2) do czynności zastrzeżonych dla doradców podatkowych zakwalifikować udzielanie porad i opinii mających charakter interpretacji przepisów, w dużym stopniu niezależnych od innych usług świadczonych na rzecz podatników, płatników i inkasentów (Maruszewska i in., b.r., s. 48).

Wydaje się, że kwestia nakładania się kompetencji doradców podatkowych i księgowych jest nieznaczająca w skali Unii Europejskiej, gdyż europejska organizacja zrzeszająca narodowe organizacje i stowarzyszenia doradców podatkowych (CFE) zauważa wspólny zakres prac doradców oraz księgowych, lecz nie uznaje tego za problem i zjawisko zagrażające interesowi publicznemu. CFE słusznie zwraca uwagę, że zawody księgowego oraz doradcy podatkowego są komplementarne, a współpraca daje efekt synergii, co przynosi korzyści podmiotom korzystającym z ich usług i przyczynia się do zwiększenia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

Bibliografia

- 6 demensions for website (2015), <https://geerthofstede.com/wp-content/uploads/2016/08/6-dimensions-for-website-2015-08-16.xls> (dostęp: 15.02.2023).
- 12 Types of Accountants and Different Areas of Accountancy (2023), <https://uk.indeed.com/career-advice/finding-a-job/types-of-accountants> (dostęp: 13.07.2023).
- Accountant (b.r.), https://en.wikipedia.org/wiki/Certified_Public_Accountant (dostęp: 14.07.2023).
- Accountants, purpose and sustainable organisations (2020), https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/Accountants_Purpose_Sustainable-Organisations.html (dostęp: 22.07.2023).
- Bakker P. (2013), *Accountants Will Save the World*, <https://hbr.org/2013/03/accountants-will-save-the-worl> (dostęp: 22.07.2023).
- Baldvinsdottir G., Burns J., Norreklit H., Scapens R. (2009), *The image of accountants: from bean counters to extreme accountants*, „Accounting Auditing and Accountability Journal”, Vol. 22, issue 6, s. 858–882.
- Banaszkiewicz A., Kozak P., Smolińska P. (2018), *Wymagania i zakres obowiązków stawianych przyszłym kandydatom na stanowisko controllera oczami pracodawcy – analiza ogłoszeń o pracę*, [w:] M. Ciechan-Kujawa, P. Kozak (red.), *Horyzonty controllingu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 7–18.
- Beaver S. (2022), *15 Types of Accountants & What They Do*, <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting/types-of-accountants.shtml> (dostęp: 21.07.2023).
- Bhimani A., Willcocks L. (2014), *Digitisation, ‘Big Data’ and the transformation of accounting information*, „Accounting and Business Research”, Vol. 44, s. 469–490.
- Bougen P. (1994), *Joking apart: the serious side to the accountant stereotype*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 19, issue 3, s. 319–335.
- Buffet J. (2022), *Top Most Respected Jobs 2022*, <https://zety.com/blog/most-respected-jobs> (dostęp: 20.07.2023).
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A.G. (1985), *Accounting in its social context. Towards a history of value added in the United Kingdom*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 10, issue 4, s. 381–413.
- Burzyan E. (2008), *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 45(101), s. 23–70.
- Caglio A. (2003), *Enterprise resource planning systems and accountants: towards hybridization?*, „European Accounting Review”, Vol. 12, issue 1, <https://doi.org/10.1080/0963818031000087853>
- Carey J.L. (1969), *The Rise of the Accounting Profession From Technician to Professional 1896–1936*, American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- Carnegie G., Parker L., Tsahuridu E. (2021), *It’s 2020: What is Accounting Today?*, „Australian Accounting Review”, Vol. 31, s. 65–73, <https://doi.org/10.1111/auar.12325>
- Caron M. (2003), *Accounting: an ambivalent resource for accountants*, European Accounting Association 26th conference, Seville.

- Chaffer C., Webb J. (2017), *An evaluation of competency development in accounting trainees*, „Accounting Education”, Vol. 26, s. 1–28, <https://doi.org/10.1080/09639284.2017.1286602>
- Chluska J., Sikora E. (2018), *Etyka zawodowa w rachunkowości a sukces rynkowy przedsiębiorstwa*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 374, s. 7–13.
- Czerny M. (2018), *Próba określenia różnic kulturowych i ich wpływu na system rachunkowości w wybranych krajach w świetle koncepcji G. Hofstede i S. Graya*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 503, s. 98–109.
- Czerwonka M. (2015), *Charakterystyka wskaźników modelu kulturowego Hofstede, [w:] O nowy ład finansowy w Polsce. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego*, J. Ostaszewski (red.), Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, s. 281–292.
- Czubakowska K. (2014), *Rachunkowość a deregulacja zawodu księgowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 827(69), s. 17–23.
- Damasiotis V., Trivellas P., Santouridis I., Nikolopoulos S., Tsifora E. (2015), *IT Competences for Professional Accountants. „A Review. Procedia – Social and Behavioral Sciences”*, Vol. 175, s. 537–545, <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.1234>
- Deregulacja usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych 2014* (2014), <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/141403,Deregulacja-uslugowego-prowadzenia-ksiag-rachunkowych-2014.html> (dostęp: 15.07.2023).
- DiMaggio P. (1997), *Culture and Cognition*, „Annual Review of Sociology”, Vol. 23, s. 263–287.
- Drivers of change and future skills* (2016), <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2016/june/professional-accountants-the-future-report.html> (dostęp: 23.07.2023).
- Elbarrad S., Belassi W. (2023), *Chartered professional accountant’s competencies: the synergy between accounting education and employers’ needs – evidence from Alberta*, „Higher Education, Skills and Work-Based Learning”, Vol. 13 issue 2, s. 423–442, <https://doi.org/10.1108/HESWBL-09-2022-0183>
- Elliott A., Turner B.S. (2012), *Debating “the Social”: Towards a Critique of Sociological Nostalgia*, „Societies”, Vol. 2, s. 14–26, <https://doi.org/10.3390/soc2010014>
- Encyklopedia Zarządzania (b.r.), *Audyt wewnętrzny*, https://mfiles.pl/pl/index.php/Audyt_wewn%C4%99trzny (dostęp: 12.06.2023).
- European Commission (b.r.), *Regulated Professions Database*, <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/regprof/professions/generic> (dostęp: 12.06.2023).
- Fuscaldo D. (2023), *What’s the Difference Between Accountants and Bookkeepers?*, <https://www.businessnewsdaily.com/15357-15-accountant-bookkeeper-differences.html> (dostęp: 15.07.2023).
- Gabrusiewicz T. (2012), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – próba zdefiniowania*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu”, nr 233, s. 27–37.
- Gad J. (2019), *Mechanizmy ładu korporacyjnego a system kontroli nad sprawozdawczością finansową: perspektywa raportów zarządu polskich i niemieckich spółek publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

- Geog A., Fernandez T.A. (2022), *The evolving role of accountant and the future accounting profession*, „Academy of Accounting and Financial Studies Journal”, Vol. 26, issue 2, s. 1–8.
- Główny księgowy (b.r.), https://psz.praca.gov.pl/rynek-pracy/bazy-danych/klasyfikacja-zawodow-i-specjalnosci/wyszukiwarka-opisow-zawodow/-/klasyfikacja_zawodow/zawod/121101?_jobclassificationportlet_WAR_nnkportlet_backUrl=https%3A%2F%2Fpsz.praca.gov.pl%2Frynek-pracy%2Fbazy-danych%2Fklasyfikacja-zawodow-i-specjalnosci%2Fwyszukiwarka-opisow-zawodow%2F%2F-%2Fklasyfikacja_zawodow%2Flitera%2FG (dostęp: 14.07.2023).
- Goode W.J. (1960), *Encroachment, charlatanism and the emerging profession: psychology, sociology and medicine*, „American Social Review”, Vol. 25, s. 902–914.
- Graham J.R., Raedy J.S., Shackelford D.A. (2012), *Research in accounting for income taxes*, „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 53, issues 1–2, s. 412–434.
- Gray S.J. (1988), *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems inter-nationally*, „Abacus”, Vol. 24, issue 1, s. 1–15
- Grzesiak L. (2017), *Przeciwdziałanie negatywnym stereotypom zawodowym jako element zarządzania różnorodnością organizacyjną na przykładzie zawodu księgowego*, [w:] J. Cewińska, P. Mizera-Pęczek (red.), *Oblicza różnorodności w miejscu pracy*, Wydawnictwo SIZ, Łódź, s. 199–130.
- Hajduga E. (2011), *Czynniki kulturowe jako determinanty modelu rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 668(41), s. 109–116.
- Hajduga E. (2013), *Wartości kulturowe w rachunkowości według koncepcji Gray'a i Hofstede'a*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 757(58), s. 49–55.
- Hofstede G., Hofstede G.J., Minkov M. (2011), *Kultury i organizacje*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Hońko S. (2018a), *Autoportret księgowych 2017 – raport z ogólnopolskiego badania „Portrety księgowych”*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Hońko S. (2018b), *Czy zawód księgowy jest prestiżowy?: portrety księgowych w Polsce i w Rumunii*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4(1), s. 299–310.
- Howieson B. (2003), *Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge?*, „The British Accounting Review”, Vol. 35, issue 2, s. 69–103.
- (dostęp:15.08.2023).
- Hunton J.E. (2002), *Blending Information and Communication Technology with Accounting Research*, „Accounting Horizons”, Vol. 16, issue 1, s. 56–67.
- IFAC (2011), *Policy Position, Regulation of the accountancy profession*, https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/PPP1-Regulation-of-the-Accountancy-Profession.pdf (dostęp: 15.08.2023).
- Ignatowski R. (2009), *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- IMA Management Accounting Competency Framework (2018), <https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/IMA-Competency-Framework-10072018.pdf> (dostęp: 24.07.2023).

- Jakie funkcje pełni kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny (2008), https://samorząd.infor.pl/sektor/finanse/audyt_i_kontrola/388652,Jakie-funkcje-pelni-kontrola-wewnetrzna-i-audyt-wewnetrzny.html (dostęp: 12.06.2023).
- Järvenpää M. (2007), *Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed*, „European Accounting Review”, Vol. 16, issue 1, s. 99–142, <https://doi.org/10.1080/09638180701265903>
- Jeacle I. (2008), *Beyond the boring grey: the construction of the colourful accountant*, „Critical Perspectives on Accounting”, Vol. 19, issue 8, s. 1296–1320, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.02.00>
- Jędrzejka D. (2019), *Robotic Process Automation and Its Impact on Accounting*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 105(161), s. 137–166, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.6061>
- Kabalski P. (2009), *Cele sprawozdań finansowych według projektu „Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 48(104), s. 61–79.
- Kabalski P. (2013), *Konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 66(122), s. 57–73.
- Kabalski P. (2021), *Księgowość w Polsce jako zawód kobiecy. Skala, przyczyny, okoliczności, skutki*, Wydawnictwo IUS Publicum, Katowice.
- Kabalski P., Sz wajcar J. (2015), *Feminizacja studiów w zakresie rachunkowości w Polsce – przyczyny i skutki*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 137(81), s. 85–106.
- Kabalski P., Cewińska J., Kusideł E., Grzesiak L. (2016), *Profil osobowości studentów rachunkowości i wymogi współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 90(146), s. 87–104.
- Kariera w księgowości* (2020), <https://www.saldeosmart.pl/blog/kariera-w-ksiegowosci/> (dostęp: 18.07.2023).
- Kariera w księgowości – jak ją rozpocząć i jakie daje perspektywy?* (2017), <https://www.ksiego-wiprzyszlosci.pl/artykuly/2017/8/18/Kariera-w-ksi%C4%99gowosci-zarobki-i-perspektyw> (dostęp: 17.07.2023).
- Kasi Reddy M., Saraswathi S. (2007), *Managerial economics and financial accounting*, Prentice Hall of India, New Delhi.
- Kawacki M. (2018), *Sprawozdanie niefinansowe jako nowy raport na granicy rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 503, s. 195–206.
- Kılıç M., Çerçi A. (2012), *Characteristics of Professions and Accountancy Profession in Turkey*, [w:] S. Robinson, M. Arslan (red.), *Business Ethics: Contemporary Global And Regional Issues*, Lambert Academic Publishing, Saarbrückhen, s. 215–263.
- Kiziukiewicz T., Sawicki K. (2011), *Audyt systemu kontroli zarządczej*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Klasyfikacja zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy z dnia 7 sierpnia 2014 roku (Dz.U. z 2018 r., poz. 227 ze zm.; Dz.U. z 2021 r., poz. 2285; Dz.U. z 2022 r., poz. 853), <https://psz.praca.gov.pl/rynek-pracy/bazy-danych/klasyfikacja-zawodow-i-specjalnosci/wyszukiwarka-opisow-zawodow> (dostęp: 20.07.2023).

- Klimczak K. (2013), *Wartości kulturowe a rachunkowość – przegląd empirycznych weryfikacji teorii wartości subkultury rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 71(127), s. 147–160.
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości (2011), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, <https://skwp.pl/content/uploads/2023/07/Kodeks-Zawodowej-Etyki-w-Rachunkowosci.pdf> (dostęp: 15.07.2023).
- Kosiarkiewicz A. (2018), *Księgowość w BPO/SSC i trzy możliwe ścieżki kariery*, <https://www.karierawfinansach.pl/artukul/wiadomosci/ksiegowosc-w-bpo-ssc-i-mozliwe-sieczki-kariery> (dostęp: 18.07.2023).
- Koślicki K. (2020), *Prof. Hońko: Nie da się rzetelnie prowadzić ksiąg bez wyjaśniania klientom przepisów*, <https://www.prawo.pl/podatki/ksiegowosc-a-doradztwo-podatko-we-stanislaw-honko,505397.html> (dostęp: 12.06.2023).
- Krasodomska J. (2008), *Przesłanki zróżnicowania systemów rachunkowości na świecie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 785, s. 45–59.
- Krasodomska J. (2010), *Anglosaski i kontynentalny model rachunkowości na przykładzie wybranych krajów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 55(111), s. 119–137.
- Krasnowolski A. (2013), *Zawody zaufania publicznego, zawody regulowane oraz wolne zawody. Geneza, funkcjonowanie i aktualne problemy*, Opracowania Tematyczne OT-625, Biuro Analiz i Dokumentacji, Kancelaria Senatu, Warszawa.
- Kroon N., Céu Alves M. do (2023), *Fifteen Years of Accounting Professional’s Competencies Supply and Demand: Evidencing Actors, Competency Assessment Strategies, and ‘Top Three’ Competencies*, „Administrative Sciences”, Vol. 13, issue 3, s. 1–23, <https://doi.org/10.3390/admsci13030070>.
- Księgowy (b.r.), <https://psz.praca.gov.pl/rynek-pracy/bazy-danych/klasyfikacja-zawodow-i-specjalnosci/wyszukiwarka-opisow-zawodow> (dostęp: 14.07.2023).
- Lawson W.D. (2004), *Professionalism: The Golden Years*, „Journal of Professional Issues in Engineering Education and Practice”, Vol. 130, issue 1, s. 26–36.
- Lista stanowisk – Dyrektor ds. Finansowych (2023), https://www.praca.pl/poradniki/lista-stanowisk/kadra-zarzadzajaca/dyrektor-ds-finansowych_pr-332.html (dostęp: 10.08.2023).
- Luo J.X., Meng Q.J., Cai Y. (2018), *Analysis of the impact of artificial intelligence application on the development of accounting industry*, „Open Journal of Business and Management”, Vol. 6, issue 4, s. 850–856.
- Luty Z., Biernacki M., Dobroszek J., Gos W., Kuberska E., Łazarczyk D., Rydzewska M., Spoz M. (2022), *Słownik pojęć – zawód księgowy*, <https://skwp.pl/htdocs/content/uploads/2022/10/3.1.-Sownik-pojec-zawod-ksiegowy.pdf> (dostęp: 24.07.2023).
- Łada M. (2016), *Teoria legitymizacji w badaniach nad zarządzaniem uczelniami wyższymi*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 420, s. 207–215.
- Łada M., Mierzejewska M. (2021), *Robotyzacja procesów podatkowych w przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Naukowe UEK”, nr 3(993), s. 109–120, <https://doi.org/10.15678/ZNUEK.2021.0993.0306>
- MacDonald K.M. (1995), *The Sociology of the Professions*, Sage, London.
- Maradona A.F., Chand P., Lodhia S. (2022), *Professional skills required by accountants for applying international financial reporting standards:*

- implications from Indonesia*, „Meditari Accountancy Research”, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2022-1591>
- Maruszevska E.W., Hońko S., Jędruczyk E., Obrzeźgiewicz D., Stępień M., Wencel A., Wierzbińska Z. (b.r.), *Księgowy a doradca podatkowy*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, <https://skwp.pl//content/uploads/2022/10/3.5.-Ksiegowy-a-doradca-podatkowy.pdf> (dostęp: 23.07.2023).
- Marzo-Navarro M., Pedraja-Iglesias M., Rivera-Torres P. (2009), *Curricular profile of university graduates versus business demands: Is there a fit or mismatch in Spain?*, „Education + Training”, Vol. 51, issue 1, s. 56–69, <https://doi.org/10.1108/00400910910931832>
- Michalak M. (2002), *Globalizacja a kształt systemów rachunkowości*, [w:] J. Gierusza, M. Jerzemowskiej, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s. 353–364.
- Michalak M. (2023), *Regulation of the accounting profession in the context of the cultural dimensions of G. Hofstede*, „Humanities & Social Sciences Reviews”, Vol. 11, issue 3, s. 1–10, <https://doi.org/10.18510/hssr.2023.1131>
- Michalak M., Walińska E., Kaczmarczyk A., Jastrzębowski A. (2022), *Regulacje zawodu księgowego – przegląd rozwiązań międzynarodowych*, <https://skwp.pl/htdocs/content/uploads/2022/10/3.3.-Regulacje-zawodu-ksiegowego-przeglad-rozwiazan-miedzynarodowych.pdf> (dostęp: 23.07.2023).
- Nowak M. (2017), *Postrzeganie roli współczesnego księgowego. Badania z zastosowaniem metafory zoomorficznej*, „Studia Ekonomiczne”, nr 341, s. 252–263.
- Ott C. (2023), *The professional identity of accountants – an empirical analysis of job advertisements*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, Vol. 36, issue 3, s. 965–1001, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2021-5389>
- Parker L.D., Warren S. (2017), *The presentation of the self and professional identity: countering the accountant’s stereotype*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, Vol. 30, issue 8, s. 1895–1924, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2016-2720>
- Paszkiwicz A., Silska-Gembka S. (2013), *Rola kompetencji miękkich w pracy księgowego – wyniki badań empirycznych*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 130, s. 89–112.
- Perera S., McKinnon J., Harrison G. (2005), *The role and status of accountants in an Australian government trading enterprise: a stakeholder approach*, „Pacific Accounting Review”, Vol. 17, issue 2, s. 122–150.
- Polska Izba Biegłych Rewidentów (b.r.), *Jak zostać biegłym rewidentem*, <https://www.pibr.org.pl/pl/zostan-bieglym> (dostęp: 12.06.2023).
- Prinsloo A. (2020), *What Defines the Accountant of Tomorrow?*, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/what-defines-accountant-tomorrow> (dostęp: 18.07.2023).
- Radebaugh L.H., Gray S.J. (2002), *International Accounting and Multinational Enterprises*, Wiley, Hoboken.
- Rampasso I. S., Mello S.L.M., Walker R., Simao V. G., Araujo R., Chagas J., Quelhas O.L.G., Anholon R. (2021), *An investigation of research gaps in reported skills required for Industry 4.0 readiness of Brazilian undergraduate students*, „Higher

- Education, Skills and Work-Based Learning”, Vol. 11, issue 1, s. 34–47, <https://doi.org/10.1108/HESWBL-10-2019-0131>
- Reibel R. (red.) (2013), *European professional affairs handbook: For tax advisers*, CFE Professional Affairs Committee, Brussels, s. 1, https://taxadviserseurope.org/new_ahagency/wp-content/uploads/2018/05/CFE-European-Professional-Affairs-Handbook-for-Tax-Advisers_2nd-edition_2013.pdf (dostęp: 10.09.2023).
- Remlein M., Bejger P., Olejnik I., Jastrzębowski A., Obrzeźgiewicz D. (2022), *Zastosowanie automatyzacji procesów z wykorzystaniem robotyzacji w rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych działających w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 46(1), s. 47–65, <http://doi.org/10.5604/01.3001.0015.7988>
- Roberts C., Weetman P., Gordon P. (1998), *International Financial Accounting. A Comparative Approach*, Pitman Publishing, Lanham.
- Rosa M. (2015), *Audyt zewnętrzny (biegły rewident) a audyt wewnętrzny w zakładzie ubezpieczeń*, http://prawoasekuracyjne.polbrokers.pl/wp-content/uploads/2017/08/pdf_rosa_1_2015.pdf (dostęp: 20.08.2023).
- Rufino H., Payabyab R., Lim G. (2017), *Competency Requirements for Professional Accountants: Basis for Accounting Curriculum Enhancement*, „Review of Integrative Business and Economics Research”, Vol. 7, issue 3, s. 116–128.
- Samanthi D., Gooneratne T. (2023), *Bean counter to value-adding business partner: the changing role of the accountant and situated rationality in a multinational firm*, „Journal of Accounting & Organizational Change”, Vol. 19, issue 3, s. 513–535, <https://doi.org/10.1108/JAOC-04-2022-0063>
- Sawicki K. (2013), *Zakres rachunkowości jako nauk*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 71(127), s. 211–226.
- Schultz J.J., Lopez T.J. (2001), *The impact of national influence on accounting estimates: implications for International Accounting Standard-Setters*, „International Journal of Accounting”, Vol. 36, issue 3, s. 271–290.
- Slyozko T., Kurilo L., Mazina O. (2019), *Transformation of the accounting profession terms of the economy of the future*, „ACC Journal”, Vol. 25, issue 3, s. 34–45, <https://doi.org/10.15240/tul/004/2019-3-003>
- Sławiński S. (b.r.), *Omówienie zasadniczych rozwiązań systemowych w ustawie o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji*, https://kwalifikacje.gov.pl/download/Omowienie_zasadniczych_rozwiazan_w_ustawieo_ZSK_o.pdf (dostęp: 12.06.2023).
- Słownik języka polskiego PWN (2023), PWN, Warszawa.
- Smith M., Briggs S. (1999), *From beancounter to action hero: changing the image of the accountant*, „Management Accounting”, Vol. 77, s. 28–30.
- Sobańska I. (2003), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w praktyce polskiej w latach 1991–2002*, [w:] M. Walczaka (red.), *Międzynarodowe i polskie regulacje rachunkowości w praktyce*, Difin, Warszawa, s. 123–136.
- Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza – podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa, s. 96–98.
- Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 66(122), s. 179–189.

- Sobańska I. (2018), *Rachunkowość zarządcza – nauka, badania, kształcenie, zastosowania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sołtysik M. (2018), *Księgowy – interdyscyplinarny zawód*, „Przedsiębiorstwo i Finanse”, nr 4, s. 103–113.
- Stancheva-Todorova E. (2020), *The knowledge and skills profile of accountant 4.0*, „Horizons – International Scientific Journal”, Vol. 25, issue 2, s. 79–97, <https://doi.org/10.20544/HORIZONS.A.25.2.20.P05>
- Stanowisko Prezydium Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 6 listopada 2020 r. w sprawie wykonywania czynności doradztwa podatkowego bez uprawnień tj. naruszenie art. 81 UoDP, <https://kidp.pl/aktualnosciaall.php/10/6732> (dostęp: 7.08.2023).
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (b.r.), *Zintegrowany System Kwalifikacji*, <https://skwp.pl/zintegrowany-system-kwalifikacji/> (dostęp: 12.06.2023).
- Surdykowska S. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
- SW Research (2023), *Aktualny ranking najbardziej poważanych zawodów*, <https://swresearch.pl/ranking-zawodow> (dostęp: 18.07.2023).
- Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A. (2021), *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo IUS Publicum, Katowice.
- Szczeble kariery w controllingu* (2011), <https://antal.pl/wiedza/arttykul/szczeble-kariery-w-controllingu> (dostęp: 18.07.2023).
- Szczypta P. (2016), *Deregulacja zawodu księgowego – kto zyska, a kto straci?*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 257, s. 125–134.
- Szwajcar J., Kabalski P., Baszczyńska A. (2020), *Ocena środowiska pracy księgowych w Polsce pod kątem ryzyka wypalenia zawodowego*, Wydawnictwo SIZ, Łódź.
- Szychta A. (2005), *Rola współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 25(81), s. 80–107.
- Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ścieżka certyfikacji* (2023), <https://skwp.pl/certyfikacja/> (dostęp: 17.07.2023).
- Tax Advisers Europe (b.r.), *About us*, <https://taxadviserseurope.org/> (dostęp: 12.06.2023).
- Thomson J. (2017), *Is the accounting profession committed to closing the skill gap?*, „The CPA Journal”, September, s. 16–18.
- Towards Competent Professional Accountants* (2003), https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/iep-2-towards-competent.pdf (dostęp: 22.07.2023).
- Uprawnienia księgowego i kariera w księgowości – najważniejsze informacje* (2019), <https://zarobki.pracuj.pl/raporty-i-trendy-placowe/sieczka-rozwoju-w-ksiegowosci-jak-wyglada> (dostęp: 18.07.2023).
- Walińska E. (2014), *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 803(66), s. 509–523.
- Walińska E., Michalak M. (2013), *Akredytacja uczelni wyższych przez profesjonalne organizacje rachunkowości w warunkach deregulacji zawodu księgowego*, „Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica”, nr 72, s. 205–220.

- Walińska E. (red.) (2018), *Księga 70-lecia Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego. Ludzie i ich dokonania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Walińska E., Bek-Gaik B., Bojanowski W., Czajor A., Czajor P., Frendzel M., Gad J., Janicka A., Jurewicz A., Kabalski P., Kalinowski J., Mazuchowska B., Michalak M., Stępień-Andrzejewska J., Śnieżek E., Wencel A., Wiatr M. (2016), *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Walker S.P. (2016), *Revisiting the roles of accounting in society*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 49, s. 41–50, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>
- What Is the Difference Between Accounting and Accountancy?*, <https://onlinedegrees.unr.edu/master-of-accountancy/careers/what-is-the-difference-between-accounting-and-accountancy/> (dostęp:14.07.2023).
- Wolf T., Kuttner M., Feldbauer-Durstmüller B., Mitter C. (2020), *What we know about management accountants' changing identities and roles – a systematic literature review*, „Journal of Accounting & Organizational Change”, Vol. 16, issue 3, s. 311–347, <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2019-0025>
- Wolszon U. (2018), *Definicja zawodu księgowego – teoria a praktyka*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 55, s. 290–301.
- Wójtowicz I., Artienwicz N. (2016), *Stereotyp księgowego w oczach księgowych oraz studentów rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 12, s. 15–19.
- Wyszukiwarka opisów zawodów, <https://psz.praca.gov.pl/rynek-pracy/bazy-danych/klasyfikacja-zawodow-i-specjalnosci/wyszukiwarka-opisow-zawodow> (dostęp: 20.07.2023).
- Zawód księgowego – kierunki rozwoju* (2022), Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, Warszawa.
- Zarzycka E. (2012), *Rola i funkcje specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych – badania własne przedsiębiorstw w Polsce*, „Comparative Economic Research. Central and Eastern Europe”, Vol. 15, issue 2, s. 47–63, <https://doi.org/10.2478/v10103-012-0009-7>
- Zarzycka E. (2016), *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Wymiar krajowy i międzynarodowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Zarzycka E., Biadacz R., Ciechan-Kujawa M., Cygańska M., Dobroszek J., Firkowska-Jakobsze Z., Szczepankiewicz E., Zaleska B. (2023), *Mapa zawodów powiązanych funkcjonalnie z rachunkowością (w tym międzynarodowe kwalifikacje w profesjonalizacji zawodu)*, <https://skwp.pl/content/uploads/2022/10/3.2.-Mapa-zawodow-powiazanych-funkcjonalnie-z-rachunkowoscia.pdf> (dostęp: 30.07.2023).
- Zintegrowany System Kwalifikacji (b.r.), <https://kwalifikacje.gov.pl> (dostęp: 12.06.2023).
- Zmienia się rola i postrzeganie zawodu księgowego* (2016), <https://www.prawo.pl/podatki/zmienia-sie-rola-i-postrzeganie-zawodu-ksiegowego,23022.html> (dostęp: 12.07.2023).
- Zygmański T. (2015), *Wymagania pracodawców wobec zawodu księgowego a przygotowanie do zawodu na poziomach ponadgimnazjalnym i wyższym*, „Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stietinensis. Oeconomica”, nr 319(79), cz. 2, s. 221–230.

Akty prawne

- Dyrektywa 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0036> (dostęp: 10.09.2023).
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1994 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. z 1991 r. nr 10, poz. 35).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie kwalifikacji i innych wymagań, których spełnienie uprawnia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz.U. z 1994 r. nr 140, poz. 790).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz.U. z 2016 r., poz. 20490).
- Rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania (Dz.U. z 2014 r., poz. 760).
- Uchwała Rady Ministrów z dnia 20 stycznia 1950 r. w sprawie praw i obowiązków głównych (starszych) księgowych przedsiębiorstw i zakładów uspołecznionych (Monitor Polski nr A-26, poz. 280).
- Uchwała nr 210 Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 1973 r. w sprawie głównych księgowych i dyplomowanych biegłych księgowych oraz badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych państwowych jednostek organizacyjnych (M.P. z 1973 r. nr 37, poz. 226).
- Uchwała nr 732/111/2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dnia 20 lipca 2009 r. w sprawie certyfikacji zawodu księgowego (ze zm.).
- Uchwała nr 817/191/2013 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie tytułu „certyfikowany ekspert usług księgowych” (ze zm.).
- Uchwała nr 872/ 67 /2016 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dnia 29 lutego 2016 r. w sprawie tytułu „certyfikowany specjalista usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych” (zmieniona uchwałą nr 939/424/2018 Zarządu Głównego SKwP z dnia 17 grudnia 2018 r.)
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r., poz. 120)
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 2117.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2021, poz. 2439).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2021 r., poz. 605).
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2023 r., poz. 646).

- Ustawa z dnia 18 marca 2008 roku o zasadach uznawania kwalifikacji nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. z 2008 r. nr 63, poz. 394 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r., poz. 1270).
- Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz.U. z 2014 r., poz. 768)
- Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. z 2022 r., poz. 655).
- Ustawa z dnia 22 grudnia 2015 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 334).
- Ustawa z dnia 22 grudnia 2015 r. o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji (Dz.U. z 2020 r., poz. 226).
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1015).
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1960 r. w sprawie dyplomowanych biegłych księgowych (M.P. z 1960 r. nr 8, poz. 39).
- Zarządzenie nr 11 w sprawie szczegółowych zasad i trybu przeprowadzania kontroli przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji oraz organy i jednostki organizacyjne podległe lub nadzorowane przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji (Dz. Urz. z 2010 r. MSWiA nr 7, poz. 29)
- Zarządzenie nr 32 Ministra Infrastruktury z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu przeprowadzania kontroli działalności organów i jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Infrastruktury (Dz.Urz. Min. Inf. z 2009 r. nr 14, poz. 50).

Wyroki sądowe oraz interpretacje organów skarbowych

- Pismo z dnia 7 listopada 2014 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, sygn. ILPP2/443–872/14–2/SJ.
- Pismo z dnia 19 listopada 2014 r. Izba Skarbowa w Bydgoszczy, sygn. ITPP1/443–974/14/MS.
- Pismo z dnia 23 grudnia 2014 r. Izba Skarbowa w Katowicach, sygn. IBPP1/443–896/14/BM.
- Pismo z dnia 24 listopada 2014 r. Izba Skarbowa w Warszawie, sygn. IPPP2/443–866/14–2/RR.
- Pismo z dnia 14 stycznia 2015 r. Izba Skarbowa w Katowicach, sygn. IBPP1/443–1003/14/BM.
- Pismo z dnia 14 stycznia 2015 r. Izba Skarbowa w Katowicach, sygn. IBPP1/443–1093/14/AW.
- Pismo z dnia 20 stycznia 2015 r. Izba Skarbowa w Katowicach, sygn. IBPP1/443–1128/14/AW.
- Pismo z dnia 22 stycznia 2015 r. Izba Skarbowa w Łodzi, sygn. IPTPP1/443–868/14–2/MW.
- Wyrok NSA z dnia 11 maja 1998 r., sygn. SA/BK 1304/97.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. K 42/05.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 marca 2012 r., sygn. I SA/Gd 175/12.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 kwietnia 2013 r., sygn. I SA/Łd 183/13.

Spis rysunków

Rysunek 1.1.	Profesja rachunkowości – jej wymiary	19
Rysunek 1.2.	Zawody z obszaru rachunkowości – ujęcie anglosaskie i krajowe	26
Rysunek 1.3.	Szczeble zawodów segmentu księgowego i profesjonalizacja zawodu	42
Rysunek 3.1.	Ścieżka certyfikacji zawodowej SKwP	87

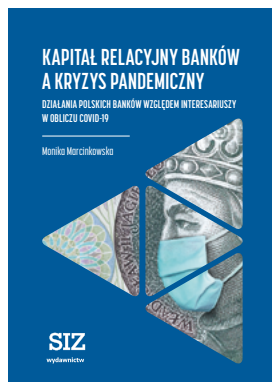
Spis tabel

Tabela 1.1.	Wykaz zawodów segmentu rachunkowości	29
Tabela 1.2.	Zawody związane z segmentem księgowym rachunkowości	32
Tabela 1.3.	Podział zawodów według dominujących grup czynności	39
Tabela 1.4.	Opinie księgowych na temat znaczenia terminu rachunkowości	58
Tabela 1.5.	Percepcja zawodu księgowego przez jego wykonawców	61
Tabela 1.6.	Atrybuty miękkie wymagane w zawodzie księgowym przez pryzmat ich wykonawców	65
Tabela 2.1.	Wybrane klasyfikacje czynników kształtujących modele rachunkowości	73
Tabela 2.2.	Syntetyczne zestawienie uregulowań dotyczących zawodu księgowego	91
Tabela 2.3.	Syntetyczne zestawienie uregulowań dotyczących zawodu księgowego	102
Tabela 2.4.	Parametry czynników kulturowych modelu Hofstedeego dla krajów objętych próbą badawczą	103
Tabela 2.5.	Uszeregowanie krajów według kolejności zgodnej z przyjętym kryterium porządkowania	104
Tabela 2.6.	Liczba krajów mieszcząca się w połowie próby badawczej w zakresie każdego z czynników	104
Tabela 3.1.	Różnice pomiędzy audytem wewnętrznym a audytem zewnętrznym	123
Tabela 3.2.	Charakterystyka wybranych certyfikatów w zakresie finansów przyznawanych przez instytucje międzynarodowe	126
Tabela 4.1.	Podział czynności doradztwa podatkowego na zastrzeżone dla podmiotów uprawnionych oraz czynności pozostałe.	133
Tabela 4.2.	Funkcjonujące kwalifikacje rynkowe związane z szeroko rozumianą księgowością	149
Tabela 4.3.	Zagadnienia podatkowe dla kwalifikacji rynkowych ZSK związanych z księgowością	150

SIZ

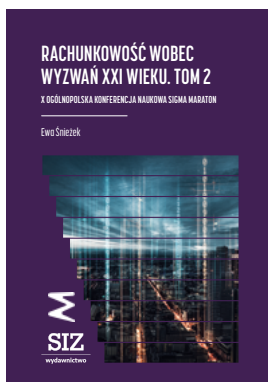
wydawnictwo

poleca



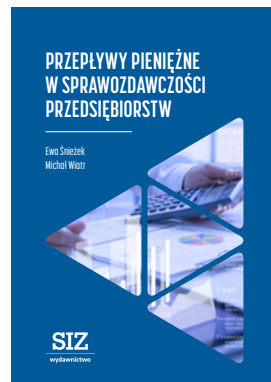
Przepływy pieniężne
w sprawozdawczości
przedsiębiorstw

Ewa Śnieżek,
Michał Wiatr



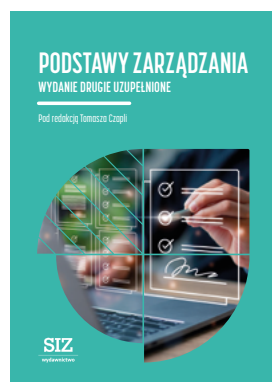
Rachunkowość wobec
wyzwań XXI wieku.
Tom 2.

Ewa Śnieżek



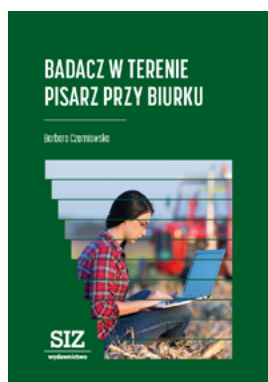
Kapitał relacyjny banków
a kryzys pandemiczny

Monika Marcinkowska



Podstawy Zarządzania

Tomasz Czapla



Badacz w terenie
Pisarz przy biurku

Barbara Czarniawska



Przywództwo
w zmiennych czasach

Ewa Samuel

Szukaj na: www.wydawnictwo-siz.pl/katalog

O MONOGRAFII

Celem naukowym niniejszej monografii jest: objaśnienie istoty, roli i zakresu przedmiotowego zawodu księgowego (sensu stricte) oraz profesji rachunkowości (sensu largo) w ujęciu koncepcyjnym oraz w świetle istniejących uregulowań prawnych lub środowiskowych w Polsce i w wybranych krajach europejskich. Przedstawiono teoretyczne aspekty instytucjonalizacji zawodu księgowego oraz formy i kierunki jego uregulowania z uwzględnieniem uwarunkowań kulturowych Hofstede. Zidentyfikowano i przeanalizowano powiązania funkcjonalne pomiędzy zawodem księgowego a wybranymi zawodami związanymi z rachunkowością, ze szczególnym uwzględnieniem zawodu regulowanego doradcy podatkowego oraz nieostre linie podziału kompetencji między nimi.

Monografia zawiera pogłębiony przegląd krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu, prezentujący sposób funkcjonowanie zawodu księgowego i zawodów powiązanych z perspektywy krajowej i międzynarodowej. Wartością dodaną publikacji jest prezentacja wyników badań własnych, które diagnozują stan istniejący zawodu księgowego i wyznaczają możliwe koncepcje jego transformacji we współczesnym otoczeniu społeczno-gospodarczym. Oprócz walorów naukowych publikacja może służyć celom dydaktycznym, w szczególności dla kierunków studiów powiązanych z rachunkowością i finansami. Stanowi kompendium wiedzy o zawodzie księgowego, także w ujęciu historycznym, oraz o jego powiązaniach z zawodami pokrewnymi, jak również o nimi, problematyce profesjonalizacji zawodu czy o wymaganych kompetencjach i umiejętnościach na rynku pracy. Monografia jest cennym źródłem wiedzy dla praktyków działających w obszarze rachunkowości, prezentuje ewolucję tego zawodu i pomaga zrozumieć zachodzące w nim zmiany oraz kierunki adaptacji do nich. Monografia jest również cenną wskazówką dla regulatora, prezentując i analizując skutki deregulacji zawodu księgowego z 2014 roku, jak również wskazując potrzebę i uwarunkowania jego ponownej instytucjonalizacji.

O AUTORACH

Justyna Dobroszek – dr hab., pracownik Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ, członek Rady Naukowej SKwP na kadencję 2023–2026, członek Komisji RN SKwP ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością i redakcji Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości SKwP. Dobyła zagraniczne staże naukowe oraz pobyty dydaktyczne (m.in. Finlandia, Portugalia, Litwa, Niemcy). Jej zainteresowania naukowo-dydaktyczne dotyczą rachunkowości zarządczej z ukierunkowaniem na działalność logistyczną, profesji rachunkowości oraz edukacji rachunkowości.

Marcin Michalak – doktor, pracownik Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ oraz Wydziału Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego. Członek Komisji ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością przy Radzie Naukowej SKwP. Współautor projektu KSR 11 oraz KSR dotyczącego WNIP. Autor i współautor wielu koncepcji i projektów wdrożeniowych oraz opinii i ekspertyz z zakresu rachunkowości finansowej i zarządczej dla firm, konsultant z ponad 20 letnim stażem. Jego zainteresowania naukowe dotyczą m.in. sprawozdawczości finansowej, rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej, analizy finansowej.

Agnieszka Wencel – doktor, pracownik Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ, współautor projektu KSR 11 oraz Standardu dotyczącego WNIP. Autor i współautor wielu publikacji naukowych z zakresu rachunkowości finansowej. Jej zainteresowania naukowe koncentrują się przede wszystkim na takich obszarach jak: rachunkowość podatkowa oraz sprawozdawczość finansowa.



Wydawnictwo SIZ
ul. Matejki 22/26 pok. 112
90-237 Łódź
tel.: 42 635 47 91
e-mail: biuro@wydawnictwo-siz.pl

SIZ
wydawnictwo