

## **IDEA NORM WYKONYWANIA ZAWODU KSIĘGOWEGO**

*Rozpatrzono normy wykonywania zawodu księgowego oraz rolę, jaką one spełniają*

Kiedy mówimy o idei różnego rodzaju zjawisk, czynników czy okoliczności, abstrahując od tego, jak są one nazwane, mamy wówczas na myśli ich istotę, czyli funkcję, jaką mają do spełnienia. Poprzez takie wytłumaczenie w sposób analogiczny można odnieść się do tytułu niniejszego artykułu, w którym jednocześnie zawarte jest pytanie o rolę, jaką spełniają normy wykonywania zawodu księgowego.

W “Leksykonie rachunkowości” możemy przeczytać, że **normalizacja rachunkowości** to jeden ze sposobów postępowania w zakresie ujednoczenia zasad rachunkowości. Proces ten polega na stanowieniu podstawowych norm prawnych rachunkowości z udziałem konsultacji zawodowej księgowych [*Leksykon rachunkowości*, 1996, s. 128]. Odnosząc się do kontekstu ostatniego zdania, normy wykonywania zawodu księgowego to pojęcie, które wydaje się mieć bardziej szczegółową, aniżeli ogólną wymowę. Używając takiej argumentacji, można byłoby stwierdzić, że normy te dotyczą określonych zachowań występujących w codziennej pracy księgowego, a dokładniej zależą od stosunku jaki przyjmuje on wobec wykonywanych obowiązków służbowych. Niewątpliwie praca, którą wykonuje księgowy obejmuje zarówno prozaiczne czynności, takie jak wystawianie dokumentów księgowych, ich dekretowanie, dokonywanie różnego rodzaju rozliczeń, jak również czynności bardziej skomplikowane, np. sporządzanie deklaracji podatkowych, czy sprawozdań finansowych. Wykonywanie tych czynności wynika z ustalonych reguł, zasad, czyli przepisów prawa, które można określić właśnie mianem **norm prawnych**. To, jak owe normy będą przestrzegane i realizowane, zależy od sposobu podejścia człowieka, w tym przypadku służb finansowo – księgowych do powierzonych obowiązków. Analizując dokładniej tą kwestię można nawet filozoficznie stwierdzić, że niewątpliwie przestrzeganie prawa stanowionego, zależy w dużej mierze od przyjmowanych przez człowieka postaw, które uwidaczniają się podczas permanentnie dokonywanych przez niego wyborów w różnych okolicznościach życiowych. Te postawy są determinowane poprzez jego wrażliwość, której poziom określają wyznawane indywidualnie zasady moralne, etyczne, tworzące określony **system wartości** człowieka.

Zatem przy omawianiu norm wykonywania zawodu księgowego powstają elementy, dotyczące różnych płaszczyzn ludzkiego życia, które łączą się w pewną całość. Ale aby faktycznie móc użyć takiego stwierdzenia, należy dokładniej zdefiniować zagadnienie, które jest przedmiotem naszego zainteresowania. W niniejszym artykule poruszamy kwestię idei norm wykonywania zawodu księgowego. Ale zastanówmy się, czy w pierwszej kolejności nie powinniśmy zadać fundamentalnego pytania: *dlaczego właściwie potrzebujemy norm?* Przy takim sposobie rozumowania za punkt wyjścia należałoby przyjąć ogólną słownikową definicję normy.

“Słownik wyrazów obcych” przyjmuje, że **norma** (pojęcie wywodzące się z języka łacińskiego) to po pierwsze ogólnie przyjęta zasada, reguła, wzór, wymaganie, przepis, nakaz; po drugie w znaczeniu prawnym to norma prawna, czyli reguła zachowania się, stworzona w oparciu o określony przepis prawny; po trzecie w znaczeniu technicznym (n. techniczna), to akt określający wymagania, które musi spełniać normalizowany przedmiot danego typu [Słownik wyrazów obcych, 2002, s. 543]. Z kolei analizując tą samą definicję w kontekście filozoficznym “Mała encyklopedia filozofii” podaje, że **norma** to reguła wyznaczająca zachowanie jednostki w stosunkach międzyludzkich, zwłaszcza w obszarze moralności, prawa, czy obyczaju [Mała encyklopedia filozofii, 1996, s. 327].

Jak pokazują przytoczone definicje, pojęcie normy zawiera w swojej strukturze cechy dyscyplinujące określone zachowania. Jak już zostało podkreślone, zachowania te mogą odnosić się do różnych obszarów ludzkiego życia. Pierwsza definicja normy kładzie nacisk na obszar prawny i techniczny. Patrząc przez pryzmat rachunkowości, aspekt prawny jest jak najbardziej zasadny, gdyż wówczas w tym rozumieniu normy rachunkowości są ustalonymi zasadami rachunkowości, które są zawarte w przepisach prawnych (ustawie o rachunkowości, rozporządzeniach wykonawczych, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości). Wówczas w myśl takiej interpretacji norma wykonywania zawodu księgowego byłaby określoną regułą zachowania się, respektującą przepisy prawne. Ale żeby móc respektować owe przepisy, należy posługiwać dobrze “wykształconym” systemem wartości. W szeroko pojętej etyce biznesu, przez **wartość** rozumie się w zasadzie wszelkiego rodzaju dobro moralne, pozytywne zachowanie się ludzi, np. w życiu oraz we wszystkich sferach i dziedzinach biznesu, bądź też zasadę takiego postępowania [Nogalski, Śniadecki, 2001, s. 43].

Mając na uwadze etyczne zasady postępowania, można powiedzieć, że zbiór jaki one tworzą jest bez wątpienia jednym z ważnych czynników integracji grup zawodowych. Takie zasady etyczne odgrywają szczególnie ważną rolę w

kształtowaniu wzorców postępowania osób wykonujących zawody cieszące się wysokim społecznym prestiżem, związane z wysokim stopniem społecznego zaufania. Zasady te tworzą **etykę zawodową**. Naruszanie zasad etyki zawodowej spotyka się zazwyczaj ze spontanicznym potępieniem i różnymi formami sankcji w środowisku, w którym są one uznawane za wiążące. Naturalną konsekwencją takiego stanu rzeczy jest formalizowanie zasad etyki zawodowej i sankcji za ich łamanie. Proces ten prowadzi najczęściej do kodyfikacji tych zasad przez organy samorządu zawodowego. Powoduje to “pozytywizację” reguł moralnych, a tym samym upodabnia je do reguł prawnych. Publikowanie zasad etycznych przypomina promulgację aktu prawnego, co traktowane jest powszechnie jako jeden z warunków uznania formalnego obowiązywania normy prawnej. Ponadto struktura kodeksów etyki zawodowej wzorowana jest na strukturze aktów prawnych generalnych, z charakterystycznym podziałem tekstu normatywnego na artykuły, paragrafy, ustępy itd.[[www.prawo.lex.pl](http://www.prawo.lex.pl)].

W polskim systemie rachunkowości mówiąc o normach wykonywania zawodu wyróżniamy normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta, które powstawały w latach 1992 – 1996 i które są krajowymi standardami rewizji finansowej. Cechą charakterystyczną jest to, że w polskiej rachunkowości nie egzystuje sformalizowane pojęcie norm wykonywania zawodu księgowego, co oznacza, że nie mają one wiążącej mocy prawnej. Dlatego są one pojmowane intuicyjnie, a skoro nie są sformalizowane, oczywistą rzeczą w mniemaniu wielu osób jest to, że nie muszą być respektowane. Tak właśnie wygląda najbardziej proste rozumowanie, które niejednokrotnie jest przyjmowane bezkrytycznie. *Ale skoro jakieś prawo stanowione nie istnieje, mimo że jest oczywistym prawem moralnym, to czy nie oznacza to, że nie mamy respektować go w codziennym postępowaniu?* Jest to pytanie refleksyjne, bowiem odnosi się właśnie do poruszanej już kwestii wartości, którymi powinniśmy się kierować nie tylko w biznesie, ale również w życiu.

Zatem poruszając zagadnienie idei norm wykonywania zawodu księgowego, mamy na myśli ich wyobrażenie, kształt, czyli to, jakich aspektów zawodowych powinny one dotyczyć. Bazą do tego wyobrażenia niech będą wspomniane normy zawodowe biegłych rewidentów. Dlatego przed krótką ich analizą, spróbujmy zastanowić się, czy ich idea i wartości, jakie za sobą niosą, mogłyby stanowić przykład dla norm wykonywania zawodu księgowego. Zaznaczmy dodatkowo, że zawód biegłego rewidenta jest zawodem zaufania publicznego. Początkowo normy przygotowane dla biegłych rewidentów były tymczasowe, a w kolejnej fazie ich ewolucji zostały dostosowane do ustawy o rachunkowości oraz o biegłych rewidentach

i ich samorządzie. W zaktualizowanej wersji normy te zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 1996 r. Do ostatniej zmiany funkcjonowało 7 norm, które uszczegóławiały i wyjaśniały przepisy ustaw oraz stanowiły praktyczny przewodnik dla biegłego rewidenta; obecnie obowiązujące normy spełniają zresztą takie samo zadanie. **Norma nr 1** dotyczyła ogólnych zasad badania rocznych sprawozdań finansowych, **norma nr 2** omawiała opinię i raport z badania rocznego sprawozdania finansowego jednostki innej niż bank lub ubezpieczyciel, **norma nr 3** prezentowała opinię i raport z badania rocznego sprawozdania finansowego ubezpieczyciela, zaś **norma nr 4** charakteryzowała sposób wyrażania opinii i przygotowania raportu z badania rocznego sprawozdania finansowego banku. **Norma nr 5** dotyczyła badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, a **norma nr 6** zawierała ogólne zasady dokonywania przeglądu śródrocznych sprawozdań finansowych. **Norma nr 7** była uzupełnieniem normy 1 i 2 i dotyczyła wykonywania zawodu biegłego rewidenta, jeżeli przedmiotem usługi było przeprowadzenie badania jednostek nie objętych obowiązkiem corocznego badania.

Znacząca nowelizacja ustawy przeprowadzona w 2000 roku, a także zmiany w istotnych międzynarodowych regulacjach prawnych spowodowały, że zmianie musiały ulec także normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Nowe normy zostały uchwalone w dniu 12 listopada 2002 roku. Opracowano pięć norm, z których pierwsze trzy dotyczą badania sprawozdań finansowych sensu stricto. I tak:

- **norma nr 1** dotyczy ogólnych zasad badania sprawozdań finansowych;
- **norma nr 2** przedstawia specyfikę badania sprawozdań finansowych jednostek sektora finansowego;
- **norma nr 3** dotyczy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych;
- **norma nr 4** przedstawia ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych;
- **norma nr 5** przedstawia zasady postępowania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w zakresie badania sprawozdań finansowych i innych usług, które mogą być wykonywane przez biegłych rewidentów.

Rzeczą naturalną jest to, że życie niesie za sobą ciągłe zmiany, tak więc nie jest wykluczone, że pod wpływem różnych czynników także normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta będą modyfikowane. W roku 1996 organy samorządowe biegłych rewidentów przygotowały i uchwałyły Kodeks Etyki Zawodowej, który zaczął obowiązywać biegłych od 1 stycznia 1997 roku. Kodeks ten został znowelizowany uchwałą z dnia 30 czerwca 2002 roku i obowiązuje od 1 października 2002 roku. Przepisy Kodeksu dotyczą m. in.:

- ogólnych zasad i zakresu etyki zawodowej;
- rzetelności i bezstronności;
- kompetencji zawodowych;
- niezależności zawodowej;
- tajemnicy zawodowej;
- postępowania w razie sporów i sprzeczności interesów;
- wynagrodzenia za świadczone usługi;
- stosunków wewnętrznych w Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów.

Zachodzące zmiany międzynarodowych regulacji prawnych, zwłaszcza Ósmej Dyrektywy UE, spowodują zapewne reformy także polskich regulacji prawnych i zawodowych [*Rachunkowość 2005 - Aktualności*, 2005, s. 10 i 11]. W tej sytuacji w kontekście tytułu niniejszego artykułu rodzi się pytanie, *czy życie nie wymusi tego, aby normy wykonywania zawodu księgowego nie zostały sformalizowane prawnie? Może w czasach, kiedy coraz głośniejszy jest głos o patologiach występujących w rachunkowości warto o tym pomyśleć i podjąć racjonalną decyzję?* Niewątpliwie istnieje potrzeba stworzenia norm wykonywania zawodu księgowego, a także kodeksu etyki dla tego zawodu. Jak widać na przykładzie norm i kodeksu etycznego uchwalonych dla potrzeb zawodu biegłego rewidenta, są to przepisy ściśle wiążące się ze sobą. *Bo czy można respektować określone normy prawne, nie przestrzegając podstawowych zasad etycznych, takich jak np. rzetelność, uczciwość, sumienność, bezstronność, niezależność, obiektywność, sprawiedliwość?* Poznając etymologię pojęcia „etyka zawodowa” stwierdzamy, że jest ona etyką normatywną, starającą się opisać wzór osobowy człowieka wykonującego określony zawód, cele tego zawodu, normy postępowania w praktyce zawodowej i typowe konflikty etyczne mogące się w niej pojawić. Normy etyki zawodu są wyjęte z ogólnych norm etycznych przyjętych w danym społeczeństwie, stanowią również element kultury narodu.

Poznając ideę norm wykonywania zawodu księgowego warto również zapoznać się z elementarnymi pojęciami, które tworzą to specyficzne zagadnienie. Jednym z nich jest termin „**zawód**”, który jest definiowany głównie przez socjologów i pedagogów pracy (A. Saragata, T. Nowackiego, Z. Wiatrowskiego). Zdaniem T. Nowackiego: „zawód to wykonywanie zespołu czynności społecznie użytecznych, wyodrębnionych na skutek podziału pracy, wymagających od pracownika odpowiedniej wiedzy i umiejętności, powtarzanych systematycznie i będących jednocześnie źródłem utrzymania dla pracownika i jego rodziny”. Termin ten jest definiowany również w inny sposób, np. w kategoriach wartości dla życia, rozwoju i działania człowieka. Z tego punktu widzenia „zawód” to określona wartość dla

człowieka, którą stara się on osiąść, i która jednocześnie dynamizuje, ukierunkowuje i reguluje jego rozwój, życie, zachowanie się i działanie. Szczególnymi atrybutami zawodu są kwalifikacje zawodowe oraz kompetencje i uprawnienia zawodowe człowieka, jak również dojrzałość i przydatność zawodowa do pracy [Czarnecki K., Karaś S., 1996, s. 17].

Przy okazji analizy terminu “zawód” warto przyjrzeć się pojęciu blisko z nim związanym, a mianowicie “rozwojowi zawodowemu”. W książce pt. “Profesjologia w zarysie” stwierdza się, że jest to społecznie pożądanym i ukierunkowanym proces przemian ilościowych i jakościowych człowieka, warunkujących jego świadomy, celowy, aktywny, kontrolowany i odpowiedzialny udział w kształtowaniu samego siebie i przez to swojego bliższego i dalszego otoczenia [Czarnecki K., Karaś S., 1996, s. 18].

Przedstawione powyżej definicje tworzą bazę do czegoś, co nazywamy **etosem zawodowym**. Bez tej cechy zawód księgowy nie cieszyłby się uznaniem, szacunkiem, zaufaniem. Powołanie norm wykonywania zawodu księgowego oraz kodeksu etycznego mogłoby przyczynić się do utwierdzenia dobrej opinii o tym zawodzie, nie tylko w samym środowisku zawodowym, ale również w całym społeczeństwie. O dbanie w kształtowanie właśnie takiego pozytywnego wizerunku zawodu księgowego starają się m. in. organizacje księgowych, a wśród nich Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Organizacja ta opracowała Międzynarodowe Standardy Edukacyjne (MSE), które określają normy ogólnie akceptowanej “dobrej praktyki” w edukacji i rozwoju zawodowych księgowych. MSE stanowią wzorzec, jaki organizacje członkowskie powinny stosować podczas przygotowywania kandydatów do wykonywania zawodu księgowego i ustawicznego rozwoju tej grupy zawodowej. Przyjęcie standardów ma na celu ujednoczenie parametrów edukacji dla kandydatów na zawodowych księgowych (w tym biegłych rewidentów) i osób czynnie wykonujących te zawody. Ze względu na uniwersalny charakter standardów, które przeznaczone są dla blisko 150 krajów świata, zawarte w nich zasady zostały sformułowane na pewnym poziomie ogólności. Organizacje członkowskie IFAC (w Polsce – Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Izba Biegłych Rewidentów) zostały zobowiązane do zapewnienia, aby ich członkowie spełniali wymogi standardów. Co prawda MSE nie uchylają krajowych przepisów, ale stanowią ważne wytyczne i punkt odniesienia dla krajowych twórców regulacji. Międzynarodowe Standardy Edukacyjne są dokumentem, który w nadchodzącym czasie z pewnością będzie wywierał znaczący wpływ na kształt zawodu księgowych i biegłych rewidentów.

Pierwszych sześć MSE reguluje zagadnienia postępowania kwalifikacyjnego dla zawodowych księgowych. Standardy te obowiązują od dnia 1 stycznia 2005 roku. Opublikowany w maju 2004 roku MSE 7 dotyczy ustawicznego rozwoju zawodowego i obowiązuje od 1 stycznia 2006 roku. Założenia koncepcyjne międzynarodowych opracowań edukacyjnych są następujące:

MSE 1: Wymogi wstępne dla kandydatów przystępujących do programu edukacyjnego dla zawodowych księgowych.

MSE 2: Treść programu edukacyjnego dla kandydatów na zawodowych księgowych.

MSE 3: Umiejętności zawodowe.

MSE 4: Wartości, etyka i postawy zawodowe.

MSE 5: Wymogi dotyczące praktyki zawodowej.

MSE 6: Ocena przygotowania i kompetencji zawodowych.

MSE 7: Ustawiczny rozwój zawodowy (URZ).

Międzynarodowe Standardy Edukacyjne pokazują podstawowe elementy prawidłowego procesu ewolucji zawodowej. Są to: ROZWÓJ – NAUKA – EDUKACJA – SZKOLENIE. W kontekście tych standardów powróćmy do przytoczonych definicji zawodu i rozwoju zawodowego, w których wspomniano m. in. o kompetencjach i wartościach zawodowych. MSE określają **kompetencje** jako zdolność wykonywania pracy zgodnie z określonymi normami w rzeczywistym środowisku pracy. Kompetencje odnoszą się do działań podejmowanych przez pracowników i określają, czy faktycznie potrafią oni pracować zgodnie z wymaganymi standardami. Jeśli pracownik wykorzystuje swoje przygotowanie w celu wykonania powierzonego mu zadania zgodnie z wymaganymi standardami, oznacza to, że mamy do czynienia z kompetencjami (pracownik jest kompetentny).

Natomiast wartości, etyka i postawy zawodowe obejmują zaangażowanie w kompetencje techniczne, etyczne zachowanie (np. niezależność, obiektywizm, dyskrecja i uczciwość), profesjonalne zachowanie (należyta staranność, punktualność, uprzejmość, szacunek, odpowiedzialność, wiarygodność), dążenie do doskonałości (np. zaangażowanie w stały rozwój i naukę trwającą przez całe życie) i odpowiedzialność społeczną (np. zrozumienie i uwzględnianie interesu publicznego) [*Biuletyn ...*, 2004, s. 3; 17 – 18; 24 – 25].

### **Podsumowanie**

Idea norm wykonywania zawodu księgowego jest oczywista. Wskazuje, że normy te mają do spełnienia szczególne zadanie. Łączą one zasady prawne, które są fundamentem dla rachunkowości z zasadami etycznymi, które stoją na straży

prawidłowego przestrzegania regulacji prawnych. Dzięki takiej relacji podnosi się poziom jakości pracy księgowego. Jak zostało w artykule stwierdzone, normy wykonywania zawodu księgowego formalnie nie istnieją. Mogą one jedynie znajdować się w świadomości księgowych. Można przez to powiedzieć, że skoro nie są zapisane w postaci tekstu normatywnego, ale są prawem obyczajowym, wówczas ich respektowanie zależy już od samego człowieka. Ale niezależnie od tego, czy są to normy formalne, czy też nieformalne, warto o nich pamiętać w codziennej pracy, gdyż wartości jakie za sobą kryją, mogą w dłuższej perspektywie czasowej wpłynąć na zwiększenie poziomu zadowolenia z jej wykonywania.

### LITERATURA:

1. *Biuletyn Krajowej Rady Firm Audytorskich nr 12. Wydanie specjalne. Międzynarodowe Standardy Edukacyjne dla zawodowych księgowych*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, wrzesień 2004.
2. Czarnecki K., Karaś S.: *Profesjologia w zarysie*. Radom: Instytut Technologii Eksploatacji 1996.
3. *Leksykon rachunkowości*. Praca pod red. E. Nowaka. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN 1996.
4. *Mała encyklopedia filozofii. Pojęcia. Problemy. Kierunki. Szkoły*. Praca pod red. J. Dębowskiego, L. Gawora, S. Jedynaka, K. Kosiora, J. Dybel. Bydgoszcz: Oficyna Wydawnicza Branta 1996.
5. Nogalski B., Śniadecki J.: *Etyka zarządzania przedsiębiorstwem*. Bydgoszcz: Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego sp. z o.o. 2001.
6. *Rachunkowość 2005 – Aktualności*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, nr 1/2005.
7. *Słownik wyrazów obcych*. Praca pod red. I. Kamińskiej – Szmaj. Wrocław: Wydawnictwo EUROPA 2002.
8. [www.prawo.lex.pl](http://www.prawo.lex.pl)